



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 39/2015-T

Tema: IUC – Alienação no termo ou na vigência de contrato de locação financeira.

AS PARTES

Requerente: «A.... - Instituição Financeira de Crédito, S. A. EM LIQUIDAÇÃO», NIPC
..., com sede social na ..., ..., ..., ...-... ..

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

Tema: IUC - Alienação no termo ou na vigência de contrato de locação financeira

DECISÃO ARBITRAL

I - Objecto do pedido e tramitação processual

Em 26 de Janeiro de 2015, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral, solicitando:

- i) A declaração de ilegalidade de diversas notas de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) e respectivos juros compensatórios;
- ii) A condenação da AT no pagamento das custas suportadas pela Requerente a título de taxa de arbitragem; e
- iii) A notificação da AT para juntar aos autos as notas de liquidação referentes a 3 viaturas.



Por decisão do Presidente do Conselho Deontológico (n.º 1 do artigo 6.º do RJAT) foi designado como árbitro único o signatário. O tribunal arbitral singular foi constituído em 31 de Março de 2015.

A Administração Tributária e Aduaneira (doravante a designar, abreviadamente, por AT) apresentou a sua Resposta em 6 de Maio, juntando ainda cópia do processo administrativo.

Na referida resposta, a AT requereu a rectificação do valor processual. Alegando para o efeito que a Requerente considerou como controvertidas um conjunto de notas de liquidação de IUC, as quais já haviam sido anuladas pela AT em resultado do deferimento parcial de reclamações gratuitas apresentadas pela Requerente.

Em 14 de Maio o Tribunal Arbitral notificou a Requerente para ajustar o pedido de pronúncia arbitral, identificando as viaturas, o valor do IUC e o processo de reclamação gratuita em que foi deferido o pedido de anulação.

Mais se notificou que essa informação fosse remetida até 25 de Maio, sendo concedido à AT um subsequente período de vista até 4 de Junho.

Em 12 de Junho o Tribunal Arbitral voltou a notificar a Requerente para a apresentação da informação solicitada em 14 de Maio.

O que a Requerente faz em 16 de Junho, corrigindo o valor processual para 22.491,22 €.

Em 20 de Junho o Tribunal Arbitral notifica a AT para se pronunciar sobre a redução do valor processual. A que se seguiu, em 27 de Junho, nova notificação com idêntico objecto.



Em 28 de Julho a AT confirma o valor processual ajustado e indicado pela Requerente.

No mesmo dia, o Tribunal Arbitral notificou as Partes da dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como da dispensa da apresentação de alegações, atento o facto de a matéria probatória se encontrar devidamente fixada e não terem sido alegadas excepções, permitindo a imediata apreciação da questão de direito subjacente.

Em 20 de Agosto o Tribunal Arbitral notifica as Partes para o envio da documentação que as mesmas haviam protestado juntar.

Concretamente, a Requerente não enviara cópia da factura de alienação da viatura com matrícula ...-...-.... E a Requerida não juntara ao processo administrativo cópia das notas de liquidação de IUC da referida viatura.

Em 8 de Setembro e 28 de Setembro a Requerida e Requerente, respectivamente, remeteram a documentação em falta.

A identidade do tributo e da causa de pedir permite a cumulação dos actos tributários controvertidos num só pedido de pronúncia arbitral. A operação de fusão registada em 2003 confere legitimidade processual à Requerente.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente. O processo não padece de qualquer nulidade.

Uma vez expurgadas as notas de liquidação anuladas por decisão da AT em sede de apreciação das reclamações gratuitas apresentadas pela Requerente, chegamos à seguinte listagem dos actos tributários controvertidos e respectivos valores, na importância total de 22.491,22 €:

Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)	Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)	Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)
2009 ...	33,58	2009 ...		2009 ...	
2009 ...	55,59	2010 ...		2010 ...	
2009 ...		2011 ...	212,65	2011 ...	149,76
2010 ...		2012 ...		2012 ...	
2011 ...	218,56	2009 ...		2009 ...	55,76
2012 ...		2010 ...		2009 ...	57,02
2009 ...	57,02	2011 ...	150,65	2009 ...	19,48
2009 ...	56,24	2012 ...		2009 ...	
2009 ...		2009 ...	55,25	2010 ...	
2010 ...		2009 ...		2011 ...	74,88
2011 ...	133,33	2010 ...		2012 ...	
2012 ...		2011 ...	215,30	2009 ...	56,08
2009 ...	56,72	2012 ...		2009 ...	56,08
2009 ...		2009 ...		2009 ...	34,17
2010 ...	110,21	2010 ...	111,82	2011 ...	
2009 ...		2009 ...	56,87	2012 ...	295,89
2010 ...		2009 ...		2009 ...	38,86
2011 ...	149,76	2010 ...		2009 ...	60,27
2012 ...		2011 ...	73,75	2009 ...	60,62
2009 ...		2012 ...		2009 ...	
2010 ...		2009 ...		2010 ...	
2011 ...	146,44	2010 ...		2011 ...	133,33
2012 ...		2011 ...	216,61	2012 ...	
2009 ...		2012 ...		2009 ...	56,87
2010 ...	216,61	2009 ...	33,58	2009 ...	149,21



Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)	Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)	Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)
2011 ...		2009 ...	60,94	2010 ...	
2012 ...		2009 ...		2011 ...	
2009 ...	55,59	2010 ...	147,85	2012 ...	
2009 ...	56,40	2011 ...		2009 ...	34,36
2009 ...		2012 ...		2009 ...	56,72
2010 ...	212,65	2009 ...	56,40	2009 ...	34,45
2011 ...		2009 ...		2009 ...	56,24
2012 ...		2010 ...	229,62	2009 ...	33,49
2009 ...		2011 ...		2009 ...	
2010 ...	147,85	2012 ...		2010 ...	215,94
2011 ...		2009 ...	33,98	2011 ...	
2012 ...		2009 ...		2012 ...	
2009 ...	56,40	2010 ...	213,35	2009 ...	
2009 ...		2011 ...		2010 ...	132,52
2010 ...	217,24	2012 ...		2011 ...	
2011 ...		2009 ...		2012 ...	
2012 ...		2010 ...	515,26	2009 ...	
2009 ...		2011 ...		2010 ...	234,07
2010 ...	218,56	2012 ...		2011 ...	
2011 ...		2009 ...	55,92	2012 ...	
2012 ...		2009 ...	55,59	2009 ...	
2009 ...		2009 ...	57,02	2010 ...	217,92
2011 ...	56,08	2009 ...		2011 ...	
2012 ...		2010 ...	146,95	2012 ...	
2009 ...	234,76	2011 ...		2009 ...	56,24
2010 ...		2012 ...		2009 ...	153,43



Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)	Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)	Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)
2011 ...		2009 ...	152,56	2009 ...	
2012 ...		2009 ...		2010 ...	228,85
2009 ...	60,45	2010 ...	148,30	2011 ...	
2009 ...		2011 ...		2012 ...	
2010 ...	212,65	2012 ...		2010 ...	
2011 ...		2009 ...	34,17	2011 ...	170,72
2012 ...		2009 ...	55,76	2012 ...	
2009 ...		2009 ...		2009 ...	60,62
2010 ...	215,94	2010 ...	133,33	2009 ...	
2011 ...		2011 ...		2010 ...	218,56
2012 ...		2012 v		2011 ...	
2009 ...		2009 ...	56,72	2012 ...	
2010 ...	132,92	2009 ...	56,08	2009 ...	33,49
2011 ...		2009 ...	56,08	2009 ...	
2012 ...		2009 ...	56,72	2010 ...	146,95
2009 ...	56,24	2009 ...		2011 ...	
2009 ...	118,11	2010 ...	134,09	2012 ...	
2011 ...		2011 ...		2009 ...	56,40
2009 ...		2012 ...		2009 ...	60,94
2010 ...	469,58	2010 ...	53,45	2009 ...	57,02
2011 ...		2009 ...	122,56	2009 ...	34,17
2012 ...		2009 ...		2009 ...	
2012 ...	57,34	2010 ...	73,07	2010 ...	233,80
2009 ...	60,11	2011 ...		2011 ...	
2009 ...	232,41	2012 ...		2012 ...	
2010 ...		2009 ...	56,87	2009 ...	216,61



Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)	Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)	Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)
2011 ...		2009 ...	34,27	2010 ...	
2012 ...		2009 ...		2011 ...	
2009 ...	33,69	2010 ...	131,33	2012 ...	
2009 ...	55,44	2011 ...		2009 ...	
2009 ...	33,69	2012 ...		2010 ...	214,65
2009 ...	56,56	2009 ...	34,45	2011 ...	
2009 ...		2009 ...		2012 ...	
2010 ...	235,47	2010 ...	219,81	2009 ...	
2011 ...		2011 ...		2010 ...	228,85
2012 ...		2012 ...		2011 ...	
2009 ...		2009 ...		2012 ...	
2010 ...	213,96	2010 ...	98,94	2009 ...	34,17
2011 ...		2012 ...		2009 ...	57,02
2012 ...		2009 ...		2009 ...	55,59
2009 ...	56,24	2010 ...	134,09	2009 ...	33,58
2009 ...		2011 ...		2009 ...	33,49
2010 ...	74,20	2012 ...		2009 ...	
2011 ...		2009 ...		2010 ...	216,61
2012 ...		2010 ...	212,65	2011 ...	
2009 ...	55,44	2011 ...		2012 ...	
2009 ...		2012 ...		2009 ...	
2010 ...	599,21	2009 ...	57,02	2010 ...	234,07
2011 ...		2009 ...		2011 ...	
2012 ...		2010 ...	149,76	2012 ...	
2009 ...	148,75	2011 ...		2009 ...	231,71
2010 ...		2012 ...		2010 ...	



Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)	Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)	Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)
2011 ...		2009 ...	55,59	2011 ...	
2012 ...		2009 ...		2012 ...	
2009 ...	34,17	2010 ...	134,09	2009 ...	
2009 ...	33,49	2011 ...		2010 ...	219,20
2009 ...	38,43	2012 ...		2011 ...	
2009 ...	60,94	2009 ...	154,67	2012 ...	
2009 ...		2009 ...		2009 ...	55,44
2010 ...	216,61	2010 ...	214,65	2009 ...	
2011 ...		2011 ...		2010 ...	219,20
2012 ...		2012 ...		2011 ...	
2009 ...		2009 ...	33,49	2012 ...	
2010 ...	215,94	2009 ...	56,08	2009 ...	
2011 ...		2009 ...	55,92	2010 ...	133,72
2012 ...		2009 ...		2011 ...	
2009 ...		2010 ...	151,07	2012 ...	
2010 ...	212,65	2011 ...		2009 ...	
2011 ...		2012 ...		2010 ...	130,51
2012 ...		2009 ...	57,02	2011 ...	
2009 ...	34,36	2009 ...	33,69	2012 ...	
2011 ...	36,29	2009 ...		2009 ...	56,40
2012 ...		2010 ...	234,07	2009 ...	
2009 ...	60,78	2011 ...		2010 ...	73,97
2009 ...		2012 ...		2011 ...	
2011 ...	110,73	2009 ...	56,87	2012 ...	
2012 ...		2009 ...	33,69	2009 ...	110,37
2009 ...	60,62	2009 ...	56,87	2011 ...	

Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)	Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)	Liquidação adicional (n.º)	Valor (€)
2009 ...	34,45	2009 ...		2012 ...	
2009 ...	56,72	2010 ...	176,78	2009 ...	33,78
2009 ...		2011 ...		2009 ...	55,29
2010 ...	213,96	2009 ...	34,07	2009 ...	18,94
2011 ...		2009 ...	33,88	2009 ...	34,27
2012 ...		2009 ...	75,44	2009 ...	55,92
2010 ...		2010 ...		2009 ...	34,36
2011 ...	109,30	2009 ...		2009 ...	
2012 ...		2010 ...	236,12	2011 ...	98,34
2009 ...	56,72	2011 ...		2012 ...	
2009 ...		2012 ...		2009 ...	133,89
2010 ...	213,35	2009 ...	59,41	2009 ...	
2011 ...		2009 ...		2010 ...	130,15
...		2010 ...	134,09	2011 ...	
2009 ...		2011 ...		2012 ...	
2010 ...	588,00	2012 ...		2009 ...	55,76
2011 ...		2009 ...		2009 ...	59,76
2012 ...		2010 ...	177,39	2009 ...	8,51
		2011 ...		2009 ...	8,51
		2009 ...	55,92	2009 ...	55,59

II - Enquadramento fáctico

Considera-se provado, em face da documentação carreada para o processo, que:

- a) A Requerente exerceu a actividade económica de locação financeira de viaturas automóveis;

- b) Através de uma operação de fusão por incorporação, a globalidade dos activos e passivos da «B... - Aluguer de Equipamentos, S. A.» foram integrados na esfera patrimonial da Requerente. Tendo esta assumido a posição jurídica de sucessora nos contratos de locação financeira anteriormente celebrados;
- c) A Requerente celebrou diversos contratos de locação financeira tendo por objecto as viaturas automóveis identificadas no Anexo XIX do pedido de pronúncia arbitral;
- d) As viaturas automóveis foram alienadas aos respectivos locatários no termo ou na vigência dos contratos de locação financeira subjacentes;
- e) A Requerente emitiu uma factura por cada operação de transmissão onerosa da viatura automóvel ao respectivo locatário;
- f) De cada factura consta o número do respectivo contrato de locação financeira, a matrícula da viatura automóvel, a data de realização da operação e os dados identificativos do vendedor e do comprador (nome ou denominação social, domicílio e NIF ou NIPC);
- g) A AT emitiu liquidações oficiosas de IUC referente aos anos de 2009 a 2012, as quais foram notificadas à Requerente enquanto sujeito passivo do imposto;
- h) A Requerente apresentou diversas reclamações graciosas, que foram indeferidas com fundamento na *“alteração de paradigma na tributação automóvel”* operada pelo IUC. Em que o facto gerador é *“constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional”*. E verificando-se *“na base de dados da AT”* que a matrícula está *“atribuída à Reclamante na data em que a AT procedeu à emissão dos documentos de pagamento”* e não estando a matrícula cancelada nessa data, *“o IUC é devido pela Reclamante”*.

Com relevo para a apreciação do mérito, inexistem factos não provados.

III - Síntese dos fundamentos de direito invocados pelas partes

A. *O entendimento da Requerente*

O pedido de pronúncia arbitral agrega diversas notas de liquidação adicional de IUC e respectivos juros compensatórios, na medida em que as mesmas comungam de idêntica ilegalidade. Concretamente, que na pendência ou termo de um contrato de locação financeira, o sujeito passivo do IUC é, não o locatário, mas antes o locador.

E dado que as liquidações adicionais controvertidas possuem um enquadramento fáctico comum e assentam nos mesmos fundamentos de direito, foi estruturado um pedido de pronúncia arbitral único.

À Requerente não pode ser imputada a incidência subjectiva do IUC no período compreendido entre 2009 e 2012.

As viaturas automóveis a que respeita a liquidação do imposto foram adquiridas pela Requerente no âmbito da celebração de contratos de locação financeira com os seus clientes.

No termo ou ainda na vigência desses contratos de locação financeira, os locatários adquiriram a propriedade das viaturas. Momento a partir do qual a Requerente deixou de ser a proprietária jurídica dessas viaturas.

A Requerente assinou o formulário de registo de propriedade automóvel, remetendo-o subsequentemente aos locatários de modo a que estes pudessem actualizar o registo dos automóveis que passaram para a sua propriedade. E a inércia dos locatários, que não assinaram e submeteram o pedido de actualização do registo de propriedade, não pode ser oponível à Requerente.

É ao locatário - e não à Requerente - que o Código do IUC atribui a qualidade de sujeito passivo do imposto.

O artigo 3.º do CIUC encerra uma presunção legal, ao considerar como proprietários as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais as viaturas se encontram registadas.

Presunção essa que vem na esteira dos precedentes Imposto de Circulação, Imposto de Camionagem e Imposto Municipal de Veículos. Em que o legislador estabeleceu uma presunção de propriedade registral “*até prova em contrário*”.

O IUC, enquanto sucessor dos referidos impostos, manteve essa presunção ilidível malgrado as diferenças na redacção do texto normativo. Pelo que a expressão “*considerando-se como tais*” consubstancia uma presunção legal.

E foi precisamente com o propósito de afastar esta presunção, que a Requerente exerceu o direito de audição prévia. Tendo apresentado as facturas emitidas no seguimento da transmissão onerosa das viaturas aos respectivos locatários. Facturas essas, que expressamente identificam os locatários (designadamente, o seu número de identificação fiscal).

Pelo que à data da exigibilidade do IUC liquidado oficiosamente pela AT, a Requerente já deixara de ser proprietária das viaturas.

O registo automóvel possui natureza meramente declarativa, de modo a permitir a sua oponibilidade a terceiros que tenham adquirido, do mesmo autor, um direito incompatível entre si. E na medida em que a AT não pode ser considerada, para efeitos registrais, como um terceiro, a transmissão da propriedade, registada ou não, pode ser invocada.

Uma vez efectivada a alienação das viaturas no termo ou na vigência de contrato de locação financeira, a incidência subjectiva do IUC não pode ser imputada à Requerente.

B. O entendimento da Requerida

O Código do IUC apresentou um elemento inovador, vertido na incidência do imposto sobre os proprietários dos veículos, “*considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome dos quais os mesmos se encontram registados*”.

O elemento literal é claro e directo. Ao utilizar a expressão “*considerando-se como tais*” (ao invés de “presumindo-se como tais”) a norma fiscal deixa bem vincada a inexistência de uma presunção. Não assistindo ao proprietário o direito de apresentação de prova em contrário, dado inexistir uma presunção passível de ilisão.

O ordenamento jurídico-fiscal acolhe outras situações análogas, em que o legislador estabelece normas de incidência, objectivas ou subjectivas, em função de uma dada factualidade abstracta. E sem que aos sujeitos passivos assista o direito de, mediante elementos probatórios idóneos, afastar a norma de incidência.

Precisamente por não estarmos perante a figura da presunção, sob pena de se esvaziar o efeito útil da norma jurídica.

Verifica-se ainda uma coincidência entre o elemento literal e o espírito do legislador: considerar como sujeito passivo o proprietário em nome do qual a viatura foi registada.

Este enquadramento foi já sufragado pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel (processo n.º 210/13.0BEPNF), o qual decidiu que “*a propriedade e a posse*



efectiva do veículo é irrelevante para a verificação da incidência subjectiva e objectiva e do facto gerador do imposto”.

Porque “independentemente do registo do direito de propriedade do registo automóvel ser obrigatório (...) e da recorrente ter vendido o veículo automóvel (...) o que está em causa é a determinação do facto gerador do imposto e a determinação da sua incidência subjectiva, que são fixados pelo direito de propriedade do veículo tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional”.

“A venda do veículo (...) é irrelevante. Para a liquidação do IUC (...) e determinação do responsável pelo seu pagamento, os únicos factos relevantes são a manutenção da matrícula e do registo automóvel em território nacional e o registo do direito de propriedade na Conservatória do registo Automóvel independentemente da sua alienação efectiva. O alienante tem o dever de no momento da alienação cuidar de proceder ao registo da venda para o novo adquirente, sendo a única forma de assegurar-se que o registo é realizado para o novo adquirente”.

Tudo em conformidade com o n.º 1 do artigo 6.º do Código do IUC, que preenche o facto gerador da obrigação tributária por referência à propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo no território nacional.

Apenas as situações jurídicas objecto de registo geram o nascimento da obrigação de imposto.

O IUC considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação referido no n.º 2 do artigo 4.º, o que denota a sua relação directa com a emissão do certificado de matrícula.

Pelo que 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.

A não ser assim, a AT seria constante e, no limite indefinidamente, confrontada com um contínuo de operações (não registadas) de alienação de viaturas por parte dos sujeitos passivos aos quais era notificada a liquidação oficiosa do IUC. Ao ponto de poder ficar comprometida a liquidação do imposto dentro do respectivo prazo de caducidade.

Mesmo admitindo que a ausência de registo não afecta a qualidade de proprietário, não oferece dúvidas que o legislador tributário quis, intencional e expressamente, que fossem considerados como proprietários, locatários, adquirentes com reserva de propriedade ou titulares do direito de opção de compra no aluguer de longa duração, as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados.

O elemento literal encontra eco no elemento teleológico: o legislador pretendeu criar um IUC assente na tributação do proprietário do veículo tal como constante do registo automóvel. Foi este o vector fundamental da reforma da tributação automóvel.

Conforme se pode comprovar pela transcrição da sessão parlamentar de 13 de Março de 2008.

Acolher a fundamentação aduzida pela Requerente implicaria uma actuação *contra legem*, mas igualmente contrária à Constituição. Por violação dos princípios da confiança, da segurança jurídica, da eficiência do sistema tributário e da proporcionalidade

Efectivamente, a interpretação proposta pela Requerente desvaloriza a realidade registral, inviabilizando um controlo mínimo por parte da Requerida, sendo ofensiva dos basilares princípios da confiança e segurança jurídicas que devem enformar qualquer relação jurídica.

A eficiência do sistema fiscal sai prejudicada pelo aumento dos custos de controlo que estariam a cargo da Requerida, os quais teriam sempre de ser contrabalançados com as receitas geradas pelo IUC.

O princípio da proporcionalidade é ferido, na medida em que a Requerente dispõe dos mecanismos legais necessários e adequados à salvaguarda da sua capacidade contributiva (v.g., o registo automóvel), os quais não foram tempestivamente exercitados.

Acresce que a Requerente não logrou fazer prova da transmissão onerosa da propriedade das viaturas.

Com efeito, a apresentação de uma factura “*não é, por si só, bastante para efectuar prova concludente da transmissão dos veículos*”, uma vez que estamos perante um documento unilateralmente emitido pela Requerente.

Não permitindo aferir da celebração de um contrato de compra e venda.

Conforme o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19 de Março de 2015 (processo n.º 08300/14), “*estando o IUC legalmente configurado para funcionar em integração com o registo automóvel não basta à parte contrária opor a mera contra-prova (...) pelo contrário, ela tem de mostrar que não é verdadeiro o facto presumido, e de forma que não reste qualquer incerteza de que os factos resultantes da presunção não são reais*”.

“A factura deve visualizar-se como um documento contabilístico (...) não fazendo prova do pagamento do preço pelo mesmo comprador e, por consequência, prova de que se conclui a compra e venda”.

Por fim, importa não olvidar o incumprimento, pela Requerente, da obrigação declarativa imposta no n.º 3 do artigo 19.º do Código do IUC.

A Requerente não provou ter fornecido os dados relativos à identificação dos utilizadores dos veículos locados. Facto imprescindível para o afastamento da norma de incidência subjectiva do IUC.

Quanto à responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais, a mesma só pode ser atribuída à Requerente.

Isto, porque a competência para o registo automóvel não se encontra na esfera de disponibilidade e gestão da Requerida. Antes se encontrando atribuída a outras entidades, designadamente ao Instituto dos Registos e do Notariado a quem cabe transmitir à Requerida as alterações verificadas na propriedade dos veículos automóveis.

Acresce que à Requerida não pode ser imposto qualquer mecanismo de controlo da transmissão de propriedade das viaturas, porquanto o IUC é liquidado de acordo com a informação registral oportunamente transmitida pelo Instituto dos Registos e Notariado.

E não tendo a Requerente cuidado de manter o registo automóvel devidamente actualizado, essa falta de zelo é-lhe exclusivamente imputável.

IV - Do direito

O cerne da questão controvertida pode ser encerrado na seguinte pergunta: o IUC configura um imposto sobre a propriedade ou sobre o registo de propriedade?

O que implica a análise de duas questões prévias e concorrentes:

- i) O n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC constitui uma presunção legal susceptível de ilisão?
- ii) Em caso afirmativo, quais os meios probatórios idóneos e adequados ao afastamento da presunção?

Na perspectiva da Requerente, as viaturas foram alienadas aos respectivos locatários. E não sendo a Requerente proprietária das viaturas, a mesma não preenche a norma de incidência subjectiva do Código do IUC.

Já para a Requerida o Código do IUC faz recair a incidência do imposto sobre o proprietário em nome do qual o registo se encontra efectuado. Pelo que a transferência da propriedade só releva após o conseqüente registo.

Ainda que se admitisse que a transferência da viatura seria susceptível de coarctar a liquidação do IUC, adianta a Requerida que as facturas emitidas pela Requerente constituem documentos privados, internos e unilaterais. Não estando aptos a provar a transferência da propriedade de um bem.

Iniciando a decisão arbitral, importa começar por relevar o facto de as viaturas serem adquiridas pela Requerente para efeitos de celebração de um contrato de locação financeira. Tendo a alienação das viaturas ocorrido na vigência ou termo desse contrato.

O que nos conduz a uma questão adicional: o sujeito passivo do IUC devido na vigência de um contrato de locação financeira é o proprietário (locador) ou o utilizador (locatário)?

A locação financeira, regulado pelo Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de Junho, consiste num acordo mediante o qual o locador cede ao locatário, por um prazo determinado, a disponibilização e fruição económica de um bem, móvel ou imóvel, como contrapartida do pagamento de uma renda periódica.

A citada legislação confere ao locatário a opção de compra do bem locado decorrido o período acordado, mediante um preço determinado ou determinável por simples aplicação dos critérios contratuais.

Temos assim que a consagração da opção de compra reveste cariz obrigatório, facultando ao locatário o direito à aquisição do bem, através do pagamento de um valor residual em face da amortização de capital previamente efectuada. Podendo a opção ser exercida na vigência ou no termo do contrato.

No plano contabilístico a locação financeira regeu-se, até 31 de Dezembro de 2009, pela Directriz Contabilística n.º 25, sendo regulada a partir dessa data pela Norma Contabilística de Relato Financeiro 9.

O direito contabilístico define a locação como um acordo em que, em substância, o locador transfere para o locatário todos os riscos e vantagens inerentes à detenção de um dado activo, independentemente de o título de propriedade poder ou não vir a ser transferido.

A referida norma contabilística enuncia diversas situações fácticas cuja verificação determina a classificação de uma dada locação como financeira. A primeira das quais consiste na existência de um acordo de transferência da propriedade.

O ordenamento jurídico-fiscal acolhe, plenamente, os referidos enquadramentos jurídico e contabilístico, por via do disposto no n.º 2 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária. Inexistindo uma normal fiscal que autonomize o conceito de locação financeira, o sentido e alcance desta figura carece de ser aferido a partir do enquadramento oferecido pelo direito contabilístico e pelo regime jurídico da locação financeira.

Dispõe o artigo 3.º do Código do IUC 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”.

Em face dos factos provados, decorre que a Requerente e os seus clientes celebraram contratos de locação financeira. Pelo que os locatários são titulares do direito de opção de compra da viatura, o qual pode ser exercido durante ou no termo de vigência do contrato.

E no período de vigência do contrato de locação financeira, o Código do IUC investe o locatário, e não o locador, na posição de sujeito passivo do imposto.

Ficando assim afastado, por determinação expressa do Código do IUC, o primado da propriedade registral, sempre que a mesma for acompanhada de um contrato de locação financeira (ou qualquer outro acordo pelo qual o locatário disponha da opção de compra da viatura).

No caso controvertido, a Requerente solicita a anulação das liquidações oficiosas do IUC, com fundamento na transmissão da propriedade jurídica das viaturas no termo ou na vigência dos correspondentes contratos de locação financeira.

Ou seja, a causa de pedir não radica na vigência de um contrato de locação financeira. Mas antes na transmissão da viatura objecto desse contrato.

A relevância da transmissão da viatura na constância ou termo de um contrato de locação financeira prende-se, justamente, com o facto de a transmissão onerosa não surgir como uma operação económica isolada e desenquadrada. Antes se apresentando como o corolário do exercício, pelo locatário, da opção contratual de aquisição da viatura. Na vigência ou no termo do contrato de locação.

Dito de outra forma, a alienação da viatura ocorre enquanto operação económica ínsita ao e decorrente do contrato de locação financeira. Permitindo que o locatário consolide, através do exercício da opção de compra, as propriedades económica e jurídica do bem.

No entanto, é inegável que do exercício da opção de compra decorre a cessação do contrato de locação financeira. Não permitindo - a partir da data de alienação da viatura - a convocação do n.º 2 do artigo 3.º do Código do IUC.

O locatário que já era, por força do n.º 2 do artigo 3.º do Código do IUC, sujeito passivo do imposto, mantém essa posição uma vez exercida a opção de compra, apesar de a propriedade permanecer registada em nome do locador?

A resposta é afirmativa. É esse o sentido da presente decisão arbitral.
Vejam os fundamentos.

Princípio da equivalência económica

O Código do IUC, logo no seu artigo 1.º, consagra o princípio da equivalência enquanto regra estruturante deste tributo. Vertido na oneração das externalidades negativas, de cariz ambiental e viário, decorrentes da fruição de um bem (viatura automóvel) por determinados sujeitos passivos.

O n.º 1 do artigo 3.º identifica esses sujeitos passivos como os proprietários dos veículos, *“considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome dos quais os mesmos se encontrem registados”*.

Num primeiro momento, poderíamos considerar que o Código do IUC adopta o conceito de “imposto do registo”, fazendo recair o tributo sobre os sujeitos passivos nos termos em que os mesmos se encontrarem identificados para efeitos de registo.

Todavia, o princípio da equivalência é reafirmado no n.º 2 desse artigo 3.º, quando se dispõe que *“são equiparados a sujeitos passivos os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força de contrato de locação”*.

Impondo-se aos locadores a obrigatoriedade de identificação *“dos utilizadores dos veículos locados”*, conforme o artigo 19.º do Código do IUC.

Termos em que a leitura do n.º 1 do artigo 3.º carece de ser conjugada com o objectivo último da legislação: lograr que o encargo tributário recaia sobre os

beneficiários da utilização de viaturas automóveis, de modo a dirimir as externalidades negativas impostas à comunidade nos planos ambiental e viário.

Admitir o contrário, implicaria aceitar que o IUC onerasse os proprietários constantes do registo, liberando os reais usufrutuários económicos dos bens.

Contrariando o princípio da equivalência que, insiste-se, o Código do IUC eleva à categoria de regra estruturante e conformadora deste tributo.

Acresce que a “*concretização de uma regra de igualdade tributária*” acolhida na parte final do artigo 1.º, constitui, precisamente, o corolário do princípio da equivalência. *In casu*, enquanto conformador do princípio da capacidade contributiva, o qual exige que o tributo seja suportado pelos sujeitos passivos que revelem um benefício decorrente da fruição de um bem.

Assim se compreendendo o alargamento da norma de incidência pessoal aos locatários e utilizadores dos bens sob reserva de propriedade. Sob pena de o IUC recair sobre sujeitos passivos que não provocam custos ambientais e viários decorrentes da fruição de viaturas que disponibilizaram a terceiros. Caso em que o pressuposto pessoal da tributação se verificaria, material e substantivamente, em esfera alheia.

O que, a ocorrer, colidiria frontalmente com o princípio da equivalência.

O registo como presunção legal

Não oferece dúvidas que o Código do IUC se apoia no elemento registal, utilizando-o para efeitos de fixação do facto gerador e da incidência subjectiva, bem como para os fins instrumentais de autoliquidação ou liquidação oficiosa do imposto.



Mas, como vimos a propósito do princípio da equivalência, a dependência do registo automóvel não é absoluta. Constituindo uma presunção legal. E, enquanto tal, susceptível de ilusão.

A Requerida apresentou diversos exemplos em que o legislador recorre a ficções. Seja por motivos de simplificação ou praticabilidade, seja como forma de evitar situações de potenciais fraude ou evasão fiscais.

Conforme resulta do Código Civil, a presunção constitui um mecanismo para, partindo de um facto conhecido, firmar um facto desconhecido.

Contrariamente, a ficção consiste em considerar como idênticas, situações que se sabe resultarem de quadros factuais divergentes. Ou, no sentido oposto, considerar como divergentes situações que apresentam um quadro factual coincidente.

Basta atentar na norma de sujeição a IMT dos contratos-promessa em que as partes convencionem a possibilidade de o promitente-adquirente ceder a sua posição contratual. Situação que o Código do IMT equipara à transmissão onerosa de imóveis.

Trata-se não de uma presunção, mas antes de uma ficção. Nestes casos, o legislador não ignora que a mera possibilidade de ceder a posição contratual, não constitui uma transmissão onerosa da propriedade ou de direitos reais menores. Mas conhecendo a divergência entre a transmissão de direitos reais e a mera previsão da cessão contratual, atribui-lhe idêntico efeito em sede de IMT.

Alinhamos com a jurisprudência uniforme do CAAD nesta matéria: o n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC não configura uma ficção. Mas, outrossim, uma mera presunção legal.

O Tribunal Constitucional, a propósito da apreciação da presunção *iuris et iure* consagrada no artigo 26.º do CIMSISD (acórdão n.º 211/03), salienta que “(...) o legislador em nome de razões de eficiência da Administração Fiscal e do combate à evasão e à fraude neste domínio apela a presunções como técnica de melhor surpreender a realidade fáctica decorrente das diversas situações da vida avalizadas por critérios de normalidade socorrendo-se desse modo de factos conhecidos para afirmar outros que desconhece e assim ultrapassar as dificuldades probatórias que a determinação da matéria colectável inevitavelmente levanta”.

“No entanto esse processo técnico há-de compaginar-se com o respeito pelo princípio da igualdade por seu turno a congruar-se com o princípio geral da imposição segundo a capacidade contributiva de cada um (...)”.

No caso em apreço, haverá que adicionar o princípio da equivalência, em torno do qual o legislador edificou o IUC.

Em conclusão, o legislador, para efeitos de recorte da norma de incidência subjectiva do IUC, estabeleceu uma presunção legal de propriedade a partir dos elementos constantes do registo automóvel. Assim se devendo interpretar a expressão “*considerando-se como tais*”.

Conclusão esta, que é consonante com o princípio-regra da natureza meramente publicitária do registo.

Ilisão da presunção legal de propriedade

Estatui o artigo 73.º da Lei Geral Tributária que as presunções legais consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.

E para ilidir a presunção legal, a Requerente apresentou cópia das facturas emitidas aos locatários.

Foi a propriedade do veículo transferida antes da exigibilidade do IUC?

A resposta é afirmativa.

E é-o fundamentalmente porquanto a factura surge como o documento que, nos planos contabilístico e fiscal, documenta a transacção económica prevista no contrato de locação financeira. Mormente, o exercício da opção de aquisição da viatura na constância ou termo do contrato de locação financeira.

Não estamos, conseqüentemente, perante um enquadramento fáctico em que a factura surge como um documento isolado no tempo. Ou sequer como uma transacção económica única e desenquadrada.

Antes pelo contrário, a factura surge encadeada na celebração de um contrato de locação financeira de uma viatura automóvel. Sendo a factura emitida relativamente a essa mesma viatura.

A propriedade económica da viatura é acometida ao locatário, que da mesma frui mediante o pagamento de uma renda periódica. A qual é objecto de facturação e liquidação de IVA.

A opção de compra é, para efeitos contabilísticos e jurídicos, uma característica própria e ínsita ao contrato de locação financeira. Característica essa, que o ordenamento fiscal acolhe plenamente.

A factura emitida pela Requerente surge como consequência do exercício da opção de compra da viatura, conforme previsto no regime jurídico vigente e no contrato de locação financeira.

Em rigor, seria a ausência da factura que operaria um efeito diametralmente oposto, i. e. à passagem da incidência subjectiva do IUC do locatário para o locador.

Isto, na medida em que a cessação do contrato de locação financeira - sem que a viatura fosse adquirida pelo locatário - acarretaria a manutenção da propriedade jurídica na esfera patrimonial do locador. E uma vez terminada a relação contratual de locação financeira, deixaria de ser aplicável o regime contido no n.º 2 do artigo 3.º do Código do IUC.

É este encadeamento da factura - enquanto documento que titula o exercício de uma opção de compra de uma viatura em regime de locação financeira - que abala a interpretação da factura como um documento interno e unilateral. Antes a posicionando como um elemento probatório devidamente enquadrado e apoiado na prévia celebração de um contrato de locação financeira que concede uma opção de compra ao locatário.

Não havendo, assim, qualquer motivo para duvidar da idoneidade das facturas enquanto elemento probatório da transmissão da propriedade da viatura.

Neste capítulo, destaca-se o n.º 1 do artigo 75.º da Lei Geral Tributária. Ao abrigo do qual se presumem *“verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos escritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal (...)”*.

As facturas apresentadas pela Requerente - enquanto suporte documental de uma compra e venda realizada no termo ou vigência de um contrato de locação financeira - são consistentes com esta presunção legal.

As facturas cumprem os requisitos fiscais constantes do artigo 35.º do Código do IVA, na medida em que da mesma constam, designadamente, a identificação do transmitente e adquirente, a descrição da operação, a taxa de IVA aplicável e o valor do IVA liquidado.

Cada factura referencia ainda o contrato de locação financeira (pelo número que lhe terá sido atribuído aquando da respectiva celebração).

E se é verdade que as facturas não constituem contratos de compra e venda, não menos certo é que os contratos de compra e venda se regem pelo princípio da liberdade de forma.

Acresce que a propriedade se transmite com a celebração do contrato de compra e venda. Do qual decorrem, *inter alia*, as obrigações de entrega da coisa e de pagamento do preço (artigos 874.º e 879.º do Código Civil).

O pagamento do preço convencionado não constitui um requisito de validade ou eficácia do contrato de compra e venda. Tanto assim, que o preço poderá ser posteriormente determinado ou determinável (artigo 883.º do Código Civil).

O não pagamento do preço acarreta a responsabilidade associada ao incumprimento de uma obrigação. Pelo que não é à factura que compete “*fazer prova do pagamento do preço e, por consequência, prova de que se concluiu a compra e venda*”, conforme alega a Requerida.

Em jeito de conclusão, o sujeito passivo de IUC num contrato de locação financeira é o locatário. Sendo este o responsável pela liquidação do IUC cujo facto gerador nasce na vigência do contrato de locação financeira.

Uma vez cessado esse contrato e tendo o locatário exercido a opção de aquisição da viatura, o mesmo mantém-se como sujeito passivo do IUC. E na medida em que a

aquisição surge simultaneamente com o termo ou cessação do contrato de locação, o facto gerador continua a verificar-se na esfera do locatário (agora proprietário).

Seria, na verdade, desprovido de sentido que o legislador, após acometer a incidência subjectiva do IUC ao locatário em virtude da detenção por este da propriedade económica do bem, desconsiderasse a consolidação jurídica dessa propriedade como consequência do exercício da opção de compra. Devolvendo a incidência subjectiva do IUC a uma pessoa colectiva que, após a transmissão, deixara de ser quer locadora quer proprietária da viatura.

As facturas, para além de beneficiarem de uma presunção legal quanto à veracidade do seu conteúdo, evidenciam a alienação das viaturas, como consequência do exercício da opção de compra que caracteriza o contrato de locação financeira.

Uma vez transmitida a propriedade, os factos geradores subsequentes passam a verificar-se num momento em que o sujeito passivo é o adquirente da viatura. Pelo que à data da exigibilidade do IUC (2009 a 2012) a Requerente não era sujeito passivo do imposto.

Por fim, alega a Requerida que a Requerente não deu cumprimento à obrigação declarativa prevista no n.º 3 do artigo 19.º do Código do IUC, facto que determinaria a inaplicabilidade da norma de incidência subjectiva prevista no n.º 2 do artigo 3.º do Código do IUC.

Todavia, a causa de pedir situa-se no momento em que o contrato de locação financeira cessa, por força da transmissão da propriedade jurídica em resultado da opção de compra prevista no contrato de locação financeira.



Acresce ainda que a Requerente identificou os locatários na documentação anexa ao pedido de pronúncia arbitral.

E para além de o Código do IUC não estabelecer o meio e momento temporal de cumprimento dessa obrigação declarativa, certo é que a Requerida não podia, após o pedido de pronúncia arbitral, desconhecer a identidade dos locatários.

Custas

A responsabilidade pelas custas é alocada à Requerida. Que dispôs dos elementos necessários para impedir o prosseguimento da lide nos 30 dias seguintes ao do conhecimento do pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

V - Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido de anulação das notas de liquidação controvertidas, no valor de 22.491,22 €.

O valor processual é fixado em 22.491,22 €.

Custas pela Requerida no valor de 1.224 €.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 2 de Outubro de 2015

O Tribunal Arbitral Singular

José Luís Ferreira