

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 335/2016-T**

**Tema: IUC – Cumulação ilegal de pedidos; incidência subjetiva; locação financeira.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. A...– Instituição Financeira de Crédito S.A., titular do NIF..., com sede na Rua ... n.º ... – ..., ..., ...-... Porto, doravante Requerente, apresentou em 16 de junho de 2016, um pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 3.º, n.º 1, e do artigo 10.º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante «RJAT», bem como dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Na referida pronúncia arbitral pretende ver anulados os atos de liquidação do Imposto Único de Circulação (IUC) do ano de 2015 de um conjunto de veículos que identifica.

2. Nos termos do disposto nos artigos 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou o signatário como árbitro singular, tendo o mesmo comunicado a aceitação dessa incumbência.

Notificadas as Partes dessa designação, nos termos conjugados do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD, não manifestaram as mesmas a intenção de recusar a designação do árbitro.

Nestas circunstâncias, em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 9 de setembro de 2016.

3.1 Nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, a AT foi notificada, enquanto parte requerida, para no prazo de 30 dias apresentar resposta e, caso entendesse, solicitar a produção de prova adicional, devendo no mesmo prazo ser remetida cópia do processo

administrativo, tendo juntado resposta em 11 de outubro de 2016, com o respetivo processo administrativo.

3.2 Nessa resposta, a Requerida contestou a impugnação, tendo elaborado resposta, em que, por um lado invocou a exceção da cumulação ilegal de pedidos e, por mera cautela, defendeu a legalidade das liquidações por si praticadas, concluindo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, com a conseqüente manutenção na ordem jurídica dos atos de tributação impugnados, e ser absolvida do respetivo pedido.

3.3 Ouvido o Requerente sobre a invocada exceção, refutou tal entendimento.

3.4 O Requerente indicou inicialmente testemunhas para depor na reunião a que se refere o artigo 18.º n.º 1 do RJAT, mas veio mais tarde a desistir, pelo que se passou de imediato para alegações finais escritas. O Requerente fez a sua apresentação, em 17.11.2016, e a Requerida em 30.11.2016, tendo, ambas as Partes, reafirmado suas posições iniciais.

## **II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

4. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, é materialmente competente e as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, sendo legítimas, à luz dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo não padece de vícios que o invalidem e, salvo a exceção, não existem incidentes que importe resolver nem questões prévias sobre as quais o Tribunal Arbitral se deva pronunciar.

## **III - FUNDAMENTAÇÃO**

5.1 O Requerente, na petição inicial, a fundamentar o pedido, no essencial, alegou o seguinte:

- a) Tem como objeto social o financiamento de aquisições a crédito de bens de consumo e equipamentos, (locação financeira e crédito) bem como o financiamento na atividade de aluguer de longa duração de veículos automóveis sem condutor, de motociclos e barcos;
- b) No âmbito dessa atividade, celebra contratos de aluguer de longa duração, contratos de locação financeira, em cujo termo o veículo é transmitido ao locatário, em regra por um valor residual, e também contratos de mútuo para aquisição de viaturas automóveis nos quais é estabelecida a seu favor uma cláusula de reserva de propriedade, sendo tais

contratos sujeitos a registo obrigatório, por força do artigo 5.º do Código do Registo da Propriedade Automóvel (RPA);

c) Nos meses de novembro e dezembro de 2015, o Requerente procedeu ao pagamento de 21 liquidações do IUC, correspondentes a outros tantos veículos automóveis em que os respetivos beneficiários dos contratos não sujeitaram a registo a sua condição de locatários, adquirentes com reserva ou mesmo proprietários;

d) Trata-se de liquidações em que, nuns casos, o facto tributário se verificou em momento em que o Requerente já tinha procedido à venda do veículo, por regra no termo do contrato de locação financeira, e noutros em que os veículos objeto de locação financeira e aluguer de longa duração se encontram em processos de contencioso, não tendo, até à data sido recuperados pelo Requerente;

e) O artigo 1.º do CIUC estabeleceu o princípio da equivalência como princípio de tributação, em que os contribuintes devem ser onerados na medida do custo ambiental e viário que os seus veículos provocam, numa lógica do utilizador-pagador, pelo que é nesta «ratio» que deve ser interpretada a norma de incidência subjetiva do IUC;

f) O sujeito passivo do IUC é o proprietário do veículo apenas naqueles casos em que o adquirente não esteja onerado com uma cláusula de reserva de propriedade ou não existam outros titulares do direito de opção de compra por força do contrato de locação;

g) Assim, relativamente às liquidações de IUC sobre veículos já alienados no momento da verificação do imposto, o alcance da parte final do n.º 1 do artigo 3.º consagra uma verdadeira presunção em matéria de incidência tributária, que a decisão arbitral proferida no processo n.º 27/2013 - T, precisa, ao identificar um significado equivalente à palavra «considerando-se», constante da lei, com a palavra «presumindo-se», citando a propósito diversos textos legais onde sobressai essa equivalência, e ao citar o entendimento de alguma doutrina sobre a questão das presunções;

h) Mais refere, que há um consenso a nível do entendimento do CAAD em casos materialmente idênticos aos dos autos, sobre o caráter presuntivo da norma, e que a mesma é ilidível mediante prova em contrário, conforme decisões arbitrais tributárias n.ºs. 26/2013, 27/2013, 14/2013, 170/2013, 256/2013 286/2013 289/2013, 566/2015, 230/2014 e 45/2015, tal como na doutrina defendida por Agostinho Cardoso Guedes;

- i) O Requerente está em condições de demonstrar nos termos e para os efeitos do artigo 73.º da LGT que não era o proprietário dos veículos, pois segundo o artigo 874.º do Código Civil (CC) a compra e venda é o contrato pelo qual se transmite a propriedade de uma coisa, ou outro direito, mediante um preço, pelo que em obediência ao princípio «consensus parit proprietatem» ínsito no artigo 408.º, n.º 1 do CC «a constituição ou transferência de um direito real sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, salvas as exceções previstas na lei»; não existindo qualquer forma legal específica relativamente à transmissão de propriedade de veículos, podendo o contrato respetivo ser verbal e válidas as respetivas declarações negociais nos termos do artigo 219.º do CC, ainda que para efeitos fiscais deva ser cumprida a obrigação de emissão de fatura, o que no caso sucedeu;
- j) O facto da alínea a) do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 54/75 sujeitar a registo público a transmissão do direito de propriedade sobre veículos automóveis não constitui qualquer exceção à regra de que a propriedade se transfere por mero efeito do contrato, uma vez que o fim do registo é dar publicidade à situação jurídica dos bens em causa, e as inscrições definitivas no registo tem o valor de meras presunções, quer quanto à natureza do direito inscrito, quer quanto à sua titularidade, conforme o artigo 7.º do Código do Registo Predial, a partir de remissão do artigo 29.º do CRPA;
- l) Assim, não sendo o Requerente o sujeito passivo do imposto das liquidações em crise, as mesmas enfermam do vício de violação de lei, e devem ser anuladas;
- m) Especificamente sobre as liquidações de IUC que incidiram sobre um conjunto de veículos que foram objeto de locação financeira e aluguer de longa duração e entraram em incumprimento, encontrando-se os processos em contenciosos e não tendo sido, até à data, recuperados, apesar dos esforços do Requerente, é referido que, na data em que o IUC se tornou exigível, o sujeito passivo era o locatário, uma vez que, como já se referiu, a obrigação de pagamento do IUC recai diretamente sobre o locatário financeiro e não sobre o locador, atentas as características da sua posição jurídica;
- n) O sentido da equiparação a que se refere o n.º 2 do artigo 3.º do CIUC não é o de constituir qualquer tipo de responsabilidade solidária, subsidiária ou relação de garantia entre os proprietários e os utilizadores dos veículos objeto dos referidos contratos de financiamento, através da cumulação da incidência do imposto sobre ambos, mas antes de

excecionar o regime regra previsto no n.º 1) pelo que apenas se pode concluir que os pressupostos de incidência subjetiva do facto tributário se verificam apenas na esfera dos locatários e somente em relação a estes, devendo assim os respetivos atos de liquidação ser anulados;

Conclui que, encontrando-se as liquidações feridas de ilegalidade, devem os referidos atos ser anulados e a Requerida 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.

5.2 A Requerida veio contestar, tendo elaborado resposta, em que, por um lado invocou a exceção da cumulação ilegal de pedidos, e por outro, procedeu à sua impugnação.

#### **A - Cumulação ilegal de pedidos**

a) Tendo em conta o disposto no artigo 3.º n.º 1 do RJAT, rejeita que se encontre verificado o requisito da coincidência quanto às circunstâncias de facto.

Com efeito, ainda que se possa alvitrar que os procedimentos factuais possam ser transversais a todas as liquidações, está-se perante situações fácticas díspares consubstanciadas em: **(i)** veículos diferentes; **(ii)** datas de transmissão diferentes; **(iii)** fundamentos de transmissão diferentes; **(iv)** fundamentos de tributação diferentes; e **(v)** proprietários diferentes, corroborando tal entendimento com o decidido no âmbito do processo arbitral n.º 691/2014-T.

Consequentemente, entende que a cumulação efetuada pelo Requerente é ilegal, não devendo ser a mesma admitida por parte do Tribunal Arbitral, e na medida em que consubstancia uma exceção dilatória prevista no artigo 89º, al. g) do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável *ex vi* do artigo 29º, n.º 1, al. c) do RJAT, que obsta ao conhecimento do mérito da causa (artigo 576.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* do artigo 29º, n.º 1, al. e) do RJAT) deve conduzir à absolvição da Requerida da instância.

#### **B - Impugnação**

b) Em matéria de impugnação sustenta que há um equívoco subjacente na interpretação defendida pelo Requerente, baseado numa enviesada leitura da letra da lei, pois o legislador tributário ao estabelecer no artigo 3.º, n.º 1 do CIUC 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, à semelhança do que sucede em múltiplas disposições do normativo fiscal.

c) O legislador fiscal, dentro da sua liberdade de conformação legislativa, expressa e intencionalmente, consagra o que deve considerar-se legalmente, para efeitos de incidência, de rendimento, de isenção, etc. pelo que entender que neste caso consagrou uma presunção, seria inequivocamente efetuar uma interpretação *contra legem*, entendimento já adotado pela jurisprudência dos nossos tribunais, sendo citada a sentença proferida no processo n.º 210/13.0BEPNF, em que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel acolheu a posição sufragada pela Requerida, tendo decidido pela improcedência do recurso interposto pelo sujeito passivo.

d) O elemento sistemático de interpretação da lei demonstra que a solução propugnada pelo Requerente é intolerável, não encontrando 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, como o artigo 6.º, n.ºs 1 e 3, sob a epígrafe “Facto Gerador e Exigibilidade”, em que “O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional.” e “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 direta com a emissão do certificado de matrícula, no qual devem constar os factos sujeitos a registo.

No mesmo sentido, milita a solução legislativa adotada 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 respetivo registo.

Tal posição, está ainda patente na circunstância de o registo automóvel a que a AT tem ou pode ter acesso, conter todos os elementos destinados à determinação do sujeito passivo, sem necessidade de acesso aos contratos de natureza particular que conferem tais direitos, enunciados pelo CIUC como constitutivos da situação jurídica de sujeito passivo deste imposto. Na falta de tal registo, naturalmente, será o proprietário notificado para cumprir a correspondente obrigação fiscal, pois, a AT, tendo em conta a atual configuração do

sistema jurídico, não terá que proceder à liquidação do imposto com base em elementos que não constem de registos e documentos públicos e, como tal, autênticos, sendo a não atualização do registo, nos termos do disposto no artigo 42.º do RRA, imputável na esfera jurídica do sujeito passivo do IUC e não na do Estado, enquanto sujeito ativo deste imposto.

e) Ignorar a obrigatoriedade de registo automóvel nos casos controvertidos nos autos seria lançar a AT na mais absoluta incerteza, situação que não foi manifestamente desejada pelo legislador, pois determinado o sujeito passivo de IUC, em função das pessoas em nome das quais o veículo em causa se encontre registado junto da Conservatória do Registo Automóvel (CRA), a AT procede à liquidação do IUC relativamente a estas.

Com efeito, se após liquidar o IUC, o sujeito passivo viesse invocar a celebração de um contrato de compra e venda, que até poderia ser de natureza meramente verbal, de que já não é proprietário do veículo ou que deu o veículo, mas não procedeu ao registo e que o sujeito passivo é outrem, a AT teria que proceder à liquidação de IUC relativamente a esse “outrem” identificado pela pessoa constante do registo automóvel a quem havia primeiramente liquidado o IUC, e após essa liquidação se esse “outrem”, também alegasse e provasse que, entretanto, já celebrou contrato de compra e venda, locação financeira, aluguer de longa duração, etc, com outrem, mas que não registou, ou que desmantelou a viatura, mas que não o comunicou, e assim sucessiva e indefinidamente, haveria uma absoluta incerteza, suscetível mesmo de por em causa o prazo de caducidade do imposto.

f) Mesmo que se admita que, do ponto de vista das regras do direito civil e do registo predial, a ausência de registo não afeta 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.

g) À luz de uma interpretação teleológica do CIUC, a interpretação defendida pelo Requerente de que o sujeito passivo do IUC é o proprietário efetivo, independentemente de este não figurar nessa qualidade no registo automóvel, é manifestamente errada, na medida

em que é a própria *ratio* do regime consagrado no CIUC que constitui prova clara de que, o que o legislador fiscal pretendeu, foi criar um IUC assente na tributação do proprietário do veículo tal como constante do registo automóvel (a este propósito, note-se, desde logo, que os casos taxativamente tipificados no artigo 3.º do CIUC, tanto no seu n.º 1, como no n.º 2, correspondem exatamente aos casos de registo automóvel obrigatório, nos termos do CRA.

h) O CIUC procedeu a uma reforma do regime de tributação dos veículos em Portugal, alterando de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando os sujeitos passivos do imposto a ser os proprietários constantes do registo de propriedade, independentemente da circulação dos veículos na via pública, isto é, o IUC passou a ser devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos, situação evidenciada nos debates parlamentares que precederam a aprovação do DL 20/2008, de 31 de Janeiro, e também reconhecida na Recomendação n.º 6-B/2012 do Provedor de Justiça, datada de 2012-0622, dirigida ao Secretário de Estado das Obras Públicas, dos Transportes e das Comunicações.

i) Em termos de doutrina, cita o causídico RUI RIBEIRO PEREIRA que escreveu que «No novo modelo de tributação automóvel, (...) a liquidação e pagamento do imposto, levada a cabo durante o mês de matrícula do veículo, passou a ser exigida a quem conste como proprietário do mesmo junto da CRA. A alteração legislativa vinda de descrever transformou o anterior imposto de circulação num verdadeiro imposto sobre a propriedade de automóveis. Ou seja, o acento tónico da tributação deixa de estar na circulação para se centrar na mera propriedade.».

j) Mesmo que assim viesse a não ser entendido, importaria apreciar os documentos juntos pelo Requerente e qual o seu valor probatório tendo em vista a sua elisão, apreciação esta que consubstancia a análise de uma questão de facto, contestando os artigos 29.º a 60.º da petição inicial, no âmbito das liquidações referentes a veículos alienados à data do facto gerador, mas também os documentos juntos à petição inicial pelas seguintes razões:

1) Os documentos juntos à petição dizem respeito a relações contratuais estabelecidas entre as sociedades comerciais B...– Instituição Financeira de Crédito, S.A. e C..., S.A. e os seus clientes;

2) Não se reportam a contratos de locação financeira, mas sim, no caso da sociedade comercial B...– *Instituição Financeira de Crédito, S.A.*, a “contratos de aluguer”, e no

caso da sociedade comercial C..., S.A., a “contratos de aluguer de veículo sem condutor”, como resulta das respetivas epígrafes.

Relativamente aos veículos objeto de aluguer o sujeito passivo não é o locatário, mas sim o proprietário do veículo, nos termos do artigo 3.º n.º 1 do CIUC, uma vez que do conteúdo desses contratos não emergem direitos de opção de compra (vide decisão proferida no processo 244/2014-T) daí que o raciocínio propugnado pelo Requerente se encontre eivado de erro, não sendo possível ilidir a presunção legal estabelecida;

3) As segundas vias das faturas em que se corporizam os documentos juntos à petição não são suficientes para abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no artigo 3.º do CIUC, o que suscita a questão de serem ou não as faturas prova suficiente para abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no artigo 3.º do CIUC, o que rejeita, pelo que impugna para todos os efeitos legais os documentos, consubstanciados em faturas e em faturas – 2.ª via, juntos à petição.

l) As faturas 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.

Neste mesmo sentido refere que tem vindo a propender a recente jurisprudência emanada do CAAD (processos n.º 63/2014-T, 130/2014-T, 150/2014-T, 220/2014-T, 339/2014-T, entre outros), citando a Requerida a proferida pelo Tribunal Arbitral Coletivo constituído no âmbito do processo n.º 63/2014-T, da qual transcreve largos excertos. Designadamente, discorre sobre os meios de prova a que se refere o artigo 342.º e seguintes do CC, e faz alusão ao Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa (TRL), de 4 de fevereiro de 2010, Proc. n.º 224338/08.7YIPRT.L1-8, sobre o valor, como prova, de faturas não assinadas pelo comprador e cópias de extratos contabilísticos de conta de cliente, que são unicamente documentos particulares, de carácter comercial, e unilaterais, *i.e.*, para emissão dos quais não se verificou qualquer intervenção do comprador,» ao Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 18 de outubro de 2007, Proc. n.º 06B3818 sobre o valor da faturação comercial e da escrita comercial no âmbito das relações entre comerciantes quanto a factos do seu comércio, que não fazem prova plena, do acórdão do TRL, de 26 de novembro de 2011, Proc. n.º 29158/03.5YXLSB.L1-2" que no âmbito de relações com terceiros não comerciantes, a força probatória do documento particular se limita às declarações do

respetivo subscritor, e do acórdão da TRL de 5 de junho de 2008, Proc. 1586/2008-8, que se refere exatamente ao valor da fatura comercial como prova da existência de um contrato com determinada pessoa, "a exigência de um pagamento por fatura não basta para se provar que o contrato a que respeita o pagamento foi celebrado com a entidade faturada".

Da referida decisão arbitral (63/2014-T) concluiu «... o que a Requerente teria de provar, a fim de ilidir a presunção que decorre, quer do artigo 3, n.º 1 do CIUC quer do próprio Registo Automóvel, é que ela, Requerente, não era proprietária dos veículos em causa no período a que dizem respeito as liquidações impugnadas, pois é este o facto que resulta da presunção registal», «...o que implicaria, no caso concreto, provar quem era o atual proprietário...»

m) A Requerida sustenta que as regras do registo automóvel (ainda) não chegaram ao ponto de meras faturas unilateralmente emitidas pelo Requerente poderem substituir o requerimento de registo automóvel, documento aprovado por modelo oficial dado que não constituem contratos de compra e venda, podendo a inequívoca declaração de vontade dos pretensos adquirentes 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.

n) A prova poderia ter sido reforçada com a demonstração dos meios de pagamento/recebimento dos respetivos preços ou com os extratos contabilísticos que revelassem a entrada dos respetivos montantes na conta das empresas em causa, sendo igualmente necessário que todos os adquirentes estivessem devidamente identificados, o que não sucedeu, transcrevendo-se da decisão arbitral n.º 130/2014-T que «No caso dos autos as Requerentes são empresas com uma dimensão assinalável no mercado e com uma boa assessoria contabilística e fiscal, pelo que, era justificável senão mesmo exigível que as vendas de viaturas usadas ou o seu abate fosse devidamente documentado e mesmo de imediato submetido ao registo automóvel evitando futuras ocorrências geradoras de eventuais prejuízos e responsabilidades para as empresas, tanto mais que estas alienações incidem sobre bens do património da empresa e não sobre existências ou bens inerentes à sua atividade normal. (...) Cabia às Requerentes, por sobre elas incidir o ónus da prova, apresentar outros documentos de prova a partir dos quais fosse possível concluir pelas alienações das viaturas a favor de adquirentes concretos, devidamente identificados.»

o) Em suma, a Requerida socorrendo-se da decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 63/2014-T, transcreve «Resumindo, a prova apresentada pela Requerente é constituída, exclusivamente, por documentos particulares, unilaterais e internos, com um valor insuficiente para, a luz do direito probatório material, negar a validade de factos – a propriedade de veículos – sobre os quais existe uma prova legal – uma presunção legal – que isenta a Requerida de qualquer ónus probatório, e que não é contrariável através de mera contraprova, que lance dúvida sobre os factos provados pela presunção.».

p) Outro aspeto, já evidenciado e decidido em jurisprudência arbitral recente, - Decisão Arbitral 79/2015-T, tem a ver com a própria validade e suficiência da 2.ª via das faturas de alienação dos veículos, invocando a seu favor várias razões:

Todas as alegadas segundas vias de fatura contém a menção de:“-Válido após boa cobrança.”, não tendo a Requerente chegado a provar nem sequer a alegar, que tal cobrança tenha ocorrido, pelo que, mesmo que pudessem ter sido validamente substituídas pelas segundas vias, do seu teor, desacompanhado da alegação e prova de tal cobrança, não resultaria a prova dos factos em causa.”, sendo necessário saber onde estão os contratos, os extratos bancários, as transferências financeiras, os documentos contabilísticos, etc., que permitam relevar a realização do pagamento e o referido nos documentos internos faturas, os quais pura e simplesmente não existirão.

q) A confirmar o entendimento e posição que a Requerida adota e defende *ab initio* está o acórdão do TCA SUL proferido em 19-03-2015, no âmbito do processo n.º 08300/14, que, em síntese, dispõe que estando o IUC legalmente configurado para funcionar em integração com o registo automóvel, “não basta à parte contrária opor a mera contraprova para – a qual se destina a lançar mão dúvida sobre os factos (conforme artigo 346.º do C. Civil) que torne os factos presumidos duvidosos. Pelo contrário, ela tem de mostrar que não é verdadeiro o facto presumido, e de forma que não reste qualquer incerteza de que os factos resultantes da presunção não são reais.”

r) Quanto às liquidações referentes a objeto de locação financeira em face de incumprimento/contencioso, em que a Requerente alega a ilegalidade das liquidações de IUC (por violação do artigo 3.º/2 do CIUC) referentes aos veículos constantes do quadro 4 (conforme artigo 3.º da petição) na medida em que os mesmos foram objeto de contratos de locação financeira, sendo certo, porém, que tais contratos foram entretanto alvo de

incumprimento por parte dos respetivos locatários e encontram-se em fase de contencioso, a Requerida considera que não lhe assiste razão, pelo que impugna os artigos 61.º a 69.º da p.i., assim como os documentos juntos, com as seguintes justificações:

- i) Os documentos dizem respeito a relações contratuais estabelecidas entre as sociedades comerciais B...– Instituição Financeira de Crédito, S.A. e C..., S.A. e os seus clientes.
- ii) Os documentos não se reportam a contratos de locação financeira, mas sim: no caso da sociedade comercial B...– *Instituição Financeira de Crédito, S.A.*, a “contratos de aluguer”, como resulta da sua epígrafe e no caso da sociedade comercial C..., S.A., a “contratos de aluguer de veículo sem condutor”, como resulta da sua epígrafe.
- iii) Mesmo que concluísse estar-se face a contratos de locação financeira, caberia ao Requerente demonstrar ter dado cumprimento à obrigação acessória imposta pelo artigo 19.º do CIUC, dado que o artigo 3.º do CIUC deve ser conjugado com o disposto no artigo 19.º do mesmo código, no qual se estabelece que *«para efeitos do artigo 3.º do presente código (...), ficam as entidades que procedam à locação financeira, locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos obrigadas a fornecer à Direção-geral dos Impostos os dados relativos à identificação dos utilizadores dos veículos locados.»*

A seguir-se a tese do Requerente quanto ao facto do artigo 3.º do CIUC consagrar uma presunção ilidível, então tem de se concluir que a aplicação daquele artigo depende igualmente do cumprimento do estatuído no artigo 19.º do CIUC, conforme se retira o seu elemento literal (*«para efeitos do artigo 3.º do presente código (...)»*), e para efeitos da ilisão do artigo 3.º do CIUC, seria forçoso que os locadores financeiros (como o Requerente) tivessem cumprido essa obrigação para se desonerar da obrigação de pagamento do imposto, nenhuma prova tendo sido feita nesse sentido, pelo que é concluir que é a mesma o sujeito passivo do imposto.

s) A ser aceite a interpretação do Requerente, a mesma é contrária à Constituição, na medida em que traduz-se na violação dos princípios da confiança, da segurança jurídica, da eficiência do sistema tributário e da proporcionalidade.

i) Uma interpretação que desvaloriza a realidade registral em detrimento de uma realidade informal e insuscetível de um controlo mínimo por parte da Requerida, é ofensiva do basilar princípio da confiança e segurança jurídica que deve enformar qualquer relação jurídica, aqui se incluindo a relação tributária, conforme se pode avaliar pelo texto de

apresentação da Proposta de Lei n.º 118/X, respeitante à proposta de reforma global da tributação automóvel, ao se referir que se empreende pela primeira vez, uma reforma global e coerente dos impostos ligados à aquisição e propriedade dos veículos automóveis, e ao mencionar que a tributação automóvel passa a formar um todo coerente, em que importa eliminar custos administrativos e de cumprimento, apostando na prevenção e controlo das situações de abuso e incumprimento.

*ii)* Ofensiva do princípio da eficiência do sistema tributário, na medida em que se traduz num entorpecimento e encarecimento das competências atribuídas à Requerida, com óbvio prejuízo para os interesses do Estado Português, na medida em que, ao pretender desconsiderar a realidade registral, gera para a Requerida, e em última instância para o Estado Português, custos administrativos adicionais, ausência de controlo do IUC e inutilidade dos sistemas de informação registral.

*iii)* Ofensiva do princípio da proporcionalidade, na medida em que o desconsidera totalmente no confronto com o princípio da capacidade contributiva quando o Requerente dispõe dos mecanismos legais necessários e adequados à salvaguarda daquela sua capacidade (v.g., o registo automóvel, pedido de apreensão de documentos e pedido de cancelamento de matrículas), sem que, contudo, os tenha exercitado em devido tempo.

t) Mesmo que o Tribunal Arbitral venha a concluir pela procedência do pedido de pronúncia arbitral, importa salientar que o IUC visa tributar o proprietário do automóvel, sendo que a propriedade é revelada através do seu registo, não se encontrando na esfera da Requerida a competência para o respetivo registo automóvel, o qual cabe ao Instituto dos Registos e do Notariado (IRN) a quem cabe transmitir à Requerida as alterações que se venham a verificar quanto à propriedade dos veículos automóveis.

O registo da propriedade constitui um elemento essencial no sistema de informação entre a Requerida e as demais entidades públicas, conforme se retira do artigo 5.º da Lei 22-A/2007, de 29 de junho, por via da celebração de protocolos, e a transmissão da propriedade de veículos automóveis não é suscetível de ser controlada pela Requerida, pois inexistente qualquer obrigação acessória declarativa quanto a esta matéria.

O IUC é liquidado de acordo com a informação registral oportunamente transmitida pelo IRN pelo que não tendo o Requerente tido o cuidado da atualização do registo automóvel, como aliás podia e competia [artigo 5.º n.º 1-a) do Decreto-Lei 54/75, de 12 de Fevereiro, e

artigo 118.º n.º4 do Código da Estrada], e não tendo mandado cancelar as matrículas dos veículos aqui em apreço, forçoso é concluir que o Requerente não procedeu com o zelo que lhe era exigível, pelo que levou inexoravelmente a Requerida a limitar-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, citando, em seu apoio, o sentido decisório proferido pelo Tribunal Arbitral no processo n.º 26/2013-T.

u) Não foi a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, mas sim o próprio Requerente, pelo que deve o mesmo ser condenado no 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 no CAAD.

v) Tal raciocínio é extensivo ao pedido feito pelo Requerente, de reembolso e condenação no pagamento de juros indemnizatórios, que devem ser desatendidos, uma vez que, por tudo o que se expôs, os atos tributários impugnados são válidos e legais, porque conformes ao regime legal em vigor à data dos factos tributários, não tendo ocorrido qualquer erro imputável aos serviços.

### **POSIÇÃO DA REQUERENTE SOBRE A EXCEÇÃO**

6. Sobre a exceção invocada pela Requerida, de cumulação ilegal de pedidos, instada a pronunciar-se o Requerente, veio dizer que embora se esteja perante diferentes causas de pedir, a procedência dos mesmos depende do normal exercício da atividade do Requerente e da interpretação das normas de sujeição tributária previstas no CIUC, em especial nos artigos 1.º e 3.º.

Embora os fundamentos da transmissão sejam, de facto, diferentes, não são os mesmos impeditivos da cumulação, citando em seu abono a opinião de Jorge de Sousa expressa em anotação ao referido artigo 3.º no «Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.»

Recorrendo à jurisprudência que se vem firmando sobre esta matéria no âmbito do CAAD, invoca o processo arbitral n.º 3/2015, de contornos semelhantes aos em apreciação, assim como também os processos 647/2014-T, 45/2015-T, 566/2015-T e 158/2016-T, também

em tudo idênticos e em que se entendeu que a cumulação era possível, tendo os respetivos pedidos de cumulação sido acolhidos.

Pronunciou-se ainda sobre uma alegada ilegitimidade de que estaria ferida, ilegitimidade essa, que se encontraria dissimulada no âmbito da defesa por impugnação e não como as regras de processo e os princípios da cooperação e da boa-fé o exigem, de forma separada e expressamente em sede de defesa por exceção, que a levou a requerer que a Requerida seja condenada por litigância de má-fé e no pagamento de uma indemnização de montante não inferior a 5 €, nos termos do n.º 1 do artigo 104.º do CPPT e n.º 1 do artigo 542.º do CPC, aplicáveis ex-vi das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

#### **IV - MATÉRIA DE FACTO E FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS**

7. Em matéria de facto, relevante para a decisão a proferir, dá este Tribunal Arbitral como provado, face aos elementos constantes dos autos, os seguintes factos:

- a) O Requerente é uma empresa que tem como objeto social o financiamento de aquisições a crédito de bens de consumo e equipamentos bem como o financiamento da atividade de aluguer de longa duração de veículos automóveis sem condutor;
- b) No âmbito dessa atividade, celebra contratos de aluguer de longa duração e contratos de locação financeira, em cujo termo o veículo é transmitido ao locatário, e também contratos de mútuo para aquisição de viaturas automóveis nos quais é estabelecida a seu favor uma cláusula de reserva de propriedade;
- c) A B... – Instituição Financeira de Crédito SA, por escritura de 07.12.2005 incorporou por fusão a C..., SA, tendo assumido a posição contratual dos contratos e relações jurídicas geradoras de direitos e obrigações, garantias gerais ou especiais, resultantes ou não do exercício das atividades por esta prosseguidas, conforme documentos juntos ao processo, tendo mais tarde assumido a denominação do Requerente.
- d) O Requerente, nos meses de novembro e dezembro de 2015, procedeu ao pagamento do IUC e de juros compensatórios dos seguintes veículos que na data das respetivas liquidações se encontravam registados em seu nome, alinhando-se uma síntese da situação processual de cada um:

1) Veículo com a matrícula ... -...-..., foi pago 32,39 €, sendo 32,00 de IUC e 0,39 € de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de aluguer celebrado pela B..., com a duração de 49 meses, com início em 27.11.09. Em carta de 30.09.2013, o Requerente anunciou ao locatário que o contrato de aluguer terminava em 27.11.2013, pelo que caso pretendesse adquirir o veículo o preço a pagar seria x. Na eventualidade de não proceder ao pagamento daquele valor consideraria que não pretendia adquirir a propriedade do veículo pelo que ficaria obrigado à sua entrega até à referida data.

Existe no processo uma 2.ª via de uma fatura emitida 31.12.2013, em que consta que «O presente documento serve de recibo à importância recebida após a respetiva boa cobrança».

2) Veículo com a matrícula ... -...-..., foi pago 32,39 €, sendo 32,00 € de IUC e 0,39 € de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de aluguer pela B..., com a duração de 49 meses, com início em 31.12.2009. Em carta de 11.11.2013, o Requerente anunciou ao locatário que o contrato de aluguer terminava em 05.01.2014, pelo que caso pretendesse adquirir o veículo o preço a pagar seria x. Na eventualidade de não proceder à liquidação daquele valor consideraria que não pretendia adquirir a propriedade do veículo pelo que ficaria obrigado à sua entrega até à referida data.

Existe no processo uma 2.ª via de uma fatura emitida em 07.07.2014, em que consta que «O presente documento serve de recibo à importância recebida após a respetiva boa cobrança».

3) Veículo com a matrícula ... -...-..., foi pago 52,43 €, sendo 52,00 € de IUC e 0,43 de juros, por conta da liquidação ... .

Objeto de um contrato de aluguer de veículo sem condutor pela C..., com a duração de 48 meses, com início em 01.04.2003. Em carta de 13.12.2007, o Requerente anunciou ao locatário que o contrato de aluguer terminava em 27.12.2007, pelo que caso pretendesse adquirir o veículo o preço a pagar seria x. Na eventualidade de não proceder à liquidação daquele valor consideraria que não pretendia adquirir a propriedade do veículo pelo que ficaria obrigado à sua entrega até à referida data.

Existe no processo uma 2.<sup>a</sup> via de uma fatura emitida em 18.12.2007, em que consta que «O presente documento serve de recibo à importância recebida após a respetiva boa cobrança».

4) Veículo com a matrícula ... –...–..., foi pago 57,08 €, sendo 56,40 € de IUC e 0,68 de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de aluguer de veículo sem condutor pela B..., por 60 meses, com início em 23.11.2006. Para além da resolução do contrato por incumprimento do pagamento das mensalidades, o Tribunal de Família e Menores da Comarca de Portimão, em 09.01.2009, julgou procedente uma providência cautelar e determinou a apreensão e a entrega do veículo ao Requerente.

5) Veículo com a matrícula ...– ...–..., foi pago 123,95 €, sendo 122,47 € de IUC e 1,48 € de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de aluguer pela B..., em 73 prestações mensais, com início em 06.11.2008. O Requerente, por carta datada de 24.01.2013, resolveu o contrato, por incumprimento do pagamento das prestações.

6) Veículo com a matrícula ... –...–..., foi pago 32,48 €, sendo 32,00 € de IUC e 0,48 € de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de locação financeira pela B..., por 73 alugueres, que se iniciou em 27.10.2006. O Requerente, por carta datada de 17.10.2012, informou o locatário que o contrato terminava em 05.12.2012, e caso quisesse adquirir o veículo, o preço a pagar seria x, além de uma certa quantia em mora.

7) Veículo com a matrícula ... –...–..., foi pago 21,03 €, sendo 20,78 € de IUC e 0,25 € de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de locação financeira pela B..., por 73 alugueres, com início em 03.03.05. O Requerente, por carta datada de 27.03.2012, informou o locatário da resolução do contrato, em resultado do incumprimento do pagamento dos alugueres.

8) Veículo com a matrícula ... –...–..., foi pago 154,97 €, sendo 153,12 € de IUC e 1,85 € de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de locação financeira pela B..., por 84 rendas, com início em 27.11.07. O Requerente, por carta datada de 07.06.2011, informou o locatário da resolução do contrato, em resultado do incumprimento do pagamento dos alugueres.

9) Veículo com a matrícula ... – ... –..., foi pago 42,13 €, sendo 41,72 € de IUC e 0,41 € de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de aluguer de veículo sem condutor, pela C..., por 60 alugueres, com início em 13.11.2001. Pelas Varas Cíveis do Tribunal Judicial do Porto foi proferida sentença em 22.03.2005, determinando, entre outras, a restituição do veículo à Requerente.

10) Veículo com a matrícula ... –...–..., foi pago 20,98 €, sendo 20,78 € de IUC e 0,20 € de juros, por conta da liquidação n.º ... .

Objeto de um contrato de aluguer de veículos sem condutor, pela C..., por 60 alugueres, com início em 19.01.2003. Por carta datada de 16.01.2008 o contrato foi resolvido, constatando-se que o Tribunal Judicial de Paços de Ferreira arquivou uma providência cautelar em que se tinha pedido a apreensão do veículo.

11) Veículo com a matrícula ... –...–..., foi pago 124,20 €, sendo 123,00 € de IUC e 1,20 de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de aluguer de veículo sem condutor, pela C..., por 48 alugueres, com início em 28.11.2003. O Requerente, em carta datada de 13.11.2007, anunciou ao locatário que o contrato de aluguer terminava em 27.11.2007 pelo que, caso pretendesse adquirir o veículo o preço a pagar seria x, acrescido do pagamento de determinadas rendas.

12) Veículo com a matrícula ... –...–..., foi pago 32,26 €, sendo 32,00 € de IUC e 0,26 € de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de aluguer pela B..., por 72 alugueres, com periodicidade mensal, com início em 29.12.05. O contrato foi resolvido por carta datada de 10 de julho de 2008, por incumprimento de pagamento dos alugueres. Uma sentença judicial do Tribunal Judicial de Guimarães, de 19.01.2009, reconheceu, em processo sumário, o Requerente como legítimo possuidor do veículo e condenou a locatária no pagamento das dívidas.

13) Veículo com a matrícula ... –...–..., foi pago 32,26, sendo 32,00 € de IUC e 0,26 € de juros, por conta da liquidação n.º ... .

Objeto de um contrato de aluguer pela B..., por 72 meses, com periodicidade mensal, com início em 29.12.05. O contrato foi resolvido por incumprimento no pagamento das mensalidades, por carta enviada ao locatário com data de 20.12.2008.

14) Veículo com a matrícula ...– ...–..., foi pago 221,36 €, sendo 219,00 de IUC e 1,80 de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de locação financeira pela B..., por 84 meses, com início em 05.12.07. O contrato foi resolvido por incumprimento, conforme carta datada de 12 de agosto de 2008. Interpôs uma providência cautelar nos Tribunais Cíveis do Porto sem que tivesse sido dado a conhecer o resultado.

15) Veículo com a matrícula ... -...-..., foi pago 20,95 €, sendo 20,78 de IUC e 0,17 de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de aluguer de veículos sem condutor, pela C..., em 13.12.2005, por 59 alugueres, com periodicidade mensal. O contrato foi resolvido por incumprimento, conforme carta enviada à locatária, com data de 01 de fevereiro de 2010.

16) Veículo com a matrícula ... -...-..., foi pago 42,06 de IUC, sendo 35,41 € de IUC, 6,31 de adicional e 0,34 € de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de locação financeira, pela B..., de 61 rendas com início em 23.02.2007. Por carta datada de 21.04.2008 o contrato foi resolvido por incumprimento, tendo sido obtido provimento nos Tribunais Cíveis do Porto a reconhecer que o Requerente é legítimo possuidor do veículo.

17) Veículo com a matrícula ...- ...-..., foi pago 96,01 €, sendo 95,23 € de IUC e 0,78 € de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de aluguer, pela B..., de 60 prestações, com início em 20 de janeiro de 2009. Foi decretada a insolvência do locatário tendo o administrador de insolvência optado pelo não cumprimento do contrato. Conforme carta de 17.01.2014, o contrato foi resolvido por incumprimento das obrigações de pagamento.

18) Veículo com a matrícula ... -...-..., foi pago 32,36 €, sendo 32,00 € de IUC e 0,36 € de juros, por conta da liquidação n.º ... .

Objeto de um contrato de aluguer de veículos sem condutor pela C..., de 60 prestações, com início em 11.01.05. O contrato foi declarado resolvido por carta datada de 04.09.2005, por incumprimento das obrigações de pagamento.

19) Veículo com a matrícula ... -...-..., foi pago 52,43, sendo 52,00 € de IUC e 0,43 € de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de aluguer de veículos sem condutor pela C..., de 61 alugueres, com início em 19.01.2001. Em 27.11.2014 os locatários foram interpelados pelo Requerente para pagar x, sob pena de cobrança judicial.

20) Veículo com a matrícula ... –...–..., foi pago 32,36, sendo 32,00 € de IUC e 0,36 € de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de aluguer sem condutor pela C..., por 48 alugueres, com início em 17.01.2001. O contrato foi resolvido por carta datada de 28.02.2005. Foi interposta uma providência cautelar nas Varas Cíveis do Porto em 10.05.2006.

21) Veículo com a matrícula ... –...–..., foi pago 457,79 €, sendo 454,06 € de IUC e 3,73 € de juros, por conta da liquidação n.º... .

Objeto de um contrato de aluguer de veículo sem condutor pela C..., de 48 alugueres, celebrado em 14.12.2000. O contrato foi resolvido por carta datada de 15.05.2003. Foi interposta uma providência cautelar não especificada nas Varas Cíveis do Porto em 15.09.2003. O locatário foi declarado insolvente em 20.07.2007. Sentença judicial, de 26.09.2007, do Circulo Judicial de Aveiro, condenou na restituição do veículo.

e) O Requerente, efetuou uma participação à PSP, em 04.08.2015, informando que há mais de seis meses que desconhece legalmente o paradeiro dos veículos mencionados em 4), 5), 8), 9), 10), 12), 13), 14), 15), 16), 17), 18) 19) e 20), e em 04.09.2015, dos veículos mencionados em 6) e 7), pretendendo diligenciar junto do IMT no sentido da sua apreensão e cancelamento das matrículas.

8. Não há factos dados como não provados com relevância para a tomada de decisão.

9. Os factos foram dados como provados tendo em consideração os documentos trazidos ao processo pelo Requerente, consubstanciados na petição inicial, nos anexos que a acompanhavam e na resposta é exceção, assim como também no processo administrativo enviado pela Requerida.

## **V – QUESTÃO PRÉVIA – CUMULAÇÃO ILEGAL DE PEDIDOS**

10. A Requerida na sua resposta à petição inicial, suscita a questão da cumulação ilegal de pedidos, a qual constituindo uma exceção, importa desde já apreciar, uma vez que é suscetível de comprometer o conhecimento do pedido e conduzir à absolvição da instância ou do pedido.

Apreciando, o artigo 3.º, n.º 1 do RJAT preceitua que «A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos 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.».

Por seu turno, o artigo 104.º do CPPT prevê que a admissão de pedidos é admissível em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.

No entendimento da Requerida, muito embora em ambos os pedidos esteja em causa o sentido interpretativo e a aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, tal não se verifica relativamente às circunstâncias de facto, pelo que não se encontra verificado o requisito da coincidência.

Em sede de contraditório, o Requerente veio defender que se encontram preenchidos os pressupostos legais de que depende a cumulação de pedidos, tendo salientado que tem sido entendido pela doutrina, que essa identidade de facto, não terá de ser absoluta, ou seja não se exigem que sejam exatamente as mesmas situações de facto, mas sim que a questão jurídico fiscal, seja essencialmente idêntica, e que os factos também sejam idênticos na parte relevante, no que releva para a decisão.

«Os factos serão essencialmente os mesmos quando forem comuns as pretensões do autor (...) de forma a que se possa concluir que, se se provarem os alegados relativamente a um ato, existirá suporte fáctico total ou parcialmente necessário para a procedência das pretensões de todos os pedidos», opinião de Jorge Lopes de Sousa in «Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária» in Guia da Arbitragem Tributária 2013, Almedina,

Apreciando, o Tribunal Arbitral reconhece que as circunstâncias de facto não são exatamente as mesmas, pois intrinsecamente estão em causa, veículos de marcas diferentes, com diferentes características técnicas em termos dos elementos utilizáveis para as liquidações, e anos de antiguidade reportada à primeira matrícula igualmente diferentes. Também as liquidações apontam para veículos introduzidos no consumo, tanto em momento em que ainda não se encontrava em vigor o IUC, alguns datando de 2000 e 2001, como depois da sua entrada em vigor, uns caracterizados contratualmente como alugueres de longa duração, outros de locação financeira, uns tendo sido objeto de procedimentos

contenciosos sem consequências práticas, a generalidade objeto de resolução contratual sem que tenham sido recuperados os veículos após essa resolução, existência de locatários diferentes, e também diferentes fundamentos de transmissão ou de exoneração da condição de sujeito passivo.

Todavia, o Tribunal Arbitral subscreve o decidido no processo arbitral 45/2015-T em que, tendo em conta o princípio da simplificação e economia processual, considera admissível a cumulação de pedidos, uma vez que a sua procedência depende da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação dos mesmos princípios e regras de direito, a tal não obstante o facto dos atos de liquidação respeitarem a veículos diferentes, datas e fundamentos de transmissão diferentes, pois que as circunstâncias de facto são essencialmente idênticas, prendendo-se com a transmissão da propriedade de veículos sem a correspondente inscrição no registo automóvel.

Com efeito, em todas as situações invocadas pelo Requerente, o imposto que se encontra em causa é o IUC. Não se vislumbra que haja qualquer inconveniente grave que obste à apreciação da cumulação de pedidos, e transcrevendo a citação do processo arbitral n.º 3/2015 – T, «como diz o STA, no Acórdão STA de 06-03-2013 – processo 327/12 a propósito da coligação de pedidos na impugnação judicial são exigências de racionalidade de meios, da celeridade da decisão e até para evitar decisões contraditórias, que tudo aponta também no sentido das liquidações em causa serem analisadas na mesma ação, devendo o artigo 104.º do CPPT ser interpretado à luz do princípio *pro actione*, corolário do direito à tutela judicial efetiva».

Aliás, em abstrato, há um reforço desta tutela judicial efetiva, pois poderão estar a ser concedidos às Partes faculdades de recurso jurisdicional que, em condições de apreciação isolada, poderiam ser inviáveis, dados os montantes muitas vezes irrisórios de cada liquidação.

Por outro lado, sem ser pressuposto legal, a economia processual também induz acesso à justiça em condições financeiras mais favoráveis, por via do pagamento de menor taxa de justiça do que se fosse apreciado caso a caso.

Donde se concluir pela verificação dos pressupostos de que a lei faz depender a possibilidade de cumulação inicial de pedidos.

## VI - FUNDAMENTOS DE DIREITO

11. Em função do que se deixa exposto, entende o Tribunal Arbitral que deve ser encontrada resposta para as seguintes questões de direito controvertidas:

- a) – O artigo 3.º, n.º 1 do CIUC encerra ou não uma presunção e, no caso da resposta a esta questão ser positiva, averiguar se esta pode ser ilidida e aplicada aos autos
- b) – Sentido e alcance do artigo 3.º n.º 2 do CIUC face a contratos de aluguer de veículos sem condutor e a contratos de locação financeira;
- c) - A ser aceite a interpretação do Requerente, em que medida tal interpretação se traduz na violação de princípios constitucionais, designadamente, o princípio da confiança, da segurança jurídica, da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade.
- d) - Encontrando-se a dívida do IUC já paga, no caso de procedência de uma decisão arbitral favorável ao Requerente, é, ou não, devido o pagamento de juros indemnizatórios, idem no que respeita à responsabilidade pelo pagamento das custas processuais.

### a) SENTIDO E ALCANCE DO ARTIGO 3.º N.º 1 do CIUC

12.1 Para apurar o sentido e o alcance do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC importa ter em conta o disposto no artigo 9.º do Código Civil (CC) que, para efeitos da interpretação da lei, preceitua que o intérprete não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

Mais impõe que não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso, devendo na fixação do sentido e alcance da lei presumir-se que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

12.2 O recurso a este artigo 9.º do CC é, uma exigência específica do próprio artigo 11.º, n.º 1 da LGT, segundo o qual, na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

12.3 Por isso, tendo em conta a redação do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, segundo o qual, «São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as

peças singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontram registados», importa averiguar do alcance da substituição promovida pelo legislador, da palavra «presumindo-se», que constou de anteriores diplomas, por «considerando-se», e que significado atribuir à eliminação da expressão «até prova em contrário» que constava igualmente dos anteriores diplomas.

13.1 Analisando os antecedentes históricos, constata-se que com a publicação da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, foram simultaneamente revogados os Decretos-Lei n.ºs 143/78, de 12 de junho, que tinha instituído um «Regulamento do Imposto sobre Veículos»<sup>1</sup>, aplicável aos automóveis ligeiros de passageiros e motociclos, e 116/94, de 3 de maio, que aprovara o «Regulamento dos Impostos de Circulação e Camionagem», aplicável aos veículos afetos ao transporte rodoviário de mercadorias particular ou por conta própria ou rodoviário de mercadorias público ou por conta de outrem.

O artigo 3.º do supra mencionado Decreto-Lei n.º 143/78, preceituava 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».

Esta redação era precisamente a mesma que antes já tinha constado do Decreto-Lei n.º 599/72, de 30 de dezembro, diploma que instituíra um denominado «Imposto sobre Veículos», tendo igualmente transitado para as legislações que se lhe seguiram, Decreto-Lei n.º 782/74, de 31 de dezembro, e Decreto-Lei n.º 81/76, de 28 de janeiro.

Por seu turno, o Decreto-Lei n.º 116/94, tinha uma norma semelhante no artigo 2.º, segundo a qual são «São sujeitos passivos do ICI e do ICA os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas singulares ou coletivas em nome das quais os mesmos se encontrem registados».

13.2 Esta expressão de «presumindo-se como tais, até prova em contrário» deve ser apreciada também à luz das normas sobre o registo automóvel.

O artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 47 952, de 22 de setembro de 1967, considerava que «O registo de automóveis tem essencialmente por fim individualizar os respetivos proprietários e, em geral, dar publicidade aos direitos inerentes aos veículos automóveis», disposição reafirmada nos precisos termos pelo Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de fevereiro. Neste diploma o artigo 5.º, n.º 1, alínea a), estabeleceu que estão sujeitos a registo, entre

outros, o direito de propriedade e de usufruto dos automóveis, sendo obrigatório o registo de tal facto.

13.3 Para normas legais em matéria de incidência que se mantiveram intocadas mais de trinta anos, algum propósito de legislador haveria ao não ter mantido a mesma terminologia.

Ao utilizar a palavra «presumindo-se», o intérprete tinha perfeita noção de que o artigo 349.º do CC lhe conferia a faculdade de extrair uma conclusão do facto dos veículos se encontrarem matriculados ou registados no nome de uma determinada pessoa, ou seja a de que eles seriam os proprietários, todavia, sujeita a poder ser ilidida mediante prova em contrário, conforme o impunha o artigo 350.º n.º 2 do CC, e como as próprias normas tributárias o reafirmavam.

A expressão «até prova em contrário», não deixava, de resto, outra via interpretativa, uma vez que reforçava a natureza presuntiva «*juris tantum*» da norma.

Com a utilização da palavra «considerando-se» ficou aberta a porta para uma interpretação diferente da que sempre vigorou, mais reforçada pelo facto de ter sido eliminada a expressão «até prova em contrário», expressão que, desde sempre, vigorou.

14. Todavia, no entender do Tribunal Arbitral não parece que a partir desta alteração legislativa seja legalmente possível uma interpretação no sentido propugnado pela Requerida.

Aliás, já com o presente processo arbitral em curso, a norma que agora se interpreta teve uma alteração no preciso sentido defendido pela Requerida, conforme resulta da nova redação dada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, ao artigo 3.º, n.º 1 do CIUC de que «São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos», a qual, todavia, não produz efeitos retroativos, pelo que importa prosseguir a sua análise nos autos.

15.1 Havendo a obrigação do intérprete presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, se o legislador pretendesse eliminar a referida presunção e, como defende a Requerida, quis intencional e expressamente que fossem considerados como sujeitos passivos do imposto os proprietários em nome dos quais os veículos se encontrem registados, naturalmente que

não adotaria uma redação tão equívoca e limitar-se-ia a indexar os nomes constantes do registo automóvel à condição de sujeito passivo, sem quaisquer outras considerações.

Seria incompreensível que para exprimir o seu pensamento legislativo o legislador tivesse recorrido a uma formulação complexa quando o poderia ter feito de uma forma clara e simples, facilmente apreendida pela generalidade do cidadão comum.

Como salienta Francesco Ferrara, «Deve partir-se do conceito de que todas as palavras têm no discurso uma função e um sentido próprio, de que neste não há nada supérfluo ou contraditório, e, por isso, o sentido literal há de surgir da compreensão harmónica de todo o contexto». <sup>ii</sup>

15.2 No entendimento do Tribunal Arbitral, aparentemente, nada justificaria que, a pretender-se o sentido interpretativo defendido pela Requerida, o legislador mantivesse a expressão «considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado» constantes do n.º 1 do artigo 3.º, uma vez que, trata-se de uma expressão assente numa distinção classificativa, que pouco ou nada acrescenta, quando poderia ter sido simplesmente afirmativo.

O legislador fiscal tinha consciência das circunstâncias em que se inovava e das suas próprias limitações no plano legislativo e no funcionamento da organização tributária, donde, no entendimento do tribunal, ter enveredado por uma redação que pretendeu simplesmente reforçar a tónica na propriedade do veículo, enquanto facto gerador do imposto.

15.3 Ao exprimir-se em termos de que «...considerando-se como tais ...», transformou a presunção legal explícita numa figura que se configura igualmente como uma presunção, se bem que de forma implícita, nos seus limites, tendo ido tão longe quanto lhe foi possível na operacionalização e modernização de um imposto que nunca tinha sido prioridade na área fiscal.

Em 2002, um autor de referência como é o Dr. Sérgio Vasques, caracterizava o Imposto Municipal de Veículos nos seguintes termos: <sup>iii</sup>

«Do ponto de vista formal, o regime do Imposto Municipal sobre Veículos e do Imposto de Circulação e de Camionagem surge também complexo, incoerente, servindo-se de uma técnica legislativa pobre e imprecisa, povoado por normas sobrepostas e em contradição.

No caso do Imposto Municipal sobre Veículos, aprovado o Regulamento de 1978, o legislador deixou-o lentamente ao abandono, que o passar do tempo e as alterações avulsas lhe fossem roubando a pouca coerência e sentido. As remissões em falso, os conceitos e terminologia ultrapassados, a técnica penal extravagante – todos eles são testemunhos da sorte legislativa que geralmente cabe aos impostos pobres».

15.4 Não podendo o intérprete considerar um pensamento legislativo que não tenha na lei um mínimo de correspondência verbal, há, todavia, que averiguar se, independentemente da supressão da expressão «salvo prova em contrário», é possível encontrar alguma similitude entre a palavra «presume-se» e a palavra «considerando-se», de modo a que nas duas expressões seja possível encontrar alguma afinidade verbal.

Sobre esta questão, há controvérsia entre as Partes, quanto ao uso que o sistema tributário faz de tais expressões, mas aderimos sem reserva à tese defendida por Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues, J. Lopes de Sousa,<sup>iv</sup> que, em comentário ao artigo 73.º da LGT, referem que as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão «presume-se» ou semelhante, citando os exemplos dos n.ºs 1 a 5 do artigo 6.º, em que se referem presunções relativas a rendimentos da categoria E do CIRS, que a própria AT, mediante reconhecimento, pode ilidir.

Também nos n.ºs 3 e 4 do artigo 89.º A da LGT, sobre os pressupostos para a avaliação indireta das manifestações de fortuna em sede de IRS, o legislador recorre à palavra «considera-se» com um significado semelhante a «presume-se».

No direito civil várias disposições legais confluem no mesmo sentido, como é o caso do artigo 243.º, n.º 3 do CC quando dispõe que «Considera-se sempre de má-fé, o terceiro que adquiriu o direito posteriormente ao registo da ação de simulação quando a este haja lugar», pelo que, parece-nos não subsistir dúvidas quanto à possibilidade do legislador exprimir de forma diferente a mesma intenção legislativa.

Havendo recetividade na doutrina para reconhecer essa afinidade, constata-se igualmente em termos de decisões arbitrais proferidas no âmbito do CAAD um alargado consenso sobre o entendimento a conferir a tal alteração.

15.5 Este entendimento encontra-se refletido no acórdão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, n.º 8300/14 CT – 2.º Juízo, de 19 de março de 2015, segundo o qual, «O citado artigo 3.º n.º 1 do CIUC consagra uma presunção legal de que o titular do registo

automóvel é o seu proprietário, sendo que tal presunção é ilidível, por força do artigo 73.º da LGT.» - (n.º 8, in fine, do sumário do citado acórdão).

O realce que a Requerida faz à sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel não nos parece, por isso, que seja a melhor interpretação desta alteração legislativa.

15.6 Aliás, já antes os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 348/97 de 25 de julho, e 211/2003, de 28 de abril, tinham considerado que não estava constitucionalmente vedado ao legislador a utilização de presunções em direito tributário, desde que haja a possibilidade de as ilidir, e sobre a mesma questão, embora numa forma muito conclusiva, doutrinariamente, também A. Brigas Afonso e Manuel Teixeira Fernandes em anotação ao artigo se tinham pronunciado no sentido de que «não se registam alterações relativamente à situação que vigorou no âmbito dos extintos IMV, ICi e ICa. <sup>v</sup>

16. Em matéria de trabalhos preparatórios, tudo leva a crer que o legislador, muito embora pretendesse tornar esbarrada a arquitetura do imposto, não teria no seu pensamento a adoção de uma alteração desta natureza, pelo menos, esse não seria o seu propósito inicial quando deu um impulso para a reforma da fiscalidade automóvel e criou um Grupo de Trabalho (GT) para reforma da fiscalidade automóvel. <sup>vi</sup>

Nas orientações que então definiu, consta a adoção de princípios de eficiência, eficácia e simplicidade e o recurso, sempre que possível, a soluções eletrónicas, que facilitem o cumprimento das obrigações fiscais e a fiscalização dos regimes, para o que devem ser procuradas soluções integradas que permitam segurança e eficácia nas liquidações e cobranças através do envolvimento em processos de transmissão eletrónica de dados e acesso à informação de entidades externas ao Ministério das Finanças.

No que respeita especificamente ao imposto de circulação, que se viria a designar por IUC, as orientações respeitam a questões técnicas relacionadas com os veículos e com o seu grau poluidor (incidência objetiva) e de que o novo sistema seja aplicável apenas aos veículos que sejam introduzidos no consumo no âmbito da sua vigência, mas nada se diz especificamente quanto ao acolhimento da forma legal de instituição dos sujeitos passivos do imposto, não sendo esta uma questão de somenos importância, dado que a incidência, seja em que perspectiva for vista, é uma matéria sensível, com dignidade constitucional.

Como refere Francesco Ferrara, <sup>vii</sup> os trabalhos preparatórios da lei podem esclarecer-nos relativamente às ideias e ao espírito dos proponentes da lei e valem como subsídio, quando

puder demonstrar-se que tais ideias e princípios foram incorporados na lei, devendo em caso diverso ser considerados momentos estranhos à lei e sem influência jurídica, e como se constata o GT que preparou a referida legislação, agiu de acordo com instruções precisas dos membros do governo diretamente responsáveis por estas matérias, a coberto de princípios e orientações, pelo que o aparecimento desses mesmos princípios e orientações no texto legislativo tem um valor interpretativo reforçado.

17.1 Vista pelo lado do elemento teleológico, Oliveira Ascensão caracteriza-o como um dos elementos «a ponderar na interpretação, o que podemos chamar a justificação social da lei. A finalidade proposta é tida em conta para que a ela seja adequada a norma resultante. Todo o direito é finalista. Toda a fonte existe para atingir fins ou objetivos sociais. Por isso, enquanto não se descobrir o *para quê* duma lei, não se está em condições de proceder à sua interpretação». <sup>viii</sup>

O despacho conjunto que criou o GT expressa o objetivo que se pretendia, ou seja, «no essencial, contrariar a excessiva oneração dos veículos automóveis no momento da sua venda e potenciar, no novo modelo de tributação, a proteção ambiental e a racionalização dos consumos energéticos.»

Estando identificado o «para quê» da lei, subsiste, no entanto, a questão de quais as formas e meios usados para atingir essa finalidade.

A orientação era no sentido de serem adotados princípios de eficiência, eficácia e simplicidade e adotar soluções integradas que permitam segurança e eficácia nas liquidações e cobranças através do envolvimento em processos de transmissão eletrónica de dados e de acesso à informação de entidades externas ao Ministério das Finanças.

Naturalmente que não poderia haver maior eficiência, eficácia e simplicidade do que recorrer a uma base de dados de proprietários de veículos já existente em vez de ser a própria administração tributária a criar a sua própria base de dados.

17.2 Todavia, ao implementar um sistema fundado em tais princípios, o legislador tributário não poderia abstrair-se das circunstâncias em que inovava, dado que ao eleger a base de dados de proprietários de veículos da CRA, estava a socorrer-se de uma base de dados que sempre teve por principal função a regulação das responsabilidades a nível da sociedade civil, cuja informação era a resultante da atividade declarativa dos proprietários em virtude de transmissões a que os veículos fossem sujeitos, e para a qual não havia

qualquer sanção coativa específica relativamente aos incumprimentos, salvo o pagamento de uma taxa agravada no caso de se apresentar a registar a transmissão fora do respetivo prazo.

17.3 Na altura da publicação do CIUC havia um enorme desfasamento entre o parque automóvel nacional existente e os registos de veículos que constavam na conservatória de registo automóvel. De acordo com a informação ao tempo veiculada pelos órgãos de comunicação social, os próprios serviços oficiais, estimavam haver, pelo menos, um milhão de matrículas a mais do que o efetivo parque automóvel, a isso tendo mesmo aludido a deputada Helena Pinto, do Bloco de Esquerda, numa sessão de debate parlamentar ocorrida em 13 de março de 2008, ao referir que «Existem hoje mais de um milhão e meio de veículos automóveis cujo registo de propriedade não corresponde ao seu proprietário atual.»

Durante dezenas de anos, foi sendo prática corrente o abate de veículos, por via de desmantelamentos sem qualquer controlo, isto é, sem qualquer comunicação às autoridades competentes, uma vez que o quadro legal de destruição de veículos em fim de vida, com intervenção de um operador autorizado, apenas foi definido no começo deste século.<sup>ix</sup>

Igualmente era prática corrente efetuarem-se as transmissões dos veículos, para o que bastava, e basta, um contrato verbal, sem que houvesse suficiente diligência para levar tais factos ao registo na conservatória, não obstante haver um agravamento da taxa de registo por incumprimento do prazo legal para tal comunicação. Aliás, como é público e notório, em muitos casos, não obstante serem assinados pelas Partes, era acordado o preenchimento do campo correspondente à data da celebração ficar em branco, de forma a poder ser preenchido mais tarde, e assim o comprador se eximir da penalização no atraso do registo.

17.4 Em face desta realidade que era de todos conhecida, seria atentatório das garantias genéricas dos contribuintes, as quais recolhem proteção constitucional, que, entre a data da publicação do diploma e a sua entrada em vigor, seis meses depois, isto é 1 de janeiro de 2008, se pretendesse regularizar a situação de propriedade de praticamente um quarto dos veículos que constituíam o parque automóvel nacional, sob pena de os proprietários de direito, fossem ou não os verdadeiros donos dos veículos, ficarem inexoravelmente sujeitos ao pagamento do imposto. E estas dificuldades não seriam apenas para os contribuintes mas também para a própria administração tributária que, num tão curto espaço de tempo,

teria de ter operacionalizada uma estrutura que desse resposta a tão significativo número de situações pré-contenciosas, com riscos de paralisar a capacidade de resposta na área dos demais impostos.

17.5 Por isso, impunha-se a adoção de medidas que viabilizassem uma transição suave para um regime altamente inovador.

Essas medidas foram sendo gradualmente adotadas, caso dos Decreto-Lei n.º 20/2008 de 31 de janeiro, que alterou diversas normas do RRA, Decreto-Lei n.º 78/2008, de 6 de maio, que criou um regime excepcional de regularização da base de dados de veículos do Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, e Decreto-Lei n.º 177/2014, de 15 de dezembro, que criou um procedimento especial para o registo de propriedade de veículos adquiridos por contrato verbal, viabilizando que o mesmo possa ser efetuado pelo vendedor do veículo, assim se desonerando dos encargos que resultam da qualidade de titular, seja no plano da responsabilidade civil, rodoviária, ou agora no próprio plano tributário, em termos que permitiram a adoção finalmente de um regime baseado no exclusivismo oficial dos registos, e segundo as suas regras, como é o caso do Decreto-Lei 41/2016.

18. A referência que a Requerida faz à Recomendação do Provedor de Justiça n.º 6-B/2012, tem de ser contextualizada e ilustra essas mesmas dificuldades. É significativo que, vigorando o regime desde 1 de janeiro de 2008, e tendo havido, até 2012, um número muito importante de resolução de situações de desfasamento entre a base de registo e o parque de veículos existente, tanto por via legal como por via voluntária, ainda assim a Provedoria de Justiça tenha vindo a justificar tal recomendação com o «elevado número de queixas sobre as dificuldades verificadas no cancelamento de matrículas e na regularização de veículos automóveis».

19. O elemento teleológico está também subjacente nos aspetos ambientais, dado que foi preocupação do legislador acolher um princípio que se começou a afirmar como uma pedra de toque da defesa do meio ambiente, e que atualmente já faz parte dos objetivos comunitários, onde tem expressa consagração no Tratado de Funcionamento da União Europeia, artigo 191.º, que tem a ver com a necessidade de fazer pagar os custos ambientais a quem os ocasiona ou contribui para que ocorram, no caso específico dos automóveis, através do chamado princípio da equivalência, em que os utilizadores dos

veículos ou quem tira proveito dessa utilização, deva suportar imposições fiscais, na estrita medida, dos malefícios que produzem, que compense a comunidade em geral desses danos.

20. Em conclusão, o Tribunal Arbitral entende que a redação do artigo 3.º n.º 1 do CIUC, ao tempo dos factos, não eliminou a natureza presuntiva da norma e torna admissível a prova, por parte do sujeito passivo, de que o proprietário que consta do registo automóvel não corresponde à sua pessoa, mas corresponde a outrem, que o terá adquirido e será o seu proprietário, sendo, portanto, ilidível a prova resultante dos registos de propriedade constantes da CRA.

21. Esta conclusão, pode ser adotada para apreciar o primeiro tipo de situações que o Requerente submeteu à apreciação do Tribunal Arbitral.

21.1 Em três processos, no âmbito dos contratos que se encontravam estabelecidos, tendo-se aproximado o respetivo termo, o Requerente colocou à consideração das outras partes contratantes (locatárias) a possibilidade de, com o respetivo termo, elas adquirirem os veículos que tinham utilizado no período de vigência dos alugueres. Nas cartas então enviadas a essas partes era informado que no caso de nada responderem seria concluído que não pretendiam adquirir o veículo.

Dos elementos constantes da petição inicial constata-se que muito embora o Requerente tenha feito essas propostas, não existe ou não consta qualquer carta, fax, mail, ou outro tipo de informação que revele que os locatários exerceram ou pretenderam exercer essa opção de compra no final do período de locação. Embora titulares de um direito potestativo, os locatários não se encontravam vinculados à obrigação de realizar tal aquisição, pelo que não manifestaram esse interesse pela forma e nos termos em que lhe foi proposto. As consequências a extrair deverão ser unicamente as invocadas na referida carta.

Por isso, a emissão das faturas pelo Requerente, pretendendo significar que ocorreu uma transação com os ex-locatários e que os veículos foram alienados em conformidade com um determinado preço de venda, é contraditória com o que anunciou nas respetivas propostas de aquisição, não podendo ser acolhidas como elemento de carácter probatório de estabelecimento de uma forte presunção de que os veículos deixaram de ser propriedade do Requerente e foram transmitidos para outrem.

Os veículos eram propriedade do Requerente, enquanto durou o período de locação, e assim continuarão a ter sido, dado que nenhum contrato foi junto aos autos visando a sua transmissão.

É certo que, embora os locatários nada tenham dito, também não cumpriram a obrigação de ir depositar os veículos no local que lhes foi indicado pelo Requerente, mas desse incumprimento de uma cláusula contratual não resulta qualquer transferência de propriedade dos mesmos, nem tal pode ser presumido. Sobre esse específico aspeto contratual, competiria ao Requerente adotar as medidas necessárias à recuperação do veículo, fosse por via cível, fazendo atuar as cláusulas penais e responsabilizando os locatários por todos os encargos associados à reapropriação dos veículos, fosse por via policial ou da autoridade rodoviária, requerendo a apreensão dos veículos e promovendo o cancelamento das matrículas, como forma de os retirar legalmente da circulação onde se encontravam à revelia da vontade do seu proprietário, ora Requerente.

Compreende-se o pouco interesse que o locador possa ter em reaver os veículos uma vez que a sua vocação não é propriamente o de se interessar por veículos usados em final de contrato, muitas vezes em fim de vida em que a destruição e o desmantelamento para peças é o único escopo económico, mas sim o de exercer uma função empresarial de fornecedora crédito.

Todavia, nenhuma presunção pode ser estabelecida no sentido de que a falta de entrega dos veículos no fim do contrato por parte dos locatários implica, por força do programático princípio da equivalência, uma derrogação das regras da incidência subjetiva. A situação não é muito diferente de alguém que fure um veículo e dele faça uso e o proprietário pretenda que esse alguém seja acionado para efeitos do pagamento do IUC, dado que as regras de incidência reportam-se à propriedade, efetiva ou presumida e estão claramente definidas, e aqui, sem se estar num âmbito penal, também o cível não pode subverter as regras de incidência subjetiva.

O princípio da equivalência não é, por enquanto, ainda um princípio absoluto, donde a multiplicidade de exclusões e isenções e também, em muitos casos, a desproporcionalidade das tributações face aos danos causados, por ausência de estudos aprofundados sobre a matéria.

21.2 Por outro lado, a referência de que «O presente documento serve de recibo à importância recebida após a respetiva boa cobrança», não pode também deixar de levantar as maiores dúvidas, uma vez que nada se prova quanto ao facto dos locatários terem aceite o repto negocial e terem procedido ao respetivo pagamento, pelo que, nenhuma presunção pode ser estabelecida no sentido de que, findo o contrato de aluguer, o locatário passou a ser o novo proprietário do veículo.

A ter acontecido esse pagamento, o mínimo exigível seria a junção aos autos de comprovativos da receção desses montantes ou de extratos contabilísticos que de forma insofismável demonstrassem essa alienação e uma correspondente entrada de dinheiro, o que nada consta.

22. O Tribunal Arbitral não considera que haja elementos suficientes que convençam que no período de tributação em apreço, o proprietário dos veículos para efeitos de IUC não tenha sido o Requerente, ainda que, por sua incapacidade, não os tenha tido disponíveis para utilizar como se lhe aproovesse, e decide não por em causa a legalidade das respetivas liquidações.

**b) Sentido e alcance do artigo 3.º n.º 2 do CIUC face a contratos de aluguer de veículos sem condutor e a contratos de locação financeira;**

23.1 Nos termos do artigo 3.º n.º 2 do CIUC 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.

O legislador no Decreto-Lei n.º 11/84 de 7 de janeiro, tinha começado por estabelecer que «A posição do locatário, na locação financeira de veículo, é equiparada à do proprietário para efeitos da legislação relativa ao licenciamento e utilização de veículos automóveis e seus reboques».

No âmbito das obrigações específicas dos locadores de veículos o artigo 19.º do CIUC prevê que «Para efeitos do disposto no artigo 3.º do presente código, bem como no n.º 1 do artigo 3.º da lei da respetiva aprovação, ficam as entidades que procedam à locação financeira, à locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos obrigadas a fornecer à Direção Geral dos Impostos os dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados.»

O artigo 5.º do CRPA aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54/75 estabelece os factos sujeitos a registo, entre estes constando, para além da propriedade, a locação financeira e o aluguer por prazo superior a um ano.

23.2 Na segunda situação, estão incluídos dezoito veículos que foram objeto de contratos de locação financeira e aluguer de longa duração e entraram em incumprimento, estando os processos em contencioso, não tendo, até à data, sido recuperados os veículos.

O Requerente afirma que os beneficiários destes contratos não sujeitaram a registo a sua condição de locatários, adquirentes com reserva ou mesmo de proprietários, razão porque o IUC lhe foi liquidado.

A Requerida refere, por seu turno, que o Requerente só se poderia exonerar do imposto caso tivesse dado cumprimento à obrigação específica prevista naquela norma do CIUC, concluindo que, não tendo dado cumprimento àquela obrigação, será forçoso concluir que aquele é o sujeito passivo do imposto.

24. O Tribunal Arbitral não partilha a opinião de que o Requerente para se ver desobrigado do pagamento do IUC teria de ter dado cumprimento ao disposto no artigo 19.º do CIUC.

A referida norma é identificada como uma obrigação específica dos locadores de veículos e é um mecanismo auxiliar tendente a subtrair à generalidade das liquidações produzidas a partir dos registos das conservatórias, um conjunto de situações que pelas suas características não devem ser tributadas em função da propriedade. À luz do CIUC tal norma tem uma função suplementar, pois por força da aplicação do princípio da equivalência, pretende que quem, por força de contratos de locação ou aluguer, dispõe da possibilidade de utilização dos veículos, deva pagar os custos associados ao princípio do poluidor/pagador, aferidos pelas respetivas taxas do imposto.

Em princípio, os protocolos que, por força do artigo 5.º da Lei n.º 22-A/2007, se estabeleceram entre a ex-Direção Geral dos Impostos e o ex-Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, no que respeita à troca de informação necessária à liquidação e fiscalização do IUC, poderiam ter abrangido igualmente estas situações e não circunscrever-se apenas aos proprietários constantes do registo. E se assim tivesse sido, e poderia ter sido, dado que os registos da condição de locatários, adquirentes com reserva ou mesmo de proprietários, são factos de registo obrigatório, o artigo 19.º do CIUC não se chegaria mesmo a justificar, transitando de quadro legal anterior, eventualmente por

alguma inércia do legislador, de que não se capacitou de que poderia desonerar os contribuintes de uma obrigação, dado o acesso que tinha a vias mais seguras e expeditas. Este carácter auxiliar que atribuímos à referida norma, terá sido intuído pelo próprio legislador, e leva-nos mesmo a crer que o incumprimento de tal norma esteja desprovido de sanção, pois não obstante a violação de um dever de cooperação ou a falta na apresentação de declarações abstratamente puníveis pelo Regime Geral das Infrações Tributárias, o legislador não chega especificamente a constituí-la como contra ordenação, como fez profusamente em todo o diploma, IUC e ISV. Aliás, não é conhecido que, enquanto vigorou o artigo 19.º do CIUC, tenha alguma vez sido objeto de regulamentação por parte da AT, por exemplo em termos de prazos e forma de comunicação da informação.

25.1 Todavia, o Tribunal Arbitral também não subscreve a afirmação do Requerente de que a liquidação se deveu ao facto dos beneficiários destes contratos não terem sujeitado a registo a sua condição de locatários, adquirentes com reserva ou mesmo de proprietários.

25.2 As circunstâncias de facto relacionadas com estas dezoito situações são diversificadas, e estão sintetizadas no n.º 7 d), as quais se entendeu não deverem impedir uma apreciação cumulada dos pedidos:

A reação do Requerente às situações de incumprimento foi diversificada, mas em todas elas procedeu à resolução do contrato, comunicando tal resolução por carta enviada aos locatários.

Nuns casos, recorreu a providências cautelares nos tribunais, nuns casos atendidas e noutros não, sem que, todavia, em qualquer dos casos, tenha conseguido recuperar os respetivos veículos.

Noutros, em ações declarativas tentou fixar judicialmente os prejuízos e recuperar igualmente os seus veículos, também sem sucesso.

Noutros, não são juntas provas de que tenha tomado iniciativas legais para recuperar os veículos e ser ressarcida dos prejuízos, tendo-se limitado a aguardar algum futuro desenvolvimento.

25.3 À data da liquidação do IUC, há muito que se tinham esgotado os prazos de aluguer e de locação dos veículos, fixados nos respetivos contratos.

Independentemente de já antes a titularidade dos veículos ter sido reclamada em sede de resolução contratual, ao se esgotarem os prazos de aluguer ou de locação financeira dos veículos cujo registo tinha sido efetuado, e ao não ter havido uma opção de compra dos veículos por parte dos locatários, os veículos regressam à titularidade jurídica do Requerente, o qual, para todos os efeitos, deverá desenvolver os esforços tendentes à sua reapropriação efetiva, pois de um bem seu se trata.

Os prejuízos que resultem da indisponibilidade do veículo, para além dos prazos de aluguer ou de locação financeira, terá de ser assacada em sede contratual, neles devendo ser incluídos os inerentes ao facto dos veículos estarem sujeitos ao pagamento do IUC em razão da respetiva propriedade.

Com efeito, está normalmente clausulado que o pagamento dos impostos de circulação, camionagem e outros caberá ao locatário, mas obviamente havendo um prazo de vigência desses contratos, essa obrigação restringe-se ao referido período.

Não seria assim, se esses contratos previssem cláusulas específicas de pagamento do IUC em caso de incumprimento e fora do período de vigência, o que, analisados em detalhe, não se chegou a verificar em nenhum dos dezoito casos.

Pode-se presumir que a generalidade dos veículos não entregues ao Requerente continue na posse dos locatários e que sejam estes por via da sua utilização que fundamentem a aplicação do princípio da equivalência em matéria ambiental e viária, na medida dos custos que imputam à comunidade em geral. Não se exclui que vários destes veículos já se encontrem retirados mesmo da circulação ou por terem sido intervenientes em acidentes de viação ou por terem tido avarias graves, em que atento o valor reduzido dos bens já não se justifique qualquer reparação, tendo sido simplesmente abandonados à sua sorte.

Aliás, vigorando o regime do IUC desde 1 de janeiro de 2008, o problema das liquidações que agora se apreciam do ano de 2015, há muito que o Requerente o terá identificado, pois o referido imposto desde 2008 se tornou anualmente exigível.

26. Por isso, o Tribunal Arbitral considera que, independentemente de os locatários terem ou não levado a registo a sua condição, o Requerente ao denunciar os contratos de aluguer de longa duração e de locação financeira, ainda que por fundadas razões de incumprimento contratual das prestações a que estavam obrigados, assumiu de pleno direito as responsabilidades de proprietário dos veículos e de sujeito passivo do IUC.

A cessação dos contratos por via da respetiva denúncia, fez cessar a condição de locatários, e remeteu-os para a condição de possuidores de má-fé dos veículos, situação que caberia ao Requerente impedir juridicamente, acionando as cláusulas indemnizatórias e os outros danos subjacentes, incluindo os IUCs que se fossem vencendo até à resolução das situações.

Outra solução, que se prova que veio a desenvolver, embora sem reflexos nos presentes autos, é promover a própria retirada dos veículos da circulação, por via do pedido de apreensão dos veículos às autoridades policiais e, posteriormente, na impossibilidade dessa apreensão, promover o cancelamento das matrículas junto da entidade competente, pois para isso possui legitimidade.

Assim, o Tribunal Arbitral, considera que as liquidações impugnadas não padecem de qualquer vício pelo que devem subsistir na ordem jurídica.

**c) Em que medida está em causa no processo a violação de princípios constitucionais**

27. Na medida em que foram acolhidas as pretensões da Requerida em matéria de verificação da legalidade dos atos de liquidação em apreciação, fica prejudicado o conhecimento da eventual violação de princípios constitucionais, designadamente, o princípio da confiança, da segurança jurídica, da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade

**d) Da apreciação do pedido de reembolso e de juros indemnizatórios**

28. O Requerente pede, para além do reembolso do IUC ilegalmente pago, o pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, em conformidade com o disposto nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT. O artigo 43.º, n.º 1 da LGT preceitua que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Os tribunais arbitrais tem competência para determinar esse pagamento, conforme se depreende do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT ao preceituar que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no CPPT».

Todavia, no presente caso, a Requerida procedeu às liquidações dos IUC e notificou para o respetivo pagamento, quem, de acordo com a informação de que dispunha, deveria ser considerado o sujeito passivo, atos de liquidação que foi decidido manter na ordem jurídica, conforme atrás se concluiu. Assim sendo, fica prejudicado o conhecimento dos pedidos.

## **VII – DA CONDENAÇÃO DA REQUERIDA EM LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ e INDEMNIZAÇÃO**

29.1 O Requerente na resposta à exceção levantada pela Requerida, da alegada cumulação de pedidos, suscita a questão desta ignorar de forma ostensiva factos públicos que são do seu conhecimento direto e imediato desde 2005 e persistir em alegar a ilegitimidade da requerente por via de inserir em sede de defesa por impugnação uma questão que em nome das regras do processo e dos princípios da cooperação e da boa-fé o exigem ser, de forma separada e expressamente em sede de defesa por exceção, o que revela uma opacidade de processos, assim se referindo à incorporação que no devido tempo fez das sociedades B... – Instituição Financeira de Crédito SA e C... SA.

Considera que é uma situação já recorrente noutros processos, pelo que pede a condenação por litigância em má-fé e a condenação no pagamento de uma indemnização ao Requerente num valor não inferior a 5 UC.

29.2 Este Tribunal Arbitral não tem provas de que isto já tenha acontecido noutros processos e considera que não está em condições de extrair a conclusão de que a AT ao imputar uma alegada ilegitimidade do Requerente está a agir de forma consciente no sentido de o prejudicar processualmente. Se bem entendemos, *prima facie*, o Requerente só extrairia benefícios da invocação dessa alegada ilegitimidade, quanto mais não fosse por uma eventual aplicação das regras da caducidade, pois quando a Requerida demandasse quem deveria ser demandado, poderia já não estar em prazo.

Julgamos que tal conduta se deva ao facto de a Requerida trabalhar com as bases de dados de informação do registo automóvel da CRA e, por vezes, serem utilizadas determinadas metodologias de trabalho, em que cometido um erro por vezes se torna difícil a sua correção (intervenção de juristas diversificados, «colagens» de textos, etc).

Na medida em que os veículos, nas datas em que foram matriculados ou objeto de registo de locação, o foram por sociedades comerciais então existentes, são esses os nomes que para efeitos das liquidações ainda continuam a figurar, por força do Protocolo existente entre o IMT e a AT, ignorando que tais sociedades perderam identidade jurídica por via de terem sido absorvidas por uma outra sociedade, agora o Requerente.

A postura do Requerente é de rigor, mas o tribunal arbitral não vai além de considerar a atitude da Requerida, ao não isolar a matéria como exceção, de um lapso desculpável, se bem que não deixe de se surpreender com a convicção e com os termos do escrito.

O artigo 542º do Código do Processo Civil, aplicável por força do artigo 29.º n.º 1 e) do RJAT dá uma noção de má-fé, assente no dolo ou na negligência grave, em vista de serem obtidas vantagens processuais, mas não se vislumbra que através da conduta assumida pudessem ser alcançados resultados práticos que consubstanciassem essas vantagens, nem se vê que tenha havido prejuízos resultantes dessa conduta, para além do desconforto de ter de se rebater dados de facto, que era suposto se encontrarem há muito adquiridos.

Por isso, não acolhe a pretensão do Requerente de ver condenada a Requerida em litigância de má-fé nem a pretensão de obter uma indemnização.

### **VIII - CUSTAS PROCESSUAIS**

30. O disposto nos artigos 22.º, n.º 4 do RJAT, e 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, (RCPAT) preceituam que na decisão arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral. Na medida em que o Requerente soçobrou no ataque às liquidações impugnadas, a ela cabe o pagamento das custas processuais.

### **IX - DECISÃO**

Nestes termos, o Tribunal Arbitral Singular decide o seguinte:

- 1) Julgar improcedentes os pedidos de declaração da ilegalidade das liquidações de IUC objeto dos presentes autos.
- 2) Julgar improcedente o pedido de restituição das importâncias pagas e o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

- 3) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida em litigância de má-fé bem como o da fixação de uma indemnização a pagar ao Requerente.
- 4) Condenar o Requerente no pagamento das custas arbitrais.

Nos termos do disposto no artigo 97.º A, do CPPT, aplicável por força do que se dispõe no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT, é fixado o valor do processo em € 1713,53 (mil e setecentos e treze euros e cinquenta e três cêntimos).

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, aplicável por remissão do seu artigo 4.º, n.º 1, as custas são fixadas no valor de € 306 (trezentos e seis euros), a pagar pelo Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 02 de dezembro de 2016.

O Árbitro Singular

António Manuel Melo Gonçalves

---

<sup>i</sup> A Lei n.º 65/90, de 28 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 1991, no seu artigo 36.º passou a designá-lo por «Imposto Municipal sobre Veículos».

<sup>ii</sup> Francesco Ferrara in «Interpretação e aplicação das leis», Arménio Amado – Editor, Sucessor Coimbra 1978 – página 140.

<sup>iii</sup> In «Separata da Revista Fiscalidade, Edição do Instituto Superior de Gestão – 2002, «A Reforma da Tributação Automóvel: problemas e perspetivas», página 63.

<sup>iv</sup> «Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada», Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues, J. Lopes de Sousa – 4.ª edição, 2012, páginas 651 e 652.

<sup>v</sup> In «Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação, Códigos anotados», de A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes», Coimbra Editora, 2009, página 187, em anotação ao artigo 3.º do CIUC.

<sup>vi</sup> Despacho Conjunto n.º 290/2006, de 27 de março de 2006, (2.ª série), dos Ministros de Estado e das Finanças e do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional.

vii Francesco Ferrara, in «Interpretação e aplicação das leis», Arménio Amado – Editor, Sucessor Coimbra 1978 – página 146.

viii José de Oliveira Ascensão, in «O Direito, Introdução e Teoria Geral», Fundação Calouste Gulbenkian, 1978, página 362.

ix Decreto-Lei n.º 292-B/2000, de 15 de novembro.