

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 534/2017-T

Tema: IUC – Incidência subjetiva.

Decisão Arbitral

I - Relatório

1. O **A...**, **S.A.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ... n.º..., ...-... Lisboa (doravante designado por “Requerente”), apresentou, em 03-10-2017, um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do artigo 2.º n.º 1, alínea *a*) e do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66- B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

2. O Requerente pretende a pronúncia do Tribunal Arbitral com vista a declarar a ilegalidade de dois atos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC), referente aos anos de 2012 e 2015, no montante de € 161,04 (cento e sessenta e um euros e quatro cêntimos), acrescidos de juros compensatórios que se cifram em € 7,13 (sete euros e treze cêntimos), perfazendo assim o valor global de € 168,17 (cento e sessenta e oito euros e dezassete cêntimos), respeitantes a dois veículos automóveis e bem assim dos atos de indeferimento dos recursos hierárquicos que indeferiram as reclamações gratuitas apresentadas pelo Requerente sobre os mencionados atos de liquidação e consequentemente o reembolso do valor indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios calculados à taxa legal.

3. É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (adiante designada por “Requerida”).
4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira, em 06-10-2017.
5. Nos termos da alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do tribunal arbitral singular o Exmo. Senhor Dr. Olívio Mota Amador que, no prazo aplicável, comunicou a aceitação do encargo.
6. O Requerente foi notificado, em 21-11-2017, da designação do árbitro, não tendo manifestado vontade de recusar a designação, 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. De acordo com o disposto na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral foi constituído em 14-12-2017.
8. A Requerida, devidamente notificada através do despacho arbitral, de 15-12-2017, apresentou, em 25-01-2018, a sua Resposta.
9. O Tribunal Arbitral por despacho, de 25-01-2018, solicitou que o Requerente indicasse os factos sobre os quais pretendia inquirir as duas testemunhas arroladas no pedido de pronúncia arbitral. O Requerente, em 31-01-2018, indicou os factos constantes da petição inicial sobre os quais pretendia a inquirição das testemunhas.
10. A Requerida, em 01-02-2018, requereu a não admissibilidade da produção de prova testemunhal pretendida pelo Requerente.

11. O Tribunal Arbitral por despacho, de 05-04-2018, determinou: (i) atendendo ao disposto no artigo 395.º do Código Civil e à circunstância de os artigos que o Requerente indica para depoimento das duas testemunhas arroladas corresponderem a matéria de facto carente de prova documental indefere-se o requerimento de produção de prova testemunhal; (ii) dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal na condução do processo e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste (artigo 19.º e 29.º, n.º 2, do RJAT), atendendo a que não foi invocada matéria de exceção nem suscitadas questões que obstem ao conhecimento do mérito do pedido; (iii) caso as partes pretendam proferir alegações escritas, estas deverão ser produzidas no prazo de 15 dias, a contar da data da realização da prova testemunhal, concedendo-se à Requerida a faculdade de, caso assim entenda, juntar as suas alegações com carácter sucessivo relativamente às produzidas pela Requerente; (iv) indicar o dia 25 de maio de 2018 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral.

12. O Requerente e a Requerida não apresentaram alegações.

13. O Tribunal Arbitral por despacho, de 24-05-2018, alterou o prazo limite para a prolação da decisão arbitral para o dia 1 de junho de 2018

14. A posição do Requerente, de harmonia com o disposto no pedido de constituição do Tribunal Arbitral, é, em síntese, a seguinte:

14.1. A *vexata quaestio* subjacente a estes autos arbitrais reside, essencialmente, em determinar quem assume a qualidade de sujeito passivo do IUC devido na vigência de um contrato de locação financeira: se o locatário, ou se a entidade locadora (ainda que proprietária). Através dos sobreditos actos de liquidação adicional, veio a AT exigir o pagamento dos IUC em falta ao Requerente, mesmo sabendo – ou devendo saber que, sobre estes veículos automóveis em particular, incidiam contratos de locação financeira, e conhecendo inclusive a identidade dos locatários. Consequentemente, e conforme se

argumentará *infra*, não pode o Requerente assumir a qualidade de sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado.

14.2. O IUC é o tributo que visa onerar os contribuintes pelo custo ambiental e viário que lhes está associado, numa lógica de equivalência e igualdade tributária (art. 1.º do Código do Imposto Único de Circulação – a seguir abreviadamente Código do IUC). Assim, quanto a este imposto, o legislador optou por onerar o sujeito passivo não de acordo com (e na medida da) sua riqueza – afastando o princípio da capacidade contributiva –, mas sim na justa medida do custo para o ambiente e para as infra-estruturas viárias que aquele sujeito passivo, através da utilização de veículos automóveis, pode gerar. Subjacente a esta regra de incidência está o pressuposto do *potencial de utilização* de veículos automóveis.

14.3. Esta preocupação de natureza ambiental encontra-se refletida na própria configuração do imposto. A taxa aplicável a cada veículo desta categoria é determinada em função do respetivo escalão de cilindrada e escalão de CO₂ (gramas por quilómetro). E, para além disso, a lei concede uma isenção deste imposto a veículos “*exclusivamente eléctricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis*” (cf. alínea d) do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IUC). Assim, desde as regras de determinação da base tributável, até à taxa aplicável, passando mesmo pelas isenções consagradas, é reconhecido ao longo do Código do IUC um vetor comum: a intenção de tributar o veículo *na justa medida* do seu potencial polutivo.

14.4. Daí que o encargo correspondente compita, em primeira linha, à pessoa ou entidade que tem o potencial de utilização do referido automóvel; i.e., que tenha o potencial de produção da poluição que se pretende, justamente, desincentivar. Na maioria dos casos, será o proprietário do automóvel – que aparece, por isso mesmo, referenciado como sujeito passivo “de primeira linha” no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC

14.5. Mas existem casos em que o potencial de utilização do veículo cabe não ao seu proprietário, mas sim a uma terceira entidade. Por vezes o proprietário, por força do

contrato que celebrou, está até *impedido* de utilizar o veículo, uma vez que atribuiu o direito ao seu gozo exclusivo à tal terceira entidade. Podem existir situações em que o proprietário não teve, não tem, e jamais terá – enquanto o contrato vigorar – o *potencial* de utilização daquele veículo, que cabe, assim, exclusivamente, a um terceiro. Terceiro esse que, de resto, está perfeitamente identificado perante a AT e demais entidades públicas – não apenas por força do registo, junto da Conservatória do Registo Automóvel, da existência de um contrato de locação financeira, mas também em virtude do dever que recai sobre as entidades locadoras, nos termos do artigo 19.º do Código do IUC, de fornecer à “(...)Direcção-Geral dos Impostos os dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados” (art. 19.º do Código do IUC).

14.6. Nos casos acima referidos, pouco sentido fará, à luz da teleologia que perpassa este imposto, que seja o proprietário onerado com o dever de pagar o IUC. Não surpreende, por isso, que, em tais casos, o legislador se tenha afastado da regra geral da propriedade – i.e., da regra que faz coincidir o obrigado ao imposto com o proprietário da viatura –, em prol de uma maior aderência à substancialidade económica da situação. Assim, optou por deixar de parte o critério da *propriedade jurídica* – atribuindo relevo à mera circunstância da titularidade de uma viatura automóvel –, decidindo atender, ao invés – e, na opinião do Requerente, acertadamente –, à propriedade económica.

14.7. Assim, depois de fixar a regra geral de que a obrigação de pagamento de imposto cabe “[a]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” o legislador fiscal fez-lhes equivaler, logo de seguida, “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”, reconhecendo, pois, que nem sempre os proprietários são os sujeitos passivos do IUC. Nestes casos – de locação financeira, aquisição com reserva de propriedade, etc. –, o legislador optou, pois, e (na opinião do Requerente) bem, por onerar com a obrigação de imposto não os proprietários, mas os indivíduos a quem cabe o gozo (potencial de utilização) exclusivo

dos automóveis: os locatários financeiros, adquirentes com reserva de propriedade ou locatário com opção de compra.

14.8. Ora, num contrato de locação financeira, dúvidas não restam de que o direito de utilizar o bem é subtraído ao respetivo proprietário – que, nesta sede, se assume como locador – para integrar na esfera do locatário. Com efeito, em contratos de locação financeira, e como *supra* se mencionou, é o locatário que tem o gozo exclusivo do bem locado. Aliás, a própria noção de “locação financeira”, consagrada no diploma legal que regula esta espécie contratual no nosso ordenamento jurídico, pressupõe esse gozo exclusivo.

14.9. Veja-se que o artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de Junho (alterado pelos Decretos-Leis 265/97, de 2 de Outubro, e 30/2008, de 25 de Fevereiro) define locação financeira como “*o contrato pelo qual uma das partes se obriga, mediante retribuição, a ceder à outra o gozo temporário de uma coisa, móvel ou imóvel, adquirida ou construída por indicação desta, e que o locatário poderá comprar, decorrido o período acordado, por um preço nele determinado ou determinável mediante simples aplicação dos critérios nele fixados*”. Assim, estipula-se como obrigação do locador “*conceder o gozo do bem para os fins a que se destina*” (cf. alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 149/95, na redação do Decreto-Lei n.º 30/2008), enquanto que, no n.º 2 do artigo 10.º do mesmo diploma, se atribui ao locatário o direito de “*usar e fruir o bem locado*”.

14.10. No âmbito de contratos de locação, esta propriedade é meramente instrumental não apenas o locador se torna proprietário com o fito, assumido *ab initio*, de ceder o gozo do bem, como é o locatário, e não o locador que exerce os poderes típicos da propriedade. Este detém a *propriedade económica* do bem, por assim dizer, não competindo ao locador mais do que a sua *propriedade jurídica*. Assim, nestes casos, a qualificação jurídica de *locador* – engloba, é certo, mas – *ultrapassa* claramente a qualificação de proprietário: o locador é um proprietário meramente instrumental, e cujos direitos e deveres muito se distinguem daqueles tipicamente associados à figura jurídica da propriedade.

14.11. O mesmo se passa, de resto, relativamente ao adquirente com reserva de propriedade – que exerce as faculdades e poderes inerentes à condição de proprietário, incluindo o direito de usar o bem com exclusividade, praticamente sem limites –, e, ainda, ao locatário com opção de compra, a quem assiste igualmente o gozo exclusivo do bem locado.

14.12. Atendendo ao exposto, o Requerente não é sujeito passivo de IUC relativamente aos contratos de locação financeira de que é parte, sendo, por isso, absolutamente ilegais os atos de liquidação adicional de que foi alvo.

15. A posição da Requerida, expressa na resposta, pode ser sintetizada no seguinte:

15.1. O n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC estabelece 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»*. 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. Note-se que o legislador não usou a expressão “presumem-se”, como poderia ter feito, por exemplo, nos seguintes termos: *são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados*.

15.2. Nestes termos, é imperativo concluir que, no caso dos presentes autos de pronúncia arbitral, o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como tais (como proprietários ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas) as pessoas em nome das quais os mesmos (os veículos) se encontrem registados, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal. Entender que o legislador consagrou aqui uma presunção, seria inequivocamente efetuar uma interpretação *contra legem*.

15.3. Em face desta redação não é manifestamente possível invocar que se trata de uma presunção, conforme defende o Requerente. Trata-se, sim, de uma opção clara de política legislativa acolhida pelo legislador, cuja intenção, adentro da sua liberdade de conformação legislativa, foi a de que, para efeitos de IUC, sejam considerados proprietários, aqueles que como tal constem do registo automóvel.

15.4. Também o elemento sistemático de interpretação da lei demonstra que a solução propugnada pelo Requerente é intolerável, não encontrando o entendimento por esta sufragado qualquer apoio na lei. Tal resulta não apenas do aludido n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, mas também de outras normas consagradas no referido Código. Nestes termos, e no mesmo sentido, estabelece o artigo 6.º do Código do IUC, 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.*»

15.5. Da articulação entre o âmbito da incidência subjetiva do IUC e o facto constitutivo da correspondente obrigação de imposto decorre inequivocamente que só as situações jurídicas objeto de registo (sem prejuízo, da permanência de um veículo em território nacional por um período superior a 183 dias, previsto no n.º 2 do artigo 6.º) geram o nascimento da obrigação de imposto. Por sua vez, dispõe o n.º 3 do mesmo artigo que «*o imposto considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação referido no n.º 2 do artigo 4.º*». Assim, o momento a partir do qual se constitui a obrigação de imposto apresenta uma relação direta com a emissão do certificado de matrícula, no qual devem constar os factos sujeitos a registo (Cfr. artigos 4.º/2 e 6.º/3 do CIUC, artigo 10.º/1 do Decreto-Lei 54/75, de 12 de fevereiro, e artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis).

15.6. A aceitar-se a posição defendida pelo Requerente (de que o artigo 3.º do Código do IUC nunca poderá ser interpretado no sentido de pretender tributar apenas quem conste do registo como proprietário, porquanto o registo é uma mera aparência da realidade), a Requerida teria de proceder à liquidação de IUC relativamente a esse outrem

identificado pela pessoa constante do registo automóvel a quem havia primeiramente liquidado o IUC (ou não, uma vez que a este último lhe bastaria afastar a sua qualidade de sujeito passivo à data do facto tributário).

15.7. Importa ainda demonstrar que à luz de uma interpretação teleológica do regime consagrado em todo o Código do IUC, a interpretação propugnada pela Requerente no sentido de que o sujeito passivo do imposto é o proprietário efetivo, independentemente de não figurar no registo automóvel o registo dessa qualidade, é manifestamente errada. E é uma interpretação errada na medida em que é a própria *ratio* do regime consagrado no Código do IUC que constitui prova clara de que aquilo que o legislador fiscal pretendeu foi criar um imposto assente na tributação do proprietário do veículo tal como consta do registo automóvel. Porque o IUC passou a ser devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos.

15.8. A Requerente veio instruir o seu pedido de pronúncia arbitral com a junção cópias dos contratos de locação financeira (Cfr. Documentos 3 e 4 juntos à p.i.). Daqui decorre a seguinte questão: constituirão os contratos de locação financeira prova suficiente para abalar a (suposta) presunção legal estabelecida no artigo 3.º do CIUC? Dito de outra forma: demonstrarão tais contratos que, à data dos factos geradores de IUC, os veículos em causa eram (ainda) objeto de locações financeiras celebradas pelo Requerente? A resposta não pode deixar de ser negativa pelas razões que passar-se-ão a elencar.

15.9. Resulta clara e inequivocamente do “Documento 4, que o contrato de locação financeira respeitante ao veículo com a matrícula ... teve o seu termo a 2015-05-005 (= 2008-06-05 + 83 meses). Isto significando que à data do facto gerador do IUC aqui em causa (*i.e.*, junho de 2015 – cfr. Documento 2 junto à p.i.) já havia findado o referido contrato de locação financeira.

15.10. Acresce ainda que se concluísse estarmos perante um contrato de locação financeira outorgado pelo Requerente, sempre cabia a esta última demonstrar ter dado cumprimento à obrigação acessória imposta pelo artigo 19.º do CIUC. Efetivamente,

importa recordar que a aplicação do artigo 3.º do Código do IUC deve ser conjugada com o disposto no artigo 19.º do mesmo código, no qual se estabelece que *«para efeitos do artigo 3.º do presente código (...), ficam as entidades que procedam à locação financeira, locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos obrigadas a fornecer à Direcção-geral dos Impostos os dados relativos à identificação dos utilizadores dos veículos locados.»* Neste desiderato, isto é, não tendo o Requerente dado cumprimento àquela obrigação, forçoso é concluir que aquele é o sujeito passivo do imposto.

15.11. Como se sabe, a lei determina prazos para a junção dos documentos destinados a fazer prova, consagrando o artigo 423.º do novo CPC que aqueles deverão ser apresentados com o articulado onde se aleguem os factos correspondentes.

Assim, não tendo a Requerente cumprido o ónus probatório que se lhe impunha e constatando-se agora o incumprimento da obrigação declarativa exigida pelo artigo 19.º do CIUC, duas consequências (intra e extraprocessuais) necessariamente se haverão de extrair do seu comportamento omissivo. Em primeiro lugar, a sua responsabilidade pelas custas arbitrais relativas ao presente pedido de pronúncia arbitral, dado que a falta do fornecimento dos dados deu inexoravelmente azo à emissão das liquidações *sub judice*, nos termos melhor explanados em capítulo próprio. E em segundo lugar, ao apuramento da sua responsabilidade em termos contra-ordenacionais à luz do artigo 117.º, conjugado com o artigo 26.º/4, ambos do Regime Geral das Infrações Tributárias, punível com coima de € 300,00 a 7.500,00 por cada um dos contratos de locação financeira.

15.12. A acrescer a tudo quanto acima foi exposto, cabe ainda referir que a ser aceite a interpretação veiculada pelo Requerente, então a mesma mostra-se contrária à Constituição, na medida em que tal interpretação traduz-se na violação do princípio da confiança, do princípio da segurança jurídica, do princípio da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade.

15.13. O IUC não é liquidado de acordo com informação gerada pela própria Requerida. Ora, não tendo o Requerente cuidado da atualização do registo automóvel, como aliás podia e competia [artigo 5.º/1-a) do Decreto-Lei 54/75, de 12 de fevereiro, e

artigo 118.º/4 do Código da Estrada], e não tendo mandado cancelar as matrículas dos veículos aqui em apreço, forçoso é concluir que o Requerente não procedeu com o zelo que lhe era exigível. Logo, não foi a Requerida quem deu azo à dedução do pedido de pronúncia arbitral, mas sim o próprio Requerente. Mas mesmo que assim não se entenda – no que não se concede – que o imposto não é devido ao Requerente por este não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, ainda assim, e tal como foi decidido pelo já citado Tribunal Arbitral constituído no âmbito do processo n.º 26/2013-T, é inegável que a Requerida se limitou a dar cumprimento ao artigo 3.º/1 do Código do IUC, que imputa tal qualidade às pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados, pelo que também por aqui necessariamente terá de falecer o reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

II - Saneamento

16. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Não foram suscitadas exceções.

Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

III - Mérito

III.1. Matéria de facto

17. Factos provados

17.1. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- A)** O Requerente é uma instituição de crédito que, no âmbito da sua atividade, se dedica ao financiamento do sector automóvel, procedendo à celebração - entre outros - de contratos de locação financeira destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis.

- B)** Relativamente ao veículo de matrícula ... (Mês: janeiro; Ano: 2008), o Requerente foi notificado para proceder ao pagamento do IUC, referente ao ano de 2012, (Demonstração da liquidação n.º 2012...) proveniente do ato de liquidação, efetuado em 18-10-2005, no valor de 31,00€, acrescido de juros compensatórios, no período de 01-02-2012 a 18-10-2015, no valor de 4,61€, num total de 35,61€ (conforme Documento n.º 1 anexo ao pedido de pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

- C)** O Requerente, em 20-11-2015, efetuou o pagamento voluntário do IUC referido na alínea anterior (vd., Documento n.º 1 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).

- D)** O veículo identificado na alínea **B)** constitui o bem objeto do contrato de locação financeira (n.º 2008...) celebrado, em 24-01-2008, entre o Requerente, na qualidade de locador, e a B... Lda., como locatária (conforme Documento n.º 3 anexo ao pedido de pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

- E)** O contrato de locação financeira, identificado na alínea anterior, tinha a duração de 49 meses (vd., n.º 2 das Clausulas Particulares do contrato de locação financeira junto como Documento n.º 3 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).

- F)** Relativamente ao veículo de matrícula ... (Mês: junho; Ano: 2008), o Requerente foi notificado para proceder ao pagamento do IUC, referente ao ano de 2015 (Demonstração de liquidação n.º 2012...), proveniente do ato de liquidação efetuado em 24-12-2005, no valor de 130,04€ acrescido de juros compensatórios, no período de 01-07-2015 a 24-12-2015, no valor de 2,52€, num total de 132,56€ (conforme Documento n.º 2 anexo ao pedido de pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).
- G)** O Requerente, em 28-01-2016, efetuou o pagamento voluntário do IUC referido na alínea anterior (vd., Documento n.º 2 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).
- H)** O veículo identificado na alínea **F)** constitui o bem objeto do contrato de locação financeira (n.º 2008...) celebrado, em 05-06-2008, entre o Requerente, na qualidade de locador, e C..., como locatário (conforme Documento n.º 4 anexo ao pedido de pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).
- I)** O contrato de locação financeira, identificado na alínea anterior, tinha a duração de 83 meses (vd., n.º 2 das Clausulas Particulares do contrato de locação financeira junto como Documento n.º 4 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).
- J)** Relativamente ao veículo identificado na alínea **B)**, em 21-07-2017, foi indeferido, por despacho do Diretor de Serviço Central, ao abrigo da Subdelegação de competências, o recurso hierárquico interposto pelo ora Requerente, em 27-12-2016, do indeferimento da reclamação graciosa, proferido através de despacho do Chefe da Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes do ato de liquidação do IUC relativo ao ano de 2012 (vd., Anexo B junto ao pedido de pronuncia arbitral).

K) Relativamente ao veículo identificado na alínea **F)**, em 28-06-2017, foi indeferido, por despacho do Diretor dos Serviços Centrais, ao abrigo da Subdelegação de competências, o recurso hierárquico interposto pelo ora Requerente, em 27-12-2016, do indeferimento da reclamação graciosa, proferido através de despacho do Chefe de Divisão do Serviço Central da Unidade dos Grandes Contribuintes do ato de liquidação do IUC relativo ao ano de 2015 (vd., Anexo C junto ao pedido de pronuncia arbitral).

17.2. Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

17.3. Fundamentação da matéria de facto

Quanto à matéria de facto dada como provada a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação da prova documental junta aos autos.

A Requerida impugna como meio de prova os dois contratos de locação financeira, relativos aos veículos *supra* identificados, apresentados pelo Requerente como Documentos n.ºs 3 e 4 juntos ao pedido de pronúncia arbitral (vd., n.º 79.º da Resposta da Requerida).

Os referidos contratos constituem meios idóneos de prova. Não existem, aliás, quaisquer elementos que permitam entender que os dados inscritos nesses contratos não correspondam à verdade contratual, não vendo este Tribunal razões para os pôr em causa. Aliás, sendo os referidos contratos documentos particulares cabia à Requerida impugnar a veracidade da letra e da assinatura, mas a Requerida não o fez.

Pelo exposto, os documentos apresentados pelo Requerente (vd., n.º 17.1., alínea **D)** e **H)** *infra*) têm força probatória plena. Assim sendo, atendendo à matéria em apreciação nos autos, o Tribunal considerou claramente irrelevante a audição das duas testemunhas arrolada pelo Requerente, como oportunamente se decidiu (vd., n.º 11 *supra*).

17.4. Cumulação de pedidos

O presente pedido de pronúncia arbitral reporta-se a duas liquidações de IUC, bem como a duas decisões de indeferimento, proferidas em sede recurso hierárquico, após o indeferimento expresso de duas reclamações graciosas.

Considerando o disposto nos artigos 3.º do RJAT e 104.º do CPPT e atendendo à identidade dos factos tributários, e aos idênticos fundamentos de facto e de direito invocados, o tribunal considera que nada obsta à cumulação dos presentes pedidos.

III.2. Matéria de Direito

18. A questão a decidir consiste em saber se o Requerente, na qualidade de locador, deve ser qualificado ou não como sujeito passivo do IUC, relativamente aos atos de liquidação do IUC sobre os veículos, identificados nos presentes autos arbitrais, dados em locação financeira.

Cumprе apreciar.

19. Importa começar por referir que o artigo 3.º do Código do IUC, nos seus números 1 e 2, na redação em vigor à data dos factos a que se reporta o presente pedido, dispõe 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 co reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força de contrato de locação."

20. A incidência subjetiva do IUC tem sido objeto de numerosas decisões nos tribunais arbitrais a funcionar no CAAD, no sentido de considerar que a norma acima citada contém uma presunção legal que admite prova em contrário.

A este respeito a Decisão Arbitral n.º 145/2017-T (e para cujo teor desde já aqui remetemos) afirma:

“Sobre esta questão, ou seja, a de saber se a norma de incidência subjectiva constante do n.º 1, do art.º 3.º do CIUC, consagra uma presunção, deve notar-se que a jurisprudência firmada no CAAD aponta no sentido de que a dita norma consagra uma presunção legal ilidível. Com efeito, desde as primeiras Decisões, proferidas sobre esta matéria, no ano de 2013, entre as quais se podem, nomeadamente, referir as proferidas no quadro dos Processos n.ºs 14/2013-T, 26/2013-T e 27/2013-T, até às mais recentes de que se podem indicar as Decisões proferidas no âmbito dos Processos n.º 69/2015-T, n.º 191/2015-T e n.º 202/2015 - T, passando por inúmeras Decisões proferidas no ano de 2014, de que se mencionam, a título de mero exemplo, as Decisões proferidas nos Processos n.ºs 34/2014-T, 120/2014-T e 456/2014 - T, todas apontam para o entendimento de que o n.º 1, do art.º 3.º do CIUC consagra uma presunção legal ilidível.

A este propósito, deve também referir-se a recente Decisão do Tribunal Tributário de Lisboa, proferida, em 23-01-2017, no Proc. N.º 463/13.4BELRS, onde se considera que a “[...] impugnante logrou ilidir a presunção estabelecida no art.º 3.º, n.º 1 do CIUC.”

Deve ainda considerar-se o entendimento inscrito no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 19-03-2015, Processo 08300/14, disponível em: www.dgsi.pt, que secunda a referida jurisprudência, quando nele vem expressamente referido que o art.º 3.º, n.º 1 do CIUC “[...] consagra uma presunção legal de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário, sendo que tal presunção é ilidível por força do art.º 73.º da LGT”. “

21. A posição constante da Decisão Arbitral *supra* citada merece a nossa concordância e dispensa-se, por desnecessária, a reprodução da respetiva fundamentação, no presente processo. Assim, concluindo-se que a norma de incidência subjectiva do IUC consagra uma presunção ilidível, importa verificar se a documentação apresentada pelo Requerente, nos presentes autos arbitrais, constitui, ou não, prova bastante para a sua elisão. Efetivamente, impõe-se apurar se os contratos de locação financeira apresentados se encontravam em

vigor no momento em que se tornou exigível o IUC para, nesse caso, caber ao locatário e não ao locador proceder ao pagamento do imposto.

22. Resulta da matéria provada que o Requerente, na qualidade de locador, celebrou contratos de locação financeira tendo como bem locado os veículos *supra* identificados (vd., alíneas **D**) e **H**) do n.º 17.1. *infra*) e estando os respetivos contratos juntos ao pedido de pronúncia arbitral como Documentos n.ºs 3 e 4).

23. Alega o Requerente que os contratos de locação financeira, em relação aos dois veículos identificados nos presentes autos arbitrais, encontravam-se em vigor no momento em que o IUC, em apreciação nos autos, se tornou exigível não podendo, em consequência, o Requerente ser considerado o respetivo sujeito passivo. (vd. n.ºs 29.º a 39.º do pedido de pronúncia arbitral).

24. Contudo, relativamente ao contrato de locação financeira (n.º 2008...) referente ao veículo de matrícula ... (Mês: junho; Ano: 2008) celebrado, em 5 de junho de 2008, com a duração de 83 meses, verifica-se que terminou a 5 de maio de 2015. Acontece que só em junho de 2015 devia ser pago o correspondente IUC, ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 6.º e do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IUC. Assim, na data do fato tributário gerador do IUC (junho de 2015) a que se reporta a liquidação identificada nos autos (vd., alínea **F**) do n.º 17.1. *infra*), já não vigorava o contrato de locação financeira, exceto se tivesse ocorrido uma prorrogação do termo do prazo do contrato ou uma renovação do referido contrato, que o Requerente nem sequer alegou e, muito menos, provou.

25. Acresce que a Informação da AT n.º..., de 05-06-2017, proferida no âmbito do recuso hierárquico (vd., alínea **K**) do n.º 17.1. *infra*), afirma que apurou junto da Conservatória do Registo Automóvel de Lisboa que “(...) *está registado uma locação financeira para aquele veículo e posteriormente um pedido (n.º .../2012) de extinção da locação acompanhado de carta de 03/12/2009, remetida pelo Banco do locatário (C...) a solicitar a restituição do veículo locado, por motivos de incumprimento financeiro do locatário*”. E acrescenta em nota de rodapé: “*Em 20/03/2012, o A..., SA veio através do seu advogado, formalizar no portal “Automóvel on-line”, o ato de extinção da locação do veículo ... (n.º*

.../2012).” O Requerente não logrou apresentar fatos que contrariem o acima exposto na Informação da AT.

26. Relativamente ao contrato de locação financeira (n.º 2008...) referente ao veículo de matrícula ... (Mês: janeiro; Ano: 2008) celebrado, em 24 de janeiro de 2008, com a duração de 49 meses, a Informação da AT n.º..., de 11-07-2017, no recuso hierárquico (vd., alínea **J**) do n.º 17.1. *infra*) afirma que apurou junto da Conservatória do Registo Automóvel: “*sobre o referido veículo incidiu inscrição de locação financeira entre 2008-03-12 e extinta 2011.-10-12.*”

Perante os fatos expostos pela AT, o Requerente não apresentou a prova, que se impunha, de que tal contrato se encontrava em vigor à data da ocorrência do facto gerador do imposto, ou seja, em janeiro de 2012.

27. Aliás, o referido contrato poderia ter cessado antes de janeiro de 2012 por variadas razões. É de notar que a Cláusula Oitava, das Clausulas Gerais do contrato de locação financeira, previa o direito do cumprimento antecipado por parte do locatário e a Cláusula Decima-Segunda dispunha sobre a resolução do contrato por iniciativa do locador, sem qualquer formalidade e a qualquer tempo (vd., Documento n.º 3 junto ao pedido de pronuncia arbitral). Assim, o Requerente teria de provar que, em janeiro de 2012, o contrato de locação financeira estava em vigor, por exemplo, juntando os comprovativos de pagamento da renda paga, nessa data, pelo locatário, mas não o fez.

28. Não basta alegar que o contrato de locação financeira se encontrava em vigor à data da ocorrência do facto gerador do imposto é necessário provar. Nos presentes autos ficou provado que os veículos foram dados em locação financeira em data anterior à da ocorrência do facto gerador do imposto (vd., n.º 17.1. *infra*). Mas daí não resulta a prova, que se impunha, de que tais contratos se encontravam em vigor à data da ocorrência do facto gerador do imposto. Isto porque os referidos contratos poderiam ter cessado, por diversas razões, antes daquela data.

29. Como se trata de facto constitutivo do direito invocado pelo Requerente, sobre este impende o respetivo ónus da prova, que não logrou fazer. Ora, não tendo o Requerente conseguido provar que os contratos de locação financeira se encontravam em vigor à data da ocorrência do facto gerador do imposto, daqui resulta a inexistência de fundamento para a anulação das liquidações impugnadas.

30. Pelo exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a questão da ilegalidade das liquidações, pelo que o pagamento do imposto não foi indevido. Dependendo o reembolso e juros indemnizatórios da existência de um pagamento indevido, como resulta do disposto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT, a improcedência do pedido principal relativo à anulação das liquidações implica a improcedência dos pedidos consequentes.

IV - Decisão

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral decide julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, absolver a Requerida dos pedidos, com as devidas consequências legais.

V - Valor do Processo

Atendendo ao disposto nos artigos 32.º do CPTA, 306.º, n.º 2, do Código do Processo Civil e 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)*, do RJAT, e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) fixa-se o valor do processo em € 168,17 (cento e sessenta e oito euros e dezassete cêntimos).

VI - Custas

Custas a cargo da Requerente, no montante de € 306,00 (trezentos e seis euros), nos termos da Tabela I do RCPAT, em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, bem como do disposto no artigo 4.º, n.º 4, do RCPAT.

Notifique-se.



Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 1 de junho de 2018

O Árbitro

Olívio Mota Amador