

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 158/2016-T

Tema: IUC - incidência

Decisão Arbitral

I – Relatório

1.1. A...– Instituição de Crédito, S.A., titular do NIPC..., com sede na Rua ..., ...-..., ..., ...-... Porto (doravante designada por «requerente»), tendo sido notificada dos actos de liquidação de IUC referentes aos meses de Agosto, Setembro e Outubro de 2015, no valor total de €5091,56, e não se conformando com os mesmos, apresentou, em 16/3/2016, um pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 3.º, n.º 1, e 10.º do Dec.-Lei n.º 10/2011, de 20/1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por «RJAT»), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo em vista a declaração de “ilegalidade das liquidações”, “por padecerem do vício de violação de lei”.

1.2. Em 25/5/2016 foi constituído o presente Tribunal Arbitral Singular.

1.3. Nos termos do art. 17.º, n.º 1, do RJAT, foi a AT citada, enquanto parte requerida, para apresentar resposta. A AT apresentou a sua resposta em 27/6/2016, tendo argumentado no sentido da total improcedência do pedido do requerente e invocado excepção, por alegada cumulação ilegal de pedidos. A requerente pronunciou-se sobre a referida excepção no seu requerimento enviado a 5/7/2016, defendendo, em síntese, que a mesma deve ser considerada improcedente.

1.4. Por despacho de 2/9/2016, o Tribunal considerou, nos termos do art. 16.º, als. c) e e), e 19.º, ambos do RJAT, ser dispensável a produção de prova testemunhal e a reunião do art. 18.º do RJAT, e que o processo estava pronto para decisão. Foi, ainda, fixada a data de 9/9/2016 para a prolação da decisão arbitral.

1.5. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é materialmente competente, o processo não enferma de vícios que o invalidem (vd. *infra*, “questão prévia”) e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, configurando-se legítimas.

II – Alegações das Partes

2.1. Vem a ora requerente alegar, na sua petição inicial, que: **a)** “pretende que o Tribunal aprecie a legalidade das liquidações referentes aos meses de agosto, setembro e outubro de 2015, no valor total de EUR 5.091,56”; **b)** “as liquidações [...] referidas, todas integralmente pagas pela Requerente, respeitam a imposto cujo facto tributário se verificou: 1. Em momento em que a ora Requerente era mera beneficiária de uma cláusula de reserva de propriedade estipulada no contrato de mútuo, no valor de EUR 31,29, conforme Quadro n.º 1; 2. Em momento em que a Requerente já havia procedido à venda do veículo, por regra no termo de um contrato de locação financeira, no valor de EUR 1.450,52, conforme Quadro n.º 2; 3. Em momento que se havia verificado a perda total dos veículos em questão por sinistro a coberto de contrato de seguro, no valor de EUR 282,95, conforme Quadro n.º 3; 4. Quanto a liquidações de IUC sobre veículos que foram objeto de contratos de locação financeira e aluguer de longa duração e que entraram em incumprimento, estando os processos em contencioso e não sendo, até à data, recuperados os referidos veículos, no valor de EUR 3.326,80, conforme Quadro n.º 4”; **c)** “o sujeito passivo do IUC é o proprietário do veículo apenas naqueles casos em que o adquirente não esteja onerado com cláusula de reserva de propriedade ou não existam outros titulares do direito de opção de compra por força de contrato de locação. Com efeito, nesses casos, o imposto é devido por aquele que detém o direito de utilização exclusiva do veículo, em razão do princípio do utilizador-pagador que norteia a tributação da circulação viária automóvel”; **d)** “nos casos em que a aquisição dos veículos é feita com recurso a

financiamento concedido pela Requerente aos respetivos adquirentes, é estabelecida uma cláusula de reserva de propriedade a favor desta. Assim, o adquirente contrata a compra do veículo com o fornecedor, sendo o preço pago pela Requerente e, com vista à garantia e satisfação integral do seu crédito, a propriedade do veículo não se transmite senão no termo do contrato de mútuo”; e) “a reserva da propriedade dos veículos automóveis em questão é constituída a favor da financiadora”; f) “o legislador previu a equiparação a proprietários, para efeitos da determinação da sujeição passiva do IUC, dos adquirentes com reserva de propriedade, sem contudo prever a necessidade de tal reserva operar a favor do alienante. Eis o que basta para concluir que, nos casos previstos no n.º 2 do artigo 3.º do Código do IUC, não os pressupostos de incidência subjetiva do facto tributário se verificam apenas na esfera dos utilizadores adquirentes e somente em relação a estes. [...]. Pelo que o ato tributário identificado no Quadro n.º 1 padece de ilegalidade”; g) “tendo a propriedade dos automóveis identificados no Quadro n.º 2 sido transferida na data em que se venceu a obrigação do Imposto, importa precisar o alcance da parte final do n.º 1 do artigo 3.º e se aí se consagra uma verdadeira presunção legal em matéria de incidência tributária”; h) “concluindo que a norma ínsita no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC consagra uma verdadeira presunção legal no âmbito da incidência subjetiva do imposto, passa a Requerente a demonstrar, nos termos e para os efeitos do artigo 73.º da LGT, que não era a proprietária dos veículos automóveis objeto do imposto aqui reclamado à data da verificação do facto tributário”; i) “tendo a Requerente procedido já à alienação dos veículos identificados no Quadro n.º 2 na data do aniversário das respetivas matrículas, não pode ser considerada sujeito passivo do IUC devido. Como decorre das faturas constantes dos Documentos n.º 2 a 23, à data do facto gerador do imposto aqui em causa, a propriedade dos veículos em questão havia já sido transmitida pela Requerente. Pelo que o imposto liquidado é da exclusiva responsabilidade dos respetivos adquirentes, para os quais o direito de propriedade sobre as viaturas em causa se transmitiu, sendo estes os correspondentes sujeitos passivos”; j) “os veículos identificados no Quadro n.º 3 sofreram, antes de se verificar o facto gerador do respetivo imposto, sinistros que provocaram a sua perda total. Nessa altura, a Requerente, enquanto proprietária do veículo, habilitou a sua seguradora com os documentos necessários para comprovar a ocorrência do sinistro, e os respetivos efeitos, ocasião em que recebeu, ao abrigo do correspondente contrato, a

indemnização devida [...]. Mais habilitou a seguradora com os documentos necessários para que requeresse, como lhe está cometido por força de lei (cf. n.º 8 do artigo 119.º do Código da Estrada), o cancelamento da correspondente matrícula. Por este motivo, à data em que o imposto aqui em causa se tornou exigível já se não verificava o respetivo pressuposto da incidência objetiva (cf. artigos 2.º e n.º 3 do artigo 4.º do Código do IUC)”;

l) “os veículos identificados no Quadro n.º 4 foram objeto de locação financeira e aluguer de longa duração, sendo que os respetivos locatários entraram em incumprimento, encontrando-se os processos em contencioso [...]. Acresce que, até à data, e não obstante os esforços da Requerente nesse sentido, ainda não foram recuperados os veículos em causa. Pelo motivo acima referido, na data em que o imposto em causa se tornou exigível, o sujeito passivo do imposto é o Locatário”;

m) “nos casos previstos no n.º 2 do artigo 3.º do Código do IUC, só pode concluir-se que os pressupostos de incidência subjetiva do facto tributário se verificam apenas na esfera dos locatários e somente em relação a estes”;

n) “considerando que a tributação da circulação automóvel tem em vista onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, a transferência dos riscos e vantagens que decorrem da posse do veículo, nos moldes em que se verifica e que transcende o seu uso exclusivo, justifica que se considerem para estes efeitos como verdadeiros contribuintes os locatários e não a empresa locadora. Esta é, aliás, a única interpretação plausível em respeito pelo princípio da equivalência, enquanto concretização da regra geral de igualdade, que enforma a tributação da circulação automóvel”;

o) “não se vislumbram [...] quaisquer razões válidas para que se não aplique [aos contratos de ALD] a mesma disciplina prevista em relação aos contratos de locação financeira em matéria de tributação da circulação automóvel”;

p) “não resta senão concluir que para efeitos de tributação da circulação automóvel devem os locatários dos contratos em apreço, à semelhança do que sucede em relação aos locatários financeiros, ser equiparados a proprietários das viaturas e assim considerados sujeitos passivos do imposto. Pelo que, não é a Requerente, em qualquer dos casos, o respetivo sujeito passivo, devendo por isso os atos tributários identificados no Quadro nº 4 ser anulados”;

q) “não obstante a sua plena convicção quanto à ilegalidade das liquidações aqui em crise, a Requerente procedeu ao respetivo pagamento voluntário, como decorre do selo comprovativo do pagamento aposto nas liquidações em anexo. Desta forma, caso aqueles atos venham a ser anulados, [...]

deverá a AT proceder ao reembolso do montante a esse título indevidamente pago, o qual, decorrendo de erro imputável aos serviços, deverá, nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT, ser acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.”

2.2. Pede a requerente que: **a)** “seja declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto de IUC identificados nos Quadros n.º 1 a 4 do artigo 4.º da presente petição inicial e, em consequência, sejam os mesmos anulados”; **b)** seja reembolsada do montante considerado indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

2.3. Por seu lado, a AT vem alegar, na sua contestação: **a)** por excepção, que, “no caso vertente, não se encontra verificado requisito da coincidência quanto às circunstâncias de facto. Ainda que se possa alvitrar que os procedimentos factuais possam ser transversais a todas as liquidações, o que é certo é que estamos perante situações fácticas díspares consubstanciadas em: (i) veículos diferentes; (ii) com datas de transmissão diferentes; (iii) fundamentos de transmissão diferentes; (iv) fundamentos de tributação diferentes; e (v) proprietários diferentes. Consequentemente, a cumulação efectuada pela Requerente é ilegal, não devendo ser a mesma admitida por parte do Tribunal Arbitral Singular, o qual deverá notificar a Requerente, nos termos e para os efeitos do artigo 47.º/5 e 5 do CPTA, sob cominação de absolvição da instância”; **b)** que a “interpretação defendida pela Requerente prende-se com uma enviesada leitura da letra da lei. Com efeito, estabelece o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC que «*São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados*». Ora, tal como é sabido, é no texto da lei que deve ser procurada a resposta para qualquer problema; é este o ponto de partida do processo hermenêutico e também um seu limite, na medida em que não é possível considerar aqueles sentidos que não tenham «(...) “*Na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso*”» (in MACHADO, João Batista – *Introdução do direito e ao discurso legitimador*, 20.^a reimpressão, s.l., Almedina, 2012, pág. 189.)”; **c)** “o legislador tributário ao estabelecer no artigo 3.º, n.º 1 quem são os sujeitos passivos do IUC estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários (ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas), considerando-

se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados”; **d**) que “é imperativo concluir que, no caso dos presentes autos de pronúncia arbitral, o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como tais [como proprietários ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas] as pessoas em nome das quais os mesmos [os veículos] se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal. Entender que o legislador consagrou aqui uma presunção, seria inequivocamente efectuar uma interpretação *contra legem*. Em face desta redacção não é manifestamente possível invocar que se trata de uma presunção, conforme defende a Requerente”; **e**) que, “em suma, o artigo 3.º do CIUC não comporta qualquer presunção legal, sendo certo que a tese propugnada pela Requerente direcciona o seu objectivo para o alvo errado”; **f**) que “também o elemento sistemático de interpretação da lei demonstra que a solução propugnada pela Requerente é intolerável, não encontrando, o entendimento por esta sufragado, qualquer apoio na lei, porquanto tal resulta não apenas do aludido n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, mas também de outras normas consagradas no referido Código”; **g**) 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 (sem prejuízo, da permanência de um veículo em território Nacional por mais período superior a 183 dias, previsto no n.º 2 do artigo 6.º) geram o nascimento da obrigação de imposto”; **h**) que, “por sua vez, dispõe o n.º 3 do mesmo artigo que «o imposto considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação referido no n.º 2 do artigo 4.º», ou seja, o momento a partir do qual se constitui a obrigação de imposto apresenta uma relação directa com a emissão do certificado de matrícula, no qual devem constar os factos sujeitos a registo [...]. No mesmo sentido, milita a solução legislativa adoptada pelo legislador fiscal no n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, ao fazer coincidir as equiparações aí consagradas com as situações em que o registo automóvel obriga ao respectivo registo”; **i**) que, “mesmo admitindo que, do ponto de vista das regras do direito civil e do registo predial, a ausência de registo não afecta a aquisição da qualidade de proprietário e que o registo não é condição de validade dos contratos com eficácia real), nos termos estabelecidos no CIUC (que no caso em apreço constitui lei especial, a qual, nos termos gerais de direito derroga a norma geral), o legislador tributário quis intencional e expressamente, que fossem considerados como proprietários, locatários,

adquirentes com reserva de propriedade ou titulares do direito de opção de compra no aluguer de longa duração, as pessoas em nome das quais [os veículos] se encontrem registados”; **j)** que, “à luz de uma interpretação teleológica do regime consagrado 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 Código do IUC que constitui prova clara de que o que o legislador fiscal pretendeu foi criar um Imposto Único de Circulação assente na tributação do proprietário do veículo tal como constante do registo automóvel”; **l)** que “resulta claro que os actos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei, na medida em que à luz do disposto no artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, do CIUC e do artigo 6.º do mesmo código, era a Requerente, na qualidade de proprietária, o sujeito passivo do IUC. Daí que todo o raciocínio propugnado pela Requerente se encontra eivado de erro, não sendo possível ilidir a presunção legal estabelecida”; **m)** que, “ainda que assim não se entenda – o que somente por mera hipótese académica se admite – e aceitando-se ser admissível a ilisão da presunção à luz da jurisprudência já entretanto firmada neste centro de arbitragem, importará ainda assim, apreciar os documentos juntos pela Requerente e o seu valor probatório com vista a tal ilisão”, **n)** que “não assiste razão à Requerente, pelo que se impugnam os artigos 29.º a 42.º da p.i., assim como impugnada vai a amálgama documental junto à p.i. [porque,] em primeiro lugar, os Documentos juntos à p.i. dizem respeito a relações contratuais estabelecidas entre a sociedade comercial B...– Instituição Financeira de Crédito, S.A. e os seus clientes [;] em segundo lugar, [porque] dos referidos Documentos não se extrai a existência de reservas de propriedade a favor da Requerente [;] em terceiro lugar, para que o Requerente pudesse usufruir do regime do artigo 3.º/3 do CIUC, necessário seria que as supostas reservas de propriedade tivessem sido levadas a registo. Contudo, a Requerente não demonstrou minimamente que tal facto (*i.e.*, a existência de reserva de propriedade) foi levado ao registo automóvel, ónus que se lhe impunha. [...]. Ora, tal como a própria Requerente confessa no artigo 14.º da sua p.i. – confissão que desde já se aceita para não mais ser retirada –, as alegadas aquisições com reserva de propriedade nunca foram levadas a registo”; **o)** que, “[quanto às liquidações referentes a veículos alienados à data do facto gerador], não assiste razão à Requerente,

pelo que se impugnam os artigos 43.º a 68.º da p.i., assim como impugnada vai a amálgama documental em que se corporizam os Documentos n.º 7 a 93 juntos à p.i. [porque,] em primeiro lugar, os Documentos juntos à p.i. dizem respeito a relações contratuais estabelecidas entre as sociedades comerciais B...– Instituição Financeira de Crédito, S.A., e C...– Comércio e Aluguer de Veículos e Equipamentos, S.A. e os seus clientes [;] em segundo lugar, [porque] os Documentos não se reportam a contratos de locação financeira [;] em terceiro lugar, [porque] as pretensas facturas constantes da amálgama em que se corporizam os Documentos juntos à p.i. não são suficientes para abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no artigo 3.º do CIUC”; **p**) que “as facturas não são aptas a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda, pois tais documentos não revelam por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (*i.e.*, a aceitação) por parte dos pretensos adquirentes”, **q**) que “as facturas não constituem contratos de compra e venda. A inequívoca declaração de vontade dos pretensos adquirentes poderia ser indiciada mediante a junção de cópia do referido modelo oficial para registo da propriedade automóvel, pois trata-se de documento assinado pelas partes intervenientes”; **r**) que “falta do carácter sinalagmático das facturas poderia ser suprido mediante a prova do recebimento do preço nelas constante por parte da Requerente”; **s**) que “a Requerente não juntou meios de prova suficientes, para ilidir a presunção resultante do registo, pelo que terá de improceder o pedido formulado pela Requerente”, **t**) que, “não tendo a Requerente junto suficiente prova documental quando podia e devia tê-lo feito, ou seja, no requerimento do pedido de pronúncia arbitral, então encontra-se agora precludida a possibilidade de o fazer em momento posterior, conforme a referida decisão interlocutória proferida no âmbito do processo arbitral n.º 75/2012-T, bem como no Processo 212/2014-T. Face ao exposto, é manifesto que não podem proceder os argumentos da Requerente, por um lado porque partem de premissas totalmente erradas e ilegais, não esquecendo, por outro lado, da manifesta falta de prova do alegado pela mesma”; **u**) que “[quanto às liquidações referentes a veículos sinistrados ou definitivamente perdidos] não assiste razão à Requerente, pelo que se impugnam os artigos 78.º a 81.º da p.i., assim como impugnada vai a amálgama documental juntos à p.i. [porque] em primeiro lugar, os referidos documentos dizem respeito a relações contratuais estabelecidas entre as sociedades comerciais B...– Instituição Financeira de Crédito, S.A.,

e C...– Comércio e Aluguer de Veículos e Equipamentos, S.A. e os seus clientes [;] em segundo lugar, porque o sinistro ou a perda total de veículos não determina, por si só ou apenas por esse facto, o fim da propriedade sobre o veículo sinistrado ou totalmente perdido [...]. [...] o recebimento de uma indemnização pelo sinistro ou pela perda por parte do segurado (*in casu*, a Requerente) não se traduz, sem mais, numa venda do objecto segurado ou na transferência da propriedade do objecto segurado para a seguradora”; v) que “[quanto às liquidações referentes a objecto de locação financeira em face de incumprimento/contencioso] não assiste razão à Requerente, pelo que se impugnam os artigos 73.º a 80.º da p.i., assim como impugnados vão os documentos juntos [porque] em primeiro lugar, os Documentos dizem respeito a relações contratuais estabelecidas entre as sociedades comerciais B...– Instituição Financeira de Crédito, S.A. e C...– Comércio e Aluguer de Veículos e Equipamentos, S.A. e os seus clientes [;] em segundo lugar, [porque] os Documentos não se reportam a contratos de locação financeira [;] em terceiro lugar, [porque,] ainda que se concluísse estarmos perante contratos de locação financeira outorgados pela Requerente, sempre cabia a esta última demonstrar ter dado cumprimento à obrigação acessória imposta pelo artigo 19.º do CIUC. [...]. Por palavras mais simples, em matéria de locação financeira e para efeitos da ilisão do artigo 3.º do CIUC, forçoso é que os locadores financeiros (como a Requerente) cumpram obrigação ínsita no artigo 19.º daquele código para se exonerarem da obrigação de pagamento do imposto [...]. [...] não tendo a Requerente dado cumprimento àquela obrigação, forçoso é concluir que aquela é o sujeito passivo do imposto. [...]. [...] com base nos documentos juntos, entendemos que a Requerente não fez prova de ter operado a transferência da propriedade dos automóveis em questão, o mesmo se diga quanto ao veículo identificado no quadro n.º 5, sendo portanto aplicável a presunção de propriedade prevista no n.º 1 do art. 3.º do Código do IUC”; x) que, “a ser aceite a interpretação veiculada pela Requerente, então a mesma mostra-se contrária à Constituição, na medida em que tal interpretação traduz-se na violação do princípio da confiança, do princípio da segurança jurídica, do princípio da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade”; z) que “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, contrariamente ao controlo que é passível de ser realizado, por exemplo, por via do prévio

pagamento de Imposto Municipal Sobre Transmissão de Imóveis em matéria de transmissão de prédios. Significa isto, portanto, que o IUC é liquidado de acordo com a informação registral oportunamente transmitida pelo Instituto dos Registos e Notariado. Dito de outra forma, o IUC não é liquidado de acordo com informação gerada pela própria Requerida [...]. [...] a Requerida [limitou-se] a dar cumprimento às obrigações legais a que está adstrita e, paralelamente, a seguir a informação registral que lhe foi fornecida por quem de direito”; **aa)** que “a Requerente [deve] ser condenada ao pagamento das custas arbitrais decorrentes do presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos do artigo 527.º/1 do CPC *ex vi* do artigo 29.º/1-e) do RJAT, em linha, aliás, com questão similar decidida no âmbito processo que, sob o n.º 72/2013-T, correu termos neste centro de arbitragem”; **ab)** que “o mesmo raciocínio se aplica relativamente ao pedido de condenação ao pagamento de juros indemnizatórios formulado pelas Requerentes. [...] [...] de tudo quanto *supra* se expôs resulta claro que os actos tributários em crise são válidos e legais, porque conformes ao regime legal em vigor à data dos factos tributários, pelo que, não ocorreu, *in casu*, qualquer erro imputável aos serviços, tanto mais que a Requerente nunca apresentou qualquer reclamação graciosa ou exposição, que permitisse à Requerida pronunciar-se acerca das liquidações ora impugnadas e respectivos documentos. Assim sendo, não se encontram reunidos os pressupostos legais que conferem o direito aos juros indemnizatórios”; **ac)** que “a produção de prova testemunhal afigura-se desnecessária, no caso em apreço, quer por constarem dos autos os elementos documentais que farão a prova dos factos, quer porque, relativamente aos demais artigos, estes consubstanciam matéria conclusiva ou de direito. Assim, requer-se a dispensa da produção de prova testemunhal, porquanto a inquirição de testemunhas constituirá um acto manifestamente inútil.”

2.4. Conclui, por fim, a AT que “deve ser julgada procedente a excepção dilatória *supra* invocada, absolvendo-se em conformidade a Requerida da instância quanto ao pedido respectivo. Caso assim não se entenda, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.”

III – Factualidade Provada, Não Provada e Respectiva Fundamentação

3.1. Consideram-se provados os seguintes factos:

i) O objecto social da Requerente consiste no financiamento de aquisições a crédito de bens de consumo e equipamentos (locação financeira e crédito), bem como na actividade de aluguer de longa duração (ALD) de veículos automóveis sem condutor, de motociclos, e de barcos. No âmbito da actividade que desenvolve, a Requerente celebra com os seus clientes contratos de aluguer de longa duração e contratos de locação financeira, em cujo termo o veículo é transmitido ao locatário, cujo objecto são viaturas automóveis e, bem assim, contratos de mútuo para aquisição de viaturas automóveis nos quais é estabelecida a seu favor uma cláusula de reserva de propriedade.

ii) A 7/12/2005, a requerente, então designada por B..., incorporou, por fusão, a C... . Esta fusão produziu efeitos contabilísticos e fiscais a partir da data de 1/1/2005. A 16/1/2013, a requerente alterou a sua prévia designação para “A...– Instituição Financeira de Crédito, S.A.”.

iii) As liquidações ora em causa, no valor de €5091,56 (dada a sua extensão, remete-se a listagem das mesmas para o quadro constante do ponto 3.º da p.i.), respeitam a imposto cujo facto tributário se verificou: 1) em momento em que a ora Requerente era mera beneficiária de uma cláusula de reserva de propriedade estipulada no contrato de mútuo (vd. quadro n.º 1 da p.i., conforme doc. 1 apenso); 2) em momento em que a Requerente já havia procedido à venda do veículo, por regra no termo de um contrato de locação financeira (vd. quadro n.º 2, conforme docs. 2 a 23 apensos); 3) em momento que se havia verificado a perda total dos veículos em questão por sinistro a coberto de contrato de seguro (vd. quadro n.º 3, conforme docs. 24 a 26 apensos); 4) quanto a veículos objecto de contratos de locação financeira e aluguer de longa duração e que entraram em incumprimento, estando os respectivos processos em contencioso e não tendo sido, até à data, recuperados os referidos veículos (vd. quadro n.º 4, conforme docs. 27 a 65 apensos).

iv) A ora requerente procedeu ao pagamento de todas as liquidações acima referidas.

v) A cumulação de pedidos, subjacente ao presente pedido de pronúncia arbitral, tem acolhimento legal, uma vez que, à luz do art. 3.º, n.º 1, do RJAT, e do art. 104.º do CPPT, se verifica, quanto a todos eles, identidade de imposto, circunstâncias e fundamentos de facto e de direito invocados para a sua apreciação e decisão.

3.2. Não se mostra provado que, relativamente às liquidações de IUC respeitantes aos veículos identificados no Doc. 1 e nos Docs. 45 a 65 juntos à p.i., os mesmos tivessem sido objeto de contratos de locação por força dos quais o locatário fosse titular do direito de opção de compra.

3.3. Os factos considerados pertinentes e provados (v. **3.1**) fundamentam-se na análise das posições expostas pelas partes e da prova documental junta aos autos. O facto considerado não provado (v. **3.2**) fundamenta-se na análise da prova documental junta aos autos.

IV – Questão Prévia

Como se referiu no relatório da presente decisão, a Requerida invocou, na resposta de 27/6/2016, excepção por alegada cumulação ilegal de pedidos. Cabe, assim, averiguar se a mesma deve ser considerada procedente, atendendo, também, ao que consta do requerimento da ora Requerente enviado a 5/7/2016, no qual esta se pronuncia sobre a referida excepção.

A este respeito, justifica-se ter presente, antes do mais, o que dispõe o art. 3.º, n.º 1, do RJAT: “A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.”

No presente caso, a Requerida considera que “não se encontra verificado o requisito da coincidência quanto às circunstâncias de facto”, dado que, em seu entender, “estamos perante situações fácticas díspares consubstanciadas em: (i) veículos diferentes; (ii) com datas de transmissão diferentes; (iii) fundamentos de transmissão diferentes; (iv) fundamentos de tributação diferentes; e (v) proprietários diferentes”. Verifica-se, contudo, que não assiste razão à Requerida. Como salientou a ora Requerente, no requerimento enviado a 5/7/2016 – fazendo referência a decisões arbitrais relativas a casos em que foram requeridas cumulações similares – verifica-se, também no caso agora em análise, que “«a procedência dos pedidos depende da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios e regras de direito. A tal não obsta, o facto dos actos de liquidação *sub judice* dizerem respeito a diferentes veículos, com datas de transmissão diferentes, fundamentos de transmissão diferentes e proprietários diferentes, pois que as circunstâncias de facto são idênticas, prendendo-se com a transmissão da propriedade de veículos.»”

Pelo exposto, atendendo à identidade dos factos tributários em causa (que não é igual a *identidade absoluta das situações fácticas*, como bem assinalou Jorge Lopes de Sousa em “Comentário ao regime jurídico da arbitragem tributária”, in *Guia da Arbitragem Tributária*, 2013, p. 147), do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados, nada obsta, face ao disposto no art. 104.º do CPPT e art. 3.º do RJAT, à pretendida cumulação (vd. *supra*, ponto v) da matéria de facto provada).

V – Do Direito

No presente caso, são seis as questões de direito controvertidas: **1)** saber se o artigo 3.º do CIUC contém uma presunção e se a ilisão da mesma foi feita; **2)** saber se, como alega a AT, a interpretação da ora Requerente não atende aos elementos sistemático e teleológico de interpretação da lei; **3)** saber se, quanto às liquidações de IUC sobre veículos com reserva de propriedade a favor da Requerente, bem como quanto às liquidações de veículos sinistrados/ definitivamente perdidos à data do imposto, se mostra

devido o IUC impugnado; **4)** saber se, como alega a AT, para efeitos da ilisão da presunção do artigo 3.º do CIUC, é forçoso que os locadores financeiros (como a ora Requerente) cumpram a obrigação ínsita no art. 19.º do CIUC para se exonerarem da obrigação de pagamento do imposto; **5)** saber se, como alega a AT, “a interpretação veiculada pela Requerente [...] mostra-se contrária à Constituição”; e **6)** saber se são devidos juros indemnizatórios à Requerente. Por fim, tratar-se-á da questão da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais.

Vejamos, então.

1) e 2) As duas primeiras questões de direito confluem na direcção da interpretação do art. 3.º do CIUC, pelo que se mostra necessário: **A)** saber se a norma de incidência subjectiva, constante do referido art. 3.º, estabelece ou não uma presunção; **B)** saber se, ao considerar-se que essa norma estabelece uma presunção, tal viola a “unidade do regime”, ou desconsidera o *elemento sistemático* e o *elemento teleológico*; **C)** saber – admitindo que a presunção existe (e que a mesma é *iuris tantum*) – se foi feita a ilisão da mesma.

A) O artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, do Código do Imposto Único de Circulação, tem a seguinte redacção, que aqui se reproduz:

“Artigo 3.º – Incidência Subjectiva

- 1 - São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.*
- 2 - São equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação”.*

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

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

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

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

B) Estes são apenas alguns exemplos que permitem concluir que é precisamente por razões relacionadas com a “unidade do sistema jurídico” (o *elemento sistemático*) que não

se poderá afirmar que só quando se usa o verbo “presumir” é que se está perante uma presunção, dado que o uso de outros termos ou expressões (literalmente similares) também podem servir de base a presunções. E, de entre estas, as expressões “considera-se como” ou “considerando-se como” assumem, como se viu, destaque.

Se a análise literal é apenas a *base da tarefa*, afigura-se, naturalmente, imprescindível a avaliação do texto à luz dos demais *elementos* (ou *subelementos* do denominado *elemento lógico*). Com efeito, a AT alega, também, que a interpretação da Requerente não atende ao elemento sistemático e que, à luz de uma interpretação teleológica do regime consagrado em todo o CIUC, a interpretação propugnada pela ora Requerente é errada.

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

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

C) Do exposto retira-se a conclusão de que limitar os sujeitos passivos deste imposto apenas aos *proprietários* dos veículos em nome dos quais os mesmos se

encontrem registados - ignorando as situações em que estes já não coincidam com os *reais proprietários* ou os *reais utilizadores* dos mesmos -, constitui restrição que, à luz dos *fins* do IUC, não encontra base de sustentação. E, ainda que se alegue a intenção do legislador foi a de que, para efeitos de IUC, sejam considerados proprietários aqueles que, como tal, constem do registo automóvel, é necessário ter presente que tal registo, em face do que foi dito anteriormente, gera apenas uma presunção ilidível, i.e., uma presunção que pode ser afastada pela apresentação de prova em contrário. Neste sentido, vd., p. ex., o Acórdão do TCAS de 19/3/2015, processo 8300/14: “O [...] art. 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”.

Seria, aliás, injustificada a imposição de uma espécie de presunção inilidível, uma vez que, sem uma razão aparente, estar-se-ia a impor uma (reconhecidamente discutível) *verdade formal* em detrimento do que realmente podia e teria ficado provado; e, por outro lado, a afastar o dever da AT de cumprimento do princípio do inquisitório estabelecido no art. 58.º da LGT, i.e., o dever de realização das diligências necessárias para uma correcta determinação da realidade factual sobre a qual deve assentar a sua decisão (o que significa, no presente caso, a determinação do proprietário actual e efectivo do veículo).

Acresce que, se não se permitisse ao vendedor a ilisão da presunção constante do art. 3.º do CIUC, estar-se-ia a beneficiar, sem uma razão plausível, os adquirentes que, na posse de formulários de contratos de aquisição correctamente preenchidos e assinados, e usufruindo das vantagens associadas à sua condição de proprietários, se tentassem eximir, por via de um “formalismo registral”, ao pagamento de portagens ou coimas.

A este propósito, convém notar, também, que o registo de veículos não tem eficácia constitutiva, funcionando, como antes se disse, como uma presunção ilidível de que o detentor do registo é, efectivamente, o proprietário do veículo. Neste sentido, vd., v.g., o Ac. do STJ de 19/2/2004, proc. 03B4639: “O registo não surte eficácia constitutiva, pois que se destina a dar publicidade ao acto registado, funcionando (apenas) como mera presunção, ilidível, (presunção «*juris tantum*») da existência do direito (art.s 1.º, n.º 1 e 7.º,

do CRP84 e 350.º, n.º 2, do C.Civil) bem como da respectiva titularidade, tudo nos termos dele constantes.”

No mesmo sentido, referiu, a este respeito, a DA proferida no proc. n.º 14/2013-T, em termos que aqui se acompanham: “a função essencial do registo automóvel é dar publicidade à situação jurídica dos veículos não surtindo o registo eficácia constitutiva, funcionando (apenas) como mera presunção ilidível da existência do direito, bem como da respectiva titularidade, tudo nos termos dele constante. A presunção de que o direito registado pertence à pessoa em cujo nome está inscrito pode ser ilidida por prova em contrário. Não preenchendo a AT os requisitos da noção de terceiro para efeitos de registo [circunstância que poderia impedir a eficácia plena dos contratos de compra e venda celebrados], não pode prevalecer-se da ausência de actualização do registo do direito de propriedade para pôr em causa a eficácia plena do contrato de compra e venda e para exigir ao vendedor (anterior proprietário) o pagamento do IUC devido pelo comprador (novo proprietário) desde que a presunção da respectiva titularidade seja ilidida através de prova bastante da venda.”

Como bem salienta a DA proferida no proc. 845/2015-T, de 30/10/2015, “o artigo 72.º da Lei Geral Tributária permite a utilização «para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito». A Requerida não suscitou qualquer incidente de impugnação da veracidade destes meios de prova. Aliás, a mesma não alegou que este meio de prova fosse falso, *in casu*, mas apenas que «as facturas juntas não são documentos aptos a comprovar, por si só, as supostas vendas dos veículos aqui em causa, uma vez que não passam de documentos unilateralmente emitidos pela Requerente». Não referindo especificamente nenhum caso em que não tivessem sido efectuadas as vendas. Ademais, todas as facturas têm de ser elaboradas através de *software* certificado, conforme a Portaria n.º 22-A/2012, de 24 de Janeiro. Sendo que as mesmas são utilizadas para contabilização de IVA e IRC. Portanto, se para efeitos destes impostos as facturas são aceites pela Autoridade Tributária, não há qualquer razão para, *in casu*, não permitir a sua utilização como meio de prova, tendo como base especulações genéricas.”

Note-se, ainda, a respeito da força probatória das facturas, a DA proferida no proc. n.º 27/2013-T, de 10/9/2013, onde se salienta que “os documentos apresentados, particularmente as cópias das facturas que suportam, desde logo, as vendas [dos] veículos [...] referenciados, [...] corporizam meios de prova com força bastante e adequados para ilidir a presunção fundada no registo, tal como consagrada no n.º 1 do art. 3.º do CIUC, documentos, esses, que gozam, aliás, da presunção de veracidade prevista no n.º 1 do art. 75.º da LGT.”

Neste mesmo sentido, veja-se, por último, a DA proferida no proc. n.º 230/2014-T, de 22/7/2014: “os elementos documentais, constituídos por cópias das respectivas facturas de venda [...] gozam da força probatória prevista no artigo 376.º do Código Civil e da presunção de veracidade que é conferida pelo art. 75.º, n.º 1, da LGT, tendo, assim, idoneidade e força bastante para ilidir a presunção que suportou as liquidações efetuadas. Estas operações de transmissão de propriedade são oponíveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, porquanto, embora os factos sujeitos a registo só produzam efeitos em relação a terceiros quando registados, face ao disposto no art. 5.º, n.º 1, do Código do Registo Predial [aplicável por remissão do Código do Registo Automóvel], a Autoridade Tributária não é terceiro para efeitos de registo, uma vez que não se encontra na situação prevista no n.º 2 do referido art. 5.º do Código do Registo Predial, aplicável por força do Código do Registo Automóvel, ou seja: não adquiriu de um autor comum direitos incompatíveis entre si. Quanto à prova de venda de veículos, ela pode ser feita por qualquer meio, uma vez que a Lei não exige forma específica, designadamente, escrita.”

Nesta sequência, justifica-se, ainda, acrescentar que também se mostra evidente, em face da prova documental apresentada, que a Requerente não deve ser tida como proprietária, atendendo aos contratos de locação financeira/*leasing* dos veículos por estes abrangidos, e cujas liquidações se encontram incluídas no Quadro n.º 4 da p.i. (vd. docs. 27 a 44) – dado que essa prova documental é decisiva para efeitos de aplicação do disposto no art. 3.º, n.º 2, do CIUC. Com efeito, a prova documental foi feita (vd. contratos constantes dos referidos docs. 27 a 44, todos apensos aos autos; já os docs. 45 a 65, que dizem

respeito a contratos de ALD sem direito de opção de compra para o locatário, serão objecto de análise adiante) e não foi posta em causa a veracidade desses documentos pela Requerida, ainda que esta entenda que a ora Requerente deveria ter demonstrado o cumprimento da obrigação ínsita no (então vigente) art. 19.º do CIUC [sobre este argumento, vd. *infra*, 4)].

Alega, ainda, a Requerida, que os documentos “não se reportam a contratos de locação financeira”, mas antes a “contratos de aluguer” (ver ponto 137.º da resposta). A este respeito, convém notar que, embora na locação financeira o locador se obrigue a adquirir o bem a locar (e, no aluguer de longa duração, o locador só se obrigue a proporcionar o gozo da coisa), e o locatário, no fim do contrato, tenha o direito potestativo de adquirir o bem locado pelo preço previamente estipulado (e, no aluguer de longa duração, tal não se verifique) – a este respeito destas diferenças, ver, e.g., o Ac. do STJ de 20/11/2003, proc. 03B3725 –, certo é que, à luz da parte final do n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, são equiparados à condição de proprietários sujeitos de imposto, os “locatários financeiros”, “os adquirentes com reserva de propriedade”, e “outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação” (pode tratar-se de um *leasing*, um ALD ou um *renting*, mas sempre com o referido direito de opção de compra associado). Em suma: se os referidos contratos de aluguer contiverem este direito de opção, é-lhes aplicável o disposto na parte final do n.º 2 do art. 3.º do CIUC.

Neste sentido, vd., p. ex., Agostinho Cardoso Guedes (em “A incidência subjectiva do imposto único de circulação no âmbito dos contratos de locação financeira ou outros contratos de locação com opção de compra”, in: *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, 23, 2013, pp. 17-18): “O locatário financeiro é tratado pela lei como um quase-proprietário. [...]. Percebe-se, assim, que a obrigação de pagamento do IUC recaia sobre o locatário financeiro e não sobre o locador atentas as características da sua posição jurídica. O mesmo se passa relativamente ao adquirente com reserva de propriedade. [...]. Ainda semelhante à posição do locatário financeiro é a do locatário com opção de compra. Também aqui o locatário tem o gozo exclusivo do bem locado e tem o direito de adquirir a respectiva propriedade (sem que o locador se possa opor a essa aquisição). Ou seja, nas

três situações referidas pelo legislador no art. 3.º, n.º 2, do CIUC, temos dois aspectos comuns: o locatário/adquirente tem o gozo exclusivo do bem e tem o direito (ou a expectativa) de se tornar proprietário a curto ou médio prazo.”

Sucedo, contudo, que, ao analisar o conjunto dos contratos associados às liquidações do Quadro n.º 4, verifica-se que existem contratos de aluguer (ALD) em que o referido direito (ou expectativa) não se encontra previsto. É o que sucede, nomeadamente, nos casos que estão documentados (e podem ser verificados) pelos docs. 45 a 65 juntos aos autos, respeitantes a liquidações no montante global de €1.858,81. Nestes casos, ao invés, afirma-se, por ex., que é obrigação do locatário “restituir o veículo no fim do aluguer, no estado que derivar do seu uso normal” (ver as condições gerais dos referidos contratos). Pelo exposto, não se vislumbrando, em tais documentos, o imprescindível direito de opção de compra pelo locatário, conclui-se que este não poderá ser equiparado ao proprietário para fins de pagamento do imposto ora em causa – pelo que assiste razão, nesta parte, à Requerida.

No mesmo sentido, veja-se a DA proferida no processo n.º 244/2014-T, de 2/10/2014: “Apesar da existência de contratos de aluguer relativamente a estes veículos, os contratos em causa não se subsumem no n.º 2 do art. 3.º do CIUC, uma vez que do conteúdo dos mesmos não emergem direitos de opção de compra, circunstância prevista na norma em questão para efeitos da sua aplicação, pelo que, em tais casos, o sujeito passivo não é o locatário mas sim o proprietário do veículo, nos termos do n.º 1 deste artigo.”

Também assiste razão à Requerida relativamente à liquidação de IUC sobre veículo com reserva de propriedade a favor da Requerente (vd. Quadro n.º 1 e doc. 1 apenso à p.i.), no valor de €31,29, uma vez que o legislador previu, no artigo 3.º, n.º 2, do CIUC, a equiparação a proprietários, para efeitos da determinação da sujeição ao IUC, dos adquirentes com reserva de propriedade – *scilicet*: dos adquirentes com reserva de propriedade constituída a seu favor [e não a favor do alienante, como sucedeu com a Requerente neste caso: v. pontos 15.º e 16.º, i), da p.i., e ponto **iii**) dos factos provados].

3) A este respeito, constata-se que: **a)** quanto às liquidações de IUC sobre veículos que a ora Requerente, à data do imposto, já tinha vendido, por regra no termo dos respectivos contratos de locação financeira (vejam-se os contratos e facturas/recibos, que se reputam, pelo que se disse acima, como provas bastantes das referidas vendas, nos docs. 2 a 23 apensos à p.i., e cuja veracidade não foi colocada em causa pela Requerida), não lhe é, por essa razão, exigível o correspondente imposto; **b)** relativamente às liquidações de IUC sobre veículos sinistrados/definitivamente perdidos à data do imposto (vd. docs. 24 a 26 apensos à p.i.), a ora Requerente, à referida data, já tinha habilitado a Seguradora com os documentos necessários para que esta requeresse o respectivo cancelamento de matrícula – facto que constitui prova suficiente para se concluir que o imposto já não lhe era exigível à luz do disposto no art. 4.º, n.º 3, do CIUC.

Note-se, ainda, que a circunstância de os documentos juntos à p.i. dizerem respeito a relações contratuais entre as sociedades B...– Instituição Financeira de Crédito, S.A., e a C...– Comércio e Aluguer de Veículos e Equipamentos, S.A., e os seus clientes (vd. as alegações feitas nos pontos 75.º, 125.º e 136.º da resposta da Requerida) em nada afectam as conclusões anteriormente feitas, dado que, como se assinalou no ponto **ii)** da factualidade provada, “a 7/12/2005, a requerente, então designada por B..., incorporou, por fusão, a C... . Esta fusão produziu efeitos contabilísticos e fiscais a partir da data de 1/1/2005. A 16/1/2013, a requerente alterou a sua prévia designação para “A...– Instituição Financeira de Crédito, S.A.”.

4) Alega, ainda, a Requerida (vd. pontos 138.º ss. da sua resposta) que – relativamente às liquidações respeitantes a veículos constantes do Quadro n.º 4, docs. 27 a 65 apensos –, para efeitos da ilisão da presunção do art. 3.º do CIUC, é forçoso que os locadores financeiros (como a Requerente) cumpram a obrigação ínsita no art. 19.º do CIUC para se exonerarem da obrigação de pagamento do imposto.

Não procede, contudo, o referido entendimento da AT, dado que, como bem se referiu, por exemplo, na DA proferida no proc. n.º 14/2013-T, de 15/10/2013, “o locatário financeiro é equiparado a proprietário para efeitos do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, o mesmo

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

Pelo exposto, improcede a alegação da AT relativa ao art. 19.º do CIUC, uma vez que a mesma visa sobrepôr uma obrigação de cariz formal a uma realidade substancial claramente demonstrativa da condição da Requerente como entidade locadora nos contratos subjacentes.

5) Conclui-se, em face do *supra* exposto [vd. **1)** e **2)**, para onde aqui se remete], não ter existido “interpretação [...] contrária à Constituição”, ao contrário do que foi alegado pela Requerida nos pontos 149.º a 157.º da sua resposta.

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

A este respeito, assinala a DA proferida no processo n.º 26/2013-T, de 19/7/2013 (que tratou de situação semelhante à ora em apreciação): “O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. [...] ainda que se reconheça não ser devido o imposto pago pela requerente, por não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, determinando, em consequência, o respectivo reembolso, não se obriga que, na sua origem, se encontre o erro imputável aos serviços, que determina tal direito [a juros indemnizatórios] a favor do contribuinte. Com efeito, ao promover a liquidação oficiosa do IUC considerando a requerente como sujeito passivo deste imposto, a AT limitou-se a dar cumprimento à norma do n.º 1 do art. 3.º do CIUC, que, como acima abundantemente se referiu, imputa tal qualidade às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.” Neste mesmo sentido, ver, por exemplo, as DA proferidas nos processos: n.º 170/2013-T, de 14/2/2014; n.º 136/2014-T, de 14/7/2014; n.º 230/2014-T, de 22/7/2014; e n.º 140/2014-T, de 29/8/2014.

Atendendo à justificação citada, e com a qual se concorda, conclui-se, igualmente no presente caso, pela improcedência do referido pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

Responsabilidade pelo Pagamento das Custas Arbitrais

A este respeito, é necessário ter presente que, como bem refere, p. ex., a DA proferida no proc. n.º 241/2014-T, de 6/10/2014, “a lei é taxativa na imputação da responsabilidade pelo pagamento das custas à parte que for condenada, face ao disposto nos n.ºs 1 e 2, do art. 527.º do Código do Processo Civil, aplicável por força do art. 29.º, n.º

1, alínea e), do RJAT.” (No mesmo sentido, ver, por exemplo, a DA proferida no proc. n.º 231/2014-T, de 4/11/2014, ou a DA proferida no proc. n.º 171/2014-T, de 17/11/2014.)

Ora, no presente caso, tendo procedido parcialmente o pedido da Requerente, serão a Requerente e a Requerida responsáveis, na proporção dos decaimentos, pelo pagamento das custas arbitrais.

VI – DECISÃO

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

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação, com todos os efeitos legais, dos actos de liquidação relativos aos veículos identificados nos Docs. 2 a 44, no valor global de €3201,46, e o reembolso das importâncias indevidamente pagas.

- Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação relativos aos veículos identificados no Doc. 1 e nos Docs. 45 a 65 juntos à p.i., no montante global de €1890,10 (= €31,29 + €1.858,81), absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido quanto aos mesmos.

- Julgar improcedente o pedido na parte que diz respeito ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da requerente.

Fixa-se o valor do processo em €5091,56 (cinco mil e noventa e um euros e cinquenta e seis cêntimos), nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de €612,00 (seiscentos e doze euros), a pagar pela Requerente e pela Requerida na proporção do decaimento, que se fixa em $\frac{1}{3}$ e $\frac{2}{3}$, respectivamente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 9 de Setembro de 2016.

O Árbitro

(Miguel Patrício)

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto
no art. 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de
1990.*