

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 657/2017-T

Tema: IUC – Incidência subjetiva – Locação Financeira – Presunções legais.

DECISÃO ARBITRAL¹

O Árbitro Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 27 de Fevereiro de 2018 com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

- 1.1. A..., S. A. (doravante designada por “*Requerente*”), pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., em Lisboa, apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 18 de Dezembro de 2017, ao abrigo do disposto no artigo 4º e do nº 2 do artigo 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).
- 1.2. A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral conclua pela “(...) *declaração de ilegalidade dos 6 actos de liquidação relativos a IUC (...) respeitantes aos 6 veículos (...) identificados (...) e, bem assim, dos actos de indeferimento dos recursos hierárquicos que visaram a anulação dos actos de indeferimento das reclamações gratuitas respeitantes aos mencionados actos de liquidação*”, requerendo ainda “(...) *o reembolso do montante de € 362,90, respeitante ao imposto e juros*”

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

compensatórios indevidamente pagos (...), bem como o pagamento de juros indemnizatórios (...)”.

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 19 de Dezembro de 2017 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.4. Dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro, em 7 de Fevereiro de 2018, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 27 de Fevereiro de 2018, tendo sido proferido despacho arbitral, em 28 de Fevereiro de 2018, no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.8. Em 6 de Abril de 2018, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação, concluindo que *“a Requerente não fez prova da alienação dos veículos por via dos documentos que juntou ao processo”, “ao que acresce o facto de a Requerente ter violado a lei ao não actualizar, na defesa da sua pretensão, os*

elementos constante do registo automóvel”, peticionando que “(...) deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a Requerida do pedido”.

- 1.9. Por despacho arbitral de 6 de Abril de 2018 foi a Requerente notificada para, “*tendo em consideração a Resposta apresentada pela Requerida (...) e o requerimento nela contido relativo ao pedido de dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18º do (...) (RJAT), bem como o pedido de dispensa da produção de alegações (...), no prazo de cinco dias, se pronunciar sobre o teor do peticionado pela Requerida e para se pronunciar sobre a possibilidade de dispensa da inquirição das duas testemunhas indicadas no pedido*” sendo que, caso não prescindisse dessa inquirição, ficaria desde logo notificada para, no mesmo prazo, indicar os factos sobre os quais pretendia que a prova testemunhal incidisse.
- 1.10. Em 17 de Abril de 2017, a Requerente apresentou requerimento no sentido de (i) requerer que o Tribunal Arbitral procedesse à notificação da Requerida para juntar aos autos os documentos que provem o (in)cumprimento da obrigação imposta pelo artigo 19º do Código do IUC e de (ii) esclarecer que nada tinha a opor quanto à dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, nem quanto à dispensa da produção de alegações pelas Partes, não se tendo pronunciado sobre a manutenção do seu interesse na inquirição das testemunhas indicadas no pedido nem, consequentemente, indicado os factos sobre os quais a mesma deveria incidir.
- 1.11. Por despacho arbitral, de 19 de Abril de 2018, foi a Requerida notificada para, no prazo de cinco dias, juntar aos autos a documentação requerida pela Requerente no requerimento identificado no ponto anterior.
- 1.12. Na mesma data, a Requerida anexou aos autos cópia do processo administrativo.

- 1.13. A Requerida apresentou, em 23 de Abril de 2018, requerimento no sentido de referir que (i) não só entende que a Requerente extravasou, no requerimento apresentado, o âmbito da sua pronúncia, (ii) como também não juntou aos autos qualquer documento que fizesse prova do cumprimento da obrigação imposto pelo artigo 19º do Código do IUC, em conformidade com o que havia sido requerido pela Requerente no seu requerimento de 17 de Abril de 2018.
- 1.14. Em 26 de Abril de 2018 foi proferido novo despacho arbitral no sentido de notificar a Requerida para, no prazo de cinco dias, anexar cópia do comprovativo electrónico relativo ao cumprimento, pela Requerente, da obrigação acessória prevista no artigo 19º do Código do IUC, respeitante às viaturas identificas no pedido arbitral, atentos os argumentos expendidos no referido despacho.
- 1.15. Decorrido o prazo, tendo em consideração o silêncio da Requerida, foi decidido por este Tribunal Arbitral, por despacho datado de 10 de Maio de 2018, em consonância com os princípios processuais consignados no artigo 16º do RJAT, da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar [alínea c)], da cooperação e da boa-fé processual [alínea f)] e da livre condução do processo consignado no artigo 19º e 29º, nº 2 do RJAT, bem como tendo em conta o princípio da limitação de actos inúteis, previsto no artigo 130º do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT:
- 1.15.1. Prescindir da realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT;
 - 1.15.2. Prescindir da inquirição de testemunhas;
 - 1.15.3. Prescindir da apresentação de alegações pelas Partes;
 - 1.15.4. Designar o dia 24 de Maio de 2018 para efeitos de prolação da decisão arbitral.

1.16. No mesmo despacho, foi a Requerente ainda advertida que “*até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD*”.

2. CAUSA DE PEDIR

Da identificação dos actos sobre que recai o presente pedido de Pronúncia Arbitral

2.1. A Requerente começa por esclarecer que o Pedido de Pronúncia Arbitral é relativo à “*(...) legalidade dos 6 actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (...) identificados (...), emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (...) relativamente aos 6 (...) veículos automóveis identificados (...), e referentes ao ano de 2015, no montante de € 362,90, e, bem assim, sobre a ilegalidade dos actos de indeferimento dos recursos hierárquicos (...) interpostos contra os actos que indeferiram as reclamações gratuitas apresentadas pela Requerente relativamente aos vários actos de liquidação de IUC em apreço (...)*”.

2.2. Sustenta a Requerente que “*(...) todos estes actos de liquidação adicional de imposto assentam nos mesmos factos e (...) nos mesmos fundamentos de direito*” porquanto “*(...) todos eles pressupõem o mesmo entendimento jurídico-tributário: o de que, na pendência dos respectivos contratos de locação financeira, a aqui Requerente, entidade locadora dos veículos em questão, é responsável pelo pagamento de IUC, em vez do correspondente locatário*”, sendo que “*tal entendimento encontra-se igualmente plasmado nos actos de indeferimento de recursos hierárquicos relativamente aos quais se apresenta o presente pedido de pronúncia arbitral*” (sublinhado da Requerente).

2.3. Assim, entende a Requerente que “*(...) o apuramento da (i)legalidade das sobreditas liquidações e actos de indeferimento de recursos hierárquicos implica a análise dos*

mesmos fundamentos de facto e a interpretação e aplicação das mesmas regras e princípios de Direito”, “(...) requerendo (...) ao (...) Tribunal Arbitral que (...) emita (...) um juízo de ilegalidade acerca dos 6 actos de liquidação de imposto aqui em apreço, bem como dos respectivos 6 actos de indeferimento de recurso hierárquico (...)” (sublinhado da Requerente).

A factualidade relevante

- 2.4. Prossegue a Requerente referindo que “(...) é uma instituição de crédito (...)”, sendo que “(...) entre as suas áreas de actividade, assume especial relevância o financiamento ao sector automóvel (...)”, porquanto “uma parte substancial da sua actividade reconduz-se à celebração (...) de contratos de locação financeira destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis”.
- 2.5. Esclarece a Requerente que “durante o período que vier a ser estipulado no contrato (...)” o “locatário mantém o gozo temporário do veículo - que permanece propriedade da Requerente, mediante remuneração (...) sob a forma de rendas; podendo vir a adquirir o veículo, no termo do contrato, mediante o pagamento de um valor residual”.
- 2.6. Assim, refere a Requerente que, nas situações subjacentes às referidas liquidações:
- 2.6.1. “Os veículos automóveis identificados (...) foram dados em locação financeira (...) aos clientes ali também identificados (...)”;
- 2.6.2. A “locação (...) se encontrava em vigor no ano (...) em que se venceu a obrigação de pagar o IUC associado (...)” e,
- 2.6.3. “O potencial de utilização destes veículos jamais pertenceu à (...) Requerente”.

- 2.7. Contudo, “(...) a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento dos IUC a que respeitam os actos de liquidação adicional identificados (...)”, “o que veio a fazer, conforme atestam os comprovativos de pagamento juntos (...)”.
- 2.8. Com efeito, “através dos sobreditos actos de liquidação adicional, veio a Autoridade Tributária e Aduaneira (...) exigir o pagamento dos IUC em falta (...) mesmo sabendo – ou devendo saber que, sobre estes veículos automóveis (...), incidiam contratos de locação financeira, e conhecendo (...) a identidade dos locatários”.
- 2.9. Assim, defende a Requerente que “(...) conforme se argumentará (...), não pode (...) assumir a qualidade de sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado”, porquanto “sucede que, em todos estes casos, no mês da matrícula, encontrava-se em vigor o sobredito contrato de locação”, “pelo que é por demais evidente que a Requerente já não podia ser responsável pelo pagamento do correspondente IUC (...)”.
- 2.10. Na verdade, segundo a Requerente, “em todos eles (...), encontrava-se em vigor um contrato de locação financeira no momento em que se tornaram exigíveis os IUC aqui em apreço (...)”, motivo pelo qual entende que não podia “(...) ser considerada o seu respectivo sujeito passivo (...)”.

A Fundamentação da AT

- 2.11. A Requerente não concorda com o entendimento da Requerida de que “(...) a entidade locadora de determinado automóvel é, à luz do Código do Imposto Único de Circulação (...) responsável pelo seu pagamento, ou seja, é o sujeito passivo deste imposto”, defendendo que entendimento é “(...) absolutamente ilegal”.

Do Direito – Da ratio subjacente ao IUC

- 2.12. Defende a Requerente que subjacente à regra de incidência deste imposto “está (...) o pressuposto do potencial de utilização de veículos automóveis (...) precisamente

porque tem à sua disposição o direito de utilizar um veículo – gerador de determinado nível de poluição, desgaste das vias (...), que aquele sujeito passivo em um potencial acrescido de provocar danos ao ambiente e às infra-estruturas, danos que justificam (...) a sua tributação em sede de IUC”, alegando que “o peso da componente ambiental” foi “um dos pontos centrais da reforma global da tributação automóvel” efectuada em 2007.²

2.13. Nesta medida, “o critério determinante de tributação deixou de ser (exclusivamente) a cilindrada, e passou a decorrer (...) de indicadores da capacidade poluidora de um veículo, sendo certo que como elemento estruturante e unificador destas categorias, consagra-se o princípio da equivalência, deixando-se assim claro (...) que o imposto (...) se subordina à ideia de que os contribuintes devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária, sendo esta a razão de ser desta figura tributária” (sublinhado nosso).³

2.14. Neste âmbito, e citando também Diogo de Leite Campos⁴, defende que “**o Imposto Único de Circulação não tem o veículo, em si mesmo, como objecto da sua incidência, mas antes a sua utilização (em acto ou em potência)**”, concluindo a Requerente que o encargo associado ao IUC compete “em primeira linha, à pessoa ou entidade que tem o potencial de utilização do referido automóvel; i.e., que tenha o potencial de produção da poluição que se pretende (...) desincentivar”, o qual será, “na maioria dos casos, (...) o proprietário do automóvel (...)”, por ser o seu “(...) utilizador por excelência (...)” isto é “(...) o seu utilizador mais facilmente detectável (...)” (negrito e sublinhado da Requerente).

² Neste âmbito, a Requerente cita a Proposta de Lei n.º 118/X, que precedeu a Lei n.º 22-A/2007, diploma que promoveu a substituição do extinto Imposto Automóvel pelo actual IUC.

³ Neste propósito, cita a Requerente os motivos apresentados pelo então Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, aquando da votação da Proposta de Lei no Parlamento.

⁴ Em parecer realizado a pedido de ALF - Associação Portuguesa de Leasing, Factoring e Renting, cuja cópia a Requerente anexou ao processo (Anexo H).

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

2.16. Na verdade, para a Requerente, nos casos em que “*o proprietário não teve, não tem, e jamais terá (...) o potencial de utilização*” de um veículo, não fará sentido “*(...) que seja o proprietário onerado com o dever de pagar o IUC*”.⁵

Do Direito – Da legitimidade substantiva do locatário

2.17. Neste âmbito, refere a Requerente que nos casos de locação financeira, “*o legislador optou (...) por onerar com a obrigação de imposto não os proprietários, mas os indivíduos a quem cabe o gozo (...) exclusivo dos automóveis*”, ou seja, “*os locatários financeiros (...) ou locatário com opção de compra*”.⁶

Do Direito – Do contrato de locação financeira

2.18. A este respeito, a Requerente refere que “*num contrato de locação financeira, dúvidas não restam de que o direito de utilizar o bem é subtraído ao respectivo proprietário (...) para integrar na esfera do locatário*” porquanto, de acordo com a definição apresentada por Diogo de Leite Campos, “*a locação financeira pode ser definida como o contrato a médio ou a longo prazo dirigido a financiar alguém, não através da prestação de uma quantia em dinheiro, mas através do uso de um bem*” proporcionando-se “*ao locatário não tanto a propriedade de determinados bens, mas a sua posse e utilização para determinados fins (...)*”.⁷

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

⁵ Nesta matéria, cita a Requerente Baptista Machado, in “*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*”, página 186.

⁶ Aqui, e uma vez mais, a Requerente cita Diogo Leite Campos no parecer já referido na nota de rodapé nº 4.

2.19. Assim, neste âmbito, reitera a Requerente que “**vigorando um contrato de locação financeira no momento em que se torna exigível o IUC, é ao locatário, e não ao locador (...) que compete liquidá-lo**”, pelo que não é “a Requerente o sujeito passivo do IUC relativamente aos contratos de locação financeira de que é parte (...)” (negrito e sublinhado da Requerente).⁸

Do Direito – Da jurisprudência arbitral

2.20. Nesta matéria, refere a Requerente que tem sido na esteira do seu entendimento que “tem sido decidido” em matéria de “decisões arbitrais proferidas (...) sobre esta temática, no âmbito da arbitragem tributária”.⁹

Das custas do presente processo arbitral e juros indemnizatórios

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

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

⁷ Vide Ensaio de Análise Tipológica do Contrato de Locação Financeira, in Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, vol. XXIII, página 10.

⁸ Nesta matéria, cita a Requerente o Professor Dr. Agostinho Cardoso Guedes, em Parecer emitido a pedido da Associação de Instituições de Crédito Especializado (ASFAC), cuja cópia foi anexado aos autos (Anexo D), no sentido que “teremos de os considerar (aos locatários) sujeitos passivos únicos desse imposto, dado que não existe qualquer norma legal que, directa ou indirectamente, atribua às locadoras (...)” essa responsabilidade.

⁹ A este respeito, a Requerente cita diversas decisões arbitrais proferidas em matéria de arbitragem tributária, nomeadamente, as decisões proferidas no âmbito dos processos nº 27/2013, nº 14/2013, nº 27/2013-T e nº 73/2013-T, para além de enumerar as dos processos nºs 170/2013-T, 256/2013-T, 286/2013-T, 45/2014-T, 60/2014-T, 129/2014-T, 136/2014-T, 221/2014-T, 222/2014-T, 225/2014-T, 228/2014-T, 229/2014-T, 230/2014-T, 232/2014-T, 235/2014-T, 645/2014-T, 655/2015-T, 371/2015-T, 654/2015-T, etc., que “concluem exactamente no mesmo sentido” do aqui propugnado pela Requerente.

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

Do alegado erro sobre os pressupostos de facto

3.2. Neste âmbito, defende a Requerida que “(...) *ainda que se concluisse estarmos perante contratos de locação financeira outorgados pela Requerente, sempre **cabia a esta última demonstrar ter dado cumprimento à obrigação acessória imposta pelo artigo 19º. do CIUC***” porquanto entende que “(...) *a seguir-se a propugnada tese defendida pela Requerente quanto ao facto do artigo 3º. do CIUC consagrar uma presunção ilidível, então forçoso é concluir que o funcionamento daquele artigo (...) depende igualmente do cumprimento do estatuído no artigo 19º. do CIUC (...)*” (negrito da Requerida).

3.3. Entende a Requerida que “**nenhuma prova fez a Requerente quanto ao cumprimento desta obrigação no que respeita aos veículos automóveis ora em análise**”, “(...) *pelo que necessariamente terá de improceder a pretendida ilisão do artigo 3º. aqui em causa*” (negrito e sublinhado da Requerida).

3.4. Ora, reitera a Requerida que “(...) **não tendo a Requerente dado cumprimento àquela obrigação, forçoso é concluir que aquela é o sujeito passivo do imposto**”, sublinhando que “(...) *após a dedução do pedido de pronúncia arbitral ficou precludida, por parte da Requerente, a apresentação ulterior de prova documental (...)*”(negrito e sublinhado da Requerida).

3.5. Prosseguindo, refere a Requerida que “*não tendo a Requerente cumprido o ónus probatório que se lhe impunha (...) necessariamente se haverão de extrair do seu comportamento omissivo: (...) a sua responsabilidade pelas custas arbitrais (...)*” e o “(...) *apuramento da sua responsabilidade em termos contra-ordenacionais (...)*”.

Do valor da jurisprudência arbitral

3.6. Nesta matéria, refere a Requerida que “(...) não olvida a existência de jurisprudência firmada no Centro de Arbitragem (...) relativamente à matéria em apreço (...), todavia não a acompanha”.

Da incidência subjectiva do IUC

3.7. A este respeito, alega a Requerida que “o primeiro equívoco subjacente à interpretação defendida pela Requerente prende-se com uma enviesada leitura da letra da lei” (...) porquanto “é imperativo concluir que (...) o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como (...) proprietários (...), as pessoas em nome das quais os (...) os veículos se encontrem registados (...)”, defendendo assim o afastamento da consagração de uma presunção por parte do legislador.

3.8. Assim, entende a Requerida que “em face desta redacção não é manifestamente possível invocar que se trata de uma presunção, conforme defende a Requerente (...) tratando-se (...) de uma opção clara de política legislativa acolhida pelo legislador, cuja intenção (...) foi a de que, para efeitos de IUC, sejam considerados proprietários, aqueles que como tal constem do registo automóvel”.¹⁰

3.9. Neste âmbito, conclui a Requerida que “o artigo 3º do CIUC não comporta qualquer presunção legal (...)”.

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

¹⁰ Para reforço deste entendimento, a Requerida cita e transcreve parcialmente a decisão proferida no âmbito do Processo nº 210/13.0BEPNF do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, nos termos da qual, em síntese, se refere que “(...). A falta de registo em nome do novo adquirente faz com que a incidência subjectiva do IUC (...) se mantenha no titular do direito de propriedade inscrito na Conservatória do Registo Automóvel e seja o responsável pela liquidação e pagamento do IUC, independentemente da sua alienação efectiva. (...)”.

3.10. A este respeito, entende a Requerida que *“da articulação entre o âmbito da incidência subjectiva do IUC e o facto constitutivo da correspondente obrigação de imposto decorre inequivocamente que só as situações jurídicas objecto de registo (...) geram o nascimento da obrigação de imposto (...)”* sendo que este se *“considera exigível no primeiro dia do período de tributação (...)”*, 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”* sendo que *“na falta de tal registo (...) será o proprietário notificado para cumprir a correspondente obrigação fiscal (...)”*.

3.11. Prossegue a Requerida argumentando que, *“a aceitar-se a posição defendida pela Requerente (...) a Requerida teria de proceder à liquidação de IUC relativamente a esse outrem identificado pela pessoa constante do registo automóvel a quem havia primeiramente liquidado o IUC (...)”* e, *“por sua vez, após liquidar o IUC relativamente a esse outrem, este também poderia alegar e provar que entretanto já celebrou (...) locação financeira (...) com um outro terceiro, mas que este também não registou (...)”*, *“(...) e assim sucessivamente (...)”*, *“colocando (...) em causa o prazo de caducidade do imposto”*.

3.12. Assim, no entender da Requerida, *“não pode de todo acompanhar-se tal leitura”*.

Da interpretação que ignora o elemento teleológico de interpretação da lei

3.13. Neste âmbito, entende a Requerida que foi intenção do legislador fiscal *“(...) criar um imposto assente na **tributação do proprietário do veículo tal como consta do registo automóvel**”*, tendo o IUC passado *“(...) a ser devido **pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos**”* (negrito da Requerida).¹¹

¹¹ Neste âmbito, refere a Requerida o teor dos debates parlamentares de 12-03-2008, em torno da aprovação do Decreto-Lei nº 20/2008, de 31 de Janeiro, *“(...) dos quais resulta inequivocamente que o IUC é devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos”*, de modo a *“evitar os problemas (...) relacionados com o facto de existirem muitos veículos não registados em nome do real proprietário”*.

Na mesma esteira, é citada a recomendação nº 6-B/2012 do Provedor de Justiça, datada de 22 de Junho de 2012, nos termos da qual, em síntese, se refere que *“(...) com a aprovação da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de*

3.14. Nestes termos, reitera a Requerida que “*o novo regime de tributação do IUC veio alterar de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando a ser sujeitos passivos do imposto os proprietários constantes do registo de propriedade (...)*”.

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

Quanto aos documentos juntos com vista à ilisão da presunção

3.16. Por último, e no que diz respeito às cópias dos contratos de locação anexados, pela Requerente, com o pedido arbitral, questiona a Requerida se “*constituirão os contratos prova suficiente para abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no artigo 3.º do CIUC*”, entendendo a Requerida que “*(...) não (...)*” porquanto “*os contratos de locação não provam que foi transmitida a propriedade sobre o veículo automóvel*” (negrito e sublinhado da Requerida).¹²

3.17. Assim, conclui a Requerida que o que a Requerente “*(...) apresenta é insuficiente para ilidir uma presunção legal decorrente do registo das viaturas em seu nome nas datas de exigibilidade dos impostos*”.

julho, diploma que aprovou o Código do Imposto Único de Circulação e que veio alterar de forma substancial o regime de tributação automóvel (...) os sujeitos passivos do imposto passaram a ser os proprietários constantes do registo de propriedade, independentemente da circulação dos veículos na via pública (...) pelo que “*a nível fiscal (...) o Imposto Único de Circulação é devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos*”.

¹² Neste sentido, enumera a Requerida a jurisprudência emanada do CAAD (processos nº 63/2014-T, 130/2017-T, 150/2014-T, 220/2014-T, 339/2014-T, entre outros), transcrevendo partes das decisões arbitrais proferidas nos dois primeiros processos acima referidos.

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

- 3.18. A este respeito, alega a Requerida que “o registo da propriedade constitui um elemento essencial no sistema de informação entre a Requerida e demais entidades públicas (...) e com as forças da autoridade (...) com vista à troca de informação necessária à liquidação e fiscalização do (...) IUC”.
- 3.19. Por outro lado, refere que “a transmissão da propriedade de veículos automóveis não é susceptível de ser controlada pela Requerida (...)”, sendo que “(...) o IUC é liquidado de acordo com a informação registral (...) transmitida pelo Instituto dos Registos e Notariado”.
- 3.20. Em resumo, alega a Requerida que “**o IUC não é liquidado de acordo com informação gerada pela própria Requerida (...)**” pelo que “**não tendo a Requerente cuidado da actualização do registo automóvel (...) forçoso é concluir que a Requerente não procedeu com o zelo que lhe era exigível**”, levando “(...) a Requerida a limitar-se a dar cumprimento às obrigações legais a que está adstrita (...)” (negrito da Requerida).¹³
- 3.21. E, não tendo sido “(...) a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, mas sim a própria Requerente” consequentemente, “deverá a Requerente ser condenada ao pagamento das custas arbitrais decorrentes do presente pedido de pronúncia arbitral (...)”, aplicando “o mesmo raciocínio (...) ao pedido de condenação ao pagamento de juros indemnizatórios formulado pela Requerente”, concluindo que “(...) não se encontram reunidos os pressupostos legais que conferem o direito aos juros indemnizatórios”.

¹³ Neste âmbito, a Requerida cita e transcreve parcialmente, decisão proferida em sede arbitral, no âmbito do processo n.º 26/2013.

3.22. Por último, refere ainda a Requerida que *“mesmo que assim não se entenda (...), ainda assim, (...) é inegável que a Requerida se limitou a dar cumprimento ao artigo 3º/1 do CIUC, (...), pelo que também por aqui necessariamente terá de falecer o reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios”*.

3.23. Refere ainda a Requerida na sua Resposta que, em seu entender, *“(...) não se verifica qualquer interesse na realização da reunião prevista no artigo 18º (...)”* do RJAT e que *“(...) não pretende (...) produzir quaisquer alegações (...)”*, requerendo a dispensa daquela reunião, bem como a dispensa da prova testemunhal requerida no pedido de pronúncia arbitral.

3.24. Nestes termos, conclui a Requerida a sua Resposta no sentido de que *“deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se (...) a Requerida do pedido”*.

4. SANEADOR

4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a), do nº 1, do artigo 10º do RJAT.¹⁴

¹⁴ Neste âmbito, tendo em conta que no pedido de pronúncia arbitral está incluído o pedido de sindicância dos actos de indeferimentos dos Recursos Hierárquicos (cujos Ofícios datam de 2 de Outubro de 2017, 2 de Novembro de 2017 e de 3 de Novembro de 2017, conforme cópias dos documentos anexados ao processo pela Requerente e documentos constantes do processo administrativo, anexados pela Requerida), interpostos das decisões de indeferimento das Reclamações Graciosas apresentadas contra as liquidações de IUC em crise, como forma de poder declarar, em última instância, a ilegalidade dessas liquidações de IUC, a decisão do Recurso Hierárquico que comporte a apreciação da legalidade de acto de liquidação está abrangida na previsão da alínea e) do nº 1 do artigo 102º, do CPPT, nos termos do qual é aplicável o prazo de três meses, a contar da respectiva notificação, para a interposição da impugnação judicial.

Por outro lado, tendo também em consideração o previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT [que estabelece que o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado *“no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão (...) do recurso hierárquico”*], bem como a data da interposição do pedido de pronúncia arbitral (18 de Dezembro de 2017), o pedido arbitral é tempestivo.

- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.
- 4.4. A cumulação de pedidos é legal, por se verificarem os pressupostos exigidos no artigo 3º, n 1 do RJAT, ou seja, a procedência dos pedidos depende, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
- 4.5. Não foram identificadas nulidades no processo.
- 4.6. Não existem excepções nem questões prévias de que cumpra conhecer, pelo que nada obsta ao conhecimento do mérito da causa.

5. MATÉRIA DE FACTO

Dos factos provados

- 5.1. A Requerente é uma instituição de crédito, autorizada para exercer a sua actividade em Portugal, estando sujeita à supervisão do Banco de Portugal.
- 5.2. A Requerente exerce, entre outras, a actividade de financiamento ao consumo, assumindo especial relevância o financiamento automóvel, celebrando para o efeito contratos de locação financeira destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis.

5.3. A Requerente celebrou, em diferentes datas, os seguintes contratos de locação financeira com os respectivos locatários (conforme cópias anexadas com o pedido arbitral), para cada uma das viaturas a seguir identificadas:

CONTRATO Nº	DATA CONTRATO	Nº RENDAS	LOCATÁRIO	MATRÍCULA	CATEGORIA
2004...	21-07-2004	48	B..., Lda.	...	C
2007...	11-09-2007	84	C..., Unipessoal, Lda.	...	B
2007...	08-06-2007	72	D...	...	C
2010...	10-02-2010	60	E...	...	C
2010...	28-06-2010	48	F..., Unipessoal, Lda.	...	C
2007...	05-07-2007	84	G...	...	A

5.4. A Requerente, no âmbito da sua actividade, foi notificada das seguintes liquidações de IUC e juros respeitantes ao ano de 2015:

LIQUIDAÇÃO ADICIONAL	DATA FACTO TRIBUTÁRIO	DATA LIQUIDAÇÃO	ANO	MATRÍCULA	MÊS DA MATRÍCULA	IUC	JUROS	TOTAL
2015 ...	29-06-2015	24-12-2015	2015	...	Junho	52,00	1,01	53,01
2015 ...	31-08-2015	29-10-2016	2015	...	Agosto	143,05	6,66	149,71
2015 ...	01-06-2015	24-12-2015	2015	...	Junho	32,00	0,62	32,62
2015 ...	13-11-2015	12-03-2016	2015	...	Novembro	32,00	0,36	32,36
2015 ...	29-06-2015	24-12-2015	2015	...	Junho	52,00	1,01	53,01
2015 ...	30-11-2015	12-03-2016	2015	...	Novembro	41,72	0,47	42,19
TOTAL						352,77	10,13	362,90

5.5. A Requerente pagou atempadamente as liquidações de IUC e juros acima identificadas.

5.6. A Requerente apresentou, respectivamente, em 27 de Dezembro de 2016 (#1), em 10 de Julho de 2017 (#2) e em 26 de Janeiro de 2017 (#3, #4, #5 e #6), os seguintes Recursos Hierárquicos, interpostos das decisões de indeferimentos das Reclamações Graciosas deduzidas contra as liquidações de IUC identificadas:

			RECLAMAÇÃO GRACIOSA	
#	RECURSO HIERÁRQUICO (PROCESSO Nº)	MATRÍCULA	PROCESSO Nº	DATA DO DESPACHO DE INDEFERIMENTO
1	2017...	...	...2016...	30-11-2016
2	2017...	...	...2017...	23-06-2017
3	2017...	...	...2016...	30-12-2016
4	2017...	...	...2016...	16-12-2016
5	2017...	...	...2016...	20-01-2017
6	2017...	...	...2016...	16-12-2016

5.7. A Requerente foi notificada de diversos Ofícios da DS de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas Imóveis, Imposto Selo, Imposto Único de Circulação e Impostos Especiais, datados de 2 de Outubro de 2017 (#1), de 2 de Novembro de 2017 (#2) e de 3 de Novembro (#3, #4, #5 e #6), relativos aos despachos de indeferimento (proferidos naquelas datas) dos Recursos Hierárquicos identificados no ponto anterior, proferidos com dispensa do direito de audição e com fundamento em ter sido verificado pela Requerida que:

5.7.1. “(...) à data do facto tributário, (...) o registo de locação já não estava em vigor, não se verificando a equiparação do locatário a proprietários para efeitos de incidência subjectiva de imposto (...);”

5.7.2. “(...) sendo o facto gerador do imposto (...) constituído pela propriedade do veículo, tal como atestado pela matrícula ou registo no território nacional, (...) os sujeitos passivos do imposto são os proprietários dos veículos, em nome dos quais os mesmos se encontram registados (...)”, demonstrando assim “(...) a verificação dos pressupostos da exigibilidade do imposto ao aqui recorrente, não tendo este demonstrado o contrário”.

5.8. Das cópias dos contratos de locação financeira anexadas com o pedido, resulta que, à data a que respeitam as liquidações, esses contratos de locação financeira celebrados entre a Requerente (enquanto entidade locadora) e os respectivos locatários já não

estavam em vigor, tendo em consideração a informação deles extraída e que a seguir se resume:¹⁵

MATRÍCUL A	MÊS	DATA FACTO TRIBUTÁRI O	CONTRATO				
			Nº	DATA (INÍCIO)	Nº REND AS	ANO S	DATA (FIM)
...	Junho	29-06-2015	2004...	21-07-2004	48	4	21-06-2008
...	Agosto	31-08-2015	2007...	11-09-2007	84	7	11-08-2014
...	Junho	01-06-2015	2007...	08-06-2007	72	6	08-05-2013
...	Novembr o	13-11-2015	2010...	10-02-2010	60	5	10-01-2015
...	Junho	29-06-2015	2010...	28-06-2010	48	4	28-05-2014
...	Novembr o	30-11-2015	2007...	05-07-2007	84	7	05-06-2014

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

Motivação quanto à matéria de facto

5.10. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto), no teor dos documentos juntos, por ambas as Partes, aos autos.

Dos factos não provados

¹⁵ Em termos gerais, de acordo com o artigo 4º (Incidência temporal) do Código do IUC, “1 - O imposto único de circulação é de periodicidade anual, sendo devido por inteiro em cada ano a que respeita. 2 - O período de tributação corresponde ao ano que se inicia na data da matrícula ou em cada um dos seus aniversários, relativamente aos veículos das categorias A, B, C, D e E, e ao ano civil, relativamente aos veículos das categorias F e G. 3 - O imposto é devido até ao cancelamento da matrícula ou registo em virtude de abate efetuado nos termos da lei” (sublinhado nosso). Refira-se que no caso, se tratam de viaturas das categorias A, B e C.

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

- 5.11. Com relevância para a decisão do pedido arbitral, não ficou provado que, à data a que respeitam as liquidações, os contratos de locação financeira celebrados entre a Requerente (enquanto entidade locadora) e os respectivos locatários (conforme cópias anexadas com o pedido) ainda estivessem em vigor, tendo em consideração a informação deles extraída e que se acima se resumiu no ponto 5.8.
- 5.12. Não se deu como provada qualquer transferência de propriedade das viaturas identificadas no ponto 5.3., a favor dos locatários.
- 5.13. Não se verificaram quaisquer outros factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. FUNDAMENTOS DE DIREITO

- 6.1. Nos autos, será de crucial importância verificar a legalidade das seis liquidações de IUC notificadas à Requerente, objecto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, sendo para tal necessário responder às seguintes questões a decidir:
- 6.1.1. O artigo 3º do Código do IUC, na redacção em vigor à data a que se reportam os factos geradores do imposto, consagra ou não uma presunção ilidível quanto aos proprietários dos veículos automóveis, enquanto sujeitos passivos de imposto, de modo a afastar a presunção de que são considerados como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados?
- 6.1.2. Se sim, a Requerente conseguiu demonstrar, em matéria de procedimento arbitral, que não era, à data das liquidações de IUC objecto do pedido arbitral, o sujeito passivo do imposto, logrando assim ilidir a presunção referida no ponto anterior?

6.1.3. Em consequência, as liquidações de IUC efectuadas pela Requerida enfermam de ilegalidade, face ao disposto na legislação aplicável à data a que se reportam os factos tributários?

Da incidência subjectiva do IUC

- 6.2. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente refere que *“os veículos automóveis identificados (...) foram dados em locação financeira (...) aos clientes (...) identificados (...)”*, sendo que a referida *“locação (...) se encontrava em vigor no ano (...) em que se venceu a obrigação de pagar o IUC associado (...)”* pelo que entende que *“(...) não pode (...) assumir a qualidade de sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado”*, pugnando pela *“(...) declaração de ilegalidade dos 6 actos de liquidação relativos a IUC (...) respeitantes aos 6 veículos (...) identificados”*, bem como pela ilegalidade dos actos de indeferimento dos Recursos Hierárquicos interpostos.
- 6.3. Com efeito, considera a Requerente não ser o sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado, porquanto de acordo com o disposto no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC (em vigor à data a que se reportam os factos), aí está consagrada uma presunção ilidível, ou seja, que admite prova em contrário, nomeadamente, através da demonstração que as viaturas automóveis na origem das liquidações de IUC estavam locadas a terceiros na data da verificação do facto gerador do imposto no ano de 2015.
- 6.4. Em sentido contrário, a Requerida considerou que o disposto no artigo 3º, nº1 do Código do IUC, não comporta qualquer presunção legal e que, pelo contrário, *“o novo regime de tributação do IUC veio alterar de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando a ser sujeitos passivos de imposto os proprietários constantes do registo de propriedade (...)”*, ou seja, as pessoas em nome das quais os veículos estão registados.

- 6.5. Assim, resulta claro para a Requerida que “(...) *os actos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei*” porquanto “*era a Requerente, na qualidade de proprietária, o sujeito passivo do IUC*”, considerando que o que a Requerente “(...) *apresenta é insuficiente para ilidir uma presunção legal decorrente do registo das viaturas em seu nome nas datas de exigibilidade (...)*” do IUC.
- 6.6. Neste âmbito, será necessário determinar a incidência subjectiva do IUC, de acordo com o disposto no respectivo Código e assumir uma posição sobre a referida norma de incidência subjectiva de modo a aferir se a mesma estabelece ou não uma presunção legal.¹⁶
- 6.7. Todavia, e antes de passar a interpretar o disposto no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC, é relevante ter presente o disposto no artigo 11º da Lei Geral Tributária (LGT), na medida em que as normas tributárias devem ser interpretadas de acordo com os princípios gerais de interpretação e, bem assim, o disposto no artigo 9º do Código Civil que estabelece as regras e elementos para a interpretação das normas.
- 6.8. Na verdade, a actividade interpretativa é, como refere Francesco Ferrara, “*a operação mais difícil e delicada a que o jurista pode dedicar-se (...)*” pois “(...) o intérprete deve buscar não aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei parece objectivamente querido (...)” (sublinhado nosso).¹⁷
- 6.9. Assim, para o mesmo autor, entender a lei “não é somente aferrar de modo mecânico o sentido aparente e imediato que resulta da conexão verbal; é indagar com profundidade o pensamento legislativo, descer da superfície verbal ao conceito íntimo que o texto encerra e desenvolvê-lo em todas as suas direcções possíveis” (sublinhado nosso).¹⁸

¹⁶ Para o efeito, será aqui seguida, de muito perto, a exposição apresentada na Decisão Arbitral nº 371/2015, de 26 de Outubro de 2015 (da signatária), em tudo o que se mostre aplicável, porquanto aquela decisão também diz respeito a liquidações de IUC efectuadas relativamente a viaturas automóveis propriedade da Requerente.

¹⁷ Vide Francesco Ferrara, “*Interpretação e Aplicação das Leis*”, 2ª Edição, Coimbra, 1963, pág. 134/135.

¹⁸ Vide Francesco Ferrara, obra citada, pág. 128.

6.10. Como refere Baptista Machado¹⁹ “*a disposição legal apresenta-se ao jurista como um enunciado linguístico, como um conjunto de palavras que constituem um texto. Interpretar consiste evidentemente em retirar desse texto um determinado sentido ou conteúdo de pensamento. O texto comporta múltiplos sentidos (polissemia do texto) e contém com frequência expressões ambíguas ou obscuras (...)*” pelo que “*(...) embora aparentemente claro na sua expressão verbal e portador de um só sentido, há ainda que contar com a possibilidade de a expressão verbal ter atraído o pensamento legislativo – fenómeno mais frequente do que parecerá à primeira vista*” (sublinhado nosso).

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

6.12. Nestes termos, de acordo com o disposto no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC, na redacção em vigor na data a que se reportam as liquidações de IUC em crise (2015), “*são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados*” (sublinhado nosso).

Elemento Literal

6.13. Ora, de acordo com o elemento literal da norma referida, a problemática centra-se na expressão “considerando-se como tais” utilizada pelo Legislador, porquanto, a letra da Lei não refere a expressão “*presumindo-se*”, conforme constava nos diplomas antecedentes ao presente Código, sendo assim questionável se a natureza de

presunção continua(va) ou não a estar presente na norma em análise (sublinhado nosso).

6.14. Neste sentido, e a título de exemplo, verifica-se, que no artigo 243º, nº 3 do Código Civil e nos artigos 45º, nº 6 e 89º-A, nº 4 da LGT, também é utilizada a expressão “*considera-se*” e, no entanto, estamos perante presunções legais pelo que, de acordo com as normas gerais de interpretação, se considera que está assegurado o mínimo de correspondência verbal, para efeitos da determinação do pensamento legislativo que se encontra objectivado na norma em apreço.²⁰

6.15. E, como afirma Karl Larenz²¹, se “o sentido literal na maior parte dos casos não basta como critério interpretativo, precisamente porque ainda permite diversas interpretações”, também é verdade que, se acompanhado de outros elementos é bastante relevante e indiciador do verdadeiro sentido da norma em análise, apontando para que a expressão “considerando-se como tais” seja equivalente à expressão anteriormente utilizada de “presumindo-se como tais” (sublinhado nosso).

Elemento Histórico

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

6.17. No entender de Baptista Machado²², este elemento “compreende todos os materiais relacionados com a história do preceito, a saber: a história evolutiva do instituto, da figura ou do regime jurídico em causa (...); as chamadas fontes da lei, ou seja os

¹⁹ Neste âmbito, cfr. “*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*”, pág. 175/176.

²⁰ Atente-se que, no que se refere à segunda disposição legal referida, Jorge Lopes de Sousa considera estar em causa uma presunção ilidível de notificação, para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito de liquidação (vide “*Código de Procedimento e de Processo Tributário*” Anotado, Vol. I, 6.ª Edição, Áreas Editora, S.A., Lisboa 2011, pág. 388).

²¹ Neste âmbito, cfr. “*Metodologia da Ciência do Direito*”, Fundação Calouste Gulbenkian, 2ª ed., 1969, pág. 369.

²² Na sua obra “*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*”, pág. 184.

textos legais ou doutriniais que inspiraram o legislador na elaboração da lei (...); os trabalhos preparatórios” (sublinhado nosso).

- 6.18. Neste âmbito, o legislador, na definição da incidência subjectiva do Imposto Municipal sobre Veículos (IMV), do Imposto de Circulação (ICI) e do Imposto de Camionagem (ICA), impostos abolidos pelo IUC, estabelecia que "o imposto é devido pelos proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas em nome de quem os mesmos se encontrem matriculados ou registados" (sublinhado nosso).
- 6.19. Nestes termos, quanto a este elemento de interpretação fica demonstrado que os antecedentes do Código do IUC consagraram uma presunção de que são sujeitos passivos do IUC os proprietários registados na Conservatória do Registo Automóvel.
- 6.20. No que diz respeito ao IUC, não obstante continuar a atribuir aos proprietários dos veículos a qualidade de sujeitos passivos, o legislador optou por utilizar uma formulação diversa da norma de incidência, abandonando a expressão "(...) presumindo-se como tais, (...)” em favor da expressão "(...) considerando-se como tais (...)" ficando claro, em consequência, que o entendimento subjacente ao disposto no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC previa uma presunção ilidível, relativamente à qual a questão semântica em nada alterava o sentido interpretativo da norma.^{23 24}
- 6.21. Se for adoptado o entendimento perfilhado em anteriores decisões²⁵ sobre a mesma matéria, entendemos que deve ser concluído que, de facto, naquela redacção do artigo 3º, nº 1, do Código do IUC estava consagrada uma presunção, pois não era a

²³ Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa afirma que “em matéria de incidência tributária, as presunções podem ser reveladas pela expressão presume-se ou por expressão semelhante” (in CPPT, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, pág. 589) (sublinhado nosso).

²⁴ Também no mesmo sentido, A. Brigas Afonso e Manuel Teixeira Fernandes (in “Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação”, Coimbra Editora, 2009, pág. 187) consideram que “não houve alterações relativamente à situação que vigorou no âmbito dos extintos IMV, ICI e ICA”.

²⁵ Neste sentido vide, nomeadamente, as decisões arbitrais proferidas nos processos 14/2013-T, 26/2013-T, 27/2013-T, 34/2014-T e 42/2014-T.

substituição da expressão “presumindo-se” pela expressão “considerando-se” que fazia com que esta norma deixe de consagrar uma presunção (sublinhado nosso).

6.22. Na verdade, entendemos que se estava perante uma mera questão semântica, que não alterou (minimamente) o conteúdo da norma em questão, porquanto:

6.22.1. Para que se esteja perante uma presunção legal, é necessário que a norma que a estabelece se adapte ao respectivo conceito legal (vertido no artigo 349º do Código Civil), sendo para tal irrelevante que a mesma seja explícita (revelada pela utilização da expressão “presumem-se”) ou apenas implícita.^{26 27}

6.22.2. Por outro lado, a liberdade de conformação do legislador está limitada por princípios fundamentais consagrados na Constituição da República Portuguesa (CRP), nomeadamente, o princípio igualdade, cuja relevância é pertinente no caso em análise.²⁸

6.23. Neste âmbito, “a tributação conforme com o princípio da capacidade contributiva implicará a existência e a manutenção de uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado para objecto do imposto, exigindo-se, por isso, um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses (...) previstas na lei com o correspondente objecto do mesmo” (sublinhado nosso).²⁹

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

²⁶ Neste sentido, vide Jorge Lopes de Sousa, CPPT, 6ª Edição, Áreas Editora. Lisboa, 2011, página 586.

²⁷ Vide AC STA Processo 441/11, de 29 de Fevereiro de 2012 e AC STA Processo 381/12, de 2 de Maio de 2012.

²⁸ Com efeito, no plano tributário, o princípio da igualdade traduz-se na generalidade e abstracção da norma que cria os elementos essenciais do tributo, de acordo com a capacidade contributiva de cada um.

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

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

Elemento Racional e Teleológico

6.26. Caberá agora a vez de ser utilizado o elemento racional ou teleológico o qual reveste a maior importância para determinar o sentido da norma em análise, porquanto, segundo o autor Menezes Cordeiro³⁰, “*a interpretação é hoje dominada pelo factor teleológico*”.

6.27. Assim, no que se refere ao elemento racional e teleológico, importa fazer notar que o IUC tem subjacente o princípio da equivalência (consagrado no artigo 1º do Código daquele imposto), princípio veio corporizar as preocupações ambientais ao estabelecer que o imposto deve onerar os contribuintes pelos custos ambientais e viários provocados pela circulação automóvel, ou seja, quem polui tem de pagar (princípio que também subjaz ao artigo 66º, nº 2, alínea h), da CRP e ao Direito Comunitário).³¹

6.28. Como escreve Sérgio Vasques³², “*em obediência ao princípio da equivalência, o imposto deve ser conformado em atenção ao benefício que o contribuinte retira da actividade pública, ou em atenção ao custo que imputa à comunidade pela sua própria actividade*” pelo que “*um imposto sobre os automóveis assente numa regra de equivalência será igual apenas se aqueles que provoquem o mesmo desgaste viário e o mesmo custo ambiental paguem o mesmo imposto; e aqueles que*

³⁰ Neste âmbito, vide “*Tratado de Direito Civil Português I*”, Parte Geral, Tomo 1, 2ª ed., 2000, Almedina, pág. 557.

³¹ Com a assinatura, em 7 de Fevereiro de 1992, em Maastrich, do Tratado da União Europeia, o aludido princípio passou a constar como suporte da política Comunitária no domínio ambiental (vide artigo 130º-R, nº 2).

³² In “*Os Impostos Especiais de Consumo*”, Almedina, 2000, pág. 110 e 122.

provoquem desgaste e custo ambiental diverso, paguem imposto diverso também”
(sublinhado nosso).

- 6.29. Com efeito, o que se pretende alcançar através da consagração do referido princípio da equivalência é fazer com que os prejuízos que advêm para a comunidade, decorrentes da utilização dos veículos automóveis, sejam assumidos pelos seus proprietários-utilizadores, como custos que só eles deverão suportar.
- 6.30. Sendo conhecida a dimensão dos danos ambientais causados pelos veículos automóveis, a lógica e coerência do sistema de tributação automóvel, em geral, e do regime inscrito no Código do IUC, em particular, apontam no sentido de que quem polui deve pagar, associando assim, o imposto aos danos ambientalmente causados.
- 6.31. Tratam-se, pois, de preocupações com assinalável importância, na economia do IUC, e que não se poderão deixar de, coerentemente, ter em conta na interpretação do artigo 3º, relativo à incidência subjectiva daquele imposto.
- 6.32. Nestes termos, correspondendo a tributação (em sede de IUC) dos reais poluidores a um importante fim visado pela lei, à luz dos elementos de carácter racional e teleológicos de interpretação, impõe-se concluir que o nº 1 do artigo 3º do Código do IUC, na redacção em vigor à data a que se reportam as liquidações em crise consagrava uma presunção ilidível.³³
- 6.33. Em resumo, importa salientar que os referidos elementos de interpretação, sejam os relacionados com a interpretação literal, sejam os respeitantes aos elementos lógicos de interpretação, de natureza histórica ou de ordem racional, apontam, todos eles, no sentido de que a expressão “*considerando-se como tais*” tem um sentido equivalente à expressão “*presumindo-se como tais*”, devendo, assim, entender-se que (reitera-se),

³³ Neste âmbito, segundo Francesco Ferrara [in “*Interpretação e Aplicação das Leis*”, 2ª Edição, Coimbra, 1963, pág. 130, “(...) a interpretação jurídica é de sua natureza essencialmente teleológica”].

o disposto no nº 1 do artigo 3º do Código do IUC, na redacção em vigor à data das liquidações em crise, consagrava uma presunção legal.

- 6.34. Ora, de acordo com o disposto no artigo 349º do Código Civil, presunções são as ilações que a lei (ou o julgador), tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido, constituindo meios de prova, tendo por função a demonstração da realidade dos factos (artigo 341º do Código Civil), pelo que quem tem a seu favor a presunção legal fica dispensado de fazer prova do facto a que ela conduz (artigo 350º, nº1 do Código Civil).
- 6.35. Todavia, as presunções, salvo nos casos em que a lei o proibir, podem ser ilididas, mediante prova em contrário (artigo 350º, nº 2 do Código Civil) e, tratando-se de presunções de incidência tributária, estas são sempre ilidíveis, conforme expressamente previsto no artigo 73º da LGT.³⁴
- 6.36. Sobre a consagração no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC de uma presunção ilidível pronunciaram-se já diversas decisões arbitrais nesse sentido.³⁵
- 6.37. Nestes termos, a resposta que deverá ser dada à questão formulada no ponto 6.1.1., supra será a de que o artigo 3º do Código do IUC (na redacção em vigor à data a que se reportam as liquidações em crise), consagrava, efectivamente, uma presunção ilidível quanto aos proprietários dos veículos automóveis, de modo a poder afastar a presunção de que eram considerados como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontravam registados.³⁶

³⁴ Na verdade, estas presunções de incidência tributária podem ser ilididas através do procedimento contraditório próprio, previsto no artigo 64º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) ou, em alternativa, pela via de reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos actos tributários que nelas se baseiem.

³⁵ Vide, nomeadamente, as decisões arbitrais proferidas nos processos 14/2013-T, 26/2013-T, 27/2013-T, 73/2013-T, 170/2013-T e 67/2014-T e 115/2014-T.

³⁶ Neste âmbito, vide AC TCAS 08300/14, de 19 de Março de 2015, nos termos do qual se pode ler que “o IUC está legalmente configurado para funcionar em integração com o registo automóvel, o que se infere, desde logo, do artigo 3º, nº 1, do Código do IUC, norma onde se (...) consagra uma presunção legal de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário, sendo que tal presunção é ilidível, por força do artigo 73º, da LGT” (sublinhado nosso).

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

- 6.38. O Regime Jurídico do Contrato de Locação Financeira (provado pelo Decreto-Lei nº 149/95, de 24 de Junho, com as alterações entretanto nele introduzidas), estabelece que é obrigação do locador, entre outras, “conceder o gozo dos bens para os fins a que se destina”.
- 6.39. Por outro lado, o mesmo diploma estabelece as obrigações do locatário nomeadamente, a de “pagar as rendas”, a de “assegurar a conservação do bem e não fazer dele uma utilização imprudente”, bem como a de “usar e fruir o bem Locado”.
- 6.40. Tendo em consideração as obrigações acima transcritas, a título de exemplo, para ambas as partes de um Contrato de Locação Financeira, será possível concluir que na vigência de um contrato daquela natureza, embora o locador continue como proprietário do bem em causa, só o locatário tem o gozo exclusivo do bem Locado, usando-o como se fosse ele o verdadeiro proprietário.
- 6.41. E, assim sendo, o locatário financeiro é equiparado a proprietário, para efeitos do disposto no nº 1, do artigo 3º do Código do IUC, ou seja, o mesmo será dizer que será este que deve ser considerado como sujeito passivo do IUC (vide artigo 3º, nº 2 daquele Código).
- 6.42. Ora, não dispondo o locador por imposição legal e contratual do potencial de utilização do veículo e tendo o locatário o gozo exclusivo do automóvel, reafirmamos a conclusão de que mandava a ratio legis do Código do IUC que fosse o locatário o responsável pelo pagamento do imposto, uma vez que era ele que tinha o potencial de utilização do veículo e de provocar os custos viários e ambientais a ele inerentes.

- 6.43. Aliás, à mesma conclusão se chega quando se verifica a importância dada aos utilizadores dos veículos Locados, de acordo com o preceituado no artigo 19º do Código do IUC [em vigor à data a que se reportam as liquidações (2015)] nos termos do qual, as entidades que procedessem, designadamente, à Locação Financeira de veículos ficavam obrigadas a fornecer à AT, a identidade fiscal dos utilizadores dos veículos Locados, para efeitos do disposto no artigo 3º do Código do IUC.³⁷
- 6.44. Nestes termos, se na data da ocorrência do facto gerador do imposto, vigorar um contrato de Locação Financeira que tem como objecto uma viatura automóvel, o sujeito passivo do imposto não é o locador mas sim, à luz do disposto no nº 2, do artigo 3º do Código do IUC, o locatário, porquanto é este que tem o gozo do veículo e, como tal, o inerente potencial poluidor (independentemente do registo do direito de propriedade permanecer em nome do locador).

Da ilisão da presunção

- 6.45. Face ao acima exposto, concluindo-se que o sujeito passivo do imposto é o locatário, caso as viaturas objecto de liquidação de IUC estejam locadas, à data do facto gerador do imposto (no caso, em 2015), ao abrigo de um Contrato de Locação Financeira e, consagrando o artigo 3º, nº 1, do Código do IUC (naquela data) uma presunção ilidível, cumpre ainda analisar se esta presunção foi efectivamente ilidida pela Requerente, conforme resulta do disposto no artigo 73º da LGT.
- 6.46. O que a Requerente se propõe provar, segundo resulta dos autos, é que à data do facto gerador do IUC (em 2015), as viaturas automóveis que deram origem aos seis actos de liquidação objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral estavam Locadas ao abrigo de seis Contratos de Locação Financeira (identificados no ponto 5.3., supra), anexando, para efeitos de prova, cópias dos contratos celebrados (para cada uma das

³⁷ Este artigo foi revogado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março (Lei do Orçamento do Estado para o ano 2016)

viaturas identificadas no ponto 5.3.), entre a Requerente (locadora) e os respectivos locatários, devidamente assinados por ambas as partes.

- 6.47. Pese embora a Requerida tenha impugnado, para todos os efeitos legais, todos os documentos juntos pela Requerente com o pedido (artigo 97º da Resposta), a verdade é que, tratando-se de documentos particulares, impunha-se à Requerida impugnar a veracidade da letra ou da assinatura.
- 6.48. Ora, não o tendo feito e não tendo arguido a falsidade dos ditos documentos, têm os documentos juntos pela Requerente força probatória plena, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 376º do Código Civil, razão pela qual julgou este Tribunal provado que as liquidações em crise se referem às viaturas identificadas nos referidos contratos de locação financeira.
- 6.49. Contudo, desses contratos não resulta a prova (que se impunha), de que os mesmos se encontravam em vigor à data da ocorrência dos factos geradores do imposto porquanto, tendo em consideração a matéria de facto dada como provada nos pontos 5.3. e 5.8, os referidos contratos já não estavam em vigor naquela(s) data(s), sendo certo que a Requerente (apesar de alegar que todos os contratos se encontravam em vigor à data da ocorrência do facto gerador do imposto), não o logrou demonstrar com a documentação junta (ponto 5.11.).
- 6.50. E, tratando-se de facto constitutivo do direito invocado pela Requerente, seria sobre esta que impenderia o respetivo ónus da prova (que não logrou fazer).
- 6.51. Por outro lado, a Requerente também não fez prova de que deu cumprimento à obrigação acessória imposta pelo artigo 19º do Código do IUC, em vigor à data a que se reportam os factos tributários.
- 6.52. Assim, dado que a ilisão da presunção legal obedece à regra constante do artigo 347º do Código Civil (nos termos do qual a prova legal plena só pode ser contrariada por

meio de prova que mostre não ser verdadeiro o facto que dela for objecto), será forçoso concluir que a Requerente não conseguiu provar que, à data da ocorrência dos factos tributários em análise (2015), não era o sujeito passivo do IUC resultante das liquidações em crise, porquanto se entende que foi não ilidida a referida presunção.

6.53. Consequentemente, não tendo a Requerente demonstrado que, à data das liquidações de IUC, não era o sujeito passivo do imposto quanto às referidas liquidações, é negativa a resposta a dar à questão acima formulada no ponto 6.1.2., porquanto a Requerente não conseguiu ilidir a presunção do artigo 3º do Código do IUC, no que diz respeito às mesmas.

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

6.55. Em consequência, será também negativa a resposta à questão acima formulada no ponto 6.1.3., ou seja, as liquidações de IUC identificadas, efectuadas pela Requerida não enfermam de qualquer ilegalidade, devendo, por isso, ser mantidas.

6.56. E, não tendo a Requerente logrado demonstrar que os contratos de locação financeira celebrados se encontravam em vigor, à data da ocorrência do facto gerador do imposto em cada uma das liquidações em crise, daí resulta que terá de improceder a impugnação das liquidações de IUC identificadas, as quais terão, em consequência, de se manter na ordem jurídica.

6.57. De igual modo, serão de manter os actos de indeferimento dos Recursos Hierárquicos interpostos quanto aos actos de indeferimento das Reclamações Graciosas apresentadas, relativamente aos mencionados actos de liquidação de IUC do ano de 2015.

Do pagamento dos juros indemnizatórios

6.58. A par da anulação das liquidações, e conseqüente reembolso das importâncias indevidamente pagas, a Requerente solicita ainda no pedido que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43º da LGT.

6.59. Contudo, tendo em consideração as conclusões acima apresentadas de que seria de manter na ordem jurídica as liquidações de IUC impugnadas (vide supra, ponto 6.56.), fica prejudicada a apreciação do pedido da Requerente quanto ao reconhecimento do seu direito a juros indemnizatórios.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

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

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

6.62. Nestes termos, tendo em consideração o acima analisado, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser exclusivamente imputada à Requerente.

7. DECISÃO

7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas no Capítulo anterior, decidiu este Tribunal Arbitral:

- 7.1.1. Julgar improcedente o pedido apresentado pela Requerente, mantendo-se na ordem jurídica as liquidações de IUC impugnadas, bem como os actos de indeferimento dos Recursos Hierárquicos interposto quanto aos actos de indeferimento das Reclamações Graciosas apresentadas relativamente aos mencionados actos de liquidação, com as consequências daí decorrentes;
- 7.1.2. Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios formulado pela Requerente;
- 7.1.3. Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

Valor do processo: Em conformidade com o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de EUR 362,90.

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

Notifique-se.

Lisboa, 24 de Maio de 2018

O Árbitro

Sílvia Oliveira