

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 148/2022-T**

**Tema: IUC – Incidência Subjetiva - registo de propriedade.**

### **SUMÁRIO:**

1. Com a nova redação da norma aprovada pelo art. 3.º do Decreto-Lei n.º (DL) 41/2016, de 1 de agosto, o IUC não é um imposto que incida sobre a propriedade ou posse do veículo, mas sobre a pessoa em nome de quem está registado um veículo automóvel.
2. O sujeito passivo é a pessoa em nome de quem está registada a propriedade do veículo, independentemente de ser ou não o seu proprietário e/ou possuidor.
3. A incidência subjetiva basta-se com o mero registo do direito de propriedade em nome do sujeito passivo, sendo suficiente o nome da pessoa em que se encontra registada a propriedade do veículo, independentemente de ela ser ou não a proprietária e possuidora efetiva do veículo no ano a que respeita o IUC, designadamente no caso das situações de venda do veículo sem atualização do registo de propriedade.

### **DECISÃO ARBITRAL**

A árbitra do Tribunal Singular Dra. Catarina Belim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 20.05.2022, decide o seguinte:

#### **I. RELATÓRIO**

**A..., S.A. – SUCURSAL EM PORTUGAL**, doravante designada por “Requerente”, número de identificação fiscal e de pessoa coletiva ..., com sede na Rua ..., ... –..., ...-... Carcavelos, tendo sido notificada do ato de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2021... de 09.12.2021, resultante do indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2021..., apresentada contra 42 atos de liquidação de IUC do **ano de 2020** (Anexo A e e docs 1 a 42 juntos com o pedido arbitral), no valor de **€ 4.913,81**, apresentou, em **08.03.2022**, pedido de constituição de Tribunal Arbitral com árbitro singular, ao abrigo do disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alínea b), 10.º e 2.º n.º 1, alínea a) “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos”, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

1. A Requerente pretende a **declaração de ilegalidade do ato de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2021... e ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2021...**, assim como dos 42 (quarenta e dois) atos de liquidação de IUC que lhes subjazem, no total de **€ 4.913,81** e reembolso desta quantia paga, acrescida dos respetivos juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data do pagamento das liquidações.
2. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b) e 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitra singular do Tribunal Arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
3. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 20.05.2022 conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
4. Notificada para o efeito, em 15.06.2022, a Requerida apresentou resposta e juntou o respetivo processo administrativo (“PA”) tendo-se defendido por impugnação.
5. Na medida em que existiu oposição expressa, por parte da Requerida, a um 2º adiamento da inquirição de testemunhas solicitado pela Requerente, e que, compulsados

os autos, afigura-se suficiente a prova documental não impugnada em conjugação com a posição de cada uma das partes assumida nos respetivos articulados, determinou-se:

- (i) na ausência de exceções ou questões prévias a apreciar, dispensar a reunião do artigo 18.º do RJAT, não sendo efetuada a diligência de inquirição de testemunhas [Cfr artigos 16º-c), 19.º do RJAT, 509.º do CPP ex vi artigo 29º-1/e), do RJAT];
- (ii) conceder em 26.09.2022 prazo para alegações facultativas sucessivas, tendo sido apresentadas alegações pela Requerente em 13.10.2022, e pela Requerida em 19.10.2022, mantendo as Partes a respetiva posição jurídica.

## II. POSIÇÃO DAS PARTES

6. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral a **Requerente** alega, em síntese, que:
- (i) É uma instituição de crédito em que, de entre as suas áreas de atividade, assume especial relevância o financiamento ao sector automóvel, parte substancial da sua atividade reconduz-se à celebração de – entre outros – contratos de locação financeira (LGS) ou de aluguer de longa duração (ALD) destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis;
  - (ii) Os veículos automóveis a que se referem as liquidações objeto do pedido arbitral foram dados em contratos LGS e ALD pela Requerente (cfr. anexo A e docs 1 a 42 junto com o PPA);
  - (iii) Quase todos os clientes naqueles contratos adquiriram, no termo do respetivo contrato, o veículo automóvel sobre o qual o respetivo contrato incidia mediante o pagamento do valor residual do bem locado, acrescido de despesas e IVA (cfr. docs. .43 a 84 juntos com o PPA);
  - (iv) A propriedade de cada um dos veículos automóveis em causa já havia sido transmitida para os seus anteriores locatários abrangendo, em casos pontuais, sinistro ou cedência da posição contratual a terceiros;

- (v) Não obstante a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento do IUC;
- (vi) No ano a que reporta os atos tributários em análise, a Requerente não pode ser responsável pelo pagamento do IUC, pois já não era proprietária dos veículos a que se reportam as liquidações de imposto;
- (vii) Nem os efeitos do registo automóvel nem tampouco o princípio da equivalência apontam nessa direção, também porque esta «proposta» hermenêutica não se coaduna com os elementos gerais da interpretação das leis, nos termos dos artigos 11.º da LGT e 9.º do CC;
- (viii) O registo não é condição de validade do contrato de compra e venda nem tão pouco condição de produção do efeito translativo do mesmo, pelo que a ausência daquele não afeta a qualidade de proprietário nem afeta a eficácia plena de tal contrato perante a AT, por não ter a qualidade de terceiro para efeitos de registo;
- (ix) A presunção derivada de registo derivada do registo automóvel não pode deixar de ser entendida como uma presunção ilidível, em especial por força do disposto no artigo 73.º da LGT, por admitir sempre prova em contrário;
- (x) Prova bastante para tal ilisão consubstancia-se nas faturas de vendas dos veículos automóveis, a qual é suficiente para atestar a venda de todas as viaturas constantes das liquidações de imposto aos respetivos adquirentes;
- (xi) A conjugação do n.º 1 do artigo 3.º com o n.º 1 do artigo 6.º, ambos do Código do IUC, nos termos da qual o facto gerador do imposto seria constituído pela propriedade do veículo automóvel, levada ao extremo, provocaria situações absurdas, sendo certo também que o mesmo diploma legal contém normas que também apelas a realidades «não registadas»;
- (xii) O n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC, com a redação alterada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, configura, ainda assim, uma presunção ilidível, que admite sempre prova em contrário, porquanto a pessoa que está inscrita no registo como proprietária do veículo automóvel e que, por essa razão, é considerada – e bem – pela AT como sujeito passivo de IUC, pode, no entanto, apresentar elementos de prova com vista a demonstrar que o titular da propriedade é outrem, para quem a propriedade foi transferida antes do imposto se tornar exigível;

- (xiii) Tendo sido demonstrada a transmissão pelas respetivas faturas de venda dos veículos em causa, conclui, por isso, a Requerente pela ilegalidade das liquidações objeto do pedido arbitral, bem como dos aludidos despachos de indeferimento, reclamando ainda o direito a juros indemnizatórios e a responsabilização da Requerida pelas custas do processo;
  - (xiv) Por fim, afirma a Requerente que mesmo que se pudesse interpretar a (nova) redação do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC, alterada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, como se de uma presunção inilidível se tratasse, não era possível, contudo, aplicar essa interpretação à situação vertente, que seria inconstitucional, ferindo os atos de indeferimento dos recursos hierárquicos, reclamação graciosa e, bem assim, os atos de liquidação – o que se invoca expressamente – com apoio legal no artigo 13.º da CRP.
7. Em resposta a **Requerida** contrapõe, em síntese, que:
- (i) Na data dos factos, consultada a Conservatória do Registo Automóvel, verificou que a Requerente constava como proprietária dos veículos automóveis;
  - (ii) Na data dos factos, a legislação, mais propriamente o artigo 3.º n.º 1 do Código 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”;
  - (iii) O legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como sujeitos passivos do imposto [os 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;
  - (iv) Entender que o legislador consagrou aqui uma presunção, seria inequivocamente efetuar uma interpretação *contra legem*;

- (v) Trata-se de uma opção clara de política legislativa acolhida pelo legislador, cuja intenção foi a de que, para efeitos de IUC, sejam considerados proprietários, aqueles que como tal constem do registo automóvel;
- (vi) É também este o entendimento adotado pela jurisprudência dos nossos tribunais: processo n.º 210/13.0BEPNF (TAF Penafiel), processo n.º 00611/13.4BEVIS (TCA Norte), entre outros;
- (vii) A aceitar-se a posição defendida pela Requerente (de que o artigo 3.º do CIUC 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);
- (viii) Por sua vez, após liquidar o IUC relativamente a esse outrem, este também poderia alegar e provar que entretanto já celebrou contrato de locação financeira, de venda ou aluguer de longa duração, ou outro com um outro terceiro, mas que este não também não registou;
- (ix) A Requerida teria então que voltar a liquidar o IUC contra esse outro presumível sujeito passivo e assim sucessivamente e indefinidamente colocando, inclusivamente, em causa, o prazo de caducidade do imposto;
- (x) E pondo em causa, inequivocamente, a segurança e a certeza jurídicas (na medida em que o instituto do registo automóvel deixaria de proporcionar a segurança e a certeza que constituem as suas finalidades principais), assim como o poder-dever de a Requerida liquidar impostos;
- (xi) A interpretação da Requerente é 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;
- (xii) Note-se a este propósito desde logo que os casos taxativamente tipificados no artigo 3.º do Código do IUC, tanto no seu n.º 1, como no n.º 2, correspondem

exatamente aos casos de registo automóvel obrigatório nos termos do Código do Registo Automóvel;

- (xiii) Com efeito, o Código do IUC procedeu a uma reforma do regime de tributação dos veículos em Portugal, alterando de forma substancial o regime de tributação automóvel, passando os sujeitos passivos do imposto a ser os proprietários constantes do registo de propriedade, independentemente da circulação dos veículos na via pública. Isto é, o IUC passou a ser devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos;
- (xiv) Face ao exposto, resulta claro que os atos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei, na medida em que à luz do disposto no artigo 3.º, n.os 1 e 2, do Código do IUC e do artigo 6.º do mesmo código, era a Requerente, na qualidade de proprietária, o sujeito passivo do IUC;
- (xv) Ainda que assim não se entenda, os contratos que a Requerente junta não são prova suficiente de que houve transmissão de propriedade de um veículo da Requerente para terceiro numa determinada data, uma vez que a mesma não junta a cópia de um cheque ou de um extrato financeiro de onde conste o recebimento de um determinado valor respeitante à venda de veículo;
- (xvi) As inúmeras faturas/recibos juntas pela Requerente, de onde consta a data de emissão e a data de vencimento não coincidem, para além de constar do lado inferior direito “Válido como recibo após boa cobrança”, desconhecendo-se se os valores constantes nesses documentos foram pagos;
- (xvii) Quer os contratos, quer as faturas/recibos não provam de forma clara e inequívoca que ocorreu a transmissão do veículo e conseqüentemente a transmissão da propriedade do mesmo;
- (xviii) Relativamente às faturas, as mesmas não são aptas a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático pois não revelam por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade (i.e., a aceitação) por parte dos pretendentes adquirentes;
- (xix) No que respeita ao princípio da equivalência, não tem a amplitude que pretende, pois este princípio, plasmado no artigo 1.º do Código IUC, é uma norma de

carácter programático e referencial que ajuda o decisor político a legitimar a tributação especial neste importante sector económico.

### **III. SANEAMENTO**

8. O Tribunal é competente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, para avaliar a ilegalidade dos atos tributários em causa.
9. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir dos factos previstos no artigo 102.º n.º 1, alínea e) do CPPT (despacho de indeferimento do recurso hierárquico data de 09.12.2021) e pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) apresentado no dia 08.03.2022.
10. É admitida, ao abrigo do artigo 3.º do RJAT e do artigo 104.º do CPPT, a cumulação de pedidos quanto aos atos de liquidação de IUC do ano de 2020.
11. O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.
12. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

### **IV. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A. Factos provados**

13. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que o Tribunal julga provados:



- a. A Requerente é uma instituição de crédito, assumindo especial relevância, na sua atividade comercial, o financiamento ao sector automóvel, designadamente através da celebração de contratos de locação financeira e de aluguer de longa duração.
- b. A Requerente foi notificada das seguintes liquidações de IUC:

**QUADRO RESUMO**

MATRÍCULA		ANO DO IMPÓCITO	N.º DA LIQUIDAÇÃO	N.º DA NOTA DE COBRANÇA	VALOR RECLAMADO	VALOR A PAGAR	PROPRIETÁRIO	SUJEITO PASSIVO A LIQUIDAR	ALTERAÇÃO AO CADASTRO DO VEÍCULO
N.º	DATA								
	02-06-2007	2020		2328	31,67 €	0,00 €	B...	C	
	06-15-2009			2600	32,52 €	0,00 €	B...	NPC	
	25-05-2010			2939	171,79 €	0,00 €	B...	NPC	
	31-05-2010			2600	224,54 €	0,00 €	B...	NPC	
	05-03-2012			2828	547,21 €	0,00 €	B...	R NPC	
	17-05-2011			2020	147,21 €	0,00 €	B...	R NPC	
	23-05-2012			2020	147,21 €	0,00 €	B...	R NPC	
	11-05-2005			2020	43,27 €	0,00 €	B...	NPC	
	21-05-2007			2020	21,55 €	0,00 €	B...	R NPC	
	29-06-2012			2020	32,52 €	0,00 €	B...	R NPC	
	22-08-2012			2828	32,62 €	0,00 €	B...	R NPC	
	06-06-2008			2020	174,33 €	0,00 €	B...	R NPC	
	29-01-2012			2828	522,12 €	0,00 €	B...	R NPC	
	20-09-2011			2020	147,21 €	0,00 €	B...	R NPC	
	26-06-2012			2828	252,49 €	0,00 €	B...	R NPC	
	14-09-2007			2020	38,00 €	0,00 €	B...	R NPC	

MATRIZIAL		ANO DO IMPOSTO	N.º DA LICITAÇÃO	N.º DA NOTA DE COTAÇÃO	VALOR RECLAMADO	VALOR A ANULAR	PROPRIETÁRIO	SUJEITO PASSIVO A LIQUIDAR	ALTERAÇÃO AO CADASTRO DO VEÍCULO
N.º	DATA								
	26-07-2016	2020		2826 764239360	53,85 €	0,00 €	B... NIPC		
	14-07-2010			2029 764210703	53,85 €	0,00 €	B... NIPC		
	31-07-2003			2826 763693323	53,85 €	0,00 €	B... NIPC		
	06-07-2007			2020 761618603	120,32 €	0,00 €	B... NIPC		
	28-07-2014			2026 763692480	147,21 €	0,00 €	B... NIPC		
	07-07-2011			2020 764781203	147,21 €	0,00 €	B... NIPC		
	22-07-2011			2826 764525233	175,70 €	0,00 €	B... NIPC		
	30-07-2009			2020 764544203	245,89 €	0,00 €	B... NIPC		
	28-07-2019			2020 765160783	103,12 €	0,00 €	B... NIPC		
	25-07-2012			2020 765225903	258,40 €	0,00 €	B... R NIPC		
	29-07-2010			2826 765309983	234,94 €	0,00 €	B... RA NIPC		
	01-07-2003			2020 762591003	57,73 €	0,00 €	B... NIPC		
	1-10-2009			2826 764602383	32,52 €	0,00 €	B... NIPC		
	01-03-2005			2820 764187303	43,27 €	0,00 €	B... NIPC		
	21-06-2006			2328 764361783	57,73 €	0,00 €	B... SA NIPC		
	22-08-2007			2020 765224003	220,37 €	0,00 €	B... NIPC		

MATRICULA		ANO DO IMPOSTO	N.º DA LIQUIDAÇÃO	N.º DA NOTA DE COBRANÇA	VALOR RECLAMADO	VALOR A ANULAR	PROPRIETARIO	SUJEITO PASSIVO A LIQUIDAR	ALTERAÇÃO AO CADASTRO DO VEICULO
N.º	DATA								
	11-09-2003	2020		2020	36,96 €	0,00 €	B... - NIPC	-----	-----
	30-09-2011			2020	147,21 €	0,00 €	B... - NIPC	-----	-----
	30-09-2011			2020	224,94 €	0,00 €	B... - NIPC	-----	-----
	30-09-2013			2020	103,12 €	0,00 €	B... - NIPC	-----	-----
	22-09-2010			2020	147,21 €	0,00 €	B... - NIPC	-----	-----
	18-09-2009			2020	131,69 €	0,00 €	B... - NIPC	-----	-----
	30-09-2010			2020	147,21 €	0,00 €	B... - NIPC	-----	-----
	28-09-2012			2020	53,85 €	0,00 €	B... - NIPC	-----	-----
	28-09-2007			2020	124,74 €	0,00 €	B... - NIPC	-----	-----
	18-09-2007			2020	32,52 €	0,00 €	B... - NIPC	-----	-----
Total Quadro Resumo					4.913,01 €	0,00 €			

- c. Num total de quarenta e duas, relativas ao ano de 2020, conforme consta dos quadros do ponto anterior.
- d. A Requerente emitiu faturas de venda relativamente a todas as viaturas automóveis a que respeitam as liquidações objeto do presente processo, antes da data a que as mesmas respeitam.
- e. Na data da notificação das liquidações objeto do presente processo, a Requerente constava, no registo da Conservatória do Registo Automóvel, como proprietária dos veículos automóveis identificados no ponto b.
- f. A Requerente procedeu ao pagamento do imposto a que respeitam os presentes autos.

- g. A Requerente interpôs, no dia **25.08.2021**, Recurso Hierárquico contra o despacho de indeferimento proferido em 30.07.2021 pelo Chefe de Divisão da Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) na reclamação graciosa n.º ...2021..., quanto ao pedido de anulação das quarenta e duas liquidações de IUC identificadas no ponto b. acima.
- h. O Recurso Hierárquico foi indeferido com despacho datado de 09.12.2021.
- i. A Requerente apresentou o PPA no dia 08.03.2023.

## **B. Factos não provados**

- 14. Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

## **C. Fundamentação da decisão da matéria de facto**

- 15. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
- 16. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
- 17. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-

---

se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, com base nos elementos documentais aí indicados.

## V. DO DIREITO E DO MÉRITO

18. As questões de direito que se colocam no presente processo são as seguintes:
- (i) Saber se o artigo 3.º n.º 1 do IUC contém uma presunção ilidível para atos de liquidação de IUC de 2020;
  - (ii) Saber se, contendo uma presunção ilidível, como alega a AT, a interpretação da Requerente não atende aos elementos sistemático e teleológico de interpretação da lei;
  - (iii) Saber se, concluindo-se, que não existe presunção ilidível, tal interpretação padece de inconstitucionalidade por desconforme com o princípio da equivalência, ínsito no artigo 13.º da CRP;
  - (iv) Saber se são devidos os pedidos juro indemnizatórios.
19. A resposta às duas primeiras questões de direito assenta na interpretação do artigo 3.º do Código do IUC, pelo que se torna necessário:
- a) saber se a norma de incidência subjetiva, constante desse artigo 3.º, estabelece uma presunção;
  - b) saber se, ao considerar-se que essa norma estabelece uma presunção, tal viola a “unidade do regime”, ou desconsidera o elemento sistemático e o elemento teleológico, como alegado pela AT; e
  - c) saber - a admitir que a presunção existe e que é *iuris tantum* - se foi feita a sua ilisão.
20. Ora, este tema já foi objeto de várias decisões do CAAD, designadamente, da decisão de 3 de Abril de 2020, proferida no processo nº 557/2019-T, que tem subjacente

factualidade idêntica à dos presentes autos, na qual nos revemos e que passamos a transcrever:

*«O artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, do CIUC, tinha a seguinte redação até à aprovação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de Agosto:*

*“Artigo 3.º – Incidência Subjectiva*

*1 - São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, 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”.*

*20. Contudo, com o referido Decreto-Lei n.º 41/2016, o n.º 1 do citado artigo 3.º passou a ter uma redacção bem distinta:*

*“Artigo 3.º – Incidência Subjectiva*

*1 - São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos.*

*21. Ao retirar a parte “os proprietários dos veículos, considerando-se como tais”, a alteração operada visa, claramente, passar a incidência subjectiva do IUC do proprietário do veículo para a pessoa em nome da qual está registada a propriedade do veículo, seja ela ou não o seu proprietário e/ou possuidor.*

*22. É uma alteração que faz toda a diferença em face das liquidações ora em causa, dado que, sendo as mesmas posteriores a 2016, a elas se aplica esta redacção e as suas consequências: i) a nova redacção dada ao n.º 1 do artigo 3.º do CIUC (já) não contempla uma presunção; ii) conseqüentemente, também (já) não se coloca aqui, quanto a estas liquidações, a questão de saber se a ilisão da presunção foi feita (como pretendeu demonstrar a ora Requerente), nem questão de saber se, ao considerar-se que essa norma estabelece uma presunção, tal viola a “unidade do regime”, ou desconsidera o elemento sistemático e o elemento teleológico (como defendeu a Requerida na sua resposta, ainda à luz da anterior redacção deste n.º 1 do art. 3.º).*

23. Com efeito, e como bem refere, a este respeito, o Acórdão do TCA Norte de 21/2/2019, no proc. n.º 00611/13.4BEVIS: “«No tocante à incidência subjetiva de imposto, dispunha à data dos factos o art. 3.º daquele Código: ‘1 São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados. (...)’”. Ulteriormente, mediante a Lei n.º 7A/2016, de 30 de Março de 2016 (Orçamento de Estado para 2016) a Assembleia da República conferiu ao Governo a seguinte autorização legislativa, através do seu art. 169.º: “(...) Autorização legislativa no âmbito do imposto único de circulação. Fica o Governo autorizado a introduzir alterações no Código do Imposto Único de Circulação, aprovado pela Lei n.º 22A/2007, de 29 de junho, com o seguinte sentido e extensão: a) Definir, com carácter interpretativo, que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos, no n.º 1 do artigo 3.º (...)”. Essa autorização foi utilizada para emanação do Decreto-Lei n.º 41/2016 de 01 de Agosto, em cujo preâmbulo se afirmou: “(...) o artigo 169.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016 autoriza que se efetuem, também, alterações ao Código do Imposto Único de Circulação. Sendo estas, igualmente, conexas com a necessidade de ultrapassar dificuldades interpretativas que surgiram com redações anteriores deste Código, importa clarificar-se quem é o sujeito passivo do imposto. (...)”. O artigo 3.º daquele Decreto-Lei conferiu a seguinte redação ao art. 3.º, n.º 1, do CIUC: “1 – São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos. (...)”. Em face da nova redação conferida ao preceito, dúvidas não subsistem que o legislador pretende que seja sujeito passivo de imposto o proprietário constante do registo, independentemente de poder não ser o titular do direito real de propriedade sobre veículo.(...)» Embora a decisão recorrida seja, afinal, no sentido da verificação de dúvidas sérias quanto à existência física das viaturas em causa, cuja propriedade estriba as liquidações impugnadas, entendemos que a alteração do regime legal operada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de Agosto, não é aplicável aos presentes

autos. É verdade que o identificado Decreto-Lei veio dar cumprimento à norma constante da Lei do Orçamento de Estado (doravante LOE) para 2016, no seu artigo 169.º, e aprovada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março. Na verdade, dispõe o referido normativo o seguinte: «Fica o Governo autorizado [...] no n.º 1 do artigo 3.º (...)». No uso desta autorização legislativa, foi publicado o Decreto-lei n.º 41/2016, e que alterou a redação do n.º 1 d artigo 3.º do CIUC, que passou a ser, como se transcreve da sentença recorrida, a seguinte: «São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.», norma esta que entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação (nos termos do disposto no artigo 15.º do identificado diploma legal). Ora, não se julga que a supra transcrita seja uma norma verdadeiramente interpretativa. Dúvidas não existem de que a lei habilitante, a LOE, no seu artigo 169.º, classifica a alteração legal a efectivar quanto ao artigo 3.º do CIUC como tendo carácter meramente interpretativo. Já a norma habilitada se limita a estabelecer, no seu preâmbulo, o seguinte: «(...) Finalmente, o artigo 169.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016 autoriza que se efetuem, também, alterações ao Código do Imposto Único de Circulação. Sendo estas, igualmente, conexas com a necessidade de ultrapassar dificuldades interpretativas que surgiram com redações anteriores deste Código, importa clarificar é o sujeito passivo do imposto. (...)» Porém, não classifica a norma como tendo natureza interpretativa, apesar de o diploma assumir que a alteração legal veio ao encontro da necessidade sentida pelo legislador de «ultrapassar dificuldades interpretativas». Da redacção dada ao n.º 1 do artigo 3.º do CIUC pelo Decreto-Lei n.º 41/2016 conclui-se que veio o legislador afastar qualquer presunção legal quanto a quem pode ser considerado proprietário de um veículo, vindo antes determinar que passará a ser sujeito passivo do imposto a pessoa em nome da qual os veículos se encontrem registados . [...]. [...] [A] norma que vigorou até à aprovação do Decreto-Lei n.º 41/2016 nunca suscitou dúvidas, ao intérprete ou outros interessados, não sendo fonte de incerteza ou insegurança jurídica a definição do seu âmbito de aplicação. Contrariamente, sempre foi pacífica e uniformemente interpretado o referido artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, como estabelecendo uma presunção legal iuris tantum, ou seja,



*susceptível de prova em contrário, sobre quem se considera ser o proprietário do veículo.*

*Sublinhe-se que as normas de interpretação legal sempre impuseram a classificação de que era sujeito passivo deste tributo o proprietário do veículo, servindo a referida presunção para estabelecer que se considera como tal a pessoa singular ou colectiva que como tal figurar no registo automóvel, solução que bem se entende num sistema jurídico em que o registo tem como objectivo dar publicidade ao acto em questão, que não qualquer natureza constitutiva. [cfr. Acórdão do STA, de 08/07/2015, processo n.º 0606/15]. Esta posição vem sendo reiterada pelos tribunais superiores, designadamente, pelo nosso mais alto tribunal – cfr., entre outros, o Acórdão do STA, de 18/04/2018, proferido no âmbito do processo n.º 0206/17. É, portanto, certo que o artigo 169.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016 autorizou a alteração da redacção do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC. O que foi cumprido pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, passando esta norma a prever que «São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos». Trata-se de norma claramente inovadora, uma opção legislativa diversa da anterior, e, como tal, a nova redacção do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC só se aplica para futuro.» (Sublinhados nossos.)*

*24. No mesmo sentido, veja-se, ainda, a recente Decisão Arbitral de 23/5/2019, proferida no proc. n.º 658/2018-T: “Confrontando a redacção anterior do artigo 3.º do CIUC com a que a resulta da alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/20[1]6, de 01/08, em vigor a partir do dia seguinte ao da sua publicação, bem como com a norma de autorização legislativa, ressalta, desde logo, que o legislador não pretendeu fazer uso daquela autorização na vertente relativa à natureza interpretativa da alteração a introduzir ao CIUC e que a «clarificação» por ele pretendida passou por afastar do âmbito da incidência subjetiva do IUC o proprietário efetivo da viatura atribuindo, para o efeito, exclusiva relevância à pessoa que constasse do registo de propriedade, independentemente de ser ela ou não a proprietário ou possuidora da viatura no momento da ocorrência do facto gerador e exigibilidade do imposto. Sobre esta matéria, pode ler-se em acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18-04-2018,*

*proferido no Processo n.º 0206/17: «[...] O art. 169.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março – Orçamento de Estado 2016 – concedeu autorização legislativa no âmbito do imposto único de circulação para que o legislador definisse o exato alcance do disposto no art. 3.º do Código do Imposto Único de Circulação, nomeadamente sobre a impossibilidade de o contribuinte poder demonstrar, para efeitos de tributação nesta sede que, ainda que constasse do registo automóvel como titular do direito de propriedade sobre o veículo em causa, não era efetivamente o titular desse direito, à data da liquidação, nos seguintes termos: ‘Autorização legislativa no âmbito do imposto único de circulação. Fica o Governo autorizado [...] no n.º 1 do artigo 3.º’. Tal autorização legislativa veio a ser concretizado pelo DL 41/2016, de 01/08, cujos exatos termos, ao invés do que fez relativamente a outros impostos, não assumiu carácter interpretativo. Tendo sido concedida autorização legislativa para o governo regular certa matéria, com carácter interpretativo, dispõe, ainda, o órgão executivo, nesta circunstância, da possibilidade de consagrar ou não esse carácter interpretativo, por tal se conter dentro dos limites da autorização concedida.» Este entendimento sobre a relevância da inscrição no registo automóvel para a definição da sujeição subjetiva ao IUC, é acolhido, em idênticos termos, em acórdão de 20-09-2018, do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 01270/14.2BEPNF, que, afastando também uma eventual natureza interpretativa da norma atual do artigo 3.º do CIUC, sustenta que «Da redação dada ao n.º 1 do artigo 3.º do CIUC pelo Decreto-Lei n.º 41/2016 conclui-se que veio o legislador afastar qualquer presunção legal quanto a quem pode ser considerado proprietário de um veículo, vindo antes determinar que passará a ser sujeito passivo do imposto a pessoa em nome da qual os veículos se encontrem registados.» Também no mesmo sentido, e referindo-se à norma em análise na sua atual redação, pronuncia-se o mesmo Tribunal, em acórdão de 03-10-2018, proferido no processo n.º 01271/14.0BEPNF, nos seguintes termos: «Daqui resulta, que a incidência subjetiva do IUC, nos termos do art. 3.º, n.º 1, do CIUC recai sobre “(...) as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos, independentemente da propriedade efetiva do veículo e da sua posse.” O sujeito passivo é a pessoa em nome de quem está*

registada a propriedade do veículo, independentemente de ser ou não o seu proprietário e/ou possuidor. A incidência subjetiva basta-se com o mero registo do direito de propriedade em nome do sujeito passivo, sendo suficiente o nome da pessoa em que se encontra registada a propriedade do veículo, independentemente de ela ser ou não a proprietária e possuidora efetiva do veículo no ano a que respeita o IUC, designadamente no caso das situações de venda do veículo sem atualização do registo de propriedade. Perentório, conclui o acórdão que: “Com a nova redação do art 3.º n.º 1, do CIUC, a propriedade e a posse dos veículos não são elementos de incidência subjetiva do imposto...».” (Sublinhados nossos.)

25. Em face do supra exposto e acolhendo-se, aqui, a jurisprudência que se vem firmando nos Tribunais superiores quanto à incidência subjectiva do imposto na nova redacção do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC (redacção que se aplica às liquidações aqui em causa), e estando provado que as viaturas a que tais liquidações dizem respeito se encontravam, nos anos de 2017 e 2018, registadas em nome da Requerente, não pode deixar de concluir-se pela legalidade das ora questionadas liquidações de IUC e juros compensatórios, bem como da decisão de indeferimento da correspondente reclamação graciosa.

26. Assim se concluindo, mostra-se inútil proceder à apreciação das questões suscitadas pela Requerente relativas à prova de que, à data da ocorrência do facto gerador e exigibilidade do imposto, as viaturas a que este respeita já lhe não pertenciam por terem sido transmitidas a terceiros; ficando, também, prejudicada a apreciação do pedido de juros indemnizatórios.

27. Quanto à questão relativa às custas arbitrais (...), seguimos, aqui, o entendimento que já foi expresso, por ex., na Decisão Arbitral de 6/10/2014 (no proc. n.º 241/2014-T): “a lei é taxativa na imputação da responsabilidade pelo pagamento das custas à parte que for condenada, face ao disposto nos nºs 1 e 2, do art. 527.º do Código do Processo Civil, aplicável por força do art. 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.”

28. No mesmo sentido, veja-se, e.g., a Decisão Arbitral de 4/11/2014, no proc. n.º 231/2014-T ou a Decisão Arbitral de 17/11/2014, no proc. n.º 171/2014-T.»

21. De tudo o exposto, a conclusão a que chegamos é no sentido de que:
- (i) ao contrário do que afirma a Requerente, todo o contexto sistemático e legislativo que rodeia a alteração ao Código do IUC aqui em discussão, aponta no sentido de que o legislador quis expressamente, a partir de 2 de agosto de 2016, romper com a “hermenêutica” e interpretação anterior, no sentido de retirar, do artigo 3.º n.º 1 do Código do IUC, qualquer presunção legal quanto a quem pode ser considerado proprietário de um veículo, para passar a determinar, expressamente, que o sujeito passivo é a pessoa que se encontra inscrita no registo automóvel como proprietária dos veículos;
  - (ii) esta regra de incidência não depende da pessoa inscrita como proprietária ser possuidor e/ou proprietário efetivo do veículo, mas sim de ser a pessoa – mal ou bem – em nome da qual está registada a propriedade do mesmo. Podem ser tecidas várias considerações sobre a inconveniência/impacto negativo deste critério de incidência de imposto em situações de atraso no registo da propriedade, mas não restam grandes dúvidas de que o legislador, devidamente habilitado, retirou a presunção que anteriormente constava do artigo 3.º n.º 1 do Código do IUC, e a substituiu por uma regra de tributação expressa sobre a pessoa que se encontra inscrita no registo como proprietária do veículo;
  - (iii) neste sentido, não colhem os argumentos da Requerente de que estamos perante uma proposta hermenêutica que não se coaduna com as regras gerais de interpretação, nos termos dos artigos 11.º da LGT e 9.º do CC e que o artigo 3.º n.º 1 do Código do IUC contém uma presunção ilidível, nos termos do artigo 73.º da LGT – pois que a proposta hermenêutica foi alterada pelo legislador e ainda que as faturas apresentadas nos autos sejam consideradas como títulos da transmissão de propriedade em momento anterior às liquidações, tal facto é irrelevante para efeitos de apuramento da incidência subjetiva no caso concreto;
  - (iv) o artigo 6.º do IUC – ao contrário do que alega a Requerente – parece reforçar este entendimento quando dispõe que o facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo tal como atestada pelo (...) registo em território nacional, i.e. o registo de propriedade de um veículo automóvel em território nacional gera

sujeição a IUC, sendo o sujeito passivo a pessoa inscrita como proprietária no respetivo registo automóvel;

- (v) neste sentido aponta ainda o artigo 17.º-A do Código do IUC invocado pela Requerente – quando este artigo releva para efeitos de IUC, desde a data de transmissão, a alteração da titularidade do direito de propriedade efetuada ao abrigo do procedimento especial para registo de propriedade, está a indicar que a tributação em IUC segue a titularidade de propriedade constante do registo automóvel;
- (vi) por fim, quanto ao argumento de que ainda que entenda que a redação do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC, alterada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, não contém uma presunção ilidível, aplicar essa interpretação à situação vertente seria inconstitucional por atentar contra o princípio da equivalência, ínsito no artigo 13.º da CRP, o mesmo argumento não colhe:
- em primeiro lugar porque o princípio da equivalência, antes de se traduzir numa específica formulação do princípio da igualdade, significa que o tributo que nele se baseia deve procurar onerar o sujeito passivo na medida do benefício que este auferir ou do custo que este causa. É assim, em primeiro lugar, um critério para determinação do quantum do tributo;
  - ainda que se aceite que o imposto é baseado no princípio da equivalência, dele nunca se poderia extrair, como pretende a Requerente, que o mesmo apenas visa titular o proprietário efetivo – pelo contrário, o princípio da equivalência, levado ao limite, levaria a que o imposto devesse recair sobre os utilizadores efetivos – pois são estes que têm os benefícios ou causam custos a partir da utilização dos veículos – e em nenhum momento, nestes autos, nem na lei, existe indicação sobre os elementos que permitem aferir quem, a cada momento, utiliza o veículo e retira dele benefícios ou provoca custos na sociedade (até porque tal seria impraticável).

22. Não nos merecem, assim, qualquer censura as liquidações de IUC contestadas nos autos.
23. Assim se concluindo, mostra-se inútil proceder à apreciação das questões suscitadas pela Requerente relativas à prova de que, à data da ocorrência do facto gerador e exigibilidade do imposto, as viaturas a que este respeita já lhe não pertenciam por terem sido transmitidas a terceiros; ficando, também, prejudicada a apreciação do pedido de juros indemnizatórios.

## VI. DECISÃO

De harmonia com o exposto este Tribunal Arbitral decide:

- a. Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2021... e de declaração de ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2021..., ambos quanto aos 42 (quarenta e dois) atos de liquidação de IUC que lhes subjazem, no total de € 4.913,81, atos que se mantêm na ordem jurídica; em consequência, julgar improcedente o pedido de reembolso desta quantia paga acrescida dos respetivos juros indemnizatórios à taxa legal:
- b. Condenar a Requerente nas custas do processo.

## VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **4.913,81**.

## VII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **612,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, as quais ficam a cargo da Requerente atento o decaimento.

Notifique.

Lisboa, 17 de novembro de 2022

(Catarina Belim)