



3. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) 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 Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o ora signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 04-04-2014 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) 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 22-04-2014.
6. A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.
7. Atenta a circunstância de, no caso, não se verificar qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, as partes prescindiram da realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, que foi, assim, dispensada.
8. As partes, conforme vontade manifestada, apresentaram alegações por escrito, reafirmando as respetivas posições.
9. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

10. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
11. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.
12. Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- A Requerente é uma instituição de crédito com forte presença no mercado nacional.
- 2- Nas suas áreas de actividade, inclui-se o financiamento ao sector automóvel.
- 3- Uma parte substancial da sua actividade reconduz-se à celebração - entre outros - de contratos de locação financeira destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis.
- 4- Estes contratos obedecem, de forma geral, a um guião comum, próprio deste tipo de financiamentos: a Requerente, depois de contactada pelo cliente - que, nessa fase, escolheu já o tipo de veículo que pretende adquirir, as suas características (marca, modelo, acessórios, etc.), e inclusive o seu preço - adquire o veículo ao fornecedor que lhe seja indicado pelo cliente, e procede, de seguida, à sua entrega ao referido cliente - que assume, pois, a qualidade de locatário.
- 5- Durante o período que vier a ser estipulado no contrato, este locatário mantém o

---

gozo temporário do veículo - que permanece propriedade da Requerente -, mediante remuneração a entregar à Requerente sob a forma de rendas; podendo vir a adquirir o veículo, para si ou para terceiro, no termo do contrato, mediante o pagamento de um valor residual, ou na vigência daquele, nas condições que estejam previstas.

6- Os veículos automóveis a que se referem as liquidações objeto do presente processo, com as matrículas ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , estavam, nos períodos de tributação a aquelas se referem, registados em nome da Requerente.

7- As viaturas acima identificadas, nos períodos das liquidações objeto do presente processo cujo período de tributação se iniciou em data anterior à da respectiva venda, abaixo indicada estiveram sempre cedidas pela Requerente, em regime de locação financeira, ao abrigo de contratos validamente celebrados.

8- Os locatários dos referidos veículos automóveis decidiram exercer a sua opção de compra, contra o pagamento do contravalor contratualmente devido.

9- Assim, os veículos em questão foram vendidos nos seguintes anos:

- i. .... – 2012;
- ii. ... – 2009;
- iii. ... – 2009;
- iv. ... – 2010;
- v. ... – 2009;
- vi. ... – 2011;
- vii. ... – 2012;
- viii. ... – 2009;
- ix. ... – 2009;
- x. ... – 2011;
- xi. ... – 2009;

- xii. ... – 2009;
- xiii. ... – 2012;
- xiv. ... – 2012;
- xv. ... – 2010;
- xvi. ... – 2010;
- xvii. ... – 2010;
- xviii. ... – 2011.

- 10- Os veículos automóveis seguidamente identificados foram vendidos, não aos anteriores locatários, mas a terceiros, por indicação daqueles: ..., ... e ... .
- 11- As alienações das viaturas em questão não constavam do registo automóvel, nos anos a que se reportam as liquidações em causa no presente processo.
- 12- A Requerente procedeu, tempestivamente, ao pagamento das liquidações objeto do presente processo.
- 13- Por ter procedido ao seu pagamento ao abrigo do regime excecional instituído pelo Decreto-Lei 151-A/2013, a Requerente apenas pagou o montante devido (e constante dos referidos actos de liquidação) a título de imposto, tendo-lhe sido dispensado o pagamento dos correspondentes juros compensatórios.

### **A.2. Factos dados como não provados**

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

### **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam

para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, de resto consensualmente reconhecidos e aceites pelas partes, com exceção dos factos a que se reportam os pontos 9 e 10, que a Requerida contesta.

Relativamente a estes últimos factos o Tribunal formou a sua convicção a partir da prova documental disponível, livremente apreciada, tendo em conta um juízo de normalidade fundado na experiência comum das coisas.

Efetivamente, estando disponíveis as faturas de venda, bem como os contratos de locação financeira das viaturas em causa (cuja finalidade normal é, justamente, a transmissão da propriedade da viatura pelo locador, no termo do contrato), e tendo em conta que não seria – de todo – normal que as faturas em questão fossem realmente emitidas (e a Requerida não contesta que o hajam sido), suportando a Requerente o IVA e o acréscimo de rendimento correspondente, para mascarar uma transação fictícia com finalidades que não se adivinham (e que nem a Requerida sugere), não se quedou qualquer dúvida razoável a este Tribunal, no que diz respeito à efetiva ocorrência da venda das viaturas, nos termos dados como provados.

Foi ainda ponderada a circunstância de o ramo de atividade da Requerente – que é público e notório – não ter qualquer espaço para a retenção sistemática de viaturas em segunda mão.

Não se deu como provado ou não provado o teor do artigo 16.º do requerimento inicial, dado o seu teor conclusivo.

## B. DO DIREITO

Em causa no autos está apurar se a requerente deverá, ou não, ser considerada sujeito passivo de IUC, relativamente a viaturas que adquiriu e relativamente às quais celebrou contrato de locação financeira (*Leasing*), e que alienou sem que tal operação tenha sido devidamente levada ao registo, tendo em conta dois períodos distintos, saber:

- i) Nos períodos de tributação em cujo dia inicial vigorou o contrato de *leasing*;
- ii) Nos períodos de tributação subseqüentes àquele em que ocorreu a alienação – não registada – da viatura, e onde o referido contrato já se tinha extinguido.

A matéria em causa foi já objeto de várias decisões no âmbito de tribunais arbitrais a funcionar no CAAD<sup>1</sup>, todas<sup>2</sup> no sentido da procedência dos respetivos pedidos, e a cujos fundamentos, de uma forma geral se adere, dispensando-se, por desnecessária e fastidiosa, a sua reprodução, dado que no presente processo não foram adiantados argumentos inovadores, formulando-se, unicamente, as precisões que seguem.

\*

i)

Dispõe o artigo 3.º do CIUC que:

“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.”.

O artigo 4.º do mesmo Código refere que:

“1 - O imposto único de circulação é de periodicidade anual, sendo devido por inteiro em cada ano a que respeita.

<sup>1</sup> Cfr. processos 14/2013T, 26/2013T, 27/2013T, 73/2013T e 170/2013T, 256/2013T, 286/2013T, 289/2013T e 294/2013T, todos disponíveis em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

<sup>2</sup> Com exceção da decisão proferida no processo 256/2013T, cujo pedido apenas parcialmente procedeu.

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.”.

Por fim, o artigo 6.º, também do CIUC, diz-nos que:

“1 - O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional. (...)

3 - O imposto considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação referido no n.º 2 do artigo 4.º.”

Da conjugação das normas referidas, e tendo em especial consideração o n.º 3 do artigo 6.º, conclui-se que o IUC será um imposto anual, que se vence no primeiro dia do período de tributação, sendo sujeito passivo do mesmo o proprietário do veículo, ou quem lhe seja equiparado.

Em concreto, verifica-se que, no primeiro grupo de casos em apreço, o proprietário do veículo era a Requerente.

Contudo, verifica-se, igualmente, que as viaturas em causa, no período que ora nos ocupa, se encontravam cedidas a terceiros, ao abrigo de contratos de locação financeira.

Deste modo, constata-se o preenchimento das previsões, quer do n.º 1, quer do n.º 2, do artigo 3.º do CIUC.

A questão que se coloca, então, é a de saber se a verificação daquele n.º 2 afasta ou não a sujeição resultante do n.º 1.

Não sendo questão de solução linear, podendo elaborar-se argumentos quer num quer noutro dos possíveis sentidos de resposta, entende-se que a resposta a dar deverá ser positiva, ou seja que no caso de existir um “equiparado” a proprietário, a sujeição deste (do proprietário) ver-se-á afastada, sendo apenas o “equiparado” sujeito passivo do imposto.

Esta resposta impor-se-á, julga-se, essencialmente e para além do mais, por razões de coerência do sistema, tendo em conta, sobretudo, que no caso do IMI (cfr. artigo 8.º/2 e 3) a sujeição a imposto por não-proprietário afasta a sujeição do proprietário.

Assim, não obstante a distinta – e, porventura, pouco feliz – terminologia utilizada no CIUC, tendo em conta os critérios interpretativos formulados no artigo 9.º do Código Civil, e em especial a falta de motivos para que um legislador razoável regule em termos distintos a equiparação à propriedade nos casos do IUC e do IMI, entende-se que,



efectivamente, a definição do sujeito passivo daquele imposto se fará, alternativamente (e não cumulativamente), nos termos do n.º 1 ou do n.º 2 do artigo 3.º do respetivo Código.

Este entendimento, de resto, é reforçado pela obrigação consagrada no artigo 19.º do CIUC, que impõe “às entidades que procedam à locação financeira” a obrigação “fornecer à Direcção-Geral dos Impostos os dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados.”. Naturalmente que esta obrigação apenas se compreenderá, na perspetiva de que as entidades locadoras vejam a sua sujeição afastada por força da locação, já que, se assim não fosse, aquela não faria sentido, uma vez que a AT poderia sempre cobrar o imposto em causa à locadora, entidade que será, de resto e por regra, mais solvente que o locatário.

Deste modo, estando os veículos em questão em regime de locação financeira, o sujeito passivo do respetivo IUC será o locatário, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, e não a Requerente, enquanto proprietária, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo.

Não obsta ao que vem de se concluir, a circunstância, referida pela AT nas suas alegações, de a Requerente poder não ter dado o devido cumprimento ao disposto no atrás referido artigo 19.º do CIUC. Com efeito – e como é bom de ver – a sanção pelo incumprimento de qualquer obrigação que a esse respeito caiba ou coubesse à requerente, ter-se-ia sempre que procurar em sede do Regime das Infracções Tributárias, e não, naturalmente, na sujeição a um imposto.

Incorreram, assim e face ao exposto, as liquidações a que se refere a presente parte em erro de direito, devendo, como tal, ser anuladas.

\*

**ii)**

Quanto ao segundo grupo de situações – que se reporta aos períodos de tributação subsequentes àquele em que ocorreu a alienação, não registada, da viatura – a questão que se coloca é a de saber se não tendo sido registada a transferência de propriedade da Requerente para os adquirentes das viaturas, se deverá, ou não, considerar aquele sujeito passivo do IUC correspondente.

Estamos aqui para lá da vigência do contrato de locação financeira, numa situação em que apenas está em causa a aplicação do já transcrito n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, e não já do seu n.º 2.

Concretamente, trata-se de saber se a estatuição legal de 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.”, visa onerar, sem mais, com a sujeição ao imposto, o titular do registo sobre a viatura, ou se, antes, este registo apenas faz presumir a propriedade, sendo esta última situação jurídica o objeto da incidência do imposto.

Concedendo-se que formulação legislativa não é aqui, uma vez mais, tão feliz como poderia ser, entende-se, todavia, que será, de facto, a propriedade do veículo automóvel o objecto de incidência do imposto, não se devendo considerar o IUC como um “*imposto sobre o registo*”<sup>3</sup>.

Neste sentido, aliás, e para além de tudo aquilo que muito doutamente foi expandido nas decisões para as quais aqui, oportunamente, se remeteu, basta ver que o registo não é o único índice de propriedade utilizado no Código. Assim, no artigo 6.º/1, também já transcrito, refere-se que “O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional”. Ou seja, a matrícula ou registo, não serão, em si mesmos, o objeto de incidência do imposto, mas antes meros meios de atestar a propriedade dos veículos.

Deste modo, e apurando-se *in casu*, que, efetivamente, os veículos a que se reportam as liquidações em causa, referentes a períodos posteriores à vigência dos contratos de locação financeira que sobre eles incidiram, foram vendidos pela Requerente, não sendo, como tal, no início dos períodos em questão, sua propriedade, não deverá ser esta sujeita ao correspondente IUC, devendo também estas liquidações ser, atento o erro de facto e de direito que lhes subjaz, anuladas.

\*

---

<sup>3</sup> O que sempre se teria de concluir seguindo-se a tese sustentada pela AT, atenta a inadmissibilidade de presunções inilidíveis, em matéria de incidência de tributos (como é o caso), decorrente do artigo 73.º da LGT.

Cumula a Requerente com o pedido anulatório do acto tributário objeto dos presentes autos, o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios sobre a quantia por si paga na sequência da notificação das liquidações ora anuladas.

É pressuposto da atribuição de juros compensatórios que o erro em que laborou a AT lhe seja imputável<sup>4</sup>.

No caso e a este respeito, refere a Requerente nas suas alegações que *“a AT não desconhecia que haviam sido celebrados contratos de locação financeira – os quais, para além de serem registados, são comunicados à AT ao abrigo do artigo 19.º do Código do IUC - no momento em que era devido o imposto, razão pela qual, mesmo eventualmente desconhecendo que aqueles haviam já terminado e sido transferida a propriedade dos veículos, já não seria da Requerente a responsabilidade pelo IUC, mas do locatário”*.

Sucedo que, no caso, nada se apurou quer quanto ao registo dos contratos de locação financeira, quer quanto ao cumprimento pela Requerente da obrigação que lhe assistia, por força do artigo 19.º do CIUC.

Tratando-se, tais factos, de matéria da qual a Requerente se pretende prevalecer, deveria a mesma ter procedido à sua oportuna alegação e prova. Não tendo cumprido esse seu ónus, nem resultando os mesmos de qualquer elemento probatório disponível no processo, não poderão os mesmos ser atendidos.

Deste modo, não se tornando possível formular o juízo de censura indispensável à condenação da AT em juros indemnizatórios, deverá o correspondente pedido ser desatendido.

\*

Alega a AT que não deverá ser responsabilizada pelas custas do presente processo arbitral, por ter sido a Requerente quem deu causa à acção.

Afigura-se, contudo, que não lhe assiste razão.

Efetivamente, no processo tributário arbitral a AT é notificada do pedido arbitral e pode, nos termos do artigo 13.º/1 do RJAT, proceder à revogação do ato tributário contestado. Pelo menos aí, a AT teve conhecimento dos fundamentos alegados pela

---

<sup>4</sup> Cfr. artigo 43.º da LGT.

Requerente, e que conduziram à presente decisão arbitral, e optou por prosseguir com a via litigiosa.

Daí que deva ser responsabilizada pelas custas.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, anular os atos tributários objeto dos presentes autos e condenar a AT a restituir aos Requerentes o imposto pago;
- b) Absolver a AT do pedido de condenação em juros indemnizatórios;
- c) Condenar a AT nas custas do processo, no montante de €612,00, tendo-se em conta o já pago.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em €2.920,89, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €612,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

12 de Setembro de 2014

O Árbitro

(José Pedro Carvalho)