

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 479/2017-T**

**Tema: IUC – Incidência Subjectiva.**

## **Decisão Arbitral**

### **I. RELATÓRIO**

A..., S.A. (doravante abreviadamente designada por Requerente), pessoa coletiva..., com sede na Avenida ..., ..., em Lisboa, veio, nos termos do artigo 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral singular, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante AT ou Requerida, com vista à declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento (parcial) da reclamação graciosa n.º ...2017... e consequente anulação dos actos tributários de liquidação de Imposto Único de Circulação identificados nos autos.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 23 de Agosto de 2017.

Nos termos do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 21 de Novembro de 2017.

A AT respondeu, defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.

Em face do teor da matéria contida nos autos, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a realização de alegações finais.

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas (artigo 4.º, e n.º 2 do artigo 10 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

Não ocorrem quaisquer nulidades, excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento imediato do mérito da causa.

## **II. MATÉRIA DE FACTO**

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma instituição financeira de crédito, que pode realizar, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º, todas as operações financeiras permitidas pelas disposições legais e regulamentares aplicáveis à sua actividade, incluindo a actividade de locação financeira de veículos automóveis;
- b) No âmbito dos contratos de locação financeira que celebra com os seus clientes, os respetivos locatários podem, no termo do contrato ou antecipadamente, proceder à aquisição dos bens locados, por exercício da opção de compra prevista em tais contratos;
- c) No âmbito da sua actividade, a Requerente foi notificada de vários actos de liquidação de IUC e respectivos juros compensatórios, referentes a períodos de tributação iniciados entre 1 e 30 de Setembro de 2016;

- d) A Requerente apresentou reclamação graciosa de vários actos de liquidação de IUC;
- e) Por despacho datado de 22 de Maio de 2017, a Requerente foi notificada do despacho de indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada relativamente aos autos de liquidação de IUC n.º 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., no valor de €3.710,43;
- f) Os veículos correspondentes aos actos de liquidação de IUC acima identificados foram objecto de contrato de locação financeira.

O Tribunal não considerou provados os seguintes factos:

Os veículos ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... foram transferidos pela Requerente a terceiros, em 2016.

Este tribunal firmou a sua convicção na consideração dos documentos juntos aos autos.

### **III.MATÉRIA DE DIREITO**

As principais questões que se colocam nos presentes autos prendem-se com saber se a Requerente deve ser qualificada como sujeito passivo do IUC, relativamente aos actos de liquidação de IUC identificados nos autos, objecto de contratos de locação financeira.

A este propósito defende a Requerente, sinteticamente, o seguinte:

1. Todos os veículos automóveis que originaram os actos de liquidação objecto do presente pedido de pronúncia arbitral foram adquiridos pela Requerente com vista à celebração de contratos de locação financeira com os seus clientes cujo termo ou resolução, conforme os casos, ocorreram muito anteriormente ao início do período de tributação de 2016;

2. A existência e validade de tais contratos não foram postas em causa em momento algum pela Autoridade Tributária (AT);
3. Do mesmo modo, a Requerente demonstrou, através da exibição da competente facturação, que, após o termo do contrato de locação financeira, no prazo contratualmente fixado ou antecipadamente, ou da resolução dos contratos, nos casos em que tenha havido incumprimento dos locatários, vendeu os veículos automóveis em causa a terceiros, que passaram a ser juridicamente os seus proprietários;
4. Não obstante esses factos, a AT limitou-se a anular a liquidação de IUC relativa ao veículo automóvel matrícula ..., identificada no n.º 41 da informação em que se baseou o indeferimento da reclamação graciosa, objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo todas as restantes, com o fundamento de a incidência subjetiva do IUC ser determinada exclusivamente em função do registo automóvel, que, para efeitos fiscais, constituiria uma presunção absoluta da propriedade dos veículos registados.

A AT alega, por sua vez, em síntese, o seguinte:

1. Não assiste razão à Requerente quando alega a ilegalidade das liquidações de IUC (por violação do artigo 3.º, n.º 2 do Código do IUC) referentes aos veículos objecto de contratos de locação financeira celebrados;
2. Em primeiro lugar, ainda que se concluísse estarmos perante contratos de locação financeira outorgados pela Requerente, sempre cabia a esta última demonstrar ter dado cumprimento à obrigação acessória imposta pelo artigo 19.º do Código do IUC;
3. Neste desiderato, isto é, não tendo a Requerente dado cumprimento àquela obrigação, forçoso é concluir que aquela é o sujeito passivo do imposto;
4. Alega também a Requerente que os actos tributários *sub judice* assentam em erro sobre os seus pressupostos, na medida em que já não era a proprietária dos veículos automóveis, aqui em causa nos momentos em que se venceu a obrigação de

- liquidação dos respectivos IUC, apesar do registo automóvel indicar a Requerente como proprietária daqueles;
5. As 2<sup>as</sup> vias das facturas não são aptas a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda, pois tais documentos não revelam por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (*i.e.*, a aceitação) por parte dos pretensos adquirentes;
  6. Ora, não tendo a Requerente cuidado da actualização do registo automóvel, como aliás podia e competia [artigo 5.º/1-a) do Decreto-Lei 54/75, de 12 de fevereiro, e artigo 118.º/4 do Código da Estrada], e não tendo mandado cancelar as matrículas dos veículos aqui em apreço, forçoso é concluir que a Requerente não procedeu com o zelo que lhe era exigível;
  7. E ao não ter procedido com o zelo que lhe era exigível, 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;
  8. Logo, não foi a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, mas sim a própria Requerente;
  9. Consequentemente, deverá a Requerente ser condenada ao pagamento das custas arbitrais decorrentes do presente pedido de pronúncia arbitral, nos termos do artigo 527.º/1 do CPC *ex vi* do artigo 29.º/1-e) do RJAT, em linha, aliás, com questão similar decidida no âmbito processo que, sob o n.º 72/2013-T, correu termos neste centro de arbitragem.

Vejamos o que deve ser entendido.

- Da Interpretação do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC

Estabelece o artigo 3.º do Código do IUC o seguinte:

“1-São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.

2 – São equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação.”

Resulta do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) que a interpretação da lei fiscal deve ser efectuada atendendo aos princípios gerais de interpretação.

Os principais gerais de interpretação estão estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil (CC), nos seguintes termos:

“1. A interpretação 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.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

Estabelece-se, assim, que são três os elementos de interpretação da Lei, a saber: o elemento literal, o elemento histórico e racional e o elemento sistemático.

Atendendo ao elemento literal da norma aqui em discussão, importará, em primeiro lugar, reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei. Diz-se no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC que “são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos,

considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.”

De acordo com a AT, a expressão “considerando-se” não constitui uma presunção legal, sendo intenção do legislador estabelecer expressa e intencionalmente que se consideram como tais (como proprietários) as pessoas em nome das quais os mesmos (veículos) se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal.

Sucedem que, do ponto de vista literal, constata-se que a expressão “considerando-se” ou “considera-se” é muitas vezes utilizada com sentido equivalente à expressão “presumindo-se” ou “presume-se”.

Assim, a título exemplificativo, veja-se o artigo 191.º, n.º 6, do CPPT, entre outros artigos assinalados nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 14/2013-T, 27/2013-T, 73/2013-T ou 170/2013-T.

Deste modo, pode dizer-se que a expressão “considerando-se” tem “um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”, devendo reconhecer-se a tal vocábulo uma correspondência corrente e normal a esse sentido presuntivo (Vide decisão arbitral proferida, no âmbito do processo n.º 286/2013-T).

Não obstante, e tal como é salientado pela AT, o vocábulo “considerando” também é utilizado fora de contextos presuntivos.

Por isso, importa submeter ao controlo dos demais elementos de interpretação de natureza lógica o n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC.

Assim, atendendo ao elemento histórico de interpretação, importa considerar que a proposta de lei n.º 118/X, de 7.03.2007, subjacente à Lei n.º 22-A/2007, de 29.06 consagra “como elemento estruturante e unificador (...) o princípio da equivalência, deixando-se

assim claro que o imposto, no seu conjunto, se subordina à ideia de que os Requerentes devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária, sendo esta a razão de ser desta figura tributária.”

Neste contexto, parece-nos claro que o legislador pretendeu tributar o sujeito passivo real e efectivo causador de danos viários e ambientais e não um qualquer detentor de registo automóvel.

Tal como já foi por diversas vezes salientado em várias decisões arbitrais, o princípio da equivalência visa internalizar as externalidades ambientais negativas, decorrentes da utilização dos veículos automóveis, e foi erigido em princípio fundamental da tributação dos veículos automóveis em circulação.

Como defende Sérgio Vasques, *in Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, Coimbra, 2001, p. 122, “Assim, um imposto sobre os automóveis assente numa regra de equivalência será igual apenas se aqueles que provoquem o mesmo desgaste viário e o mesmo custo ambiental paguem o mesmo imposto; e aqueles que provoquem desgaste e custo ambiental diverso, paguem imposto diverso também”, acrescentando que a concretização do dito princípio “(...) dita outras exigências ainda no tocante à incidência subjectiva do imposto (...)”.

Tendo em conta os fundamentos subjacentes à criação do actual Código do IUC, em especial, a erupção do princípio da equivalência em princípio estruturante e unificador da tributação dos veículos em circulação, parece-nos que o n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC não pode ser interpretado como um comando fechado, mas antes como uma presunção ilidível, que tem por base a assunção de que na realidade o agente responsável pelos danos ambientais é, em regra, o proprietário registado do automóvel. Assunção essa que não poderá deixar de ser desconsiderada, caso na realidade seja outro o agente responsável, isto é, o sujeito passivo de IUC.

Do ponto de vista sistemático, importará reforçar novamente que logo no artigo 1.º do Código do IUC se estabelece que “O imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os Requerentes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.”

Como defende A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes, *in* Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação, Códigos Anotados, pp. pag. 183, “o legislador procura legitimar a tributação dos veículos automóveis com base nas externalidades negativas por eles causadas (na saúde pública, no ambiente, na segurança rodoviária, no congestionamento das vias de comunicação e na paisagem urbana) desmistificando a ideia de que a tributação auto é muito elevada em Portugal.”

Segundo Batista Machado, *in* Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, p. 183, o elemento sistemático “compreende a consideração das outras disposições que formam o complexo normativo do instituto em que se integra a norma interpretanda, isto é, que regulam a mesma matéria (contexto da lei), assim como a consideração de disposições legais que regulam problemas normativos paralelos ou institutos afins (lugares paralelos). Compreende ainda ao lugar sistemático que compete à norma interpretanda no ordenamento global, assim como a sua consonância com o espírito ou unidade intrínseca de todo o ordenamento jurídico.”

Esta é, aliás, a solução mais justa se considerarmos que a unidade do sistema fiscal não pode deixar de ser encontrada no princípio da verdade material e no princípio da proporcionalidade (Vide Saldanha Sanches, *in* Princípios do Contencioso Tributário, pp. pág. 21, e Alberto Xavier, *in* Conceito e Natureza do Acto Tributário, pp. 147 e seg.).

Na verdade, a interpretação aqui defendida é não só aquela que melhor de coaduna com o princípio da verdade material, como também a única que serve os propósitos de justiça fiscal.

Considerando-se que o direito tributário existe para regular os conflitos de interesses entre as pretensões do Estado de prosseguir o interesse público de obter receitas e as pretensões dos contribuintes de manterem a integridade do seu património, não deverá, em regra, servir como critério interpretativo da norma tributária, a salvaguarda do interesse patrimonial ou financeiro do Estado.

Em suma: com base no artigo 9.º do CC, considera-se que todos os elementos de interpretação (literal, histórico e sistemático) apontam no sentido de que o artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC, na redacção aplicável à data dos factos tributários, estabelece uma presunção ilidível. Tal significa que os sujeitos passivos de IUC sendo, em princípio, os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas em nome dos quais os mesmos se encontram registados, poderão, afinal, ser outros, se forem efectivamente outros os provocadores dos danos ambientais, enquanto utilizadores dos veículos em circulação.

Tendo em conta o exposto *supra*, entende-se que a disposição em análise estabelece uma presunção de propriedade em favor das pessoas em nome de quem se encontrem registados os veículos.

Nos termos do artigo 73.º da LGT, “As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.”

Como defendem Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in Lei Geral Tributária*, Anotada e Comentada, pp. pág. 652, 4.ª Edição, “o que se pretende “sempre” é tributar rendimentos reais e não inexistentes e é por esta razão, de se querer sempre tributar valores reais, que o artigo 73.º da LGT permite “sempre” ilidir presunções.

É esta a interpretação que está em sintonia, por um lado, com o princípio enunciado no artigo 11.º, n.º 3, da LGT de que, nos casos de dúvida sobre a interpretação das normas tributárias “deve atender-se à substância económica dos factos tributários” e, por outro

lado, com o princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos, que impõe que a tributação da generalidade dos contribuintes, sempre que possível, assente na realidade económica subjacente aos factos tributários e não se compagina com a existência de casos especiais de tributação com base em valores fictícios em situações em que é conhecido ou é apurável o valor real dos factos tributários.

- Do caso concreto

Em face do exposto, vejamos quem é o sujeito passivo de IUC, relativamente aos veículos abrangidos pelos contratos de locação financeira celebrados pela Requerente.

A Requerente manteve-se no registo, como proprietária e locadora dos veículos ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... pretendendo, por isso, a AT imputar-lhe a responsabilidade pelo pagamento do IUC, nos termos do artigo 3.º, n.º1, do Código do IUC.

Alega, contudo, a Requerente que, na verdade, os referidos veículos já haviam sido alienados à data da exigibilidade do IUC, juntando para tal as facturas correspondentes às alegadas transmissões dos veículos.

Entende, contudo, o Tribunal que apenas com tais documentos, não ficou demonstrada a transferência de propriedade dos veículos, uma vez que não foram juntos quaisquer comprovativos de pagamento, declarações de venda ou outros documentos demonstrativos da transferência de propriedade.

Em consequência, com base nos documentos juntos, está o Tribunal convencido que relativamente aos actos de liquidação de IUC n.º 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., a responsabilidade pelo seu pagamento é imputável à Requerente.

**IV.DECISÃO**

Assim, o Tribunal decide:

- a) Julgar improcedente, por não provado, o pedido de declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada relativamente aos actos de liquidação de IUC n.º 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016...;
- b) Condenar a Requerente nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.

## **V. VALOR DO PROCESSO**

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária o valor do pedido é fixado em €3.710,43.

## **VI. CUSTAS**

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €612,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de Janeiro de 2018

A Árbitro

Magda Feliciano

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)