

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 535/2017-T

Tema: IUC – Incidência Subjectiva.

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

A..., S.A. (doravante abreviadamente designado por Requerente), pessoa coletiva ..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-..., 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 das decisões de indeferimento dos recursos hierárquicos apresentados 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 3 de Outubro 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 14 de Dezembro 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 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 ao ano 2015;

- d) A Requerente apresentou recursos hierárquicos dos actos de liquidação de IUC identificados nos autos;
- e) Por despacho datado de 4 de Setembro de 2017, 28 de Junho de 2017, 21 de Julho de 2017, 4 de Setembro de 2017 e 28 de Junho de 2017, a Requerente foi notificada dos despachos de indeferimento dos recursos hierárquicos apresentados relativamente aos actos de liquidação de IUC n.º..., ..., ..., ..., ..., no valor de €225,30;
- 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..., ..., ..., ..., ... eram objecto de contratos de locação financeira, em 2015.

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

III.MATÉRIA DE DIREITO

A principal questão que se coloca nos presentes autos prende-se com saber se o Requerente deve ser qualificado como sujeito passivo do IUC, relativamente aos actos de liquidação de IUC, objecto dos contratos de locação financeira, identificados nos autos.

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

1. Os veículos automóveis identificados na listagem junta como ANEXO A (cuja matrícula consta da coluna D) foram dados em locação financeira, pelo Requerente, aos clientes ali também identificados na coluna M) – cfr. os respectivos *Contratos*

de Locação Financeira, os quais se juntam como DOCS. N.ºS 6 a 10, conforme identificado no ANEXO A;

2. Locação essa que se encontrava em vigor no ano (ou, mais concretamente, do mês relevante do ano) em que se venceu a obrigação de pagar o IUC associado ao respectivo veículo (cf. datas de término dos Contratos de Locação Financeira juntos como DOCS. N.ºS 6 a 10);
3. Nalguns casos, porque essa data – relevante para efeitos de IUC – estava compreendida no período inicial de vigência do contrato, estabelecido no mesmo; noutros, porque, fruto de circunstâncias diversas, o termo do contrato acabou por ser prorrogado por acordo tácito entre as partes, abrangendo assim a data em que deveriam ter sido pagos os IUCs ora em causa;

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

1. Os contratos de locação financeira juntos aos autos pelo Requerente, já haviam findado à data do facto gerador do IUC em causa;
2. Alega o Requerente que aqueles contratos foram prorrogados de forma tácita, sem contudo fazer qualquer prova desse facto;
3. Ora, os contratos de locação financeira têm de observar sempre a forma escrita e tendo os contratos iniciais de observar tal forma, naturalmente que qualquer suposta prorrogação terá de observar, no mínimo, aquela mesma forma escrita;
4. Em consequência, não assiste razão ao 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;

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 princípios 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.

Sucedo 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 pelo Requerente.

O Requerente manteve-se no registo, como proprietário e locador 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, o Requerente que, na verdade, os referidos veículos foram dados em locação financeira pelo Requerente, ao abrigo de contratos de locação financeira em vigor à data do vencimento do IUC, remetendo, a este propósito para os documentos n.º 6 a 10 juntos com a sua petição arbitral.

Contudo, da análise dos documentos n.º 6 a 10, que constituem os contratos de locação financeira celebrados, verifica-se que aqueles terminaram em 18.07.2010, 1.09.2010, 24.06.2003, 9.09.2010 e 24.10.2014.

Não obstante, alega a Requerente que a renovação dos contratos de locação financeira em análise ocorreu de forma tácita.

Sucedde que, nos termos do artigo 3.º do Regime Jurídico da Locação Financeira, os contratos de locação financeira têm de ser reduzidos a escrito, tal como o foram os contratos juntos aos autos. De igual modo, por força do disposto no artigo 221.º, n.º 2 do CC, entende-se que a prorrogação do termo do prazo daqueles contratos ou a sua renovação não podia deixar de se realizar pela mesma forma exigida para a celebração do contrato inicial, na medida em que o termo do contrato e as condições associadas à renovação do contrato e à nova opção de compra, constituem elementos essenciais do contrato de locação financeira relativamente ao qual se impõe, portanto, o cumprimento da mesma forma legal.

Assim, tendo em conta que o n.º 2 do artigo 221º do CC determina que: “As estipulações posteriores ao documento só estão sujeitas à forma legal prescrita para a declaração se as razões da exigência especial da lei lhe forem aplicáveis.”, não é possível considerar renovados os contratos de locação financeira *sub judice*.

Note-se, contudo, que mesmo que não fosse exigível a forma escrita, em qualquer caso o Requerente haveria de ter tido de alegar e provar os actos materiais reveladores da alegada renovação dos contratos, como por exemplo, os comprovativos de pagamento das rendas posteriormente ao termo dos contratos. O que não fez.

Assim, em face dos documentos juntos aos autos, entende o Tribunal que não ficou demonstrado que os veículos em causa eram à data da verificação do facto gerador do IUC objecto de locação financeira.

Em consequência, com base nos documentos juntos, está o Tribunal convencido que relativamente aos actos de liquidação de IUC n.º ..., ..., ..., ..., ..., no valor de €225,30, a responsabilidade pelo seu pagamento é imputável ao Requerente.

IV. DECISÃO

Assim, o Tribunal decide:

- a) Julgar improcedente, por não provado, o pedido de declaração de ilegalidade das decisões de indeferimento dos recursos hierárquicos apresentados relativamente aos actos de liquidação de IUC n.º..., ..., ..., ..., ...;
- b) Condenar o 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 €225,30.

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 €306,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 26 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.)