

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 56/2023-T

Tema: IUC – incidência subjetiva - exigibilidade do imposto – presunção legal

SUMÁRIO:

- I. O n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC consagra uma presunção legal, que, nos termos do artigo 73.º da LGT, pode ser ilidida.
- II. Atento o princípio da equivalência consagrado no artigo 1.º do Código do IUC, o sujeito passivo do imposto não deve ser o proprietário formal do veículo, mas sim o seu efetivo proprietário.
- III. Os contratos de locação com opção de compra e as faturas (ou as faturas-recibo) emitidas na forma legal, a titular a venda de um veículo, constituem prova suficiente para comprovar a transmissão de veículos automóveis sujeitos a registo.

DECISÃO ARBITRAL¹

Requerente – A..., S.A. – SUCURSAL EM PORTUGAL Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

O árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 03-04-2023, decidiu o seguinte:

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

1. RELATÓRIO

- 1.1. A..., S.A. – SUCURSAL EM PORTUGAL, matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e de identificação de pessoa coletiva..., com sede na Rua ..., nº ..., ..., em Carcavelos (adiante designada por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 26-01-2023, ao abrigo do disposto no artigo 2, nº 1, alínea a) e do disposto no artigo 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).
- 1.2. A Requerente apresenta pedido de pronúncia arbitral para apreciação da (i)legalidade “(...) de 44 (...) atos de liquidação de imposto único de circulação («IUC») identificados (...) emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (...) relativamente a 44 (...) veículos automóveis (...) respeitantes ao ano de 2021, no montante global de € 4.552,25 (...) e, bem assim, sobre a ilegalidade dos atos de indeferimento de 3 (três) recursos hierárquicos relativos aos 44 (...) atos de liquidação(...)” e, em consequência, requerer “(...) o reembolso do montante de € 4.552,25 (...) relativo ao imposto indevidamente pago pela Requerente, bem como o pagamento de juros indemnizatórios (...), calculados à taxa legal e contados desde a data de pagamento das liquidações”.
- 1.3. A Requerente anexou com o pedido de pronúncia arbitral diversas cópias de documentos e arrolou 2 Testemunhas.
- 1.4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 27-01-2023 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.5. Em 15-03-2023, dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, foi a signatária designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 1 do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.

- 1.6. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e nos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.7. Em 03-04-2023, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral, em 04-04-2023, no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.8. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.9. A Requerida, em 05-05-2023, apresentou a sua Resposta (notificada a este Tribunal em 08-05-2023), tendo-se defendido por impugnação, concluindo que deverá “(...) *ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a Requerida do pedido*”.
- 1.10. Adicionalmente, a Requerida veio requerer a dispensa da produção de prova testemunhal “(...) *porquanto a inquirição da[s] testemunha[s] constituirá um acto manifestamente inútil*”.
- 1.11. Na mesma data, a Requerida anexou cópia parcial do processo administrativo que vaio a complementar em 08-05-2023.
- 1.12. Por despacho arbitral de 08-05-2023, o Tribunal Arbitral mandou notificar a Requerente para no prazo de 5 dias a contar da notificação do presente despacho, informar se mantinha interesse na inquirição das testemunhas apresentadas no pedido arbitral e, em

caso afirmativo, para indicar sobre que factos (mencionados no pedido) iria incidir a inquirição das referidas testemunhas.

1.13. A Requerente não se pronunciou sobre o teor do despacho referido no ponto anterior.

1.14. Por despacho arbitral de 24-05-2023, “*tendo em consideração: a) A Resposta apresentada pela Requerida, em 05-05-2023, na qual esta se defendeu por impugnação e veio requerer a dispensa da realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT e que “(...) caso a Requerente não se oponha, se passe (...) à decisão da causa”; b) O teor do despacho arbitral de 08-05-2023, no sentido de notificar a Requerente para, no prazo de 5 dias a contar da notificação do referido despacho, informar se mantinha interesse na inquirição das testemunhas apresentadas no pedido arbitral e, em caso afirmativo, indicar sobre que factos (...) iria incidir a inquirição das referidas testemunhas; c) A junção aos autos, em 08-08-2023, pela Requerida, de cópia do Processo Administrativo; d) O facto de a Requerente nada ter vindo dizer ao processo na sequência do despacho arbitral referido no ponto (b), supra; e) O facto de a posição das Partes estar plenamente definida nos Autos e suportada pelos meios de prova documental apresentados (...)*” veio o Tribunal Arbitral decidir “*(...) ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19º, nº 2, e 29º, nº 2, do RJAT), bem como tendo em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130º do CPC, aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT, (...): 1. Dispensar da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT; 2. Determinar que o processo prosseguisse com alegações escritas, facultativas, a apresentar no prazo simultâneo de 10 dias (...); 3. Agendar a prolação da decisão arbitral para o dia 24-07-2023”, tendo ainda advertido a Requerente para “*(...) até à data da prolação da decisão arbitral (...) proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD*”.*

1.15. A Requerida apresentou as suas alegações escritas em 05-06-2023, tendo concluído como na Resposta, no sentido de dever “(...) *ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a Requerida do pedido*”.

1.16. A Requerente não apresentou alegações escritas.

2. CAUSA DE PEDIR

2.1. A Requerente começa por referir que “(...) *o presente Pedido de Pronúncia Arbitral tem como objeto mediato um conjunto de atos tributários, (...), no total [de], 44 (...) atos de liquidação de IUC, correspondentes a 44 (...) veículos automóveis, alusivos ao ano de 2021*” e, porque não concorda “(...) *com o entendimento da AT que subjaz àqueles atos tributários, a Requerente deduziu as competentes reclamações gratuitas, tendo sido as mesmas totalmente indeferidas, motivo pelo qual foram apresentados os competentes recursos hierárquicos, (...) cujos atos de indeferimento se encontram (...) juntos (...)*”.

2.2. Alega a Requerente que “(...) *os atos de liquidação assentam nos mesmos factos (...) e (...) nos mesmíssimos fundamentos de Direito – tal como os atos de indeferimento dos recursos hierárquicos e das respetivas reclamações gratuitas –, cuja apreciação agregada da (i)legalidade aqui expressamente se requer*” porquanto “(...) *todos eles pressupõem o mesmo entendimento jurídico-tributário (...) de que a Requerente, que já foi proprietária e entidade locadora dos veículos automóveis, continua a ser responsável pelo pagamento dos IUC em causa depois de já se ter operado a sua transmissão para os novos proprietários, simplesmente porquanto tais transmissões não se encontravam – nos anos em que os impostos eram supostamente devidos – registadas em nome dos atuais proprietários, pelo que o apuramento da (i)legalidade dos atos controvertidos implica a análise dos mesmos fundamentos de facto e a interpretação e a aplicação das mesmas regras e princípios de Direito*”.

- 2.3. Preliminarmente, refere ainda a Requerente que é “(...) *uma instituição de crédito e (...) um dos maiores bancos especializado a operar no financiamento ao setor automóvel, (...)*” e, “*nessa medida, uma parte substancial da sua atividade reconduz-se à celebração de (...) contratos de locação financeira ou de aluguer de longa duração, destinados à aquisição (...), de veículos automóveis*”, contratos esses que “*(...) obedecem (...) a um guião comum, próprio deste tipo de financiamentos (...)*”, que descreve, sendo que, “*(...) uma vez liquidadas as rendas, e assim alcançado o termo do correspondente contrato, o locatário tem o direito de adquirir o bem locado mediante o pagamento do valor residual da viatura automóvel, acrescido de despesas e IVA*”.
- 2.4. Refere a Requerente que “*os veículos automóveis [identificados] (...) foram dados em contratos de aluguer de longa duração (...) ou de locação financeira (...) pela Requerente aos clientes (...) identificados (...)*” sendo que “*quase todos estes clientes (...) adquiriram, no termo de cada contrato, o veículo automóvel sobre o qual o mesmo incidia, mediante o pagamento do valor residual do bem locado, acrescido de despesas e IVA (...)*”.
- 2.5. Não obstante, refere a Requerente que “*(...) em casos residuais, mais concretamente, nos casos das viaturas com as matrículas ..., ..., ... e ..., por ter existido uma cedência da posição contratual, os sujeitos que vieram a adquirir as respetivas viaturas não coincidem (...) (com os anteriores locatários), ou, no caso das viaturas com as matrículas ... e ... por ter ocorrido um sinistro com salvado para a Seguradora, a propriedade transferiu-se para a esfera da Seguradora*”.
- 2.6. Assim, alega a Requerente que “*(...) a propriedade de cada um dos veículos automóveis elencados (...) havia sido transmitida para os seus anteriores locatários, ou no caso, da cedência de posição contratual e de sinistro, a um terceiro*” mas, ainda assim, “*(...) a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento dos IUC, o que veio a fazer (...)*”.

- 2.7. Refere a Requerente que *“a AT veio então exigir o pagamento dos IUC (...) à Requerente, mesmo sabendo (...) que os veículos automóveis em apreço já não eram da propriedade da Requerente no (...) ano (...) em que os impostos deveriam ter sido pagos”, “até porque no ano a que se reportam os atos tributários em contenda, os veículos automóveis já tinham saído (...) da esfera jurídica da Requerente, pertencendo a respetiva propriedade a outrem (...)”*.
- 2.8. Assim, conclui a Requerente que *“(...) nas datas respeitantes aos factos tributários que originaram estas liquidações, a Requerente já não era locadora nem proprietária daqueles veículos automóveis e, por conseguinte, não pode assumir a qualidade de sujeito passivo dos impostos que lhe foram erroneamente liquidados”*.
- 2.9. Segundo alega a Requerente, *“o fundamento invocado pela AT nos procedimentos gratuitos assenta, sinteticamente, na (...) linha de argumentação (...) de que – nos anos em que se tornaram exigíveis aqueles IUC – a propriedade dos veículos automóveis ainda estava registada na CRA em nome da Requerente, apesar de os mesmos já terem sido alvo de transmissão, e a de que a falta de registo dos novos proprietários dos veículos automóveis identificados (...), no momento da exigibilidade dos IUC, determina que estes sejam assacados à Requerente”* posição com a qual a Requerente não concorda nem aceita por entender que *“(...) aquele registo – ou a sua falta – não pode ser em momento algum considerado elemento decisivo da responsabilidade tributária da Requerente, razão pela qual se encontram irremediavelmente feridos de ilegalidade quer os atos de indeferimento dos recursos hierárquicos, quer os atos tributários subjacentes – amplamente contestados”*.
- 2.10. Em defesa da sua posição, alega a Requerente que *“como a jurisprudência maioritariamente arbitral tem realçado, nem mesmo durante a vigência de um contrato de (...) leasing ou de um ALD deve a entidade locadora ser considerada sujeito passivo do imposto”* pelo que, *“assim sendo, e por maioria de razão, menos ainda deve ser atribuída a incidência subjetiva deste imposto quando – após o término do contrato – o locatário exerce o seu direito a adquirir o bem locado pelo valor residual, acrescido de*

despesas e IVA, tornando-se, nestas circunstâncias, o (novo) proprietário do veículo automóvel outrora locado, passando a aplicar-se-lhes integralmente o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC”.

- 2.11. *“Com efeito, e fazendo novamente um apelo à (mecânica da) atividade de financiamento ao setor automóvel, no término destes contratos de leasing, a entidade locadora cessa definitivamente os seus vínculos para com aqueles veículos automóveis” os quais “(...) como a jurisprudência arbitral tem largamente demonstrado, não eram (...), de maneira alguma, suficientes para comprometer a sua responsabilidade tributária, nem para ditar a incidência subjetiva do imposto” o que para a Requerente significa que “(...) a partir do momento em que os anteriores locatários adquirem os veículos automóveis (...), em virtude das consequências obrigacionais, é apenas a estes – já na qualidade de (novos) proprietários dos mesmos –, que incumbe pagar os IUC e demais encargos associados, pelo menos só assim fará sentido à luz do princípio da equivalência, como fundamento e limite deste regime”.*
- 2.12. Assim, para a Requerente, *“(...) os atos de liquidação remetidos à Requerente apenas se compreenderiam se, por força da falta de registo atempado da transmissão dos veículos automóveis para os seus novos proprietários (...)” “(...) para a AT tudo funcionasse como se não tivesse existido qualquer alienação, uma vez que não foi objeto de registo junto da CRA, prevalecendo a propriedade registada”.*
- 2.13. Nestes termos, defende a Requerente que, quanto à presunção, *“(...) cumpre-nos agora (...) ponderar se deveria proceder o argumento (...) de que a falta de registo da transmissão operada entre a Requerente e os adquirentes dos veículos a torna «inoponível» perante a AT, decantando, claro está, as suas maiores fragilidades”.*
- 2.14. Segundo alega a Requerente, *“é por demais evidente que não subscrevemos quaisquer argumentos que insinuam que o n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC estabelece uma «presunção [in]ilidível de incidência subjetiva» do imposto com base tão só no registo*

automóvel, desde logo, porque os efeitos do registo automóvel e o princípio da equivalência não apontam nessa direção, mas também porque esta proposta hermenêutica não se coaduna com os elementos gerais da interpretação das leis (...)”.

2.15. E em defesa da sua posição, alega a Requerente que “*em primeiro lugar, um dos argumentos aduzidos a favor da presunção ilidível parte da realidade jurídico-civil subjacente a este artigo 3.º do Código do IUC, notando que o registo de propriedade automóvel não é condição de eficácia do contrato de compra e venda do veículo, mas tem somente de eficácia declarativa*”, citando para o efeito um parecer de um jurista, cuja cópia anexa.²

2.16. Assim, atenta a argumentação vertida no referido parecer, conclui a Requerente que “*(...) o registo da aquisição de veículos automóveis junto da CRA não é condição sine qua non para a transmissão da propriedade, nem tampouco afeta a sua validade*”, “*até porque se o registo só constitui uma «presunção» e se os efeitos do mesmo, só são, regra geral, oponíveis aos terceiros definidos no n.º 5 do artigo 5.º do Código do Registo Predial (...), falha sentido à defesa de que estaremos perante uma presunção inilidível para efeitos fiscais quando não só todas as regras hermenêuticas aplicáveis ao direito fiscal, mas também as regras do direito civil apontam no sentido contrário*”.

2.17. Assim, entende a Requerente que “*daqui surgem as primeiras pistas interpretativas que sugerem estarmos perante uma presunção de propriedade quer para efeitos civis quer para efeitos fiscais*”.

2.18. “*Em segundo lugar, e socorrendo-nos dos elementos de interpretação de natureza racional ou teleológica, porque o princípio da equivalência está consubstanciado no artigo 1.º do CIUC (...) decorre daí que o sujeito do passivo do imposto deverá ser o real*

² Neste âmbito, cita e transcreve parcialmente um parecer do jurista Agostinho Cardoso Guedes titulado “*A incidência subjetiva do Imposto Único de Circulação no âmbito dos contratos de locação financeira ou outros contratos de locação com opção de compra*”. publicado na Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas, n.º 23 (2013).

proprietário do veículo e não o proprietário registado, uma vez que será o primeiro que causa os custos ambientais e viários que este tributo comutativo visa compensar”.

- 2.19. *“Em terceiro lugar, através do recurso às regras elementares de hermenêutica jurídica (elemento histórico), extrai-se a observação preliminar de que, desde a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 59/72, de 30 de Dezembro (...) até ao Decreto-Lei n.º 116/94, de 3 de Maio (...), o legislador consagrou (...) a presunção (segundo cremos, ilidível) dos sujeitos passivos do imposto serem as pessoas em nome das quais os veículos automóveis se encontravam registados”.*
- 2.20. *“Em quarto lugar, e recortando conceptualmente as presunções, o artigo 349.º do CC define-as como «ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido»” sendo que, “nesta conformidade, para estarmos perante uma presunção não é estritamente necessário que seja usado o verbo «presumir» ou «considerar», basta-nos que de um facto conhecido – a pessoa em nome da qual a propriedade do veículo automóvel se encontra registada – se retire um facto desconhecido – se considere proprietário da viatura – para assegurar, a final, a incidência subjetiva de um indivíduo, pelo que as presunções – sobretudo em matéria de incidência tributária – podem ser explícitas ou implícitas, sem que tal signifique que as presunções implícitas sejam, por isso, inilidíveis”.*
- 2.21. *E “o artigo 73.º da LGT ao prever que as presunções relativas a normas de incidência tributária são sempre ilidíveis – «admitem sempre prova em contrário» –, então, o único desfecho possível é o de que o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC é uma presunção juris tantum, portanto, ilidível”.*
- 2.22. *“Em quinto lugar, a conjugação do n.º 1 do artigo 3.º com o n.º 1 do artigo 6.º, ambos do CIUC, nos termos do qual «[o] facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional» levada ao extremo provocaria situações (...)” extremas que a Requerente exemplifica.*

- 2.23. *“Em sexto lugar, o artigo 215.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro que aprovou o Orçamento de Estado para 2015, que veio aditar o artigo 17.º-A do CIUC sob a epígrafe «[e]feitos fiscais da regularização da propriedade», apenas aplicável às transmissões de veículos automóveis ocorridas em ou após o dia 1 de Janeiro de 2015, mais não são do que uma «clarificação» das normas de incidência subjetiva do IUC”.*
- 2.24. Assim, segundo a Requerente, *“em face do exposto, acham-se reunidas as condições para assumirmos que o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC configura 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 (...) 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”.*
- 2.25. *“Em sétimo lugar, e como que sintetizando o que vem dito na jurisprudência arbitral, o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC consagra uma presunção ilidível”, e “(...) que tal interpretação normativa não se afigura como inconstitucional”, citando para o efeito diversas decisões arbitrais proferidas no CAAD.*
- 2.26. E, prossegue a Requerente referindo que *“assentes estas ideias, delas partimos para a busca do melhor sentido a imprimir à prova que afasta a presunção ilidível e que determina a incidência subjetiva do IUC, nomeadamente no término de um contrato de LSG ou de ALD, momento em que são transmitidas as viaturas automóveis para os anteriores locatários (ou até terceiros em casos pontuais) e a propriedade daquelas viaturas está (ainda) registada em nome da anterior proprietária e entidade locadora”* citando de novo, para este efeito, o parecer do jurista para Agostinho Cardoso Guedes, acima já referido.
- 2.27. Reitera a Requerente que *“(…) neste sentido, foram já proferidas variadíssimas decisões arbitrais (...) no sentido de que a presunção 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” tendo a presunção sido afastada, segundo a Requerente, “(...) através da junção de documentos comprovativos das transmissões, nomeadamente, de cópias das faturas de venda dos veículos automóveis ali em causa (...)”, documentos que a Requerente anexou relativamente a cada uma das viaturas automóveis cujo IUC respeitante a 2021 está aqui em discussão.

2.28. E, citando o Acórdão do STA de 20-03-2019 (proc. n.º 66/14.1.BEMDL 0273/18), conclui que *“(...) para efeitos de tributação em IUC, a exibição de faturas comerciais emitidas pelo sujeito passivo é suficiente para ilidir a presunção do art.3.º, n.º 1 do CIUC, afastando a sua qualidade de proprietário dos veículos”.³*

2.29. E, acrescenta a Requerente, *“quanto ao valor probatório dos documentos comprovativos das transmissões e que, por conseguinte, que ilide a presunção do registo automóvel junto da CRA, a verdade é que o artigo 29.º do CIVA (ou até mesmo o CIRC) sempre reconheceu a fatura como documento ao qual é legalmente atribuída relevância para documentar e comprovar transações”, documentos esses “(...) que a Requerente já juntou aos presentes autos (...)” e entende que se afiguram “(...) mais do que suficientes para comprovar as transmissões dos veículos automóveis em causa, gozando, aliás, (...) da presunção de veracidade supra abordada”.*

2.30. *“E, assim sendo, atendendo à documentação suficientemente concludente anexada ao presente Pedido de Pronúncia Arbitral, [entende a Requerente que] não resta outra alternativa ao douto Tribunal Arbitral senão concluir que a Requerente não era a real proprietária dos veículos automóveis a que respeitam os atos tributários postos mediatamente em crise e, por isso, não era o sujeito passivo dos IUC (...), pelo que os mesmos estão inquinados de insanável ilegalidade, por terem sido emitidos ao abrigo de um erro (...) de facto sobre os pressupostos e, portanto, [estando feridos] de uma violação flagrante da lei, ilegalidade essa que contamina irremediavelmente os atos de*

³ A este respeito, a Requerente cita e transcreve diversa jurisprudência do CAAD e de Tribunais Superiores (STJ, STA e TCAS).

indeferimento dos recursos hierárquicos por padecerem do mesmo vício, e, em consequência, (...) peticiona” que devem ser todos anulados.

- 2.31. Por fim, entende ainda a Requerente que a Requerida suporta a sua posição numa interpretação da maximalista da receita tributária e cerceadora do princípio da equivalência porquanto “(...) o princípio da equivalência (...) não comporta razões de praticabilidade desmedida e que vai além dos objetivos pretendidos pelo legislador (...)” porquanto “exige que, no caso do IUC e quanto à sujeição passiva a este imposto, seja onerada a pessoa concreta que utilizou o veículo e provocou danos à rede viária com a sua utilização”.
- 2.32. E, “em síntese, e por maioria de razão, o entendimento de que o n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC consagra uma presunção inilidível (...) de que o sujeito passivo é, sem prova admitida em contrário, a pessoa em nome da qual o mesmo está registado é uma interpretação totalmente contrária à lógica subjacente ao artigo 13.º da CRP” porquanto “o Tribunal Constitucional («TC») já se debruçou sobre a (in)admissibilidade de presunções inilidíveis no direito fiscal, no que diz respeito à sua (des)conformidade com o princípio da igualdade, subprincípio da capacidade contributiva (...)”.⁴
- 2.33. Ou seja, segundo alega a Requerente, “a conceção de uma presunção inilidível na determinação do sujeito passivo do IUC fere irremediavelmente o princípio da equivalência, posto que se já o efetivo proprietário é o presumível causador de danos ou aproveitador de benefícios, o putativo proprietário mais no extremo da presunção se situará” pelo que “para que esta interpretação do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC possa estar em harmonia com o princípio da equivalência (...), esta presunção de [causa] de custo ou de aproveitamento de um benefício deixa de subsistir no momento em que o putativo proprietário apresenta prova da transmissão da propriedade do veículo, prova essa válida para efeitos de direito civil”.

⁴ A Requerente cita o Acórdão do TC n.º 348/97, de 29 de abril de 1997.

- 2.34. E, argumenta a Requerente, *“a liquidação e a cobrança do IUC não se tornariam, nesta medida, totalmente impraticáveis, como intenta sustentar a AT, tanto que nos casos patológicos a liquidação oficiosa será sempre lançada sobre o aparente sujeito passivo, que poderá ilidir a presunção (...), sendo que após essa ilisão a própria AT poderá liquidar o IUC ao efetivo proprietário, podendo registar, para efeitos internos e logísticos, qual o novo proprietário daquela viatura automóvel em discussão”*.
- 2.35. *“É convicção da Requerente que o princípio da equivalência não compactua, nem o princípio da praticabilidade justifica, que na interpretação daquela previsão normativa a incidência subjetiva do IUC se afaste de tal modo da realidade de facto que estabeleça uma presunção inilidível ou uma ficção legal que espolete – automática e cegamente – sujeição passiva ao IUC de uma pessoa que não seja verdadeiramente o real proprietário do veículo automóvel”*.
- 2.36. *“Em conclusão, mesmo que se pudesse interpretar o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC como se de uma presunção inilidível se tratasse, não era possível (...) aplicar essa interpretação à situação vertente (entidade locadora), sob pena de manifesta (...) inconstitucionalidade, ferindo os atos de indeferimento das reclamações gratuitas e, em consequência, os atos de liquidação mediatamente impugnados – o que se invoca expressamente nesta sede – com apoio legal no artigo 13.º e 18.º da CRP”*.
- 2.37. A Requerente *“(...) a par da anulação das liquidações e consequente reembolso das importâncias indevidamente pagas, a (...) peticiona (...) que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios ao abrigo do artigo 43.º da LGT e que a AT seja condenada em custas arbitrais”*, citando uma vez mais diversas decisões arbitrais.
- 2.38. Nestes termos, vem a Requerente peticionar que se conclua *“(...) pela declaração de ilegalidade dos atos de indeferimento dos recursos hierárquicos e das anteriores reclamações gratuitas, assim como dos 44 (quarenta e quatro) atos de liquidação de IUC que lhes subjazem (...) sob pena de consentirmos uma violação desproporcional do princípio da equivalência, da igualdade, subprincípio da capacidade contributiva,*

constitucionalmente consagrados (...), bem como do princípio da proporcionalidade, constitucionalmente consagrado (...), “requerendo-se, assim, o reembolso do montante de € 4.552,25 (...) relativo ao imposto indevidamente pago pela Requerente, bem como o pagamento de juros indemnizatórios (...), calculados à taxa legal e contados desde a data de pagamento das liquidações”.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3.1. Começa a Requerida por referir que *“considerando o pedido, resulta que o cerne da questão aqui a ser resolvido subsume-se à determinação do âmbito da incidência subjetiva do IUC”* e, nesta matéria, refere que *“a regra da incidência subjetiva, no CIUC, encontra-se tipificada no artigo 3.º do CIUC (...) cujo enquadramento importa considerar, porquanto se manifesta relevante na análise e compreensão desta questão, pelo que importa ter presente o escopo do regime instituído com a reforma da tributação automóvel, levada a efeito pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, que aprovou o CIUC (...)”*.
- 3.2. Neste âmbito, refere a Requerida que *“com a entrada em vigor do CIUC alterou-se de forma substancial o regime da tributação dos veículos, passando a propriedade, tal como atestada pelo registo, a ser o elemento definidor das regras de incidência, independentemente do uso ou fruição do veículo”* pelo que *“(...) o imposto passou a ser devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietários dos veículos”*.
- 3.3. Segundo alega a Requerida, *“considerando a sistemática do imposto, nomeadamente o âmbito da incidência subjetiva e o facto constitutivo da correspondente obrigação de imposto, verifica-se que o legislador quis expressa e intencionalmente, e no âmbito da sua liberdade de conformação legislativa, criar um imposto único de circulação assente na tributação do proprietário do veículo tal como constante do registo automóvel”* sendo que este *“(...) manifesta-se como um elemento determinante em todo o imposto, relacionando-se com o facto gerador, com a conexão fiscal, com o início do período de*

tributação e bem assim com todos os elementos essenciais e atinentes à liquidação do imposto”.

- 3.4. Prossegue a Requerida referindo que com a versão original do artigo 3º do Código do IUC, “(...) o legislador pretendeu proceder a uma alteração do regime de tributação automóvel até então vigente, especificamente na determinação do sujeito passivo, ou seja na pessoa a quem se torna exigível o imposto” porquanto se verificou “(...) uma alteração quanto ao estabelecido no Regulamento do Imposto Municipal sobre Veículos (Decreto-Lei n.º 143/78, de 12 de junho), bem como no Regulamento dos Impostos de Circulação e Camionagem (Decreto-Lei n.º 116/94, de 3 de maio), ambos substituídos pelo CIUC, nomeadamente, na medida em que estes estabeleciam, claramente e expressamente, uma presunção”.⁵
- 3.5. “Esta preocupação de atualizar o registo automóvel, que constava da referida proposta de Lei, conduziu à publicação do Decreto-Lei n.º 20/2008, de 31 de dezembro, em que o artigo 6.º deste diploma conferia ao vendedor a faculdade de promover o registo da propriedade transmitida por contrato verbal de compra e venda, em data anterior a 31/01/2008” e, “sendo um regime destinado a vigorar até 31/12/2008, foi, prolongado até 31 de dezembro do ano seguinte (...)”.
- 3.6. Assim, entende que “a aprovação deste regime destinou-se a garantir a fiabilidade necessária à futura liquidação do IUC, reforçando, a importância a assumir pelo registo automóvel, nomeadamente, no que respeita aos veículos automóveis”.
- 3.7. Segundo alega a Requerida, “ainda no âmbito da redação inicial do art.º 3.º do CIUC, importa explicitar a sua interpretação, tendo em consideração que, quanto à

⁵ Refere a Requerida que “na apresentação da Proposta de Lei n.º 118/X, que deu origem ao diploma que veio a aprovar o CIUC, nomeadamente nas suas conclusões da exposição de motivos, pode ler-se que “[r]elativamente ao parque automóvel existente e atualmente sujeito a IMV, é proposto um adiamento da produção plena dos efeitos do CIUC para 1 de Janeiro de 2008, “comprometendo-se o Governo a avançar, até lá, com mecanismos simplificados e menos onerosos que permitam uma regularização dos registos de propriedade das viaturas e garantam a fiabilidade necessária à futura liquidação do novo imposto”.

interpretação da norma jurídico-fiscal estabelece, o n.º 1 do artigo 11.º da LGT que na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais da interpretação e aplicação das leis, “(...) à luz dos princípios hermenêuticos fundamentais, sempre se dirá que atendendo ao elemento literal, no intuito de detetar o pensamento legislativo que se encontra objetivado na norma, a expressão «considerando-se» utilizada pelo legislador no CIUC, em vez da expressão «presumindo-se», não é mera semântica”.

- 3.8. *“Por outro lado, também da interpretação efetuada à luz dos elementos de natureza racional e teleológica, entende-se que não pode ser outro o entendimento de que o legislador do CIUC quis expressa e intencionalmente que fossem considerados sujeitos passivos do imposto, aqueles que figuram no registo, sendo esta a interpretação que melhor preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal”.*
- 3.9. De seguida a Requerida procede à análise sistemática do imposto e dos efeitos do registo automóvel, tendo concluído, no primeiro caso, que *“a matriz em que foi fundado o IUC, mantém-se desde a aprovação do Código (...) independentemente das alterações que, entretanto, ocorreram nas normas que o constituem e regulam a cobrança do imposto, nomeadamente a alteração da norma de incidência subjetiva do imposto”* e, no segundo caso, que *“(...) a não atualização (...) [do] registo, que é obrigatório (...), será imputável na esfera do sujeito passivo de IUC, e apenas nela”* e que *“a leitura a fazer da disciplina do CIUC (...), terá de passar pelo entendimento de que o legislador tributário quis intencional e expressamente, que fossem considerados como sujeitos passivos, as pessoas em nome das quais [os veículos] se encontrem registados, ao invés, do consagrado nos anteriores diplomas”* e que *“(...) em virtude do respeito e obediência pelos princípios da segurança e certeza jurídicas legal e constitucionalmente asseguradas (...), assim como, o poder/dever da AT de liquidar impostos”.*
- 3.10. Por outro lado, e no que diz respeito à operacionalidade do imposto, alega a Requerida que a sua *“(...) atuação (...) encontra-se estritamente vinculada à lei”* porquanto *“o princípio da legalidade é um dos princípios norteadores da atuação administrativa e*

tributária, e conforme determina o art.º 8.º da Lei Geral Tributária (...), estão sujeitos a este princípio nomeadamente a incidência e a liquidação e cobrança do imposto”.

- 3.11. Prossegue a Requerida referindo que “(...) através [do] (...) Orçamento do Estado para 2016, foi concedido ao Governo pela Assembleia da República, autorização legislativa, para introduzir alterações ao Código do IUC, no sentido de “[d]efinir, 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 (...)”, tendo dessa autorização resultado “(...) a aprovação e entrada em vigor 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”, no sentido de se clarificar “(...) quem é o sujeito passivo do imposto. (...)”.
- 3.12. Assim, “o art.º 3.º do CIUC passou a estabelecer que, [s]ão 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” e, segundo entende a Requerida, “com esta alteração legislativa, ficou evidente que o legislador pretendeu que o sujeito passivo do imposto fosse indiscutivelmente o proprietário constante do registo, independentemente de ser ou não o titular do direito real de propriedade sobre o veículo, de forma a serem ultrapassadas dificuldades de natureza interpretativa que até aí existiam”.
- 3.13. Nestes termos, alega a Requerida que “(...) com a nova redação dada ao art.º 3.º do CIUC (...), clarificou-se que o sujeito passivo do imposto é a pessoa em nome de quem está registado o veículo automóvel” e, “consequentemente, foi afastada a presunção de propriedade do veículo decorrente do registo automóvel ou qualquer presunção de incidência subjetiva na determinação do sujeito passivo do IUC, sendo o registo de propriedade automóvel que define a incidência subjetiva do IUC e identifica o sujeito passivo, independentemente da identidade ou da pessoa que tem a propriedade efetiva”.

- 3.14. Assim, segundo a Requerida, *“no mesmo sentido do que vinha sendo já o entendimento e a atuação da AT, mantém-se, claramente assumido que é no âmbito do direito registral que devem ser efetuadas as diligências necessárias de forma a acautelar a veracidade e atualidade do registo automóvel”* o qual, *“(…), tem efeitos em sede de IUC, (…), dentro dos (…) limites expressamente (…) descritos”*.
- 3.15. No que diz respeito à jurisprudência dos Tribunais Administrativos e Fiscais, entende a Requerida que esta *“(…) tem feito uma inequívoca distinção entre a redação originária do art.º 3.º n.º 1 do CIUC e aquela que decorreu da alteração operada pelo DL n.º 41/2016 (…), que, sem entrar na qualificação jurídica da nova redação, considera que a partir daquela data a lei não contempla nenhuma presunção, afastando de vez a questão de saber se foi ilidida ou não a presunção (…)”* porquanto alega que *“(…) a alteração operada visou, claramente, passar a incidência subjetiva 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 efetivo proprietário e/ou possuidor”*, citando diversa jurisprudência de Tribunais Superiores.
- 3.16. Prossegue a Requerida, alegando que *“o art.º 169.º, alínea a), da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, autorizou o Governo a introduzir alterações no CIUC (…), com o seguinte sentido e extensão: 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”* e, *“com base nesta autorização legislativa, o art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 41/2016 (…), estabeleceu que o art.º 3.º do Código Imposto Único de Circulação (CIUC) passa a ter a seguinte redação: 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. 2 - São equiparados a sujeitos passivos os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação”*.

- 3.17. Neste âmbito, alega a Requerida que, *“por força do art.º 11.º da LGT e 13.º do Código Civil a lei interpretativa integra-se na lei interpretada, ficando salvos (...) os efeitos já produzidos (...)”* pelo que *“daqui resulta, que a incidência subjetiva do IUC (...) 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”*.
- 3.18. No que diz respeito à jurisprudência arbitral, quanto à incidência subjetiva do imposto na nova redação do n.º 1 do art.º 3.º do CIUC (redação que se aplica às liquidações aqui em causa), entende a Requerida que não pode deixar de concluir-se *“(...) pela legalidade das (...) liquidações de IUC bem como das decisões de indeferimento das correspondentes reclamações gratuitas”, citando para este efeito diversas decisões arbitrais.*
- 3.19. Alega ainda a Requerida *“no que respeita ao princípio da equivalência, invocado pela Requerente para afastar a incidência subjetiva sobre si, está contemplado no art.º 1.º do CIUC, dispondo este normativo que o imposto procura “onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária” e que, “(...), este princípio não tem a amplitude que pretende, pois trata-se de uma norma de carácter programático, sem carácter vinculativo (...)”*.
- 3.20. No que diz respeito a casos em concreto, nomeadamente o exemplo que a Requerente apresenta no pedido arbitral *“(...) relativo ao veículo com a matrícula ... (...) alegando que à data do facto tributário, ocorrido no ano de 2021, já não era locatária nem proprietária deste veículo, pois o anterior locatário (...), tornou-se proprietário desta viatura em 2006-02-24, data da transmissão que consta da fatura de venda (...)”, a Requerida vem alegar que o referido veículo “(...) está registado como propriedade da Requerente desde 2001-09-14, até à atualidade, conforme resulta da consulta ao cadastro de veículos nacionais (...)”, verificando-se, segundo alega a Requerida, que*

“(…) foi comunicado pela Conservatória do Registo Automóvel (IRN,IP), o registo de locação financeira a favor do referido locatário (D..., LDA) com data de início em 2001-09-14 e término em 2014-11-14” colocando assim em dúvida, segundo a Requerida, “(…) se este veículo foi vendido em 2006-02-24, como a requerente afirma (...), porque razão veio a (...) Requerente, declarar junto da AT (...) a renovação da locação com início em 2015-07-09”.

- 3.21. Assim, entende a Requerida que *“a contradição detetada relativamente ao exemplo apresentado (...), retira qualquer fiabilidade e credibilidade à prova apresentada”* pela Requerente.
- 3.22. Por outro lado, alega a Requerida que *“(…) não se pode aceitar o alegado pela requerente nos artigos 24.º a 29.º da PI, que a AT sabia, ou devia saber, que os automóveis em apreço já não eram da propriedade sua no momento em que os impostos deveriam ter sido pagos (...)”* questionando-se como seria *“(…) possível à AT saber do negócio jurídico da venda celebrado entre as partes, se nenhuma [desse] (...) cumprimento às obrigações legais, que permitem conferir publicidade ao ato, designadamente através do registo na Conservatória do Registo Automóvel, ou dando cumprimento ao disposto no D.L. 177/2014 de 15 de dezembro e art.º 17.º-A do CIUC”.*
- 3.23. Nestes termos, entende a Requerida que *“(…) a Requerente não tem razão, e que persiste em fazer uma análise enviesada da letra da lei, e uma interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrado no Código do IUC e no sistema jurídico-fiscal, devendo as liquidações manterem-se, uma vez que não enfermam de erro ou vício”,* concluindo pela improcedência do pedido, incluindo a pretensão do direito a juros indemnizatórios.
- 3.24. No que diz respeito à prova testemunhal, entende a Requerida que a mesma seja dispensa porquanto a sua inquirição constituirá um acto manifestamente inútil requerendo ainda a dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e que, *“(…) caso a Requerente não se oponha, se passe[sse] directamente à decisão da causa”.*

3.25. Termina a Requerida o pedido, requerendo que o mesmo seja “(...) *julgado improcedente (...), mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a Requerida do pedido*”.

4. SANEADOR

4.1. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

4.3. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.

4.4. A cumulação de pedidos é legal porquanto todas as liquidações de IUC tiveram por base os mesmos factos e a mesma fundamentação de direito.

4.5. Não foram suscitadas na Resposta quaisquer excepções de que cumpra conhecer.

4.6. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

5. MATÉRIA DE FACTO

5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada [cfr. artigo 123º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo

Tributário (CPPT) e artigo 607º, nºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e), do RJAT].

- 5.2. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

Dos factos provados

- 5.3. O Banco A... S.A. (NIPC...), em resultado de uma reorganização societária, fundiu-se com a sociedade B... S.A., adquirindo, por sucessão universal, a totalidade dos seus direitos e obrigações, com efeitos a 01-10-2021, data em que passou a ser uma sucursal do B..., S.A., registada no Registo Mercantil de Madrid , F. (hoja) M-..., L. (tomo)..., F. (folio) 25, CIF A-... .
- 5.4. Em resultado da referida fusão, a entidade que resulta desta operação passou a designar-se por A... S.A. - Sucursal em Portugal (aqui Requerente), com sede em Rua de ..., ...-..., ...-... Carcavelos, em Portugal, com o NIPC..., estando registada no Banco de Portugal com o número ... e junto da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões com o número
- 5.5. Ainda que alguns dos actos de liquidação de IUC aqui impugnados possam ter sido dirigidos ao Banco C..., S.A, pelos factos descritos nos pontos anteriores, é a Requerente que detém, à data da apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral, legitimidade para o apresentar.
- 5.6. A Requerente encontra-se registada, para efeitos fiscais, pelo exercício de da sociedade principal de “*Actividades das Instituições Financeiras de Crédito*”, a que corresponde o código de actividade económica (CAE) 64921.

5.7. A Requerente é considerada uma contribuinte de elevada relevância económica e fiscal para efeitos de acompanhamento permanente e gestão tributária.

5.8. No âmbito da sua atividade, a Requerente (na pessoa da entidade que a ela deu origem) celebrou os seguintes contratos de locação financeira / aluguer de longa duração:

| DOC | MATRÍCULA | LOCATÁRIO | NIF | DATA DO CONTRATO | Nº DE RENDAS |
|-----|-----------|-----------|-----|------------------|--------------|
| 1 | ... | D... | | 12/07/2001 | 59 |
| 2 | ... | E... | | 28/07/2000 | 47 |
| 3 | | F... | | 01/08/2008 | 72 |
| 4 | | G... | | 18/08/1999 | 36 |
| 5 | | H... | | 24/01/2005 | 60 |
| 6 | | I... | | 12/08/1999 | 49 |
| 7 | | J... | | 04/08/2015 | 60 |
| 8 | | K... | | 21/07/2011 | 72 |
| 9 | | L... | | 16/07/2009 | 73 |
| 10 | | M... | | 30/07/2003 | 60 |
| 11 | | N... | | 10/07/2007 | 48 |
| 12 | | O... | | 04/10/2013 | 48 |
| 13 | | P... | | 20/08/2015 | 84 |
| 14 | | Q... | | 27/08/2008 | 48 |
| 15 | | R... | | 16/08/2007 | 84 |
| 16 | | S... | | 01/09/2006 | 60 |
| 17 | | T... | | 05/08/2003 | 48 |
| 18 | | U... | | 12/08/2003 | 60 |
| 19 | | V... | | 27/12/2012 | 72 |
| 20 | | W... | | 04/09/2015 | 72 |
| 21 | | X... | | 08/10/2013 | 84 |
| 22 | | Y... | | 08/10/2014 | 60 |
| 23 | | Z... | | 17/07/2003 | 60 |
| 24 | | AA... | | 16/10/2001 | 60 |
| 25 | | BB... | | 27/10/2006 | 72 |
| 26 | | CC... | | 26/11/2003 | 60 |
| 27 | | DD... | | 23/12/2014 | 72 |
| 28 | | EE... | | 17/12/2003 | 61 |
| 29 | | FF... | | 23/12/2002 | 60 |
| 30 | | GG... | | 05/12/2007 | 72 |
| 31 | | HH... | | 26/12/2014 | 60 |
| 32 | | II... | | 30/01/2009 | 48 |
| 33 | | JJ... | | 27/10/2010 | 84 |
| 34 | | KK... | | 13/12/2011 | 84 |
| 35 | | LL... | | 18/12/2014 | 60 |
| 36 | | MM... | | 15/12/2010 | 60 |
| 37 | | NN... | | 04/12/2008 | 72 |
| 38 | | OO... | | 04/01/2016 | 60 |
| 39 | | PP... | | 26/11/2010 | 84 |

| | | | | | |
|----|--|-------|--|------------|----|
| 40 | | QQ... | | 17/12/2003 | 24 |
| 41 | | RR... | | 29/12/2015 | 48 |
| 42 | | SS... | | 16/11/2000 | 60 |
| 43 | | TT... | | 24/11/1998 | 47 |
| 44 | | UU... | | 27/12/2006 | 72 |

5.9. A Requerente transmitiu a propriedade das viaturas identificadas nas seguintes datas:

| # | MATRÍCULA | ADQUIRENTE | NIF | DATA DA VENDA | DOC |
|----|-----------|------------|-----|---------------|-----|
| 1 | | D... | | 24/02/2006 | 45 |
| 2 | | E... | | 05/08/2004 | 46 |
| 3 | | F... | | 31/03/2014 | 47 |
| 4 | | G... | | 23/09/2002 | 48 |
| 5 | | H... | | 28/04/2010 | 49 |
| 6 | | I... | | 05/09/2003 | 50 |
| 7 | | J... | | 21/07/2020 | 51 |
| 8 | | K... | | 11/07/2017 | 52 |
| 9 | | L... | | 27/03/2014 | 53 |
| 10 | | M... | | 15/08/2008 | 54 |
| 11 | | N... | | 07/03/2011 | 55 |
| 12 | | O... | | 25/10/2017 | 56 |
| 13 | | P... | | 28/06/2021 | 57 |
| 14 | | Q... | | 30/11/2010 | 58 |
| 15 | | R... | | 05/07/2015 | 59 |
| 16 | | S... | | 05/09/2011 | 60 |
| 17 | | T... | | 17/08/2007 | 61 |
| 18 | | U... | | 26/08/2008 | 62 |
| 19 | | V... | | 05/10/2018 | 63 |
| 20 | | W... | | 02/08/2021 | 64 |
| 21 | | X... | | 26/03/2019 | 65 |
| 22 | | Y... | | 06/02/2019 | 66 |
| 23 | | WW... | | 30/04/2009 | 67 |
| 24 | | XX... | | 29/05/2013 | 68 |
| 25 | | WW... | | 30/10/2009 | 69 |
| 26 | | YY... | | 15/12/2008 | 70 |
| 27 | | DD... | | 15/01/2021 | 71 |
| 28 | | EE... | | 30/08/2007 | 72 |
| 29 | | ZZ... | | 22/12/2007 | 73 |
| 30 | | GG... | | 01/08/2018 | 74 |
| 31 | | AAA... | | 25/12/2019 | 75 |
| 32 | | II... | | 05/02/2013 | 76 |
| 33 | | JJ... | | 25/12/2017 | 77 |
| 34 | | KK... | | 15/01/2019 | 78 |
| 35 | | LL... | | 05/01/2020 | 79 |
| 36 | | MM... | | 25/12/2015 | 80 |
| 37 | | NN... | | 05/12/2014 | 81 |
| 38 | | OO... | | 15/01/2021 | 82 |

| | | | | | |
|----|--|-------|--|------------|----|
| 39 | | PP... | | 25/12/2017 | 83 |
| 40 | | QQ... | | 29/12/2005 | 84 |
| 41 | | RR... | | 05/01/2020 | 85 |
| 42 | | SS... | | 05/05/2006 | 86 |
| 43 | | TT... | | 25/11/2002 | 87 |
| 44 | | UU... | | 28/12/2021 | 88 |

5.10. Quanto às viaturas acima identificadas, com as matrículas..., ..., ... e ..., os sujeitos que vieram a adquirir as respetivas viaturas (vide ponto anterior) não coincidem com aqueles que originariamente celebraram os contratos (vide ponto 5.8., supra):

| MATRÍCULA | LOCADOR | ADQUIRENTE |
|-----------|---------|------------|
| | E... | BBB... |
| | Z... | WW... |
| | AA... | XX... |
| | BB... | WW... |

5.11. No caso da viatura identificada nos pontos 5.8.e 5.19. com a matrícula ..., por ter ocorrido um sinistro com salvado para a Seguradora, a propriedade transferiu-se para a esfera da Seguradora CCC... .

5.12. A Requerente foi notificada de 44 actos de liquidação de IUC a seguir identificados, datados do ano de 2022, no montante total de EUR 4.552,25, referentes ao ano de 2021:

| # | MATRÍCULA | DATA | LIQUIDAÇÃO Nº | ANO | IUC |
|----|-----------|------------|---------------|------|--------|
| 1 | | 11-07-2001 | 2021... | 2021 | 43,27 |
| 2 | | 27-07-2000 | 2021... | 2021 | 53,85 |
| 3 | | 19-07-2006 | 2021... | 2021 | 57,73 |
| 4 | | 28-07-1999 | 2021.. | 2021 | 53,85 |
| 5 | | 02-08-2000 | 2021.. | 2021 | 43,27 |
| 6 | | 06-08-1999 | 2021.. | 2021 | 32,52 |
| 7 | | 31-07-2015 | 2021.. | 2021 | 147,21 |
| 8 | | 22-07-2011 | 2021.. | 2021 | 171,70 |
| 9 | | 30-07-2009 | 2021.. | 2021 | 249,09 |
| 10 | | 31-07-2003 | 2021... | 2021 | 53,85 |
| 11 | | 06-07-2007 | 2021... | 2021 | 129,32 |
| 12 | | 07-07-2011 | 2021... | 2021 | 147,21 |
| 13 | | 17-08-2015 | 2021... | 2021 | 259,49 |
| 14 | | 28-08-2008 | 2021... | 2021 | 53,85 |
| 15 | | 22-08-2007 | 2021... | 2021 | 228,27 |
| 16 | | 31-08-2006 | 2021... | 2021 | 32,52 |
| 17 | | 01-08-2003 | 2021... | 2021 | 43,27 |

| | | | | | |
|--------------|--|------------|---------|------|-----------------|
| 18 | | 11-08-2003 | 2021... | 2021 | 32,52 |
| 19 | | 28-09-2012 | 2021... | 2021 | 53,85 |
| 20 | | 04-09-2015 | 2021... | 2021 | 147,21 |
| 21 | | 30-09-2013 | 2021... | 2021 | 103,12 |
| 22 | | 23-10-2014 | 2021... | 2021 | 103,12 |
| 23 | | 30-09-2002 | 2021... | 2021 | 36,96 |
| 24 | | 10-10-2001 | 2021... | 2021 | 43,27 |
| 25 | | 18-10-2006 | 2021... | 2021 | 21,56 |
| 26 | | 21-11-2003 | 2021... | 2021 | 32,52 |
| 27 | | 26-12-2014 | 2021... | 2021 | 32,52 |
| 28 | | 26-12-2003 | 2021... | 2021 | 53,85 |
| 29 | | 19-12-2002 | 2021... | 2021 | 32,52 |
| 30 | | 06-12-2007 | 2021... | 2021 | 53,85 |
| 31 | | 23-12-2014 | 2021... | 2021 | 147,21 |
| 32 | | 31-08-2012 | 2021... | 2021 | 238,68 |
| 33 | | 20-12-2010 | 2021... | 2021 | 181,77 |
| 34 | | 28-12-2011 | 2021... | 2021 | 181,77 |
| 35 | | 18-12-2014 | 2021... | 2021 | 181,77 |
| 36 | | 15-12-2010 | 2021... | 2021 | 259,49 |
| 37 | | 02-12-2008 | 2021... | 2021 | 207,13 |
| 38 | | 31-12-2015 | 2021... | 2021 | 147,21 |
| 39 | | 22-12-2010 | 2021... | 2021 | 137,68 |
| 40 | | 23-12-2003 | 2021... | 2021 | 57,73 |
| 41 | | 28-12-2015 | 2021... | 2021 | 103,12 |
| 42 | | 15-11-2000 | 2021... | 2021 | 53,85 |
| 43 | | 16-11-1998 | 2021... | 2021 | 53,85 |
| 44 | | 28-12-2006 | 2021... | 2021 | 53,85 |
| TOTAL | | | | | 4.552,25 |

5.13. A Requerente pagou o imposto de todas as referidas liquidações de IUC em 07-12-2021 (relativas ao período de IUC de Julho de 2021), em 01-02-2022 e 22-02-2022 (relativas aos períodos de IUC de Setembro de Outubro de 2021) e em 24-03-2022 (relativas aos IUC dos períodos de Novembro e Dezembro de 2021).

5.14. Em resumo, da documentação anexada ao processo pela Requerente (cópia dos contratos, faturas e factura recibo relativas às vendas das viaturas) e pela Requerida (processo administrativo), resulta o seguinte:

| MATRÍCULA | DATA INÍCIO DO CONTRATO | Nº DE RENDAS | Nº DE ANOS CONTRATO | ANO FIM DO CONTRATO (ESTIMADA) | DATA DA VENDA | DATA ANIVERSÁRIO IUC | DOC |
|-----------|-------------------------|--------------|---------------------|--------------------------------|---------------|----------------------|---------|
| | 12/07/2001 | 59 | 5 | 2006 | 24/02/2006 | Julho | 1 E 45 |
| | 28/07/2000 | 47 | 4 | 2004 | 05/08/2004 | Julho | 2 E 46 |
| | 01/08/2008 | 72 | 6 | 2014 | 31/03/2014 | Julho | 3 E 47 |
| | 18/08/1999 | 36 | 3 | 2002 | 23/09/2002 | Agosto | 4 E 48 |
| | 24/01/2005 | 60 | 5 | 2010 | 28/04/2010 | Agosto | 5 E 49 |
| | 12/08/1999 | 49 | 4 | 2003 | 05/09/2003 | Agosto | 6 E 50 |
| | 04/08/2015 | 60 | 5 | 2020 | 21/07/2020 | Julho | 7 E 51 |
| | 21/07/2011 | 72 | 6 | 2017 | 11/07/2017 | Julho | 8 E 52 |
| | 16/07/2009 | 73 | 5 | 2014 | 27/03/2014 | Julho | 9 E 53 |
| | 30/07/2003 | 60 | 5 | 2008 | 15/08/2008 | Julho | 10 E 54 |
| | 10/07/2007 | 48 | 4 | 2011 | 07/03/2011 | Julho | 11 E 55 |
| | 04/10/2013 | 48 | 4 | 2017 | 25/10/2017 | Julho | 12 E 56 |
| | 20/08/2015 | 84 | 7 | 2022 | 28/06/2021 | Agosto | 13 E 57 |
| | 27/08/2008 | 48 | 4 | 2012 | 30/11/2010 | Agosto | 14 E 58 |
| | 16/08/2007 | 84 | 7 | 2014 | 05/07/2015 | Agosto | 15 E 59 |
| | 01/09/2006 | 60 | 5 | 2011 | 05/09/2011 | Agosto | 16 E 60 |
| | 05/08/2003 | 48 | 4 | 2007 | 17/08/2007 | Agosto | 17 E 61 |
| | 12/08/2003 | 60 | 5 | 2008 | 26/08/2008 | Agosto | 18 E 62 |
| | 27/12/2012 | 72 | 6 | 2018 | 05/10/2018 | Setembro | 19 E 63 |
| | 04/09/2015 | 72 | 6 | 2021 | 02/08/2021 | Setembro | 20 E 64 |
| | 08/10/2013 | 84 | 7 | 2020 | 26/03/2019 | Setembro | 21 E 65 |
| | 08/10/2014 | 60 | 5 | 2019 | 06/02/2019 | Outubro | 22 E 66 |
| | 17/07/2003 | 60 | 5 | 2008 | 30/04/2009 | Setembro | 23 E 67 |
| | 16/10/2001 | 60 | 5 | 2006 | 29/05/2013 | Outubro | 24 E 68 |
| | 27/10/2006 | 72 | 6 | 2012 | 30/10/2009 | Outubro | 25 E 69 |
| | 26/11/2003 | 60 | 5 | 2008 | 15/12/2008 | Novembro | 26 E 70 |
| | 23/12/2014 | 72 | 6 | 2020 | 15/01/2021 | Dezembro | 27 E 71 |
| | 17/12/2003 | 61 | 5 | 2008 | 30/08/2007 | Dezembro | 28 E 72 |
| | 23/12/2002 | 60 | 5 | 2007 | 22/12/2007 | Dezembro | 29 E 73 |
| | 05/12/2007 | 72 | 6 | 2013 | 01/08/2018 | Dezembro | 30 E 74 |
| | 26/12/2014 | 60 | 5 | 2019 | 25/12/2019 | Dezembro | 31 E 75 |
| | 30/01/2009 | 48 | 4 | 2013 | 05/02/2013 | Dezembro | 32 E 76 |
| | 27/10/2010 | 84 | 7 | 2018 | 25/12/2017 | Dezembro | 33 E 77 |
| | 13/12/2011 | 84 | 7 | 2018 | 15/01/2019 | Dezembro | 34 E 78 |
| | 18/12/2014 | 60 | 5 | 2019 | 05/01/2020 | Dezembro | 35 E 79 |
| | 15/12/2010 | 60 | 5 | 2015 | 25/12/2015 | Dezembro | 36 E 80 |
| | 04/12/2008 | 72 | 6 | 2014 | 05/12/2014 | Dezembro | 37 E 81 |
| | 04/01/2016 | 60 | 5 | 2021 | 15/01/2021 | Dezembro | 38 E 82 |
| | 26/11/2010 | 84 | 7 | 2017 | 25/12/2017 | Dezembro | 39 E 83 |
| | 17/12/2003 | 24 | 2 | 2005 | 29/12/2005 | Dezembro | 40 E 84 |
| | 29/12/2015 | 48 | 4 | 2019 | 05/01/2020 | Dezembro | 41 E 85 |
| | 16/11/2000 | 60 | 5 | 2005 | 05/05/2006 | Novembro | 42 E 86 |

| | | | | | | | |
|--|------------|----|---|------|------------|----------|---------|
| | 24/11/1998 | 47 | 4 | 2002 | 25/11/2002 | Novembro | 43 E 87 |
| | 27/12/2006 | 72 | 5 | 2011 | 28/12/2021 | Dezembro | 44 E 88 |

5.15. Do mapa resumo que consta do ponto anterior resulta que, à data do facto gerador do IUC relativo ao ano de 2021 (data aniversário da matrícula), todos os contratos haviam já terminado (por decurso do prazo de duração neles fixado) e as datas de venda das viaturas ocorreram em momento anterior àquela data aniversário (ou seja, antes da data do facto gerador do IUC relativo ao ano de 2021).

5.16. Por não concordar com as referidas liquidações, a Requerente apresentou as seguintes reclamações graciosas, peticionando a anulação das liquidações de IUC identificadas no ponto 5.12., supra e o reembolso das quantias pagas acrescidas de juros indemnizatórios, as quais foram objecto de indeferimento:

| RECLAMAÇÃO | APRESENTAÇÃO (DATA) | ACTOS DE LIQUIDAÇÃO RECLAMADOS | MONTANTE RECLAMADO | DESPACHO DE INDEFERIMENTO (DATA) | OFÍCIO Nº |
|---------------------------------|---------------------|--------------------------------|--------------------|----------------------------------|---------------|
| ..2022... | 28-03-2022 | 18 ACTOS DE LIQUIDAÇÃO DE IUC | 1.832,79 | 25-05-2022 | DJT-.../2022 |
| ...2022... | 24-05-2022 | 7 ACTOS DE LIQUIDAÇÃO DE IUC | 509,09 | 26-07-2022 | ...-DJT /2022 |
| ...2022... | 15-07-2022 | 19 ACTOS DE LIQUIDAÇÃO DE IUC | 2.210,37 | 28-09-2022 | ...-DJT /2022 |
| MONTANTE TOTAL RECLAMADO | | | 4.552,25 | | |

5.17. A UGC – Unidade de Grandes Contribuintes da Requerida emitiu para cada uma das Reclamações Graciosas acima identificadas as seguintes informações:

5.17.1. Reclamação n.º ...2022...⁶

Procedimento Administrativo de Reclamação Graciosa n.º 2022
RECLAMANTE: DDD...
NIPC: f

INFORMAÇÃO N.º ... - ISCPS2/2022¹

I. INTRODUÇÃO

1. Nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 73.º e 75.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), atenta a redação conferida pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 6/2013 de 17 de janeiro e do n.º 4 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 433/99 de 26 de outubro⁶, por referência ao procedimento registado no dia 28-03-2022 no Serviço de Finanças de CASCAIS, posteriormente remetido para decisão da entidade competente, in casu, a Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), então registado nesta Unidade sob a entrada n.º E/DJT/2022 de 14-04-2022, e em cumprimento dos despachos do Exmo. Sr. Chefe de Divisão de Justiça Tributária e da Exma. Sr. Coordenadora de Equipa de Impostos sobre o Consumo, Património e Imposto de Selo II (ISCPS2), datados de 20-04-2022, respetivamente, procede-se à análise e elaboração do projeto de decisão da Reclamação Graciosa, interposta pelo sujeito passivo acima mencionado, na qual peticiona a anulação do(s) ato(s) tributário(s) de liquidação de Imposto Único de Circulação⁶(IUC), e subsequente restituição do imposto indevidamente pago, no montante global de €1 832,79 (mil oitocentos e trinta e dois euros e setenta e nove cêntimos) e com referência ao período de tributação de 2021 (Julho) em virtude de alegadamente não deter a qualidade de sujeito passivo do imposto.

5.17.2. Reclamação n.º ...2022...⁷

Procedimento Administrativo de Reclamação Graciosa n.º 2022
RECLAMANTE: DDD...
NIPC: f

INFORMAÇÃO N.º ... - ISCPS2/2022¹

I. INTRODUÇÃO

1. Nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 73.º e 75.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), atenta a redação conferida pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 6/2013 de 17 de janeiro e do n.º 4 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 433/99 de 26 de outubro⁶, por referência ao procedimento registado no dia 24-05-2022 no Serviço de Finanças de CASCAIS, posteriormente remetido para decisão da entidade competente, in casu, a Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), então registado nesta Unidade sob a entrada n.º E/DJT/2022 de 23-05-2022, e em cumprimento dos despachos do Exmo. Sr. Chefe de Divisão de Justiça Tributária e da Exma. Sr. Coordenadora de Equipa de Impostos sobre o Consumo, Património e Imposto de Selo II (ISCPS2), datados de 22-05-2022, respetivamente, procede-se à análise e elaboração do projeto de decisão da Reclamação Graciosa, interposta pelo sujeito passivo acima mencionado, na qual peticiona a anulação dos atos tributários de liquidação Oficial de Imposto Único de Circulação⁶(IUC), e subsequente restituição do imposto indevidamente pago, no montante global de €509,09 (quinhentos e nove euros e nove cêntimos) com referência ao período de tributação de 2021 (Setembro e Outubro) em virtude de alegadamente não deter a qualidade de sujeito passivo do imposto.

⁶ Ainda que esteja identificada, na folha de rosto da informação n.º ...-ISCPS2/2022, como Reclamante a DDD..., toda a documentação subsequente diz respeito à reclamação identificada apresentada pela Requerente.

⁷ Ainda que esteja identificada, na folha de rosto da informação n.º ...-ISCPS2/2022, como Reclamante a DDD..., toda a documentação subsequente diz respeito à reclamação identificada apresentada pela Requerente.

5.17.3. Reclamação nº ...2022...

Procedimento Administrativo de Reclamação Graciosa n.º .../2022

RECLAMANTE: A... SUCURSAL EM PORTUGAL

NIPC: ...

INFORMAÇÃO N.º ...-ISCPS2/2022¹

I. INTRODUÇÃO

1. Nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 73.º e 75.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), atenta a redação conferida pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 8/2013 de 17 de janeiro e do n.º 4 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 433/99 de 26 de outubro², por referência ao procedimento registado no dia 15-07-2022 no Serviço de Finanças de CASCAIS ... posteriormente remetido para decisão da entidade competente, in casu, a Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), procede-se à análise e elaboração da decisão da Reclamação Graciosa, interposta pelo sujeito passivo acima mencionado, na qual **peticiona a anulação do(s) ato(s) tributário(s) de liquidação de Imposto Único de Circulação³ (IUC), e subsequente restituição do imposto indevidamente pago, no montante global de 2.210,37 € (dois mil duzentos e dez euros e trinta e sete cêntimos) e com referência aos períodos de tributação de 2021 (novembro/dezembro) em virtude de alegadamente não dieter a qualidade de sujeito passivo do imposto.**

5.18. Os projectos de decisão de cada uma das referidas Reclamações Graciosas foram no sentido de indeferir as mesmas, tendo os despachos de indeferimento sido suportados em decisão final no mesmo sentido (proferida após exercício do direito de audição), fundamentada nos seguintes argumentos (comum às duas primeiras reclamações acima identificadas):

VI. DA ANÁLISE E DA APRECIACÃO

17. Vem a Reclamante solicitar a **anulação das liquidações officiosas de IUC**, melhor identificadas no Quadro Resumo desta informação, alegando que a incidência subjetiva do IUC não recai sobre si, mas sobre os adquirentes dos veículos que nos termos do prazo dos respetivos contratos de Locação ficaram com eles, conforme demonstra pelos documentos que junta aos autos.
18. Sustenta que, embora a transmissão da propriedade para os locatários não tenha sido registada, fez prova de que os veículos não lhe pertencem, não podendo a AT exigir-lhe o pagamento do imposto, pois o art.º 3 do CIUC, contempla uma presunção ilidível, admitindo sempre prova em contrário.
19. O Código do IUC alterou de forma substancial o regime de tributação dos veículos, passando a propriedade, atestada pelo registo, a ser o elemento definidor das regras de incidência subjetiva e não o uso ou fruição do veículo.
20. Resulta do disposto no n.º 1 do Artigo 3.º do CIUC 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".
21. A este propósito, resulta que o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC deve ser conjugado com o artigo 6.º do mesmo diploma, sob a epígrafe "Facto Gerador e Exigibilidade", dispondo-se no n.º 1 deste último que: "O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional", sendo devido até ao cancelamento da matrícula em virtude do abate efetuado nos termos da lei previsto no n.º 3 do art.º 4 do CIUC.
22. Da articulação entre o âmbito de incidência subjetiva do IUC e o facto constitutivo da correspondente obrigação do imposto, constata-se que o legislador tributário quis, de forma expressa e intencional e no âmbito da sua liberdade de conformação legislativa, criar um Imposto Único de Circulação assente na tributação da propriedade dos veículos, (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, em função do seu registo na Conservatória do Registo Automóvel, tal como previsto no n.º 1 do art.º 3 e n.º 1 do art.º 6 do CIUC, e não pelo uso ou fruição.

23. Pelo que, o registo automóvel constitui, deste modo, a base sobre a qual assenta a estrutura do CIUC, e do qual emergem todos os elementos essenciais respeitantes à liquidação, nomeadamente a incidência, o facto gerador do imposto e o início do período de tributação, constituindo o cancelamento da matrícula o término da exigibilidade do imposto tal como previsto no n.º 3 do art.º 4 do CIUC.
24. Na situação em apreço, todos estes veículos estavam registados em nome da requerente à data dos respetivos factos tributários, ocorridos em 2021, na data do aniversário das matrículas, tal como especifica o n.º 2 do art.º 4 e n.º 6 do art.º 3 do CIUC, pelo que estando em vigor registos das situações previstas no n.º 2 do art.º 3 do CIUC, a incidência subjetiva do imposto recaí sobre si, nos termos do n.º 1 daquele normativo, fundamento pelo qual as liquidações lhe foram efetuadas.
25. A Requerente, sustenta que o n.º 1 do art.º 3 do CIUC consagra uma presunção que conseguiu ilidir ao apresentar as faturas de venda dos veículos, possibilitando concluir que não era a proprietária daqueles à data dos respetivos factos tributários.
26. Parece-nos que a Requerente, labora em erro, senão vejamos:
- A redação do n.º 1 do art.º 3 do CIUC, que vigorou até 01-08-2016, consagrava que "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".
27. A redação deste normativo, parte da jurisprudência a considerar haver uma presunção que permita à pessoa ou entidade que constasse de o registo ilidi-la, caso apresentasse prova suficiente de que não era titular do direito registado.
28. Todavia, através da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, foi concedido ao governo autorização legislativa, para introduzir alterações ao Código do CIUC, no sentido de definir, com carácter interpretativo, que não 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 art.º 3.º concretizado pelo DL 41/2016, de 1 de Agosto, com entrada em vigor no dia seguinte, passando a redação do n.º 1 do art.º 3 do CIUC 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".

29. Com esta alteração legislativa introduzida no n.º 1 do art.º 3 do CIUC, ficou evidente que o legislador pretendeu que o sujeito passivo do imposto fosse indiscutivelmente o proprietário constante do registo, independentemente de ser ou não o titular do direito real de propriedade sobre o veículo, de forma a serem ultrapassadas as dificuldades de natureza interpretativa que até aí existiam.
30. Ou seja, com a nova redação dada ao art.º 3 do CIUC pelo DL n.º 41/2016 de 1 de agosto, clarificou-se que o sujeito passivo do imposto é a pessoa em nome de quem está registado o veículo automóvel.
31. Consequentemente, é afastada a presunção de propriedade do veículo decorrente do registo automóvel ou qualquer presunção de incidência subjetiva na determinação do sujeito passivo do IUC, sendo o registo de propriedade automóvel que define a incidência subjetiva do IUC e identifica o sujeito passivo, independentemente da identidade ou da pessoa que tem a propriedade efetiva.
32. Ainda assim, admitindo, do ponto de vista das regras do direito civil e do registo não afeta a aquisição da qualidade de proprietário e que o registo não é condição de validade dos contratos com eficácia real, o certo é que o legislador tributário ao estabelecer no n.º 1 do art.º 3 do CIUC quem são as pessoas ou entidades em nome das quais os veículos estão registados.
33. O próprio preâmbulo do DL n.º 41/2016, de 1 de agosto, justifica a alteração introduzida com a "necessidade de ultrapassar dificuldades interpretativas que surgiram com redações anteriores deste Código, importa clarificar-se quem é sujeito passivo do imposto", pelo que não tinha razão de ser a necessidade de alteração ou esclarecimento do art.º 3 do CIUC se o legislador não o pretendesse.
34. Nesse sentido se tem pronunciado a jurisprudência, incluindo a arbitral. Veja-se a título de exemplo, os acórdãos do CAAD nos processos n.ºs 493/2018-T, 522/2018-T, 658/2018-T e 557/2019-T, em que nas liquidações de IUC posteriores à alteração legislativa operada pelo DL n.º 41/2016, de 1 de agosto, decidem pela inexistência de qualquer presunção patente no n.º 1 do art.º 3 do CIUC e consequentemente pela incidência operada nas pessoas em nome

das quais os veículos se encontram registados, vindo de encontro do aqui alegado pela AT e concluindo pela legalidade dos atos tributários aí discutidos.

35. Também, a jurisprudência dos tribunais comuns tem feito a inequívoca distinção, entre o antes e o depois da alteração dada ao n.º 1 do art.º 3 do CIUC, operada pelo DL 41/2016 de 1 de agosto, que sem entrar em qualificação jurídica da nova redação, considera que a partir daquela data a lei não contempla nenhuma presunção, afastando de vez a questão de saber se foi ilidida ou não a presunção, pois ao retirar a parte "os proprietários dos veículos, considerando-se como tais", a alteração operada visou, claramente passar a incidência subjetiva 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.
36. Assim, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18.04.2018, proferido no proc.º 0206/17 e os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 20.09.2018 e 21.02.2019, proferidos, respetivamente, nos processos 01270/14.2BEPNF e 00611/13.4BEVIS, bem como com a nova redação introduzida pelo DL 41/2016, de 1 de agosto, ao n.º 1 do art.º 3, conclui-se que a questão relacionada com a vendas dos veículos e as faturas por si apresentadas, não tem os efeitos que pretende, pois apesar da invocação de que os veículos foram alienados em data anterior à dos factos tributários, o facto é que as matrículas estavam ativas e a propriedade destes veículos esteve sempre registada em seu nome, pelo que a incidência subjetiva opera-se sobre si, n.º 1 do art.º 3 conjugado com o n.º 1 do art.º 6 do CIUC.
37. Trata-se, pois, 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, serem considerados sujeitos passivos aqueles que como tal constem do registo automóvel.
38. Por outro lado, a falta de registo em nome do novo adquirente (a impulso deste ou do alienante, conforme o disposto no DL 177/2014, faz com que a incidência subjetiva do IUC se mantenha no titular do direito de propriedade inscrito na Conservatória do Registo Automóvel e seja este o responsável pela liquidação e pagamento do IUC, independentemente da sua alienação, fundamentos pelos quais não se acolhe a pretensão por si apresentada.
39. Sendo o facto gerador do imposto constituído pela propriedade do veículo, tal como atestado pela matrícula ou registo em território nacional, tal como consta do n.º 1 do art.º 6 do CIUC, e estabelecendo o legislador de forma inequívoca e clara, que os sujeitos passivos são os

proprietários dos veículos, em nome das quais os mesmos se encontram registados, conforme o disposto no n.º 1 do art.º 3 do CIUC, pelo que da articulação entre os dois ante citados dispositivos legais, decorre inequívocamente que só as situações jurídicas objeto de registo (sem prejuízo da permanência de um veículo em território nacional por período superior a 183 dias, previsto no n.º 2 do Artigo 6.º), geram o nascimento da obrigação do imposto, não restando outra alternativa à AT senão liquidar o imposto em causa, pois é no ora reclamante que se verifica o facto gerador do imposto e os elementos de incidência objetiva e subjetiva, tal como especifica os art.º s 2, 3 e 6 n.º 1 do CIUC.

40. Por sua vez, dispõe o n.º 3 do referido artigo 6.º do CIUC que "o imposto considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação referido no n.º 2 do artigo 4.º do mesmo diploma legal, ou seja, 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 (confronte-se o disposto no n.º 2 do artigo 4.º e no n.º 3 do artigo 6.º ambos do CIUC, bem como o n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 54/75 de 12 de fevereiro e o artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis).
41. No mesmo sentido milita a solução legislativa adotada pelo legislador fiscal no n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, ao fazer coincidir as equiparações aí consagradas com as situações em que o registo automóvel obriga ao respetivo registo.
42. Na falta de tal registo, naturalmente, será o proprietário notificado para cumprir a correspondente obrigação fiscal, pois a Administração Tributária, tendo em conta a atual configuração do sistema jurídico, não terá de proceder à liquidação do imposto com base em elementos que não constem de registos e documentos públicos e, como tal, autênticos.
43. Nestes termos, a não atualização do registo, nos termos do artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis, deverá ser imputável na esfera jurídica do sujeito passivo do IUC e não na da Administração Tributária, enquanto sujeito ativo do imposto.
44. A este propósito, note-se que os casos taxativamente tipificados no artigo 3.º do CIUC, 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.
45. Quer isto significar que, nos casos enunciados e taxativamente previstos no preceito, são sujeitos passivos do imposto os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade e os titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação. Porém, são-nos nos mesmos termos que o proprietário, de acordo com o n.º 1, isto é, são

sujeitos passivos do IUC "(...) as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome dos quais os mesmos se encontrem registados."

46. Atente-se ainda ao facto, de estar previsto legalmente um Procedimento Especial para o Registo de Propriedade de Veículos, através do DL n.º 55/75, de 12-02-1975, atualizado pelo DL n.º 201/2015 de 17-09-2015, nomeadamente no artigo 25.º, n.º 1, al.º e) e n.º 6.
47. Ora, no artigo 25.º, n.º 1, al.º e), vem previsto que: "1 - O registo posterior de propriedade adquirida por contrato verbal de compra e venda pode ser efetuado em face de: (...) e) Requerimento subscrito pelo vendedor, na sequência do exercício do direito de compra no fim do contrato de locação financeira ou de aluguer de longa duração registado, acompanhado da fatura correspondente à venda respetiva ou de documento de quitação."; sendo que no n.º 6 é previsto que: "6 - Para efeitos do disposto na alínea e) do n.º 1, na fatura ou no documento de quitação deve constar, para além da identificação do vendedor, o nome, a morada, o número de identificação fiscal do comprador, a matrícula do veículo e a data da venda".
48. Sendo assim, o legislador veio dotar os vendedores de um mecanismo legal que lhes passou a permitir procederem à atualização do registo, criando um regime especial para o registo requerido apenas pelo vendedor, com base em documentos indiciadores da compra e venda, com notificação à parte contrária a cargo do serviço de registo, que como se depreende, não foi utilizado pela Reclamante.
49. No que respeita concretamente às situações em que, subjacente ao(s) veículo(s) automóvel, pretensamente se encontra um contrato de locação financeira, vulgo *leasing*, estabelece-se no n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, que é equiparado a sujeito passivo quem figurar no registo automóvel na qualidade de locatário financeiro.
50. Porém, ao contrário do que a Reclamante vem alegar, verificada as certidões do Registo Automóvel, constata-se que, à data do facto tributário e da exigibilidade do imposto, ou seja, na data de aniversário das matrículas no período de 2021 de acordo com os art.ºs 4.º, n.º 2 e 6.º, n.º 3 do CIUC, a incidência subjetiva do imposto recai sobre a ora Reclamante, nos termos do n.º 1 daquele normativo, pelo que o imposto se mostra devido relativamente a todas as matrículas.
51. E ainda que, sobre a qualidade de sujeito passivo da obrigação do imposto, a Reclamante pretenda afastar a responsabilidade que lhe é imputada, através nomeadamente da junção das cópias do contrato de locação, continua assim a reclamante a figurar como proprietária de todos os veículos, na base de dados da Conservatória do Registo Automóvel.
52. Nestes termos, não podemos senão concluir que a Reclamante, efetua uma análise enviesada da letra da lei, bem como uma interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrada e todo o Código do Imposto Único de Circulação, e mais amplamente, todo o sistema jurídico-fiscal.
53. Face a tudo o que se deixa exposto e em jeito de conclusão, verifica-se que os atostributários em crise não enfermam de qualquer vício, na medida em que à luz do n.º 1 e 2 do artigo 3.º, em consonância com o artigo 6.º, ambos do CIUC, cabe à ora Reclamante, na qualidade de proprietária, conforme certidões da Conservatória do Registo Automóvel, a sujeição do imposto, salientando-se o facto de que, não fez prova capaz de que não era proprietária dos veículos em causa nos períodos a que as liquidações reclamadas respeitam, limitando-se a alegar de que o não era e apresentando os contratos de locação financeira.
54. Nestes termos, face a tudo o que foi exposto, somos de parecer que deve ser de **INDEFERIR** o pedido relativamente a todas as matrículas, salientando-se o facto de que, não fez prova capaz de que não era proprietária dos veículos em causa nos períodos a que as liquidações reclamadas respeitam, limitando-se a alegar de que o não era e apresentando os contratos de locação financeira.

(...)

IX. DA CONCLUSÃO E DA DECISÃO

Face ao exposto, analisados que foram os fundamentos invocados na petição e demais documentos constantes dos presentes autos de Reclamação Graciosa, propõe-se o **INDEFERIMENTO** do pedido formulado nos autos, com todas as consequências legais de acordo com o teor do Quadro Resumo e desde logo melhor identificado no introito desta nossa informação.

Mais se informa que em caso de concordância superior, deve promover-se a notificação da contribuinte, ora Reclamante, de acordo com as normas inseridas nos Art.ºs 35.º a 41.º todos do CPPT, com todas as consequências legais.

5.19. O projecto de decisão da Reclamação Graciosa nº ...2022... foi no sentido de indeferir a mesma, tendo o despacho de indeferimento sido suportado em decisão final no mesmo sentido (proferida após exercício do direito de audição), fundamentada nos seguintes argumentos:

VI. DA ANÁLISE E DA APRECIACÃO

17. Resulta do disposto no n.º 1 do Artigo 3.º do CIUC 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”.
18. O legislador tributário ao estabelecer no ante citado preceito 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.
19. 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”.
20. Nestes termos é imperativo concluir que o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como proprietários (ou nas situações previstas no n.º 2, as pessoas aí enunciadas), as pessoas em nome das quais os veículos se encontram registados, porquanto é esta a interpretação que tem a virtualidade de preservar a unidade do sistema jurídico-fiscal nesta matéria.
21. Ora, neste sentido, vejam-se as decisões proferidas, tanto em tribunais superiores, com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18-04-2018, proferido no processo nº. 0206/17, e também o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 20-09-2018, proferido no processo nº. 01270/14.2BEPNF, como também no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa, com as recentes decisões arbitrais nº. 658/2018-T, nº. 522/2018-T, nº. 493/2018-T.
22. Trata-se, pois, 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 do IUC, serem considerados sujeitos passivos aqueles que como tal constem do registo automóvel.
23. A este propósito, resulta que o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC deve ser conjugado com o artigo 6.º do mesmo diploma, sob a epígrafe “Facto Gerador e Exigibilidade”, dispondo-se no n.º 1 deste

- último que: "O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional".
24. Da articulação entre os dois ante citados dispositivos legais, decorre inequivocamente que só as situações jurídicas objeto de registo (sem prejuízo da permanência de um veículo em território nacional por período superior a 183 dias, previsto no n.º 2 do Artigo 6.º), geram o nascimento da obrigação do imposto.
25. Por sua vez, dispõe o n.º 3 do referido artigo 6.º do CIUC que "o imposto considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação referido no n.º 2 do artigo 4.º do mesmo diploma legal, ou seja, 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 (confronte-se o disposto no n.º 2 do artigo 4.º e no n.º 3 do artigo 6.º ambos do CIUC, bem como o n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 54/75 de 12 de fevereiro e o artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis).
26. No mesmo sentido milita a solução legislativa adotada pelo legislador fiscal no n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, ao fazer coincidir as equiparações aí consagradas com as situações em que o registo automóvel obriga ao respetivo registo.
27. Na falta de tal registo, naturalmente, será o proprietário notificado para cumprir a correspondente obrigação fiscal, pois a Administração Tributária, tendo em conta a atual configuração do sistema jurídico, não terá de proceder à liquidação do imposto com base em elementos que não constem de registos e documentos públicos e, como tal, autênticos.
28. Nestes termos, a não atualização do registo, nos termos do artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis, deverá ser imputável na esfera jurídica do sujeito passivo do IUC e não na da Administração Tributária, enquanto sujeito ativo do imposto.
29. A este propósito, note-se que os casos taxativamente tipificados no artigo 3.º do CIUC, 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.
30. Quer isto significar que, nos casos enunciados e taxativamente previstos no preceito, são sujeitos passivos do imposto os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade e os titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação. Porém, são-nos nos mesmos termos que o proprietário, de acordo com o n.º 1, isto é, são sujeitos passivos do IUC "(...) as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados."
31. Atente-se ainda ao facto, de estar previsto legalmente um Procedimento Especial para o Registo de Propriedade de Veículos, através do DL n.º 55/75, de 12-02-1975, atualizado pelo DL n.º 201/2015 de 17-09-2015, nomeadamente no artigo 25º, n.º 1, al.º e) e n.º 6.
32. Ora, no artigo 25º, n.º 1, al.º e), vem previsto que: "1 - O registo posterior de propriedade adquirida por contrato verbal de compra e venda pode ser efetuado em face de: (...) e) Requerimento subscrito pelo vendedor, na sequência do exercício do direito de compra no fim do contrato de locação financeira ou de aluguer de longa duração registado, acompanhado da fatura correspondente à venda respetiva ou de documento de quitação."; sendo que no n.º 6 é previsto que: "6 - Para efeitos do disposto na alínea e) do n.º 1, na fatura ou no documento de quitação deve constar, para além da identificação do vendedor, o nome, a morada, o número de identificação fiscal do comprador, a matrícula do veículo e a data da venda".
33. Sendo assim, o legislador veio dotar os vendedores de um mecanismo legal que lhes passou a permitir procederem à atualização do registo, criando um regime especial para o registo requerido apenas pelo vendedor, com base em documentos indicadores da compra e venda, com notificação à parte contrária a cargo do serviço de registo, que como se depreende, não foi utilizado pela Reclamante.
34. No que respeita concretamente às situações em que, subjacente ao(s) veículo(s) automóvel, pretensamente se encontra um contrato de locação financeira, vulgar *leasing*, estabelece-se no n.º 2 do artigo 3.º do CIUC, que é equiparado a sujeito passivo quem figurar no registo automóvel na qualidade de locatário financeiro.
35. Porém, ao contrário do que a Reclamante vem alegar, através da consulta do sistema informático existente na base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) - 'Detalle da Consulta de Notas de Cobrança' e após consulta das certidões enviadas pela Conservatória do Registo Automóvel e ao Sistema do Cadastro de Veículos da AT (IUC), relativamente a todos os veículos, constata-se que, à data do facto tributário e da exigibilidade do imposto, o sujeito passivo era claramente a ora Reclamante, pelo que o imposto se mostra devido relativamente a todas as matrículas.
36. E ainda que, sobre a qualidade de sujeito passivo da obrigação do imposto, a Reclamante pretenda afastar a responsabilidade que lhe é imputada, através nomeadamente da junção das

cópias do contrato de locação, continua assim a reclamante a figurar como proprietária de todos os veículos, na base de dados da Conservatória do Registo Automóvel.

37. Nestes termos, não podemos senão concluir que a Reclamante, efetua uma análise enviesada da letra da lei, bem como uma interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrada e todo o Código do Imposto Único de Circulação, e mais amplamente, todo o sistema jurídico-fiscal.

38. Face a tudo o que se deixa exposto e em jeito de conclusão, verifica-se que o(s) ato(s) tributário(s) em crise não enferma(m) de qualquer vício, na medida em que aluz do n.º 1 e 2 do artigo 3.º, em consonância com o artigo 6.º, ambos do CIUC, cabe à ora Reclamante, na qualidade de proprietária, conforme certidões da Conservatória do Registo Automóvel, a sujeição do imposto, salientando-se o facto de que, não fez prova capaz de que não era proprietária do(s) veículo(s) em causa no(s) período(s) a que a(s) liquidações reclamada(s) respeita(m), limitando-se a alegar de que o não era e apresentando o(s) contrato(s) de locação financeira.

39. Nestes termos, face a tudo o que foi exposto, somos de parecer que deve ser de INDEFERIR o pedido relativamente a todas as matriculas, salientando-se o facto de que, não fez prova capaz de que não era proprietária dos veículos em causa nos períodos a que as liquidações reclamadas respeitam, limitando-se a alegar de que o não era e apresentando os contratos de locação financeira.

(...)

VIII – CONCLUSÃO

Face ao exposto, analisados que foram os fundamentos invocados na petição e demais documentos constantes dos presentes autos de Reclamação Graciosa, propõe-se o INDEFERIMENTO do pedido formulado nos autos, com todas as consequências legais de acordo com o teor do Quadro I desde logo melhor identificado no introito desta nossa informação.

Mais se informa que em caso de concordância superior, deve promover-se a notificação da contribuinte, ora Reclamante, de acordo com as normas insertas nos Artigos 35.º a 41.º todos do CPPT, com todas as consequências legais.

5.20. Por não se conformar com os indeferimentos referidos nos pontos anteriores, a Requerente apresentou, os seguintes recursos hierárquicos, os quais foram objecto de indeferimento com dispensa do exercício do direito de audição:

| RECLAMAÇÃO INDEFERIDA | RECURSO HIERÁRQUICO | APRESENTAÇÃO (DATA) | INDEFERIMENTO (DATA) | OFÍCIO Nº |
|-----------------------|---------------------|---------------------|----------------------|-----------|
| ...2022... | ...2022... | 13-06-2022 | 21-12-2022 | ... |
| ...2022... | ...2022... | 12-08-2022 | 26-10-2022 | ... |
| ...2022... | ...2022... | 26-10-2022 | 21-12-2022 | ... |

5.21. Os despachos de indeferimento dos Recursos Hierárquicos nº ...2022... e nº ...2022... foram suportados com base nos seguintes argumentos:

A redação do art.º 3.º n.º 1 do CIUC, que vigorou até 2016-08-01, consagrava que "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".

Esta redação, inclinou parte da jurisprudência, incluindo alguma arbitral, no sentido de se entender que este normativo constituía em si uma presunção legal *iuris tantum*, e como tal, suscetível de prova em contrário, através de prova bastante de que o contribuinte não era o titular do direito registado.

Todavia, através da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Orçamento do Estado para 2016), foi concedido ao Governo pela Assembleia da República, autorização legislativa, para introduzir alterações ao Código do IUC, no sentido de "[d]efinir, 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 art.º 3.º".

Dessa autorização resultou a aprovação e entrada em vigor 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 art.º 3.º do CIUC passou a estabelecer que, "[s]ão 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".

Da redação dada ao n.º 1 do artigo 3.º do CIUC pelo Decreto-Lei n.º 41/2016 decorre, que o legislador procurou definitivamente 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.

Com esta alteração legislativa, ficou evidente que o legislador pretendeu que o sujeito passivo do imposto fosse indiscutivelmente o proprietário constante do registo, independentemente de ser ou não o titular do direito real de propriedade sobre o veículo, de forma a serem ultrapassadas dificuldades de natureza interpretativa que até aí existiam.

Ou seja, com a nova redação dada ao art.º 3.º do CIUC pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, CLARIFICOU-SE QUE O SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO É A PESSOA EM NOME DE Q ESTÁ REGISTADO O VEÍCULO AUTOMÓVEL.

Consequentemente, foi afastada a presunção de propriedade do veículo decorrente do registo automóvel ou qualquer presunção de incidência subjetiva na determinação do sujeito passivo do IUC, sendo o registo de propriedade automóvel a definir a incidência subjetiva do IUC e a identificar o sujeito passivo, independentemente da identidade ou da pessoa que tem a posse efetiva.

Não significa isto que se desconsidere os efeitos do registo no âmbito das regras de direito civil e do registo predial, mantendo-se inalterável o entendimento e a atuação da Administração Tributária quanto a esta matéria, isto é, será no âmbito do direito registal que devem ser efetuadas as diligências necessárias de forma a acautelar a veracidade e atualidade do registo automóvel e só assim terá efeitos em sede de IUC, seja para o futuro, seja em determinadas circunstâncias, para o passado, tal como se encontra explicitado no art.º 17.º-A do CIUC, dentro dos seus limites expressamente ali descritos.

O próprio preâmbulo do DL n.º 41/2016, de 01 de agosto, justifica a alteração introduzida com a "necessidade de ultrapassar dificuldades interpretativas que surgiram com redações anteriores deste Código, importa clarificar-se quem é o sujeito passivo do imposto", pelo que não tinha razão de ser a necessidade de alteração ou esclarecimento do art.º 3.º do CIUC se o legislador não o pretendesse.

Assim, no que se refere à matéria do registo automóvel, não se coloca em causa que este constitui uma presunção de que o direito registado existe na titularidade do sujeito que consta do registo, com a amplitude e conteúdo em que o foi, [cf. art.º 7.º do Código do Registo Predial (CRP), aqui aplicável supletivamente por força do art.º 29.º do Código de Registo Automóvel (CRA)], e que essa presunção é ilidível, podendo o facto inscrito ser infirmado e ilidido mediante prova em contrário.

Contudo, tal presunção deve ser ilidida em sede própria, isto é, no âmbito registal e aí deve ilidida e só depois terá consequências a jusante no domínio tributário, pelo que não é irrelevante à AT a presunção do registo nem a sua ilisão, como o ora recorrente quer fazer crer, pelo que esta presunção não contende direta e imediatamente com as normas de incidência subjetiva do imposto, ainda que, nela se repercutam os seus efeitos.

Ou seja, com a nova redação dada ao art.º 3.º do CIUC pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, clarificou-se que o sujeito passivo do imposto é a pessoa em nome de quem está registado o veículo automóvel.

Consequentemente, é afastada a presunção de propriedade do veículo decorrente do registo automóvel ou qualquer presunção de incidência subjetiva na determinação do sujeito passivo do IUC, sendo o registo de propriedade automóvel que define a incidência subjetiva do IUC e identifica o sujeito passivo, independentemente da identidade ou da pessoa que tem a propriedade efetiva.

Ainda assim, admitindo, do ponto de vista das regras do direito civil e do registo predial que a ausência de registo não afeta a aquisição da qualidade de proprietário e que o registo não é condição de validade dos contratos com eficácia real, o certo é que o legislador tributário ao estabelecer no artigo 3.º, n.º 1 do CIUC quem são os sujeitos passivos do IUC, estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são as pessoas ou entidades em nome das quais os veículos estão registados.

Nesse sentido se tem pronunciado a jurisprudência, incluindo a arbitral.

Veja-se, a título de exemplo, os acórdãos do CAAD nos processos n.ºs 522/2018-T e 557/2019-T, em que nas liquidações de IUC posteriores à alteração legislativa operada pelo DL n.º 41/2016, de 01 de agosto, decidem pela inexistência de qualquer presunção patente no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC e consequentemente pela incidência operada nas pessoas em nome das quais os veículos se encontram registados, vindo ao encontro do aqui alegado pela Autoridade Tributária e Aduaneira e concluindo pela legalidade dos atos tributários aí discutidos.

Também, a jurisprudência dos tribunais comuns tem feito a inequívoca distinção entre o

antes e o depois da alteração dada ao art.º 3.º n.º 1 do CIUC, operada pelo DL n.º 41/2016, de 01 de agosto, que, sem entrar na qualificação jurídica da nova redação, considera que a partir daquela data a lei não contempla nenhuma presunção, afastando de vez a questão de saber se foi ilidida ou não a presunção, pois ao retirar a parte "os proprietários dos veículos, considerando-se como tais", a alteração operada visou, claramente, passar a incidência subjetiva 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 efetivo proprietário e/ou possuidor.

Neste rumo, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2018-04-18, proferido no proc. 0206/17 e os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 2018-09-20 e 2019-02-21, proferidos, respetivamente, nos processos 01270/14.2BEPNF e 00611/13.4BEVIS.

Assim, em consentâneo com a nova redação introduzida pelo DL n.º 41/2016, de 01 de agosto, ao artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, concluiu-se que a questão relacionada com a venda dos veículos e as faturas de venda por si apresentadas não têm os efeitos que pretende, pois apesar da invocação de que os veículos foram alienados em data anterior à dos factos tributários, o facto é que as matrículas estavam ativas e a propriedade destes veículos esteve sempre registada em seu nome, pelo que a incidência subjetiva opera-se sobre si, (art.º 3.º n.º 1 e 6.º n.º 1 do CIUC).

Por outro lado, a falta de registo em nome do novo adquirente (a impulso deste ou do alienante, cf. DL n.º 177/2014) faz com que a incidência subjetiva do IUC se mantenha no titular do direito de propriedade inscrito na Conservatória do Registo Automóvel e seja este o responsável pela liquidação e pagamento do IUC, independentemente da sua alienação, fundamentos pelos quais não se pode acolher a pretensão por si apresentada.

Por outro lado, a falta de registo em nome do novo adquirente (a impulso deste ou do alienante, cf. DL n.º 177/2014) faz com que a incidência subjetiva do IUC se mantenha no titular do direito de propriedade inscrito na Conservatória do Registo Automóvel e seja este o responsável pela liquidação e pagamento do IUC, independentemente da sua alienação, fundamentos pelos quais não se pode acolher a pretensão por si apresentada.

Além de que, o ora recorrente poderia ter-se socorrido dos instrumentos legais ao seu dispor para promover a atualização dos registos de propriedade destes veículos, caso assim o entendesse, o que não fez.

Sendo o facto gerador do imposto constituído pela propriedade do veículo, tal como atestado pela matrícula ou registo em território nacional, cf. art.º 6.º do CIUC, e estabelecendo o legislador de forma inequívoca e clara, que os sujeitos passivos são os proprietários dos veículos, em nome das quais os mesmos se encontram registados, conforme o disposto no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, não restava outra alternativa à AT senão liquidar o imposto em causa, pois é no ora recorrente que se verifica o facto gerador do imposto e os elementos de incidência objetiva e subjetiva (artigos 2.º, 3.º e 6.º, n.º 1 do CIUC).

Por fim, o princípio da equivalência previsto no art.º 1.º do CIUC, invocado pelo contribuinte, não tem a amplitude que pretende. Trata-se de uma norma de carácter programático, sem carácter vinculativo, tal como foi referido por A. Brigas Afonso e Manuel Fernandes, em anotação ao referido artigo: "o princípio da equivalência, que agora impregna a fiscalidade automóvel, vai valendo como norma programática e como referencial que ajuda o decisor político a legitimar a tributação especial neste importante sector económico."

Ademais, o mérito dos argumentos invocados pelo recorrente não aduzem elementos novos que não tivessem sido objeto de análise e pronúncia no procedimento de reclamação graciosa, cuja decisão se encontra aqui em recurso.

Face ao exposto, conclui-se pela legalidade das liquidações, as quais foram efetuadas de acordo com as normas vigentes, improcedendo o pedido de juros indemnizatórios.

5.22. O despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico n.º ...2022... foi suportado com base nos argumentos transcritos no ponto anterior, tendo sido neste ainda acrescentado, antes de proferida a conclusão de indeferimento, que:

Em consonância com o atrás referido, vejamos o exemplo apresentado pelo recorrente relativo ao veículo com a matrícula ... , em que refere que o locatário V... , Lda (NIPC) tornou-se proprietário deste veículo em 2012-12-27, conforme evidência o documento comprovativo da transmissão – fatura de venda – junta aos autos.

Resulta da factualidade que este veículo está registado em nome do recorrente desde 2012-11-05 até à atualidade e não consta qualquer registo de locação sobre este veículo, conforme certidão da Conservatória do Registo Automóvel junta aos autos, pelo que como seria possível à Administração Tributária saber do negócio jurídico da venda celebrado entre as partes, se nenhuma der cumprimento às obrigações legais, que permitem conferir publicidade ao ato, designadamente através do registo na Conservatória do Registo Automóvel, ou dando cumprimento ao disposto no DL n.º 177/2014 de 15 de dezembro e art.º 17.º-A do CIUC?.

O legislador para efeitos de conferir segurança e certeza jurídicas na relação jurídico-tributária, em conformidade com a realidade negocial, determinou expressamente no art.º 3.º do CIUC e como pilar estrutural deste imposto, que a incidência subjetiva se afere pela pessoa em nome de quem está registada a propriedade do veículo na CRA, sendo o registo obrigatório nos termos do Decreto Lei n.º 54/75, de 12 de fevereiro.

Regra esta que aplica aos restantes veículos e que em nada contende com o princípio da equivalência, na exata medida em que cumpridas pelas partes as obrigações de registo, tal princípio permanece incólume.

5.23. A Requerente apresentou este pedido de pronúncia arbitral em 26-01-2023, peticionando a declaração de ilegalidade dos actos de indeferimento dos referidos recursos hierárquicos e das anteriores reclamações graciosas, bem como dos 44 actos de liquidação de IUC identificados (relativos ao IUC do ano de 2021) e, em consequência, requerendo o

reembolso do montante de EUR 4.552,25 relativo ao imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios calculados à taxa legal e nos termos legais.

Motivação quanto à matéria de facto

5.24. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos juntos aos autos pela Requerente e pela Requerida (processo administrativo).

Dos factos não provados

5.25. Não ficou provado que, relativamente ao veículo com a matrícula ... tenha sido efetuada uma renovação da locação financeira com o anterior locatário, como alega a Requerida, com início em 09-07-2015, ou seja, depois da referida viatura ter sido alienada, em 24-02-2006, ao anterior locatário (D..., Lda.), após decurso do contrato de locação documentado pela Requerente (com data de início em 14-09-2001 e término em 14-11-2014), renovação essa documentada com base na evidência de um “*print*” do cadastro da matrícula cujas atualizações, ao contrário do que sucedeu com o registo do contrato de locação documentado pela Requerente, não foram efetuadas pelo IRN (mas sim, um com origem no Locador e outro com origem na AT), sendo que este último registo já foi efetuado em 28-10-2022, ou seja, em data posterior à data do facto gerador do IUC (2021) e da liquidação (cujo pagamento do imposto ocorreu em 07-12-2021).

5.26. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. MATÉRIA DE DIREITO

- 6.1. Encontrando-se fixada a matéria de facto dada como provada, atentas as posições assumidas pelas Partes, vertidas nos argumentos expendidos nas peças processuais, cumpre a este Tribunal Arbitral determinar quem era, no caso, o sujeito passivo do imposto, de modo a decidir se as referidas liquidações de IUC enfermam ou não de ilegalidade, face ao disposto na legislação aplicável à data a que se reportam os factos tributários.
- 6.2. A Requerente, no pedido de pronúncia arbitral, refere que *“os veículos automóveis [identificados] (...) foram dados em contratos de aluguer de longa duração (...) ou de locação financeira (...) aos clientes (...) identificados (...)”* sendo que *“quase todos estes clientes (...) adquiriram, no termo de cada contrato, o veículo automóvel sobre o qual o mesmo incidia, mediante o pagamento do valor residual do bem locado, acrescido de despesas e IVA (...)”*.
- 6.3. Mais refere a Requerente que *“(...) nos casos das viaturas com as matrículas..., ..., ... e ..., por ter existido uma cedência da posição contratual, os sujeitos que vieram a adquirir as respetivas viaturas não coincidem com aqueles que originariamente celebraram os contratos (ou seja, com os anteriores locatários), ou, no caso das viaturas com as matrículas ... e ... por ter ocorrido um sinistro com salvado para a Seguradora, a propriedade transferiu-se para a esfera da Seguradora”*.
- 6.4. Alega a Requerente que *“(...) a propriedade de cada um dos veículos automóveis elencados (...) havia sido transmitida para os seus anteriores locatários, ou no caso, da cedência de posição contratual e de sinistro, a um terceiro”, mas ainda assim, “(...) foi notificada para proceder ao pagamento dos IUC (...)”*.
- 6.5. Assim, conclui a Requerente que *“(...) nas datas respeitantes aos factos tributários que originaram estas liquidações, a Requerente já não era locadora nem proprietária daqueles veículos automóveis e, por conseguinte, não pode assumir a qualidade de sujeito passivo dos impostos que lhe foram erroneamente liquidados”*.

- 6.6. Entende a Requerente que o artigo 3º, nº 1 do Código do IUC comporta uma presunção ilidível quanto a quem é proprietário de cada uma das viaturas tendo, para efeitos de prova, anexado com o ppa, cópia de documentos comprovativos de cada uma das transmissões das referidas viaturas, nomeadamente, cópias das faturas de venda dos veículos automóveis identificados, prova que a Requerida não relevou para efeitos de afastamento da alegada presunção.
- 6.7. Alega ainda a Requerente que a Requerida suporta a sua posição numa interpretação da maximalista da receita tributária e cerceadora do princípio da equivalência dado que “(...) o princípio da equivalência (...) não comporta razões de praticabilidade desmedida e que vai além dos objetivos pretendidos pelo legislador (...)” porquanto “exige que, no caso do IUC e quanto à sujeição passiva a este imposto, seja onerada a pessoa concreta que utilizou o veículo e provocou danos à rede viária com a sua utilização”.
- 6.8. Por outro lado, a Requerida, na Resposta apresentada, refere que “(...) através [do] (...) Orçamento do Estado para 2016, foi concedido ao Governo pela Assembleia da República, autorização legislativa, para introduzir alterações ao Código do IUC, no sentido de “[d]efinir, 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 art.º 3.º”, tendo dessa autorização resultado “(...) a aprovação e entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 41/2016 (...), 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”, no sentido de se clarificar “(...) quem é o sujeito passivo do imposto. (...)”.
- 6.9. Assim, segundo alega a Requerida, “o art.º 3.º do CIUC passou a estabelecer que, [s]ão 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” tendo ficado evidente “com esta alteração legislativa (...) que o legislador pretendeu que o

sujeito passivo do imposto fosse indiscutivelmente o proprietário constante do registo, independentemente de ser ou não o titular do direito real de propriedade sobre o veículo, de forma a serem ultrapassadas dificuldades de natureza interpretativa que até aí existiam”.

- 6.10. Alega ainda a Requerida “*no que respeita ao princípio da equivalência, invocado pela Requerente para afastar a incidência subjetiva sobre si, está contemplado no art.º 1.º do CIUC, dispondo este normativo que o imposto procura onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*” e que, “*(...), este princípio não tem a amplitude que [a Requerente] pretende, pois trata-se de uma norma de carácter programático, sem carácter vinculativo (...)*”.
- 6.11. Por outro lado, e quanto à prova que a Requerente apresentou, a Requerida identificando alegadas contradições, considera que as mesmas “*(...) retira[m] qualquer fiabilidade e credibilidade à prova apresentada*”.
- 6.12. Em consequência, entende a Requerida que “*(...) a Requerente não tem razão, e que persiste em fazer uma análise enviesada da letra da lei, e uma interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrado no Código do IUC e no sistema jurídico-fiscal, devendo as liquidações manterem-se, uma vez que não enfermam de erro ou vício*”, concluindo pela improcedência do pedido, incluindo a pretensão do direito a juros indemnizatórios.
- 6.13. Neste âmbito, para decidir a qual das Partes assiste razão na determinação de quem é sujeito passivo de imposto à data a que se reportam os factos tributários, haverá que dar resposta a duas questões, a decidir:

- 6.13.1. A primeira questão que se discute a propósito do artigo 3º do Código do IUC é a de saber se a mesma a consagra uma presunção ilidível ou inilidível de propriedade do veículo automóvel para efeitos de tributação?
- 6.13.2. A segunda questão a decidir neste processo é a de saber se, admitindo-se que a referida norma, na redação em vigor à data a que se reportam as liquidações, continua a consagrar a referida presunção ilidível (admitindo prova em contrário), esta prova pode ou não ser realizada através da exibição de cópias dos contratos e das facturas de venda, que foram anexados ao processo pela Requerente?

Da incidência subjectiva do IUC

- 6.14. De acordo com o previsto no artigo 1º do Código do IUC, “*o imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*”, dando assim cumprimento ao imperativo constitucional, previsto no artigo 66º da Constituição da Republica Portuguesa (CRP), nos termos do qual se refere que “*para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos (...) assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida*” [nº 2, alínea h)], promovendo-se assim um princípio de “*poluidor-pagador*”, cumprindo-se com o pressuposto de igualdade material entre todos os cidadãos que dão causa ao custo ambiental e corporizando, desta forma, o IUC com as preocupações ambientais que à política fiscal se impõem.
- 6.15. Assim sendo, como deverá ser interpretado o disposto no artigo 3º, nº 1, do Código do IUC, na sua actual redacção?

6.16. Preliminarmente, refira-se que na redação anterior à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de Agosto, o referido artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC dispunha, em matéria de incidência subjectiva, que eram “(...) 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”, sendo que o n.º 2 do mesmo artigo referia que “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” (sublinhado nosso).

6.17. E no que diz respeito de se saber se esta norma de incidência subjectiva consagrava ou não uma presunção, cumpre aqui realçar não só a jurisprudência firmada no CAAD que apontou, regra geral, no sentido de que o artigo 3.º, n.º do Código do IUC, naquela redação, consagrava uma presunção legal ilidível, como também diversa jurisprudência de Tribunais Superiores, nomeadamente, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), proferido no âmbito do processo n.º 08300/14, de 19-03-2015, nos termos do qual se entendeu que “o citado art.º.3, n.º.1, do C.I.U.C., 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, da L.G.T”, ou seja, admitindo prova em contrário.^{8 9}

⁸ Neste sentido, a Requerente cita diversas decisões arbitrais, subscritas por diversos árbitros.

⁹ Com efeito, nos termos do disposto no n.º 1, do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro (que instituiu o Registo da Propriedade Automóvel), “o registo de veículos tem essencialmente por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respetivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico”, acrescentando o artigo 7.º do Código do Registo Predial que “o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define”. Assim, concluiu-se que registo de propriedade automóvel não tem, portanto, natureza constitutiva, mas meramente declarativa, permitindo apenas a inscrição no registo presumir a existência do direito e a sua titularidade. Logo, a presunção resultante do registo pode ser ilidida mediante prova em contrário. Com efeito, nos termos do disposto no artigo 408.º do Código Civil, salvas as excepções previstas na lei, a constituição ou transferência de direitos reais sobre coisa determinada dá-se por mero efeito do contrato, não ficando a sua validade dependente da inscrição no registo. Em suma, o registo automóvel, na economia do Código do IUC, representa mera presunção ilidível dos sujeitos passivos do imposto. No caso de um contrato de compra e venda de um veículo automóvel, não prevendo a lei qualquer excepção para o mesmo, o contrato tem eficácia real, passando o adquirente a ser o seu proprietário, independentemente do registo; do mesmo modo, o titular inscrito no registo deixará de ser o proprietário, pese embora ainda possa constar, por algum tempo ou mesmo muito, do registo como tal (neste sentido, vide nomeadamente, a decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 55/2023, de 02-06-2023) (sublinhado nosso).

- 6.18. Nestes termos, e sem margem para dúvidas, este era o entendimento válido e aplicável para as liquidações efectuadas ao abrigo da anterior redacção do artigo 3º do Código do IUC.
- 6.19. Mas o que dizer da “nova” redacção dada pelo Decreto-Lei nº 41/2016, de 1 de Agosto, ao referido artigo 3º, nº 1 do Código do IUC, no sentido de 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*”, eliminando da sua redacção a expressão “*(...) considerando-se como tais (...)*” (sublinhado nosso).
- 6.20. Nesta matéria, refira-se que esta alteração foi motivada pela necessidade de “*(...) ultrapassar dificuldades interpretativas que surgiram com redacções anteriores deste Código e com o objectivo de clarificar-se quem é o sujeito passivo do imposto*”.
- 6.21. Neste âmbito, e citando recente Acórdão do TCAS (nº 519/18.7BELRS, de 02-03-2023), “*dúvidas não existem de que a lei habilitante, a LOE, no seu artigo 169º, classifica a alteração legal a efectivar quanto ao artigo 3º do CIUC como tendo carácter meramente interpretativo. Já a norma habilitada se limita a estabelecer, no seu preâmbulo, o seguinte: (...) o artigo 169º 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 redacções anteriores deste Código, importa clarificar-se quem 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”. (...).*”
- 6.22. Assim, a alteração introduzida no artigo 3º, nº 1 ao referir que “*são sujeitos passivos do imposto as pessoas (...) em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos*” em lugar de “*são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas (...), em nome das quais os mesmos se encontrem*

registados”, procurou ir para além da noção jurídica de propriedade, empurrando a tónica determinante da incidência do imposto para o registo de propriedade.

- 6.23. Considerar-se que a redação do artigo 3.º do CIUC, em vigor à data dos factos tributários que determinaram as liquidações de IUC aqui impugnadas, não contempla uma presunção e, conseqüentemente, não permitiria que se colocasse a questão de saber se a elisão de uma presunção foi realizada, antes atribuindo exclusiva relevância à pessoa que consta do registo, independentemente de ser ela ou não a proprietária ou a possuidora da viatura no momento da ocorrência do facto gerador e exigibilidade do imposto, não se afigura como correto.
- 6.24. Com efeito, e continuando a citar o referido no Acórdão do TCAS (nº 519/18.7BELRS, de 02-03-2023), “(...) *se após a referida alteração legislativa o efetivo proprietário não é sujeito passivo, desde que não seja a pessoa identificada no registo, por maioria de razão não pode funcionar a equiparação a proprietário dos locatários financeiros e titulares dos outros direitos previstos no n.º 2 do artigo 3.º do CIUC se aqueles não constarem do registo automóvel. Acresce que o facto de ter sido celebrado um contrato de locação por dado prazo não significa que o mesmo não haja sido resolvido ou extinto até ao momento da exigibilidade do imposto, sendo certo que, na data do facto tributário, todos os veículos estavam registados em nome da Impugnante (...). Outrossim, a aplicação do n.º 2 do artigo 3.º do CIUC sempre teria de assentar na vigência do contrato de locação, o qual extingue-se no termo do respetivo prazo, por caducidade, de acordo com o disposto na alínea a) do artigo 1051.º do Código Civil, ou por outros motivos, designadamente, a resolução, nos termos dos artigos 1047.º e 1048.º do Código Civil e 16.º e 17.º do Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de junho. Decorre do exposto (...) que mesmo que se considerasse provado que os veículos em causa estavam entregues em regime de locação financeira (...) tal factualidade não era suscetível de fazer atuar a equiparação prevista no n.º 2 do artigo 3.º do CIUC. Isto porque, (...) o sujeito passivo do IUC não é aquele que tem a posse ou a mera detenção, nem o que utiliza ou circula com o veículo, mas antes aquele em nome do qual a propriedade se encontra registada*

ou, em alternativa, aquele possuidor de um dos outros direitos equiparados previstos no n.º 2 do artigo 3.º do CIUC. (...). (...) com efeito retira-se da norma ínsita no artigo 3.º do CIUC em vigor à data dos factos que a intenção do legislador foi a de fazer recair as regras de incidência do imposto nas pessoas (singulares ou coletivas de direito publico ou privado) que sejam considerados proprietários nos termos das regras do registo automóvel, o que significa que estamos na presença de uma presunção decorrente do registo, porém, ilidível nos termos gerais” (sublinhado nosso).¹⁰

6.25. No caso em análise, à data dos factos tributários, de acordo com a prova apresentada pela Requerente, e conforme matéria dada como provado no ponto 5.º, supra, todas as viaturas tinham sido transmitidas a terceiros, antes da data aniversário da matrícula no ano de 2021, tendo assim caducado os respectivos contratos de locação (ou de natureza análoga), pelo que a Requerente já não assumia a posição de Locadora, porquanto a relação jurídica com os anteriores locatários, ao abrigo de um daqueles contratos já não existia.

6.26. Assim, e retomando os aspetos que se prendem com o registo, refira-se que o registo do direito de propriedade de um veículo tem um efeito meramente declarativo e não constitutivo de qualquer direito registado, pelo que se configura como uma presunção da

¹⁰ Nesta matéria, também a decisão arbitral proferida no âmbito do processo nº 106/2022-T, de 27-07-2022, que nesta matéria aqui se acompanha, refere que “*é certo que a última alteração introduzida no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC potenciou (ainda mais) a discussão sobre se a presunção nela consagrada é, ou não, suscetível de ser ilidida através de prova em contrário – ainda para mais conhecendo-se o debate que antecedeu a respetiva consagração em texto legal. Contudo, a partir do momento em que a norma se insere num conjunto normativo onde se prevê, inequivocamente, que todas as presunções consagradas em normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário, não há outra forma adequada de interpretar o texto legal que não seja a de entender que o mesmo contempla uma presunção ilidível. Para tanto basta sabermos o que é uma presunção – nos termos do código civil, presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido – e sabermos reconhecer no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC uma norma de incidência tributária - facto que nem a AT discute. Como afirmam DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, na anotação ao n.º 3 do artigo 73.º da LGT, “as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão presume-se ou semelhante (...). No entanto, as presunções também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objetiva, quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores de bens móveis ou imóveis, em situações em que não é inviável apurar o valor real”.*

existência do direito, nos termos em que se encontra registado, que pode ser ilidida, ou seja, admite a prova em contrário.¹¹

6.27. Com efeito, conforme referido na Decisão Arbitral nº 16/2018-T, “*o registo definitivo mais não constitui do que a presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos exactos termos do registo (...), admitindo (...) contraprova, como decorre da lei e a jurisprudência exemplificativamente assinalando-se os Acórdãos do STJ nºs 03B4369 e 07B4528, respectivamente, de 19/02/2004 e 29/01/2008*”.

6.28. Assim, e acompanhando-se o teor da Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo nº 145/2017-T, “*a função legalmente reservada ao registo é, assim, por um lado, a de publicitar a situação jurídica dos bens (...) e, por outro, permitir-nos presumir que existe o direito sobre esses veículos e que o mesmo pertence ao titular, como tal inscrito no registo, o que significa que o registo não tem uma natureza constitutiva do direito de propriedade, mas apenas declarativa, sendo que tais presunções são ilidíveis, seja por força do estabelecido no n.º 2 do art.º 350.º do CC, seja à luz do disposto no art.º 73.º da LGT. Daí que, a partir do momento em que se afastem as presunções em causa, mediante adequada prova, a AT não poderá persistir em considerar como sujeito passivo do IUC a pessoa em nome de quem o veículo continuar registado*” (sublinhado nosso).

6.29. Por outro lado, e no que diz respeito ao princípio da equivalência, acompanhando-se o entendimento vertido, nesta matéria, na Decisão Arbitral citada no ponto anterior, “*a interpretação do n.º 1, do art.º 3.º do CIUC, (...), tendo em conta, particularmente, a relevância legalmente conferida ao princípio da equivalência, não comporta a tributação, em IUC, do locador que, enquanto proprietário formal do veículo, não tem, consequentemente, qualquer potencial poluidor, o que significa que os danos advenientes*

¹¹ No sumário do Acórdão do TCAS (nº 519/18.7BELRS, de 02-03-2023), já anteriormente citado, pode ler-se que “*retira-se da norma ínsita no artigo 3.º do CIUC na alteração que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, que a intenção do legislador foi, ali, a de fazer recair as regras de incidência do imposto nas pessoas (singulares ou coletivas de direito público ou privado) que sejam considerados proprietários nos termos das regras do registo automóvel, o que significa que estamos na presença de uma presunção decorrente do registo, porém, ilidível nos termos gerais*”.

para a comunidade, decorrentes da utilização dos veículos automóveis devem ser assumidos pelos seus reais utilizadores, como custos que só eles deverão suportar” (sublinhado nosso).^{12 13}

- 6.30. Assim, admitindo-se a ilusão da presunção contida no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC, tendo em consideração que à data dos factos geradores do IUC, as viaturas automóveis que deram origem aos actos de liquidação objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral já não estavam locadas, a Requerente procurou demonstrar que, nessas datas, já não era, nem Locadora, nem proprietária dos referidos veículos automóveis, anexando para o efeito cópia das respectivas facturas (ou facturas-recibo) de venda de cada uma delas.
- 6.31. Nesta matéria, refira-se que em sede de ónus da prova, cabe ao sujeito passivo (Requerente) apresentar meios idóneos para promover a prova necessária ao afastamento da presunção, ou seja, cabe-lhe a prova de que não era o proprietário à data do facto tributário (“prova do contrário”).

¹² Neste âmbito, cite-se de novo a decisão arbitral proferido no âmbito do processo 106/2022-T, de 27-07-2022, nos termos da qual se refere que *“quanto ao elemento teleológico, importa referir que o princípio estruturante da reforma da tributação automóvel é justamente o da incidência da tributação sobre o verdadeiro utilizador do veículo, não se coadunando este princípio com a leitura “cega” da letra da lei, que poderia levar, afinal, a tributar quem não fosse proprietário e, dessa forma, quem não fosse o sujeito causador do “custo ambiental e viário” provocado pelo veículo, a que alude o artigo 1.º do CIUC. Donde, a interpretação do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC à luz da relevância legalmente, constitucionalmente e até no âmbito do Direito da União Europeia, conferida ao princípio da equivalência não comporta a tributação, em IUC, do locador que, enquanto proprietário formal do veículo, não tem, conseqüentemente, qualquer potencial poluidor, o que significa que os danos advenientes para a comunidade, decorrentes da utilização dos veículos automóveis devem ser assumidos pelos seus reais utilizadores, como custos que só eles deverão suportar”* (sublinhado nosso).

¹³ Neste sentido, cite-se também a decisão arbitral nº 185/2017-T, de 04-10-2017, nos termos da qual se escreve que *“a lei fiscal teve, desde sempre, o objetivo de tributar (para o caso que ora interessa) o verdadeiro e efetivo proprietário e utilizador do veículo, afigurando-se indiferente a utilização de uma ou outra expressão que, como vimos, têm na nossa ordem jurídica um sentido coincidente. O mesmo se diga quando nos socorremos dos elementos de interpretação de natureza racional ou teleológica. Com efeito, o atual e novo quadro da tributação automóvel consagra princípios que visam sujeitar os proprietários dos veículos a suportarem os prejuízos por danos viários e ambientais causados por estes, como se alcança do teor do art. 1º do CIUC. Ora a consideração destes princípios, designadamente, o princípio da equivalência, que merecem tutela constitucional e consagração no direito comunitário, e são também reconhecidos em outros ramos do ordenamento jurídico, determina que os aludidos custos sejam suportados pelos reais proprietários, os causadores dos referidos danos, o que afasta, de todo, uma interpretação que visasse impedir os presumíveis proprietários de fazer prova de que já não o são por a propriedade estar na esfera jurídica de outrem”*.

- 6.32. Para este efeito, o sujeito passivo (Requerente) da relação jurídica tributária pode lançar mão do procedimento contraditório próprio previsto no artigo 64º do CPPT ou, em alternativa, pode utilizar o procedimento de reclamação graciosa ou a impugnação judicial, sendo o processo arbitral, nos termos da lei, um meio processual idóneo para ilidir as presunções constantes das normas de incidência tributária.¹⁴
- 6.33. Nestes termos, para que a Requerente possa afastar a presunção de que era a proprietária dos veículos automóveis identificados, torna-se relevante analisar a questão da idoneidade da cópia dos contratos, das faturas e das facturas-recibo apresentadas, pela Requerente, enquanto meio de prova da venda dos veículos.
- 6.34. Como se refere na decisão arbitral proferido no âmbito do processo nº 106/2022-T, de 27-07-2022, já aqui diversas vezes citada e que se acompanha também nesta matéria, “*o afastamento da presunção legal resultante do registo obedece à regra constante do artigo 347.º, do CC, nos termos do qual a prova legal plena só pode ser contrariada por meio de prova que mostre não ser verdadeiro o facto que dela for objeto. O que significa que não basta à parte contrária opor a mera contraprova - a qual se destina a lançar a dúvida sobre os factos (cfr. o artigo 346.º, do CC) – ela tem de demonstrar que não é verdadeiro o facto presumido, de forma que não reste qualquer incerteza de que os factos resultantes da presunção não são reais*”.
- 6.35. E prossegue a referida decisão no sentido de que “*a fatura é um documento contabilístico elaborado internamente numa empresa, de acordo com as prescrições constantes do artigo 36.º do Código do IVA e respetiva legislação complementar, válida para titular diversas operações com relevância fiscal [cf. o disposto no n.º 6 do artigo 23.º do Código do IRC, al. b) do n.º 1 do artigo 29.º e artigo 36.º do Código do IVA e artigo 115.º do Código do IRS] e que se destina à contraparte numa transmissão de bens ou prestação de serviços, mas que também serve para outros efeitos, nomeadamente, junto da AT, para*

¹⁴ Neste sentido, vide decisão arbitral proferido no âmbito do processo 106/2022-T, de 27-07-2022.

efeitos de liquidação de impostos. Portanto, a menos que se demonstre a sua falsidade, as faturas presumem-se válidas para todos os efeitos legais. Por outro lado, é um documento que surge na fase de liquidação da importância a pagar pelo comprador e que nem sempre coincide com o pagamento efetivo, muitas vezes antecedendo-o. Assim, embora não façam prova do pagamento efetivo do preço pelo mesmo comprador, constituem prova da transação que o justifica, ou seja, da compra e venda efetuada” (sublinhado nosso).^{15 16 17}

6.36. E conclui-se no âmbito do já referido processo arbitral que “(...) os documentos juntos aos autos – e que serviram de base à matéria de facto provada – constituem um meio próprio para ilidir a presunção de incidência subjetiva do IUC em que se fundamentam as liquidações tributárias cuja anulação é peticionada nestes autos. Além disso, gozam da presunção de veracidade que lhes é conferida pelo artigo 75.º, n.º 1 da LGT, tendo, assim, idoneidade e força bastante para ilidir a presunção que suportou as liquidações efetuadas com base no registo automóvel” (sublinhado nosso).

¹⁵ Neste sentido, vide também decisão arbitral proferido no já citado processo nº 55/2023, de 02-06-2023.

¹⁶ Neste sentido, e como se refere na decisão arbitral proferida no âmbito do processo nº 208/2017-T, de 09-10-2017, “as facturas (...), referentes às vendas dos veículos, na medida em que gozam da presunção de veracidade que no n.º 1 do art.º 75.º da LGT lhes é conferida, cabendo à AT, atento o disposto no art.º 75.º, n.º 2 da LGT, no quadro das fundadas e objectivas razões que tivesse, demonstrar que as informações nelas inscritas não correspondem à realidade, permitem concluir pela real transferência da titularidade dos veículos, constituindo meio de prova suficiente para ilidir as presunções em causa nos autos, ou seja, a presunção estabelecida no art.º 7.º do Código do Registo Predial e a consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, o que significa que, à data em que o imposto era exigível, a propriedade dos veículos em questão havia sido transferida da Requerente para terceiros, não sendo a mesma sujeito passivo do imposto em causa. Assim, tendo os veículos referenciados nos autos sido alienados em datas anteriores às datas relativas à exigibilidade do IUC, deverá considerar-se que a Requerente, relativamente a tais veículos, não era, à data a que dizem respeito as liquidações em causa, sujeito passivo do imposto em questão, não se podendo, pois, deixar de considerar que a presunção legal consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC foi ilidida. Assinale-se ainda que tanto a fatura (como a nota de débito) constituem na verdade documentos contabilísticos elaborados no seio da empresa e que se destinam ao exterior. A factura deve visualizar-se como o documento contabilístico através do qual o vendedor envia ao comprador as condições gerais da transacção realizada. (...). Ambos os documentos surgem na fase de liquidação (que não coincide muitas vezes com o pagamento efetivo) da importância a pagar pelo comprador. Assim, embora não fazendo prova do pagamento efetivo do preço pelo mesmo comprador, constituem prova dessa mesma transação, ou seja, da compra e venda efetuada, (...)” (sublinhado nosso).

¹⁷ No mesmo sentido, vide também decisão arbitral nº 185/2017-T, de 04-10-2017.

- 6.37. No caso, como não existem quaisquer elementos que permitam entender que os dados inscritos nos contratos (já caducados), nas referidas facturas e nas faturas-recibo não correspondem à verdade contratual (em função da matéria dada como provada), não viu este Tribunal razões para pôr em causa o seu teor, sendo também certo que a lei [no caso, o n.º 1 do artigo 75.º da Lei Geral Tributária (LGT)], atribui a esse tipo de documentos uma presunção de veracidade que a Requerida procurou afastar, de forma genérica.
- 6.38. Face ao quadro jurídico aplicável e à prova produzida, conclui este Tribunal Arbitral que a Requerente não era realmente proprietária dos veículos a que respeitam as liquidações em apreço na data em que ocorreu o facto gerador do IUC liquidado em relação ao exercício de 2021, por ter transferido, em momento anterior à data em que era devido o respetivo IUC, a propriedade dos referidos veículos.
- 6.39. Em consequência, considera-se que fica afastada a regra de incidência subjetiva consagrada no n.º 1, do artigo 3.º do Código do IUC, sendo assim afirmativas as respostas a dar às questões enunciadas nos pontos 6.13.1. e 6.13.2., supra.
- 6.40. Em consonância com o acima exposto, consideram-se ilegais os actos de liquidação de IUC referentes aos 44 veículos identificados nos autos na medida em que, na data da exigibilidade do imposto (ano 2021) a propriedade dos mesmos já tinha sido transmitida (ainda que não estivesse registada, a favor dos novos proprietários), sendo estes os sujeitos passivos do imposto.
- 6.41. Assim, consideram-se também ilegais os despachos de indeferimentos dos três Recursos Hierárquicos apresentados relativamente às três Reclamações Graciosas (cujos despachos de indeferimento, foram, pelas mesmas razões ilegais), que foram primeiramente interpostas quanto aos actos de liquidação de IUC aqui impugnados, porquanto a Requerente havia naqueles processos anexado o mesmo tipo de prova (ilidindo assim a presunção), o que teria permitido à Requerida anular, em sede graciosa, as liquidações aqui impugnadas.

6.42. Nestes termos, determina-se a anulação dos referidos actos de liquidação de IUC objecto do pedido, com o conseqüente reembolso das quantias de imposto pagas, determinando-se também a anulação dos despachos de indeferimento dos três Recursos Hierárquicos apresentados.

Do reembolso do imposto pago com juros indemnizatórios

6.43. No que diz respeito ao pagamento de juros indemnizatórios, de acordo com o disposto no nº 5, do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.

6.44. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24º, nº 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a actos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”.

6.45. Como refere Jorge Lopes de Sousa “*insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)*”.

6.46. Assim, nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43º, nºs 1 e 2, e 100º da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

- 6.47. Nestes termos, o direito a juros indemnizatórios dependerá sempre da verificação de um erro imputável aos serviços da Requerida, do qual tenha resultado um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
- 6.48. Na sequência da declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IUC acima já identificados (vide ponto 6.40.) nos termos do disposto na alínea b), do nº 1, do artigo 24º do RJAT (em conformidade com o que aí se estabelece), *“a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*, havendo pois de avaliar se houve ou não erro imputável aos serviços da Requerida, do qual tenha resultado um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
- 6.49. Analisada a situação, verifica-se que a Requerida ao liquidar o IUC nos termos em que o fez, deu cumprimento ao normativo legal estabelecido no nº 1º do artigo 3º do Código do IUC, uma vez que este atribui a qualidade de sujeito passivo à pessoa em nome do qual se encontra registado o veículo na Conservatória do Registo Automóvel.
- 6.50. Contudo, em momento posterior, a Requerida poderia ter alterado a sua posição, anulando as liquidações de imposto, quer em sede de Reclamações Graciosas, quer em sede de Recursos Hierárquicos apresentados pela Requerente, tendo em consideração a prova produzida pela Requerente mas, em todos eles, manteve os seus argumentos e, com isso, mantendo os actos de liquidação de imposto reclamados (e aqui impugnados), daí resultado a manutenção de um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

6.51. Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que terá de haver lugar ao reembolso dos montantes pagos pela Requerente, relativos ao IUC (do ano 2021) respeitante às viaturas automóveis identificadas, acrescidos dos juros indemnizatórios, calculados nos termos legais, por se verificarem os requisitos para a sua atribuição (existência de erro imputável aos serviços da Requerida).¹⁸

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

6.52. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*” sendo que:

6.52.1. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito;

6.52.2. Nos termos do nº 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

6.53. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerida, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 do RJAT e artigo 4º, nº 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

¹⁸ Neste sentido, vide AC TCAS nº 9723/16.1BCLSB, de 16-12-2020, nos termos do qual se refere que “*os juros indemnizatórios são devidos quando o contribuinte reclamou graciosamente ou impugnou judicialmente e viu a sua pretensão atendida e na liquidação houve erro imputável aos serviços do qual resultou o pagamento de imposto indevido, conforme decorre do n.º 1, do artigo 43.º da LGT. A lei ao usar a expressão "erro", e não "vício" ou "ilegalidade", para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros indemnizatórios, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, e que são, o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito*”.

7. DECISÃO

7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas no Capítulo anterior, decidiu este Tribunal Arbitral Singular:

- 7.1.1. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação dos 44 actos de liquidação de IUC impugnados, bem como das decisões de indeferimento dos Recursos Hierárquicos apresentados relativos às decisões de indeferimento proferidas quanto às Reclamações Graciosas interpostas contra aquelas liquidações, com fundamento em ilegalidade;
- 7.1.2. Em consequência, determinar o reembolso da quantia de EUR 4.552,25 relativa ao total de IUC indevidamente pago pela Requerente, com incidência de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais;
- 7.1.3. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

Valor do processo: Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 4.552,25.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 612,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de Julho de 2023

O Árbitro,

Sílvia Oliveira