

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 383/2018-T

Tema: IUC – Incidência Subjectiva.

## Decisão Arbitral

### I. RELATÓRIO

**A..., S.A., (doravante Requerente)** pessoa colectiva n.º ..., 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 e consequente anulação dos actos tributários de liquidação de Imposto Único de Circulação identificados nos autos e dos actos de indeferimento das reclamações gratuitas, no valor de €11.209,94.

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 22 de Outubro de 2018.

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, exceções 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 com forte presença no mercado nacional, especializada no ramo automóvel, procedendo à celebração de – entre outros – contratos de locação financeira ou de aluguer de longa duração (“LSG” e “ALD”, respectivamente), destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis.
- b) Os veículos automóveis identificados no **ANEXO A** foram dados em LSG e ALD pela Requerente aos clientes ali também identificados - (documentos n.º 1 a 96);
- c) De acordo com os referidos documentos, “No termo do contrato, o locatário deve restituir imediatamente o bem ao locador, com todos os documentos necessários à sua comercialização em lugar indicado por este, e em bom estado de funcionamento e conservação, excepto se pretender a) adquirir o bem pelo valor residual fixado nas cláusulas particulares, acrescido dos encargos e impostos que forem devidos; b) Renovar o prazo do contrato em condições a negociar previamente...”;

- d) A Requerente emitiu facturas sobre o valor da venda, nuns casos, e sobre o valor residual, noutros casos, relativamente aos veículos automóveis, objecto dos actos de liquidação de IUC impugnados;
- e) A Requerente apresentou duas reclamações graciosas dos referidos actos de liquidação de IUC que foram parcialmente deferidas;
- f) A Requerente pagou as notas de liquidação de IUC identificadas nos autos;

O Tribunal não considerou provados os seguintes factos:

Os veículos automóveis, objecto dos actos de liquidação de IUC impugnados, foram alienados pela Requerente aos locatários ou adquirentes identificados nas facturas emitidas.

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 a Requerente deve ser qualificada como sujeito passivo do IUC, relativamente aos actos de liquidação de IUC identificados nos autos relativamente a veículos transmitidos antes da data exigibilidade do IUC.

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

1. A propriedade de cada um dos veículos automóveis elencados no **ANEXO A** já havia sido transmitida para os seus anteriores locatários ou, em situações pontuais, para terceiros, por indicação expressa dos locatários ou por ter ocorrido cedência da posição contratual do locatário financeiro;

2. Como a jurisprudência maioritariamente arbitral tem realçado, nem mesmo durante a vigência de um LSG ou de um ALD deve a entidade locadora ser considerada sujeito passivo do IUC;
3. O registo da aquisição de veículos automóveis junto da CRA não é condição para a transmissão da propriedade, nem tampouco afecta a sua validade, pelo que os actos tributários ora em crise devem ser considerados inequivocamente ilegais;
4. Quanto ao valor probatório dos documentos comprovativos das transmissões e que, por conseguinte, que ilide a presunção do registo automóvel junto da CRA, a verdade é que o artigo 29.º do Código do IVA sempre reconheceu a factura como documento ao qual é legalmente atribuída relevância para documentar e comprovar transacções;
5. Esses documentos que a Requerente já juntou afiguram-se mais do que suficientes para comprovar as transmissões dos veículos automóveis em causa, gozando, aliás, e não poderia deixar de ser, da presunção de veracidade *supra* abordada.
6. Atento o exposto, e tudo sopesado, resulta por demais evidente que a Requerente não é sujeito passivo dos IUC que se contestam – mediatamente – no presente Pedido de Pronúncia Arbitral e, não estando verificada a incidência subjectiva deste imposto, são, por isso, inequívoca e absolutamente ilegais esses actos tributários de que foi alvo e, conseqüente e inevitavelmente, os actos de indeferimento das reclamações gratuitas constantes dos **ANEXOS B e C**, já juntos.

Por sua vez a AT alega, 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. Na verdade, o legislador tributário ao estabelecer no artigo 3.º, n.º 1 quem são os sujeitos passivos do IUC estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários (ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas),

- considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados;
3. Estabelece o artigo 6.º do CIUC, sob a epígrafe “Facto Gerador e Exigibilidade”, no seu n.º 1, que: “O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional.” nome das quais os mesmos se encontrem registados.
  4. Na falta de tal registo, naturalmente, será o proprietário notificado para cumprir a correspondente obrigação fiscal, pois a Requerida, tendo em conta a actual configuração do sistema jurídico, não terá que proceder à liquidação do imposto com base em elementos que não constem de registos e documentos públicos e, como tal, autênticos;
  5. Nestes termos, a não actualização do registo, nos termos do disposto no artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis, será imputável na esfera jurídica do sujeito passivo do IUC e não na do Estado Português, enquanto sujeito activo deste Imposto;
  6. De tudo quanto *supra* se expôs resulta claro que os actos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei, na medida em que à luz do disposto no artigo 3.º, n.º 1 e 2 e do artigo 6.º do Código do IUC, era a Requerente, na qualidade de proprietária, o sujeito passivo do IUC;
  7. Todavia, ainda que assim não se entenda – o que somente por mera hipótese académica se admite – e aceitando-se ser admissível a ilisão da presunção à luz da jurisprudência já entretanto firmada neste centro de arbitragem, importará ainda assim, apreciar os documentos juntos pela Requerente e o seu valor probatório com vista a tal ilisão;
  8. Ora, os contratos que a Requerente junta não são prova suficiente de que houve transmissão de propriedade de um veículo da Requerente para terceiro numa determinada data, uma vez que a mesma não junta a cópia de um cheque ou de um extracto financeiro de onde conste o recebimento de um determinado valor respeitante à venda de veículo;
  9. A Requerente junta, ainda, um acervo de facturas/recibos como documentos 97-150, e desses documentos consta a data de emissão e a data de vencimento, que não

coincidem, para além de constar do lado inferior direito “Válido como recibo após boa cobrança”.

10. Com efeito, a Requerente não junta um único extracto financeiro ou cheque que prove que as facturas foram pagas ou se os contratos foram cumpridos, ou se, pelo contrário estão em contencioso;
11. Acresce ainda dizer que relativamente às facturas, as mesmas não são aptas a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático pois não revelam por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (i.e., a aceitação) por parte dos pretendentes adquirentes;
12. Nestes termos, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a Requerida do pedido.

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.

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 – Vide artigo 18.º da sua resposta.

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 por contratos de locação financeira ou por contratos de ALD com promessa de compra e venda alegadamente alienados pela Requerente.

A Requerente juntou aos autos os contratos de locação financeira ou ALD com promessa de compra e venda referentes aos veículos objecto dos actos de liquidação de IUC identificados nos autos e as correspondentes facturas de venda.

Juntou, também, aos autos, a Requerente as facturas alegadamente relativas à alienação dos veículos automóveis, objecto dos actos de liquidação de IUC impugnados, para prova da transmissão do direito de propriedade da Requerente.

Sucedem que a Requerida impugnou não só os contratos, como também as facturas juntas pela Requerente, colocando questões que esses documentos não permitem clarificar tais como, “os contratos foram cumpridos” e “o preço foi pago?”.

Analisados os documentos, constata-se que os contratos são na generalidade muito antigos, assim como a maior parte das facturas, sendo o descritivo das facturas ora referente ao preço do bem, ao valor residual ou à venda do bem. Verifica-se, também, da análise dos documentos que não é possível extrair dos mesmos que houve pagamento do preço, uma vez que das facturas consta “Válido após boa cobrança”, nada se sabendo sobre essa boa cobrança.

Assim, não obstante a Requerente defender que no momento da constituição do facto tributário relevante para efeitos de vencimento do respectivo IUC, os pressupostos de incidência subjectiva do facto tributário se verificam apenas na esfera dos adquirentes, (anteriores locatários, promitentes adquirentes, ou terceiros a quem foi cedida a posição contratual), questionada essa transmissão pela AT, haveria de ser feita prova da transmissão dos veículos, não só através dos contratos de locação e ALD celebrados, mas também através de contratos de cedência da posição contratual, declarações de venda, e dos comprovativos de pagamento do preço devido pela transmissão.

Na verdade, embora as facturas emitidas pela Requerente façam pressupor uma transmissão prévia dos veículos pela Requerente, não foi feita qualquer prova da transferência de propriedade dos veículos, uma vez que não foram juntos quaisquer

comprovativos de pagamento, declarações de venda ou outros documentos demonstrativos da transmissão da propriedade dos veículos.

Considerando que o ónus da prova é da Requerente, e uma vez que não é claro o modo de transmissão dos veículos, que se pretende demonstrar, por força do artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC, a responsabilidade pelo pagamento do IUC é imputável à Requerente ( no mesmo sentido, veja-se Decisão do CAAD n.º 226/2017, de 26.09.2017, n.º 430/2017, de 24.11.2017, n.º 715/2015, de 29.03.2016).

Em consequência, com base nos documentos juntos, o Tribunal não considera ilidida a presunção de propriedade estabelecida no artigo 3.º do Código do IUC, pelo que devem manter-se os actos de liquidação de IUC identificados nos autos, sendo a responsabilidade pelo seu pagamento imputável à Requerente.

#### **IV. DECISÃO**

Assim, o Tribunal decide julgar parcialmente procedente a petição arbitral, nos seguintes termos:

- A) Julgar improcedente, por não provado o pedido relativamente aos actos de liquidação de IUC identificados nos autos;
- B) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

#### **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 €11.461,90.

## **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 €918, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 22 de Janeiro de 2019

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.)