

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 576/2025-T

Tema: Artigo 3.º, n.º 1 do Código do Imposto Único de Circulação, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01.08

SUMÁRIO:

Face **(i)** ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1046/2025, de 5 de novembro de 2025 — o qual conclui “*Julgar inconstitucional o artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01.08, interpretado no sentido que responde pelo pagamento do imposto a pessoa em nome da qual está registado o veículo à data da verificação do facto tributário, independentemente de nessa data já ter ocorrido transmissão da propriedade para outra pessoa;*” — e **(ii)** à prova produzida nos autos pela Requerente (de que os veículos automóveis foram objeto de contrato de locação financeira, a ser utilizados (apenas e só) pelos locatários); Devem ser anuladas as liquidações de IUC emitidas à Requerente, entidade locadora, numa situação em que os referidos veículos estão registados em nome da locadora, em consequência da resolução dos referidos contratos.

DECISÃO ARBITRAL

A Signatária, **Dra. Elisabete Flora Louro Martins Cardoso**, foi designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR, o qual foi constituído em **2025-08-25**.

I. RELATÓRIO

1.A..., S.A. — SUCURSAL EM PORTUGAL, sociedade anónima, matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e de identificação de pessoa coletiva ..., com sede na Rua ..., ..., -... .. (doravante, Requerente), apresentou no dia 2025-06-11 pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro, Regime Jurídico da

Arbitragem em Matéria Tributária (**doravante, RJAT**), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (**doravante, AT ou Requerida**).

O pedido de pronúncia arbitral (PPA) tem por objeto *“imediatamente contra o ato de indeferimento expresso do recurso hierárquico n.º ...2024.. (que se junta como Documento 1 e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido) e mediatamente contra os 17 (dezassete) atos de liquidação de imposto único de circulação («IUC»), no montante global de € 1.236,46 (mil duzentos e trinta e seis euros e quarenta e seis centimos) que se juntam como Documento 2 e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido”*.

No PPA, a Requerente pede: *“Termos em que se requer a V. Exa. a admissão do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, nos termos e para os efeitos do RJAT, aplicando-se os efeitos mencionados no artigo 13.º do RJAT e seguindo-se a tramitação prevista nos artigos 17.º e seguintes do mesmo diploma, tudo com as devidas consequências legais, concluindo-se a final pela declaração de ilegalidade do ato de indeferimento do recurso hierárquico e do anterior pedido de revisão oficiosa, assim como dos 17 (dezassete) atos de liquidação juntos como Documento 2, sob pena de consentirmos uma violação desproporcional do princípio da equivalência, do princípio da igualdade, do subprincípio da capacidade contributiva, todos constitucionalmente consagrados no artigo 13.º da CRP, bem como do princípio da proporcionalidade constitucionalmente consagrado no artigo 18.º da CRP. Requerendo-se, assim, o reembolso do montante € 1.236,46 (mil duzentos e trinta e seis euros e quarenta e seis centimos) relativo ao imposto indevidamente pago pela Requerente, bem como o pagamento de juros indemnizatórios, pela privação daquele montante, nos termos do artigo 43.º da LGT, calculados à taxa legal e contados desde a data de pagamento das liquidações”*.

2. O pedido de pronúncia arbitral (PPA) foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 2025-06-12, e foi notificado à Requerida em 2025-06-20.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, em 2025-08-04, ao abrigo do disposto no artigo 6.º n.º 2 alínea a) do RJAT, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a Signatária como **Árbitro do Tribunal Arbitral Singular**, tendo a Signatária comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 2025-08-04, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 2025-08-25.

6. Em 2025-08-26, o Tribunal proferiu despacho arbitral ordenando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo, e solicitar, querendo, a produção de prova adicional. A Requerida foi notificada deste despacho na mesma data.

7. Em 2025-09-29, a Requerida veio aos autos apresentar Resposta e juntar o Processo Administrativo.

8. Em 2025-10-08, foi proferido despacho arbitral com o seguinte teor: *“Atento o teor da Resposta da Requerida, notifique-se o Requerente para informar os autos se mantém interesse na inquirição de testemunhas requerida na PI. Prazo: 10 dias”*. Em 2025-10-13, a Requerente respondeu afirmativamente ao referido despacho, e em 2025-10-21 foi *“agendada para 7 de novembro de 2025 (6ª Feira) às 10h30 a audiência do artigo 18.º do RJAT (para inquirição das duas testemunhas arroladas pelo Requerente), que será realizada presencialmente nas instalações do CAAD em Lisboa”* — o mandatário da Requerente requereu a sua participação presencial, nas instalações do CAAD no Porto (requerimento de 2025-10-31).

9. Em 7 de novembro de 2025 (6ª Feira) às 10h30, foi efetivamente realizada a audiência de inquirição de testemunhas, na qual foram inquiridas as duas testemunhas arroladas pela Requerente. Finda a inquirição, o Tribunal **(i)** notificou a Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 (dez) dias, sendo que o prazo para a Requerida começará a contar com a notificação da junção das alegações da Requerente ou do termo do prazo a esta concedido **(ii)** em cumprimento do disposto no artigo 18.º n.º 2 do RJAT, deliberou que a decisão final será proferida até ao fim do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, **(iii)** solicitou às partes o envio das peças processuais em formato Word, e **(iv)** advertiu a Requerente que, até ao termo do prazo para apresentação de alegações escritas, deverá juntar aos autos o documento comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do artigo 4.º n.º 4 do Regulamento das Custas nos processos de arbitragem tributária, e comunicar o respetivo pagamento ao CAAD.

12. Em 2025-11-17, a Requerente juntou aos autos as suas Alegações e dois documentos e em 2025-11-20, a Requerente juntou aos autos o comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente; por sua vez em 2025-11-19, a Requerida veio também juntar aos autos as suas Alegações.

II. SANEAMENTO

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (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).

O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Cumprе apreciar e decidir.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1 FACTOS PROVADOS

1. A Requerente apresenta-se como uma instituição de crédito que é, atualmente, um dos maiores bancos especializado a operar no financiamento ao setor automóvel, na área dos bens de consumo, cartões de crédito, co branded e empréstimos pessoais;
2. Nessa medida, uma parte substancial da sua atividade reconduz-se à celebração de – entre outros – contratos de locação financeira ou de aluguer de longa duração, destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis;
3. Estes contratos obedecem, como resulta da sua própria configuração legal, a um guião comum, próprio deste tipo de financiamentos e que se exemplifica, de seguida: A Requerente, depois de contactada pelo cliente – que, nessa fase, escolheu já o tipo de veículo automóvel que pretende adquirir, as suas características (marca, modelo, acessórios, etc.), e inclusive o seu preço – adquire a viatura ao fornecedor que lhe for indicado pelo cliente, e procede, de seguida, à sua entrega ao respetivo cliente (que assume, pois, a qualidade de locatário);
4. De acordo com cada um destes contratos, o financiamento concedido ao locatário pela Requerente é restituído (dito de outro modo, recuperado) em prestações mensais, sob a forma de rendas; uma vez liquidadas as rendas, e assim alcançado o termo do correspondente contrato, o locatário tem o direito de adquirir o bem locado mediante o pagamento do valor residual da viatura automóvel, acrescido de

despesas e IVA;

5. Os veículos automóveis identificados na listagem junta como Documento 3, foram dados em contratos de locação financeira («LSG») pela Requerente aos clientes ali melhor identificados;
6. Todos estes veículos foram dados em contratos de locação financeira, no entanto, os referidos contratos encontram-se em incumprimento por parte dos locatários, uma vez que estes deixaram de pagar as prestações mensais;
7. Em consequência da resolução do contrato, e antes de interpor procedimento cautelar para recuperação dos bens (veículos automóveis), é efetuado o registo (na Conservatória do Registo Automóvel) dos referidos veículos em nome da Requerente;
8. Apesar disso, os locatários detinham ainda a posse dos veículos, o que significa que, por força do incumprimento, continua a existir uma relação entre a Requerente e os respetivos locatários sendo que a utilização dos respetivos veículos automóveis continua a cargo dos respetivos locatários e não da Requerente;
9. A sua propriedade (jurídica) pertence à Requerente, enquanto proprietária e entidade locadora; porém, esta jamais usufruiu destes veículos que estiveram, desde o momento da celebração do contrato de locação financeira, a ser utilizados (apenas e só) pelos locatários;
10. A Requerente jamais usufruiu, desde o primeiro momento, daqueles veículos automóveis locados; o potencial de utilização dos mesmos nem sequer podia pertencer à aqui Requerente;
11. A AT veio exigir o pagamento dos IUC alegadamente em falta à Requerente, mesmo sabendo – ou devendo saber – que os veículos automóveis em apreço incidiam contratos de locação financeira;
12. A Requerente pagou os IUC liquidados.

III.2 FACTOS NÃO PROVADOS

Não há matéria de facto relevante que tenha sido considerada como Não Provada.

III.3 FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º n.º 2 do CPPT, e artigo 607.º n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alíneas *a)* e *e)*, do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de direito (conforme anterior artigo 511.º n.º 1 do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º n.º 1 alínea *e)* do RJAT).

Para além da prova documental apresentada pela Requerente e junta pela Requerida com o PPA, foi determinante para a formação da convicção do Tribunal o depoimento das duas testemunhas arroladas, que prestaram os seus depoimentos de uma forma clara, demonstrando conhecimento pessoal e direto dos procedimentos adotados pela Requerente em situações de incumprimento deste tipo de contratos.

IV. DA APRECIACÃO JURÍDICA

Nos termos do disposto no artigo 608.º n.º 2 do CPC “*O juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras; não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras*”.

No caso concreto, a questão fundamental de Direito a apreciar nos presentes autos é determinar quem (o locatário ou a entidade locadora como proprietária do veículo) assume a qualidade de Sujeito Passivo do Imposto

Único de Circulação (IUC), para efeitos do artigo 3.º do Código do IUC (CIUC), num contrato de locação financeira que continua ativo por força do incumprimento bancário do locatário.

Defende a Requerida que com a entrada em vigor do CIUC, o registo da propriedade tal como atestado pelo registo, passou a ser o elemento definidor das regras de incidência, independentemente do uso ou fruição do veículo. Neste sentido, alega a Requerida que *“No caso dos autos, verifica-se que o Requerente não cumpriu a obrigação de proceder ao registo obrigatório da locação financeira, previsto no art.º 5.º, n.º 1 al.d) e n.º 2 do Decreto Lei n.º 54/75, de 12 de fevereiro” (...)* *“Consequentemente, para se considerar como sujeito passivo de imposto o locatário do veículo, nos termos do n.º 2 do art.º 3.º do CIUC, será necessário cumprir por parte da entidade locadora, ora Requerente, as obrigações previstas no art.º 5.º do DL 54/75, de 12 de Fevereiro, donde decorre de forma inequívoca que só as situações jurídicas objeto de registo geram o nascimento da obrigação de imposto, face à configuração do Código do IUC, o que não aconteceu, pelo que não se operou, por esse facto, a equiparação do locatário ao proprietário para efeitos de posição jurídica de sujeito passivo do IUC, nos termos do n.º 2 do art.º 3.º do CIUC”.*

A letra do artigo 3.º do CIUC, com a epígrafe *“Incidência subjectiva”* diz o seguinte:

“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.

2 - São equiparados a sujeitos passivos 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.

3 - É ainda equiparada a sujeito passivo a herança indivisa, representada pelo cabeça de casal”.

Relativamente a este tema, a Requerida junta aos autos o Acórdão do STA proferido em 26/06/2024, no processo n.º 0159/23.9BALS (num recurso para uniformização de jurisprudência) que (embora com dois votos vencidos) uniformizou jurisprudência no seguinte sentido: *“Para efeitos do disposto no artigo 3º nº 1 do CIUC, na redacção introduzida pelo D.L. nº 41/2016, de 01-08, responde pelo pagamento do imposto a pessoa em nome da qual está registado o veículo à data da verificação do facto tributário, independentemente de nessa data já ter ocorrido transmissão da propriedade para outra pessoa”.*

Por outro lado, a Requerente juntou às suas Alegações Finais o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1046/2025, de 5 de novembro de 2025, o qual conclui *“Julgar inconstitucional o artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01.08, interpretado no sentido que*

responde pelo pagamento do imposto a pessoa em nome da qual está registado o veículo à data da verificação do facto tributário, independentemente de nessa data já ter ocorrido transmissão da propriedade para outra pessoa;”.

Por facilidade de referência, e por forma a assegurar a uniformidade na aplicação do Direito, na presente decisão vamos acompanhar o entendimento assumido pelo Tribunal Constitucional no Acórdão citado (Acórdão do TC n.º 1046/2025, de 5 de novembro de 2025), que acompanha aquela que era também a jurisprudência maioritária do TCA Sul e Norte sobre esta matéria, bem como o entendimento da Declaração de voto do Senhor Conselheiro Nuno Bastos, e da Declaração de voto do Senhor Conselheiro Gustavo Lopes Courinha; expressos no Acórdão do STA junto aos autos pela Requerida, e referidas por este Acórdão do TC:

“Para efeitos do disposto no artigo 3º n.º 1 do CIUC, na redação introduzida pelo D.L. n.º 41/2016, de 01-08, responde pelo pagamento do imposto a pessoa em nome da qual está registado o veículo à data da verificação do facto tributário, independentemente de nessa data já ter ocorrido transmissão da propriedade para outra pessoa [...]».

Antes de se avançar para a apreciação da questão de inconstitucionalidade, cumpre destacar, a título de nota prévia, que no sistema português de fiscalização concreta da constitucionalidade o TC não tem como função pronunciar-se sobre qual será a interpretação mais correta, de entre as várias possíveis, dos preceitos de direito infraconstitucional objeto de controlo, inferência desde cedo e sem hesitações assinalada por este Tribunal (vejam-se, entre muitos outros, os Acórdãos n.os 44/85, 21/87, 339/87, 279/92, 674/99, 86/2000, 196/2003, 2/2006, 8/2008, 590/2021, 578/2014, 48/2018, 350/2018, 733/2021). Efetivamente, cabe-lhe tão somente apurar e julgar da conformidade da interpretação adotada na decisão recorrida, caso seja generalizável e abstrata, com a CRP, não competindo a este Tribunal aferir se a interpretação do direito infraconstitucional deverá conduzir a um diferente resultado hermenêutico, partindo antes, para o efeito e como um dado prévio, da interpretação normativa adotada pela decisão recorrida.

9. O Imposto Único de Circulação (IUC) foi criado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29.07, que procedeu à «reforma global da tributação automóvel, aprovando o Código do Imposto sobre Veículos e o Código do Imposto Único de Circulação e abolindo, em simultâneo, o imposto automóvel, o imposto municipal sobre veículos, o imposto de circulação e o imposto de camionagem».

O CIUC, no n.º 1 do seu artigo 1.º, estabelece a obediência do IUC ao princípio da equivalência. No dispositivo em questão determina-se que «O imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária». A formulação deste preceito sugere que o IUC se integra na chamada fiscalidade

verde e é, mesmo que se entenda que só em parte, um imposto ambiental, visando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental, segundo o princípio da equivalência, e tendo como pano de fundo uma regra geral de igualdade tributária.

O IUC tem «periodicidade anual, sendo devido por inteiro em cada ano a que respeita» (cfr. artigo 4.º com a epígrafe «Incidência temporal»), constatando-se a possibilidade de isenção de IUC relativamente a uma série de veículos – devido, por exemplo, à natureza dos seus proprietários (como a «administração central, regional, local e das forças militares e de segurança»), às funções a que se destinam (como «veículos adquiridos pelas associações humanitárias de bombeiros ou câmaras municipais para o cumprimento das missões de proteção, socorro, assistência, apoio e combate a incêndios, atribuídas aos seus corpos de bombeiros») ou até ao seu interesse histórico («Automóveis e motociclos que, tendo mais de 30 anos e constituindo peças de museus públicos, só ocasionalmente sejam objeto de uso e não efetuem deslocações anuais superiores a 500 quilómetros»), estando também prevista a isenção, total ou parcial, de uma série de sujeitos passivos (cfr. artigos 4.º e 5.º do CIUC).

Por seu lado, atende-se, para determinar o «custo ambiental e viário» provocado pelos contribuintes e a respetiva base tributável, a uma série de fatores e elementos (algo complexos), como, desde logo, a categoria dos veículos em causa (fixada tendo em conta, na maioria dos casos, o seu peso bruto) e, conforme essas categorias, «a sua cilindrada, a voltagem, a antiguidade da matrícula e o combustível», «a cilindrada e o nível de emissão de dióxido de carbono», «o peso bruto, o número de eixos, o tipo de suspensão dos eixos motores e antiguidade da primeira matrícula do veículo motor», «a antiguidade da matrícula» e «a potência motriz» e «o peso máximo autorizado à descolagem» (cfr. artigos 2.º e 7.º do CIUC). Segundo se pode perceber, e quanto ao ‘custo viário’, o mesmo dirá respeito aos prejuízos causados pela circulação rodoviária das viaturas, ligados esses prejuízos, usualmente, ao respetivo peso (dado que, empiricamente, quanto maior for o peso de um veículo, mais poderá afetar as estradas em que circula e, concomitantemente, obrigar mais rapidamente à realização das respetivas obras de conservação/reparação). Já quanto ao ‘custo ambiental’, ele será sempre de cômputo ainda mais complexo, mas dependerá, desde logo, do tipo de grupo locomotor (um veículo automóvel elétrico, v.g., deverá ter muito menores repercussões ambientais do que um outro com um motor de combustão interna, pois que não produzirá emissões de gases nocivos), da respetiva cilindrada ou voltagem, da antiguidade (uma vez que os veículos mais antigos estão menos equipados com dispositivos antipoluição) e das consequentes emissões poluentes (se existirem).

Passando, agora, aos preceitos que mais interessam para o caso dos presentes autos, o n.º 1 do artigo 6.º do CIUC («Facto gerador e exigibilidade») dispõe que «[O] facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional».

Já o artigo 3.º («Incidência subjetiva») dispõe, atualmente, do seguinte modo:

«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.

2 - São equiparados a sujeitos passivos 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.

3 - É ainda equiparada a sujeito passivo a herança indivisa, representada pelo cabeça de casal».

O mesmo n.º 1, na sua versão original, dispunha que «São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados».

Resulta com meridiana clareza dos textos referentes ao n.º 1 do artigo 3.º que, na versão original, os sujeitos passivos do IUC eram os proprietários dos veículos, estabelecendo-se uma presunção segundo a qual os proprietários dos veículos são aqueles em nome dos quais os mesmos se encontrem registados. Já na versão atual faz-se coincidir o contribuinte com o titular registal do direito de propriedade do veículo, ou seja, sendo indiferente se o titular registal é, ou não, o proprietário real. Com efeito, não apenas desapareceu a referência aos proprietários dos veículos automóveis, como o que agora vale, em exclusivo, é o registo do veículo, sendo sabido que o registo do veículo pode não dar conta de quem é o real proprietário do veículo. Desapareceu, portanto, a presunção que anteriormente constava do artigo 3.º, n.º 1, do CIUC. Seja esta uma opção consciente do legislador ordinário – será sujeito passivo de IUC a pessoa, física ou coletiva, em nome da qual estiver o título registal, sem mais –, seja esta a abolição de uma presunção ilidível (juris tantum) e a sua substituição por uma presunção inilidível (juris et de jure) – o proprietário do veículo é a pessoa, física ou coletiva, em nome da qual estiver o título registal –, a conformidade constitucional da solução normativa aqui em apreciação será avaliada nos mesmos exatos termos, pois o que interessa averiguar é se não será inconstitucional o IUC ter como sujeitos passivos pessoas que não são as reais proprietárias do veículo taxado.

10. Vários autores têm salientado a utilização de instrumentos tributários para efeitos de tutela ambiental. Segundo CLÁUDIA DIAS SOARES (A inevitabilidade de se avançar para a tributação ambiental... também em Portugal, <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados/ano-2004/ano-64-vol-i-ii-nov-2004/artigos-doutrinais/claudia-dias-soares-a-inevitabilidade-de-se-avancar-para-a-tributacao-ambientaltambem-em-portugal/>):

«[...] O aproveitamento do sistema fiscal para proteger o ambiente é suscetível de assumir diversas formas, as quais se podem agrupar, no essencial, em quatro vias: a adoção de impostos ambientais, a introdução de elementos ecológicos na estrutura dos tributos existentes (“agravamentos ecológicos de impostos”), a criação de

benefícios fiscais destinados à promoção do desenvolvimento sustentável e uma reestruturação de todo o sistema fiscal orientada pela missão ecológica. Podem, então, adotar-se basicamente duas perspetivas no tratamento da tributação ambiental: a resposta problema-a-problema ou a reestruturação compreensiva do sistema fiscal. A opção coloca-se também entre a adaptação do sistema fiscal existente, conceito introduzido por Jacques Delors sob a denominação “tax shift”, em 1993, com “Growth, Competitiveness, Employment: the challenges and way forward into the 21st century” (30), e a criação de novas figuras fiscais (31). Opção essa que implica uma troca entre a eficiência e a eficácia e que depende das condições socioeconómicas subjacentes, do sistema fiscal existente, das espécies de degradação ambiental em causa e da estrutura reguladora em que os instrumentos fiscais de proteção ambiental devem funcionar.

A figura do imposto ambiental pode ser entendida em várias aceções, não existindo uma definição de “imposto ambiental” que seja unanimemente aceite. Pelo que é necessário precisar de que se fala quando se usa tal expressão. Vejamos. Alguns instrumentos fiscais assumem como objetivo primordial o condicionamento do processo de tomada de decisão do sujeito passivo (Lenkungssteuern). É esse o caso dos impostos cobrados em função do volume de água poluída que as empresas lançam no sistema de esgotos. Enquanto outras figuras financeiras parecem orientar-se, primordialmente, por um objetivo de recolha de receitas (Umweltfinanzierungsabgaben), quer devido ao facto de, por falta de alternativas, o espaço disponível para a mudança de comportamento por parte dos sujeitos passivos ser extremamente reduzido (como acontece, v.g., no caso da tributação dos combustíveis utilizados pelos meios de transporte), quer por força de uma opção realizada por governantes carenciados de receita pública.

O imposto ambiental enquanto instrumento de política ambiental é aquele gravame que se aplica a bens que provocam poluição quando são produzidos, consumidos ou eliminados ou a atividades que geram um impacto ambiental negativo, visando modificar o preço relativo daqueles ou os custos associados a estas e/ou obter receita para financiar programas de proteção ou de recuperação do equilíbrio ecológico. A finalidade que orienta o tributo é, pois, determinante para a sua classificação, sendo esta, e não o seu facto gerador, que permite qualificá-lo como ambiental. Pelo que se distingue entre tributos criados com a finalidade de proteger o ambiente, abstraindo-se do momento em que as motivações ecológicas surgiram, e tributos dos quais tal proteção deriva como um efeito lateral, bem como entre impostos cuja primeira finalidade é a defesa do equilíbrio ecológico e impostos cuja base de incidência se traduz numa realidade poluente. Esta dicotomia é adotada pela OCDE, que denomina os primeiros de “impostos ambientais diretos” e os segundos de “impostos ambientais indiretos”. Pode, assim, classificar-se como tributo ecológico um imposto cujo facto gerador não expresse diretamente um ato de degradação ambiental (v.g., aquele que grave a aquisição de gasolina ou de sacos de plástico). Tal como se pode negar o epíteto de ecológico a um imposto que, embora incidindo sobre realidades geradoras de dano ambiental, vise objetivos ambientais.

Chamemos, assim, impostos ambientais em sentido próprio àqueles que visam diretamente promover uma alteração de comportamentos e impostos ambientais em sentido impróprio àqueles que têm como objetivo fundamental a obtenção de receitas a aplicar em projetos de defesa ecológica. Ainda que, nos primeiros, por motivos de índole económica e de equidade, esse estímulo à mudança tenda a ser efetivado através da internalização dos mencionados custos, a virtude reside não na capacidade de medir os custos da poluição, mas na capacidade de fornecer um incentivo à mudança dos comportamentos no sentido socialmente desejável, sem congelar o avanço tecnológico nem eliminar um certo grau de liberdade individual. Os demais serão “em sentido impróprio” porque se o objetivo é a captação de meios a utilizar na realização da política ecológica, eles serão, em princípio, tão “ambientais” quanto qualquer outro tributo que permita recolher meios financeiros para a prossecução do fim em causa. Só se distinguindo o seu contributo para o equilíbrio ecológico do dos impostos fiscais em geral quando, sem deixarem de apresentar como primeira finalidade a captação de receitas, e não o estímulo à adoção de condutas mais sustentáveis, tenham por objeto situações ou atividades que causem dano ao ambiente, internalizando as externalidades. Esta espécie de tributos relega, assim, para segundo plano aquela que deve ser a principal via de tratamento do problema ecológico: a prevenção. [...]».

Também NABAIS se refere a esta conexão entre a tutela do ambiente e a utilização de instrumentos tributários (e, mais amplamente, à mobilização dos vários ramos do direito com vista a essa específica tutela), e, de igual modo, à panóplia de meios de que dispõe o legislador para levar a cabo este propósito meritório. Mais ainda, o mesmo autor sinaliza os limites que se impõem à utilização da via tributária para a tutela ambiental. Atentemos nas suas palavras:

«II. Os limites da tutela ambiental pela via tributária

A respeito dos os limites da tutela ambiental por via tributária devemos dizer que os mesmos decorrem, de um lado e em geral, da própria função do direito tributário e, de outro lado e em especial, da existência de específicos limites ou constrangimentos à utilização ambiental quer dos tributos, quer dos benefícios fiscais. Pois bem, quanto aos limites que os instrumentos tributários têm em sede da tutela do ambiente, é de começar por aludir às dificuldades que, por via de princípio, se colocam à utilização do direito tributário, e sobretudo do direito dos impostos, como instrumento ao serviço de outros senhores que não o da obtenção de receitas para a cobertura das despesas públicas. Ou, por outras palavras, os limites conaturais se que se levantam à utilização do direito tributário, isto é, dos tributos e dos benefícios fiscais, para a prossecução de objectivos de natureza extrafiscal como é a tutela do ambiente. Mas, tratando-se de utilizar o instrumento tributário com a finalidade de obter resultados em sede da protecção do meio ambiente, ou seja, performances ambientais, então estamos caídos no domínio da extrafiscalidade. Daí que se imponham algumas considerações, que não podem deixar de ser muito

gerais, sobre as importantes implicações que a utilização extrafiscal do direito tributário desencadeia, uma vez que, a nosso ver, a utilização para a prossecução de objectivos extrafiscais do direito dos tributos, sobretudo do direito dos impostos, cria neste um particular sector do direito, que vimos designando por “direito económico tributário”, o qual não é, em rigor, verdadeiro direito tributário, já que o seu parâmetro constitucional de validade não pode reconduzir-se exclusivamente à chamada “constituição tributária”. Senão vejamos através do pequeno desenvolvimento que se segue.

3. O direito económico tributário

E a primeira ideia a reter nesta sede é a de que, ao contrário do que a doutrina em geral faz, distinguimos entre o direito tributário tout court ou direito tributário clássico e o direito económico tributário. Pois bem, podemos definir o direito económico tributário como o conjunto de normas jurídicas que regula a utilização dos instrumentos tributários, isto é, dos tributos e dos benefícios fiscais, com o principal objectivo de obter resultados extrafiscais, mormente em sede de política económica e social. Ou por outras palavras, o direito económico tributário integra a disciplina jurídica da extrafiscalidade, um conjunto de normas que apenas formalmente integram o direito fiscal, já que têm por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. E, ao dizermos isto, estamos a aludir aos já referidos dois grandes domínios ou sectores do direito económico tributário: o domínio ou sector dos tributos extrafiscais ou de agravamentos extrafiscais de tributos e o domínio ou sector dos benefícios fiscais. Antes, porém, de darmos uma ideia sobre este último sector da extrafiscalidade, não podemos nem queremos deixar passar esta oportunidade sem fazer menção a alguns outros aspectos que se prendem directamente com esta problemática. Estamos a referir-nos seja à falsa extrafiscalidade, em que temos tanto a extrafiscalidade imanente como a que poderemos designar por extrafiscalidade concorrente, seja ao carácter excepcional da utilização extrafiscal dos instrumentos tributários, seja à armadura jurídico-constitucional própria da extrafiscalidade, seja, enfim, à bem maior adequação dos benefícios fiscais face aos tributos extrafiscais para prosseguir, por via fiscal, objectivos de natureza económica e social. Assim e em primeiro lugar, é de referir que toda a fiscalidade tem inerente uma certa dose de extrafiscalidade. Isto mesmo quando a extrafiscalidade esteve de todo ausente dos propósitos do legislador fiscal ao moldar a disciplina dos tributos. Com efeito e ao contrário do que se chegou a pensar no século XIX, os impostos, quaisquer que eles sejam, não são neutros do ponto de vista económico e social. Pois, mesmo que o legislador se tenha preocupado exclusivamente com a obtenção de receitas tributárias, com a obtenção de meios para fazer face às despesas públicas, ainda assim os tributos com destaque para os impostos não são assépticos face à realidade económica e social que tributam e, por conseguinte, moldam. Há, assim, uma “extrafiscalidade em sentido impróprio”, uma extrafiscalidade imanente, que acompanha as normas de direito tributário, sejam estas normas de tributação ou normas de não tributação, que se revela quer

na presença de efeitos económicos e sociais na generalidade de tais normas, quer no relevo que o legislador tributário frequentemente atribui às finalidades extrafiscais secundárias ou acessórias. Ora, é neste domínio das normas tributárias, em que o legislador tributário tem presente, embora em medida desigual, simultaneamente objectivos fiscais e objectivos extrafiscais, que temos um sector, que presentemente começa a ter visível destaque. Trata-se do que nos propomos designar por fiscalidade ou extrafiscalidade concorrente, em que justamente se assiste a um certo equilíbrio entre os objectivos fiscais e extrafiscais, cujo exemplo mais paradigmático nos é dado pelo direito tributário ambiental, isto é, pelo direito relativo aos ecotributos, em que a obtenção de receitas se conjuga, tendencialmente por igual medida, com a modelação dos comportamentos ecológicos dos indivíduos e das empresas, seja penalizando os comportamentos anti-ecológicos, seja favorecendo os comportamentos filo-ambientais. Em segundo lugar, a extrafiscalidade há-de ter um carácter excepcional, devendo ser vista como uma excepção à regra da natureza fiscal dos tributos e das normas jurídicas que os disciplinam. O que, como é fácil de ver, vale tanto para o domínio dos tributos extrafiscais como para o domínio dos benefícios fiscais. Um carácter excepcional que se revela, aliás, num duplo plano. De um lado, enquanto essas medidas extrafiscais integram medidas intervencionistas num estado fiscal, em que, pela sua própria natureza, a intervenção económica e social do Estado constituirá sempre uma excepção face ao âmbito de não intervenção ou à autonomia económica e social dos indivíduos e da sociedade. De outro lado, enquanto medidas que, até por força de imperativos constitucionais, que não podem deixar de assinalar ao sistema tributário a finalidade principal de satisfação das necessidades financeiras do Estado, não podem deixar de se configurar como excepção face (à regra) da tributação. Uma característica que está bem patente, de resto, na própria ideia de benefícios fiscais, a qual não deixa de integrar o regime legal dos benefícios fiscais mormente o seu conceito quando este é objecto de definição legal. O que, naturalmente, não transforma a utilização extrafiscal dos tributos ou das normas jurídicas tributárias num fenómeno anómalo ou anormal como se entendeu durante a vigência do estado liberal. É que, do facto de a extrafiscalidade ser um fenómeno normal, não resulta, nem pode resultar, o afastamento do seu carácter excepcional. Em terceiro lugar, é de acentuar que a extrafiscalidade, justamente porque se integra no direito económico e não no direito tributário e, por conseguinte, se apresenta dominado por ideias tais como as de flexibilidade e selecção, não é, nem pode ser, objecto dos exigentes limites constitucionais próprios do direito tributário. Compreende-se, assim, que a sua disciplina não se pautar tanto pela constituição tributária, mas mais pela constituição económica. O que conduz, de um lado, a que a mesma escape, em larga medida, à reserva parlamentar decorrente do princípio da legalidade própria dos impostos, sendo com frequência deixada mesmo à ampla margem de liberdade da administração típica do direito económico e, de outro, a que as medidas de intervenção económico-social, em que a extrafiscalidade se concretiza, tenham por limites materiais os princípios da proibição do excesso, na medida em que restrinjam posições jusfundamentais dos particulares (sejam estes contribuintes, beneficiários ou terceiros, mormente concorrentes) ou afectem outros valores constitucionais, e da

proibição do arbítrio, e não o princípio da igualdade fiscal a aferir com base na capacidade contributiva próprio do direito tributário.

Finalmente, há que assinalar que o segmento mais operacional da extrafiscalidade é, sem sombra de dúvida, o dos benefícios fiscais. O que não só resulta da simples verificação da realidade contemporânea, como se apresenta em maior consonância com o próprio entendimento actual do direito, o qual, no dizer de Norberto Bobbio, tem hoje uma importante função promocional»

– cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, «Tributos com fins ambientais», pp. 7-11, consultado em <https://www.icjp.pt/content/tributos-com-fins-ambientais>.

11. Lançando novamente mão dos ensinamentos de NABAIS, cumpre agora ter em mente o que sejam os tributos ambientais. É a seguinte, a sua definição:

«III. Os tributos ambientais

Vejamos agora mais especificamente os tributos ambientais, interrogando-nos sobre os tipos de tributos que podem operar em sede da protecção do meio ambiente. O que implica, de um lado, separar os verdadeiros dos falsos tributos ambientais e, de outro lado, apurar, dentro dos verdadeiros tributos ambientais, qual a figura tributária que tenderá a operar, isto é, se a figura o tributo unilateral ou imposto ou se, pelo contrário, a do tributo bilateral ou taxa.

5. Os verdadeiros e os falsos tributos ambientais

E, no respeitante ao primeiro dos aspectos aludidos, isto é, no que concerne às finalidades dos tributos ambientais, ou melhor dos impostos ambientais, pois são estes os visados, podemos dizer que é hoje em dia relativamente consensual a ideia de dividir estes em duas espécies, pelo que ou são impostos ambientais em sentido estrito, técnico ou próprio, que prosseguem uma finalidade extrafiscal incentivante (reine Lenkungssteuern), como são, por via de regra, os impostos que agravam as unidades emitidas de poluição, os assim designados impostos sobre emissões, ou são impostos ambientais em sentido amplo, atécnico ou impróprio, que visam primordialmente, todavia, uma finalidade reditícia (reine Umweltfinanzierungabgaben), como são, em geral, os impostos sobre a produção ou o consumo de certos bens nocivos ao meio ambiente, em geral designados por impostos sobre produtos.

Sendo certo que apenas os primeiros, porque materializam de maneira directa ou imediata a política ecológica, que visam primordialmente, são de considerar verdadeiros tributos ambientais, não passando os segundos, cujo objectivo é, como o dos tributos fiscais em geral, o de captar ou arrecadar receitas, ainda que estas estejam consignadas à realização da política ecológica, de falsos tributos ambientais. Com efeito, o que caracteriza a natureza ambiental dos tributos é o objectivo ou finalidade extrafiscal ecológica primordial, traduzida na preservação e melhoria do meio ambiente, assumida pelo legislador ao criá-los e discipliná-los e não o destino

ecológico das receitas proporcionadas por eles, pois esse destino situa-se a jusante das correspondentes relações tributárias, inserindo-se, em rigor, na política de realização de despesas e não na política de obtenção de receitas fiscais.

O que se prende com o outro limite, o relativo à base material ou critério de medida do tributo, uma vez que, enquanto os verdadeiros tributos ambientais terão por base ou critério de medida o princípio do poluidor-pagador, os falsos tributos ambientais terão, como todos os tributos fiscais, por base ou critério de medida o princípio da capacidade contributiva. Uma vez que, como vamos ver em seguida, aquele princípio só muito remotamente tem a ver com o princípio da capacidade contributiva» – cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, «Tributos com fins ambientais», cit., pp. 17-18.

12. *Interessa, de igual modo, abordar a questão da natureza jurídica dos tributos ambientais. NABAIS pronunciou-se nos seguintes termos sobre esta questão:*

«6. A natureza dos tributos ambientais

Por seu lado, no referente à natureza dos tributos ambientais, pretende-se saber se os mesmos se configuram como tributos unilaterais ou impostos ou como tributos bilaterais ou taxas e, caso se assumam como impostos, que será a regra como vamos ver, se tais impostos integram a tributação directa ou a tributação indirecta. Vejamos então.

6.1. Impostos ou taxas?

E quanto à primeiras das questões, devemos dizer que, embora em abstracto nada impeça que tais tributos se apresentem quer como impostos quer como taxas, do que não há dúvidas é de que, em concreto, sobretudo por exigências de ordem prática ou imperativos de praticabilidade jurídica, os tributos ecológicos estão, por via de regra, condenados a materializar-se em impostos. Vários argumentos apontam nesse sentido.

Em primeiro lugar, os tributos ambientais em sentido próprio, justamente porque constituem tributos extrafiscais, em que está ausente uma predominante função colectora ou arrecadadora, não visando, por isso, em primeira linha obter receitas, proporcionam uma receita que, em princípio, diminui na razão inversa da eficácia desses instrumentos de política ambiental. Daí que, em relação a tais tributos, não seja invocável a curva de Arthur Laffer, que veio demonstrar que o aumento das taxas ou alíquotas dos tributos, ou melhor dos impostos, conduz, verificadas que sejam certas circunstâncias ou a partir de determinado nível, não ao aumento das receitas totais, como constitui decorrência normal daquele aumento, mas sim à sua diminuição. Ou seja, vistas as coisas de um outro prisma, à diminuição da taxa ou alíquota de um imposto pode, verificadas que sejam certas condições, corresponder um aumento da receita proporcionada por esse imposto. É que a diminuição das receitas totais,

fazendo operar em relação ao correspondente pressuposto de facto ou facto gerador o efeito substituição ou o efeito rendimento ou ambos os efeitos conjugados, constitui o objectivo ou finalidade dos tributos extrafiscais e, naturalmente, dos tributos ambientais. Pelo que, sendo as coisas assim, torna-se difícil conceber que os tributos extrafiscais possam assumir a configuração de verdadeiros tributos bilaterais ou taxas, em que, por via de regra, não só se pretende, em primeira linha, a receita que proporcionam, como também e sobretudo se reclama uma receita proporcional à correspondente contraprestação específica realizada pelo Estado ou outras entidades públicas com base no princípio da equivalência (Äquivalenzprinzip) entre prestação e contraprestação. Traduza-se esta equivalência num específico benefício para o contribuinte a aferir pelo princípio da compensação pelo benefício (Vorteilsausgleich), ou na provocação de um específico custo deste à correspondente comunidade, a aferir pelo princípio da cobertura dos custos (Kostendeckungsprinzip). Depois, no que especificamente aos tributos ambientais diz respeito, devemos começar por dizer que, prima facie, os tributos bilaterais ou taxas se apresentam mais propícios à internalização dos custos externos, como prescreve o princípio do poluidor-pagador, do que os tributos unilaterais ou impostos. Pois a tal internalização é inerente uma ideia de causa que só a figura das taxas está em condições de exprimir através da sua aptidão para imputar, de modo directo e rigoroso, um gravame à responsabilidade pela produção de custos externos susceptíveis de ser individualizados. Todavia, embora teoricamente sejam os tributos bilaterais ou taxas os tributos mais adequados à aplicação do princípio do poluidor-pagador, na prática há importantes obstáculos que impedem, e impedem de uma maneira eficaz, que assim seja. É que a divisibilidade do benefício proporcionado pelo Estado e demais entes públicos, que permitiria apurar a grandeza do pagamento a realizar pelo poluidor que dele beneficia, tendo em conta justamente a proporção em que esse benefício por ele é auferido, nem sempre se verifica quando estamos no domínio da protecção ou tutela do ambiente. Por um lado, aponta-se a dificuldade comumente verificada em encontrar ou identificar o responsável pela poluição, o poluidor, uma vez que, pela própria natureza de muitos dos danos ambientais, a sua fonte apresenta-se particularmente difusa, sendo a mesma fruto da interacção causal de um elevado número de agentes. O que impossibilita, na prática, a divisibilidade desses custos ambientais pelos seus causadores, através de tributos bilaterais ou taxas, não restando, por conseguinte, outra alternativa para tais custos senão a de os distribuir pelos membros da comunidade, através de tributos unilaterais ou impostos a suportar por todos os contribuintes. E isto, naturalmente, quando os danos já foram causados, o que evidentemente não ocorre quando se trata de prevenir os mencionados danos, caso em que estamos perante típicos custos de prevenção. De outro lado, no que constitui uma dificuldade ainda maior, não há, na grande maioria dos casos de custos ambientais, qualquer possibilidade prática de medir, com um mínimo de rigor ou, mais exactamente, com o rigor exigido pela proporcionalidade taxa/contraprestação específica, os custos ambientais de molde a constituírem a exacta medida dos correspondentes tributos. Ou seja, a quantificação dos custos ambientais torna-se impraticável. Pelo que, dada a impossibilidade de medir ou mensurar a contraprestação específica que corresponda aos tributos bilaterais ou taxas ambientais, não admira que os tributos ambientais sejam medidos com base em manifestações e índices

reveladores da capacidade contributiva dos que provocam, ou se presume, em maior ou menor medida, que provocam os danos ambientais. Daí que, um pouco por toda a parte, os tributos ambientais assumam preferentemente a configuração de tributos unilaterais ou impostos e não a de tributos bilaterais ou taxas.

Enfim, por quanto vimos de dizer, compreende-se que seja justamente o direito tributário ambiental um dos mais recentes domínios em que a pretendida divisão dicotómica dos tributos, que reconduziria estes a tributos unilaterais ou impostos ou a tributo bilaterais ou taxas, enfrenta as mais visíveis dificuldades. Ou seja, por outras palavras, em que os tributos ou contribuições especiais, que se não reconduzem aos impostos ou às taxas, parecem ter agora o seu autónomo campo de acção». – cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, «Tributos com fins ambientais», cit., pp. 18-22.

13. Prosseguindo, é importante, agora, perceber qual o tipo de tributo em que se pode enquadrar o IUC.

A este propósito, FLORES DA SILVA destaca a dificuldade em qualificar o IUC, apesar do nomen juris que o legislador lhe atribuiu, como um verdadeiro imposto, questionando-se aquele autor sobre se o tributo em apreço não corresponderá antes a uma espécie de tertium genus entre os impostos e as taxas. Atente-se nas suas palavras:

«[...] Quanto ao IUC, ainda que a sua designação aponte para a sua recondução à primeira tipologia de tributos enunciada [impostos], não serão de pouca monta os argumentos que podem ser invocados para sustentar conclusão distinta. As dificuldades iniciam-se, desde logo, quando o artigo 1.º do respetivo código prevê que IUC “obedece ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”. Como tivemos oportunidade de salientar, o princípio da equivalência encontra o seu âmbito aplicativo no contexto da tributação comutativa, tomando por referência os benefícios aproveitados ou os custos provocados pelo sujeito passivo, sem prejuízo dos diferentes níveis de individualização e concretização que o mesmo regista ao nível das taxas e ao nível das contribuições. No domínio dos impostos, porém, vigora o princípio da capacidade contributiva, através do qual se assegura o cumprimento do princípio da igualdade tributária mediante a imposição de encargos fiscais que não tomam em consideração a medida de qualquer contraprestação associada ao seu pagamento, mas a própria capacidade de pagamento revelada pelo sujeito passivo através do respetivo rendimento, património ou despesa. A assunção do princípio da equivalência como critério enformador do modelo de tributação operado em sede de IUC, constituirá um indício forte de que o mesmo não se afirmará, afinal, como um imposto. Ainda que se trate de um indício forte, esta qualificação (fiscal) poderá, ainda assim prevalecer, caso o disposto no artigo 1.º do Código assumia natureza meramente proclamatória, sem que se reflita em termos efetivos sobre o modo como o IUC se encontra configurado.

A este respeito, a delimitação do facto tributário – isto é, do substrato factológico tomado como relevante pelas normas de incidência fiscal para o efeito do nascimento da obrigação de pagamento do IUC – poderá assumir

um papel importante. Numa primeira leitura, a eleição da “propriedade do veículo” como “facto gerador” do IUC, tal como resulta do artigo 6.º do respetivo Código, parece indiciar um afastamento em relação à lógica comutativa, e uma aproximação à tributação segundo a capacidade contributiva. De facto, ao contrário do que sucederia caso se tomasse em consideração a circulação dos veículos – o “uso e fruição” dos mesmos, como sucedia no âmbito do IMV, do ICI e do ICa –, a referência à titularidade do direito de propriedade sugere uma tributação orientada pela exigência de uma prestação tributária em função da capacidade de pagamento do respetivo sujeito passivo, manifestada através da titularidade de património. Tratar-se-ia, assim, de um imposto sobre o património, caso em que o esforço associado ao pagamento do IUC não terá por referência a obtenção de qualquer benefício ou a criação de qualquer custo por parte do sujeito passivo, mas pela capacidade de pagamento manifestada pela riqueza decorrente da titularidade do veículo. Não será assim, no entanto, na eventualidade de o elemento “propriedade” não figurar aqui como uma manifestação de riqueza em si mesma considerada, mas como um referencial capaz de assegurar uma adequada conexão entre um sujeito e um determinado benefício aproveitado ou custo provocado em virtude de um elemento que integra a sua esfera patrimonial. A referência no artigo 6.º do CIUC à propriedade dos veículos não os tomará como ativos patrimoniais dotados de expressão económica, mas como ativos cuja utilização comporta custos acrescidos causados à sociedade, os quais deverão ser internalizados pelo sujeito que por eles é responsável. Não se deixará – apesar do exposto – de se reconhecer que a opção pela consideração da titularidade do direito de propriedade sobre os veículos se revela menos coerente com a ideia de equivalência – face à ideia de imputação dos custos ambientais e viários que se lhe associa – do que a alternativa de considerar diretamente a respetiva circulação (“uso e fruição”), uma vez que acaba por – à partida – vincular ao pagamento do IUC sujeitos passivos proprietários de veículos que, não circulando, não provocam nenhum desgaste ambiental ou viário.

Em todo o caso, importará tomar em consideração os elementos que compõem a base tributável do IUC e o modo como a mesma é atingida por ele, para que se possa concluir com segurança que a eleição da “propriedade” como facto gerador não se dirige a recolher a riqueza manifestada pelo bem sobre o qual a mesma incide, mas a assegurar um vínculo entre certo sujeito e o aproveitamento de um benefício ou provocação de um custo. O regime de incidência do IUC é construído a partir da enunciação de um conjunto de categorias de veículos que a ele se encontram sujeitos, sendo que relação a cada uma delas são estabelecidas regras que determinam o modo como os respetivos veículos são considerados para efeitos fiscais. Verifica-se, neste contexto, que os mesmos não são considerados em função do respetivo valor – isto é, a sua expressão económica – mas a partir de elementos que – em relação a cada categoria de veículos – o legislador tributário assume como aptos a revelar o impacto ambiental e viário associado à sua utilização, tais como, por exemplo, a cilindrada, o tipo de combustível utilizado, as emissões de CO2 ou o peso do veículo. [...]».

Assim, conclui o mesmo autor (p. 535):

«[...] Uma vez afirmada a natureza comutativa da tributação operada através do IUC, facilmente se apreenderá a impossibilidade de a mesma assentar sobre uma estrutura de carácter sinalagmático, considerando a dificuldade de quantificação e individualização dos custos que a sua cobrança pretende acautelar. Tal facto remete-nos para a figura da contribuição, assente numa lógica de equivalência grupal, através da qual se procura atingir um custo presumivelmente provocado por certo grupo de contribuintes – no caso, respetivamente, os custos ambientais e viários provocados pela circulação automóvel e os sujeitos proprietários dos veículos que reúnam as condições factuais e jurídicas para circular na via pública. Concretizando, o IUC será, neste sentido, de qualificar como uma contribuição devida pela especial oneração que os proprietários de bens públicos ocasionados pelo exercício – ainda que presumido – da atividade de circulação viária. [...]». – cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *O Imposto Único Automóvel: Um objeto tributário não identificável (OTNI)?*, pp. 532-534, retirado de https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/70854/1/IUC_Hugo%20Flores%20da%20Silva.pdf.

14. Posto isto, e no que se refere em particular ao IUC, e seguindo a nomenclatura de NABAIS, trata-se de um imposto ambiental em sentido amplo, atécnico ou impróprio. Ele consubstancia um imposto sobre veículos automóveis, mais concretamente, um imposto específico sobre o consumo (cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Estudos de Direito Fiscal. Por um Estado Fiscal Suportável*, vol. IV, Coimbra, 2015, p. 94). Por comparação com os impostos sobre veículos automóveis que o antecederam, no IUC está presente uma preocupação ambiental e não apenas uma preocupação genérica com a obtenção de receita pública, preocupação esta assinalada pelo mesmo autor. Com efeito, salienta o mesmo que relativamente aos impostos sobre veículos automóveis que existiam antes, desde logo, do IUC, «a preocupação com a obtenção de receitas é mais do que evidente e praticamente exclusiva». Mais ainda, com a criação do IUC, que se integra numa «reforma da tributação do sector automóvel», procurou-se obter «a deslocação da carga fiscal da fase da aquisição para a fase da circulação dos veículos; de outro lado, tendo presente o princípio do direito do ambiente do poluidor-pagador, procura-se definir a base do imposto atendendo não apenas à cilindrada dos veículos, como acontece no atual Imposto Automóvel, mas também tendo em conta as emissões de dióxido de carbono (CO₂) dos automóveis tributados» (JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal*, pp. 22 e 24, consultado em https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/02/21_1_CASALTA.23-11-2004.pdf, ainda por referência aos anteprojetos destes códigos).

Assim sendo, a menção, no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, à obediência ao princípio da equivalência não parece compaginar-se bem com a sua qualificação como imposto. Na realidade, e como afirma NABAIS (embora em relação aos verdadeiros impostos ambientais, mas em discurso transponível para o âmbito do IUC), «prima facie, os tributos bilaterais ou taxas se apresentam mais propícios à internalização dos custos externos, como prescreve o princípio do poluidor-pagador, do que os tributos unilaterais ou impostos. [...]».

Todavia, embora teoricamente sejam os tributos bilaterais ou taxas os tributos mais adequados à aplicação do princípio do poluidor-pagador, na prática há importantes obstáculos que impedem, e impedem de uma maneira eficaz, que assim seja. É que a divisibilidade do benefício proporcionado pelo Estado e demais entes públicos, que permitiria apurar a grandeza do pagamento a realizar pelo poluidor que dele beneficia, tendo em conta justamente a proporção em que esse benefício por ele é auferido, nem sempre se verifica quando estamos no domínio da protecção ou tutela do ambiente. Por um lado, aponta-se a dificuldade comumente verificada em encontrar ou identificar o responsável pela poluição, o poluidor, uma vez que, pela própria natureza de muitos dos danos ambientais, a sua fonte apresenta-se particularmente difusa, sendo a mesma fruto da interacção causal de um elevado número de agentes. O que impossibilita, na prática, a divisibilidade desses custos ambientais pelos seus causadores, através de tributos bilaterais ou taxas, não restando, por conseguinte, outra alternativa para tais custos senão a de os distribuir pelos membros da comunidade, através de tributos unilaterais ou impostos a suportar por todos os contribuintes. E isto, naturalmente, quando os danos já foram causados, o que evidentemente não ocorre quando se trata de prevenir os mencionados danos, caso em que estamos perante típicos custos de prevenção. De outro lado, no que constitui uma dificuldade ainda maior, não há, na grande maioria dos casos de custos ambientais, qualquer possibilidade prática de medir, com um mínimo de rigor ou, mais exactamente, com o rigor exigido pela proporcionalidade taxa/contraprestação específica, os custos ambientais de molde a constituírem a exacta medida dos correspondentes tributos. Ou seja, a quantificação dos custos ambientais torna-se impraticável. Pelo que, dada a impossibilidade de medir ou mensurar a contraprestação específica que corresponda aos tributos bilaterais ou taxas ambientais, não admira que os tributos ambientais sejam medidos com base em manifestações e índices reveladores da capacidade contributiva dos que provocam, ou se presume, em maior ou menor medida, que provocam os danos ambientais. Daí que, um pouco por toda a parte, os tributos ambientais assumam preferentemente a configuração de tributos unilaterais ou impostos e não a de tributos bilaterais ou taxas» - cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, Tributos com fins ambientais, cit., pp. 20-1.

Ou seja, e bem vistas as coisas, a análise que se faça acerca da constitucionalidade do artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, não poderá prescindir de nenhum destes princípios enquanto parâmetros de aferição da sua conformidade com a Constituição, ainda que o princípio da equivalência possa assumir especial centralidade, atento, justamente, o artigo 3.º, n.º 1, do CIUC. A associação expressa do IUC ao princípio da equivalência não pode fazer esquecer que, por circunstancialismos vários, a sua estrutura não corresponde exactamente à das taxas e das contribuições (o que, como visto, já levou a sugerir a sua qualificação como um tertium genus).

Isto mesmo foi assinalado pelo Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal Administrativo (STA) Nuno Bastos na sua declaração de voto de vencido aposta ao Acórdão n.º 159/23.9BALSb (Acórdão de Uniformização de Jurisprudência), «os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva do sujeito (é, de resto, o que resulta do artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária). Mesmo que o princípio da equivalência seja convocado para a

determinação da medida da tributação (nomeadamente para atender a finalidades extrafiscais), parece que não pode prescindir-se da capacidade contributiva como pressuposto da tributação».

14.1. No caso sub judicio, a recorrente invoca, como parâmetros de controlo constitucional, «os princípios da igualdade, capacidade contributiva, equivalência e proporcionalidade, todos consagrados na leitura conjugada das disposições contidas no número 1 do artigo 13.º e no n.º 2 do artigo 18.º da CRP», entendendo-se, de facto, que serão esses os princípios constitucionais que relevarão para o efeito.

Como é evidente, o TC já por inúmeras vezes se pronunciou sobre estes princípios, como sucedeu, quanto aos dois primeiros, no Acórdão n.º 211/2017:

«[...] Já quanto à invocada desconformidade da norma com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, tenha-se presente que, não obstante apenas o primeiro destes princípios merecer consagração formal (genérica) na Constituição (artigo 13.º, CRP), pode entender-se derivar o segundo princípio, em grande medida, do primeiro.

Com efeito, sublinham a doutrina e a jurisprudência retirar-se do princípio constitucional da igualdade tributária ou fiscal (entendido este como expressão específica do princípio geral estruturante da igualdade, cfr. Acórdão n.º 590/2015, II. Fundamentação, 12) – compaginado com outros princípios (também) estruturantes do sistema fiscal (como os contidos nos artigos 103.º e 104.º, CRP) – o princípio da capacidade contributiva.

Nas palavras de JOSÉ CASALTA NABAIS, “[c]onfigurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva enquanto tertium comparationis da igualdade no domínio dos impostos, não carece dum específico e direto preceito constitucional. O seu fundamento constitucional é, pois, o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respetiva “constituição fiscal” e não qualquer outro” (Direito Fiscal, 8ª ed., Almedina, Coimbra, 2015, p. 153).

Por seu turno, a jurisprudência constitucional converge, pelo menos desde o Acórdão n.º 84/2003, nesse entendimento.

Como então se escreveu (cfr. Acórdão n.º 84/2003, 10):

“10 – O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação.

Consiste este critério em que a incidência e a repartição dos impostos – dos “impostos fiscais” mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade económica ou “capacidade de gastar” (na formulação clássica portuguesa, de Teixeira Ribeiro, “A justiça na tributação” in “Boletim de Ciências Económicas”, vol. XXX, Coimbra 1987, n.º 6, autor que também se lhe refere como “capacidade para pagar”) de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício).

A atual Constituição da República não consagra expressamente este princípio com longa tradição no direito constitucional português - a Carta Constitucional de 1826 expressa-o na fórmula de tributação “conforme os haveres” dos cidadãos e, na Constituição de 33, o artigo 28º consigna-o na obrigação imposta a todos os cidadãos de contribuir para os encargos públicos “conforme os seus haveres”)

Não obstante o silêncio da Constituição, é entendimento generalizado da doutrina que a “capacidade contributiva” continua a ser um critério básico da nossa “Constituição fiscal” sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP (cfr. Casalta Nabais “O dever fundamental de pagar impostos”, págs. 445 e segs., onde, no entanto, se defende que, embora o princípio não careça – para ter suporte constitucional – de preceito específico e direto, não é de todo inútil ou indiferente a sua consagração expressa)”.

E, a este propósito, escreveu-se, mais recentemente, no Acórdão n.º 197/2016 (cfr. II – Fundamentação, 3):

“(…) Como o Tribunal Constitucional tem afirmado, o princípio da capacidade contributiva, apesar de se não encontrar expressamente consagrado na Constituição, mais não será do que “a expressão (qualificada) do princípio da igualdade, entendido em sentido material, no domínio dos impostos, ou seja, a igualdade no imposto”. E, nesse sentido, constitui o corolário tributário dos princípios da igualdade e da justiça fiscal e do qual decorre um comando para o legislador ordinário no sentido de arquitetar o sistema fiscal tendo em vista as capacidades contributivas de cada um (cfr. o acórdão n.º 187/2013 e a jurisprudência aí citada)”. [...].».

Relativamente à relação entre tributos ambientais e princípio da capacidade contributiva, NABAIS estabelece essa relação nos seguintes moldes:

«6.2. Tributação directa ou tributação indirecta?»

Constituindo assim os tributos ambientais, por via de regra, impostos, é de perguntar, atendendo à célebre distinção entre impostos directos e impostos indirectos, como os impostos ambientais se enquadram nesta classificação.

Pois bem, a tal propósito, diremos que os verdadeiros impostos ambientais integram a tributação directa, apresentando-se como impostos directos. Isto é, como impostos que, tendo por objecto efectivos bens de natureza ambiental, isto é, a preservação e a melhoria do meio ambiente, constituem uma figura tributária independente, assumindo-se como impostos colocadas portanto ao lado dos impostos sobre o rendimento e dos impostos sobre o património. Por conseguinte, não admira que tenham uma estrutura estritamente recortada em função do nível de prejuízos ou danos que determinados comportamentos humanos podem causar ao meio ambiente. Daí que olhando para os diversos elementos integrantes do facto tributário ou facto gerador desses impostos verificamos claramente essa ligação estreita ao objectivo extrafiscal ambiental que os domina.

Assim e quanto ao facto tributário, pressuposto de facto ou facto gerador do imposto, é de referir que ele pode apresentar diversa configuração como: concretos actos de exploração de recursos naturais que há que proteger, o processo tecnológico poluidor utilizado no fabrico de bens, o fabrico de produtos que incorporam produtos integrantes de reservas protegidas, a venda de matérias-primas ou produtos intermédios objecto de protecção ambiental, o fabrico de produtos que incorporam matérias-primas ou produtos intermédios perecíveis ou susceptíveis de uma única utilização, a produção e troca de bens cuja produção provoque danos ambientais, produtos cuja destruição após o seu uso provoque poluição. O que significa que o legislador, no momento de configurar o facto tributário dos impostos ambientais, não procede como acontece por via de regra, atendo-se exclusivamente ao princípio da capacidade contributiva, limitando-se assim a eleger factos que sejam manifestações ou expressões dessa capacidade, antes actua em função do princípio do poluidor-pagador, que é o critério de justiça informador desses impostos que visam primordialmente a tutela do meio ambiente. Um princípio que, como bem se compreende, modela todos os elementos que compõem o facto tributário, verificando, assim, no respeitante aos sujeitos passivos ou contribuintes, à matéria tributável e à taxa ou alíquota dos impostos ambientais.

Deste modo e pelo que respeita aos sujeitos passivos ou contribuintes, estes serão as pessoas que desenvolvam actividades poluidoras. Pelo que a determinação do elemento subjectivo desses impostos parte da configuração do aspecto material do facto tributário no qual se manifestam os princípios que informam tais tributos, como o princípio do poluidor-pagador. Daí que nos tributos que oneram actividades industriais sejam seus sujeitos passivos os titulares da actividade realizada, enquanto nos tributos em que o aspecto material do facto tributário seja o consumo de um produto contaminante sejam seus sujeitos passivos os seus consumidores. Por seu turno, naqueles tributos em que o aspecto material do facto tributário se configura como uma prestação de um serviço público ou a realização de uma actividade administrativa relacionada com o meio ambiente, serão seus sujeitos passivos as pessoas que em cada situação resultem afectadas ou beneficiem com a realização das mencionadas actividades da Administração.

Igualmente quanto à matéria tributável dos tributos ambientais é o aspecto material do facto tributário que se revela decisivo, designadamente para apurar o método mais adequado à determinação dessa matéria. Isto é, para saber se a matéria tributável dos tributos ambientais se pode determinar pelo método de avaliação directa, que assegura uma medição real da mesma, ou tem de bastar-se com um método de avaliação indirecta ou de avaliação objectiva, que tem por base indicadores indirectos, como índices e presunções, que proporcionam apenas uma medição aproximada da matéria tributável. Pois bem, a este respeito, não será difícil concluir que o método mais adequado para o tipo de impostos de que estamos a tratar é o consubstanciado na avaliação indirecta ou objectiva. Com efeito, dadas as naturais dificuldades em medir em termos rigorosos a quantificação do elemento material do facto tributário, ou seja, as quantidades de efluentes, resíduos ou emissões poluentes, não vemos como possa, como um mínimo de praticabilidade, operar com o método da avaliação directa nos tributos ambientais.

Enfim também quanto à taxa ou alíquota a aplicar na tributação ambiental directa o aspecto material do facto tributário se revela indiscutível, muito embora o legislador disponha de uma razoável dose de liberdade neste domínio, podendo optar por três tipos de taxa ou alíquota em função do problema ambiental que pretende enfrentar ou do modo como deseja fazê-lo. Na verdade, o legislador pode, no que a essa tributação respeita, optar entre uma taxa ou alíquota fixa, uma taxa ou alíquota variável em função da localização dos poluidores e uma taxa ou alíquota variável em função da do nível de emissões.

Assim, no concernente à taxa ou alíquota fixa, esta será adequada para tributos orientados para a resolução de problemas ambientais que, por não dependerem da localização dos poluidores, se apresentam uniformes. Trata-se de tributos que assim asseguram uma apropriada distribuição entre os agentes poluidores da responsabilidade de despoluir, ao mesmo tempo que facilitam a sua aplicação e administração ou gestão.

Já os tributos de taxa ou alíquota variável em função da localização dos poluidores serão apropriados para problemas ambientais não uniformes, em que os danos causados pela poluição variam consoante a localização dos agentes poluidores. Situação em que bem se compreende que a taxa ou alíquota seja maior para os poluidores que provoquem maiores efeitos negativos ao meio ambiente e menor para os que se revelem mais respeitadores deste.

Por último, os tributos ambientais com uma taxa ou alíquota variável em função da do nível de emissões, tem a ver sobretudo com a preocupação em potenciar a aceitação social da tributação ambiental directa, seja onerando mais, tanto em termos absolutos como em termos relativos, os agentes que mais contribuem para a deterioração do meio ambiente, seja tendo em conta a necessidade de assegurar uma protecção qualificada de sectores económicos que se configurem como sectores chave. Nesta conformidade, temos dois tipos de taxa ou alíquota variável em função da do nível de emissões. Uma taxa ou alíquota crescente em função do nível de emissões poluentes, que onera mais os agentes que mais poluem, constituindo assim um importante factor de incentivo à redução continuada da deterioração do meio ambiente. E uma taxa ou alíquota decrescente em função do nível de emissões poluentes que ocorrerá quando na ponderação (trade off) entre os objectivos de tutela do meio ambiente e outros objectivos económicos aqueles acabem por ser considerados objectivos secundários em relação a estes. Caso em que, embora no concernente aos próprios tributos, porque visam primordialmente a protecção do meio ambiente, continuem a apresentar-se como verdadeiros tributos ambientais, no respeitante à sua taxa ou alíquota se aproximem dos falsos tributos ambientais.

Já na tributação ambiental indirecta se inserem o que designamos por falsos tributos ambientais. Efectivamente, agora os tributos, ou melhor os impostos, não visam primordialmente atingir objectivos ambientais, mas sim, como todos os impostos, obter receitas. Todavia, têm uma função ambiental, uma vez que integram componentes cuja finalidade é modelar os comportamentos dos agentes económicos e, por conseguinte, dos contribuintes no sentido de preservar ou melhorar o meio ambiente.

Não se trata agora de criar tributos independentes cuja finalidade primordial seja a protecção do meio ambiente, mas antes aproveitar os impostos existentes para introduzir neles medidas tendentes a melhorar o meio ambiente, cumulando com o objectivo principal de obter receitas alguns objectivos de natureza ambiental. Ou seja, na tributação ambiental indirecta o legislador aproveita-se da existência de certos tributos, que podemos considerar clássicos, cuja finalidade nada tem a ver com a protecção do ambiente, para introduzir neles elementos, por via de regra respeitantes à sua quantificação, que possam, de algum modo, interferir nos comportamentos dos agentes económicos seus destinatários no sentido de proteger ou melhorar o meio ambiente. O que, não revelando mais do que um empenhamento do legislador na selecção e recorte normativo de factos tributários decorrente do mandato constitucional de protecção do meio ambiente, se concretiza, em geral, através da introdução nesses impostos de isenções, de taxas ou alíquotas reduzidas, de deduções à matéria tributável ou à colecta, etc.

Uma “ambientalização” dos impostos clássicos que não põe em causa a sua natureza de impostos fiscais, convertendo-os, por essa via, em impostos de natureza extrafiscal ao serviço da protecção do meio ambiente. O que acontece é que, ao modelar tais impostos o legislador tem em conta os objectivos ambientais. No que, a seu modo, mais não faz do que do que harmonizar os objectivos da política fiscal, de obtenção de receitas, com os objectivos das outras políticas que ao Estado cabe prosseguir, entre as quais presentemente se conta pela sua importância e verdadeiro carácter estrutural a política de defesa do meio ambiente. Daí que o critério ou parâmetro da tributação ambiental indirecta, não seja um princípio do direito do ambiente, o princípio do poluidor-pagador, que de resto se reconduz à ideia de equivalência, mas um princípio do direito tributário, o princípio da capacidade contributiva.

Um princípio cuja aplicação não é, de todo, posta em causa pelo facto de o legislador introduzir nos impostos existentes isenções, taxas ou alíquotas reduzidas, deduções à matéria tributável ou à colecta, de modo a intervir nos comportamentos dos agentes económicos a fim de proteger ou melhorar o meio ambiente. Pois essas medidas ainda podem ser explicadas pelo princípio da capacidade contributiva numa compreensão unitária o fenómeno financeiro em que assenta essa capacidade. Com efeito, tais medidas de favor fiscal com objectivos ambientais, se e na medida em que, de algum modo, sejam para compensar os encargos em que esses mesmos contribuintes incorrem ao adoptarem comportamentos amigos do meio ambiente, encargos que, de outro modo, teriam de ser suportados pelo conjunto dos contribuintes, acabam por consubstanciar uma outra forma de contribuir para os encargos públicos, especificamente para aos encargos com a prossecução da política do ambiente». – cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, «Tributos com fins ambientais», cit., pp. 22

O dever de pagar impostos deve ser aferido pelo princípio da capacidade contributiva, funcionando este princípio como pressuposto e como critério da tributação. E, para que haja tributação, necessário se torna que haja, por parte do contribuinte, uma manifestação de riqueza expressa através de rendimento, de património e de consumo (despesa). Nas palavras de VASQUES, «um imposto não se pode dizer em correspondência com o princípio

*da capacidade contributiva simplesmente por incidir sobre a riqueza mas apenas quando incida sobre a riqueza de modo determinado [...] De um modo que reflita a força económica real do contribuinte [...] O imposto só deve começar onde comece esta força económica, operando a capacidade contributiva como pressuposto da tributação, e deve terminar aí onde termine também, servindo então a capacidade contributiva de limite ao imposto» (Vd. SÉRGIO VASQUES, «Capacidade contributiva, rendimento e património», in *Fiscalidade. Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 23, Coimbra, 2005, p. 19, consultado em <https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-23/>). Isto mesmo foi sinalizado no Acórdão n.º 211/2017 em excerto que aqui se transcreve:*

«O princípio da capacidade contributiva, enquanto “princípio geral da imposição segundo a capacidade contributiva de cada um” (Acórdão n.º 211/2003), exige que o legislador fiscal configure as obrigações dos contribuintes a partir de factos tributários que fundem a capacidade de suportar o encargo correspondente. Afirmou o Acórdão n.º 348/97 que “a tributação conforme com o princípio da capacidade contributiva implicará a existência e a manutenção de uma efetiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico selecionado para objeto do imposto”».

*O princípio da capacidade contributiva consubstancia uma declinação do princípio da igualdade em sede tributária. E, justamente nesta sede, preconiza-se uma igualdade horizontal e uma igualdade vertical entre os contribuintes. Convocando NABAIS, o princípio em apreço prescreve igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (quer do ponto de vista quantitativo, quer do qualitativo) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva e na proporção de uma tal diferença (igualdade vertical) – cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever de pagar impostos*, Coimbra, 1997, pp. 435 e ss.). Ademais, sempre cabe sublinhar que, ainda segundo este princípio da capacidade contributiva, para que possa ter lugar a tributação tem de haver, da parte do contribuinte, uma manifestação de riqueza, materializada seja no rendimento, seja no património, seja no consumo, e, bem assim, tem de ser previsto, pelo legislador fiscal, o respetivo facto tributário.*

14.2. Quanto ao princípio da equivalência, enquanto critério de igualdade tributária, também sobre ele já se pronunciou este Tribunal por diversas vezes. Assim, e por todos, veja-se o Acórdão n.º 344/2019, do qual se extrai o trecho que seguidamente se transcreve:

«[...] No tocante aos tributos unilaterais, o critério que se afigura constitucionalmente mais adequado é o da capacidade contributiva, pois, tratando-se de exigir que os membros de uma comunidade custeiem os respetivos encargos, a solução justa é que sejam pagos na medida da força económica de cada um; já quanto aos tributos comutativos e paracomutativos, o critério distintivo da repartição é o da equivalência, pois, tratando de remunerar

uma prestação administrativa, a solução justa é que seja paga na medida dos benefícios que cada um recebe ou dos encargos que lhe imputa.

De facto, o Tribunal Constitucional, de forma reiterada e uniforme, considera que em matéria de impostos o legislador está jurídico-constitucionalmente vinculado pelo princípio da capacidade contributiva decorrente do princípio da igualdade tributária consagrado no artigo 13.º e/ou nos artigos 103.º e 104.º da CRP. Consistindo a igualdade em tratar por igual o que é essencialmente igual e diferente o que é essencialmente diferente, não é suficiente estabelecer distinções que não sejam arbitrárias ou sem fundamento material bastante; exige-se ainda que os factos tributáveis sejam reveladores de capacidade contributiva e que a distinção das pessoas ou das situações a tratar pela lei seja feita com base na capacidade contributiva dos respetivos destinatários (Acórdãos n.ºs 57/95, 497/97, 348/97, 84/2013, 142/2004, 306/2010, 695/2014, 42/2014, 590/2015, 620/2015 e 275/16).

Mas o critério da capacidade contributiva já não se mostra materialmente adequado à repartição dos tributos comutativos – taxas e contribuições –, porque a sua natureza exige que a repartição se faça em função do custo provocado pelo contribuinte ou em função do benefício de que ele se aproveita. Com efeito, a bilateralidade ou sinalagmaticidade característica desse tipo de tributos apela a uma relação de equivalência entre o tributo e o custo provocado ou o benefício gozado: a custo ou benefício igual deve corresponder tributo igual e a custo ou benefício diferente deve corresponder tributo diferente.

Portanto, no plano constitucional, o que releva enquanto critério de igualdade na repartição dos tributos comutativos é o princípio da equivalência, concebido como a adequação dos tributos comutativos ao custo que o sujeito passivo gera à administração ou ao benefício que a administração lhe proporciona. Como se refere no Acórdão n.º 7/2019 «embora não expressamente consagrado na Constituição, o princípio da equivalência resulta do princípio da igualdade, previsto no artigo 13.º da Lei Fundamental, com ele se procurando que taxas e contribuições se adequem às prestações públicas de que beneficiarão, real ou presumidamente, os respetivos sujeitos passivos».

O princípio da equivalência impõe assim que as taxas e contribuições sejam adequadas ao custo ou valor das prestações públicas. A correspondência entre o tributo e a prestação administrativa tanto pode ser aferida em função do custo que o sujeito passivo provoca (princípio da cobertura de custos) como em função do benefício que ele aproveita (princípio do benefício). Por isso, a estrutura desses tributos deve ser concebida de modo a que contribuintes que provoquem custos iguais ou que aproveitem benefícios iguais sejam chamados a pagar tributo igual e que contribuintes que provoquem custos diferentes ou aproveitem benefícios diferentes paguem tributos também diferente.

Porém, a relação que se estabelece entre a obrigação tributária e a provocação ou o aproveitamento de uma prestação administrativa não tem que traduzir uma rigorosa equivalência económica. Para efeito de qualificação do tributo como taxa ou contribuição basta que o tributo seja cobrado em função de uma prestação provocada ou aproveitada pelo particular. Trata-se, portanto, de uma equivalência jurídica, que veda

diferenciações entre contribuintes alheias ao custo ou benefício a compensar (Acórdãos n.ºs 461/87, 67/90, 640/95, 1108/96; 410/00, 115/02, 320/16). Isso não significa, contudo, que para efeito de legitimação material as taxas e contribuições não devam ser ordenadas ao custo ou valor das prestações administrativas. A equivalência, enquanto expressão do princípio da proporcionalidade, também exige que o quantitativo da prestação tributária deva corresponder ao custo ou benefício que se pretende compensar, sendo o tributo inválido se manifestamente excessivo ao custo ou valor dos bens e serviços prestados ao sujeito passivo. [...]».

De forma necessariamente breve temos que, se em relação aos impostos o princípio da igualdade é concretizado pelo princípio da capacidade contributiva, em relação aos tributos comutativos (taxas e contribuições), o princípio da igualdade concretiza-se mediante o princípio da equivalência. Segundo VASQUES, «o sentido essencial do princípio da equivalência está na exigência de que os tributos públicos se adequem ao custo que o sujeito passivo gera à administração ou ao benefício que a administração lhe proporciona» (cfr. SÉRGIO VASQUES, O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, Coimbra, 2023, p. 338).

14.3. Tudo isto exposto, cabe, agora, apreciar, no plano da constitucionalidade, a solução contida no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC. Nela se prescinde, atualmente, e como visto, do critério da propriedade do veículo automóvel. O IUC será liquidado a quem possua o título registal do veículo, seja ou não o seu atual proprietário, e sem possibilidade de comprovar que não é o real proprietário.

Do ponto de vista da capacidade contributiva o que sucede, como assinalado supra, é que a propriedade do veículo automóvel servia como «manifestaç[ões]ão ou índice[s] revelador[es] da capacidade contributiva dos que provocam, ou se presume, em maior ou menor medida, que provocam os danos ambientais», atenta a dificuldade «em encontrar ou identificar o responsável pela poluição» e «a dificuldade, ainda maior [...] de medir, com um mínimo de rigor ou, mais exactamente, com o rigor exigido pela proporcionalidade taxa/contraprestação específica, os custos ambientais de molde a constituírem a exacta medida dos correspondentes tributos» (cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, «Tributos com fins ambientais», cit., cit., p. 21). Vale isto por dizer que, ao identificar o sujeito passivo como aquele em relação ao qual o veículo automóvel está registado, seja ou não o atual proprietário do mesmo, está a impor-se um tributo em relação a quem não é possível aferir da respetiva capacidade contributiva, pois apenas ‘no papel’ ainda é o proprietário do bem (veículo automóvel) – sendo certo que do registo resulta apenas uma presunção da titularidade do direito objeto do registo (v. artigo 7.º do Código de Registo Predial ex vi do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 54/75 de 12 de fevereiro). A isto mesmo alude o Senhor Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal Administrativo (STA) Nuno Bastos, na sua já mencionada declaração de voto de vencido, no segmento que a seguir se reproduz:

«E não vejo como se pode considerar, à partida, assegurada a conformidade com os princípios constitucionais de um sistema de tributação que sobrepõe a eficiência à justiça fiscal (no pressuposto de que se possa considerar eficiente até um sistema que não assegure a justiça na tributação).

Nem que se possam considerar proporcionadas as soluções legislativas que se traduzam em atender aos dados do registo mesmo quando não sejam adequados a manifestar a riqueza que justifique a tributação nem necessários para identificar o seu titular. Como sucede quando a administração sabe (por se encontrar documentado), não só que o proprietário registado não é o verdadeiro proprietário, mas também quem é o verdadeiro proprietário.

E é aqui que, a meu ver, está o problema fundamental do caso: os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva do sujeito (é, de resto, o que resulta do artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária).

Mesmo que o princípio da equivalência seja convocado para a determinação da medida da tributação (nomeadamente para atender a finalidades extrafiscais), parece que não pode prescindir-se da capacidade contributiva como pressuposto da tributação.

Ora, ao considerar como sujeito passivo o titular do registo o legislador permite que prevaleçam os dados do registo sobre a realidade tributária do sujeito (não só em situações limite, em que seja desconhecido o verdadeiro proprietário, mas também naquelas em que se sabe quem é o verdadeiro proprietário e, por isso, o titular da riqueza).

E um imposto que remeta para uma base de dados do registo sem atender ao seu significado e sem se importar com o facto de não traduzir nenhuma manifestação de riqueza não é, a meu ver, compatível com tal princípio, até porque não está muito longe de um imposto de capitação».

De idêntico modo, mas agora no plano do princípio da equivalência, está-se a exigir o pagamento do imposto a quem não pode enquadrar-se na figura do poluidor-pagador, por não se tratar do proprietário do veículo automóvel. Chama a atenção para este aspeto o Senhor Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal Administrativo (STA) Gustavo Courinha na sua declaração de voto de vencido aposta ao já citado Acórdão n.º 159/23.9BALSb. Fá-lo nos seguintes termos:

«X. Em suma, por respeito às exigências de devida conformidade com os princípios que estruturam o imposto, a interpretação do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC enquanto determinando a incidência subjectiva do imposto por referência ao proprietário real é de preferir, sem prejuízo da menos feliz redacção ali adotada.

Trata-se de uma consequência direta do princípio da equivalência que o sujeito do passivo do imposto seja o real proprietário do veículo e não o proprietário registado, porquanto é o primeiro (e não o segundo) que é responsável pelos custos ambientais e viários que este imposto comutativo forçosamente visa compensar. E, em

coerência com aquele princípio ordenador, só ao proprietário real cabe internalizar as externalidades negativas produzidas pelo seu comportamento, seja ao nível da poluição, seja ao nível do desgaste das vias rodoviárias.

A exclusão de tributação do real proprietário como sujeito passivo do imposto faria, com efeito, surgir uma oneração fiscal na esfera de um sujeito não causador, sequer remotamente, dos danos viários e ambientais com o veículo em questão e que nem sequer susceptibilidade de repercussão do valor de imposto pago teria, atenta a extinção da relação jurídica subjacente.

Assim sendo, a referência feita no artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC à incidência subjectiva registal da propriedade só pode ter uma natureza meramente presuntiva e, por isso, forçosamente susceptível de ilusão por mandato constitucional, vertido no artigo 73.º da Lei Geral Tributária».

E nem se diga, em abono de posição contrária, que o pagamento do IUC não implica que o proprietário do veículo dele faça uso. É que não se está aqui perante situação equiparada. Agora o que temos é que quem (já) não é proprietário de um determinado veículo automóvel, e porque um dia o foi, terá de, na mesma, pagar o respetivo IUC. O que desemboca, ainda, na violação do princípio geral da igualdade na sua dimensão de igualdade material. Com efeito, ao estabelecer que o pagamento do IUC tem como sujeitos passivos «as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos», sejam ou não as suas reais proprietárias, o legislador está a tratar de igual forma situações distintas. Paga IUC quem seja proprietário do bem (veículo automóvel) ou não, e quem possa ser visto, ou não, como poluidor.

E assim é porque resulta mais fácil para a Autoridade Tributária arrecadar receitas provenientes do IUC e porque não constitui um ónus assim tão pesado o de registar a propriedade do veículo automóvel. Não nos parece que estas razões, cuja bondade intrínseca não nos cabe apreciar, possam sustentar a conformidade constitucional da solução legislativa contida no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC. De notar que a associação da versão pós-2016 do n.º 1 do artigo 3.º do CIUC à (mera) facilitação da atuação da AT é frisado pelos Senhores Conselheiros Nuno Bastos e Gustavo Courinho nos respetivos votos de vencido. Assim, veja-se, antes de mais, o voto de vencido do Juiz Conselheiro Nuno Bastos, que aqui se produz na sua quase integralidade:

«Começo por referir que, embora o artigo 17.º-A do Código do IUC atribua efeitos fiscais à regularização do registo da propriedade, não institui nenhum dever tributário neste âmbito nem associa à falta de diligência o incumprimento de obrigações tributárias.

Aliás, esta norma coexistiu com o artigo 19.º do mesmo Código (antes da sua revogação pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março) que atribuía aos locadores a obrigação - especificamente tributária - de fornecer à Direção-Geral de Impostos os dados relativos aos utilizadores dos veículos locados.

Que, de resto, não beneficiam dos mecanismos de regularização do registo da propriedade a que alude o Decreto-Lei n.º 177/2014, de 15 de dezembro e que se encontram referidos na fundamentação do acórdão (não

só por não estarem em causa contratos verbais de compra e venda, mas também por serem entidades que procedem com regularidade à transmissão da propriedade dos veículos em virtude da sua atividade).

Assim, não encontro fundamento legal para configurar o dever de registo como um ónus jurídico no plano tributário nem para justificar o regime de tributação com o incumprimento deste dever ou, mais genericamente, com uma falta de diligência do titular do registo, mesmo que se pudesse considerar invocada e demonstrada no procedimento ou no processo.

Ao invés considero que o legislador instituiu um regime de tributação que utiliza uma base de dados de cuja gestão se alheia para que eventuais problemas no registo não lhe possam ser opostos, mesmo que não tenham nada a ver com nenhuma falta de diligência dos contribuintes.

E que isso sucede porque se pretendeu assegurar, acima de tudo, a eficiência dos mecanismos de tributação, maximizando a receita e minimizando os custos de gestão.

E não vejo como se pode considerar, à partida, assegurada a conformidade com os princípios constitucionais de um sistema de tributação que sobrepõe a eficiência à justiça fiscal (no pressuposto de que se possa considerar eficiente até um sistema que não assegure a justiça na tributação).

Nem que se possam considerar proporcionadas as soluções legislativas que se traduzam em atender aos dados do registo mesmo quando não sejam adequados a manifestar a riqueza que justifique a tributação nem necessários para identificar o seu titular. Como sucede quando a administração sabe (por se encontrar documentado), não só que o proprietário registado não é o verdadeiro proprietário, mas também quem é o verdadeiro proprietário.

E é aqui que, a meu ver, está o problema fundamental do caso: os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva do sujeito (é, de resto, o que resulta do artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária).

Mesmo que o princípio da equivalência seja convocado para a determinação da medida da tributação (nomeadamente para atender a finalidades extrafiscais), parece que não pode prescindir-se da capacidade contributiva como pressuposto da tributação.

Ora, ao considerar como sujeito passivo o titular do registo o legislador permite que prevaleçam os dados do registo sobre a realidade tributária do sujeito (não só em situações limite, em que seja desconhecido o verdadeiro proprietário, mas também naquelas em que se sabe quem é o verdadeiro proprietário e, por isso, o titular da riqueza).

E um imposto que remeta para uma base de dados do registo sem atender ao seu significado e sem se importar com o facto de não traduzir nenhuma manifestação de riqueza não é, a meu ver, compatível com tal princípio, até porque não está muito longe de um imposto de capitação.

Por isso, concluiria pela inconstitucionalidade do artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, na parte em que considera sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos e que não sejam os verdadeiros proprietários dos mesmos».

Atente-se, agora, nas palavras do Juiz Conselheiro Gustavo Courinha:

«IX. Por último, e este é o terceiro ponto, quer parecer-nos que a alteração promovida em 2016 mais não traduziu do que uma resposta apressada e mal conseguida a uma situação patológica reiterada – o que, pelas regras da Legística, nunca é aconselhável.

O legislador fiscal, diante das (justificadas, aliás) queixas da AT, sobre reiteradas falhas na correta identificação dos sujeitos passivos do IUC (e consequentes anulações das respectivas liquidações, seguidas das dificuldades de indagação dos novos titulares), terá optado por tentar solucionar o problema por um golpe de caneta, fazendo recair sobre o titular registal do direito de propriedade da viatura a responsabilidade originária pelo pagamento do Imposto Único de Circulação. Contudo, não só tal solução é logo posta em causa pela estrutura do imposto – atenta a incoerência sistemática face ao n.º 2 do artigo 3.º do Código e, bem assim, à incidência objectiva e base tributável do imposto, a que acima já fizemos referência – como implicaria a aceitação de uma incidência desligada da realidade subjacente e, por conseguinte, do princípio constitucional da equivalência, emanado do artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, em que se estriba este especial imposto».

No que respeita à questão do (peso) do ónus, desde já se diga que, em regra, o ónus de registar o veículo automóvel é do adquirente. Só em situações excepcionais pode um tal registo ser promovido pelo alienante. Como quer que seja, e reiterando o que já resulta do até agora exposto, ainda que a solução legislativa aqui em análise prossiga um interesse público relevante, se a mesma fizer ‘tábua rasa’ dos princípios constitucionais pertinentes, em particular do princípio da equivalência e do princípio da capacidade contributiva, sempre a mesma será desconforme com a Constituição.

Em síntese, não se desconhece que este Tribunal já sinalizou, no passado, a necessidade de compatibilizar o princípio da capacidade contributiva com outros princípios constitucionais e com a necessidade de garantir a praticabilidade na cobrança de impostos e de outros tributos. Assim o afirmou no Acórdão n.º 779/2021:

«[...] Este Tribunal tem, todavia, salientado que o princípio da capacidade contributiva não dispensa o concurso de outros princípios constitucionais. Como se referiu no Acórdão n.º 711/2006, “é claro que o “princípio da capacidade contributiva” tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal”. [...]]».

Daí a erigir esse desiderato da praticabilidade e da eficácia tributária em propósito preponderante sem ter na devida consideração princípios constitucionais perfeitamente arreigados na nossa tradição jurídica e na nossa jurisprudência constitucional, como o são os princípios da capacidade contributiva, da equivalência e da igualdade enquanto princípio geral, tal como consagrado no artigo 13.º da CRP (em particular da sua dimensão concretizadora da igualdade material), mostra-se solução jurídica em clara desconformidade com a Constituição. E de nada valerá afirmar-se que o princípio da proporcionalidade não ficou comprometido com a solução normativa impugnada, sustentando ser a mesma adequada, necessária e proporcional em sentido restrito. Efetivamente, há que não esquecer que a aplicação dos correspondentes testes (da adequação, da necessidade ou da exigibilidade e da proporcionalidade em sentido restrito) à concreta solução normativa pressupõe que a medida analisada, que a eles se deve submeter, prossiga um fim legítimo. Ora, não nos parece que constitua um fim legítimo cobrar um tributo a quem não revele capacidade contributiva e/ou não possa ser visto como poluidor-pagador, mais a mais em clara violação do subprincípio da igualdade material, ainda que isso possa facilitar a tarefa da AT. Não tanto por este último aspeto, pois, porventura, sempre se poderá afirmar que uma tal consideração caberá dentro da margem de conformação do legislador, mas porque, reitere-se, o legislador, na sua atuação, desconsiderou, em termos desconformes com a Constituição (desde logo, os seus artigos 13.º e 104.º da CRP), os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da equivalência, estes dois, refrações no domínio tributário daquele primeiro, e da proporcionalidade.

III – DECISÃO

Em face do exposto, decide-se:

a) Julgar inconstitucional o artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 01.08, interpretado no sentido que responde pelo pagamento do imposto a pessoa em nome da qual está registado o veículo à data da verificação do facto tributário, independentemente de nessa data já ter ocorrido transmissão da propriedade para outra pessoa;

e, em consequência,

b) Conceder provimento ao presente recurso de constitucionalidade”.

Conforme exposto, a doutrina que resulta do Acórdão do TC era já a posição da jurisprudência maioritária do TCA Sul e do TCA Norte, veja-se a título de exemplo o Acórdão do TCA Sul proferido em 2024-02-15 (Processo nº 2025/16.5BELRS): “I - O IUC está legalmente configurado para funcionar em articulação com o registo automóvel. II - O art.º 3º/1 do Código do IUC consagra uma presunção legal de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário. III - Mas essa presunção é ilidível por força do art.º 73º da LGT”.

Ensina o referido Acórdão do TCA Sul:

“Assim, e tal como se decidiu no supra citado acórdão, equiparando a lei, para efeito de incidência subjetiva do imposto, a locação financeira à de propriedade (cf. n.º 1 e 2 do artigo 3.º CIUC), tendo a Impugnante e ora Recorrida provado a existência de contrato válido e de entrega dos veículos aos locatários, em cujo poder se encontravam à data da exigibilidade do imposto (artigo 4.º CIUC), tal é suficiente para ilidir a presunção de incidência subjetiva do IUC sobre o proprietário inscrito, em que se suportaram as liquidações de imposto cuja anulação foi peticionada nos autos pela impugnante.

É certo que o artigo 19.º do Código do IUC estabelece:

«Para efeitos do disposto no artigo 3.º do presente código, bem como no n.º 1 do artigo 3.º da lei da respetiva aprovação, ficam as entidades que procedam à locação financeira, à locação operacional ou ao aluguer de longa duração de veículos obrigadas a fornecer à Direcção-Geral dos Impostos os dados relativos à identificação fiscal dos utilizadores dos veículos locados».

No entanto, como bem se nota no ac. deste TCAS, de 03/25/2021 tirado no proc.º 1347/14.4BELRS, «Não é o incumprimento da obrigação acessória da identificação dos locatários/possuidores do veículo que transforma o impugnante em sujeito passivo do imposto», sob pena de se «...afrontar o princípio da capacidade contributiva, consagrado no artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização ou do seu património» (vd. ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 06/03/2020, tirado no proc.º 0467/14.0BEMDL 0356/18), salientando-se que tal obrigação de identificação dos locatários de cada um dos veículos em causa foi suprida nos presentes autos.

Em suma, e tal como se decidiu no citado acórdão, também nos presentes autos concluímos que a sentença recorrida não incorreu em erro de julgamento ao concluir que as liquidações impugnadas, bem como a decisão de reclamação graciosa que as manteve, enfermam de vício de violação de lei por erro nos pressupostos, conducente à sua anulação”.

Face ao entendimento assumido pelo Tribunal Constitucional, à jurisprudência citada e à prova produzida nos autos (que não foi contrariada pela Requerida), este TAS conclui pela procedência total do PPA, dado que a Requerente demonstrou que os veículos automóveis em causa nos autos estavam abrangidos por contrato de locação financeira ou aluguer de longa duração, encontrando-se registados em nome da Requerente em consequência da resolução, por falta de pagamento, dos contratos de locação financeira celebrados. Assim sendo, fica ilidida a presunção de incidência subjetiva do IUC sobre o proprietário inscrito, em que se suportaram as liquidações de IUC cuja anulação foi peticionada nos autos pela Requerente.

Uma vez que o conhecimento da questão de fundo determina a procedência total do PPA, fica prejudicado o conhecimento da questão “Falta de Fundamentação”.

Por fim, uma vez que o IUC foi pago pela Requerente, nos termos do dever de “*plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade*”, deverá a Requerida restituir à Requerente a totalidade do IUC pago, sendo ainda condenada ao pagamento de juros indemnizatórios (desde a data do pagamento do IUC em causa nos autos) nos termos do disposto no artigo 43.º n.º 1 da LGT, dado que a AT emitiu os atos de liquidação de IUC em “*erro imputável aos serviços*” (erro de Direito — erro na interpretação e aplicação da lei fiscal).

V. DECISÃO

Termos em que se decide julgar **totalmente procedente** o PPA, determinando-se:

- a) A **anulação dos atos de liquidação de IUC** impugnados;
- b) A **condenação da Requerida** à restituição do IUC pago, e ao correspondente pagamento de juros indemnizatórios, a partir da data do pagamento efetivo do IUC; e
- c) A **condenação da Requerida** no pagamento das custas do processo, na proporção do respetivo decaimento.

VI. 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 alínea *a*) do CPPT, e no artigo 3.º n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de EUR 1 236,46.

VII. CUSTAS

O montante das custas, a cargo da Requerida, é fixado em **EUR 306,00** (nos termos do disposto no artigo 12.º n.º 2 e no artigo 22.º n.º 4 do RJAT, e na Tabela I anexa do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária).

Notifique-se.

Notifique o Ministério Público, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 70.º e do n.º 3 do artigo 72.º da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional.

Lisboa, 13 de fevereiro de 2026.

Elisabete Flora Louro Martins Cardoso
(Árbitra Singular)