

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 256/2020-T

Tema: IUC – Presunção de propriedade – Omissão de pronúncia -
Constitucionalidade do art.º 3.º, n.º 1 do CIUC – Reforma da decisão (em
anexo).

*Reforma a decisão arbitral de 05 de janeiro de 2021

DECISÃO ARBITRAL

(Sanando omissão de pronúncia)

I – RELATÓRIO

1. **A..., S.A.**, pessoa coletiva n.º ..., com sede na Rua ..., n.º ..., Lisboa (doravante também designada por “Requerente”), apresentou, em 09-05-2020, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante designada também por Requerida, ou AT).
2. O Requerente apresentou recurso quanto à suscitada questão sobre a (in)constitucionalidade da interpretação ao n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, tendo o Tribunal *ad quem* decidido pela existência de omissão de pronúncia quanto à mesma e, portanto, entendido que a decisão proferida era, quanto a essa parte, nula.

3. A presente decisão visa sanar a nulidade decidida e cinge-se exclusivamente a tomar posição sobre a suscitada questão de Direito e decidir em conformidade, mantendo-se o demais que não esteja em expressa contradição com o que resulta da presente decisão.

Cumpre apreciar,

III. FUNDAMENTAÇÃO

2. MATÉRIA DE DIREITO

Quanto à matéria de Direito importa, para efeito de sanar a nulidade, aditar nova questão a apreciar e decidir, i.e., a apreciação da (in)constitucionalidade da norma constante do art.º 3.º, n.º 1, do CIUC, na interpretação segundo a qual o imposto deve incidir sobre a pessoa em nome do qual está registado o veículo à data da verificação do facto tributário, independentemente de nessa data já ter ocorrido a transmissão da propriedade para outra pessoa.

Quanto a esta questão, estando a sanar a nulidade de omissão de pronúncia quanto a suscitada questão de constitucionalidade, não podemos passar indiferentes às posições que têm vindo sendo adotadas, entre outras, pelo Tribunal Constitucional.

Como resulta, por exemplo, da decisão n.º 593/2025-T, sobre esta questão recaiu o Acórdão n.º 1046/2025, processo n.º 851/2014 (1.ª secção), de 05-11-2025, o Acórdão n.º 1013/2025, processo n.º 1057/2023 (2.ª secção), com a mesma data, e também o Acórdão n.º 1108/2025, processo n.º 1172/2024 (3.ª secção), de 24-11-2025, que julgaram inconstitucional, por violação do artigo 13.º da Constituição, a norma do artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de

Circulação, segundo a qual responde pelo pagamento do imposto único de circulação 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.

Nestes processos, o TC reconheceu que a norma do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC como se refere naquela decisão arbitral, pode ser objeto de *duas leituras distintas*: i) uma primeira leitura, nos termos da qual o elemento relevante para efeitos de tributação, ou seja, o facto tributário, seria a titularidade do registo de um veículo, e não a sua efetiva propriedade; ii) uma segunda leitura, à luz da qual a norma em crise estabelece uma presunção inilidível de que o titular do registo é, de facto, o proprietário do veículo, não alterando o facto tributário, mas não admitindo prova em contrário.

Na perspetiva do Tribunal Constitucional, ambas são inconstitucionais. A primeira leitura contraria expressamente o disposto no artigo 6.º, n.º 1, do Código do IUC, nos termos do qual o facto gerador do imposto é constituído pela *propriedade do veículo*.

A segunda leitura mostra-se igualmente desconforme com a Constituição, em linha, aliás, com jurisprudência constitucional estabilizada sobre presunções inilidíveis em normas de incidência (cf., por exemplo, o Acórdão n.º 348/2025). Considerando o Acórdão n.º 1013/2025, processo n.º 1057/2023 (2.ª secção):

“(…)

Voltando ao caso dos autos, não pode deixar de se reconhecer que, ao impor o pagamento ao proprietário registado, sem lhe permitir demonstrar que já não o é, o sistema perde o seu *fundamento material*, deixando de refletir a correspondência entre o custo causado e o tributo exigido, violando, assim, o princípio da equivalência. Com efeito, a aplicação de

métodos presuntivos inilidíveis, que impeçam o contribuinte de demonstrar que não obteve o benefício nem causou o custo correspondente, conduz inevitavelmente à tributação de situações que não revelam qualquer facto gerador de riqueza ou de responsabilidade ambiental, contrariando frontalmente a Constituição.

Assim sucede porque, sendo o *facto gerador do imposto* o direito de propriedade sobre os veículos, tal recorte do tributo não tem uma lógica meramente formal ou de aparência, nem o legislador o faz com o intuito de tributar a expressão económica representada pelos veículos, numa pura lógica de capacidade contributiva. Na verdade, e como já se explicou, a definição do facto tributário com recurso à determinação da propriedade tem, ao invés, o propósito de assegurar uma contrapartida correspondente aos benefícios usufruídos ou aos custos causados pelo sujeito passivo, em virtude das externalidades negativas decorrentes do *uso e fruição dos veículos*, traduzindo assim uma orientação de natureza *comutativa*.

Ora, considerando “a afirmação do princípio da equivalência como critério orientador do cumprimento do princípio da igualdade tributária em sede de IUC, mediante uma lógica de imputação – através da prestação tributária – dos custos ambientais e viários provocados – e a consagração da propriedade dos veículos como “facto gerador”, emerge como incoerente a solução de fazer prevalecer a presunção fixada no registo perante a efetiva titularidade do direito de propriedade no que respeita à identificação do sujeito que resultará adstrito ao seu pagamento” (cfr. H. FLORES DA SILVA, “O imposto único automóvel: um objeto tributário não identificável (OTNI)?”, in *Estudos Em Homenagem Ao Professor Doutor Vladimir Brito*, Almedina, Coimbra, 2020).

É verdade que o Decreto-Lei n.º 177/2014, de 15 de dezembro, 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, prevendo o respetivo artigo 2.º, n.º 1, que “decorrido o prazo legalmente estabelecido para efetuar o registo obrigatório, o registo de

propriedade de veículos adquirida por contrato verbal de compra e venda pode ser pedido pelo vendedor, presencialmente ou por via postal, com base em documentos que indiquem a efetiva compra e venda do veículo”. Esta solução legal protege, assim, o vendedor contra o incumprimento da obrigação de registo da aquisição por parte do respetivo adquirente. Todavia, não se pode olvidar que essa obrigação incumbe, em primeira linha, ao adquirente e que o recurso ao mecanismo legal acima citado pelo transmitente implica custos e depende necessariamente do prévio incumprimento dessa obrigação por parte do comprador, averiguado, desde logo, pelo decurso de um prazo legalmente estipulado.

Neste enquadramento, mal se compreende que o legislador opte por sancionar o obrigado secundário à atualização do registo – sendo certo que a obrigação primária está a cargo do adquirente – com o pagamento do IUC, em virtude da imposição da descrita presunção absoluta de propriedade. Efetivamente não apenas se desenha o tributo como um ónus incidente sobre sujeito diverso daquele a quem o incumprimento será imputável em primeira linha, como fica bastante claro, face ao contexto jurídico-constitucional, que tal presunção inilidível afronta, sem dúvida, o princípio da igualdade tributária, na sua vertente de princípio da equivalência. Imagine-se, por exemplo, um vendedor que não pode, ainda, valer-se do mecanismo previsto no Decreto-Lei n.º 177/2014, desde logo por não ter ainda terminado o prazo legalmente estabelecido para efetuar o registo obrigatório: a sua tributação como *proprietário*, não se permitindo prova em contrário, com base na presunção decorrente do registo, é manifestamente desadequada e excessiva em face de quaisquer finalidades de celeridade e eficácia na tributação que pudessem ser invocadas para justificar a solução legislativa, ao subjugar, total e irremediavelmente, as exigências decorrentes do princípio constitucional da igualdade tributária às necessidades da administração tributária.

Em virtude de tudo o que se expôs, não pode, pois, deixar de se concluir no sentido da inconstitucionalidade da norma constante do artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de

Circulação, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, na redação resultante do Decreto-Lei n.º 41/2016, na interpretação segundo a qual o imposto deve incidir sobre as pessoas em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos, abstraindo de quem é o seu efetivo proprietário.

(...)”

Desaplicada, com fundamento em inconstitucionalidade, a norma legal com base na qual foram praticados os atos de liquidação, cumpre, agora, apreciar a matéria de facto e subsumir esta matéria na interpretação da norma conforme descrita:

Assim, tendo em conta a factualidade dada como provada, mormente a constante da alínea f) da matéria de facto, em todos os contratos *sub judice*, foi exercida opção de compra pelos respetivos locatários, que pagaram o valor residual, com exceção viatura automóvel com a matrícula ..., ao contrário do «percurso» normal acima exposto, por motivo de «perda total» na sequência de um sinistro ocorrido antes do término do contrato, a viatura não foi transmitida para o correspondente locatário, mas antes para a esfera da Seguradora com quem tinha sido celebrado o contrato de seguro; e do automóvel com a matrícula ... que, por indicação expressa do locatário, o sujeito que veio a adquirir aquela viatura não coincide com aquele que originariamente celebrou o contrato (ou seja, com o anterior locatário), haverá de concluir, assim sendo, que se encontra provado que, não sendo o Requerente o proprietário dos automóveis haverá, como consequência de alterar o sentido da decisão, uma vez que, são anuláveis os atos de liquidação de IUC identificados do pedido de pronúncia arbitral por estarem feridos de um vício de ilegalidade abstrata, e consequentemente, condenar a Requerida no reembolso da quantia paga.

A decisão sobre a questão que, pelo presente, se aprecia e alteração do sentido que resulta dos fundamentos que antecedem, importa, agora, responder também a questão que não havia sido anteriormente apreciada por ser consequência desta (e que, anteriormente, o seu conhecimento ficou prejudicado).

Quanto aos juros peticionados:

São devidos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, d) da LGT, conforme vem assinalando a jurisprudência do STA:

"(...)

Não consagrando o n.º 3, al. d) do artigo 43.º da LGT como pressuposto necessário da atribuição de tais juros indemnizatórios uma prévia declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade das normas fundantes da liquidação pelo Tribunal Constitucional, nem exigindo o mesmo preceito que previamente haja uma pronúncia por parte desse mesmo Tribunal no caso concreto ou em casos semelhantes, o julgamento do Juiz Tribunal Tributário que anula a liquidação impugnada após desaplicar, com fundamento em inconstitucionalidade, as referidas normas, constitui fundamente bastante ao reconhecimento e atribuição dos juros indemnizatórios em apreço (artigo 43.º, n.º 3 al. d) da LGT, 204.º e 207.º da Constituição da República Portuguesa).

(...)”

- cf, por exemplo, acórdão do STA de 12-03-2025, processo n.º 0975/19.6BELRS; acórdão do STA de 05-02-2015, processo n.º 0339/20.9BEMDL; acórdão do STA de 12-02-2015, processo n.º 0290/18.2BELLE.

Como resulta da decisão do CAAD que temos vindo a seguir, esta jurisprudência vale, *a fortiori*, no presente caso.

Com efeito, não poderia a AT anular a liquidação com fundamento em inconstitucionalidade da norma do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, já que o poder-dever de desaplicar normas

inconstitucionais pertence, em exclusivo, aos tribunais (artigo 204.º CRP).

Logo, o pagamento de juros indemnizatórios nos casos da al. d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT não pressupõe a ocorrência de “erro imputável aos serviços” (artigo 43.º, n.º 1 da LGT), radicanado *diretamente* no instituto da responsabilidade civil do Estado por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções de que resultem prejuízos para os particulares, reconhecido no artigo 22.º da CRP, e nas regras legais que concretizam este instituto.

III. DECISÃO

Em face do supra exposto, decide-se, quanto à questão nova em apreço e questão cujo conhecimento havia ficado prejudicado:

- a) Julgar inconstitucional a norma constante do artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação, na interpretação segundo a qual o imposto deve incidir sobre as pessoas em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos à data da verificação do facto tributário, independentemente de nessa data já ter ocorrido transmissão da propriedade para outra pessoa, por violação do disposto no artigo 13.º, n.º 1, e 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, e, como consequência,
- b) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a consequente anulação dos atos de liquidação de IUC identificados nos autos e de revogação da decisão proferida em sede de reclamação graciosa;
- c) Condenar a Requerida no reembolso da quantia peticionada e no pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento indevido do imposto, com as demais consequências legais.

IV. COMUNICAÇÃO AO MINISTÉRIO PÚBLICO

Para efeitos do recurso previsto no artigo 72.º, n.º 3, da Lei Orgânica do Tribunal Constitucional, notifique-se o representante do Ministério Público junto do tribunal competente, em conformidade com o disposto no artigo 17.º, n.º 3, do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa e CAAD, 23 de julho de 2026

O árbitro

(Marisa Almeida Araújo)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 256/2020-T

Tema: IUC – Presunção de propriedade

*Reformada pela decisão arbitral de 23 de julho de 2026

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., Lisboa (doravante também designada por “Requerente”), apresentou, em 09-05-2020, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante designada também por Requerida, ou AT).

2. O Requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade de trinta atos de liquidação de Imposto Único de Circulação (Anexo A do pedido arbitral), relativos ao ano de 2019, no valor global de € 3.257,26 bem como do ato de indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada (Anexo B do pedido arbitral), do reembolso dos montantes de impostos pagos e do respetivo reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios.

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

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

3.2. Em 07-07-2020 as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 06-08-2020.

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

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

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

Os veículos automóveis a que se referem as liquidações objeto do pedido arbitral (cfr. anexo A – Docs. N.os 1 a 30 - junto com o pedido arbitral) foram dados em contratos de locação financeira (LGS) e aluguer de longa duração (ALD) pelo Requerente.

Quase todos os clientes naqueles contratos adquiriram, no termo do respetivo contrato, o veículo automóvel sobre o qual o mesmo incidia, mediante o pagamento do valor residual do bem locado, acrescido de despesas e IVA (cfr. Docs. N.os 31 a 60 juntos com o PPA).

No que se refere ao veículo com a matrícula ..., por motivo de perda total na sequência de um sinistro ocorrido antes do término do contrato, a viatura não foi transmitida para o

locatário, mas para a Seguradora.

Na viatura com a matrícula ... por indicação expressa do locatário, o sujeito que veio a adquirir a viatura não coincide com aquele que celebrou originalmente o contrato.

No ano a que reporta os atos tributários em análise o Requerente não pode ser responsável pelo pagamento do IUC, pois já não era proprietário dos veículos a que se reportam as liquidações de imposto.

Se a jurisprudência arbitral tem maioritariamente realçado que nem mesmo durante a vigência de um LSG ou de um ALD deve a entidade locadora ser considerada sujeito passivo de IUC, por maioria de razão menos ainda deve ser atribuída a incidência subjetiva desse imposto quando, após o término do contrato, o locatário exerce o seu direito a adquirir o bem locado pelo valor residual, acrescido de despesas e IVA.

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

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

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

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

5. Por seu turno a Requerida, apresentou resposta – e o respetivo processo administrativo em 16-09-2020 - e veio alegar em síntese que:

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

das quais os mesmos se encontram registados.

Realça que o legislador não usou a expressão “presume-se”, como poderia ter feito, por exemplo, nos seguintes termos: “são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, presumindo-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontram registados”.

O normativo fiscal está repleto de previsões análogas à consagrada na parte final do n.º 1 do artigo 3.º, em que o legislador fiscal, dentro da sua liberdade de conformação legislativa, expressa e intencionalmente, consagra o que deve considerar-se legalmente, para efeitos de incidência, de rendimento, de isenção, de determinação e de periodização do lucro tributável, para efeitos de residência, de localização, entre muitos outros.

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

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

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

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

Os documentos que o Requerente junta para ilisão de pretensa presunção não provam

de forma clara e inequívoca que ocorreu a transmissão do veículo e consequentemente da propriedade do mesmo, não sendo junto um único extrato financeiro ou cheque que prove que as faturas foram pagas ou que os contratos foram cumpridos a que acresce o facto de as faturas não serem aptas a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático.

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

6. Em 09-10-2020 foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, posição que se manteve no despacho de 04-11-2020, e foi concedido prazo para alegações escritas.

7. A Requerente apresentou alegações a 26-10-2020, e a Requerida apresentou-as a 06-11-2020, sustentando as posições já anteriormente manifestadas.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

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

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

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. MATÉRIA DE FACTO

1.1. Factos provados

Atendendo às posições assumidas pelas partes, à prova documental junta aos autos e à prova testemunhal produzida – tendo presente que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa de pedir que fundamenta o pedido formulado [cfr. artigos. 596.º, n.º.1 e 607.º, n.ºs 2 a 4, do CPC, na redação da Lei 41/2013, de 26/6, e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artigo 123.º, n.º.2, do CPPT)] - consideram-se, com relevo para apreciação e decisão das questões suscitadas, provados os seguintes factos:

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

Veículo automóvel (matrícula)	Mês da matrícula	N.º de liquidação adicional	Entidade	Ano
[REDACTED]	Abril	2019	AT	2019
	Abril	2019	AT	2019
	Abril	2019	AT	2019
	Abril	2019	AT	2019
	Abril	2019	AT	2019
	Abril	2019	AT	2019
	Abril	2019	AT	2019
	Maio	2019	AT	2019
	Maio	2019	AT	2019
	Maio	2019	AT	2019
	Abril	2019	AT	2019
	Abril	2019	AT	2019
	Abril	2019	AT	2019
	Abril	2019	AT	2019
	Abril	2019	AT	2019
	Abril	2019	AT	2019
	Abril	2019	AT	2019
	Abril	2019	AT	2019
	Maio	2019	AT	2019
	Maio	2019	AT	2019
[REDACTED]	Maio	2019	AT	2019
	Maio	2019	AT	2019
	Maio	2019	AT	2019
	Maio	2019	AT	2019
	Maio	2019	AT	2019
	Maio	2019	AT	2019
	Maio	2019	AT	2019
	Maio	2019	AT	2019

- c) Num total de trinta, relativas ao ano de 2019, conforme consta quadro do ponto anterior.
- c) O Requerente apresentou reclamação graciosa àqueles atos tributários indeferida parcialmente.

- d) No referido procedimento de reclamação graciosa foi proferido despacho de indeferimento parcial, conforme Anexo B junto ao pedido inicial.
- e) O Requerente emitiu faturas de venda relativamente a todas as viaturas automóveis a que respeitam as liquidações objeto do presente processo, antes da data a que as mesmas respeitam.
- f) Em todos os contratos foi exercida opção de compra pelos respetivos locatários, que pagaram o valor residual, com exceção viatura automóvel com a matrícula ..., ao contrário do «percurso» normal acima exposto, por motivo de «perda total» na sequência de um sinistro ocorrido antes do término do contrato, a viatura não foi transmitida para o correspondente locatário, mas antes para a esfera da Seguradora com quem tinha sido celebrado o contrato de seguro; e do automóvel com a matrícula ... que, por indicação expressa do locatário, o sujeito que veio a adquirir aquela viatura não coincide com aquele que originariamente celebrou o contrato (ou seja, com o anterior locatário).
- g) O Requerente procedeu ao pagamento do imposto a que respeitam os presentes autos.

1.2. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

Os factos foram dados como provados com base na análise crítica dos documentos juntos ao processo pelo Requerente.

1.3 Factos não provados

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

2. MATÉRIA DE DIREITO

As questões de direito que se colocam no presente processo são as seguintes:

- i) Saber se o artigo 3.º do CIUC contém uma presunção e se a ilisão da mesma foi feita;
- ii) Saber se, como alega a AT, a interpretação da Requerente não atende aos elementos

- sistemático e teleológico de interpretação da lei; e
- iii) Saber se são devidos os peticionados juros indemnizatórios.

A resposta às duas primeiras questões de direito assenta na interpretação do artigo 3.º do CIUC, pelo que se torna necessário:

- a) saber se a norma de incidência subjetiva, constante desse artigo 3.º, estabelece uma presunção;
- b) saber se, ao considerar-se que essa norma estabelece uma presunção, tal viola a “unidade do regime”, ou desconsidera o elemento sistemático e o elemento teleológico, como alegado pela AT; e c) saber - a admitir que a presunção existe e que é *iuris tantum* - se foi feita a sua ilisão. Ora, este tema já foi objeto de várias decisões do CAAD, designadamente, da decisão de 3 de Abril de 2020, proferida no processo nº 557/2019-T, que tem subjacente facticidade idêntica à dos presentes autos, na qual nos revemos e que passamos a transcrever:

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

“Artigo 3.º – Incidência Subjetiva

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

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

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

“Artigo 3.º – Incidência Subjectiva

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

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

proprietário e/ou possuidor.

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

23. Com efeito, e como bem refere, a este respeito, o Acórdão do TCA Norte de 21/2/2019, no proc. n.º 00611/13.4BEVIS: “«No tocante à incidência subjetiva de imposto, dispunha à data dos factos o art. 3.º daquele Código: ‘1 - São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados. (...)’”. Ulteriormente, mediante a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março de 2016 (Orçamento de Estado para 2016) a Assembleia da República conferiu ao Governo a seguinte autorização legislativa, através do seu art. 169.º: “(...) Autorização legislativa no âmbito do imposto único de circulação. Fica o Governo autorizado a introduzir alterações no Código do Imposto Único de Circulação, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, com o seguinte sentido e extensão: a) Definir, com carácter interpretativo, que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos, no n.º 1 do artigo 3.º (...)”. Essa autorização foi utilizada para emanação do Decreto-Lei n.º 41/2016 de 01 de Agosto, em cujo preâmbulo se afirmou: “(...) o artigo 169.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016 autoriza que se efetuem, também, alterações ao Código do Imposto Único de Circulação. Sendo estas, igualmente, conexas com a necessidade de ultrapassar dificuldades interpretativas que surgiram com redações anteriores deste Código, importa clarificar-se quem é o sujeito passivo do imposto. (...)”. O art. 3.º daquele Decreto-Lei conferiu a seguinte redacção ao art. 3.º, n.º 1, do CIUC: “1 - São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos. (...)”. Em face da nova

redação conferida ao preceito, dúvidas não subsistem que o legislador pretende que seja sujeito passivo de imposto o proprietário constante do registo, independentemente de poder não ser o titular do direito real de propriedade sobre veículo.(...)» Embora a decisão recorrida seja, afinal, no sentido da verificação de dúvidas sérias quanto à existência física das viaturas em causa, cuja propriedade estriba as liquidações impugnadas, entendemos que a alteração do regime legal operada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de Agosto, não é aplicável aos presentes autos. É verdade que o identificado Decreto-Lei veio dar cumprimento à norma constante da Lei do Orçamento de Estado (doravante LOE) para 2016, no seu artigo 169.º, e aprovada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março. Na verdade, dispõe o referido normativo o seguinte: «Fica o Governo autorizado [...] no n.º 1 do artigo 3.º (...)». No uso desta autorização legislativa, foi publicado o referido Decreto-Lei n.º 41/2016, e que alterou a redacção do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, que passou a ser, como se transcreve na sentença recorrida, a seguinte: «São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.», norma esta que entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação (nos termos do disposto no artigo 15.º do identificado diploma legal). Ora, não se julga que a supra transcrita seja uma norma verdadeiramente interpretativa. Dúvidas não existem de que a lei habilitante, a LOE, no seu artigo 169.º, classifica a alteração legal a efectivar quanto ao artigo 3.º do CIUC como tendo carácter meramente interpretativo. Já a norma habilitada se limita a estabelecer, no seu preâmbulo, o seguinte: «(...) Finalmente, o artigo 169.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016 autoriza que se efetuem, também, alterações ao Código do Imposto Único de Circulação. Sendo estas, igualmente, conexas com a necessidade de ultrapassar dificuldades interpretativas que surgiram com redacções anteriores deste Código, importa clarificar-se quem é o sujeito passivo do imposto. (...)» Porém, não classifica a norma como tendo natureza interpretativa, apesar de o diploma assumir que a alteração legal veio ao encontro da necessidade sentida pelo legislador de «ultrapassar dificuldades interpretativas». Da redacção dada ao n.º 1 do artigo 3.º do CIUC pelo Decreto-Lei n.º 41/2016 conclui-se que veio o legislador afastar qualquer presunção legal quanto a quem pode ser considerado proprietário de um veículo, vindo antes determinar que passará a ser sujeito passivo do imposto a pessoa em nome da qual os veículos se encontrem registados. [...]. [...] [A] norma que vigorou até à

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

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

ler-se em acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18-04-2018, proferido no Processo n.º 0206/17: «[...] O art. 169.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março – Orçamento de Estado 2016 – concedeu autorização legislativa no âmbito do imposto único de circulação para que o legislador definisse o exato alcance do disposto no art. 3.º do Código do Imposto Único de Circulação, nomeadamente sobre a impossibilidade de o contribuinte poder demonstrar, para efeitos de tributação nesta sede que, ainda que constasse do registo automóvel como titular do direito de propriedade sobre o veículo em causa, não era efetivamente o titular desse direito, à data da liquidação, nos seguintes termos: ‘Autorização legislativa no âmbito do imposto único de circulação. Fica o Governo autorizado [...] no n.º 1 do artigo 3.º’. Tal autorização legislativa veio a ser concretizado pelo DL 41/2016, de 01/08, cujos exatos termos, ao invés do que fez relativamente a outros impostos, não assumiu carácter interpretativo. Tendo sido concedida autorização legislativa para o governo regular certa matéria, com carácter interpretativo, dispõe, ainda, o órgão executivo, nesta circunstância, da possibilidade de consagrar ou não esse carácter interpretativo, por tal se conter dentro dos limites da autorização concedida.» Este entendimento sobre a relevância da inscrição no registo automóvel para a definição da sujeição subjetiva ao IUC, é acolhido, em idênticos termos, em acórdão de 20-09-2018, do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 01270/14.2BEPNF, que, afastando também uma eventual natureza interpretativa da norma atual do artigo 3.º do CIUC, sustenta que «Da redação dada ao n.º 1 do artigo 3.º do CIUC pelo Decreto-Lei n.º 41/2016 conclui-se que veio o legislador afastar qualquer presunção legal quanto a quem pode ser considerado proprietário de um veículo, vindo antes determinar que passará a ser sujeito passivo do imposto a pessoa em nome da qual os veículos se encontrem registados.» Também no mesmo sentido, e referindo-se à norma em análise na sua atual redação, pronuncia-se o mesmo Tribunal, em acórdão de 03-10-2018, proferido no processo n.º 01271/14.0BEPNF, nos seguintes termos: «Daqui resulta, que a incidência subjetiva do IUC, nos termos do art. 3.º, n.º 1, do CIUC recai sobre “(...) as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos, independentemente da propriedade efetiva do veículo e da sua posse.” O sujeito passivo é a pessoa em nome de quem está registada a propriedade do veículo, independentemente de ser ou não o seu proprietário e/ou possuidor. A incidência subjetiva

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

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

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

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

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

Parece manifesto que o legislador pretendeu alterar o preceito e dar-lhe um novo sentido interpretativo – e que importa uma nova interpretação em relação à que fazíamos no que tange à anterior redação – que, nos termos reproduzidos acompanha, na íntegra, o teor e sentido da

decisão acabada de transcrever¹.

Não nos merecem, assim, qualquer censura as liquidações de IUC contestadas nos autos, pelo que improcede totalmente o pedido do Requerente.

III. DECISÃO

Em face do supra exposto, decide-se:

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

IV. VALOR DO PROCESSO

De acordo com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do Código do Processo e de Procedimento Tributário e artigo 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor € 3.257,26.

V. CUSTAS

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

Notifique-se.

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

Lisboa e CAAD, 5 de Janeiro de 2021

O árbitro

(Marisa Almeida Araújo)