

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 452/2025-T

Tema: IUC – incidência subjetiva - exigibilidade do imposto

SUMÁRIO:

Em conformidade com Acordo Uniformizador de Jurisprudência [do Pleno do STA (o n.º 0159/23.9BALSb, de 26-06-2024)], para efeitos do disposto no artigo 3.º n.º 1 do Código do IUC (na redacção introduzida pelo Decreto-lei n.º 41/2016, de 01 de Agosto), responde pelo pagamento do imposto a pessoa (singular ou colectiva) em nome da qual está registado o veículo à data da verificação do facto tributário.

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 15-07-2025, decidiu o seguinte:

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

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

sede na Rua ..., em Carcavelos (adiante designada por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 06-05-2025, 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 (PPA) “(...) *imediatamente contra o ato de indeferimento expresso dos recursos hierárquicos n.os ...2024..., ...2024... e ...2024... (...) e mediatamente contra os 3 (três) atos de liquidação de imposto único de circulação («IUC»), no montante global de € 449,77 (...)*”, requerendo que seja declarada a “(...) *ilegalidade do ato de indeferimento do recurso hierárquico e da anterior reclamação graciosa, assim como dos três atos de liquidação juntos (...), sob pena de consentirmos uma violação desproporcional do princípio da equivalência, do princípio da igualdade, do subprincípio da capacidade contributiva, (...), bem como do princípio da proporcionalidade constitucionalmente (...)*”, peticionando “(...) *o reembolso do montante € 449,77 € (...) relativo ao imposto indevidamente pago pela Requerente, bem como o pagamento de juros indemnizatórios, pela privação daquele montante, (...), calculados à taxa legal e contados desde a data de pagamento das liquidações*”.
- 1.3. A Requerente, com o PPA, arrolou 2 Testemunhas.
- 1.4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 08-05-2025 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.5. Em 27-06-2025, 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 15-07-2025, 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, na mesma data (notificado a 16-07-2025), 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 26-09-2025, apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação e concluído que *“(…) deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral; manter-se na ordem jurídica os três atos de liquidação de imposto único de circulação, respeitantes aos veículos com as matrículas..., ... e ..., (...), no valor total de € 449,77, relativos ao período de tributação do ano de 2023; manter-se os despachos de indeferimento expresso dos recursos hierárquicos n.ºs ...2024..., ...2024... e ...2024...; e em consequência ser a entidade requerida (AT) absolvida do pedido”*.
- 1.10. Adicionalmente, a Requerida veio requerer a dispensa da produção de prova testemunhal *“(…) porquanto a inquirição da testemunha constituirá um acto manifestamente inútil”* e da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.
- 1.11. A 30-09-2025, a Requerida anexou o processo administrativo.
- 1.12. Por despacho arbitral de 28-09-2025 (notificado a 29-09-2025), 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, em 06-10-2025, apresentou requerimento (notificado a 07-10-2025) no sentido de referir que *“convicta que a produção da prova testemunhal coadjuvará a demonstração da factualidade alegada nos presentes autos com relevância para a boa decisão da causa, i.e., para a concretização da verdade material tributária, entende que deve “manter” a prova testemunhal indicada, limitando, contudo, a mesma a uma só testemunha (ao invés das duas arroladas). Esta prova justifica-se particularmente quanto à matéria de facto indicada nos artigos 5.º a 10.º; 14.º a 19.º e 21.º a 27.º do Pedido de Pronúncia Arbitral”* requerendo que fosse realizada a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.
- 1.14. Por despacho arbitral de 13-10-2025 o Tribunal designou o dia 14-11-2025, pelas 14:30 horas, para efeitos da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, para inquirição de testemunhas, relativamente aos factos indicados pela Requerente no seu requerimento de 07-10-2025.
- 1.15. Em 14-11-2025 realizou-se a reunião (nas instalações do CAAD no Porto), para inquirição das Testemunhas apresentadas pela Requerente (a partir das instalações do CAAD em Lisboa). Finda a inquirição das Testemunhas, foi proferido pelo Tribunal foi despacho arbitral no sentido de, em virtude do que foi alegado pelas Testemunhas não ter correspondência com o alegado no PPA, e por se revelar eventualmente relevante para a descoberta da verdade material, solicitar à Requerente a junção de documentação que faça prova do alegado. Adicionalmente, o Tribunal notificou a Requerente e a Requerida para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias, sendo que o prazo para as mesmas começaria a contar com a notificação da junção dos documentos agora solicitados à Requerente. A Requerida, no prazo das suas alegações, poderia se assim o entendesse, se pronunciar sobre o teor dos referidos documentos.

- 1.16. Na reunião, o Tribunal Arbitral, em cumprimento do disposto no artigo 18º nº 2 do RJAT, designou o dia 12-12-2025 para o efeito de prolação da decisão arbitral, devendo a Requerente, no prazo para alegações, efectuar o pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do nº 4 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD (o que veio a ser feito em 26-11-2025).
- 1.17. Em 17-11-2025, a Requerente apresentou requerimento para juntar a documentação que foi solicitada pela Tribunal Arbitral para comprovar o alegado na inquirição das duas Testemunhas e, assim, veio “(...) *apresentar (...) Documento n.º 1: providência cautelar relativa à viatura com matrícula ... (que, por lapso, no requerimento de providência cautelar encontra-se identificada pela matrícula...); - Documento n.º 2: providência cautelar relativa à viatura com matrícula...; - Documento n.º 3: providência cautelar relativa à viatura com matrícula...; - Documento n.º 4: cópia integral do acórdão proferido pelo Tribunal Constitucional, nos autos de Recurso 851/24, Acórdão n.º 1046/2025*”. Adicionalmente veio juntar substabelecimento.
- 1.18. Em 24-11-2025, a Requerente apresentou as suas alegações escritas, reiterando que “(...) *do Pedido de Pronúncia Arbitral e da prova produzida, não sobejam dúvidas de que a Requerente, apesar de se encontrar registada na CRA como proprietária dos veículos, não poderá ser considerada sujeito passivo do imposto, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Código IUC. Tal decorre do facto de esta não ter qualquer contribuição para os custos ambientais e viários das viaturas em causa, custos que o imposto em apreço, enquanto imposto ambiental, visa precisamente tributar*”.

1.19. Alegou ainda a Requerente, reforçando o que resultou dos depoimentos das duas Testemunhas inquiridas, que “(...). *h. Após a celebração dos contratos, a Requerente procede ao registo na CRA da locação financeira a favor dos locatários, (...). j. Acontece que (...) todos os contratos (...) entraram em incumprimento (...). Perante o incumprimento, a Requerente iniciou diligências para recuperação do valor das rendas em dívida pelos locatários e das respetivas viaturas. (...). Face à persistência do incumprimento, a Requerente avançou para a segunda fase, contratando empresas de recuperação externa para procederem à recuperação das viaturas (...). m. Nos três contratos de locação financeira em apreço, a Requerente não se teve sucesso (...), não tendo conseguido recuperar nenhuma das viaturas (...). n. Por esse motivo, a Requerente viu-se obrigada a resolver os contratos de locação financeira (...). q. Não conseguindo, (...), recuperar qualquer das viaturas, a Requerente entrou numa quarta fase, em que se viu obrigada a recorrer à via judicial, instaurando providências cautelares com vista à recuperação dos bens (...). r. Para instaurar as providências cautelares, era necessário que os contratos de locação financeira estivessem resolvidos (o que se verifica) e cancelar o registo dessas locações a favor dos locatários (...). s. Assim se explica a ausência de registo das locações na CRA: a Requerente foi obrigada a resolver os contratos de leasing por força do incumprimento e para poder avançar com as providências cautelares, sendo esta a única razão pela qual as viaturas se encontravam registadas em nome da Requerente no momento da liquidação de imposto (2023) (...). t. Apesar de todas as diligências, em 2023, as viaturas ainda não tinham sido recuperadas pelo Banco e ainda à data de hoje não foram. (...)*”.

1.20. Assim, concluiu a Requerente que “*u. (...) o Banco, desde a data da celebração até hoje, nunca teve na posse das viaturas. A posse e usufruto da viatura foi sempre do locatário, desde o início, em tempo algum teve na nossa posse. v. A Requerente encontra-se, é certo, registada como proprietária das viaturas; porém, esta jamais usufruiu destas viaturas que estiveram, desde o momento da celebração do contrato de locação financeira, a ser utilizados (apenas e só) pelos locatários. w. Conclui-se, assim, de forma inequívoca, que a Requerente jamais usufruiu, desde a celebração dos contratos de locação financeira,*

daquelas viaturas automóveis locadas; o potencial de utilização dos mesmos nunca pertenceu à aqui Requerente. x. Atentos os contornos fáticos descritos, é por demais evidente que, no ano de 2023, não podia a Recorrente ser considerada responsável pelo pagamento do IUC. y. A Requerente não detinha a posse dos veículos automóveis nos anos em que os impostos se tornaram exigíveis (como, aliás, nunca deteve), não sendo, por isso, o correspondente sujeito passivo em nenhuma das situações, ainda que, nesses períodos, os contratos de locação financeira se encontrassem apenas registados em seu nome junto da CRA”.

1.21. Adicionalmente, a Requerente refere que *“resulta, assim, inequívoco que o IUC é um imposto de natureza ambiental, orientado para tributar o potencial poluidor decorrente da utilização do veículo e não a simples titularidade formal do mesmo” e que, neste sentido, “(...) a mais recente jurisprudência do Tribunal Constitucional, também é clara ao reconhecer o IUC como um imposto ambiental”, citando para o efeito o que foi proferido no âmbito do Acórdão nº 1046/2025 do Tribunal Constitucional, de 6-11-2025, nos termos do qual se refere que “[a] formulação deste preceito sugere que o IUC se integra na chamada fiscalidade verde e é, (...) um imposto ambiental, visando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental, segundo o princípio da equivalência, e tendo como pano de fundo uma regra geral de igualdade tributária”, qualificando o IUC como um “imposto ambiental em sentido amplo, atécnico ou impróprio”, conforme refere José Casalta Nabais, citado no Acórdão ao escrever que “ele consubstancia um imposto sobre veículos automóveis, mais concretamente, um imposto específico sobre o consumo. (...) Por comparação com os impostos sobre veículos automóveis que antecederam, no IUC está presente uma preocupação ambiental e não apenas uma preocupação genérica com a obtenção de receita pública”.*

1.22. Alega ainda a Requerente que o Tribunal Constitucional, no mesmo arresto, sublinha que, com a criação do IUC, *“procurou-se obter a deslocação da carga fiscal da fase da aquisição para a fase da circulação dos veículos; de outro lado, tendo presente o princípio do direito do ambiente do poluidor-pagador, procura-se definir a base do*

imposto atendendo não apenas à cilindrada dos veículos, como acontece no actual Imposto Automóvel, mas também tendo em conta as emissões de dióxido de carbono (CO₂) dos automóveis tributados”, sendo que defende que o entendimento perfilhado neste Acórdão do Tribunal Constitucional “confirma, pois, que o IUC se ancora no princípio poluidor-pagador, princípio que impõe que o custo ambiental seja suportado por quem, de facto, contribui para a degradação ambiental através da utilização da viatura. 46. Todavia, quando o veículo é objeto de contrato de locação financeira e se encontra entregue ao locatário, é este a quem detém, de forma exclusiva, o gozo e a utilização do bem (in casu, da viatura) desde a celebração do contrato de locação, sendo ele quem possui o potencial de provocar os custos ambientais e sociais que o imposto pretende neutralizar”.

- 1.23. Defende ainda a Requerente que “(...) é forçoso concluir que o verdadeiro sujeito passivo do IUC deve ser quem detém o poder de utilização e gozo do veículo (o locatário), e não o mero titular formal da propriedade registal”, conclusão que “(...) decorre da própria natureza do IUC como imposto ambiental, cuja estrutura visa assegurar a tributação de acordo com o uso efetivo do veículo e o potencial de poluição associado à sua utilização. 56. Ademais, tal entendimento é o único compatível com a ordem constitucional portuguesa, que não admite soluções normativas ou interpretações legais que desconsiderem os princípios da equivalência, da capacidade tributária e da igualdade. 57. Com efeito, qualquer interpretação que mantenha o locador como sujeito passivo do IUC pelo simples facto de ser a pessoa em nome da qual está registada a viatura à data da verificação do facto tributário, viola o núcleo essencial desses princípios e desvirtua o alcance do artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC, o qual deve ser entendido como uma presunção ilidível, sob pena de inconstitucionalidade”.

- 1.24. Reitera a Requerente que “o Tribunal Constitucional, no Acórdão [identificado] foi categórico ao julgar inconstitucional o artigo 3.º, n.º 1 do Código do Imposto Único de Circulação, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01.08, interpretado no sentido que responde pelo pagamento do imposto a pessoa em nome da qual está

registado o veículo à data da verificação do facto tributário” porquanto, “como bem evidenciou o Tribunal Constitucional, esta interpretação normativa colide com os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da equivalência, consagrados nos artigos 13.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa”.

- 1.25. Nestes termos, conclui a Requerente que *“por tudo quanto se expôs, deve o Tribunal Arbitral julgar ilegais os atos de liquidação de IUC impugnados, por violação dos princípios constitucionais e legais aplicáveis, e, em consequência, condenar a AT a restituir à Requerente as quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios, bem como a suportar as custas arbitrais (...)”.*
- 1.26. A Requerida apresentou, em 26-11-2025, as suas alegações escritas, bem como se pronunciou sobre o teor dos documentos apresentados pela Requerente identificados no ponto 1.17., supra, nos termos que a seguir se apresentam.
- 1.27. No que diz respeito aos documentos que a Requerente anexou em 17-11-2025, a Requerida refere que *“os documentos, ora juntos, referentes a providencias cautelares apresentadas pelo Requerente, referentes às matriculas, em causa no presente processo, em nada alteram a posição da AT”, “e em nada alteram a aplicação do art. 3., n.º 1 do CIUC”, “isto porque à data da exigibilidade do IUC (2023), os veículos com as matriculas ..., ... e ... encontravam-se registados em nome do Requerente”, concluindo que “o facto de o contrato celebrado com terceiros se encontram em estado de incumprimento, em nada altera a responsabilidade pelo IUC”, “pelo que se mantém a posição da AT”.*
- 1.28. Já no que diz respeito ao Acórdão do Tribunal Constitucional nº 1046/2025, de 05-11-2025, refere a Requerida *“pese embora [aquele] Acórdão (...), ainda não transitado em julgado, declare inconstitucional o artigo 3.º n.º 1 do Código do Imposto Único de Circulação, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01.08, o referido entendimento não pode ser aplicado ao presente processo, nos termos do artºs 280.º e*

282 da CRP, mas apenas no processo em que foi suscitada a sua inconstitucionalidade, ou seja no processo 99/2023-T”, concluindo que “não se verificando a inconstitucionalidade com força obrigatória geral, deve o douto tribunal apreciar a matéria em apreço, á luz das disposições legais em vigor, subsumíveis ao presente caso”.

1.29. Quanto às alegações propriamente ditas, a Requerida refere que “(...) mantém na integra todo o teor da Resposta, oportunamente apresentada, demonstrativa da inexistência de qualquer ilegalidade no ato de indeferimento expresso dos recursos hierárquicos n.os ...2024..., ...2024... e ...2024... e dos 3 atos de liquidação de imposto único de circulação, no montante global de € 449,77 €, referentes aos veículos automóveis com as matrículas ..., ... e...”.

1.30. Alega a Requerida que “decorre da factualidade que estamos perante contratos de locação celebrados entre o Requerente e os locatários, contratos estes que não foram registados, (...), que segundo o Requerente estão em incumprimento por falta de pagamento” mas “(...) pese embora, ambas as testemunhas ouvidas (...) tenham declarado que os contratos de locação financeira foram registados e que houve incumprimento por parte dos locatários, o que se verifica é que para além dessa circunstância não constar do ppa”, “o que se prova é que na data em questão (2023) todos os veículos estavam registados em nome do Requerente, facto este provado, não só pela documentação junta ao processo como pelas declarações das referidas testemunhas”, pelo que “não sofrem, por isso, qualquer alteração aos argumentos apresentados (...)”, concluindo como na Resposta.

2. CAUSA DE PEDIR

2.1. A Requerente começa por referir que “o presente pedido de pronúncia arbitral destina-se (imediatamente) a reagir contra três atos de indeferimento expresso de recursos hierárquicos apresentados relativamente a liquidações de IUC do ano de 2023 movidas ilegalmente contra a requerente, identificados com os n.os ...2024..., ...2024... e

...2024...”, alegando que “*nos referidos recursos hierárquicos (assim como nas reclamações que lhe antecedem) estão em causa liquidações de IUC movidas contra a Requerente por esta ser o sujeito passivo inscrito no registo como titular dos automóveis em questão*”.

- 2.2. Alega a Requerente que dado que “*as circunstâncias fáticas, (...), são exatamente iguais em ambos os casos, com a exclusiva exceção dos atos que se contestam*”, é admissível a cumulação de pedido porquanto “*(...) a procedência dos pedidos depend[e] essencialmente das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios e regras de direito*” e, “*sendo as circunstâncias que subjazem a cada um dos procedimentos administrativos exatamente iguais, não haverá dúvidas que há uma identidade factual e jurídica no presente caso*”.
- 2.3. Prossegue a Requerente referindo que se apresenta “*(...) como uma instituição de crédito e é, atualmente, um dos maiores bancos especializado a operar no financiamento ao setor automóvel, na área dos bens de consumo, cartões de crédito, co branded e empréstimos pessoais*” pelo que, “*nessa medida, uma parte substancial da sua atividade reconduz-se à celebração de – entre outros – contratos de locação financeira ou de aluguer de longa duração, destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis*”, contratos esses que, segundo alega, “*(...) obedecem, como resulta da sua própria configuração legal, a um guião comum, próprio deste tipo de financiamentos (...) que (...) exemplifica (...)*”.
- 2.4. Na situação em análise, segundo alega a Requerente, “*os veículos automóveis identificados com as matrículas..., ... e...foram dados em contratos de aluguer de longa duração («ALD») ou de locação financeira («LSG») pela Requerente aos clientes – B..., S.A. (...), C... UNIPessoal LDA. (...) e D... UNIPessoal LDA. (...)*” sendo que, “*no momento em que foram assacadas as liquidações de IUC à Requerente, por referência ao mês das respetivas matrículas, estes contratos ainda se encontravam plenamente em vigor*”.

- 2.5. Esclarece a Requerente que, “(...) *nessa data e, de resto, durante todo o período de vigência do contrato de locação financeira— tal como acontece com qualquer contrato desta natureza—, a utilização deste veículo automóvel esteve sempre exclusivamente à disposição da respetiva locatária*” porquanto “*a sua propriedade (jurídica) pertencia, é certo, à Requerente, enquanto proprietária e entidade locadora; porém, esta jamais usufruiu deste veículo que esteve, desde o momento da celebração do contrato de locação financeira, a ser utilizado (apenas e só) pela locatária*”.
- 2.6. Segundo entende a Requerente, face ao exposto, “*conclui-se, (...), sem qualquer margem para dúvidas, que a Requerente jamais usufruiu, desde o primeiro momento, daquele veículo automóvel locado; o potencial de utilização do mesmo nem sequer podia pertencer à aqui Requerente*”.
- 2.7. Segundo alega, “*a AT veio (...) o pagamento dos IUC alegadamente em falta à Requerente, mesmo sabendo – ou devendo saber – que os veículos automóveis em apreço já não eram da propriedade da Requerente no momento (no ano, mais concretamente) 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. Reitera 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*” porquanto afirma que não era “(...) *o correspondente sujeito passivo em nenhuma das situações*” “(...) *ainda que, naqueles períodos, a transmissão dos aludidos veículos automóveis (e a nova propriedade de outrem) não estivesse registada junto da Conservatória do Registo Automóvel («CRA»)*”.

- 2.9. Para defesa da sua posição, alega a Requerente que *“o fundamento invocado pela AT nos procedimentos gratuitos assenta, sinteticamente, na seguinte linha de argumentação: a 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 terem sido objeto de contrato de locação financeira (...), é a de que a falta de registo destes contratos, no momento da exigibilidade dos IUC, determina que estes sejam assacados à Requerente”* posição que a Requerente não aceita porquanto *“(...) 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 o ato de indeferimento do recurso hierárquico, quer os atos tributários subjacentes – amplamente contestados”*.
- 2.10. Segundo entende a Requerente, *“a vexata quaestio subjacente a este Pedido de Pronúncia Arbitral reside, essencialmente, em saber se a circunstância de a transferência dos veículos automóveis em causa nas presentes liquidações de IUC para a esfera dos locatários por via de contrato de locação financeira, findo o contrato de ALD ou LSG, não ter sido registada junto da CRA, torna essa transmissão inoponível à AT, sobretudo, para efeitos de cobrança do imposto ao seu anterior proprietário, em concreto, à sua entidade locadora”*.
- 2.11. Neste âmbito, refere a Requerente que *“(...) a resposta àquela questão culmina num ponto absolutamente crucial que é o de que a qualidade de sujeito passivo e, de resto, a responsabilidade de pagamento das liquidações de IUC que (mediatamente) se contestam não cabe, nem coube jamais à Requerente, sendo, por isso, intrinsecamente ilegais – por manifesta falta de legitimidade substantiva da Requerente – o ato de indeferimento do recurso hierárquico e respetiva reclamação graciosa e, em consequência, os atos de liquidação emitidos pela AT”*.
- 2.12. Alega a Requerente que, *“como a jurisprudência maioritariamente arbitral tem realçado, durante a vigência de um contrato de LSG (...) ou de um ALD deve a entidade locadora*

ser considerada sujeito passivo do imposto” sendo que, “por maioria de razão, também não 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”.

- 2.13. E, “(...) fazendo novamente um apelo à (mecânica da) atividade de financiamento ao setor automóvel, (...)” a Requerente reitera que “(...) a partir do momento em que os anteriores locatários adquirem a propriedade económica dos veículos automóveis (por via do contrato de locação financeira), em virtude das consequências obrigacionais, é apenas a estes – já na qualidade de efetivos possuidores 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”.
- 2.14. Assim, segundo alega a Requerente, “(...) os atos de liquidação remetidos à Requerente apenas se compreenderiam se, por força da falta de registo atempado da transferência económica do bem por via locação dos veículos automóveis para os seus novos possuidores, os mesmos não devessem produzir os seus efeitos perante a AT” como se “(...) para a AT tudo funcionasse como se não tivesse existido qualquer transferência efetiva, uma vez que não foi objeto de registo junto da CRA, prevalecendo a propriedade registada”.
- 2.15. E, não aceitando a Requerente a “(...) a tese da presunção inilidível advogada pela AT (...)”, “coloca-se, (...), a questão de saber quem é, afinal, o sujeito passivo do IUC: se quem aparenta ser o proprietário por constar como tal no registo automóvel à data do facto tributário do imposto ou, pelo contrário, se o titular que consta do registo pode demonstrar que essa circunstância não traduz a realidade de facto, na medida em que, por exemplo, tinha vendido o veículo automóvel em data anterior à data de aniversário da matrícula?”

- 2.16. Neste âmbito, refere a Requerente, em defesa da sua posição, 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
- 2.17. Segundo entende a Requerente, *“(…), as considerações (…) expostas (…) levam necessariamente à conclusão de que (…) não se pode servir do argumento da falta de registo das locações para vir exigir os IUC supostamente em falta à aqui Requerente”, “não apenas porque, a não serem válidas as transmissões, estas permaneceriam na mera (esfera jurídica da) entidade locadora dos veículos em questão – o que, como já se encontra pacificado entre nós, determina a sua ilegitimidade (subjativa) para assumir o encargo dos IUC mas sobretudo porque a falta de registo não afeta a validade do contrato de locação, mas apenas a sua eficácia, e, mesmo esta, unicamente perante terceiros de boa-fé para efeitos do registo; qualificação essa que a AT indubitavelmente não assume no caso em apreço”*.
- 2.18. 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 Neste âmbito, cita e transcreve parcialmente um parecer do jurista Agostinho Cardoso Guedes titulado *“A incidência subjativa 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).

- 2.19. 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”*.
- 2.20. *“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 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”*.
- 2.21. *“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”*.
- 2.22. *“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 (...) se retire um facto desconhecido (...) 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” sendo que “o artigo 73.º da LGT ao prever que as presunções relativas a normas de incidência tributária são sempre ilidíveis – «aditem 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”*.

- 2.23. *“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.
- 2.24. *“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”.*
- 2.25. 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”.*
- 2.26. *“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.*

- 2.27. 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.
- 2.28. 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”*.
- 2.29. E, citando o Acórdão do STA de 20-03-2019 (proc. n.º 66/14.1.BEMDL 0273/18), conclui que *“(…) quando o titular do direito de propriedade inscrito no registo não coincidir com o titular do direito de propriedade é possível ilidir a presunção de que o titular registado é o titular do direito registado, em numerosas situações com repercussões ao nível do direito civil e comercial. Deverá admitir-se que o mesmo aconteça em sede de direito fiscal, com a consequente possibilidade de produzir a alteração em sede de incidência subjectiva de imposto dando prevalência ao acto constitutivo do direito sobre o acto registado”*.³
- 2.30. *“(…) assim sendo, atendendo à documentação (…) anexada ao presente Pedido de Pronúncia Arbitral, [entende a Requerente que] não resta outra alternativa ao (...) 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*

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

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 o ato de indeferimento do recurso hierárquico por padecer do mesmo vício, e, em consequência, deve ser anulado (...)”.

- 2.31. Por fim, entende ainda a Requerente que a Requerida suporta a sua posição numa interpretação maximalista da receita tributária e cerceadora do princípio da equivalência porquanto *“de acordo com este princípio orientador, o IUC deverá adequar-se ao «custo que o sujeito passivo gera à administração ou ao benefício que a administração lhe proporciona», com repercussões nas bases de incidência: por um lado, a incidência objetiva deve ser estreita e ad rem ou específica e, por outro, a incidência subjetiva também deverá ser estreita, contanto que, em traços gerais, o imposto deverá equivaler a um montante próximo do custo ou do valor a compensar”*.
- 2.32. Por outro lado, alega a Requerente que *“o princípio da igualdade e, consequentemente, os seus subprincípios poderão ser restringidos por força do princípio da praticabilidade e igualmente por razões extrafiscais, sempre sujeitas a um controlo de proporcionalidade” sendo “crucial ponderar os corolários do princípio da equivalência, em especial na incidência subjetiva e os limites da praticabilidade, em face da interpretação aventada pela AT”*.
- 2.33. Com efeito, *“os tributos baseados no princípio da equivalência deverão ter como pressuposto a compensação da comunidade pela criação de um custo ou o aproveitamento de um benefício pelos sujeitos passivos e, nessa medida, o custo e o benefício respetivamente provocado ou aproveitado deverão constituir o limite da quantificação dos tributos nele fundados”*.
- 2.34. Não obstante, refere a Requerente que *“o princípio da equivalência pode, contudo, ser mitigado por outros princípios que tenham imperativos conflituantes – de entre outros, o princípio da praticabilidade –, não podendo o primeiro ser interpretado de modo a impedir que o legislador opte por soluções legislativas que cumpram estritamente os seus*

ditames sem atender ao modo de operacionalização das mesmas, nem a realidade material subjacente a esta operacionalização”.

- 2.35. E, acrescenta, caso nos centremos “(...) no reflexo dos corolários do princípio da equivalência no campo da incidência subjetiva do imposto dada a sua relevância para a resolução do presente litígio”, “caso se admita que deve singrar a tese da presunção inilidível suportada pela AT (...), ou seja, caso o douto Tribunal Arbitral entenda que, ao abrigo do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC, o sujeito passivo do imposto deverá ser necessariamente a pessoa em nome da qual se encontre registada a propriedade do veículo automóvel, incluídas as entidades locadoras, sempre se dirá que a interpretação daquela norma, nesses termos, padece de INCONSTITUCIONALIDADE, revelando, pois, a sua desconformidade com o princípio da equivalência consagrado no artigo 13.º da CRP”, “até porque o princípio da equivalência, na sua máxima pujança, não comporta razões de praticabilidade desmedida e que vai além dos objetivos pretendidos pelo legislador; e 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”.
- 2.36. Assim, “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
- 2.37. “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

⁴ A Requerente cita o Acórdão do TC n.º 348/97, de 29-04-1997.

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”.

- 2.38. *“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”.*
- 2.39. Adicionalmente, a Requerente *“(...) a par da anulação das liquidações e consequente reembolso das importâncias indevidamente pagas, (...) 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.
- 2.40. Nestes termos, vem a Requerente peticionar que se conclua *“(...) pela declaração de ilegalidade do ato de indeferimento do recurso hierárquico e da anterior reclamação gratuita, assim como dos três atos de liquidação juntos (...), sob pena de consentirmos uma violação desproporcional do princípio da equivalência, do princípio da igualdade, do subprincípio da capacidade contributiva, todos constitucionalmente consagrados no artigo 13.º da CRP, bem como do princípio da proporcionalidade constitucionalmente consagrado no artigo 18.º da CRP”*, requerendo *“(...) o reembolso do montante € 449,77 (...) relativo ao imposto indevidamente pago pela Requerente, bem como o pagamento de juros indemnizatórios, pela privação daquele montante, nos termos do artigo 43.º da LGT, calculados à taxa legal e contados desde a data de pagamento das liquidações”.*

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3.1. Começa a Requerida por confirmar que a Requerente “(...) vem requerer ao Tribunal Arbitral a declaração de ilegalidade do ato de indeferimento expresso dos recursos hierárquicos n.ºs ...2024..., ...2024... e ...2024... e dos 3 (três) atos de liquidação de imposto único de circulação, no montante global de € 449,77 identificados (...), com os fundamentos constantes no pedido de pronúncia arbitral que se dão integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais”.
- 3.2. Alega a Requerida, em síntese, que “(...) a Requerente alega que é uma instituição de crédito e uma parte substancial da sua atividade comercial reconduz-se à celebração de contratos de locação financeira ou de aluguer de longa duração, destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis” sendo que “estes contratos obedecem, como resulta da sua própria configuração legal, a um guião comum, próprio deste tipo de financiamentos, em que adquire veículos escolhidos pelos clientes, celebrando com estes, os respetivos contratos de locação financeira ou aluguer de longa duração, mediante o pagamento de prestações mensais, que uma vez liquidadas e pagas e alcançando o termo do contrato, o locatário tem o direito de adquirir o bem locado mediante o valor residual da viatura automóvel, acrescido de despesas e IVA”.
- 3.3. Segundo a Requerida, “os veículos automóveis identificados com as matrículas..., ... e ... foram dados em contratos de aluguer de longa duração («ALD») ou de locação financeira («LSG») pela Requerente aos clientes (...), conforme resulta dos contratos junto aos autos”.
- 3.4. Refere a Requerida que “no momento em que foram assacadas as liquidações de IUC à Requerente, por referência ao mês das respetivas matrículas, estes contratos ainda se encontravam plenamente em vigor” e “(...) que nessa data e, de resto, durante todo o período de vigência do contrato de locação financeira— tal como acontece com qualquer

contrato desta natureza—, a utilização deste veículo automóvel esteve sempre exclusivamente à disposição da respetiva locatária”.

- 3.5. Refere a Requerida que a Requerente defende que, ainda que “(...) *propriedade (jurídica) pertencia, (...), à Requerente, enquanto proprietária e entidade locadora, porém, jamais usufruiu deste veículo que esteve, desde o momento da celebração do contrato de locação financeira, a ser utilizado (apenas e só) pela locatária, pelo que durante o mês de junho de 2023, mês do ano a que se reporta os atos tributários, não podia a ora requerente ser responsável pelo pagamento do IUC*” e, “*não obstante, foi-lhe exigido o pagamento do IUC destes veículos, quando já não eram sua propriedade, pois já tinham saído da esfera jurídica da requerente, pertencendo a propriedade a outrem, embora a transmissão destes veículos não tivesse sido registada junto da Conservatória do Registo Automóvel*” porquanto “*tem vindo a proceder à apresentação dos pedidos de registo da propriedade de todos os veículos, em nome dos atuais proprietários, instruídos com os documentos comprovativos das transmissões, designadamente as faturas de venda, servindo tal documento como meio de prova válido e suficiente para efeitos de registo da propriedade em nome dos novos proprietários*”.
- 3.6. Esclarece a Requerida que “*a posição da AT no que respeita a este facto, assenta na linha de argumentação, a 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 terem sido objeto de contrato de locação financeira, cf. documentos junto aos autos, e a de que a falta de registo destes contratos no momento da exigibilidade dos IUC, determina que estes sejam assacados à Requerente*”, “*facto que [esta] contesta, pois aquele registo – ou a sua falta – não pode ser em momento algum considerado elemento decisivo da sua responsabilidade tributária, razão pela qual se encontram feridos de ilegalidade quer os atos de indeferimento dos recursos hierárquicos e respetivas reclamações graciosas*”.

- 3.7. Segundo alega a Requerida, *“a vexata quaestio subjacente a este Pedido de Pronúncia Arbitral reside, essencialmente, em saber se a circunstância de a transferência dos veículos automóveis em causa nas presentes liquidações de IUC para a esfera dos locatários por via de contrato de locação financeira, findo o contrato de ALD ou LSG, não ter sido registada junto da CRA, torna essa transmissão inoponível à AT, sobretudo, para efeitos de cobrança do imposto ao seu anterior proprietário, em concreto, à sua entidade locadora”*.
- 3.8. Refere que, *“como a jurisprudência maioritariamente arbitral tem realçado, durante a vigência de um contrato de LSG (vulgo, leasing) ou de um ALD deve a entidade locadora ser considerada sujeito passivo do imposto, por maioria de razão, também não 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”* pelo que, segundo alega a Requerida, *“(…) se coloca a questão de saber quem é, afinal, o sujeito passivo do IUC: se quem aparenta ser o proprietário por constar como tal no registo automóvel à data do facto tributário do imposto ou, pelo contrário, se o titular que consta do registo pode demonstrar que essa circunstância não traduz a realidade de facto, na medida em que, por exemplo, tinha vendido o veículo automóvel em data anterior à data de aniversário da matrícula?”*.
- 3.9. Entende a Requerida, desde logo, que não assiste razão à Requerente.
- 3.10. Refere a Requerida que *“vem a Requerente em sede arbitral suscitar e reiterar os argumentos por si aduzidos na fase graciosa, evidenciando nas suas alegações que o artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, consagra uma presunção ilidível, sustentada não só no registo automóvel, mas também no princípio da equivalência, que no seu entender ilidiu”*.

- 3.11. Sustenta a Requerida “(...) *que a questão controvertida subjacente a este pedido de Pronúncia Arbitral, reside, essencialmente, em saber se a transferência dos veículos automóveis para os locatários findo os respetivos contratos de ALD ou LSG, não terem sido registados junto da CRA, torna essa transmissão inoponível à AT, colocando-se a questão de saber quem é o sujeito passivo do IUC, se a pessoa ou entidade que consta no registo automóvel, à data do facto tributário do imposto, ou pelo contrário, se o titular que consta do registo pode demonstrar que essa circunstância não traduz a realidade de facto, na medida em que, por exemplo, tenha vendido o veículo automóvel em data anterior à data de aniversário da matrícula, situação que aqui invoca em relação a todas as liquidações deste processo*”.
- 3.12. Segundo alega a Requerida, “*a questão apresentada pela Requerente, com o devido respeito, não faz sentido pois a resposta já foi dada e fixada por Acórdão do SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO EM RECURSO PARA UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA, de 26 de junho de 2024, no processo n.º 159/23.9 BALSb, interposto pela própria requerente (...)*” cuja cópia a anexou com a Resposta.
- 3.13. Com efeito, sustenta a Requerida “(...) *que a questão controvertida subjacente a este pedido de Pronúncia Arbitral, reside, essencialmente, em saber se a transferência dos veículos automóveis para os locatários findo os respetivos contratos de ALD ou LSG, não terem sido registados junto da CRA, torna essa transmissão inoponível à AT, colocando-se a questão de saber quem é o sujeito passivo do IUC, se a pessoa ou entidade que consta no registo automóvel, à data do facto tributário do imposto, ou pelo contrário, se o titular que consta do registo pode demonstrar que essa circunstância não traduz a realidade de facto, na medida em que, por exemplo, tenha vendido o veículo automóvel em data anterior à data de aniversário da matrícula, situação que aqui invoca em relação a todas as liquidações deste processo*”.

- 3.14. Segundo a Requerida, “contextualizando a questão apresentada no presente processo e que foi objeto de elevado contencioso, ao longo dos últimos anos entre a ora requerente e a Administração Tributária sobre a determinação de quem deve ser considerado o sujeito passivo do imposto de IUC, face ao art.º 3.º, n.º 1 do CIUC na redação atual dada pelo Dec. Lei n.º 41/2016, de 01/08, instituiu o referido acórdão do STA na sua conclusão que “Para efeitos do disposto no artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, na redação introduzida pelo DL n.º 41/2016, de 01-08, RESPONDE PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO A PESSOA EM NOME DA QUAL ESTÁ REGISTADO O VEÍCULO À DATA DA VERIFICAÇÃO DO FACTO TRIBUTÁRIO, INDEPENDENTEMENTE DE NESSA DATA JÁ TER OCORRIDO TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE PARA OUTRA PESSOA” (maiúsculas da Requerida).
- 3.15. Segundo alega a Requerida, “a regra da incidência subjetiva, no CIUC, encontra-se tipificada no artigo 3.º, redação que sofreu alterações e cujo enquadramento é importante para se compreender a questão, dado 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. Nesse sentido o imposto passou a ser devido pelas pessoas ou entidades que figuram no registo como proprietários dos veículos”, sendo que “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” tendo esta redação inclinado um segmento da jurisprudência arbitral, “(...) no sentido de se entender que este normativo contemplava 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, entendimento este defendido pela requerente”.

- 3.16. Segundo a Requerida, *“em sentido diferente, milita o entendimento da AT, defendendo que o art.º 3.º n.º 1 do CIUC a consagrar uma presunção, teria esta que ser ilidida no âmbito registral, dado que o registo constitui uma presunção de que o direito registado existe na titularidade do sujeito que consta nesse mesmo registo, com a amplitude e conteúdo que lhe foi dado, face ao previsto no art.º 7.º do Código do Registo Predial aplicável supletivamente por força do art.º 29.º do Código do Registo Automóvel, presunção esta ilidível mediante prova em contrário”*.
- 3.17. *“Todavia, a ilisão desta presunção devia ser efetuada em sede própria, ou seja, no âmbito registral, pois a matéria relacionada com o registo não está nas competências da AT, mas nas da Conservatória do Registo Automóvel (CRA), conforme o determinado no n.º 1 do art.º 3.º do DL 129/2007”*, concluindo a Requerida *“(…) que os contribuintes deveriam diligenciar junto das Conservatórias do Registo Automóvel as formalidades necessárias de forma a acautelar a veracidade e atualidade do registo automóvel e só assim teria efeitos em sede de IUC, fosse para o futuro, fosse em determinadas circunstâncias, para o passado, tal como se encontra explicitado no art.º 17.º-A do CIUC, dentro dos limites expressamente ali descritos”*.
- 3.18. Assim, *“face às diferenças interpretativas existentes e a alguma litigiosidade decorrente desse facto, entendeu o legislador através da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Orçamento do Estado para 2016), conceder 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 publico 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 de 01 de agosto, em cujo preâmbulo se afirmou [que] (...) 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. (...)”.

- 3.19. Segundo alega a Requerida, “o art.º 3.º, n.º 1 do CIUC passou assim 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” sendo que “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”.
- 3.20. Assim, para 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, entendimento este perfilhado pela AT e reiteradamente rejeitado pela requerente, que insistiu na falta de fundamentação da AT e na tese da presunção ilidível prevista no art.º 3.º, n.º 1 do CIUC manifestada no presente pedido”.
- 3.21. Reitera a Requerida que “(...) com a nova redação dada ao art.º 3.º do CIUC pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, o legislador CLARIFICOU QUE O SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO É A PESSOA EM NOME DE QUEM ESTÁ REGISTADO O VEÍCULO AUTOMÓVEL” e, “consequentemente, ficou definitivamente esclarecido que a norma não contém qualquer 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” (maiúsculas da Requerida).

- 3.22. Segundo alega 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”* e, *“assim que efetuado, tem 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, dentro dos seus limites expressamente ali descritos”*.
- 3.23. Por outro lado, *“também da interpretação efetuada à luz dos elementos de natureza racional e teleológica, entende-se que não podia ser outro o entendimento de que o legislador do CIUC quis expressar no sentido de que são considerados sujeitos passivos do imposto, aqueles que figuram no registo, sendo esta a interpretação que melhor preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal”* porquanto *“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.”*.
- 3.24. Nestes termos, *“concluindo-se que o REGISTO automóvel 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”* tendo sido *“este entendimento [que] sempre foi o defendido pela AT e seguido por vasta jurisprudência judicial e arbitral”*.
- 3.25. Assim, após enumerar diversa jurisprudência (arbitral e de tribunais superiores), entende a Requerida que *“tendo-se feito a contextualização legislativa da incidência subjetiva de IUC, e a implicação interpretativa decorrente da alteração dada ao art.º 3.º, n.º 1 do CIUC pelo Dec. Lei 41/2016, podemos concluir de forma inequívoca que o legislador pretendeu afastar qualquer presunção legal, quanto a quem pode ser considerado proprietário de um veículo, vindo antes a determinar que é sujeito passivo do imposto a*

pessoa em nome da qual os veículos se encontrem registados, afastando de vez as dívidas sobre a questão de saber se foi ilidida ou não a presunção”.

- 3.26. E, alega, “*tal como se referiu, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu a favor da interpretação defendida pela Administração Tributária, concluindo que “PARA EFEITOS DO DISPOSTO NO ARTIGO 3.º, N.º 1 DO CIUC, NA REDAÇÃO INTRODUZIDA PELO DL n.º 41/2016, de 01-08, RESPONDE PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO A PESSOA EM NOME DA QUAL ESTÁ REGISTADO O VEÍCULO À DATA DA VERIFICAÇÃO DO FACTO TRIBUTÁRIO, INDEPENDENTEMENTE DE NESSA DATA JÁ TER OCORRIDO TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE PARA OUTRA PESSOA”* (maiúsculas da Requerida), “*justifica para o efeito, que “ (...) na verdade, se a redação anterior partia de uma presunção da titularidade da viatura em função do respetivo registo, - «considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados» -, possibilitando que o titular inscrito no registo infirmasse essa titularidade e nessa medida afastasse a responsabilidade pelo pagamento do imposto, a redação atual e aplicável no caso concreto dos autos deixou DELIBERADAMENTE – atentos os propósitos do legislador manifestados no preâmbulo do D.L. n.º 41/2016, de 01-08 – de consagrar essa presunção. Logo, atendendo ao elemento histórico e sistemático, resulta claro que o legislador elegeu como sujeito passivo do imposto não o proprietário do veículo, mas a pessoa como tal inscrita no registo automóvel, o que significa que, para efeitos de incidência subjetiva do imposto, o legislador elegeu «as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos», independentemente de as mesmas serem ou não as proprietárias do veículo à data da verificação do facto tributário. Diga-se ainda que a configuração do elemento subjetivo do facto tributário no sentido de abranger as pessoas em nome de quem se encontra registada a propriedade do veículo, é tão-só uma questão de incidência simples, na medida em que é determinado diretamente o sujeito passivo, não assentando a técnica legislativa numa presunção legal, tal como ocorria na versão anterior da lei, ou seja, o artigo na versão atual não configura qualquer presunção em si, pode, quando muito,*

conceber-se que existe uma presunção no fundamento da norma, numa fase pré-jurídica, como processo intelectual que induziu o legislador a estabelecer a norma com a configuração atual. Isso, porém, não tem relevo para a interpretação de uma norma em que a definição de quem é o sujeito passivo, entre outras situações de incidência subjetiva, que decorrem do mesmo artigo, e que com ela não se apresentam como incompatíveis, sem que aí esteja presente uma presunção com os seus elementos constitutivos (afirmação base ou indício, afirmação resultado ou afirmação presumida e pelo nexó lógico que existe entre ambas). Nesta medida, deparamo-nos com uma opção legítima do legislador, no que diz respeito à alteração da incidência subjetiva do IUC, não havendo, em termos imediatos, impedimento a que faça, realidade que tem de ser harmonizada com os princípios jurídico-constitucionais, situação que se mostra manifestamente assegurada” (maiúsculas da Requerida).

- 3.27. E, prossegue a Requerida, citando e transcrevendo o teor do Acórdão Uniformizador, quanto ao entendimento defendido em matéria de Princípio da Proporcionalidade (que refere que “(...) não se vislumbra a existência de especiais dificuldades. Desde logo, porque a atualização do registo não é um ónus tão pesado que não possa e deva ser cumprido por quem deixa ou adquira a condição de proprietário. Especialmente num contexto em que o legislador instituiu mecanismos simples de atualização do registo automóvel, (...)”. Consequentemente, a NÃO ATUALIZAÇÃO do registo de propriedade do veículo, que é obrigatório nos termos do disposto no artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis, será imputável na esfera do sujeito passivo de IUC, e apenas nela. (...). Em conclusão, 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 poderia acolher a pretensão da requerente”.

- 3.28. Quanto ao Princípio da Equivalência, invocado pela Requerente, e previsto no art.º 1.º do CIUC, refere a Requerida que “(...) justifica o Acórdão que “(..) *não há diferenças consideráveis, no que respeita à articulação com a ideia de equivalência, entre a condição de proprietário e de titular do pois, tanto num caso como noutro, os eventuais danos ambientais são uma mera eventualidade, não se exigindo, como nas taxas, a sua verificação efetiva. Tal equivale a dizer que a condição de proprietário ou de titular do registo, não apresenta diferenças em termos da relação que cada um tem com os eventuais danos ambientais, pois o veículo pode ou não ser usado pelo proprietário; o mesmo se passa em relação ao titular do registo*”.
- 3.29. Reitera que “no sentido de atribuir segurança e certeza jurídicas na relação jurídico-tributária, em conformidade com a realidade negocial, conclui-se que, o artigo 3.º do IUC estabelece, como pilar estrutural do IUC, 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. 54/75, de 12 de fevereiro”, “regra esta, 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”.
- 3.30. Assim, segundo entende a Requerida, “(...) é indiferente se o titular inscrito no registo automóvel não [seja] o proprietário do veículo, no que respeita à determinação da existência ou não de qualquer custo ambiental ou viário, pois estes danos têm a ver com a detenção do veículo e não propriamente com o seu uso, interpretação sempre defendida pela AT, pois este princípio não tem a amplitude que a requerente pretende, tratando-se de uma norma de carácter programático, sem carácter vinculativo, (...)” porquanto “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”.

- 3.31. Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, entende a Requerida que *“atendendo a que a liquidação efetuada, o foi com base na lei aplicável, à qual a Administração está vinculada, (...)”* e *“uma vez que, à data dos factos, a Administração tributária fez a aplicação da lei nos termos em que como órgão executivo está adstrita constitucionalmente, não se pode falar em erro dos serviços nos termos do disposto no artigo 43º da LGT”* pelo que *“em consonância, improcede, totalmente, a pretensão da requerente relativamente aos juros indemnizatórios (...) peticionados, (...), uma vez que não se mostram devidos”*.
- 3.32. Quanto à inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente, alega a Requerida que *“de acordo com os termos delineados no douto pedido de pronúncia arbitral a produção de prova testemunhal afigura-se desnecessária, no caso em apreço, quer por constarem dos autos os elementos documentais que farão a prova dos factos, quer porque, relativamente aos demais artigos, estes consubstanciam matéria conclusiva ou de direito”*, pelo que veio requerer *“(…) a dispensa da produção de prova testemunhal, porquanto a inquirição da testemunha constituirá um acto manifestamente inútil”*.
- 3.33. Adicionalmente, e porque entende a Requerida que *“(…) não se verifica qualquer interesse e utilidade na realização da reunião prevista no artigo 18º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”*, veio requerer *“(…) a dispensa da [referida] reunião (...) e caso a Requerente não [manifestasse oposição] se [passasse] directamente à decisão da causa”*.
- 3.34. Termina a Requerida a Resposta, requerendo seja *“(…) julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral;[mantendo-se] na ordem jurídica os três atos de liquidação de imposto único de circulação, respeitantes aos veículos com as matrículas ..., ... e ..., melhor identificados nos autos (...), no valor total de € 449,77, relativos ao período de tributação do ano de 2023;[mantendo-se] os despachos de indeferimento expresso dos recursos hierárquicos n.ºs ...2024..., ...2024... e ...2024...; e em consequência ser a entidade requerida (AT) absolvida 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.⁵
- 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 A Requerente apresentou, em 06-05-2025, PPA “(...) imediatamente contra o ato de indeferimento expresso dos recursos hierárquicos n.os ...2024..., ...2024... e ...2024... (...) e mediatamente contra os 3 (três) atos de liquidação de imposto único de circulação («IUC»), no montante global de € 449,77 (...)”, requerendo que seja declarada a “(...) ilegalidade do ato de indeferimento do recurso hierárquico e da anterior reclamação graciosa, assim como dos três atos de liquidação juntos (...)”, peticionando “(...) o reembolso do montante € 449,77 € (...) relativo ao imposto indevidamente pago pela Requerente, bem como o pagamento de juros indemnizatórios, pela privação daquele montante, (...), calculados à taxa legal e contados desde a data de pagamento das liquidações”. Tendo os indeferimentos expressos dos recursos hierárquicos sido notificados à Requerente em 06-02-2025 e o PPA apresentado em 06-05-2025, considera-se o mesmo tempestivo.

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. A Requerente apresenta-se como uma instituição de crédito e é, atualmente, um dos maiores bancos especializados a operar no financiamento ao sector automóvel, na área dos bens de consumo, cartões de crédito, *co branded* e empréstimos pessoais sendo que, uma parte substancial da sua actividade reconduz-se à celebração de contratos de locação financeira ou de aluguer de longa duração, destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis.
- 5.4. Requerente, para efeitos fiscais, encontra-se registada, para o exercício de “*Actividades das Instituições Financeiras de Crédito*”, a que corresponde o código de actividade económica (CAE) 64921.
- 5.5. Adicionalmente, a Requerente está registada no Banco de Portugal com o número ... e junto da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões com o número

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

5.7. No âmbito da sua atividade, a Requerente (na pessoa da entidade que a ela deu origem) celebrou os seguintes contratos de Locação Financeira (LSG) / Aluguer de Longa Duração (ALD), em conformidade com cópias dos contratos anexadas ao processo pela Requerente (*doc., nº 1, nº 2 e nº 3*):

DOC	MATRÍCULA	LOCATÁRIO	NIF	DATA DO CONTRATO	Nº DE RENDAS
1	...	B..., S.A.	...	26-03-2020	72
2		C... UNIPessoal LDA.		23-06-2021	84
3		D... UNIPessoal LDA.		25-11-2016	84

5.8. Em cada um dos referidos contratos, o âmbito de aplicação e objecto do mesmo são os seguintes, em conformidade com cópias dos contratos anexadas ao processo pela Requerente (*doc., nº 1, nº 2 e nº 3*):

CLÁUSULA 1ª - Âmbito de aplicação e objecto

1. As presentes Cláusulas Gerais, em conjugação com as Cláusulas Particulares e documentos complementares assinados pelas partes, constituem os documentos contratuais a atender. Em caso de divergência, prevalece o disposto nas Cláusulas Particulares e, sobre estas, o disposto em documento complementar assinado pelas partes.

2. Pelo presente contrato o SC obriga-se, mediante retribuição, a ceder temporariamente ao CLT o gozo do bem mencionado nas Cláusulas Particulares, adquirido por indicação do CLT e que este poderá comprar no final do prazo e pelo preço e condições aí indicados.

3. Para efeitos do disposto no número anterior, o CLT deve acordar directamente com o Fornecedor as especificações técnicas, garantias de qualidade e bom funcionamento, preço, local de entrega e demais condições pretendidas.

5.9. Em cada um dos referidos contratos, a duração e montante associado são os seguintes, em conformidade com cópias dos contratos anexadas ao processo pela Requerente (*doc., nº 1, nº 2 e nº 3*):

CLÁUSULA 2ª - Celebração do contrato, duração e montante

1. O presente contrato é estabelecido pelo período indicado nas Cláusulas Particulares e considera-se celebrado na data da sua assinatura pelo CLT. O contrato tem os seus efeitos suspensos, tornando-se automaticamente eficaz, na medida em que o SC comunique ao CLT, por escrito, que todos os dados e informações facultados se encontram devidamente confirmados e, consequentemente, definitivamente aprovado o pedido de crédito apresentado. O início da produção de efeitos deste contrato retroage à data da sua assinatura pelo CLT.

2. O crédito concedido apenas pode ser utilizado para o fim indicado nas Cláusulas Particulares. O CLT autoriza expressamente o SC a proceder ao pagamento do bem e/ou serviço identificado nas Cláusulas Particulares directamente ao Fornecedor nelas indicado.

3. O CLT considera-se, desde já, devedor ao SC da totalidade da quantia financiada, juros e demais comissões e despesas emergentes do mesmo, reconhecendo a responsabilidade pelo respectivo pagamento.

5.10. Em cada um dos referidos contratos é referido que a propriedade do bem é em exclusivo da Requerente, tendo cedido a cada um dos locatários o gozo e fruição da viatura objecto de cada contrato, em conformidade com cópias dos contratos anexadas ao processo pela Requerente (*doc., nº 1, nº 2 e nº 3*):

CLÁUSULA 3ª - Encomenda, entrega e propriedade do bem
1. O CLI encomenda o bem ao Fornecedor, pelo preço e de acordo com as especificações das Cláusulas Particulares obrigando-se o CLT a proceder à recepção do mesmo em local conveniado com o Fornecedor.
2. O CLT deve proceder a uma inspecção prévia e completa do bem e, em conformidade, confirmar se o mesmo se encontra em perfeito estado de funcionamento, apto para os fins a que se destina e a que a especificação da sua utilização, manutenção e conservação estabelecem. Constituem encargo exclusivo do CLT os custos relativos à entrega, transporte e respectivo seguro, montagem e início de funcionamento.
3. Através da assinatura do auto de recepção incluído no presente Contrato, e conforme previsto nesse documento, o CLT confirma ao SC que o bem foi por si recebido no local e datas conveniados e se encontra de acordo com a encomenda, sem apresentar qualquer defeito ou desconformidade, consistindo tal auto uma confirmação ao SC para pagamento do preço ao Fornecedor.
4. O SC é proprietário exclusivo do bem.
5. Salvo o disposto na lei, o CLT não deverá, sem prévia autorização escrita do SC, ceder a utilização, onerar, alienar, sublocar, nem dispor do bem por qualquer outra forma que não a expressamente prevista neste contrato.
6. Em caso de furto, roubo, penhora, ou apreensão do bem, o CLT deve avisar imediatamente o SC, no máximo até às 48 horas seguintes ao conhecimento do facto e tomar todas as diligências ao seu alcance, designadamente apresentando queixa às autoridades e tomar as medidas de salvaguarda que se venham a mostrar necessárias.

5.11. Em cada um dos referidos contratos são referidas as formas de cessação e termo do contrato, em conformidade com cópias dos contratos anexadas ao processo pela Requerente (*doc., nº 1, nº 2 e nº 3*):

CLÁUSULA 15ª - Cessação e termo do contrato
1. O presente contrato cessa nos termos gerais, nomeadamente em caso de cumprimento integral, reembolso total antecipado, resolução, invalidade e caducidade.

5.12. Resultou dos depoimentos das duas Testemunhas inquiridas que:

5.12.1. Todos os contratos identificados no ponto 5.7., supra, entraram em incumprimento [em 15-04-2022 (viatura matrícula...), em data anterior a 09-06-2022 (viatura matrícula...) e em 25-10-2021 (viatura matrícula...)] porquanto os respectivos locatários deixaram de pagar as prestações mensais (também em conformidade com documentos anexados com o requerimento apresentado pela Requerente em 17-11-2025 – *doc. nº 1, 2 e 3*);

5.12.2. Perante o incumprimento, a Requerente iniciou diligências para recuperação do valor das rendas em dívida pelos locatários e das respetivas viaturas (também em conformidade com documentos anexados com o requerimento apresentado pela Requerente em 17-11-2025 – *doc. nº 1, 2 e 3*);

5.12.3. Dado que não conseguiu recuperar nenhum dos valores em mora, a Requerente resolveu os contratos de locação financeira, com fundamento em incumprimento do locatário e recorreu à via judicial, instaurando três providências cautelares de apreensão e entrega de veículo automóvel e seus documentos, com vista à recuperação das mesmas tendo, para o efeito, cancelado o registo daquelas locações a favor dos locatários (também em conformidade com documentos anexados com o requerimento apresentado pela Requerente em 17-11-2025 – *doc. n.º 1, 2 e 3*).

5.13. A Requerente foi notificada dos 3 actos de liquidação de IUC, referentes ao ano de 2023, a seguir identificados, no montante total de EUR 449,77, em conformidade com cópia das notas de liquidação anexadas ao processo pela Requerente (*Anexo A*):

#	MATRÍCULA	DATA	LIQUIDAÇÃO Nº	ANO	IUC	DATA LIMITE PAGAMENTO
1	...	30-07-2023	2023 ...	2023	34,16	31-08-2023
2		05-11-2023	2023 ...	2023	144,05	21-11-2023
3		29-03-2024	2023 ...	2023	271,56	16-04-2024

5.14. A Requerente pagou o imposto das referidas liquidações de IUC, uma em 10-08-2023 (relativa ao IUC referido em #1 no ponto anterior), outra em 21-11-2023 (relativa ao IUC referido em #2 no ponto anterior) e outra em 15-04-2024 (relativa ao IUC referido em #3 no ponto anterior), ou seja, em todos os casos dentro do prazo para pagamento voluntário, em conformidade com cópia das operações de transferência anexadas ao processo pela Requerente (*Anexo A*) e processo administrativo anexado pela Requerida.

5.15. No momento das liquidações de IUC aqui impugnadas (ano 2023), as viaturas encontravam-se registadas na CRA em nome da Requerente (facto que resulta do alegado por ambas as Partes).

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 5.13., 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
... 2023 ...	12-12-2023	2023 ...	34,16	17-01-2024	DJT-...
... 2024 ...	22-02-2024	2023 ...	144,05	12-04-2024	...-DJT/2024
... 2024 ...	01-08-2024	2023 ...	271,56	23-09-2024	DJT-...2024
MONTANTE TOTAL RECLAMADO			449,77		

5.17. A UGC – Unidade de Grandes Contribuintes da Requerida emitiu para cada uma das reclamações graciosas, identificadas no ponto anterior, os seguintes projectos de decisão que se converteram em decisões finais (de acordo com processo administrativo anexado pela Requerida):

5.17.1. Reclamação nº ... 2023..., a UGC emitiu a informação nº ...-ISCPS2/2024, de 08-02-2024, nos termos da qual conclui, preliminarmente, o seguinte:

§ IV. DA CONCLUSÃO

Em conformidade com tudo o referido, porquanto se demonstrar vedado a esta Unidade dos Grandes Contribuintes outro entendimento que não o até aqui exposto, somos a entender pela **não revogação** dos atos em matéria tributária ora sob recurso, e que, em consequência, se determine a remessa de todo o acervo administrativo à Direção de Serviços de Justiça Tributária (DSJT), para os termos e efeitos do disposto nos n.ºs 2 e 3, ambos do art.º 66.º do Código de Procedimento e de Processo

Tributário, conjugados com o ponto 2. da Instrução de serviço ☐ 2023 – Série I – DSJT, cumprindo-se igualmente o disposto no n.º 2 do art.º 195.º do Código do Procedimento Administrativo*.

É tudo quanto cumpre por ora informar.

À consideração superior,

Unidade dos Grandes Contribuintes, 08 de fevereiro de 2024

5.17.2. Reclamação nº ... 2024 ..., a UGC emitiu a informação nº ...-APT2/2024, de 10-04-2024, nos termos da qual conclui, preliminarmente, o seguinte:

VII. 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, desde logo melhor identificado no intróito 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 no Artigos 35.º a 41.º todos do CPPT, com todas as consequências legais.

À consideração superior,

Unidade dos Grandes Contribuintes, 10 de abril de 2024

5.17.3. Reclamação nº ... 2024..., a UGC emitiu a informação nº ...-ISCPS2/2024, de 22-08-2024, nos termos da qual conclui, preliminarmente, o seguinte:

VI. 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, desde logo melhor identificado no *introito* da presente informação.

Mais se propõe que, igualmente em caso de Concordância Superior, se promova a notificação da Reclamante, de acordo com as normas insertas nos Art.ºs 35.º a 41.º, todos do CPPT (atenta à nova redação do n.º 10, do art.º 39.º do CPPT, conforme disposto na Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro) efetuadas através de ofício, para, querendo, no prazo de 15 (quinze) dias, exercer o seu direito de participação, na modalidade de audição prévia, sob a forma escrita, nos termos do disposto no Art.º 60.º da LGT, por sua vez conjugado com a regra contida no Art.º 121.º, este do CPA, *ex vi* da alínea c) do Art.º 2.º também da LGT.

É tudo quanto cumpre por ora informar.

À Consideração Superior.

Unidade dos Grandes Contribuintes, 22 de agosto de 2024

5.18. As referidas reclamações graciosas foram indeferidas com os seguintes fundamentos (em conformidade com processo administrativo anexado pela Requerida):

5.18.1. Reclamação nº ... 2023 ...

40. Através da consulta do sistema informático existente na base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) - "Detalhe da Consulta de Notas de Cobrança" e após consulta da certidão enviada pela Conservatória do Registo Automóvel é ao Sistema do Cadastro de Veículos da AT (IUC), constata-se que relativamente a viatura com a matrícula melhor identificada no quadro resumo supra, e ao contrário do que a Reclamante vem alegar, à data do facto tributário e da exigibilidade do imposto, ou seja, na data de aniversário da matrícula no período de 2023, tal como especifica o n.º 2 do art.º 4 e n.º 6 do art.º 3 do CIUC, se encontrava registada em nome da requerente à data do respetivo facto tributário, e estando em vigor o registo da situação prevista no n.º 2 do art.º 3 do CIUC, a incidência subjetiva do imposto recai sobre si nos termos do n.º 1 daquele normativo, pelo que o imposto se mostra devido relativamente a matrícula supra identificada, motivo pelo qual a liquidação lhe foi efetuada.

41. 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

contracto de locação, continua assim a RECLAMANTE a figurar como proprietária do veículo na base de dados da Conservatória do Registo Automóvel.

42. 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.
43. 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 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 certidão 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) liquidação(ões) reclamada(s) respeita(m), limitando-se a alegar de que o não era e apresentando o(s) contrato(s) de locação financeira.
44. Nestes termos, face a tudo o que foi exposto, somos de parecer que deve ser de **INDEFERIR** o pedido relativamente a matrícula [] salientando-se o facto de que, não fez prova capaz de que não era proprietária do veículo em causa no período a que a liquidação reclamada respeita, limitando-se a alegar de que o não era e apresentando o contrato de locação financeira.

5.18.2. Reclamação nº ... 2024 ...e Reclamação nº ... 2024 ...

36. A falta de registo em nome do novo adquirente (a impulso deste ou do alienante, cf. D.L. n.º 177/2014) faz com que a incidência subjetiva do IUC, se mantenha no titular do direito de propriedade inscrito na Conservatória de Registo Automóvel (CRA), e seja este o responsável pela liquidação e pagamento do IUC, independentemente da sua alienação, fundamentos pelos quais não se acolhe a pretensão apresentada pela ora Reclamante.
37. 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 dos quais os mesmos se encontram registados, conforme o disposto no n.º 1, do art.º 3.º do CIUC, é na Reclamante que, se verifica, o facto gerador do imposto e os elementos de incidência objetiva e subjetiva (art.ºs 2.º, 3.º e 6.º n.º 1 do CIUC).
38. Verificada(s) a(s) Certidão remetida(s) pela Conservatória do Registo Automóvel (CRA), constatamos que, ao contrário do que a Contribuinte vem dizer na sua petição, o veículo com a matrícula em análise, à data do facto tributário e da exigibilidade do imposto, na data de aniversário da respetiva matrícula, para o período de 2023 (cf. decorre dos art.ºs n.ºs 4.º, n.º 2 e 6.º n.º 3 do CIUC), **a propriedade deste veículo encontra-se registada em nome da ora Reclamante, A...**
- [] **SUCURSAL EM PORTUGAL, NIPC: []** de acordo com a Ap. 9184, de 01/02/2023, 1000 melhor identificado no Quadro Resumo *supra*.

5.19. Por não se conformar com os indeferimentos (das reclamações graciosas) referidos no ponto anterior, a Requerente apresentou os seguintes recursos hierárquicos, em conformidade com **Anexo B** anexado pela Requerente e processo administrativo anexado pela Requerida:

RECURSO HIERÁRQUICO	APRESENTAÇÃO (DATA)
... 2024 ...	05-02-2024
... 2024 ...	14-05-2024
... 2024 ...	17-10-2024

5.20. Foi determinada pela UGC que os recursos hierárquicos, identificados no ponto anterior, fossem remetidos à Direção de Serviços de Justiça Tributária, em conformidade com informação constante do processo administrativo anexado pela Requerida:

5.20.1. Para o Recurso Hierárquico nº ... 2024 ..., a UGC emitiu a informação nº ...-ISCPS2/2024, de 08-02-2024;

5.20.2. Para o Recurso Hierárquico nº ... 2024..., a UGC emitiu a informação nº ...-ISCPS2/2024, de 17-05-2024;

5.20.3. Para o Recurso Hierárquico nº ... 2024..., a UGC emitiu a informação nº ...-ISCPS2/2024, de 23-10-2024.

5.21. As informações identificadas no ponto anterior tinham o seguinte teor:

§ IV. DA CONCLUSÃO

Em conformidade com tudo o referido, porquanto se demonstrar vedado a esta Unidade dos Grandes Contribuintes outro entendimento que não o até aqui exposto, somos a entender pela não revogação dos atos em matéria tributária ora sob recurso, e que, em consequência, se determine a remessa de todo o acervo administrativo à Direção de Serviços de Justiça Tributária (DSJT), para os termos e efeitos do disposto nos n.ºs 2 e 3, ambos do art.º 66.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, conjugados com o ponto 2. da Instrução de serviço [] 2023 – Série I – DSJT, cumprindo-se igualmente o disposto no n.º 2 do art.º 195.º do Código do Procedimento Administrativo*.

É tudo quanto cumpre por ora informar.

À consideração superior,

Unidade dos Grandes Contribuintes, 08 de fevereiro de 2024

5.22. Os recursos hierárquicos identificados no ponto 5.20., supra, foram objecto de despachos de indeferimento do Subdiretor-Geral, ao abrigo da Subdelegação de competência, em conformidade com **Anexo B** anexado pela Requerente e processo administrativo anexado pela Requerida:

RECURSO HIERÁRQUICO	DESPACHO DE INDEFERIMENTO (DATA)	REGISTO Nº	DATA DA NOTIFICAÇÃO ⁶
...2024...	31-01-2025	RF ... PT	06-02-2025
...2024 ...		RF ... PT	
...2024 ...		RF ... PT	

5.23. O fundamento para os indeferimentos dos recursos hierárquicos acima referidos foi, em síntese, o que a seguir se apresenta, em conformidade com *Anexo B* anexado pela Requerente e processo administrativo anexado pela Requerida:

32. Face à inexistência de qualquer alteração na titularidade do veículo inscrito na Conservatória do Registo Automóvel, a incidência subjetiva do imposto recairá por força do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC no titular inscrito como proprietário, nos termos atrás descritos, que nesta situação é o ora recorrente.

33. Concluiu-se, assim, que o facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestado pela matrícula ou registo em território nacional, cf. art.º 6.º do CIUC, estabelecendo o legislador de forma inequívoca e clara, que os sujeitos passivos do imposto 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, pelo que face ao primado da legalidade inerente a toda a atividade administrativa e tributária (art.º 3.º do CPA e 55.º da LGT) não resta outra alternativa à AT senão liquidar o imposto em causa, pois é no 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).

34. Por outro lado, o recorrente invoca o princípio da equivalência, previsto no art.º 1.º do Código do IUC, para afastar a incidência do imposto.

35. Este princípio, tal como está enunciado pressupõe uma relação de bilateralidade e de contraprestação, em que o utilizador do veículo e causador dos custos ambientais deverá ser o responsável pelo pagamento do imposto e não o proprietário registado.

36. Todavia, este princípio, não tem a amplitude que pretende, trata-se de uma norma de carácter programático, a letra da lei do art.º 1.º do CIUC apenas refere "procurando onerar", sem carácter vinculativo, tal como foi referido por A. Brigas Afonso e Manuel Fernandes, em anotação ao artigo 1.º do CIUC, que aqui se transcreve: "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", sendo o IUC um imposto de CARIZ PATRIMONIAL.

37. Consequentemente, tendo em conta o escopo legislativo atrás referido, não restava outra alternativa à AT senão liquidar o imposto em causa ao ora recorrente.

38. Por fim, 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.

5.24. A Requerente, não se conformando com os despacho de indeferimento identificados, apresentou este pedido de pronúncia arbitral em 06-05-2025, peticionando a declaração de ilegalidade dos actos de indeferimento dos referidos recursos hierárquicos e das anteriores reclamações graciosas, bem como dos 3 actos de liquidação de IUC identificados (relativos a IUC do ano de 2023) e, em consequência, requerer o reembolso do montante de IUC que considera indevidamente liquidado e pago (EUR 449,77), acrescido de juros indemnizatórios calculados à taxa legal e nos termos legais.

Motivação quanto à matéria de facto

5.25. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes, no teor dos documentos

juntos aos autos pela Requerente e pela Requerida (processo administrativo), bem como na prova testemunhal.

Dos factos não provados

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 com as matrículas..., ... e ... foram dados em contratos de aluguer de longa duração («ALD») ou de locação financeira («LSG») pela Requerente aos clientes –B..., S.A. (NIF ...), C... UNIPessoal LDA. (NIF ...) e D... UNIPessoal LDA. (NIF...) (...)*” sendo que, “*no momento em que foram assacadas as liquidações de IUC à Requerente, por referência ao mês das respetivas matrículas, estes contratos ainda se encontravam plenamente em vigor*”.

6.3. Contudo, em sede de inquirição de Testemunhas veio a verificar-se (e reiterado em sede de alegações escritas da Requerente) que “*(...) todos os contratos entraram em incumprimento (...)*” pelo que houve necessidade de a Requerente iniciar “*(...) diligências para recuperação do valor das rendas em dívida pelos locatários e das respetivas viaturas*” mas, porque persistia o incumprimento, após diversas diligências, “a

Requerente viu-se obrigada a resolver os contratos de locação financeira, por incumprimento (...)” e viu-se “(...) obrigada a recorrer à via judicial, instaurando providências cautelares com vista à recuperação dos bens (...)” tendo, para este efeito, cancelado “(...) o registo dessas locações a favor dos locatários (...)”.

- 6.4. Com efeito, a Requerente afirma, inequivocamente, em sede de alegações (contrariando o alegado no pedido) que “*(...) foi obrigada a resolver os contratos de leasing por força do incumprimento e para poder avançar com as providências cautelares, sendo esta a única razão pela qual as viaturas se encontravam registadas em nome da Requerente no momento da liquidação de imposto (2023) (...)*” (sublinhado nosso).
- 6.5. No pedido, a Requerente refere, quanto às viaturas sobre as quais incidiram as liquidações, que “*a sua propriedade (jurídica) pertencia, (...), à Requerente, enquanto proprietária e entidade locadora; porém, esta jamais usufruiu deste veículo que esteve, desde o momento da celebração do contrato de locação financeira, a ser utilizado (apenas e só) pela locatária*” pelo que entende poder concluir-se “*(...), sem qualquer margem para dúvidas, que a Requerente jamais usufruiu, desde o primeiro momento, daquele veículo automóvel locado; o potencial de utilização do mesmo nem sequer podia pertencer à aqui Requerente*”.
- 6.6. Alega a Requerente no pedido que “*(...) os atos de liquidação remetidos à Requerente apenas se compreenderiam se, por força da falta de registo atempado da transferência económica do bem por via locação dos veículos automóveis para os seus novos possuidores, os mesmos não devessem produzir os seus efeitos perante a AT*” mas este facto é contrariado nas alegações, quando a Requerente alega (como acima já foi referido) que se viu “*(...) obrigada a resolver os contratos de locação financeira, por incumprimento (...)*” e se viu “*(...) obrigada a recorrer à via judicial, instaurando providências cautelares com vista à recuperação dos bens (...)*” tendo, para este efeito, resolvido “*(...) os contratos de locação financeira (...)*” e cancelado “*(...) o registo dessas locações a favor dos locatários (...)*”. Ou seja, à data das liquidações não tinha havido

qualquer transferência económica das viaturas para a esfera dos locatários porquanto eles tinham todos três entrado em incumprimento e os respectivos contratos haviam sido resolvidos e os seus registos cancelados (sublinhado nosso).

- 6.7. Ainda no pedido, a Requerente alega que para a Requerida tudo funciona, para efeitos da aplicação do dispositivo legal, “(...) *como se não tivesse existido qualquer transferência efetiva, uma vez que não foi objeto de registo junto da CRA, prevalecendo a propriedade registada*”, não aceitando a Requerente a “(...) *a tese da presunção inilidível advogada pela AT (...)*” mas esta afirmação, face ao acima exposto, em matéria de contradições identificadas nas peças processuais da Requerente, perde qualquer sentido.
- 6.8. Ainda assim, como refere a Requerente no pedido, “*coloca-se, (...), a questão de saber quem é, afinal, o sujeito passivo do IUC: se quem aparenta ser o proprietário por constar como tal no registo automóvel à data do facto tributário do imposto ou, pelo contrário, se o titular que consta do registo pode demonstrar que essa circunstância não traduz a realidade de facto (...)?*”
- 6.9. Neste âmbito, para a Requerente, “*é por demais evidente que não subscrevemos quaisquer argumentos que insinuem que o n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC estabelece uma «presunção 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, nos termos dos artigos 11.º da Lei Geral Tributária («LGT») e 9.º do Código Civil («CC»).*”
- 6.10. Por outro lado, a Requerida, na Resposta apresentada, refere que “*o art.º 3.º, n.º 1 do CIUC passou assim 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*” sendo que “*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”. Assim, para 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, entendimento este perfilhado pela AT e reiteradamente rejeitado pela requerente, que insistiu na falta de fundamentação da AT e na tese da presunção ilidível prevista no art.º 3.º, nº 1 do CIUC manifestada no presente pedido”.

611. Alega ainda a Requerida que “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” e, “assim que efetuado, tem 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, dentro dos seus limites expressamente ali descritos”.
- 6.12. Por outro lado, para a Requerida, “também da interpretação efetuada à luz dos elementos de natureza racional e teleológica, entende-se que não podia ser outro o entendimento de que o legislador do CIUC quis expressar no sentido de que são considerados sujeitos passivos do imposto, aqueles que figuram no registo, sendo esta a interpretação que melhor preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal” porquanto “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”, concluindo que “(...) o registo automóvel 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” (sublinhado nosso).

6.13. Em consequência, entende a Requerida que não assiste razão à Requerente, requerendo que seja “(...) *julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral*;[mantendo-se] *na ordem jurídica os três atos de liquidação de imposto único de circulação, respeitantes aos veículos com as matrículas..., ... e..., (...) identificados nos autos (...), no valor total de € 449,77, relativos ao período de tributação do ano de 2023*;[mantendo-se] *os despachos de indeferimento expresso dos recursos hierárquicos n.ºs ...2024..., ...2024... e ...2024...; e em consequência ser a entidade requerida (AT) absolvida do pedido*”.

6.14. Neste âmbito, para decidir se as liquidações em crise padecem da ilegalidade que lhe é imputada pela Requerente, importa determinar quem é o sujeito passivo de imposto à data a que se reportam os factos tributários (ano 2023), havendo que dar resposta à questão de se saber se, o artigo 3º do Código do IUC, na redação em vigor à data a que se reportam as liquidações, consagra ou não uma presunção ilidível quanto à propriedade do veículo automóvel para efeitos de tributação e, em consequência, se a resposta for afirmativa, decidir se aquela presunção pode ser (e foi) afastada (ilidida) pela Requerente.

Da incidência subjectiva do IUC

6.15. 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 (sublinhado nosso).

6.16. Em matéria de IUC, refira-se que na redação anterior à entrada em vigor do Decreto-Lei nº 41/2016, de 1 de Agosto, o artigo 3º, nº 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 nº 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 a se saber se esta norma de incidência subjectiva consagrava ou não uma presunção, cumpre aqui realçar não só a jurisprudência firmada no CAAD, que apontava, regra geral, em sentido afirmativo, bem como diversa jurisprudência de Tribunais Superiores, nomeadamente, do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), aqui se citando o Acórdão proferido no âmbito do processo nº 08300/14, de 19-03-2015, nos termos do qual se entendeu que *“o (...) artº.3, nº.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 artº.73, da L.G.T”*, ou seja, admitindo prova em contrário.^{7 8}

⁷ Neste sentido, a Requerente cita diversas decisões arbitrais, subscritas por diversos árbitros.

⁸ Com efeito, nos termos do disposto no n.º 1, do artigo 1º 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 7º 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

- 6.18. Nestes termos, e sem margem para dúvidas, o entendimento acima exposto era o que foi considerado 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 redacção dada, pelo Decreto-Lei nº 41/2016, de 1 de Agosto (em vigor desde Agosto de 2016), ao referido artigo 3º, nº 1 do Código do IUC, ao redigir 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 alegadamente 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” [aqui se fazendo referência ao teor do Acórdão do TCAS (o nº 519/18.7BELRS, de 02-03-2023)] mas, a alteração introduzida no artigo 3º, nº 1 do Código do IUC, 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.

408º 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 nº 55/2023, de 02-06-2023) (sublinhado nosso).

6.21. E, continuando a citar o referido no Acórdão do TCAS (nº 519/18.7BELRS, de 02-03-2023), refira-se que “(...) *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, (...), 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).⁹

⁹ Nesta matéria, também a decisão arbitral proferida no âmbito do processo nº 106/2022-T, de 27-07-2022, 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

6.22. Não obstante, em Acórdão do Pleno do STA (o nº 0159/23.9BALSb, de 26-06-2024), para uniformizar jurisprudência em matéria de IUC (artigo 3º, nº 1 do Código do IUC) veio desde logo, quanto à natureza das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 41/2016, de 01 de Agosto no artigo 3º do Código do IUC, afirmar-se o seguinte:

“No preâmbulo do citado D.L. nº 41/2016, de 01-08 que introduziu a nova redação ao artigo 3º do CIUC, o legislador deixou expresso que “(...), o artigo 169º da Lei do Orçamento do Estado para 2016 autoriza que se efetuem, (...), 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”. Neste ponto, deve dizer-se que, (...), é hoje pacífico que, como dá nota, o já referido Acórdão deste Supremo Tribunal de 03-06-2020, Proc. nº 0467/14.0BEMDL, (...) o Governo não atribuiu, no Decreto-Lei nº 41/2016, natureza interpretativa à alteração que introduziu no dispositivo em causa. Pela simples razão de que atribuiu no mesmo diploma natureza interpretativa a diversas outras disposições e não deixou de o anunciar expressamente no preâmbulo e o consignar expressamente no texto legislativo. O que não fez quanto à norma em causa.

Em segundo lugar, sendo embora verdade que a natureza interpretativa da norma pode ser revelada no facto de recair sobre matéria em que existam fortes divergências, documentadas na jurisprudência e/ou na doutrina, já assim não é se o sentido da lei nova vem ao arripio da jurisprudência uniformizada ou consolidada sobre o âmbito interpretativo da lei antiga. Como refere J. BAPTISTA MACHADO (in «Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador», Almedina 1990, págs. 246/247), «se entretanto se

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”.

formou uma corrente jurisprudencial uniforme que tornou praticamente certo o sentido da norma antiga, então a LN que venha a consagrar uma interpretação diferente da mesma norma já não pode ser considerada realmente interpretativa».

Ora, embora tenha existido, inicialmente, alguma controvérsia doutrinária e na jurisprudência arbitral (...), a jurisprudência dos tribunais superiores tem respondido de forma uniforme a esta questão e deve considerar-se consolidada no sentido que aqui se toma. (...)” (sublinhado nosso).

- 6.23. E, quanto à questão da alegada presunção que, na opinião de muitos, estava consagrada no referido artigo 3º do Código do IUC, o Acórdão do Pleno do STA identificado no ponto anterior refere que:

“Assim, neste domínio, o legislador, porventura em função do entendimento defendido pela AT no sentido de que, razões de eficácia na cobrança e arrecadação do IUC, impunham assentar o procedimento de liquidação do imposto nos dados do registo automóvel, elegendo como sujeito passivo a pessoa que nele figure como titular do direito de propriedade da viatura.

E, na verdade, se a redacção anterior partia de uma presunção da titularidade da viatura em função do respectivo registo, - “considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados” -, possibilitando que o titular inscrito no registo infirmasse essa titularidade e nessa medida afastasse a responsabilidade pelo pagamento do imposto, a redacção actual e aplicável no caso concreto dos autos deixou deliberadamente - atentos os propósitos do legislador manifestados no preâmbulo do D.L. n.º 41/2016, de 01-08 - de consagrar essa presunção.

Logo, atendendo ao elemento histórico e sistemático, resulta claro que o legislador elegeu como sujeito passivo do imposto não o proprietário do veículo, mas a pessoa como tal inscrita no registo automóvel, o que significa que, para efeitos de incidência subjectiva do imposto, o legislador elegeu “as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos

veículos”, independentemente de as mesmas serem ou não as proprietárias do veículo à data da verificação do facto tributário.

Diga-se ainda que a configuração do elemento subjectivo do facto tributário no sentido de abranger as pessoas em nome de quem se encontra registada a propriedade do veículo, é tão-só uma questão de incidência simples, na medida em que é determinado directamente o sujeito passivo, não assentando a técnica legislativa numa presunção legal, tal como ocorria na versão anterior da lei, ou seja, o artigo na versão actual não configura qualquer presunção em si, pode, quando muito, conceber-se que existe uma presunção no fundamento da norma, numa fase pré-jurídica, como processo intelectual que induziu o legislador a estabelecer a norma com a configuração actual. Isso, porém, não tem relevo para a interpretação de uma norma em que a definição de quem é o sujeito passivo, entre outras situações de incidência subjectiva, que decorrem do mesmo artigo, e que com ela não se apresentam como incompatíveis, sem que aí esteja presente uma presunção com os seus elementos constitutivos (afirmação base ou indício, afirmação resultado ou afirmação presumida e pelo nexó lógico que existe entre ambas).

Nesta medida, deparamo-nos com uma opção legítima do legislador, no que diz respeito à alteração da incidência subjectiva do IUC, não havendo, em termos imediatos, impedimento a que o faça, realidade que tem de ser harmonizada com os princípios jurídico-constitucionais, situação que se mostra manifestamente assegurada.

Na verdade, no que se refere ao princípio da proporcionalidade e proibição do excesso não se vislumbra a existência de especiais dificuldades. Desde logo, porque a actualização do registo não é um ónus tão pesado que não possa e deva ser cumprido por quem deixa ou adquira a condição de proprietário. Especialmente num contexto em que o legislador instituiu mecanismos simples de actualização do registo automóvel, designadamente através do D.L. n.º 177/2014, de 15-12, que criou “o procedimento especial para o registo de propriedade de veículos adquirida por contrato verbal de compra e venda, tendo em vista a regularização da propriedade (...). Além do mais, o que é normal é que o titular do registo seja suficientemente diligente para manter o registo actualizado e mesmo que, por incúria, não o tenha feito, as consequências que

daí advêm não serão desproporcionadas, até porque o imposto é devido apenas até ao cancelamento da matrícula ou registo.

É ainda de relevar que quem é titular do registo é porque alguma vez foi proprietário e que, por falta de diligência, não fez a actualização, sendo estas situações patológicas uma excepção.

Eventualmente mais frequente será, correspondendo à normalidade, que quem por qualquer motivo adquire ou vende uma viatura, faça a actualização do registo, nomeadamente, quando estão em causa sociedades financeiras de locação, como é o caso dos autos, em que face ao carácter profissional da actividade desenvolvida, dificilmente se compreende a manifesta falta de diligência e consequentemente justificação da tutela reclamada nos autos.

Diga-se ainda que não é inédito que os impostos tenham uma função extrafiscal, o que neste caso poderia muito bem ter em vista assegurar que o registo dos automóveis esteja actualizado, não só para assegurar a praticabilidade da aplicação do IUC (que, seguramente, com a questão da ilisão das presunções, levantaria problemas não só para aplicação do imposto, como adensaria ainda mais o congestionamento nos tribunais tributários), mas também facilitar a aplicação do direito das contraordenações (por excesso de velocidade, por exemplo) ou disposições de outros ramos de direito que tenham como sujeitos os titulares do registo, constituindo um estímulo para que este esteja devidamente actualizado.

Nesta medida, e no domínio em análise, 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.

Por outro lado, cabe indagar se o disposto no artigo 3º nº 1 do CIUC é susceptível de colocar em crise o princípio da equivalência, muito presente nos impostos de tipo ambiental como o de que cuidamos, e acolhido expressamente no artigo 1º do CIUC, que sob a epígrafe “princípio da equivalência”, estabelece que “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”.

Antes de dar resposta a essa questão impõe-se que se diga que a verificação da equivalência tem aqui de ser considerada, não no plano da efectividade, como no domínio das taxas, mas no domínio da eventualidade dado estarmos no domínio dos impostos. Ora, decorre desta precisão que não há diferenças consideráveis, no que respeita à articulação com a ideia de equivalência, entre a condição de proprietário e de titular do registo, pois, tanto num caso como noutro, os eventuais danos ambientais são uma mera eventualidade, não se exigindo, como nas taxas, a sua verificação efectiva. Tal equivale a dizer que a condição de proprietário ou de titular do registo, não apresenta diferenças em termos da relação que cada um tem com os eventuais danos ambientais, pois o veículo pode ou não ser usado pelo proprietário; o mesmo se passando em relação ao titular do registo. Tanto numa situação como noutra, por vezes, o uso com potencial para gerar danos ambientais é feito por um terceiro, ou até não tem de existir, podendo o veículo nem sequer ser utilizado, não interferindo isso com a condição de sujeito passivo, ou seja, qualquer ilação que se queira retirar, a nível da observância do princípio da equivalência, do facto de o sujeito passivo não ser eventualmente o proprietário, mas unicamente o titular do registo, surge como falaciosa. Por outras palavras, a existir uma violação do princípio da equivalência esta tanto surgiria quando o sujeito passivo é proprietário como quando é mero titular do registo. Importa acrescentar, neste âmbito, que se o titular inscrito no registo automóvel não é o proprietário do veículo automóvel, isso é indiferente no que respeita à determinação da existência ou não de qualquer custo ambiental ou viário, pois estes danos têm a ver com a detenção do veículo e não propriamente com o seu uso, sendo, para além do mais, realce-se, danos meramente eventuais. Mesmo num plano especulativo, não é sequer concebível que entre titular do registo e proprietário (nos casos, pouco frequentes, dir-se-ia, em que estas condições não se encontram cumulativamente preenchidas) exista uma relação de substituição tributária e uma daí decorrente responsabilidade tributária, uma vez que não está assegurado à pessoa inscrita no registo um mecanismo legal de reaver do efectivo proprietário do veículo o imposto que venha a suportar. Sendo, portanto, indiferente que

a pessoa inscrita no registo faça prova da transmissão do veículo em data anterior à verificação do facto tributário, pois é a pessoa inscrita nesta data que está vinculada ao cumprimento da obrigação tributária.

Na sequência do que fica exposto, temos que dizer que, de acordo com o princípio subjacente à tributação automóvel (designadamente o IUC) a oneração dos contribuintes é feita na medida do potencial dano para o ambiente e infraestruturas viárias que decorre do veículo, sendo neste que é precisamente colocada a tónica, não fosse o IUC um imposto claramente *ad rem*, e não tanto no contributo pessoal dos sujeitos passivos para a verificação desses danos.

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.

Assim, cumpre plenamente as exigências da estruturação da incidência subjectiva do imposto, pela forte conexão que têm com o veículo, tanto o proprietário como o titular do registo que, em situações normais, não patológicas, portanto, até acumulará a dupla condição (só tal não acontecendo em situações excepcionais), o que significa que deparemos com uma opção legítima do legislador. No que concerne à matéria da igualdade, não se vê como a mesma é posta em causa, dado que a configuração do preceito é geral e abstracta, abrangendo todos os sujeitos que estejam nas mesmas circunstâncias, o mesmo se podendo dizer da capacidade contributiva que no nosso sistema é sobretudo um critério para determinar de modo geral e uniforme a medida do imposto que deve recair sobre cada sujeito. Mesmo num contexto em que se considerasse a capacidade contributiva como um princípio autónomo, dada a natureza real (*ad rem*) deste imposto, e a típica desconsideração que nos impostos deste tipo se faz da situação pessoal concreta do sujeito passivo, a acomodação do princípio não seria, ainda assim, inviável. Não podemos, todavia, esquecer que estamos no domínio dos impostos ambientais onde o critério da capacidade contributiva tem de se articular com o princípio da equivalência, o que implica, naturalmente, que os seus sujeitos não sejam aqueles que em termos clássicos têm a maior capacidade contributiva aferida com base no conceito

de rendimento em sentido lato (envolvendo também a detenção de património e uso do rendimento no consumo), mas os que pela actuação ou conexão com actividades/bens susceptíveis de gerarem externalidades negativas, serão onerados na medida do potencial dano que daí decorra. Isto para dizer que, num contexto em que impostos como o IUC regressam a uma lógica comutativa, que implica uma ligação entre o eventual dano e medida do imposto, a capacidade contributiva clássica não pode ser aplicada de forma estrita, devendo ser temperada pelo princípio da equivalência que, em muitas situações, implica que quem tem menos capacidade contributiva, por exemplo, por consumir produtos menos ecológicos e mais baratos, por insuficiência de meios, seja mais onerado. Seria, portanto, complexo sustentar a violação da capacidade contributiva, especialmente num imposto com uma forte componente ambiental como o que está em causa. Mesmo que o fizéssemos, os eventuais fundamentos também se aplicariam se o sujeito passivo fosse o proprietário do veículo, pois o imposto seria determinado não, estritamente, com base na capacidade contributiva, que até seria muito baixa se o veículo fosse muito antigo, mas no potencial dano que dele poderia decorrer, o que redundaria muitas vezes, como já ficou enunciado, em situações em que quem é proprietário de veículos antigos e altamente poluentes e tem capacidade contributiva supostamente baixa, é mais fortemente onerado pela tributação ambiental.

Deste modo, invocar a violação da capacidade contributiva quando o sujeito passivo é o titular do registo contenderia com questões muito semelhantes às que surgiriam se o sujeito passivo fosse o proprietário o que implica que tal matéria exhibe um certo artificialismo e exacerba desproporcionadamente a importância da condição de quem é unicamente titular do registo, pois o normal é que quem é titular do registo seja também proprietário, sendo as situações em que isso não acontece residuais e excepcionais e, por muito legítima que seja a tutela dessas situações, a via não será, certamente, fazer uma interpretação correctiva de um preceito que é claro e corresponde a uma opção legislativa legítima, não existindo espaço para uma autêntica contrarreforma legislativa por via de uma interpretação sem o mínimo apoio na letra da lei, ameaçando o princípio da separação de poderes. (...)” (sublinhado nosso).

- 6.24. Assim, conclui-se no Acórdão do Pleno do STA identificado no ponto 6.22., supra, que *“para efeitos do disposto no artigo 3º nº 1 do CIUC, na redacção introduzida pelo D.L. nº 41/2016, de 01-08, responde pelo pagamento do imposto a pessoa em nome da qual está registado o veículo à data da verificação do facto tributário, independentemente de nessa data já ter ocorrido transmissão da propriedade para outra pessoa”* (sublinhado nosso).
- 6.25. Neste âmbito, refira-se a propósito do acima exposto que, um Acórdão de Uniformização de Jurisprudência é uma decisão proferida (no caso) pelo STA, que tem por objetivo, em nome da segurança jurídica, pôr termo a uma divergência ou contradição entre acórdãos proferidos pelo mesmo Tribunal ou por diferente Tribunais, no domínio da mesma legislação e sobre a mesma questão de direito, visando garantir a certeza do direito e o princípio da igualdade, evitando que decisões judiciais que envolvam a mesma lei e a mesma questão de direito obtenham de diferentes Tribunais diferentes respostas.
- 6.26. Nestes termos, tendo em consideração que “1. Os Acórdãos de Uniformização de Jurisprudência, conquanto não tenham a força obrigatória geral que era atribuída aos Assentos pelo revogado art. 2º do CC, têm um valor reforçado que deriva não apenas do facto de emanarem do Pleno das Secções Cíveis do Supremo Tribunal de Justiça, como ainda de o seu não acatamento pelos tribunais de 1ª instância e Relação constituir motivo para a admissibilidade especial de recurso, nos termos do art. 629º, no 2, al. c), do CPC” e que “2. Esse valor reforçado impõe-se ao próprio Supremo Tribunal de Justiça, sendo projectado, além do mais, pelo dever que recai sobre o relator ou os adjuntos de proporem ao Presidente o julgamento ampliado da revista sempre que se projecte o vencimento de solução diversa da uniformizada”, este Tribunal Arbitral teria de aderir, na sua integralidade, aos argumentos apresentados na acima referido Acórdão Uniformizador, aqui reiterando a remissão integral (quanto aos fundamentos da presente decisão), para o teor do mesmo.¹⁰

¹⁰ Neste sentido, vide Acórdão do STA de 12-05-2016, proferido no processo nº 982/10.4TBPTL, que se pronunciou acerca da relevância dos Acórdãos de uniformização de jurisprudência.

- 6.27. Aqui chegados, poderia pensar-se que, sem mais considerações, se tornaria necessário aderir às conclusões da mencionada jurisprudência do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência do STA, proferido no processo nº 0159/23.9BALSB, de 26-06-2024, sob evocação do desiderato uniformizador decorrente do artigo 8º, nº 3, do Código Civil.
- 6.28. Contudo, veio a Requerente invocar, na reunião de inquirição de Testemunhas (e, posteriormente, através do requerimento apresentado em 17-11-2025, cuja junção este Tribunal Arbitral admitiu tendo em consideração que havia necessidade de comprovar documentalmente o alegado pelas Testemunhas por poder ser relevante para a decisão), o teor do Acórdão nº 1046/2025 do Tribunal Constitucional, de 05-11-2025, o qual veio decidir a interposição de recurso do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência do STA (proferido no processo nº 0159/23.9BALSB, de 26-06-2024), interposto pela aqui também Requerente (relativamente a outro processo), nos termos do qual o Tribunal Constitucional julgou inconstitucional, (ainda que *“não se verificando a inconstitucionalidade com força obrigatória geral, (...)”*, como refere a Requerida), *“(...) o artigo 3.º, n.º 1 do Código do Imposto Único de Circulação, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01.08, interpretado no sentido que responde pelo pagamento do imposto a pessoa em nome da qual está registado o veículo à data da verificação do facto tributário, independentemente de nessa data já ter ocorrido transmissão de propriedade para outra pessoa”* porquanto *“(...) esta interpretação normativa colide com os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da equivalência, consagrados nos artigos 13.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa”* pelos motivos que se apresentam no referido Acórdão (para o qual aqui se remete), nomeadamente, citando por diversas vezes os votos de vencidos dos Senhores Juízes Conselheiros do STA, Nuno Bastos e Gustavo Lopes Courinha, ao já referido Acórdão Uniformizador de Jurisprudência daquele Tribunal.
- 6.29. A este respeito, refira-se que, em Portugal, existem três tipos de recursos de constitucionalidade para o Tribunal Constitucional, sendo que um deles diz respeito a um

o processo de fiscalização concreta de constitucionalidade (e que é difuso), o que significa que todos os tribunais têm o direito e o dever de tomarem conhecimento de questões de constitucionalidade suscitadas a propósito de normas aplicáveis aos casos por si julgados (art.º 204.º da CRP). Este recurso de constitucionalidade é interposto pelos cidadãos interessados ou pelo Ministério Público junto do Tribunal Constitucional, de forma a pôr em causa as decisões dos tribunais ordinários que apliquem ou desapliquem normas presumidamente inconstitucionais, sendo a norma questionada o objecto do mesmo recurso (o que sucedeu no caso identificado nos pontos anteriores). Contudo, os efeitos desta decisão do Tribunal Constitucional, no sentido da inconstitucionalidade [depois de transitar em julgado (o que não será ainda o caso do descrito nos pontos anteriores)] tornam-se irrecorríveis, quanto à questão de constitucionalidade, mas apenas têm eficácia no caso concreto que se encontra em julgamento no tribunal ordinário (no caso de ser dado provimento ao recurso, a sentença do tribunal de instância inferior é revogada).¹¹

6.30. Nestes termos, este Tribunal Arbitral entende não estar vinculado à decisão do Tribunal Constitucional acima referida, pelos motivos exposto no ponto anterior, mas entende ter aderir às conclusões do Acórdão Uniformizador de Jurisprudência (proferido no âmbito do processo nº 0159/23.9BALSB, de 26-06-2024), declarando-se legais os actos de liquidação de IUC referentes ao ano de 2023 aqui impugnados pela Requerente, tendo em consideração que, à data das liquidações, era a Requerente a proprietária indicada no registo das viaturas que deram origem às liquidações de IUC.¹²

¹¹ Neste sentido, vide Parecer do Conselho Consultivo da PGR de 17-01-2013 (PGR P00003229, Parecer CA00202010), com o seguinte teor: “1.ª – A decisão do Tribunal Constitucional que julga inconstitucional uma norma no quadro da fiscalização concreta só produz efeitos no próprio processo em que a mesma foi proferida, pelo que, enquanto a norma em apreço não vier a ser declarada inconstitucional com força obrigatória geral por aquele Tribunal, ela mantém-se em vigor no ordenamento jurídico; (...); 3.ª – Ainda que julgada inconstitucional, enquanto a norma referida na anterior conclusão não vier a ser declarada inconstitucional pelo Tribunal Constitucional, ela mantém-se em vigor para as situações por ela abrangidas, não dispondo, em regra, a Administração (...) de competência para a desaplicar, com fundamento na sua desconformidade com a Constituição”.

¹² Note-se que a aqui signatária o faz, em revisão de posição diversa, anteriormente assumida em outros processos da idêntica natureza. Com efeito, em convicção, acompanharia a posição de voto vencido apresentada, no referido Acórdão Uniformizador de Jurisprudência, pelo Conselheiro Gustavo Lopes Courinha, porquanto, em conformidade com o mesmo, se refere em síntese que “(...) por respeito às exigências de devida conformidade com os princípios que estruturam o imposto, a interpretação do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC enquanto determinando a incidência subjectiva do imposto por referência ao proprietário real é de preferir, sem prejuízo

- 6.31. Consequentemente, face ao acima exposto, são considerados legais os despachos de indeferimento dos três Recursos Hierárquicos apresentados relativamente às três Reclamações Graciosas que foram primeiramente interpostas quanto aos actos de liquidação de IUC aqui impugnados.
- 6.32. Em consequência do decidido, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente às liquidações em crise.
- 6.33. Adicionalmente, e também em consequência do acima decidido, fica prejudicado o conhecimento do pedido de reembolso das quantias suportadas pela Requerente, acrescidas de juros indemnizatórios.
- 6.34. Nestes termos, declaram-se improcedentes todos os pedidos formulados pela Requerente.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

- 6.35. 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:

da menos feliz redacção ali adotada. Trata-se de uma consequência direta do princípio da equivalência que o sujeito do passivo do imposto seja o real proprietário do veículo e não o proprietário registado, porquanto é o primeiro (e não o segundo) que é responsável pelos custos ambientais e viários que este imposto comutativo forçosamente visa compensar. E, em coerência com aquele princípio ordenador, só ao proprietário real cabe internalizar as externalidades negativas produzidas pelo seu comportamento, seja ao nível da poluição, seja ao nível do desgaste das vias rodoviárias. A exclusão de tributação do real proprietário como sujeito passivo do imposto faria, com efeito, surgir uma oneração fiscal na esfera de um sujeito não causador, sequer remotamente, dos danos viários e ambientais com o veículo em questão e que nem sequer susceptibilidade de repercussão do valor de imposto pago teria, atenta a extinção da relação jurídica subjacente. Assim sendo, a referência feita no artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC à incidência subjectiva registal da propriedade só pode ter uma natureza meramente presuntiva e, por isso, forçosamente susceptível de ilisão por mandato constitucional, vertido no artigo 73.º da Lei Geral Tributária. XI. Por todo o exposto, tenderia a conceder provimento ao recurso e a uniformizar jurisprudência no sentido de que “o artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC, na redacção decorrente da alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de Agosto, consagra uma incidência subjectiva real, apesar de assente numa presunção de propriedade decorrente do averbamento constante do registo automóvel e que é ilidível, podendo o titular inscrito no registo automóvel inverter a prova no sentido de que o efectivo proprietário é outrem” e, em consequência, anular a decisão arbitral recorrida e as liquidações de IUC ali contestadas”.

6.35.1. 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;

6.35.2. 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.

6.36. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerente, 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.

7. DECISÃO

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

7.1.1. Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência, absolver a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências, e,

7.2. Condenar a Requerente no pagamento das custas processuais.

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 449,77.

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 306,00, a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2025

O Árbitro,

Sílvia Oliveira