

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 821/2019-T

Tema: IUC – Inexistência de presunção da propriedade (art.º 3.º, n.º 1).

*Reforma a decisão arbitral de 14 de setembro de 2020.

SUMÁRIO:

- I. Nos termos da nova redacção do art.º 3º, nº 1, do CIUC, introduzida pelo DL nº 41/2016, responde pelo pagamento do imposto a pessoa em nome da qual está registado o veículo na data da verificação do facto tributário, independentemente de, nessa data, já ter havido uma transmissão da propriedade para terceira pessoa
- II. A aplicação da norma, nestes termos, não viola o princípio da igualdade (tributária) consagrado no art.º 13.º da Constituição.

DECISÃO ARBITRAL

I

1. A Requerente, A..., SA., sociedade anónima matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e de identificação de pessoa colectiva..., com sede na Rua ...n.º ..., ...-... Lisboa, apresentou impugnação perante o Tribunal Central Administrativo Sul da decisão arbitral de 19 de Setembro de 2019, ao abrigo do disposto nos art.ºs 27.º e 28.º do RJAT, invocando a omissão de pronúncia quanto à questão da inconstitucionalidade da interpretação normativa do art.º 3.º, nº 1, do Código do IUC, quando aplicado de acordo com o entendimento de que o proprietário registado na CRA é, sem excepções, o sujeito passivo do imposto, independentemente de ser o seu proprietário jurídico e económico, v.g. o causador do prejuízo ambiental e viário que este tributo visa justamente (onerar ou) compensar, por violar o princípio da equivalência ínsito no art.º 13.º da CRP.

1.

2. O TCA Sul, por acórdão de 19 de Junho de 2024, deu como verificada a nulidade da decisão por omissão de pronúncia.
3. Em cumprimento do julgado, cabe proceder à reforma da decisão arbitral, suprimindo a omissão de pronúncia, o que se faz nos termos seguintes.

II

4. A Requerente suscitou, efectivamente, a questão da inconstitucionalidade da referida interpretação do art.º 3.º, n.º 3, do CIUC nos art.ºs 107.º a 147.º do p.p.a.
5. Genericamente entende que o princípio da igualdade tributária constante do art.º 13.º da CRP se desdobra nos princípios da capacidade contributiva (que fundamenta e limita os impostos) e da equivalência (que fundamenta as taxas e contribuições).
6. Todavia, os impostos ambientais, como é o caso do IUC, por terem uma natureza comutativa, terão como fundamento e limite o princípio da equivalência, devendo adequar-se ao custo que o sujeito passivo gera à administração ou ao benefício que a administração lhe proporciona – o que implicará que a incidência objectiva seja estreita e específica.
7. Assim, a compensação da comunidade pela criação de um custo ou o aproveitamento de um benefício pelos sujeitos passivos deverão constituir os limites da quantificação dos tributos nele fundados.
8. Isso implica que, por regra, grupos de pessoas que não causam um custo ou não aproveitam um benefício, não suportem o imposto (o que é acolhido em relação ao IUC – cfr. art.º 1.º do CIUC).
9. Admite, todavia, a Requerente que o princípio da igualdade e, conseqüentemente, os seus subprincípios poderão ser restringidos por força do princípio da praticabilidade e igualmente por razões extrafiscais, sempre sujeitas a um controlo de proporcionalidade.
10. A praticabilidade implica que o legislador se deva conter na determinação das soluções legais, de modo a deixar à administração uma margem de decisão, sob pena de essas soluções poderem mostrar-se impraticáveis.
11. Afirmar existir no art.º 3.º, n.º 1, do IUC uma presunção inilidível será inconstitucional por não admitir que não seja onerada a pessoa que não utilizou o veículo (causando os respectivos danos ambientais) - no sentido do entendimento do Tribunal Constitucional

quando exige uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado para objecto do imposto (ac. 348/97 de 29 de Abril de 1997), proibindo presunções absolutas (na medida em que impedem o contribuinte de provar a inexistência da capacidade contributiva visa na respectiva lei, quer pela exigência de idoneidade das presunções relativas para apresentarem o pressuposto económico tido em conta).

12. Nesse mesmo sentido, o art.º 73.º da LGT estabelece que *as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário*, ainda que a praticabilidade admite o uso dessa técnica na determinação, em abstracto, do grupo dos causadores dos danos ou dos beneficiários das atribuições que visam ser internalizadas pelo imposto.
13. Assim, para que a interpretação do art.º 3.º, nº 1, do Código do IUC possa estar em harmonia com o princípio da equivalência, a presunção de causação de custo ou de aproveitamento de um benefício deixa de subsistir quando o putativo proprietário apresenta prova da transmissão da propriedade do veículo, prova essa válida para efeitos de direito civil.
14. Seria, portanto, manifestamente contrário às exigências de proporcionalidade uma interpretação da referida norma nos termos da qual o antigo proprietário do veículo automóvel, por ter sido anterior locador, se veja obrigado a suportar o IUC e demais encargos associados, possa ou não requerer a alteração do registo da propriedade da viatura, uma vez que essa alteração lhe acarretará custos que ele não está obrigado a suportar, ou suportará *ad aeternum* o custo do IUC, como repercussão de um dano que não provocou. Isto quando – para efeitos de proporcionalidade – o custo que a AT teria neste tipo de situações seria apenas a emissão de uma nova liquidação de IUC.
15. Conclui, portanto, a Requerente que, mesmo que se pudesse interpretar o disposto no art.º 3.º, nº 1, do CIUC como se de uma presunção inilidível se tratasse, não seria possível aplicar essa interpretação à situação vertente (entidade locadora), sob pena de manifesta e crassa inconstitucionalidade.

III

16. Exposta a posição da Requerente, em relação à qual se constatou omissão de pronúncia, importa apreciá-la.
17. Seguir-se-ão, para o efeito, os termos e a posição definida na decisão do CAAD de 15 de Novembro de 2024, no processo 410/2020-T.
18. Tal como se referiu anteriormente, a presente decisão versa sobre a compatibilidade da interpretação do art.º 3º, nº 1, do CIUC, na redacção dada pelo DL nº 42/2016, com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da equivalência, corolários lógicos do princípio da igualdade tributária consagrado no art.º 13º da CRP, segundo a qual são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos automóveis (no sentido de que o imposto incide sobre os titulares desses registos, independentemente de a propriedade desses bens ter sido entretanto transmitida para outra pessoa).
19. A CRP não consagra em termos explícitos uma regra relativa à capacidade contributiva (no sentido de que os cidadãos devam, sem distinção, contribuir segundo os seus haveres e na medida fixada por lei para os encargos públicos) apenas podendo extrair-se esse princípio do art.º 13.º que, na afirmação da igualdade perante a lei, consagra implicitamente a igualdade tributária.
20. O art.º 73.º da LGT, ao proibir presunções inilidíveis, acolhe a doutrina do Tribunal Constitucional (ac. 63/96, 488/2021), a qual não tem, todavia, aplicação na situação em análise, conforme reconhece explicitamente o ac. do STA de 26.6.2024 (proc. 0059/239BALB).
21. De facto, quando o DL nº 41/2016 retirou do art.º 3.º, nº 1, do CIUC a referência aos *proprietários dos veículos, considerando-se como tais*, a incidência subjectiva do imposto passou do proprietário do veículo para a pessoa em nome da qual esse veículo está registado, desaparecendo, portanto, a dicotomia entre a propriedade real e presumida (ou publicitada via direito registral).
22. Este regime substituiu a anterior presunção ilidível por um regime diferente, no qual passa a ser sujeito passivo de imposto o proprietário constante do registo, independentemente de poder não ser o titular do direito real de propriedade sobre o veículo.

23. Assim, por razões de simplicidade e praticabilidade, o legislador pretendeu afastar qualquer presunção legal quanto a quem pode ser considerado proprietário de um veículo, vindo antes determinar que passará a ser sujeito passivo do imposto a pessoa em nome da qual os veículos se encontrem registados. A propriedade da viatura automóvel deixou, portanto, de ser elemento de preenchimento da norma de incidência subjectiva do imposto, a qual passou a aferir-se apenas em função da matrícula.
24. Essa incidência não será, no entanto, *ad aeternum* – como pretende a Requerente – já que a matrícula pode ser alterada ou cancelada por iniciativa do titular ou impugnada nos termos do art.º 5º do Código do Registo de Bens Móveis, sendo essas formalidades proporcionais.
25. De facto, tal como se refere no citado ac. do STA de 26.6.2024, *a actualização do registo não é um ónus tão pesado que não possa e deva ser cumprido por quem deixa ou adquire a condição de proprietário. Especialmente num contexto em que o legislador instituiu mecanismos simples de actualização do registo automóvel, designadamente através do DL n.º 177/2014. Donde, conferido o procedimento em causa, tem de concluir-se que, atendendo ao princípio da praticabilidade e da eficácia tributária, pode invocar-se que a oneração do titular do registo automóvel com o ónus da sua actualização, sob pena de responder pelo pagamento do imposto, não viola o princípio da proporcionalidade.*
26. Essa oneração também não contraria o princípio da igualdade, já que se respeita a equivalência, na medida em que a eventualidade de o titular do registo não ser o possuidor do bem não altera a incidência subjectiva do IUC, bastando a mera aptidão potencial do veículo para a produção desses danos. De facto, *a dinâmica do imposto, pela sua natureza, eminentemente real, e características intrínsecas, basta-se em fazer recair esse imposto sobre quem tem uma conexão mais estreita com o veículo e que supostamente o possa utilizar, ou tenha um título legal para condicionar a utilização de onde decorrerão os potenciais danos (ibidem).*
27. Nestes termos, não pode senão concluir-se – repisando os termos do próprio acórdão do STA – que os princípios constitucionais da proporcionalidade, da equivalência e da igualdade não foram violados pela redacção dada pelo DL n.º 41/2016 ao art.º 3.º, n.º 1, do CIUC.

28. O pedido arbitral mostra-se, assim, improcedente também quanto a este fundamento.

IV

Pelo exposto, mantém-se a decisão de improcedência do pedido arbitral de declaração da ilegalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa e dos quarenta e oito actos de liquidação de IUC que lhe subjazem.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de Fevereiro de 2025

O Árbitro,
Cristina Aragão Seia

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 821/2019-T

Tema: IUC – Presunção de propriedade.

*Reformada pela decisão arbitral de 25 de fevereiro de 2025.

Sumário: A incidência subjetiva do IUC, nos termos do art. 3.º, n.º 1, do CIUC, basta-se com o mero registo do direito de propriedade em nome do sujeito passivo, sendo suficiente o nome da pessoa em que se encontra registada a propriedade do veículo, independentemente de ela ser ou não a proprietária e possuidora efetiva do veículo no ano a que respeita aquele imposto.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A..., SA., pessoa colectiva n.º ..., com sede na Rua ..., n.º..., em Lisboa (doravante Requerente), apresentou, em 03-12-2019, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida, ou AT).

2. O Requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade de quarenta e oito actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (Anexo A do pedido arbitral), relativos aos anos de 2017 e 2018, no valor global de 7.028,90 €, bem como do acto de indeferimento da reclamação graciosa apresentada (Anexo B do pedido arbitral), e do respectivo reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios.

7.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 04-12-2019.

3.1. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou a signatário como árbitro do tribunal arbitral, a qual comunicou a aceitação da designação dentro do respectivo prazo.

3.2. Em 24-01-2020 as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 26-02-2020.

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

4. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral o Requerente alega, em síntese, o seguinte:

É uma instituição de crédito em que, de entre as suas áreas de actividade, assume especial relevância o financiamento ao sector automóvel, parte substancial da sua actividade reconduz-se à celebração de – entre outros – contratos de locação financeira (“LSG”) ou de aluguer de longa duração destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis.

Os veículos automóveis a que se referem as liquidações objecto do pedido arbitral (cfr. anexo A -docs 1 a 48- junto com o pedido arbitral) foram dados em ALD pelo Requerente.

Quase todos os clientes naqueles contratos adquiriram, no termo do respectivo contrato, o veículo automóvel sobre o qual o mesmo incidia, mediante o pagamento do valor residual do bem locado, acrescido de despesas e IVA.

No que se refere aos veículos com as matrículas ... e ..., por ter ocorrido perda total, na

sequência de sinistro ocorrido antes do término do respectivo contrato, as viaturas foram transmitidas para a Seguradora com quem tinha sido celebrado o contrato de seguro.

Nos meses relevantes dos anos a que reportam os actos tributários em análise o Requerente não pode ser responsável pelo pagamento do IUC, pois já não era proprietário dos veículos a que se reportam as liquidações de imposto.

Se a jurisprudência arbitral tem maioritariamente realçado que nem mesmo durante a vigência de um LSG ou de um ALD deve a entidade locadora ser considerada sujeito passivo de IUC, por maioria de razão menos ainda deve ser atribuída a incidência subjectiva desse 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.

O registo não é condição de validade do contrato de compra e venda nem tão pouco condição de produção do efeito translativo do mesmo, pelo que a ausência daquele não afecta a qualidade de proprietário nem afecta a eficácia plena de tal contrato perante a AT, por não ter a qualidade de terceiro para efeitos de registo.

A presunção derivada de registo derivada do registo automóvel não pode deixar de ser entendida como uma presunção ilidível, em especial por força do disposto no artigo 73º da LGT, por admitir sempre prova em contrário.

Prova bastante para tal ilisão consubstancia-se nas facturas de vendas dos veículos automóveis, a qual é suficiente para atestar a venda de todas as viaturas constantes das liquidações de imposto aos respectivos adquirentes.

Conclui, por isso, o Requerente pela ilegalidade das liquidações objecto do pedido arbitral, bem como do aludido despacho de indeferimento, reclamando ainda o direito a juros indemnizatórios e a responsabilização da Requerida pelas custas do processo.

5. Por seu turno a Requerida veio em resposta alegar, em síntese:

O legislador tributário ao estabelecer no artigo 3º, nº 1 quem são os sujeitos passivos do IUC estabeleceu expressa e intencionalmente que estes são os proprietários (ou nas situações previstas no nº 2, as pessoas aí enunciadas), considerando-se como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontram registados.

Realça que o legislador não usou a expressão “presume-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 colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontram registados.”.

O normativo fiscal está repleto de previsões análogas à consagrada na parte final do nº1 do artigo 3º, em que o legislador fiscal, dentro da sua liberdade de conformação legislativa, expressa e intencionalmente, consagra o que deve considerar-se legalmente, para efeitos de incidência, de rendimento, de isenção, de determinação e de periodização do lucro tributável, para efeitos de residência, de localização, entre muitos outros.

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

A pretensão do Requerente assenta em equívoco e resulta de interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrado em todo o CIUC e, mais amplamente, em todo o sistema jurídico-fiscal e, por último, decorre de uma interpretação que ignora a *ratio* do regime consagrado no artigo em apreço, e bem assim, em todo o CIUC.

Esclarece que a não actualização do registo, nos termos do disposto no artigo 42º do Regulamento do Registo de Automóveis, será imputável na esfera jurídica do sujeito passivo do IUC e não do Estado Português, enquanto sujeito activo deste imposto.

À luz de uma interpretação teleológica do regime consagrado em todo o CIUC, a interpretação propugnada pelo Requerente no sentido de que o sujeito passivo do IUC é o proprietário ou o locatário financeiro (mesmo que não figure no registo automóvel o registo dessa qualidade) é manifestamente errada, na medida em que é a própria *ratio* do regime consagrado no Código do IUC que constitui prova clara de que o que o legislador fiscal pretendeu foi criar um Imposto Único de Circulação assente na tributação do proprietário do veículo tal como constante do registo automóvel.

Os documentos que o Requerente junta para ilisão de pretensa presunção não provam de forma clara e inequívoca que ocorreu a transmissão do veículo e conseqüentemente da propriedade do mesmo, não sendo junto um único extracto financeiro ou cheque que prove que

as facturas foram pagas ou que os contratos foram cumpridos a que acresce o facto de as facturas não serem aptas a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático.

Sustenta que os actos tributários em crise são válidos e legais, porque conformes ao regime legal em vigor à data dos factos tributários, pelo que, não ocorreu, *in casu*, qualquer erro imputável aos serviços, mais defendendo não estarem, em qualquer circunstância, reunidos os pressupostos legais que conferem o direito peticionado a juros indemnizatórios.

6. Em 10-09-2020 teve lugar a reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT, tendo-se procedido à inquirição de testemunha arrolada pelo Requerente, B... .

7. Ambas as partes fizeram alegações orais, sustentando as posições já anteriormente manifestadas.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

A cumulação de pedidos é legal (artigo 3º, n.º1 do RJAT).

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. MATÉRIA DE FACTO

1.1. Factos provados

Atendendo às posições assumidas pelas partes, à prova documental junta aos autos e à prova testemunhal produzida – tendo presente que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre

g) O Requerente procedeu ao pagamento do imposto a que respeitam os presentes autos.

1.2. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

Os factos foram dados como provados com base na análise crítica dos documentos juntos ao processo pelo Requerente e pelo depoimento da testemunha B... que reputamos de consistente e credível.

1.3 Factos não provados

Não existem factos dados como não provados com relevância para a apreciação do pedido.

2. MATÉRIA DE DIREITO

As questões de direito que se colocam no presente processo são as seguintes: i) saber se o artigo 3.º do CIUC contém uma presunção e se a ilisão da mesma foi feita; ii) saber se, como alega a AT, a interpretação da Requerente não atende aos elementos sistemático e teleológico de interpretação da lei; e iii) saber se são devidos os pedidos juro indemnizatórios.

Vejam, então.

A resposta às duas primeiras questões de direito assenta na interpretação do artigo 3.º do CIUC, pelo que se torna necessário: a) saber se a norma de incidência subjectiva, constante desse artigo 3.º, estabelece uma presunção; b) saber se, ao considerar-se que essa norma estabelece uma presunção, tal viola a “unidade do regime”, ou desconsidera o elemento sistemático e o elemento teleológico, como alegado pela AT; e c) saber - a admitir que a presunção existe e que é *iuris tantum* - se foi feita a sua ilisão.

Ora, este tema já foi objecto de várias decisões do CAAD, designadamente, da decisão de 3 de Abril de 2020, proferida no processo nº 557/2019-T, que tem subjacente factualidade idêntica à dos presentes autos, na qual nos revemos e que passamos a transcrever:

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

“Artigo 3.º – Incidência Subjectiva

1 - São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.

2 - São equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação”.

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

“Artigo 3.º – Incidência Subjectiva

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

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

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

23. Com efeito, e como bem refere, a este respeito, o Acórdão do TCA Norte de 21/2/2019, no proc. n.º 00611/13.4BEVIS: “«No tocante à incidência subjectiva de imposto, dispunha à data dos factos o art. 3.º daquele Código: ‘1 - São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados. (...)’”. Ulteriormente, mediante a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março de 2016 (Orçamento de Estado para 2016) a Assembleia da República conferiu ao Governo a seguinte autorização legislativa, através do

seu art. 169.º: “(...) Autorização legislativa no âmbito do imposto único de circulação. Fica o Governo autorizado a introduzir alterações no Código do Imposto Único de Circulação, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, com o seguinte sentido e extensão: a) Definir, com carácter interpretativo, que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos, no n.º 1 do artigo 3.º (...)”. Essa autorização foi utilizada para emanação do Decreto-Lei n.º 41/2016 de 01 de Agosto, em cujo preâmbulo se afirmou: “(...) o artigo 169.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016 autoriza que se efetuem, também, alterações ao Código do Imposto Único de Circulação. Sendo estas, igualmente, conexas com a necessidade de ultrapassar dificuldades interpretativas que surgiram com redações anteriores deste Código, importa clarificar-se quem é o sujeito passivo do imposto. (...)”. O art. 3.º daquele Decreto-Lei conferiu a seguinte redação ao art. 3.º, n.º 1, do CIUC: “1 - São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos. (...)”. Em face da nova redação conferida ao preceito, dúvidas não subsistem que o legislador pretende que seja sujeito passivo de imposto o proprietário constante do registo, independentemente de poder não ser o titular do direito real de propriedade sobre veículo.(...)» Embora a decisão recorrida seja, afinal, no sentido da verificação de dúvidas sérias quanto à existência física das viaturas em causa, cuja propriedade estriba as liquidações impugnadas, entendemos que a alteração do regime legal operada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de Agosto, não é aplicável aos presentes autos. É verdade que o identificado Decreto-Lei veio dar cumprimento à norma constante da Lei do Orçamento de Estado (doravante LOE) para 2016, no seu artigo 169.º, e aprovada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março. Na verdade, dispõe o referido normativo o seguinte: «Fica o Governo autorizado [...] no n.º 1 do artigo 3.º (...)». No uso desta autorização legislativa, foi publicado o referido Decreto-Lei n.º 41/2016, e que alterou a redacção do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, que passou a ser, como se transcreve na sentença recorrida, a seguinte: «São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.», norma esta que entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação (nos termos do disposto no artigo 15.º do identificado diploma legal). Ora, não se julga que a supra transcrita seja uma norma

verdadeiramente interpretativa. Dúvidas não existem de que a lei habilitante, a LOE, no seu artigo 169.º, classifica a alteração legal a efectivar quanto ao artigo 3.º do CIUC como tendo carácter meramente interpretativo. Já a norma habilitada se limita a estabelecer, no seu preâmbulo, o seguinte: «(...) Finalmente, o artigo 169.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016 autoriza que se efetuem, também, alterações ao Código do Imposto Único de Circulação. Sendo estas, igualmente, conexas com a necessidade de ultrapassar dificuldades interpretativas que surgiram com redações anteriores deste Código, importa clarificar-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». Da redacção dada ao n.º 1 do artigo 3.º do CIUC pelo Decreto-Lei n.º 41/2016 conclui-se que veio o legislador afastar qualquer presunção legal quanto a quem pode ser considerado proprietário de um veículo, vindo antes determinar que passará a ser sujeito passivo do imposto a pessoa em nome da qual os veículos se encontrem registados. [...] [A] norma que vigorou até à aprovação do Decreto-Lei n.º 41/2016 nunca suscitou dúvidas, ao intérprete ou outros interessados, não sendo fonte de incerteza ou insegurança jurídica a definição do seu âmbito de aplicação. Contrariamente, sempre foi pacífica e uniformemente interpretado o referido artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, como estabelecendo uma presunção legal iuris tantum, ou seja, susceptível de prova em contrário, sobre quem se considera ser o proprietário do veículo. Sublinhe-se que as normas de interpretação legal sempre impuseram a classificação de que era sujeito passivo deste tributo o proprietário do veículo, servindo a referida presunção para estabelecer que se considera como tal a pessoa singular ou colectiva que como tal figurar no registo automóvel, solução que bem se entende num sistema jurídico em que o registo tem como objectivo dar publicidade ao acto em questão, que não qualquer natureza constitutiva. [cfr. Acórdão do STA, de 08/07/2015, processo n.º 0606/15]. Esta posição vem sendo reiterada pelos tribunais superiores, designadamente, pelo nosso mais alto tribunal – cfr., entre outros, o Acórdão do STA, de 18/04/2018, proferido no âmbito do processo n.º 0206/17. É, portanto, certo que o artigo 169.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016 autorizou a alteração da redacção do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC. O que foi cumprido pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, passando esta norma a prever que «São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou

coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos». Trata-se de norma claramente inovadora, uma opção legislativa diversa da anterior, e, como tal, a nova redacção do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC só se aplica para futuro.” (Sublinhados nossos.)

24. No mesmo sentido, veja-se, ainda, a recente Decisão Arbitral de 23/5/2019, proferida no proc. n.º 658/2018-T: “Confrontando a redacção anterior do artigo 3.º do CIUC com a que a resulta da alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/20[1]6, de 01/08, em vigor a partir do dia seguinte ao da sua publicação, bem como com a norma de autorização legislativa, ressalta, desde logo, que o legislador não pretendeu fazer uso daquela autorização na vertente relativa à natureza interpretativa da alteração a introduzir ao CIUC e que a «clarificação» por ele pretendida passou por afastar do âmbito da incidência subjetiva do IUC o proprietário efetivo da viatura atribuindo, para o efeito, exclusiva relevância à pessoa que constasse do registo de propriedade, independentemente de ser ela ou não a proprietário ou possuidora da viatura no momento da ocorrência do facto gerador e exigibilidade do imposto. Sobre esta matéria, pode ler-se em acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18-04-2018, proferido no Processo n.º 0206/17: «[...] O art. 169.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março – Orçamento de Estado 2016 – concedeu autorização legislativa no âmbito do imposto único de circulação para que o legislador definisse o exato alcance do disposto no art. 3.º do Código do Imposto Único de Circulação, nomeadamente sobre a impossibilidade de o contribuinte poder demonstrar, para efeitos de tributação nesta sede que, ainda que constasse do registo automóvel como titular do direito de propriedade sobre o veículo em causa, não era efetivamente o titular desse direito, à data da liquidação, nos seguintes termos: ‘Autorização legislativa no âmbito do imposto único de circulação. Fica o Governo autorizado [...] no n.º 1 do artigo 3.º’. Tal autorização legislativa veio a ser concretizado pelo DL 41/2016, de 01/08, cujos exatos termos, ao invés do que fez relativamente a outros impostos, não assumiu carácter interpretativo. Tendo sido concedida autorização legislativa para o governo regular certa matéria, com carácter interpretativo, dispõe, ainda, o órgão executivo, nesta circunstância, da possibilidade de consagrar ou não esse carácter interpretativo, por tal se conter dentro dos limites da autorização concedida.» Este entendimento sobre a relevância da inscrição no registo automóvel para a definição da sujeição subjetiva ao IUC, é acolhido, em idênticos termos, em

acórdão de 20-09-2018, do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 01270/14.2BEPNF, que, afastando também uma eventual natureza interpretativa da norma atual do artigo 3.º do CIUC, sustenta que «Da redação dada ao n.º 1 do artigo 3.º do CIUC pelo Decreto-Lei n.º 41/2016 conclui-se que veio o legislador afastar qualquer presunção legal quanto a quem pode ser considerado proprietário de um veículo, vindo antes determinar que passará a ser sujeito passivo do imposto a pessoa em nome da qual os veículos se encontrem registados.» Também no mesmo sentido, e referindo-se à norma em análise na sua atual redação, pronuncia-se o mesmo Tribunal, em acórdão de 03-10-2018, proferido no processo n.º 01271/14.0BEPNF, nos seguintes termos: «Daqui resulta, que a incidência subjetiva do IUC, nos termos do art. 3.º, n.º 1, do CIUC recai sobre “(...) as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos, independentemente da propriedade efetiva do veículo e da sua posse.” O sujeito passivo é a pessoa em nome de quem está registada a propriedade do veículo, independentemente de ser ou não o seu proprietário e/ou possuidor. A incidência subjetiva basta-se com o mero registo do direito de propriedade em nome do sujeito passivo, sendo suficiente o nome da pessoa em que se encontra registada a propriedade do veículo, independentemente de ela ser ou não a proprietária e possuidora efetiva do veículo no ano a que respeita o IUC, designadamente no caso das situações de venda do veículo sem atualização do registo de propriedade. Perentório, conclui o acórdão que: “Com a nova redação do art. 3.º, n.º 1, do CIUC, a propriedade e a posse dos veículos não são elementos de incidência subjetiva do imposto...».” (Sublinhados nossos.)

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

26. Assim se concluindo, mostra-se inútil proceder à apreciação das questões suscitadas pela Requerente relativas à prova de que, à data da ocorrência do facto gerador e exigibilidade do

imposto, as viaturas a que este respeita já lhe não pertenciam por terem sido transmitidas a terceiros; ficando, também, prejudicada a apreciação do pedido de juros indemnizatórios.

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

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

Acompanhamos assim, na integra, o teor e sentido da decisão acabada de transcrever¹. Não nos merecem, assim, qualquer censura as liquidações de IUC contestadas nos autos com referência aos anos de 2017 e 2018, pelo que improcede totalmente o pedido do Requerente.

III. DECISÃO

Em face do supra exposto, decide-se:

- Julgar totalmente improcedente o pedido de anulação das liquidações de IUC impugnadas e de revogação da decisão proferida em sede de reclamação graciosa objecto deste processo, pelo que tais actos impugnados se mantêm na ordem jurídica;
- Condenar o Requerente nas custas do processo.

IV. VALOR DO PROCESSO

De acordo com o disposto nos artigos 306º, n.º 2 do Código de Processo Civil, artigo 97º-A, n.º 1, a) do Código do Processo e de Procedimento Tributário e artigo 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 7.028,90 € (sete mil e vinte e oito euros e noventa cêntimos).

¹ Veja-se também, no mesmo sentido, as decisões do CAAD proferidas nos processos n.ºs 493/2018-T, 658/2018-T ou 522/2018-T, entre outras.

V. CUSTAS

Nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de Setembro de 2020

O árbitro

(Cristina Aragão Seia)