

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 593/2025-T

**Tema:** IUC – incidência subjetiva – registo de propriedade – inconstitucionalidade; igualdade tributária – critério da equivalência.

### **Sumário:**

A norma do artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, na redação resultante do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01 de agosto, 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.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. Relatório**

**1.A..., S.A. - Sucursal PT**, titular do n.º de identificação fiscal ..., com domicílio fiscal na Rua ..., n.º ... -..., ...-..., ... (doravante, Requerente), apresentou, em 18-06-2025, pedido de constituição de tribunal arbitral ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (doravante, RJAT), com as alterações subsequentes, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro, que vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa.

**2.** No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pede:

- (i) A anulação dos atos de liquidação de IUC identificados no Anexo B do PPA, e a consequente anulação dos atos de indeferimento expresso dos recursos hierárquicos, identificados sob os n.ºs ...2024... e ...2024..., e de reclamação graciosa, identificada com o n.º ...2024..., que sobre eles recaíram;
- (ii) O reembolso da quantia de € 6.232,44, bem como o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

**3.** É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT ou Requerida).

**4.** O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 20-06-2025.

**5.** A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, al. a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro singular a Signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo devido.

**6.** Foram as partes, no mesmo dia, notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar (cf. artigo 11, n.º 1, al. b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD), pelo que, ao abrigo da al. c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído no dia 26-08-2025.

**7.** Em 27-08-2025, o Tribunal Arbitral proferiu Despacho ordenando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional (cf. artigo 17.º do RJAT).

**8.** A Requerida veio apresentar resposta, em 26-09-2025, remetendo o Processo Administrativo. Por Despacho de 20-10-2025, atendendo à circunstância de as questões a decidir serem questões de direito, relacionadas com a interpretação e aplicação de normas do Código do IUC, e de os

factos se encontrarem estabilizados e não serem controvertidos, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT, indeferindo o requerimento de produção de prova testemunhal apresentado pela Requerente com o PPA (cf. artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT). No mesmo Despacho, conferiram-se 10 (dez) dias às partes para a produção de alegações escritas simultâneas.

**9.** A Requerida apresentou alegações escritas no dia 04-11-2025, reiterando o que constava da Resposta. A Requerente não apresentou as suas alegações escritas, mas requereu, em 14-11-2025, a junção ao processo do Acórdão n.º 1046/2025, processo n.º 851/2024, do Tribunal Constitucional, que julgou inconstitucional a norma constante do artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, na redação resultante do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01 de agosto, 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, por violação do disposto no artigo 13.º, n.º 1, e 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa. A Requerida reagiu através do requerimento de 19-11-2025, recordando que uma decisão do TC prolatada em sede de fiscalização concreta, como a que motivou o mencionado acórdão, não tem força obrigatória geral, logo, não vincula o tribunal arbitral a decidir em sentido idêntico.

Por ser pertinente, admite-se a junção ao processo arbitral do documento contendo a decisão do Tribunal Constitucional.

## **II. Síntese da posição das partes**

**10.** A posição das partes pode ser sintetizada da seguinte forma:

**(a)** A Requerente requer a anulação dos atos de liquidação de IUC relativos aos veículos identificados no Anexo B junto com o PPA, todos eles objeto de contratos de locação financeira ou de contratos de aluguer de longa duração em que foram partes a Requerente (locador) e os seus clientes (locatários). Invoca, concretamente, que já não era proprietária nem locadora daqueles veículos nos anos em que o imposto se tornou exigível (conforme demonstrado pelas faturas de

venda juntas aos autos), ainda que tenha continuado a constar da Conservatória do Registo Automóvel (CRA).

**(b)** Invoca que, enquanto locadora, não é sujeito passivo de IUC nem durante a vigência do contrato de locação nem, *a fortiori*, após o fim do contrato, com a transmissão da propriedade sobre o veículo para o locatário. Fracassa, por isso, a tese da AT no sentido de que o artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01 de agosto, contém uma presunção inilidível de incidência subjetiva, isto é, uma presunção inilidível de que a pessoa (singular ou coletiva) constante do registo automóvel é proprietária do veículo e, como tal, sujeito passivo do imposto. Com efeito, o registo da aquisição dos veículos automóveis junto da CRA não é condição *sine qua non* para a transmissão da propriedade, nem afeta a validade do negócio jurídico celebrado (ponto 57.º do PPA).

**(c)** O princípio da equivalência, consagrado no artigo 1.º do CIUC, aponta no sentido de que o sujeito passivo do imposto deverá ser o real proprietário do veículo e não o proprietário registado, uma vez que só o primeiro será o causador dos custos viários e ambientais que o IUC pretende compensar (ponto 60.º do PPA). A exclusão da tributação do real proprietário onera fiscalmente quem não é causador daqueles danos, “*distorvendo a racionalidade da unidade do sistema e frustrando os fins visados pelo Código do IUC*” (ponto 62.º do PPA). No mesmo sentido apontam, fundamentalmente, as regras da hermenêutica jurídica, designadamente o elemento histórico da interpretação (ponto 63.º do PPA).

**(d)** As presunções constantes das normas de incidência admitem sempre prova em contrário (artigo 73.º LGT), pelo que o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC contém necessariamente uma presunção ilidível, asserção corroborada pelo artigo 6.º, n.º 1 do CIUC, que continua a identificar como facto gerador do imposto a propriedade do veículo (pontos 68.º a 76.º do PPA), e pela jurisprudência arbitral. Esta asserção não foi contrariada pela alteração legislativa promovida em 2016 (autorizada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, e concretizada pelo Governo através do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto).

**(e)** A Requerente argumenta, ainda, que a ilisão da presunção do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC se basta com as faturas de venda dos veículos automóveis, as quais, independentemente de virem

acompanhadas de comprovativos de pagamento, evidenciam, conjugadamente com os contratos de locação financeira, a transferência de propriedade e uso dos veículos em causa (ponto 89.º do PPA).

**(f)** Sendo o IUC é um imposto extrafiscal, assente no princípio da equivalência ou compensação de custos, o princípio da igualdade tributária (artigo 13.º CRP) reclama que grupos de pessoas que não causam um custo ou não aproveitam um benefício não entrem na incidência subjetiva do imposto (ponto 112.º do PPA). Assim, uma interpretação do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC que conclua que o sujeito passivo do imposto é necessariamente a pessoa em nome da qual se encontra registada a propriedade do veículo, incluídas as entidades locadoras, está ferida de constitucionalidade, por violação do princípio da equivalência (ponto 121.º do PPA). Eventuais limitações ditadas pelo princípio da praticabilidade não podem, à luz do princípio da proporcionalidade, ir ao ponto de fazer incidir o imposto sobre pessoas que transferiram a propriedade do veículo para outras, como as locadoras (pontos 125.º-142.º do PPA). Neste sentido confluí a jurisprudência constitucional, que por diversas vezes julgou inconstitucionais (*lato sensu*) presunções inilidíveis nas normas de incidência (ponto 127.º do PPA).

**(g)** São devidos juros indemnizatórios, se não desde a data do pagamento do imposto ilegalmente liquidado, pelo menos a partir da data do indeferimento da reclamação graciosa, por ser essa a data em que o erro se tornou *imputável aos serviços* (pontos 143.º a 161.º do PPA).

**11.** A Requerida respondeu nos seguintes termos:

**(a)** A questão sob dissídio já foi decidida por acórdão de uniformização de jurisprudência do STA, com data de 26-06-2024, processo n.º 159/23.9 BALS/2016 (cf. Documento n.º 1 junto com a Resposta), onde se fixou o seguinte: “*Para efeitos do disposto no artigo 3º nº 1 do CIUC, na redação 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*”.

**(b)** Em todo o caso, a Requerida reafirma que as alterações promovidas em 2016 modificaram, substancialmente o regime de tributação dos veículos, ascendendo o registo a elemento definidor das regras de incidência, independentemente do uso ou fruição do veículo (ponto 41.º da Resposta).

Com a nova redação do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, trazida pelo Decreto-lei n.º 41/2016, de 01 de agosto, ficou evidente que o legislador pretendeu que o sujeito passivo do imposto fosse indiscutivelmente o proprietário constante do registo, independentemente de ser ou não titular do direito de propriedade sobre o veículo (ponto 51.º da Resposta). Ficando, por conseguinte, esclarecido que a norma não contém nenhuma presunção (nem ilidível nem inilidível) de propriedade do veículo.

**(c)** É no âmbito do direito registal que devem ser efetuadas as diligências necessárias de forma a acautelar a veracidade e atualidade do registo automóvel. O novo sentido normativo do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC é suportado pelas regras da hermenêutica jurídica, concretamente pelo elemento sistemático, que atesta que foi intenção do legislador criar um Imposto único de circulação assente na tributação do proprietário do veículo *tal como constante do registo automóvel* (ponto 58.º da Resposta). Neste conspecto, carece de qualquer utilidade a prova da transmissão da propriedade dos veículos através da faturas juntas aos autos porquanto o que releva, na determinação da incidência subjetiva do IUC, é o proprietário registado na CRA na data em que ocorreram os factos tributários (ponto 68.º da Resposta).

### **III – Saneamento**

**12.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2, n.º 1, al. a) e 5 do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. 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, na redação da Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro). O processo não enferma de nulidades.

Cumpre, pois, apreciar e decidir.

### **IV – Matéria de facto**

#### **§1. Factos provados**

**13.** Com relevo para a decisão, consideram-se **provados** os seguintes factos:

- A.** A Requerente é uma instituição de crédito que celebra contratos de locação financeira ou de aluguer de longa duração, destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis.
- B.** A Requerente celebrou contratos de locação financeira ou de aluguer de longa duração com referência aos veículos melhor identificados no **Anexo B** – cf. contratos constantes dos **Documentos n.ºs 1 a 61**, juntos com o PPA.
- C.** Esses veículos foram objeto de venda aos respetivos locatários, no termo do respetivo contrato, mediante pagamento do valor residual do bem locado, acrescido de despesas e IVA – cf. faturas de venda identificadas nos **Documentos n.ºs 62 a 122**, bem como o **Anexo B**, juntos com o PPA.
- D.** A Requerente foi notificada para pagamento do Imposto Único de Circulação (IUC) referente ao ano de 2023 dos veículos identificados no **Anexo B**, o que aconteceu.
- E.** Com referência ao ano de 2023, a Requerente figurava no registo automóvel como proprietária dos veículos identificados no **Anexo B** – facto não controvertido entre as partes, confirmado pela Conservatória do Registo Automóvel, conforme resulta do processo administrativo.
- F.** Em 02-04-2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa junto da UGC (Unidades dos Grandes Contribuintes), processo n.º ...2024..., sobre a qual recaiu decisão de indeferimento expresso com data de 03-06-2024, com a fundamentação que aqui se tem por reproduzida – cf. procedimento administrativo.
- G.** Em 06-05-2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa junto da UGC (Unidades dos Grandes Contribuintes), processo n.º ...2024..., sobre a qual recaiu decisão de deferimento parcial com data de 03-06-2024, notificada no mesmo dia, com a fundamentação que aqui se tem por reproduzida – cf. procedimento administrativo.
- H.** Em 02-07-2024, a Requerente interpôs recurso hierárquico dirigido ao Diretor do Serviço de Justiça Tributária, identificado com o processo n.º ...2024..., sobre o qual recaiu decisão de indeferimento com data de 28-02-2025, notificada por ofício de 17-03-2025, e com a

fundamentação que se tem por reproduzida – cf. anexo A junto com o PPA e o procedimento administrativo.

**I.** Em 02-07-2024, a Requerente interpôs recurso hierárquico dirigido ao Diretor do Serviço de Justiça Tributária, processo n.º ...2024..., sobre o qual recaiu decisão de indeferimento expresso com data de 28-02-2025, notificada por ofício de 17-03-2025, com a fundamentação que aqui se tem por reproduzida – cf. anexo A junto com o PPA e o procedimento administrativo.

**J.** Em 18-06-2025, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral.

## §2. Factos não provados

**14.** Não há factos não provados com relevo para a discussão da causa.

## §3. Fundamentação da matéria de facto

**15.** O Tribunal arbitral fundou a sua convicção quanto aos factos provados com base na prova documental produzida, constante do processo administrativo junto aos autos, factos esses que não são controvertidos entre as partes.

## V – Fundamentação de direito

**16.** A questão a decidir no presente processo arbitral prende-se com a legalidade dos atos de liquidação de IUC constantes do **Anexo B** – e, subsequentemente, com a legalidade dos atos de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico – referentes a veículos automóveis que, embora registados em nome da Requerente, não eram propriedade desta à data em que o imposto se tornou exigível (2023). Trata-se, em síntese, de saber se se encontra preenchido o facto tributário que a liquidação de IUC leva pressuposta.

**17.** Ora, o IUC é um tributo de natureza periódica e anual (artigo 4.º do CIUC), que assenta no princípio da equivalência (artigo 1.º do CIUC), procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária. Quer isto dizer que o legislador entende que o critério material de igualdade tributária (artigo 13.º da CRP) é, no caso do IUC, o critério da equivalência, nos termos do qual a medida do

tributo deve ter em vista a compensação dos custos ambientais e viários a que os contribuintes deram causa através dos seus veículos. Nestes termos, sujeitos passivos que provocam custos ambientais e administrativos semelhantes devem pagar IUC idêntico; sujeitos passivos que provoquem custos ambientais diferentes devem pagar IUC diferente. Como se lê no acórdão do STA de 03-06-2020, “*concebendo a disponibilidade ambiental e viária como um recurso público escasso, o legislador configura o IUC como um instrumento de compensação ou reequilíbrio entre quem polui ou desgasta a rede viária e a comunidade em geral*” (cf. acórdão do STA de 03-06-2020, processo n.º 0467/14.0BEMDL 0356/18, Relator: Conselheiro Nuno Bastos).

**18.** Por essa razão, a base tributável de IUC não é o valor do veículo, enquanto elemento revelador de capacidade contributiva, mas antes elementos que traduzam com fidelidade aquele custo ambiental e viário, tais como a cilindrada e o nível de emissão de partículas e de CO2 (artigo 2.º do CIUC). Em coerência, estão isentos de IUC, entre outros, os veículos não motorizados, exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis (artigo 5.º, n.º 1, c) e f) do CIUC). Num tributo regido pelo princípio da equivalência, exige-se que o rol de sujeitos passivos chamados a pagar o tributo corresponda ao rol de sujeitos passivos que causou os custos ambientais e viários que o IUC visa compensar, devendo o legislador estruturar a incidência subjetiva do tributo em torno de um critério que permita, com segurança, destacar aquele conjunto de pessoas.

**19.** Entendeu o legislador, previamente à reforma de 2016, que o IUC deveria recair sobre 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”. Com efeito, a propriedade de veículos automóveis está sujeita a registo obrigatório nos termos do Decreto-lei n.º 54/75, de 12 de fevereiro, na redação atual, que, não sendo constitutivo da validade do negócio jurídico de compra e venda do veículo, visa dar publicidade à situação jurídica em que este se encontra, tendo em vista a segurança no comércio jurídico (artigo 1.º do Decreto-lei n.º 54/75, de 12 de fevereiro, na redação atual).

**20.** A lei prevê um procedimento especial para o registo de propriedade de veículos adquiridos por contrato verbal de compra e venda, a requerimento do vendedor, caso, decorrido o prazo

legalmente estabelecido para efetuar o registo obrigatório, o comprador o não tenha feito (cf. Decreto-lei n.º 177/2014, de 15 de Dezembro). Este procedimento releva para efeitos do IUC, atento o disposto no artigo 17.º-A do CIUC, aditado pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro: “*Sem prejuízo do disposto no artigo 3.º, a alteração da titularidade do direito de propriedade efetuada ao abrigo do procedimento especial para registo de propriedade de veículos adquirida por contrato verbal de compra e venda releva para efeitos de imposto único de circulação, desde a data de transmissão, quando aquele pedido for apresentado pelo vendedor no prazo de um ano após o decurso do prazo para cumprimento do registo obrigatório referido no artigo 2.º daquele procedimento especial*”. Desta forma, nas hipóteses em que comprador não proceda ao registo do veículo, o vendedor goza de um expediente que lhe permite obstar ao preenchimento do facto tributário do IUC, desde a data em que deixou de ser proprietário do veículo.

**21.** A esta luz, era entendimento unânime do STA que a redação do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC vigente antes da reforma de 2016 estabelecia uma presunção legal de que o titular do registo automóvel era o seu proprietário, ilidível nos termos gerais, por força do disposto no artigo 73.º da LGT (cf., sobre a inconstitucionalidade das presunções inilidíveis em matéria tributária, cf., entre outros, os Acórdãos n.ºs 753/2014 e 348/2025, do Tribunal Constitucional). Tratava-se, portanto, de uma disposição que, baseada em regras de experiência e de normalidade, e por razões de praticabilidade e de certeza jurídica, dispensava a administração de indagar *quem era o verdadeiro proprietário do veículo*, sem prejuízo de ao contribuinte ser dada a possibilidade de demonstrar que, ainda que o seu nome constasse do registo automóvel, já não era proprietário do veículo à data da formação do facto tributário (cf. acórdão do STA de 08-06-2022, processo n.º 0217/16.6BESNT).

**22.** A lei do Orçamento do Estado para 2016 concedeu, no seu artigo 169.º, autorização legislativa ao Governo para “*definir, com caráter interpretativo, que são sujeitos passivos do imposto [IUC] as pessoas, singulares e 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*”. Lia-se no preâmbulo daquele diploma parlamentar que as alterações a promover no artigo 3.º do CIUC eram “*conexas com a necessidade de ultrapassar dificuldades interpretativas que surgiram com a redação anterior do Código, no sentido de clarificar quem é o sujeito passivo do imposto*”. Ora, ao abrigo de tal autorização legislativa, o executivo alterou o artigo 3.º, n.º 1 do CIUC (cf. Decreto-lei n.º 41/2016, de 01 de agosto), de onde agora consta o seguinte: “*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”.*

**23.** Com uma tal redação, pretendeu o legislador – no entendimento do STA – obstar ao surgimento de uma presunção legal sobre quem deve ser considerado proprietário do veículo, definindo como sujeito passivo do IUC a pessoa em nome da qual o veículo se encontra registado, *independentemente de ser este o seu proprietário do ponto de vista da lei civil* (cf. acórdão do STA de 03-06-2020, processo n.º 0467/14.0BEMDL 0356/18).

**24.** Sobre essa interpretação recaiu o acórdão de uniformização de jurisprudência do STA, processo n.º 0159/23.9BALS, 26-06-2024. Aqui, fixou-se o entendimento de que “[P]ara efeitos do disposto no artigo 3º nº 1 do CIUC, na redação introduzida pelo Decreto-lei nº 41/2016, de 01 de agosto, 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”. Com os seguintes fundamentos:

**(a)** Atentos os elementos histórico e sistemático – em especial, a interpretação que vinha sendo feita da anterior redação do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC – resulta claro que o legislador elegeu como sujeito passivo do imposto a pessoa inscrita como proprietária do veículo no registo automóvel, não consagrando aquele normativo nenhuma presunção legal, ao contrário do que sucedia na redação anterior.

**(b)** Esta opção legislativa não viola o princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso (artigo 2.º CRP), desde logo porque a atualização do registo automóvel não configura um ónus de realização pesada ou difícil por quem deixe ou adquira a condição de proprietário.

**(c)** Também não há violação do princípio da igualdade tributária (artigo 13.º CRP) enquanto equivalência (artigo 1.º CIUC), porquanto, baseando-se os impostos extrafiscais na compensação dos custos viários e ambientais *eventualmente* causados pelos veículos, tanto a condição de proprietário do veículo como a de titular do registo automóvel (nos casos pouco frequentes em que estas condições não coincidam) são elementos reveladores de uma conexão estreita com o

veículo. “*A existir uma violação do princípio da equivalência esta tanto surgiria quando o sujeito passivo é proprietário como quando é mero titular do registo*”.

**(d)** No domínio dos impostos ambientais, como o IUC, o critério de capacidade contributiva tem de se articular com o princípio da equivalência, não podendo aplicar-se de forma estrita. O que implica, desde logo, que os sujeitos passivos não sejam aqueles que em termos clássicos têm maior capacidade contributiva aferida com base no rendimento, no património e no consumo, mas aqueles que, pela sua atuação ou conexão com atividades geradoras de externalidades, possam causar os danos que o imposto pretende compensar. “*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*”.

**25.** Assim, na perspetiva do STA, haverá que ter em conta que o princípio da igualdade tributária não se projeta, no caso do IUC, apenas num critério de capacidade contributiva, mas também ou fundamentalmente num critério de equivalência. De onde resulta que relevante, para efeitos do respeito pelo princípio da igualdade tributária, é saber se os termos em que o legislador moldou a incidência subjetiva do imposto são suscetíveis de credenciação racional à luz de um critério de equivalência, ou seja, se as pessoas em nome da qual a propriedade do veículo se encontra registada serão eventualmente as causadoras dos custos ambientais e viários associados ao uso de veículos poluentes. Destarte, a delimitação da incidência subjetiva proposta pelo legislador (a partir de 2016) – fundada no registo – não se mostra desrazoável à luz de um critério de equivalência e do princípio da igualdade tributária, uma vez que as pessoas cujo nome figura no registo serão, na generalidade dos casos, as *eventuais* causadoras dos custos ambientais e viários inerentes ao uso de veículos poluentes.

**26.** Sobre esta questão de constitucionalidade normativa 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, *sem votos de vencido*, 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, na redação introduzida pelo Decreto Lei nº 41/2016, de 1 de agosto, 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.

**27.** Nestes arestos, o Tribunal Constitucional reconheceu que a norma do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, na redação aplicável ao presente processo, 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.

Ambas são inconstitucionais, na perspetiva do Tribunal Constitucional. 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*, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional. Como se lê no Acórdão n.º 1013/2025, processo n.º 1057/2023 (2.ª secção):

“(...)

[T]endo o IUC como finalidade fazer recair sobre os contribuintes os custos que estes geram, quer ao nível das infraestruturas rodoviárias, quer no plano ambiental, isso implica a prevalência do princípio da equivalência, que se concretiza, em termos jurídico-fiscais, a lógica utilizado-pagador, segundo a qual cada um deve suportar os encargos correspondentes ao impacto da sua atividade. Deste modo, a assunção dos custos por parte do contribuinte utilizador de infraestruturas e poluidor do meio ambiente encontra fundamento no princípio constitucional da igualdade, impondo que o montante do tributo seja proporcional ao custo efetivamente causado ou ao benefício concretamente obtido. Tal evita que o ónus dessas despesas recaia inteiramente sobre a coletividade.

Nesta perspetiva, não se mostra, por isso, conforme ao princípio da igualdade, na sua dimensão de equivalência, a tributação, em sede de IUC, de quem não seja o proprietário efetivo do veículo e, portanto, não seja o verdadeiro causador do “custo ambiental e viário” a que se refere o artigo 1.º do CIUC. Com efeito, o titular do registo - proprietário *meramente registal* - que já não detenha a posse do veículo, não possui qualquer potencial poluidor. Os danos ambientais e viários

resultam da utilização do veículo pelos seus *reais utilizadores*, sendo, por isso, estes os sujeitos que devem suportar o tributo correspondente.

Nestes termos, as exigências decorrentes do princípio constitucional da *igualdade*, estatuído no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, vedam ao legislador a possibilidade de fixar o IUC sem atender à conduta de quem efetivamente contribui para a deterioração da rede viária e para o impacto ambiental, sob pena de se instaurar uma desigualdade manifesta na tributação. Ora, o *registo* não é elemento bastante para assegurar, *em todos os casos*, que o tributado é, de facto, o causador das externalidades negativas em questão, como facilmente se compreenderá. Ainda que se pudesse alegar que o recorte do registo como *facto tributário* se justificaria por razões de praticabilidade administrativa, facilitando a identificação do sujeito passivo e a arrecadação de receita sem necessidade de prova adicional, a verdade é que a sua desadequação material é evidente, e ofende o princípio da igualdade, na sua dimensão de igualdade tributária, violando o artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa.

(...)"

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). Lançando mão, novamente, do Acórdão n.º 1013/2025, processo n.º 1057/2023 (2.ª secção):

“(...)

18. 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 indiciem 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 comprehende 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.

(...”

**28.** Como alertou a Requerida no seu requerimento de 19-11-2025, nenhuma das decisões do Tribunal Constitucional mencionadas *supra* tem força obrigatória geral (artigo 282.º, n.º 1 da CRP), uma vez que foram prolatadas em fiscalização concreta, produzindo efeitos *inter partes* (restritos ao caso concreto), nos termos do artigo 80.º, n.º 1 da Lei do Tribunal Constitucional (LTC). Contudo, o Tribunal arbitral adere à fundamentação nelas vertida (sufragada, recorde-se, pelas três secções do TC) e, consequentemente, decide julgar inconstitucional a norma constante do artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, na redação resultante do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01 de agosto, 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.

**29.** Desaplicada, com fundamento em inconstitucionalidade, a norma legal com base na qual foram praticados os atos de liquidação, há que anular os atos de liquidação de IUC identificados no Anexo B do pedido de pronúncia arbitral, que estão feridos de um vício de ilegalidade abstrata (bem como os atos de indeferimento expresso dos recursos hierárquicos e de reclamação graciosa que sobre eles recaíram), e consequentemente, condenar a Requerida no reembolso da quantia de € 6.232,44..

**30.** 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 fundamentalmente 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.

**31.** Esta jurisprudência vale, *a fortiori*, no presente caso, onde não há, *não uma, mas três decisões do Tribunal Constitucional* contendo um juízo de constitucionalidade quanto à norma desaplicada e que sustentou a liquidação de IUC. Em linha com o disposto no n.º 5 do artigo 61.º do CPPT, os juros indemnizatórios são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos, não se antecipando fundamento para afastar esta regra de contagem.

**32.** Com efeito, não poderia a AT, em sede de decisão da reclamação graciosa, anular a liquidação com fundamento em constitucionalidade 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), radicando *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.

## VII – Decisão

Termos em que o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar inconstitucional a norma constante do artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, na redação resultante do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01 de agosto, 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

- b) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a consequente anulação dos atos de liquidação de IUC identificados no Anexo B daquele pedido, e dos atos de indeferimento expresso dos recursos hierárquicos e de reclamação graciosa que sobre eles recaíram;
- c) Condenar a Requerida no reembolso da quantia de € 6.232,44 e no pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento indevido do imposto;
- d) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

### **VIII – Valor do processo**

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, fixa-se o **valor do processo em € 6.232,44**, sem contestação da Autoridade Tributária.

### **IX – Custas**

Nos termos do disposto nos artigos 12, n.º 2 e 22, n.º 4 do RJAT, no artigo 4, n.º 4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, **o montante de custas é fixado em € 612,00**, a cargo da Requerida.

Notifique-se (também o Ministério Público, nos termos do n.º 3 do artigo 17.º do RJAT).

CAAD, 11 de dezembro de 2025

Marta Vicente  
(Árbitro singular)