

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 169/2015-T**

**Tema: IUC – Incidência subjectiva; Locação financeira**

## Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 169/2015-T

Tema: IUC – Incidência subjectiva

### I. Relatório

1. A... - SUCURSAL EM PORTUGAL, pessoa colectiva n.º ..., com representação permanente na Rua ..., n.º ..., em Lisboa, a qual, na sequência de operação de reestruturação ocorrida no decurso do ano de 2011, sucedeu em todos os direitos e obrigações assumidas pelo B... - Sucursal em Portugal, pessoa colectiva n.º ..., requereu a constituição do tribunal arbitral em matéria tributária suscitando pedido de pronúncia arbitral contra o acto de indeferimento de reclamação graciosa e, conseqüentemente, contra os actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC) relativos aos anos de 2010, 2011 e 2012 e aos veículos automóveis que, na petição, identifica pelo respectivo número de matrícula. Como consequência da referida anulação, requera conseqüente condenação da Administração Tributária ao reembolso da importância que considera indevidamente paga, no montante global de € 1.115,11 (mil cento e quinze euros e onze cêntimos).

2. Como fundamento do pedido, a Requerente alega, em síntese, que, embora os veículos em causa se encontrassem registados em seu nome à data a que se reportam os factos tributários a que respeitam as questionadas liquidações, eram os mesmos objecto de contratos de locação financeira nos quais a ora Requerente assumia a posição de locador.

3. Em resposta ao solicitado, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pronunciou-se no sentido da improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários impugnados e, em conformidade, pela absolvição da entidade requerida.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 13 de Março de 2015.

5. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a 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 signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 14 de Maio de 2015.

6. Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram 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.

7. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a 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 Maio de 2015.

8. Regularmente constituído o tribunal arbitral é materialmente competente, face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

9. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03).

10. Não ocorrem quaisquer nulidades e não foram suscitadas questões prévias ou excepções, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito, encontrando-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

11. Atento o conhecimento que decorre das peças processuais, julgado suficiente, foi, por despacho de 7 de Julho de 2015, dispensada a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, sendo facultada às partes a possibilidade de apresentarem alegações escritas.

## II. Matéria de facto

12. Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, destacam-se os seguintes elementos factuais que, com base na prova documental junta aos autos, se consideram provados:

12.1. A Requerente é uma instituição financeira que tem por objecto a realização de todas as operações e a prestação de todos os serviços permitidos aos bancos;

12.2. No âmbito da sua actividade, concede financiamentos destinados à aquisição de viaturas automóveis, nomeadamente através da celebração de contratos de locação financeira.

12.3. Foi a Requerente notificada de actos de liquidação oficiosa de IUC e respectivos juros compensatórios relativas aos períodos de imposto e veículos identificados nos n.º6º a 8º da petição inicial, que aqui se dão por inteiramente reproduzidas, no montante total de € 1 115,11.

12.4. A Requerente efectuou o pagamento voluntário do imposto a que se referem as referidas liquidações com vista a evitar a instauração de processos de execução fiscal.

12.5. Todavia, reagiu contra os referidos actos de liquidação através de reclamação graciosa em que, no essencial, alega não ser o sujeito passivo da obrigação de imposto porquanto, à data da ocorrência do respectivo facto gerador, os veículos a que aqueles

respeitam serem objecto de contratos de locação financeira em que a então reclamante assume a posição de locadora.

12.6. Por despacho de 9 de Dezembro de 2014, a reclamação foi indeferida na totalidade com o fundamento de à data da exigibilidade do imposto, os veículos a que o mesmo respeita se encontrarem registados em nome de B... - Sucursal em Portugal, a que sucedeu a então reclamante, pelo que era esta o sujeito passivo do imposto, nos termos do artigo 3.º do CIUC.

12.7. Da referida decisão de indeferimento se extrai ainda que os contratos de locação financeira referidos pela então reclamante se encontravam averbados no registo automóvel, pelo que tal circunstância "implica que os locatários não sejam sujeitos passivos do imposto."

12-8.No presente pedido de pronúncia arbitral, a Requerente manifesta a sua discordância relativamente aos mencionados actos de liquidação, com os fundamentos já expostos em sede de reclamação graciosa, acima sumariados.

13. Não existem factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

### III. Cumulação de pedidos

14. O presente pedido de pronúncia arbitral reporta-se a diversas liquidações de IUC. Todavia, atendendo à identidade dos factos tributários, do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados, o tribunal considera que nada obsta, face ao disposto nos artigos. 3.º do RJAT e 104.º do CPPT à cumulação de pedidos.

### IV. Matéria de direito

15. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente submete à apreciação deste tribunal o acto de indeferimento de reclamação graciosa e, em consequência, a legalidade dos actos

de liquidação de IUC, relativos aos períodos de 2010, 2011 e 2012 e aos veículos que identifica no referido pedido, invocando a circunstância de, à data a que se reportam os factos tributários que as originaram, os mesmos serem objecto de locação financeira no âmbito de contratos em que figura como locadora e, conseqüentemente, não assumir a qualidade do sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado.

16. Está, pois, em causa determinar se o Requerente deve ou não ser considerado sujeito passivo de IUC quanto aos veículos e períodos a que o tributo respeita, devidamente identificados no pedido, relativamente aos quais vigorem contratos de leasing, ainda que estes não tenham sido objecto de registo junto da Conservatória de Registo Automóvel, onde se mantém identificado como proprietário, o locador.

17. Relativamente a este matéria, dispõe o artigo 3.º do CIUC, nos seus números 1 e 2, 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 co reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força de contrato de locação"

18. Segundo entendimento da Requerida, a referida norma não comporta qualquer presunção legal, considerando 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."

19. Por seu lado, sustenta a Requerente que aquela norma consagra uma presunção legal, ilidível nos termos gerais e, em especial, por força do disposto no artigo 73.º da Lei Geral

Tributária, segundo o qual as presunções de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.

20. Esta matéria tem vindo a ser objecto de numerosas decisões no âmbito dos tribunais arbitrais a funcionar no CAAD, em geral no sentido da procedência dos respectivos pedidos, com o fundamento de que a norma em causa encerra uma presunção legal que admite prova em contrário.

21. Aderindo, pois, à posição acima referida, dispensa-se, por desnecessária e fastidiosa, a reprodução da respectiva fundamentação, porquanto no presente processo nada de novo se adianta nessa matéria.

22. Porém, a conclusão de que a norma de incidência subjectiva do IUC consagra uma presunção ilidível não afasta uma outra questão que, para o presente caso, importa dilucidar, qual seja a saber se a verificação da circunstância prevista no n.º 2 do artigo 3.º CIUC afasta ou não a regra de incidência consagrada no n.º 1 do mesmo artigo, no caso de não ter sido dado cumprimento ao disposto no artigo 19.º do CIUC.

23. Estabelece este preceito que " Para efeitos do disposto no artigo 3º do presente código, bem como no n.º 1 do artigo 3.º da lei da respectiva aprovação, ficam as entidades que procedam à locação financeira, à locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos obrigadas a fornecer à Direcção-Geral dos Impostos os dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados."

24. Da norma do n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, conjugada com o citado artigo 19.º do mesmo Código, não subsistem, pois, dúvidas de que estando os veículos regime de locação financeira, o sujeito passivo deste imposto será o locatário e não o respectivo proprietário, ficando, assim, afastada a regra de incidência subjectiva do n.º 1 daquele artigo, desde que feita prova bastante para ilidir a presunção que o mesmo encerra.

25. Não será esse, porém, o entendimento da Requerida que, admitindo por mera hipótese que "a seguir-se a propugnada tese defendida pela Requerente quanto ao facto do artigo 3.º do CIUC, consagrar uma presunção ilidível, então forçoso é concluir que o funcionamento daquele artigo (isto é, a elisão da presunção) depende igualmente do cumprimento do estatuído no artigo 19.º do CIUC, conforme se retira do seu elemento literal ("para efeitos do artigo 3.º do presente Código...")

26. Na sequência desse entendimento, sustenta a Requerida que "Em matéria de locação financeira e para efeitos da elisão do artigo 3.º do CIUC, forçoso é que os locadores financeiros (como a Requerente) cumpram a obrigação ínsita no artigo 19.º daquele Código para se exonerarem da obrigação de pagamento do imposto."

27. Concluindo a Requerida que "nenhuma prova fez a Requerente quanto ao cumprimento desta obrigação, como aliás lhe competia, pelo que necessariamente terá de improceder a pretendida elisão do artigo 3.º aqui em causa" e "...não tendo a Requerente dado cumprimento àquela obrigação, forçoso é concluir que aquela é o sujeito passivo do imposto."

28. Reconhecendo, embora, que os locadores financeiros de veículos automóveis estão vinculados à obrigação de comunicar à Administração Tributária a identificação fiscal dos locatários, não é possível acompanhar-se o entendimento da Requerida no sentido de que os proprietários só se desoneram da obrigação de imposto se deram cumprimento à referida obrigação.

29. Esta matéria tem vindo a ser objecto de diversas decisões arbitrais, recordando-se, a este propósito a decisão arbitral, de 14 de Julho de 2014, no proc. 136/2014-T:

" Com efeito, o disposto no art. 3º, nº 2, do CIUC é bem claro relativamente à incidência subjectiva do IUC, na vigência de contratos de locação financeira, sujeitando o locatário a essa obrigação, quando o equipara ao proprietário para este efeito.

Assim sendo, não atribuindo a lei essa obrigação ao proprietário-locador, não haverá lugar a nenhuma desoneração por parte deste, com a comunicação prevista no referido art. 19º do CIUC, pela razão simples de nunca ter estado sujeito ao pagamento do imposto.

A incidência subjectiva do IUC está estabelecida, em todos os seus elementos, no art. 3º do CIUC, e será através da aplicação deste normativo que será apurado o sujeito passivo, não relevando para efeitos da incidência do imposto a falta de cumprimento da mencionada obrigação acessória. "

30. É, pois, a esta orientação jurisprudencial, a que, sem reservas, se adere.

Da elisão da presunção

31. As presunções de incidência tributária podem ser ilididas através do procedimento contraditório próprio previsto no artigo 64.º do CPPT ou, em alternativa, pela via de reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos actos tributários que nelas se baseiem.

32. No presente caso, a Requerente não utilizou aquele procedimento próprio, pelo que o presente pedido de decisão arbitral é meio próprio para ilidir a presunção de incidência subjectiva do IUC que suporta as liquidações tributárias cuja anulação constitui objecto do pedido, pois que se trata de matéria que se situa no âmbito da competência material deste tribunal arbitral (arts. 2.º e 4.º do RJAT).

33. Figurando a Requerente no Registo Automóvel como proprietária dos veículos identificados no pedido nos períodos de tributação a que as questionadas liquidações respeitam e não tendo a mesma dado cumprimento ao disposto no artigo 19.º do CIUC resta avaliar-se a prova apresentada, no sentido de se determinar se é a mesma bastante para ilidir a presunção estabelecida no n.º 1 do artigo 3.º do mesmo Código.

34. Para elisão da referida presunção, derivada da inscrição do registo automóvel, a Requerente oferece cópia dos contratos de locação financeira celebrados em data anterior à



da ocorrência do facto tributário e em vigor à data da exigibilidade do imposto, conforme consta do quadro seguinte:

<b>Veículo</b>	<b>Período de tributação</b>	<b>Vigência do contrato</b>
...-...-...	2010 e 2011	Não apresentou. Desistiu do pedido.
...-...-...	2011	28.1.2009 a 28.1.2016 (Doc. 3)
...-...-...	2011	28.12.2008 a 28.12.2013 (Doc.4)
...-...-...	2012	15.3.2007 a 15.3.2012 (Doc. 5)
...-...-...	2012	28.3.2010 a 28.3.2016 (Doc. 6)
...-...-...	2012	25.4.2009 a 5.4.2014 (Doc.7)
...-...-...	2012	28.3.2009 a 28.3.2016 (Doc. 8)
...-...-...	2012	15.3.2008 a 15.3.2013 (Doc.9)

35. Pronunciando-se sobre os elementos de prova apresentados, considera a Requerida que, "tratando-se de documento particular apenas tem força probatória de documento particular, tão pouco serve para comprovar a efectividade da materialidade factual pelo que e para os devidos efeitos os mesmos se consideram impugnados".

36. Além do aspecto acima referido, a Requerida verifica, da análise dos documentos juntos pela Requerente que dos documentos identificados sob os números 4, 5 e 6 não consta a assinatura do representante da locadora e que documento identificado sob o n.º 9 se apresenta ilegível.

37. Relativamente ao alegado pela Requerida verificam-se, efetivamente, as deficiências apontadas quanto aos documentos n.ºs 5 e 6, relativos aos contratos de leasing respeitantes aos veículos com as matrículas ...-...-... e ...-...-... e que não se encontram os mesmos assinados por representante da locadora. O mesmo não se verifica quanto ao documento n.º 4, relativo ao veículo com a matrícula ...-...-..., que se mostra devidamente assinado. Quanto ao documento identificado sob o n.º 9, relativo ao veículo com a matrícula ...-...-..., veio a Requerente, em 8 de Maio de 2015, a proceder à sua substituição por outro que se mostra inteiramente legível e devidamente assinado pelos respectivos intervenientes.

38. Assinala-se que, em alegações, a Requerente veio desistir do pedido relativamente à liquidação de imposto respeitante ao veículo com a matrícula ...-...-....

39. Como bem assinala a Requerida, os documentos apresentados configuram-se como documentos particulares que, quando devidamente assinados pelas partes intervenientes, revestem força probatória. O requisito legal relevante para os efeitos de lhes atribuir força probatória formal basta-se com a assinatura do seu autor, considerando-se esta verdadeira quando reconhecida ou não impugnada pela parte contra quem o documento é apresentado (C.Civil, arts. 373.º e 374.º, n.º 1).

40. No presente caso, não se encontrando devidamente assinados os documentos a que a Requerida faz referência, não podem os mesmos constituir prova atendível. Quanto aos restantes, não tendo sido impugnada a assinatura dos documentos apresentados, nem tendo os mesmos sido objecto de arguição e prova de falsidade por parte da Requerida, fazem prova plena quanto às declarações atribuídas ao seu autor (C.Civil, art. 376.º, n.º 1).

41. A circunstância de a Requerida declarar impugnar, na íntegra, os contratos juntos aos autos pela Requerente, facto que reafirma em alegações, parece, salvo quanto aos documentos a que faltam assinaturas, não assentar propriamente na sua validade formal mas na convicção que expressa no sentido de que "a prova apresentada pela Requerente é constituída, exclusivamente, por documentos particulares, internos, afectados por diversas vicissitudes, com um valor insuficiente para, à luz, do direito probatório material, negar a validade de factos - a propriedade dos veículos - sobre os quais existe uma prova legal - uma presunção legal - que isenta a Requerida de qualquer ónus probatório, e que não é contrariável através de mera contraprova, que lance dúvidas sobre os factos provados pela presunção".

42. Em alegações, e sobre esta matéria, conclui a Requerida que, "Não obstante e sem conceder ainda que se concluísse estarmos perante contratos de locação financeira outorgados pela Requerente, sempre cabia a esta última demonstrar ter dado cumprimento à obrigação imposta pelo artigo 19.º do CIUC."

43. Assim, não sendo directamente questionada a validade formal dos contratos de locação financeira juntos pela Requerente -salvo quanto aos que constituem documentos n.ºs 5 e 6 - considera-se documentalmente provado que à data da exigibilidade do imposto os veículos a que os mesmos se referem, sendo embora propriedade da Requerente, se encontravam por esta dados em regime de locação financeira a terceiros.

44. Assim, conclui-se, se à data da ocorrência dos factos tributários vigorarem contratos de locação financeira, o sujeito passivo da obrigação de imposto não é o locador mas, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, o locatário, por ser quem tem o gozo do veículo, independentemente de não ter sido cumprido o disposto no artigo 19.º do mesmo Código e de o registo de propriedade permanecer em nome do locador, sem que no mesmo tenha sido inscrito o contrato de locação.

45. Em face do exposto, conclui-se não haver fundamento legal para os actos de liquidação de IUC e de juros compensatórios relativamente aos veículos e períodos constantes do quadro seguinte:

<b>Veículo</b>	<b>Período de tributação</b>	<b>Vigência do contrato</b>	<b>Nota de liquidação</b>
...-...-...	2011	28.1.2009 a 28.1.2016 (Doc. 3)	2011 ...
...-...-...	2011	28.12.2008 a 28.12.2013 (Doc.4)	2011 ...
...-...-...	2012	25.4.2009 a 5.4.2014 (Doc.7)	2012 ...
...-...-...	2012	28.3.2009 a 28.3.2016 (Doc. 8)	2012 ...
...-...-...	2012	15.3.2008 a 15.3.2013 (Doc.9)	2012 ...

## V. Decisão

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido no que respeita às liquidações relativas aos veículos com a matrícula ...-...-... e ...-...-..., e ao período de 2012, a que correspondem as notas de liquidação n.ºs 2012 ... e ..., respectivamente;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, no que concerne à ilegalidade das liquidações relativas aos veículos e períodos identificados no quadro inserto no ponto 45 que antecede, determinando-se a sua anulação e consequente reembolso das importâncias indevidamente pagas.
- c) Condenar a Requerente e Requerida nas custas do processo. na proporção do respectivo vencimento.

Valor do processo: € 1 049,62

Custas: Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em € 306,00, a cargo da Requerente e da Requerida (AT), na proporção do respectivo vencimento.

Lisboa, 30 de Setembro de 2014

O árbitro, Álvaro Caneira.