

A INCIDÊNCIA SUBJETIVA DO IMPOSTO ÚNICO DE CIRCULAÇÃO NO ÂMBITO DOS CONTRATOS DE LOCAÇÃO FINANCEIRA OU OUTROS CONTRATOS DE LOCAÇÃO COM OPÇÃO DE COMPRA

*Agostinho Cardoso Guedes**

1. De acordo com a lei fiscal, os proprietários de veículos automóveis estão obrigados ao pagamento de um imposto anual (Imposto Único de Circulação, adiante simplesmente designado "IUC"), cujo valor varia de acordo com as características e a idade do veículo.

Quando a propriedade do veículo pertence a uma empresa de locação e o gozo do mesmo é cedido a terceiro, colocam-se dois problemas no âmbito de incidência subjetiva do IUC: por um lado, saber se, durante a vigência do contrato de locação, o sujeito passivo do imposto ainda é o proprietário (locador) ou se a obrigação de pagamento passa a vincular o locatário; por outro lado, saber o que acontece nos casos em que, uma vez efetuada a transferência de propriedade para os clientes, estes não procedem ao registo da aquisição dos respetivos veículos. Nesta última situação, a Administração Fiscal tem vindo a exigir às empresas de locação o pagamento do imposto, argumentando com a existência de um registo de propriedade a favor das mesmas.

2. O art. 3.º do Código do Imposto Único de Circulação (adiante simplesmente designado "CIUC") determina, no seu número 1, que são "sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados".

* CEID, Escola do Porto da Faculdade de Direito, Centro Regional do Porto da Universidade Católica Portuguesa, Rua Diogo Botelho, 1327 – 4169-005, Porto, Portugal.

Por outro lado, o número 2 do mesmo artigo acrescenta 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”.

Deixaremos para um momento posterior a análise mais detalhada do número 1, mas queremos desde já sublinhar a regra geral aí contida, ou seja, *o devedor do imposto é, em princípio, o proprietário do veículo*, regra essa confirmada pelo disposto no art. 6.º, n.º 1, do CIUC.

Qual o sentido a atribuir à regra constante do número 2? Ou seja, qual o sentido e efeito útil que se deve retirar da equiparação a proprietários que é feita dos “locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação”?

Quando interpretamos normas jurídicas devemos ter sempre presentes as diretrizes fixadas pelo legislador no art. 9.º do Código Civil, nomeadamente a regra de que o intérprete deve reconstruir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo em conta, entre outros aspetos, a unidade do sistema jurídico (número 1), e presumindo sempre que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados e consagrou as soluções mais acertadas (número 3).

A primeira das presunções acima aludidas significa que entre os vários sentidos possíveis a atribuir a uma norma o intérprete deve preferir aquele que melhor tradução encontra no texto da lei. Esta é, aliás, uma das três funções que o art. 9.º do Código Civil atribui ao elemento gramatical ou letra da lei.

Como refere BAPTISTA MACHADO, “na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico”. Assim, o texto da lei confere um “mais forte apoio àquela das interpretações possíveis que melhor condiga com o significado natural e correcto das expressões utilizadas”¹.

Ora, podemos pensar em vários significados possíveis do art. 3.º, n.º 2, do CIUC.

Podemos admitir como possível que a intenção do legislador tenha sido criar uma responsabilidade pelo pagamento do imposto sobre as pessoas e

¹ Neste sentido, cfr., por todos JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, 2002 (13.ª reimp.), págs. 182 e 189.

entidades mencionadas no n.º 2, juntamente com a obrigação do proprietário (a locadora), a título principal ou subsidiário. Diferentemente, pode também colocar-se a hipótese de o legislador ter pretendido impor às mesmas pessoas e entidades a obrigação principal de pagamento do imposto, mas mantendo uma responsabilidade da locadora, mais uma vez a título principal ou subsidiário.

Sendo estes dois sentidos possíveis, é forçoso reconhecer que o texto da norma não fornece grande apoio a qualquer um deles. Em nenhum passo do texto se menciona uma responsabilidade conjunta, solidária, principal, subsidiária, nem se menciona que as pessoas e entidades referidas no n.º 2 garantem o cumprimento da obrigação da locadora ou vice-versa.

Na verdade, o significado mais imediato e natural da expressão utilizada pelo legislador no art. 3.º, n.º 2, do CIUC é que quando certo veículo automóvel seja objeto de um contrato de locação financeira, de um contrato de compra e venda com reserva de propriedade ou de um contrato de locação com opção de compra, o locatário financeiro, adquirente com reserva de propriedade ou locatário com opção de compra, *é tratado como (equiparado a) proprietário*; e é tratado como, ou equiparado a, proprietário para os efeitos do número 1 da mesma disposição, ou seja, *para ser considerado sujeito passivo do IUC*.

Este é sentido mais natural da expressão utilizada no art. 3.º, n.º 2, do CIUC, a qual, ainda por cima, é perfeitamente justificada se tivermos em conta as características típicas das posições jurídicas descritas na mesma norma.

O locatário financeiro é tratado pela lei como um quase-proprietário. Na verdade, tem o gozo exclusivo do bem locado, tem o direito de adquirir a respetiva propriedade (sem que o locador se possa opor a essa aquisição), pode exercer diretamente contra o vendedor os direitos resultantes do contrato de compra e venda celebrado pelo locador (em vez deste), e até o risco de perecimento e destruição do bem locado corre por sua conta (e não por conta do locador)².

Percebe-se, assim, que a obrigação de pagamento do IUC recaia diretamente sobre o locatário financeiro e não sobre o locador atentas as características da sua posição jurídica.

O mesmo se passa relativamente ao adquirente com reserva de propriedade. Este exerce de forma praticamente plena as faculdades e poderes

² Cfr. o Decreto-Lei n.º 149/95, de 24 de Junho, sucessivamente alterado pelos Decretos-Leis 265/97, de 2 de Outubro, e 30/2008, de 25 de Fevereiro; cfr. em particular, os arts. 10.º, n.º 2, 13.º e 15.º.

inerentes à condição de proprietário, incluindo o direito de usar o bem com exclusividade, não faltando vozes autorizadas na doutrina sustentando que, também na venda com reserva de propriedade, o risco do perecimento ou deterioração do bem alienado deve correr por conta do comprador, contrariando a regra geral do art. 796.º, que o faz recair sobre o proprietário³.

Ainda semelhante à posição do locatário financeiro é a do locatário com opção de compra. Também aqui o locatário tem o gozo exclusivo do bem locado e tem o direito de adquirir a respetiva propriedade [sem que o locador se possa opor a essa aquisição].

Ou seja, nas três situações referidas pelo legislador no art. 3.º, n.º 2, do CIUC, temos dois aspetos comuns: o locatário/adquirente tem o gozo exclusivo do bem e tem o direito [ou a expectativa] de se tornar proprietário a curto ou médio prazo.

Nestas condições, compreende-se perfeitamente que, para efeitos da responsabilidade pelo pagamento do IUC, a lei fiscal os equipare a proprietários, ou seja, *os eleja como sujeitos passivos do imposto*. E teremos de os considerar sujeitos passivos *únicos* desse pagamento, dado que não existe qualquer norma legal que, direta ou indiretamente, atribua às locadoras ou ao vendedor que reservou o domínio a posição de garante, principal ou subsidiário.

Refira-se ainda que esta é também a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico [fiscal, neste caso].

Com efeito, o art. 2.º, n.º 2, do Código do Imposto Municipal sobre as Transações Onerosas de Imóveis (adiante designado CIMT), qualifica como “transação” as “promessas de aquisição e de alienação, logo que verificada a tradição para o promitente adquirente, ou quando este esteja usufruindo os bens”, bem como o “arrendamento com a cláusula de que os bens arrendados se tornam propriedade do arrendatário depois de satisfeitas todas as rendas acordadas”.

Do mesmo modo, o art. 22.º, n.º 1, do CIMT, manda efetuar a liquidação do IMT antes de concretizado o ato ou facto translativo dos bens, “ainda que a transmissão esteja subordinada a condição suspensiva” ou “haja reserva de propriedade”.

A única questão que subsiste é a de saber de que forma a administração fiscal identifica os obrigados ao pagamento do imposto mencionados no art. 3.º, n.º 2, CIUC.

³ Cfr., por todos, LUIS MENEZES LEITÃO, *Direito das Obrigações*, vol. III, 7.ª ed., Coimbra, 2012, pág. 60. Há até quem considere que, apesar da formulação da lei, o adquirente com reserva de propriedade é um verdadeiro proprietário — cfr. aut. e ob. cit., págs. 63 e ss.

Quanto aos compradores com reserva de propriedade, a aquisição consta do registo e, portanto, não se levantam problemas especiais. Já quanto aos locatários financeiros e outros locatários com opção de compra, o art. 19.º do CIUC prevê uma obrigação acessória de informação, *justamente para os efeitos do art. 3.º do mesmo diploma*, pela qual “as entidades que procedam à locação financeira, à locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos [ficam] obrigadas a fornecer à Direcção-Geral dos Impostos os dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados”.

Em suma, o art. 3.º, n.º 2, do CIUC, deve ser interpretado no sentido de que nos casos de locação financeira dos veículos, aquisição com reserva de propriedade ou outros contratos de locação com opção de compra, a obrigação de pagar o imposto recai *unicamente* sobre os locatários ou adquirentes com reserva de propriedade.

É este o sentido mais fortemente sugerido pelo texto da norma (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil) e o mais coerente com outras disposições da lei fiscal que regulam situações semelhantes. É, além disso, também um sentido que encontra perfeita justificação nas especiais características reveladas pelas posições jurídicas dos locatários financeiros, outros locatários com opção de compra e adquirentes com reserva de propriedade.

3. Uma vez vendido o veículo ao locatário, este passa a ser proprietário do mesmo, e, nesse caso, passa a ser aplicável o art. 3.º, n.º 1, do CIUC.

Com efeito, o art. 874.º do Código Civil define o contrato de compra e venda como “o contrato pelo qual *se transmite a propriedade de uma coisa*, ou outro direito, mediante um preço”. Do mesmo modo, o art. 879.º do mesmo diploma prevê como efeito essencial do contrato de compra e venda a “transmissão da propriedade da coisa ou da titularidade do direito”.

Estamos no domínio dos contratos com eficácia real, ou seja, contratos cuja celebração desencadeia um efeito real: a transmissão, constituição, modificação ou extinção de um direito real, que, de acordo com o art. 408.º, n.º 1, do Código Civil, se produz “por mero efeito do contrato”.

Ou seja, o *facto jurídico* que determina a transmissão da propriedade (o fundamento jurídico da transmissão) é *unicamente o contrato*, e não qualquer outro facto, posterior, anterior ou contemporâneo daquele (salvas as exceções prevista na lei, naturalmente).

Esta é uma regra “com alcance fundamental no sistema do direito privado

português⁴, uma regra que resulta da lei civil com toda a clareza e que não é minimamente disputada na doutrina ou na jurisprudência, até onde vai o nosso conhecimento⁵.

Acontece, porém, que existem transações de certos bens que a lei sujeita a registo público⁶, nas quais se inclui, naturalmente, a compra e venda dos mesmos.

Assim acontece com os veículos automóveis, de acordo com o Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro (objeto de sucessivas alterações). Por força do art. 29.º deste diploma, são “aplicáveis, com as necessárias adaptações, ao registo de automóveis as disposições relativas ao registo predial, mas apenas na medida indispensável ao suprimento das lacunas da regulamentação própria e compatível com a natureza de veículos automóveis e das disposições contidas neste diploma e no respectivo regulamento”.

Ora, na medida em que o Decreto-Lei n.º 54/75 nada nos diz sobre o valor jurídico do registo de propriedade automóvel, teremos de recorrer à aplicação subsidiária do Código do Registo Predial (adiante designado apenas “CRP”), tal como resulta do comando normativo acima enunciado.

Está em causa saber se, e em que medida, a sujeição dos veículos automóveis a registo público altera a regra fundamental do nosso direito privado, constante do art. 408.º, n.º 1, do Código Civil, segundo a qual a propriedade se transmite por mero efeito do contrato, sem necessidade de qualquer outro ato ou formalidade, anterior, contemporânea ou posterior.

Sobre esta questão, o art. 1.º do CRP fixa os objetivos deste registo nos seguintes termos: “O registo predial destina-se essencialmente a dar publicidade à situação jurídica dos prédios, tendo em vista a segurança do comércio jurídico imobiliário”.

O art. 7.º do CRP vem completar esta função, estatuidando 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”.

Ou seja, a *função primordial* do registo é dar publicidade à situação jurí-

⁴ HEINRICH E. HÖRSTER, *A Parte Geral do Código Civil Português*, Coimbra, 1992, pág. 467.

⁵ Cfr., além do autor citado na nota anterior, PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, vol. I (com a colaboração de HENRIQUE MESQUITA), 4.ª ed., Coimbra, 1987, págs. 374/375, LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil*, vol. II, 4.ª ed., Lisboa, 2007, pág. 71, PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, *Teoria Geral do Direito Civil*, 7.ª ed., Coimbra, 2012, pág. 380, entre outros.

⁶ Para uma descrição e análise histórica do instituto do registo e seus fundamentos, cfr. a obra fundamental de MARIA CLARA SOTTOMAYOR, *Invalidez e Registo — A Protecção do Terceiro Adquirente de Boa Fé*, Coimbra, 2010, págs. 237 e ss.

dica dos bens. Além disso, a inscrição no registo de certo bem constitui uma dupla *presunção*: por um lado, presume-se que o direito existe nos precisos termos em que o registo o define, por outro, presume-se que aquele direito pertence ao titular a favor de quem o mesmo está registado, mais uma vez, nos precisos termos em que o registo o define.

Estas presunções são ilidíveis mediante prova em contrário, como resulta expressamente do art. 350.º, n.º 2, do Código Civil.

Voltando ao problema que nos ocupa, o conjunto das normas acima aludidas permite concluir, portanto, que o registo da aquisição da propriedade por parte dos locatários tem um valor meramente *declarativo* e não constitutivo, isto é, a inscrição da compra do veículo no registo por parte do novo proprietário *não é condição de validade nem da produção do efeito translativo* típico do contrato de compra e venda; portanto, *o comprador torna-se proprietário do veículo vendido mediante a simples celebração do contrato de compra e venda, independentemente do respetivo registo.*

Esta conclusão é, também, partilhada pela generalidade da doutrina e jurisprudência nacionais⁷.

Não há, com efeito, qualquer norma no CRP que sugira que o registo é condição de validade dos negócios a ele sujeitos, ou, nos casos de compra e venda, que o mesmo seja condição de produção do respetivo efeito translativo.

O *único caso* em que se discute um possível efeito constitutivo do registo refere-se à constituição da hipoteca e resulta do teor do art. 4.º, n.º 2, do CRP e do art. 687.º do Código Civil. Mesmo neste caso, porém, a generalidade da doutrina não vê o registo da hipoteca como requisito de *validade* da mesma mas apenas como requisito da sua *eficácia*, desde logo entre as próprias partes, elegend, aliás, o sentido mais chegado ao texto das normas⁸.

4. Muito embora a ausência de registo não afete a aquisição da qualidade de proprietário, porque, como vimos, o registo não é condição de validade do contrato de compra e venda nem condição de produção do efeito translativo do mesmo, ela impede, porém, a eficácia plena do contrato de compra e venda.

Embora o art. 4.º, n.º 1, do CRP preveja que os “factos sujeitos a registo,

⁷ Cfr. MARIA CLARA SOTTOMAYOR, ob. cit. págs. 221 e 223.

⁸ O art. 4.º, n.º 2, do CRP refere que os factos constitutivos da hipoteca carecem de registo para terem *eficácia* desde logo entre as partes; o art. 687.º do Código Civil impõe o dever de registar a hipoteca sob pena de a mesma *não produzir efeitos* entre as partes. Relativamente ao debate doutrinral sobre esta questão, cfr. MARIA CLARA SOTTOMAYOR, ob. cit., págs. 210 e ss.

ainda que não registados, podem ser invocados entre as próprias partes ou seus herdeiros”, o art. 5.º, n.º 1, do mesmo diploma, estipula que os “factos sujeitos a registo só produzem efeitos contra terceiros depois da data do respectivo registo”.

Numa alteração recente ao CRP, o legislador veio esclarecer o que se deve entender por terceiro neste contexto. Assim, segundo o art. 4.º, n.º 4, do CRP “Terceiros, para efeitos de registo, são aqueles que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis entre si”.

Se uma leitura isolada do n.º 1 poderia eventualmente criar dúvidas sobre o conceito de terceiro, no sentido de se entender como tal todos os que não fossem partes do contrato de compra e venda ou seus herdeiros, o n.º 4 permite esclarecer que este conceito de terceiro é muito mais restrito do que isso: trata-se, apenas, de pessoas ou entidades que tenham adquirido do mesmo transmitente direitos total ou parcialmente incompatíveis sobre o mesmo bem.

Isto significa que enquanto a aquisição de um veículo automóvel não for registada pelo comprador, *a sua aquisição sofre de uma ineficácia relativa*⁹: esta aquisição (e a concomitante qualidade de proprietário) não é oponível a um terceiro que venha a adquirir do mesmo vendedor um direito total ou parcialmente incompatível com o direito inicialmente adquirido pelo comprador atrás mencionado.

Entendamo-nos, porém: esta ineficácia relativa da aquisição pelo comprador não prejudica a efetiva transmissão do direito de propriedade para a sua esfera jurídica (ainda que parcialmente inoponível a certas pessoas): *o comprador tornou-se proprietário com a celebração do respetivo contrato de compra e venda.*

Pode acontecer é que na sequência de uma nova transmissão operada pelo mesmo transmitente a favor de um terceiro de boa fé¹⁰, este venha a adquirir o direito anteriormente transmitido em detrimento do anterior adquirente, por força da regra da prioridade do direito primeiro registado (como resulta do art. 6.º, n.º 1, do CRP).

Está em causa um conflito entre direitos sujeitos a registo: por um lado,

⁹ Cfr. Heinrich E. Hörster, *Efeitos do registo – terceiros – aquisição “a non domino”, in Revista de Direito e Economia*, n.º 8 (1982), pág. 125.

¹⁰ Subscrevemos por inteiro as teses de HEINRICH E. HÖRSTER a respeito da necessidade de o terceiro adquirente estar de boa fé para que a primeira aquisição não lhe seja oponível (cfr. *Efeitos do registo ... cit.*, págs. 124 e ss.).

o direito adquirido por força do contrato de compra e venda válido e eficaz celebrado pelo primeiro adquirente, por outro, o direito atribuído pelo art. 892.º, 2.ª parte, do Código Civil¹¹; nos termos do art. 6.º, n.º 1, do CRP, esse conflito é resolvido a favor do direito que primeiro for levado a registo.

Como bem refere MARIA CLARA SOTTOMAYOR, “No direito português, a modificação jurídico-real, *face a todas as pessoas*, opera no momento da conclusão do contrato (sistema do título). Pensamos que, o facto de o titular perder o seu direito em benefício de um terceiro de boa fé, que regista a sua aquisição, não significa que o registo seja constitutivo no nosso sistema. A transmissão para o primeiro adquirente, no caso de dupla alienação, é perfeita, desde a conclusão do contrato, e *oponível erga omnes*”¹².

Sobre o conceito de terceiro para efeitos de registo, refere a mesma autora: “A expressão ‘terceiros para efeitos de registo’ não se refere ao terceiro em geral mas apenas a terceiros que aparecem, em processos aquisitivos, que tenham por objecto o imóvel. O direito não registado teria sempre oponibilidade *erga omnes*, em relação a todos os terceiros, menos perante o terceiro para efeitos de registo, ou seja, aquele que surge no processo aquisitivo, que tem por objecto o mesmo imóvel, e que adquire ou deduz, do mesmo transmitente, um direito total ou parcialmente incompatível com o direito de outrem sobre o mesmo objecto”¹³.

Nestes termos, o adquirente de um automóvel que não tenha registado a sua aquisição pode invocar a sua qualidade de proprietário relativamente a um terceiro que tenha causado danos ao veículo para exigir a respetiva indemnização, por exemplo.

Ora, estando em causa o pagamento do IUC, e não cabendo a Administração Fiscal no conceito de terceiro para efeitos de registo, uma vez que não adquire do mesmo transmitente direitos total ou parcialmente incompatíveis com os direitos do comprador, conclui-se tranquilamente que aquela não pode escudar-se na ausência do registo da transmissão para exigir o pagamento do imposto devido ao anterior proprietário, seja este uma locadora ou qualquer outra pessoa ou entidade.

¹¹ Sendo discutível se se trata de um direito de fonte legal ou convencional. No sentido de que se trata de um direito legal, cfr. ainda HEINRICH E. HÖRSTER, *Efeitos do registo ... cit.*, pág. 125, mas aqui temos dúvidas em seguir este autor.

¹² Ob. cit., pág. 221 (itálicos nossos).

¹³ Ob. cit. págs. 221/222.

5. Em suma, uma vez celebrado o contrato de compra e venda do veículo locado a favor do locatário, este adquire a propriedade do mesmo por mero efeito do contrato, e, concomitantemente, a qualidade de sujeito passivo do IUC, agora já não como locatário titular de uma opção de compra, mas como proprietário de pleno direito.

Se o comprador não proceder de imediato ao registo da propriedade a seu favor, presume-se que a propriedade continua a pertencer ao vendedor (art. 7.º do CRP), mas esta *presunção* é relativa, ou seja, *pode ser afastada mediante prova em contrário*.

Só os terceiros para efeitos de registo que atuem de boa fé podem prevaler-se da ausência de registo para (tentar) adquirir direitos sobre o bem não registado.

Porém, a Administração Fiscal não preenche os requisitos legais do conceito de terceiro para efeitos de registo (previsto no art. 5.º, n.º 4, do CRP), razão pela qual não pode exigir ao vendedor o pagamento do imposto devido pelo comprador (proprietário) a partir do momento em que a *presunção* do art. 7.º seja afastada mediante a prova da respetiva venda.

A prova da venda do veículo pode ser feita por qualquer meio, uma vez que a lei não exige para este contrato forma escrita¹⁴. Assim, e designadamente, a prova pode ser feita por confissão, verbal ou escrita, por testemunhas ou por documento. Neste último caso, por exemplo, a prova pode ser feita por apresentação de uma declaração de venda (incluindo a declaração preparada para efeito de registo) ou de uma fatura/recibo da venda do veículo.

Feita esta prova, a Administração Fiscal fica impedida de exigir ao vendedor o pagamento do IUC uma vez que assim fica afastada a *presunção* resultante do registo.

O que a Administração Fiscal não pode fazer é ignorar esta prova ou desvalorizá-la e manter a exigência do pagamento do imposto ao vendedor, pois isso equivale a sobrepor o seu juízo sobre o valor probatório do meio usado pelo vendedor ao juízo feito pelo legislador: se a lei permite a prova da venda por qualquer meio, a Administração Fiscal não pode recusar ou ignorar a prova produzida, a menos que tenha fundadas razões para questionar a autenticidade ou veracidade do documento, mas, nessa circunstância, terá de ser coerente

¹⁴ O facto de a lei exigir um requerimento escrito para o registo da venda não contraria o que afirmamos no texto, dado que uma coisa é o contrato de compra e venda em si, outra é o requerimento para registo; sobre esta questão, e justamente no mesmo sentido, cfr. o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 14 de Fevereiro de 1991 (relatado por ESTELITA DE MENDONÇA) disponível em www.dgsi.pt.

te e estar preparada para assumir as consequências de tal alegação.

Assim, se a Administração Fiscal liquidou o Imposto sobre o Valor Acrescentado sobre a venda do veículo, aceitando como prova bastante da transação a respetiva fatura, não pode vir depois questionar o mesmo documento para exigir o IUC ao vendedor.

Uma última palavra ainda sobre o art. 3.º, n.º 1, do CIUC.

Pode ler-se nesta norma que são "sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, *considerando-se como tais* as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados".

Estamos em presença de uma presunção: se certo veículo está registado em nome de certa pessoa ou entidade, o legislador presume que esse veículo é propriedade dessa pessoa. Trata-se de uma presunção qualitativamente semelhante à que já resulta do art. 7.º do CRP, diríamos até um mero esforço de clarificação por parte do legislador fiscal de que as presunções resultantes do registo predial, aplicáveis ao registo automóvel, se aplicam também no domínio do IUC¹⁵.

Trata-se, também, de uma presunção legal relativa, que cede perante prova em contrário do facto a que respeita, valendo aqui tudo o que acima se escreveu sobre a produção de tal prova.

6. Concluindo: O art. 3.º, n.º 2, do CIUC, deve ser interpretado no sentido de que nos casos de locação financeira dos veículos, aquisição com reserva de propriedade ou outros contratos de locação com opção de compra, a responsabilidade pelo pagamento do imposto pertence *unicamente* aos locatários ou adquirentes com reserva de propriedade. No caso de venda da viatura, se o adquirente não procedeu ao registo da sua aquisição o vendedor pode provar a venda por qualquer meio idóneo, afastando a presunção do art. 7.º do CRP, caso em que a Administração Fiscal fica impedida de exigir ao vendedor o pagamento do IUC.

¹⁵ Uma solução, aliás, semelhante à prevista para o Imposto Municipal sobre Imóveis, no art. 8.º, n.º 4, do respetivo Código.