

Legislação

Diploma - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 5/2026, de 02/06

Estado: vigente

Resumo: Acórdão do STA de 29 de Abril de 2026, no Processo n.º 83/24.8BALS B — Uniformizando-se a jurisprudência nos termos descritos em 2.2.3. «O artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC, repristinado por referência à alteração introduzida pela Lei n.º 82-B/2014, de 31-12, consagra uma incidência subjectiva real, apesar de assente numa presunção de propriedade decorrente do averbamento constante do registo automóvel e que é ilidível, podendo o titular inscrito no registo automóvel inverter a prova no sentido de que o efectivo proprietário é outrem.».

Publicação: Diário da República n.º 106/2026, Série I de 2026-06-02

Legislação associada: -

Histórico de alterações: -

Nota: Não dispensa a consulta do [diploma original](#) publicado no Diário da República Eletrónico.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 5/2026, de 2 de junho

Acórdão do STA de 29 de abril de 2026, no processo n.º 83/24.8BALS B Pleno da Secção do Contencioso Tributário

Processo n.º 83/24.8BALS B (Recurso para Uniformização de Jurisprudência)

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - RELATÓRIO

A Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), devidamente identificada nos autos, inconformada com a decisão proferida nos autos de processo arbitral - Proc. n.º 770/2023-T - que julgou procedente o pedido de pronúncia arbitral deduzido por “Banco 1..., S. A. - Sucursal em Portugal”, tendo em vista a declaração de ilegalidade de 29 actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC), relativos a igual número de veículos automóveis, no montante global de € 3.179,58, na sequência do acto de indeferimento exarado na Reclamação Graciosa...07, notificado através do ofício n.º ...23, de 26-09-2023, veio interpor Recurso para Uniformização de Jurisprudência ao abrigo do disposto nos artigos 25.º n.º 2 e 4 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) e no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável ex vi do artigo 25.º do RJAT, com base em oposição de acórdãos, apontando como decisão fundamento, a decisão arbitral proferida no âmbito do Proc. n.º 148/2022-T, já transitada em julgado.

Formulou nas respectivas alegações, as seguintes conclusões que se reproduzem:

“ [...]

A - O Acórdão arbitral recorrido (770/2023-T) incorreu em erro de julgamento, porquanto decidiu o Tribunal Arbitral

“a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de IUC identificadas no anexo à presente decisão, com fundamento em ilegalidade e erro nos pressupostos;

b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira na restituição à Requerente dos valores pagos indevidamente e pagamento de juros indemnizatórios, contados a partir da data em que se completou o prazo de decisão da reclamação graciosa.”

B - E sustenta o referido acórdão arbitral que:

“- Anular a decisão que incidiu sobre a reclamação graciosa apresentada pela Requerente.

- Anular as liquidações de IUC identificadas no valor total de € 3.179,58 (três mil cento e setenta e nove euros e cinquenta e oito cêntimos).

- Condenar a Requerida na restituição das quantias pagas pela Requerente, acrescidas de juros indemnizatórios contados, à taxa legal, desde a decisão de indeferimento da reclamação graciosa até àquela reparação [...]” A solução legislativa encontrada foi a de recolher as informações necessárias às operações de cobrança do IUC numa base de dados de uma entidade externa - o registo automóvel - por razões de eficácia e simplicidade e tendo em conta as finalidades e a natureza dos dados constantes do registo.

No presente processo apresenta-se relevante a questão de concluir se as liquidações efetuadas à Requerente referentes a 29 veículos que se encontravam registados em seu nome, mas cuja titularidade do direito de propriedade fora já transferido para outra entidade/contribuinte, como comprovado nos autos, enferma de vício de violação de lei.

Atentas as normas vigentes à data dos factos e quanto à incidência subjetiva, estabelece-se que: “São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos.” - cf. n.º 1 do artigo 3.º do Código do Imposto Único de Circulação (CIUC).

Nos termos da lei, na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis e persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários - cf. artigo 7.º do [Decreto-Lei n.º 398/98](#), de 17 de dezembro, diploma que aprova a lei geral tributária (LGT).

O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional, sendo os sujeitos passivos do imposto, naturalmente, os proprietários dos veículos, considerados (presumindo-se) como tais as pessoas em nome das quais os veículos se encontravam matriculados à data da respectiva liquidação - cf. arts. 1.º, 3.º e 6.º do CIUC.

Encontrando-se os veículos automóveis sujeitos a registo, este sem efeitos constitutivos e com finalidade de mera publicidade, a forma simples que foi definida para conhecer os proprietários desses veículos consiste em consultar o registo automóvel, o qual tem como finalidade facultar e facilitar esse conhecimento por parte de todos os interessados.

O registo de veículos automóveis tem por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos, tendo em vista a segurança do comércio jurídico, bem como são aplicáveis ao registo de automóveis as disposições relativas ao registo predial. - Cf. arts. 1.º e 29.º do [Decreto-Lei n.º 54/75](#), de 12 de fevereiro, diploma que regula o sistema de registo automóvel.

Atenta a natureza e finalidade do registo, o qual apenas confere publicidade ao ato registado, a sua validade depende da existência e regularidade do respetivo ato constitutivo a montante, pelo que é sempre possível ilidir a presunção de que o titular inscrito no registo coincide com o efetivo titular do direito registado. Este postulado é válido em diferentes ordenamentos jurídicos, incluindo no direito tributário.

Termos em que em sede de incidência subjetiva de imposto, igualmente, os elementos do registo podem ser contrariados e atribuir-se prevalência ao ato constitutivo do direito sobre o ato registado.

O legislador em sede de IUC, por motivo de facilidade, pretendeu criar um automatismo na liquidação do imposto e inverter o ónus da prova para o sujeito passivo, porquanto o procedimento tributário instituído não é, por si só, suscetível de subverter as finalidades do registo.

Caso assim não fosse, os contribuintes após venderem os seus automóveis e que por motivos imprevistos ou que nem lhe pudessem ser imputáveis, não procedessem à alteração do registo seriam sempre confrontados com a liquidação para pagamento deste imposto por automóveis de que já não eram proprietários, sem nada poderem fazer, sem prejuízo do vendedor poder igualmente proceder à atualização desse registo.

Relativamente à invocada autorização legislativa prevista no artigo 169.º da [Lei n.º 7-A/2016](#), de 30 de março (Lei do Orçamento de Estado 2016), nos termos seguintes: “Fica o Governo autorizado a introduzir alterações no Código do Imposto Único de Circulação, aprovado pela [Lei n.º 22-A/2007](#), de 29 de junho, com o seguinte sentido e extensão: a) definir, com carácter interpretativo, que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito publico ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos, no n.º 1 do artigo 3.º”.

Apesar de se pretender fixar o sentido correto de um ato normativo anterior, em contraposição à lei inovadora, o legislador no uso dessa autorização, concretizada pelo [Decreto-Lei n.º 41/2016](#), de 1 de agosto, não veio a atribuir-lhe esse carácter interpretativo.

Essa opção revela, ainda, que o legislador privilegiou o princípio da substância sobre a forma e materializou no CIUC esse postulado fundamental em várias áreas do direito. Igualmente, na hodierna interpretação e aplicação da lei, o julgador deve valorizar a substância das questões em detrimento das formalidades, ou seja, na análise e resolução das questões controvertidas deve privilegiar o mérito da causa, a materialidade, em vez de se ater em questões formais, as quais tendem a ser valorizadas para efeitos de maior facilidade administrativa e/ou burocrática, mas que não podem prevalecer e/ou colidir com os princípios e o ordenamento jurídico em que as respetivas disposições legais se inserem.

Acresce que face à natureza e à informalidade associada à transmissão da propriedade automóvel, o registo automóvel visa apenas dar publicidade, termos em que o registo não reúne os requisitos necessários para efeitos de tributação, designadamente não contém os elementos demonstrativos da efetiva titularidade do bem sujeito a tributação, constituindo uma mera presunção iuris tantum.

Termos em que demonstrada a efetiva titularidade sobre os veículos automóveis, essa prova sobre o novo proprietário passa a ser relevante para efeitos tributários e sobrepõe-se aos elementos do registo, afastando a respetiva presunção.

A natureza e finalidade do registo consiste na mera publicidade dos atos e, enquanto procedimento formal e ao estabelecer uma presunção ilidível, não reúne os elementos de substância, materialidade e integridade que permitam aferir a efetiva existência e validade dos subjacentes factos/atos reais suscetíveis de tributação, a qual não pode assentar em registos meramente formais, os quais até podem encerrar erros e/ou imprecisões.

Atento o princípio da equivalência e procurando o IUC onerar os contribuintes na medida do “custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária” (art.

1.º do CIUC), não se apresentaria consistente, nem seria observado esse princípio caso fosse permitido onerar um contribuinte pelo simples facto de constar no registo automóvel, sem que o mesmo, à data do facto tributário, tivesse qualquer relação com o bem suscetível de provocar o referido “custo ambiental”.

A pretender prosseguir-se com as liquidações de IUC contra o contribuinte que figura no registo sem que o mesmo tenha qualquer relação com o bem e provocado qualquer “custo ambiental e viário”, o contribuinte que efetivamente provoca esse “custo” seria indevida e ilegalmente desobrigado de uma obrigação tributária que sob ele impende, em clara violação do referido princípio da equivalência e da igualdade tributária.

Assim, esse princípio não seria observado no caso de prosseguirem liquidações contra contribuintes pelo simples facto de constarem (v.g.: até indevidamente) em registo e contra a prova apresentada sobre a factualidade efetiva e relevante para efeitos tributários em sede de IUC.

Ora, não sendo a Recorrente proprietária do veículo ao tempo dos factos, não se lhe pode imputar qualquer responsabilidade pelo “custo ambiental e viário” que fundamenta a tributação em IUC - o qual procura “onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”, sendo o “facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo” - cf. arts. 1.º e 3.º do CIUC.

Por sua vez, pretender-se que uma norma legal imponha uma responsabilidade a contribuinte, independentemente da sua real participação nos factos tributáveis e da prova que sobre isso for feita, mesmo em processo judicial/arbitral, implicaria, ainda, que o Tribunal não pudesse efetuar qualquer apreciação, valoração ou relevar qualquer prova sobre a efetiva factualidade e respetiva imputação para efeitos tributários, em suma, ser aplicado o direito e, maxime, ser realizada a justiça.

C - Ao contrário do que decidiu a Decisão Arbitral fundamento (processo n.º 148/2022-T), na qual o Tribunal arbitral considerou que:

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

(i) Saber se o artigo 3.º n.º 1 do IUC contém uma presunção ilidível para atos de liquidação de IUC de 2020;

(ii) Saber se, contendo uma presunção ilidível, como alega a AT, a interpretação da Requerente não atende aos elementos sistemático e teleológico de interpretação da lei;

(iii) Saber se, concluindo-se, que não existe presunção ilidível, tal interpretação padece de inconstitucionalidade por desconforme com o princípio da equivalência, ínsito no artigo 13.º da CRP; [...]

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

a) saber se a norma de incidência subjetiva, constante desse artigo 3.º, estabelece uma presunção;

b) saber se, ao considerar-se que essa norma estabelece uma presunção, tal viola a “unidade do regime”, ou desconsidera o elemento sistemático e o elemento teleológico, como alegado pela AT; e

c) saber - a admitir que a presunção existe e que é iuris tantum - se foi feita a sua ilisão.

20 - Ora, este tema já foi objeto de várias decisões do CAAD, designadamente, da decisão de 3 de Abril de 2020, proferida no processo n.º 557/2019-T, que tem subjacente factualidade idêntica à dos presentes autos, na qual nos revemos [...]

21 - De tudo o exposto, a conclusão a que chegamos é no sentido de que:

(i) ao contrário do que afirma a Requerente, todo o contexto sistemático e legislativo que rodeia a alteração ao Código do IUC aqui em discussão, aponta no sentido de que o legislador quis expressamente, a partir de 2 de agosto de 2016, romper com a “hermenêutica” e interpretação anterior, no sentido de retirar, do artigo 3.º n.º 1 do Código do IUC, qualquer presunção legal quanto a quem pode ser considerado proprietário de um veículo, para passar a determinar, expressamente, que o sujeito passivo é a pessoa que se encontra inscrita no registo automóvel como proprietária dos veículos;

(ii) esta regra de incidência não depende da pessoa inscrita como proprietária ser possuidor e/ou proprietário efetivo do veículo, mas sim de ser a pessoa - mal ou bem - em nome da qual está registada a propriedade do mesmo. Podem ser tecidas várias considerações sobre a inconveniência/impacto negativo deste critério de incidência de imposto em situações de atraso no registo da propriedade, mas não restam grandes dúvidas de que o legislador, devidamente habilitado, retirou a presunção que anteriormente constava do artigo 3.º n.º 1 do Código do IUC, e a substituiu por uma regra de tributação expressa sobre a pessoa que se encontra inscrita no registo como proprietária do veículo;

(iii) neste sentido, não colhem os argumentos da Requerente de que estamos perante uma proposta hermenêutica que não se coaduna com as regras gerais de interpretação, nos termos dos artigos 11.º da LGT e 9.º do CC e que o artigo 3.º n.º 1 do Código do IUC contém uma presunção ilidível, nos termos do artigo 73.º da LGT - pois que a proposta hermenêutica foi alterada pelo legislador e ainda que as faturas apresentadas nos autos sejam consideradas como títulos da transmissão de propriedade em momento anterior às liquidações, tal facto é irrelevante para efeitos de apuramento da incidência subjetiva no caso concreto;

(iv) o artigo 6.º do IUC - ao contrário do que alega a Requerente - parece reforçar este entendimento quando dispõe que o facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo tal como atestada pelo [...] registo em território nacional, i.e. o registo de propriedade de um veículo automóvel em território nacional gera sujeição a IUC, sendo o sujeito passivo a pessoa inscrita como proprietária no respetivo registo automóvel;

(v) neste sentido aponta ainda o artigo 17.º-A do Código do IUC invocado pela Requerente - quando este artigo releva para efeitos de IUC, desde a data de transmissão, a alteração da titularidade do direito de propriedade efetuada ao abrigo do procedimento especial para registo de propriedade, está a indicar que a tributação em IUC segue a titularidade de propriedade constante do registo automóvel;

(vi) por fim, quanto ao argumento de que ainda que entenda que a redação do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC, alterada pelo [Decreto-Lei n.º 41/2016](#), de 1 de agosto, não contém uma presunção ilidível, aplicar essa interpretação à situação vertente seria inconstitucional por atentar contra o princípio da equivalência, ínsito no artigo 13.º da CRP, o mesmo argumento não colhe:

em primeiro lugar porque o princípio da equivalência, antes de se traduzir numa específica formulação do princípio da igualdade, significa que o tributo que nele se baseia deve procurar onerar o sujeito passivo na medida do benefício que este auferir ou do custo que este causa. É assim, em primeiro lugar, um critério para determinação do quantum do tributo;

ainda que se aceite que o imposto é baseado no princípio da equivalência, dele nunca se poderia extrair, como pretende a Requerente, que o mesmo apenas visa titular o proprietário efetivo - pelo contrário, o princípio da equivalência, levado ao limite, levaria a que o imposto devesse recair sobre os utilizadores efetivos - pois são estes que têm os benefícios ou causam custos a partir da utilização dos veículos - e em nenhum momento, nestes autos, nem na lei, existe indicação sobre os elementos que permitem aferir quem, a cada momento, utiliza o veículo e retira dele benefícios ou provoca custos na sociedade (até porque tal seria impraticável).”

D - Concluindo o Acórdão fundamento que:

“22. Não nos merecem, assim, qualquer censura as liquidações de IUC contestadas nos autos.

[...] Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...97 e de declaração de ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...92, ambos quanto aos 42 (quarenta e dois) atos de liquidação de IUC que lhes subjazem, no total de € 4.913,81, atos que se mantêm na ordem jurídica; em consequência, julgar improcedente o pedido de reembolso desta quantia paga acrescida dos respetivos juros indemnizatórios à taxa legal; [...]”

E - Verifica-se, assim, uma patente e inarredável contradição quanto à mesma questão fundamental de direito, que consiste em saber se o artigo 3.º do Código do Imposto Único de Circulação, na sua redação dada pelo [Decreto-Lei n.º 41/2016](#) de 1 de agosto, contempla ou não uma presunção legal iuris tantum, ou seja, suscetível de prova em contrário, sobre quem se considera ser o proprietário do veículo.

F - Quanto ao estabelecido pelas regras que determinam os requisitos de admissibilidade deste tipo de recursos, resulta que, para que se tenha por verificada a oposição de acórdãos, é necessário (vd., entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2015-06-03, processo 0793/14) que:

- as situações de facto sejam substancialmente idênticas;
- haja identidade na questão fundamental de direito;
- se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta; e,
- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas.

G - As presentes alegações demonstram que, no caso vertente, se encontram reunidos os referidos requisitos para que se tenha por verificada a alegada oposição de acórdãos.

H - Para que se considere que há oposição de acórdãos, entende a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que os acórdãos em confronto versem sobre situações fácticas substancialmente idênticas e que se pronunciem sobre a mesma questão fundamental de direito. Ou seja, importa que as soluções opostas tenham sido perfilhadas relativamente ao mesmo fundamento de direito, o se verificou.

I - Entre o Acórdão recorrido (Processo n.º 770/2023-T) e o Acórdão fundamento (Processo n.º 148/2022-T) há uma identidade de situações de facto, na medida que em ambos os casos, na medida que em ambos os casos, a factualidade consignada se reporta em saber se o artigo 3.º do Código do Imposto Único de Circulação, na sua redação dada pelo [Decreto-Lei n.º 41/2016](#) de 1 de agosto, contempla ou não uma presunção legal iuris tantum, ou seja, suscetível de prova em contrário, sobre quem se considera ser o proprietário do veículo.

J - As decisões em confronto perfilharam, sobre a mesma questão fundamental de direito, soluções opostas de forma expressa, isto é, adotaram sobre a mesma questão de direito soluções juridicamente divergentes em idênticas situações de facto.

L - Resta concluir que o Acórdão recorrido incorreu em erro de julgamento, bem como que se encontra em manifesta oposição quanto à mesma questão fundamental de direito com a jurisprudência firmada na Decisão fundamento, devendo ser substituído por novo Acórdão que julgue improcedente o pedido arbitral.

Termos em que deve o presente Recurso para Uniformização de Jurisprudência ser aceite e posteriormente julgado procedente, por provado, sendo, em consequência, nos termos e com os fundamentos acima indicados revogada a decisão arbitral recorrida e substituída por outro Acórdão consentâneo com o quadro jurídico vigente.”

O recurso foi admitido por despacho de 06-06-2024.

Foi cumprido o disposto no artigo 25.º n.º 5 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

A Recorrida “Banco 1..., S. A. - Sucursal em Portugal” apresentou contra-alegações, nas quais enuncia as seguintes conclusões:

“[...]”

A. A AT veio interpor recurso para o STA da decisão arbitral proferida pelo Tribunal Arbitral Singular constituído sob a égide do CAAD no processo n.º 770/2023-T, que julgou totalmente procedente, por provado, o pedido de pronúncia arbitral deduzido contra a ilegalidade de 29 (vinte e nove) atos de liquidação de Imposto Único de Circulação («IUC») relativos ao ano de 2023 no montante global de € 3.179,58 (três mil cento e setenta e nove euros e cinquenta e oito cêntimos).

B. Decisão esta que considera estar em oposição com a decisão proferida pelo Tribunal Arbitral, sob a égide do CAAD, no processo n.º 148/2022-T (acórdão fundamento) alegando existir contradição sobre a mesma «questão fundamental de direito» entre a decisão arbitral recorrida e o acórdão fundamento.

C. A «questão fundamental de direito» em apreço nos presentes autos é a previsão do n.º 1 do artigo 3.º do Código do Imposto Único de Circulação («Código do IUC»), na sua redação dada pelo [Decreto-Lei n.º 41/2016](#) de 1 de agosto, sobre quem se considera ser o proprietário do veículo, ser ou não considerada uma presunção ilidível, ou seja, suscetível de prova em contrário.

D. Antes da incursão pelo essencial da oposição alegada pela AT, importa aludir ao reconhecimento por parte da Recorrida do Acórdão proferido por este Supremo Tribunal Administrativo no âmbito do Processo n.º 159/23.BALSB, que teve por objeto a mesma questão que ora nos atém.

E. Ainda assim, importa, desde já, aqui realçar que a referida decisão de uniformização de jurisprudência - a qual, na ótica da Recorrida e com o devido respeito mal andou ao uniformizar jurisprudência no sentido contrário ao defendido pela decisão proferida no acórdão recorrido - foi votada em plenário da Secção do Contencioso Tributário deste douto STA, tendo, contudo, obtido apenas os votos favoráveis de 6 dos 11 juízes que votaram.

F. No entanto, sempre cumprirá realçar que a decisão agregou cinco juízes que votaram vencido, entre os quais dois deles com dois votos de vencido expressos - os Exmos. Juízes Conselheiros Nuno Bastos e Gustavo Lopes Courinha - aos quais aderiram Isabel Marques da Silva, Joaquim Condesso e Fernanda Esteves.

G. O sentido conferido nestes votos de vencido foi, à semelhança do defendido pela Recorrida, que, a interpretar a norma no sentido defendido por este douto STA, sempre se estaria perante uma solução inconstitucional que viola os princípios da proporcionalidade, igualdade, capacidade contributiva e equivalência

H. Como diz o povo “a esperança é a última a morrer”, pelo que a Recorrida acredita que uma nova reflexão sobre o tema, impulsionada pelos cristalinos votos de vencido proferidos no aludido acórdão, poderão clarificar mentes e (eventualmente) alterar entendimentos.

I. A Recorrida não pode assegurar que os requisitos formais de admissibilidade do presente recurso se encontrem plenamente verificados, nos termos que passa a expor.

J. Cumpridas as exigências formais legalmente impostas, são igualmente exigidos requisitos substanciais do recurso por oposição de acórdão ou de uniformização de jurisprudência, a saber: (i) que exista contradição entre a decisão arbitral de que se recorre e um Acórdão proferido por algum dos TCA, pelo

STA, ou por outra decisão arbitral; (ii) que essa contradição seja relativamente à mesma «questão fundamental de direito»; e (iii) que a orientação perfilhada pela decisão em crise não esteja de acordo com a jurisprudência consolidada do STA.

K. O preenchimento dos pressupostos (i) e (ii) exige, em primeira linha, a definição do que é uma «questão fundamental de direito» e como deve esta ser caracterizada.

L. Caso não estejam verificados estes critérios à luz destes princípios, o recurso por oposição de acórdãos não deverá ser admitido e, por conseguinte, este STA não deverá conhecer do mérito da «questão».

M. Tarefa essa que compete a este Venerando Tribunal apreciar e decidir, entendendo a recorrida ser de chamar apenas atenção para o seguinte aspeto: no caso sub judice não aparenta ser líquido que se deva tomar por verificado um dos requisitos de admissibilidade do presente recurso - a identidade das situações de facto.

N. Ora, por muito que não se neguem os pontos em comum entre os casos, importa denotar que, em face da apertada teia relativa a esta uniformidade fáctica que se tem exigido, não se pode afirmar como certo que essa identidade substancial esteja plenamente verificada.

O. Uma vez mais, não se nega que ambas as decisões, incidem sobre o mesmo tema e acolham soluções jurídicas que se podem considerar opostas, no entanto consentem uma diferença no seu substrato factual que não permite o preenchimento do requisito da «factualidade substancialmente idêntica».

P. Pelo que a diferença de aplicação das normas assenta, ao menos em parte, também, na assimetria da matéria factual existente em cada um dos acórdãos.

Q. Ademais, e ainda quanto aos pressupostos formais, sempre se diga que a Recorrente não foi capaz de identificar qual a orientação (se existente) da jurisprudência do STA nesta matéria, incumprindo, assim, o ónus que sobre si impendia.

R. Todavia, caso se entenda que o presente recurso para uniformização de jurisprudência deverá ser admitido, no que não se concede, sempre se dirá que, mesmo assim, a decisão arbitral recorrida não merece qualquer reparo, devendo, como tal, ser integralmente mantida na ordem jurídica pelos motivos ponderosos que se enunciam de seguida.

S. Em outras palavras, caso o STA entenda que se encontram preenchidos os requisitos legais - formais e substanciais - para que o presente recurso seja admitido, considera então a Recorrida que o entendimento que deve prevalecer e vingar, e como tal sancionado por este Venerando Tribunal em sede do presente recurso, é o vertido na decisão recorrida, dado que, com o devido respeito, é esse que encontra efectivamente suporte nos termos do nosso direito constituído, maxime nas regras e funções do registo automóvel apontam neste sentido, bem como em nome do princípio da proporcionalidade e da capacidade contributiva.

T. Em traços gerais, a AT defende que o acórdão recorrido incorreu em erro de julgamento, porquanto considera que deve prevalecer o entendimento do tribunal arbitral no acórdão fundamento, o qual considerou que «todo o contexto sistemático e legislativo que rodeia a alteração ao Código do IUC aqui em discussão, aponta no sentido de que o legislador quis expressamente, a partir de 2 de agosto de 2016, romper com a «hermenêutica» e interpretação anterior, no sentido de retirar, do artigo 3.º n.º 1 do Código do IUC, qualquer presunção legal quanto a quem pode ser considerado proprietário de um veículo, para passar a determinar, expressamente, que o sujeito passivo é a pessoa que se encontra inscrita no registo automóvel como proprietária dos veículos».

U. Sucede, todavia, que, com todo o acervo jurisprudencial existente, e citando a decisão arbitral recorrida, «A figura do sujeito passivo do imposto previsto no n.º 1 do artigo 3.º do IUC deve ser interpretado e

aplicada de acordo com a natureza e finalidade do registo automóvel, de mera publicidade, pelo que constitui uma presunção que pode ser ilidida, porquanto as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário - artigo 73.º da Lei Geral Tributária.».

VEJAMOS:

V. Em primeiro lugar porque, conforme esclarece a melhor doutrina e jurisprudência, o registo de propriedade automóvel não é condição de eficácia do contrato de compra e venda do veículo, mas tem somente de eficácia declarativa.

W. Em segundo lugar, e socorrendo-nos dos elementos de interpretação de natureza racional ou teleológica, porque o princípio da equivalência está consubstanciado no artigo 1.º do CIUC - no atual e novo quadro da tributação automóvel - decorre daí que o sujeito do passivo do imposto deverá ser o real proprietário do veículo e não o proprietário registado, uma vez que será o primeiro que causa os custos ambientais e viários que este tributo comutativo visa compensar.

X. Neste sentido, foram já proferidas múltiplas decisões arbitrais, designadamente decisões transitadas em julgado. Veja-se, a título meramente ilustrativo, a decisão arbitral proferida pelo Árbitro Hélder Faustino, no processo n.º 55/2023-T, de 02-06-2023, que assentava também sobre uma situação fáctica em tudo idêntica à da decisão recorrida, inclusive com identidade das partes:

«Nos termos do disposto no artigo 349.º do Código Civil, “presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.”. Por outro lado, o n.º 2 do artigo 350.º do Código Civil esclarece que as presunções legais podem ser ilididas mediante prova em contrário, salvo nos casos em que a lei o proibir.»

Ora, quanto à questão de saber se o artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC consagra uma presunção ilidível ou inilidível, não vemos que se possa olvidar ou, de qualquer outra forma, ignorar, o disposto no artigo 73.º da LGT, que estabelece claramente que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário. Tratando-se a norma de incidência prevista no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC de uma norma de incidência tributária, outro entendimento senão o de que a mesma prevê uma presunção ilidível seria claramente contrário aos princípios que regem a relação jurídica fiscal». (Destaque nosso)

Y. Em terceiro lugar, através do recurso às regras elementares de hermenêutica jurídica (elemento histórico), extrai-se a conclusão de que a legislação fiscal teve, desde sempre, o objetivo de tributar o verdadeiro e efetivo proprietário e utilizador do veículo, afigurando-se indiferente a utilização de uma outra expressão que, como vimos, têm no ordenamento jurídico português um sentido coincidente.

Z. Assim decidiu o Tribunal Arbitral sob a égide do CAAD, no âmbito do processo n.º 462/2019 T:

«Verifica-se, portanto, que a lei fiscal teve, desde sempre, o objetivo de tributar o verdadeiro e efetivo proprietário e utilizador do veículo, afigurando-se indiferente a utilização de uma ou outra expressão que, como vimos, têm na nossa ordem jurídica um sentido coincidente.»

[...]

Em face do exposto, importa concluir que a ratio legis do imposto aponta no sentido de serem tributados os efetivos proprietários-utilizadores dos veículos pelo que a expressão “considerando-se” está usada no normativo em apreço num sentido semelhante a “presumindo-se”, razão pela qual dúvidas não há que está consagrada uma presunção legal.»

AA. Em quarto lugar porque o artigo 73.º da LGT ao prever que as presunções relativas a normas de incidência tributária são sempre ilidíveis - «aditem sempre prova em contrário» -, então, o único desfecho possível é o de que o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC é uma presunção juris tantum, portanto, ilidível.

BB. Sendo ainda de referir que este mesmo entendimento é sufragado em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis («IMI»), cujo código estabelece no seu artigo 8.º uma presunção juris tantum de quem é considerado sujeito passivo do imposto, à semelhança do que sucede com todas as demais presunções que regulem matérias de incidência tributária.

CC. Em quinto lugar a interpretação «cega» da lei, levaria a situações extremas de completa injustiça, atentando-se contra os princípios da equivalência, da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da justiça material.

DD. Assim sendo, bem andou o Tribunal a quo, no acórdão recorrido, a decidir tendo por base a Decisão Arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 145/2017-T que «a relevância legalmente conferida ao princípio da equivalência, não comporta a tributação, em IUC, do locador que, enquanto proprietário formal do veículo, não tem, conseqüentemente, qualquer potencial poluidor».

EE. Desta premissa parte para outra igualmente unívoca de que «admitindo-se a ilisão da presunção contida no artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC, tendo em consideração que à data dos factos geradores do IUC, as viaturas automóveis que deram origem aos actos de liquidação objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral já não estavam locadas, a Requerente procurou demonstrar que, nessas datas, já não era, nem Locadora, nem proprietária dos referidos veículos automóveis, anexando para o efeito cópia das respectivas facturas (ou facturas recibo) de venda de cada uma delas».

FF. Sem prescindir, e até acrescentando, caso se admita a tese pugnada pela Recorrente - de que o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC consagra uma presunção inilidível - o que não se concede apenas de admite por mero dever de patrocínio, sempre se dirá que a interpretação daquela norma, nesses termos, padece de inconstitucionalidade material por violação dos princípios da equivalência, da igualdade, da capacidade contributiva e da proporcionalidade; inconstitucionalidade essa que se invoca para todos os efeitos legais.

GG. Inconstitucionalidade material que se sustenta, desde logo, no facto de o princípio da equivalência, na sua máxima pujança, não comportar razões de praticabilidade desmedida e que vá além dos objetivos pretendidos pelo legislador; e exige que, no caso do IUC e quanto à sujeição passiva a este imposto, seja onerada a pessoa concreta que utilizou o veículo e provocou danos à rede viária com a sua utilização.

HH. É conhecimento da Recorrida que esse princípio se encontra circunscrito pelo princípio da praticabilidade e, na confluência entre estes dois princípios decorre que o IUC, enquanto imposto ambiental, por natureza de base mais larga, onde o causador dos danos ou o aproveitador dos benefícios que visam ser internalizados pelo imposto é reconhecido com maior dificuldade, poderá ser sujeito passivo o causador presumível dos danos, ie., o proprietário do veículo automóvel, ou quando a propriedade e o direito de uso sejam separados, o locatário financeiro, o adquirente com reserva de propriedade, ou outro titular de direitos de opção de compra por força do contrato de locação, tal como estatuído nos n.ºs 1 e 2 do artigo 3.º do Código do IUC.

II. Importar ainda invocar nesta sede o princípio da proporcionalidade, constante do n.º 2 do artigo 18.º da CRP que, por sua vez, restringe o âmbito de aplicação do princípio da praticabilidade. Aquele princípio subdivide-se em (i) princípio da adequação, que dita que as medidas tomadas devem ser adequadas à prossecução dos fins visados pela lei; (ii) princípio da exigibilidade, que manda que as medidas restritivas previstas na lei; e (iii) o princípio da proporcionalidade em sentido estrito que impede o legislador de tomar medidas legais excessivas em relação às finalidades que se visam atingir.

JJ. Atentos os comandos constitucionais supra expostos, parece-nos ser completamente desproporcional a interpretação do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC de que o critério normativo extraído daquela norma

ditasse, sem mais, que o antigo proprietário do veículo automóvel, por ter sido anterior locador, se veja obrigado a suportar o IUC e demais encargos associados possa ou não requerer a alteração do registo da propriedade da viatura, uma vez que ou essa alteração lhe acarretará custos que ele não está obrigado a suportar ad eternum um custo (in casu, o IUC) com a repercussão de um dano que não provocou, quando o custo que a AT teria neste tipo de situações será, apenas e somente, a emissão de uma nova liquidação de IUC, não estando defraudadas, sequer, as expectativas do erário público.

KK. Em síntese, e por maioria de razão, o entendimento de que o n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC consagra uma presunção inilidível que a AT tanto pregou de que o sujeito passivo é, sem prova admitida em contrário, a pessoa em nome da qual o mesmo está registado é uma interpretação totalmente contrária à lógica subjacente ao artigo 13.º e 18.º da CRP, sendo, e por isso, inconstitucional.

LL. O Tribunal Constitucional («TC») inclusive já se debruçou sobre a (in)admissibilidade de presunções inilidíveis no direito fiscal, no que diz respeito à sua (des)conformidade com o princípio da igualdade, subprincípio da capacidade contributiva, no Acórdão n.º 348/97, de 29 de abril de 1997.

MM. Em face ao exposto, para que a interpretação do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC possa estar em harmonia com o princípio da equivalência, da igualdade, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, constitucionalmente tutelados, deve-se entender que a presunção de causação de custo ou de aproveitamento de um benefício deixa de subsistir no momento em que o putativo proprietário apresenta prova da transmissão da propriedade do veículo.

NN. Portanto, mesmo que se pudesse interpretar o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC como se de uma presunção inilidível se tratasse, não era possível, contudo, aplicar essa interpretação à situação vertente (entidade locadora), sob pena de manifesta inconstitucionalidade material.

OO. Assim, é forçoso concluir que, ainda que se admita hipoteticamente o presente recurso por oposição de acórdãos, a decisão arbitral recorrida não padece de nenhum dos vícios imputados pela Recorrente nas alegações de recurso; primeiro por estabelecer o n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC uma presunção ilidível de quem deve ser considerado sujeito passivo do Imposto Único de Circulação com base no Registo Automóvel, e segundo - sem prescindir - por a interpretação invocada pela Recorrente ser inconstitucional, na medida em que fere o princípio da equivalência, da igualdade, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, todos constitucionalmente tutelados, devendo, por isso, a decisão arbitral recorrida ser integralmente mantida por este STA, com todas as consequências legais.

V. DO PEDIDO

Nestes termos e nos melhores de Direito que V. Exas. por certo suprirão, o presente recurso não deve ser admitido, por força do disposto no artigo 152.º, n.º 3 do CPTA, e caso assim não se entenda, sempre deve a interpretação perfilhada no Acórdão Arbitral recorrido prevalecer, devendo o mesmo ser integralmente mantido quanto a ambas as questões objeto do presente recurso, com todas as consequências legais.

O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de, perante a pronúncia do Pleno deste Tribunal por Acórdão de 26/06/2024, proferido no processo n.º 0159/23.9BALSB, nos seguintes termos (sumário): “Para efeitos do disposto no artigo 3.º n.º 1 do CIUC, na redacção introduzida pelo [Decreto-Lei 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”, ser reiterada tal jurisprudência, determinando-se a anulação da decisão arbitral recorrida.

Por Acórdão de 17-10-2024 do Pleno deste Supremo Tribunal, foi decidido tomar conhecimento do mérito do recurso e, nesta sequência, negar provimento ao recurso, mantendo-se a decisão arbitral recorrida, uniformizando-se a jurisprudência nos seguintes termos:

Para efeitos do disposto no artigo 3.º n.º 1 do CIUC, na redacção introduzida pelo [Decreto-Lei 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.

O aludido Acórdão foi objecto de recurso para o Tribunal Constitucional que, nos termos da Decisão Sumária n.º 90/2026 de 03-02-2026, decidiu:

a) 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 e, em consequência,

b) Conceder provimento ao presente recurso de constitucionalidade.

Cumpra decidir, em conferência, no Pleno da Secção.

2 - FUNDAMENTOS

2.1 - DE FACTO

Neste domínio, consta da decisão arbitral recorrida o seguinte:

“ ...

A Requerente é uma instituição de crédito que opera no financiamento ao sector automóvel, sendo que uma parte substancial da sua atividade se reconduz à celebração de contratos de locação financeira ou de aluguer de longa duração, destinados à aquisição, por empresas e particulares, de veículos automóveis;

Esses contratos obedecem, de forma geral, a um guião comum, em que a Requerente, depois de contactada pelo cliente que, nessa fase, já escolheu o tipo de veículo que pretende adquirir, as suas características e preço, adquire o veículo ao fornecedor indicado pelo próprio cliente, e, de seguida, procede à sua entrega ao cliente, assumindo este a qualidade de locatário.

Durante o período estipulado no contrato, o locatário restitui o financiamento em prestações mensais, na forma de rendas, tendo o direito, no final do contrato, de adquirir o veículo, mediante o pagamento de um valor residual, acrescido de despesas e IVA.

A Requerente celebrou contratos de aluguer de longa duração ou de locação financeira para os veículos indicados em documento não contestado pela Requerida, tendo os locatários, no final desses contratos e nos respetivos termos, adquirido os veículos.

A Requerente emitiu, por conseguinte, as respetivas faturas de venda.

Essas faturas constituem prova bastante da respetiva transação, inclusive, para efeitos de liquidação do Imposto sobre o Valor Acrescentado sobre a venda dos veículos e, subsequente, obrigatoriedade do imposto.

Os documentos comprovativos das correspondentes transmissões (designadamente, faturas de venda), que a Requerente junta como Documentos n.ºs 30 a 58, demonstram que a quase totalidade dos clientes adquiriram, no termo de cada contrato, o veículo automóvel sobre o qual o mesmo incidia, mediante o pagamento do valor residual do bem locado, acrescido de despesas e IVA.

Foram realizados 29 (vinte e nove) atos de liquidação de imposto único de circulação "IUC", relativos a igual número (vinte e nove) veículos automóveis, no montante global de € 3.179,58 (três mil cento e setenta e nove euros e cinquenta e oito cêntimos), identificados em listagem junta como Anexo A e cujo conteúdo se dá integralmente reproduzido, os quais também não foram contestados pela Requerida.

Alguns dos atos de liquidação foram dirigidos ao "Banco 2..., S. A. ", com o número de pessoa coletiva...83, mas a Requerente «Banco 1..., S. A. - Sucursal em Portugal»), com o número de pessoa coletiva...50 detém legitimidade para apresentar o presente pedido de pronúncia arbitral, porquanto em resultado de uma reorganização societária Intra grupo, o Banco 2... S. A., fundiu-se com a sociedade Banco 1... S. A., legitimidade não contestada pela Requerida.

À data do facto gerador daquelas liquidações, a Requerente já tinha emitido as faturas de venda relativas aos veículos automóveis em causa nos presentes autos.

À data daquele facto gerador, todos os veículos automóveis se encontravam ainda registados no nome da Requerente.

A Requerente pagou os montantes de imposto liquidados no montante global de € 3.179,58, montante não contestado pela Requerida.

Em 26 de setembro de 2023, a Requerente foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa daquelas liquidações de imposto -

Em 27 de outubro de 2023, a Requerente apresentou o presente pedido arbitral, nos termos suprarreferidos.

IV - 2. Factos não provados

Não foram julgados não provados factos relevantes para a decisão da causa.

IV - 3. Fundamentação da decisão sobre a matéria de facto

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados relevaram os documentos juntos aos autos e prova testemunhal, os quais se mostraram idóneos sobre os factos em discussão nos presentes autos, os quais resultam e revelam a prática habitual dos atos comerciais e dos contratos realizados nesse âmbito.

As faturas emitidas produzem efeitos tributários, não podendo ser afastada a sua validade sem prova em contrário - v.g. arts.º 8.º, 16.º e 36.º do IVA e arts. 23.º/6 e 125.º do IRC - documento de suporte que igualmente deve ser aceite para efeito de IUC, maxime, face à informalidade associada às inerentes transmissões de propriedade de veículos automóveis.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram apurados e recortados em função da sua natureza e relevância jurídica, não existindo outra factualidade alegada que se considere relevante para a correta composição da lide processual.

Acresce que face ao exposto e por razões de economia e celeridade processual não se verificou necessário demais atos de instrução, bem como os factos estão documentalmente comprovados e essa prova não foi objeto de controvérsia substantiva e material entre a Requerente e a Requerida."

Por sua vez, a decisão arbitral fundamento relevou a seguinte matéria de facto:

"[...]

a) A Requerente é uma instituição de crédito, assumindo especial relevância, na sua atividade comercial, o financiamento ao sector automóvel, designadamente através da celebração de contratos de locação financeira e de aluguer de longa duração.

b) A Requerente foi notificada das seguintes liquidações de IUC:

[IMAGEM]

c) Num total de quarenta e duas, relativas ao ano de 2020, conforme consta dos quadros do ponto anterior.

d) A Requerente emitiu faturas de venda relativamente a todas as viaturas automóveis a que respeitam as liquidações objeto do presente processo, antes da data a que as mesmas respeitam.

e) Na data da notificação das liquidações objeto do presente processo, a Requerente constava, no registo da Conservatória do Registo Automóvel, como proprietária dos veículos automóveis identificados no ponto b.

f) A Requerente procedeu ao pagamento do imposto a que respeitam os presentes autos.

g) A Requerente interpôs, no dia 25.08.2021, Recurso Hierárquico contra o despacho de indeferimento proferido em 30.07.2021 pelo Chefe de Divisão da Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) na reclamação graciosa n.º ...92, quanto ao pedido de anulação das quarenta e duas liquidações de IUC identificadas no ponto b. acima.

h) O Recurso Hierárquico foi indeferido com despacho datado de 09.12.2021.

i) A Requerente apresentou o PPA no dia 08.03.2023.

B. Factos não provados

14 - Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

C. Fundamentação da decisão da matéria de facto

15 - Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de 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 (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

16 - Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cf. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

17 - Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, com base nos elementos documentais aí indicados.”

«»

2.2 - DE DIREITO

2.2.1 - Dos requisitos de admissibilidade do recurso por oposição de acórdãos

O presente Recurso para Uniformização de Jurisprudência, interposto ao abrigo do disposto nos artigos 25.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) e no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável ex vi do artigo 25.º do RJAT, respeita à decisão arbitral proferida no processo n.º 594/2023-T - que julgou procedente o pedido de pronúncia arbitral deduzido por “Banco 1..., S. A. - Sucursal em Portugal” tendo em vista a declaração de ilegalidade de 29 actos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC), relativos a igual número de veículos automóveis, no montante global de € 3.179,58, na sequência do acto de indeferimento exarado na Reclamação Graciosa...07, notificado através do ofício n.º ...23, de 26-09-2023, com base em oposição de acórdãos, apontando como decisão fundamento, a decisão arbitral proferida no âmbito do Proc. n.º 148/2022-T, já transitada em julgado.

Nos termos do n.º 2 do referido art. 25.º do RJAT, na redacção aplicável, «[a]decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é [...] susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo»; dispõe o n.º 3 do mesmo artigo que a esse recurso «é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no art. 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, contando-se o prazo para o recurso a partir da notificação da decisão arbitral».

Como já foi enunciado, o presente recurso tem fundamento na oposição de julgados, impondo-se aferir previamente da verificação dos pressupostos substantivos de que depende o conhecimento do seu mérito. Que são, esquematicamente, os seguintes:

[1.º] que a decisão recorrida tenha apreciado o mérito da pretensão deduzida e tenha posto termo ao processo arbitral (artigo 25.º, n.º 2, primeira parte, do Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária - doravante identificado pela sigla “RJAT”);

[2.º] que exista oposição quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo (artigo 25.º, n.º 2, segunda parte, do mesmo diploma);

[3.º] que a orientação perfilhada na decisão arbitral não esteja de acordo com a jurisprudência mais recente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo [artigo 152.º, n.º 3, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável a coberto do n.º 3 do artigo 25.º daquele outro diploma].

[4.º] que o acórdão fundamento tenha transitado em julgado (artigo 688.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, aplicável por força do disposto no artigo 140.º, n.º 3, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos), situação que se verifica neste caso, não existindo qualquer dissídio em relação a este elemento.

Avançando, diga-se ainda como se refere no Ac. deste Tribunal (Pleno) de 4 de Junho de 2014, Proc. n.º 01763/13, www.dgsi.pt, para apurar da existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito é exigível “que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial da regulamentação jurídica e que se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos: o que, como parece óbvio, pressupõe a identidade de situações de facto, já que sem ela não tem sentido a discussão dos referidos pressupostos. Sendo que a oposição também deverá decorrer de decisões expressas, que não apenas implícitas. (Cfr., neste sentido, os acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, de 25/3/2009, rec. n.º 598/08 e do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo, de 22/10/2009, rec. n.º 557/08; bem como Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 3.ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, pp. 1004 e ss.; e Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. IV, 6.ª ed., Áreas Editora, 2011, anotação 44 ao art. 279.º pp. 400/403.)”.

Tal significa que para apurar da existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito entre o Acórdão recorrido e o Acórdão fundamento devem adoptar-se os critérios já firmados por este STA, quais sejam:

- Identidade da questão de direito sobre que recaíram as decisões em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;
- Que não tenha havido alteração substancial da regulamentação jurídica;
- Que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
- A oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

Analizando:

A Recorrente aponta que a decisão arbitral está em oposição com a decisão arbitral proferida no processo n.º 148/2022-T sobre a interpretação do disposto no artigo 3.º, n.º 1, do CIUC, no que respeita à questão de saber se "...o artigo 3.º do Código do Imposto Único de Circulação, na sua redação dada pelo [Decreto-Lei n.º 41/2016](#) de 1 de agosto, contempla ou não uma presunção legal iuris tantum, ou seja, suscetível de prova em contrário, sobre quem se considera ser o proprietário do veículo", sendo que a Recorrente sustenta que o Acórdão recorrido incorreu "em erro de julgamento, bem como que se encontra em manifesta oposição quanto à mesma questão fundamental de direito com a jurisprudência firmada na Decisão fundamento, devendo ser substituído por novo Acórdão que julgue improcedente o pedido arbitral".

Pois bem, na decisão arbitral recorrida, foi dado como assente que à data da verificação do facto tributário a locadora já havia emitido as facturas relativas à transmissão dos veículos aos locatários, mas os veículos encontravam-se ainda registados em nome da locadora, sendo que, debruçando-se sobre a questão do sujeito passivo do imposto, considerou-se na decisão arbitral recorrida que

"...

Atentas as normas vigentes à data dos factos e quanto à incidência subjetiva, estabelece-se que: "São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos." - cf. n.º 1 do artigo 3.º do Código do Imposto Único de Circulação (CIUC).

Nos termos da lei, na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis e persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários - cf. artigo 7.º do [Decreto-Lei n.º 398/98](#), de 17 de dezembro, diploma que aprova a lei geral tributária (LGT).

O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional, sendo os sujeitos passivos do imposto, naturalmente, os proprietários dos veículos, considerados (presumindo-se) como tais as pessoas em nome das quais os veículos se encontravam matriculados à data da respetiva liquidação - cf. arts. 1.º, 3.º e 6.º do CIUC.

Encontrando-se os veículos automóveis sujeitos a registo, este sem efeitos constitutivos e com finalidade de mera publicidade, a forma simples que foi definida para conhecer os proprietários desses veículos consiste em consultar o registo automóvel, o qual tem como finalidade facultar e facilitar esse conhecimento por parte de todos os interessados.

O registo de veículos automóveis tem por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos, tendo em vista a segurança do comércio jurídico, bem como são aplicáveis ao registo de automóveis as disposições relativas ao registo predial. - Cf. arts. 1.º e 29.º do [Decreto-Lei n.º 54/75](#), de 12 de fevereiro, diploma que regula o sistema de registo automóvel.

Atenta a natureza e finalidade do registo, o qual apenas confere publicidade ao ato registado, a sua validade depende da existência e regularidade do respetivo ato constitutivo a montante, pelo que é sempre possível ilidir a presunção de que o titular inscrito no registo coincide com o efetivo titular do direito registado. Este postulado é válido em diferentes ordenamentos jurídicos, incluindo no direito tributário.

Termos em que em sede de incidência subjetiva de imposto, igualmente, os elementos do registo podem ser contrariados e atribuir-se prevalência ao ato constitutivo do direito sobre o ato registado.

O legislador em sede de IUC, por motivo de facilidade, pretendeu criar um automatismo na liquidação do imposto e inverter o ónus da prova para o sujeito passivo, porquanto o procedimento tributário instituído não é, por si só, suscetível de subverter as finalidades do registo.

Caso assim não fosse, os contribuintes após venderem os seus automóveis e que por motivos imprevistos ou que nem lhe pudessem ser imputáveis, não procedessem à alteração do registo seriam sempre confrontados com a liquidação para pagamento deste imposto por automóveis de que já não eram proprietários, sem nada poderem fazer, sem prejuízo do vendedor poder igualmente proceder à atualização desse registo.

Relativamente à invocada autorização legislativa prevista no artigo 169.º da [Lei n.º 7-A/2016](#), de 30 de março (Lei do Orçamento de Estado 2016), nos termos seguintes: "Fica o Governo autorizado a introduzir alterações no Código do Imposto Único de Circulação, aprovado pela [Lei n.º 22-A/2007](#), de 29 de junho, com o seguinte sentido e extensão: a) definir, com carácter interpretativo, que são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos, no n.º 1 do artigo 3.º".

Apesar de se pretender fixar o sentido correto de um ato normativo anterior, em contraposição à lei inovadora, o legislador no uso dessa autorização, concretizada pelo [Decreto-Lei n.º 41/2016](#), de 1 de agosto, não veio a atribuir-lhe esse carácter interpretativo.

Essa opção revela, ainda, que o legislador privilegiou o princípio da substância sobre a forma e materializou no CIUC esse postulado fundamental em várias áreas do direito. Igualmente, na hodierna interpretação e aplicação da lei, o julgador deve valorizar a substância das questões em detrimento das formalidades, ou seja, na análise e resolução das questões controvertidas deve privilegiar o mérito da causa, a materialidade, em vez de se ater em questões formais, as quais tendem a ser valorizadas para efeitos de maior facilidade administrativa e/ou burocrática, mas que não podem prevalecer e/ou colidir com os princípios e o ordenamento jurídico em que as respetivas disposições legais se inserem.

Acresce que face à natureza e à informalidade associada à transmissão da propriedade automóvel, o registo automóvel visa apenas dar publicidade, termos em que o registo não reúne os requisitos necessários para efeitos de tributação, designadamente não contém os elementos demonstrativos da efetiva titularidade do bem sujeito a tributação, constituindo uma mera presunção iuris tantum.

Termos em que demonstrada a efetiva titularidade sobre os veículos automóveis, essa prova sobre o novo proprietário passa a ser relevante para efeitos tributários e sobrepõe-se aos elementos do registo, afastando a respetiva presunção.

A natureza e finalidade do registo consiste na mera publicidade dos atos e, enquanto procedimento formal e ao estabelecer uma presunção ilidível, não reúne os elementos de substância, materialidade e integridade que permitam aferir a efetiva existência e validade dos subjacentes factos/atos reais

suscetíveis de tributação, a qual não pode assentar em registos meramente formais, os quais até podem encerrar erros e/ou imprecisões.

Atento o princípio da equivalência e procurando o IUC onerar os contribuintes na medida do “custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária” (art. 1.º do CIUC), não se apresentaria consistente, nem seria observado esse princípio caso fosse permitido onerar um contribuinte pelo simples facto de constar no registo automóvel, sem que o mesmo, à data do facto tributário, tivesse qualquer relação com o bem suscetível de provocar o referido “custo ambiental”.

A pretender prosseguir-se com as liquidações de IUC contra o contribuinte que figura no registo sem que o mesmo tenha qualquer relação com o bem e provocado qualquer “custo ambiental e viário”, o contribuinte que efetivamente provoca esse “custo” seria indevida e ilegalmente desobrigado de uma obrigação tributária que sob ele impende, em clara violação do referido princípio da equivalência e da igualdade tributária.

Assim, esse princípio não seria observado no caso de prosseguirem liquidações contra contribuintes pelo simples facto de constarem (v.g.: até indevidamente) em registo e contra a prova apresentada sobre a factualidade efetiva e relevante para efeitos tributários em sede de IUC.

Ora, não sendo a Recorrente proprietária do veículo ao tempo dos factos, não se lhe pode imputar qualquer responsabilidade pelo “custo ambiental e viário” que fundamenta a tributação em IUC - o qual procura “onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária”, sendo o “facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo” - cf. arts. 1.º e 3.º do CIUC.

Por sua vez, pretender-se que uma norma legal imponha uma responsabilidade a contribuinte, independentemente da sua real participação nos factos tributáveis e da prova que sobre isso for feita, mesmo em processo judicial/arbitral, implicaria, ainda, que o Tribunal não pudesse efetuar qualquer apreciação, valoração ou relevar qualquer prova sobre a efetiva factualidade e respetiva imputação para efeitos tributários, em suma, ser aplicado o direito e, maxime, ser realizada a justiça. ...”-

Por seu lado, na decisão arbitral fundamento, foi dado como assente que ao tempo das liquidações do IUC o sujeito passivo estava inscrito como proprietário dos veículos, tendo contudo anteriormente emitido facturas relativas à venda dessas viaturas.

Nesta sequência, e para se decidir pela improcedência do pedido arbitral considerou-se que:

“ ...

(i) ao contrário do que afirma a Requerente, todo o contexto sistemático e legislativo que rodeia a alteração ao Código do IUC aqui em discussão, aponta no sentido de que o legislador quis expressamente, a partir de 2 de agosto de 2016, romper com a “hermenêutica” e interpretação anterior, no sentido de retirar, do artigo 3.º n.º 1 do Código do IUC, qualquer presunção legal quanto a quem pode ser considerado proprietário de um veículo, para passar a determinar, expressamente, que o sujeito passivo é a pessoa que se encontra inscrita no registo automóvel como proprietária dos veículos;

(ii) esta regra de incidência não depende da pessoa inscrita como proprietária ser possuidor e/ou proprietário efetivo do veículo, mas sim de ser a pessoa - mal ou bem - em nome da qual está registada a propriedade do mesmo. Podem ser tecidas várias considerações sobre a inconveniência/impacto negativo deste critério de incidência de imposto em situações de atraso no registo da propriedade, mas não restam grandes dúvidas de que o legislador, devidamente habilitado, retirou a presunção que anteriormente constava do artigo 3.º n.º 1 do Código do IUC, e a substituiu por uma regra de tributação expressa sobre a pessoa que se encontra inscrita no registo como proprietária do veículo;

(iii) neste sentido, não colhem os argumentos da Requerente de que estamos perante uma proposta hermenêutica que não se coaduna com as regras gerais de interpretação, nos termos dos artigos 11.º da LGT e 9.º do CC e que o artigo 3.º n.º 1 do Código do IUC contém uma presunção ilidível, nos termos do artigo 73.º da LGT - pois que a proposta hermenêutica foi alterada pelo legislador e ainda que as faturas apresentadas nos autos sejam consideradas como títulos da transmissão de propriedade em momento anterior às liquidações, tal facto é irrelevante para efeitos de apuramento da incidência subjetiva no caso concreto;

(iv) o artigo 6.º do IUC - ao contrário do que alega a Requerente - parece reforçar este entendimento quando dispõe que o facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo tal como atestada pelo [...] registo em território nacional, i.e. o registo de propriedade de um veículo automóvel em território nacional gera sujeição a IUC, sendo o sujeito passivo a pessoa inscrita como proprietária no respetivo registo automóvel;

(v) neste sentido aponta ainda o artigo 17.º-A do Código do IUC invocado pela Requerente - quando este artigo releva para efeitos de IUC, desde a data de transmissão, a alteração da titularidade do direito de propriedade efetuada ao abrigo do procedimento especial para registo de propriedade, está a indicar que a tributação em IUC segue a titularidade de propriedade constante do registo automóvel;

(vi) por fim, quanto ao argumento de que ainda que entenda que a redação do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IUC, alterada pelo [Decreto-Lei n.º 41/2016](#), de 1 de agosto, não contém uma presunção ilidível, aplicar essa interpretação à situação vertente seria inconstitucional por atentar contra o princípio da equivalência, ínsito no artigo 13.º da CRP, o mesmo argumento não colhe:

o em primeiro lugar porque o princípio da equivalência, antes de se traduzir numa específica formulação do princípio da igualdade, significa que o tributo que nele se baseia deve procurar onerar o sujeito passivo na medida do benefício que este auferir ou do custo que este causa. É assim, em primeiro lugar, um critério para determinação do quantum do tributo;

o ainda que se aceite que o imposto é baseado no princípio da equivalência, dele nunca se poderia extrair, como pretende a Requerente, que o mesmo apenas visa titular o proprietário efetivo - pelo contrário, o princípio da equivalência, levado ao limite, levaria a que o imposto devesse recair sobre os utilizadores efetivos - pois são estes que têm os benefícios ou causam custos a partir da utilização dos veículos - e em nenhum momento, nestes autos, nem na lei, existe indicação sobre os elementos que permitem aferir quem, a cada momento, utiliza o veículo e retira dele benefícios ou provoca custos na sociedade (até porque tal seria impraticável). ...”.

Nesta sequência, cabe indagar acerca da verificação ou não da substancial identidade factual entre as decisões arbitrais aqui em confronto, sendo que, na situação em apreço, importa ponderar os seguintes elementos:

- Estamos perante a mesma sociedade que desenvolve actividade comercial em ALD e Leasing de viaturas automóveis;

- A referida sociedade celebrou, com os seus clientes, contratos de locação financeira ou aluguer de longa duração de viaturas automóveis, nos termos dos quais estes últimos adquirem, respectivamente, a obrigação ou a opção de adquirir essas viaturas no fim do período contratual;

- A referida sociedade promoveu a alienação de determinadas viaturas mas, por lapso ou outra razão, continuou com o registo das mencionadas viaturas em seu favor, por não ter sido promovido a respectiva alteração na titularidade registal;

- A sociedade já não era proprietária das ditas viaturas à data em que, nos termos do Código do IUC, se verificou o evento tributário anual de IUC e se tornou devido o respectivo imposto;

- Está em causa, em ambas as decisões em confronto, o IUC e o respectivo Código na versão resultante da alteração legislativa operada pelo [Decreto-Lei n.º 41/2016](#), de 1 de Agosto (doravante, versão pós-2016), a qual, designadamente, alterou a redacção do respetivo artigo 3.º, n.º 1, o qual passou a dispor que: “São sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos.”

Atenta a manifesta similitude factual, importa reconhecer que a própria questão fundamental de Direito não deixa de ser idêntica: trata-se de saber qual o sentido a dar à alteração legislativa ao artigo 3.º do Código do IUC, ocorrida em 2016 e já supra referida e a respeito desta questão, pronunciaram-se as decisões ora em confronto em sentidos claramente opostos, na medida em que, a decisão arbitral recorrida pronunciou-se no sentido de que os sujeitos passivos continuam a ser os proprietários das viaturas, atenta a proibição de presunções ilidíveis em sede de normas incidência de imposto, enquanto que a decisão arbitral fundamento entendeu que, na versão pós-2016, os sujeitos passivos de IUC não são já os proprietários dos veículos, mas, antes, os entes que como tal figurem no cadastro do registo automóvel.

Por último, diga-se que não se pode afirmar que a orientação perfilhada no acórdão arbitral recorrido esteja de acordo com jurisprudência recente e consolidada do S.T.A., no que diz respeito à questão de direito que ora nos ocupa.

Em conclusão, mostram-se reunidos os requisitos do recurso para uniformização de jurisprudência previsto no art. 25.º n.º 2 do R.J.A.T. e no art. 152.º do C.P.T.A., pelo que se passará ao conhecimento do mérito do recurso.

2.2.2 - Do Mérito do Recurso

Após o que ficou exposto, e que serve apenas, nesta altura, para enquadrar a realidade em equação, na medida em que permite recordar os elementos destacados em cada uma das decisões em confronto, sendo de notar que ninguém discutiu a afirmação de que estão reunidos os pressupostos para o conhecimento do recurso.

Nesta sede, como se deu nota, por Acórdão de 17-10-2024 do Pleno deste Supremo Tribunal, foi decidido tomar conhecimento do mérito do recurso e, nesta sequência, negar provimento ao recurso, mantendo-se a decisão arbitral recorrida, uniformizando-se a jurisprudência nos seguintes termos:

Para efeitos do disposto no artigo 3.º n.º 1 do CIUC, na redacção introduzida pelo [Decreto-Lei 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.

O aludido Acórdão foi objecto de recurso para o Tribunal Constitucional que, nos termos da Decisão Sumária n.º 90/2026 de 03-02-2026, decidiu:

a) 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 e, em consequência,

b) Conceder provimento ao presente recurso de constitucionalidade.”

Nestas condições, cumpre agora proceder à reforma do Acórdão proferido em momento anterior nos autos, tendo presente o juízo de inconstitucionalidade emanado da Decisão Sumária do Tribunal Constitucional n.º 90/2026 de 03-02-2026.

Com efeito, nos termos do art. 80.º n.º 2 da [Lei n.º 28/82](#), de 15-11 (Lei Orgânica do Tribunal Constitucional) “Se o Tribunal Constitucional der provimento ao recurso, ainda que só parcialmente, os autos baixam ao tribunal de onde provieram, a fim de que este, consoante for o caso, reforme a decisão ou a mande reformar em conformidade com o julgamento sobre a questão da inconstitucionalidade ou da ilegalidade”.

A partir daqui, importa notar que o Tribunal Constitucional considerou o exposto no Acórdão n.º 1046/2025 que, no final, aponta que “Daí a erigir esse desiderato da praticabilidade e da eficácia tributária em propósito preponderante sem ter na devida consideração princípios constitucionais perfeitamente arregados 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, reitera-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. ...”.

Antes de avançar, importa recordar que o que ficou dito, em momento anterior, sobre a norma em apreço, em função da entrada em vigor do [Decreto-Lei n.º 41/2016](#), de 01-08, o n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, passou a ter a seguinte redacção:

“Artigo 3.º
Incidência Subjetiva

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

Em momento anterior, a jurisprudência e a doutrina maioritárias tinham por adquirido que o art. 3.º n.º 1 do CIUC consagrava uma presunção registral susceptível de prova em contrário (cf. neste sentido Acórdãos deste Supremo Tribunal de 18-04-2018, Proc. n.º 0206/17 e de 03-06-2020, Proc. n.º 0467/14.0BEMDL, ambos disponíveis em www.dgsi.pt e na doutrina, João Ochôa, “Breve reflexão sobre a incidência subjectiva do imposto único de circulação”, Cadernos de Justiça Tributária, Out/Dez 2014, pág. 3 e seguintes).

No preâmbulo do citado [Decreto-Lei n.º 41/2016](#), de 01-08 que introduziu a nova redacção ao artigo 3.º do CIUC, o legislador deixou expresso que “Finalmente, o artigo 169.º da Lei do Orçamento do Estado para 2016 autoriza que se efetuem, também, alterações ao Código do Imposto Único de Circulação. Sendo estas, igualmente, conexas com a necessidade de ultrapassar dificuldades interpretativas que surgiram com redacções anteriores deste Código, importa clarificar-se quem é o sujeito passivo do imposto”.

Neste ponto, deve dizer-se que, apesar do enunciado poder prestar-se a outras interpretações, é hoje pacífico que, como dá nota, o já referido Acórdão deste Supremo Tribunal de 03-06-2020, Proc. n.º 0467/14.0BEMDL, www.dgsi.pt, "...o Governo não atribuiu, no [Decreto-Lei n.º 41/2016](#), natureza interpretativa à alteração que introduziu no dispositivo em causa. Pela simples razão de que atribuiu no mesmo diploma natureza interpretativa a diversas outras disposições e não deixou de o anunciar expressamente no preâmbulo e o consignar expressamente no texto legislativo. O que não fez quanto à norma em causa.

Em segundo lugar, sendo embora verdade que a natureza interpretativa da norma pode ser revelada no facto de recair sobre matéria em que existam fortes divergências, documentadas na jurisprudência e/ou na doutrina, já assim não é se o sentido da lei nova vem ao arrepio da jurisprudência uniformizada ou consolidada sobre o âmbito interpretativo da lei antiga. Como refere J. BAPTISTA MACHADO (in «Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador», Almedina 1990, págs. 246/247), «se entretanto se formou uma corrente jurisprudencial uniforme que tornou praticamente certo o sentido da norma antiga, então a LN que venha a consagrar uma interpretação diferente da mesma norma já não pode ser considerada realmente interpretativa».

Ora, embora tenha existido, inicialmente, alguma controvérsia doutrinária e na jurisprudência arbitral (devidamente descrita no duto parecer do Ex.mo Sr. Procurador Geral Adjunto e para o qual ora remetemos), a jurisprudência dos tribunais superiores tem respondido de forma uniforme a esta questão e deve considerar-se consolidada no sentido que aqui se toma. ...”

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

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

Logo, atendendo ao elemento histórico e sistemático, resulta claro que o legislador elegera como sujeito passivo do imposto não o proprietário do veículo, mas a pessoa como tal inscrita no registo automóvel, o que significa que, para efeitos de incidência subjectiva do imposto, o legislador elegera “as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais se encontre registada a propriedade dos veículos”, independentemente de as mesmas serem ou não as proprietárias do veículo à data da verificação do facto tributário.

Diga-se ainda que a configuração do elemento subjectivo do facto tributário no sentido de abranger as pessoas em nome de quem se encontra registada a propriedade do veículo, é tão-só uma questão de incidência simples, na medida em que é determinado directamente o sujeito passivo, não assentando a técnica legislativa numa presunção legal, tal como ocorria na versão anterior da lei, ou seja, o artigo na versão actual não configura qualquer presunção em si, pode, quando muito, conceber-se que existe uma presunção no fundamento da norma, numa fase pré-jurídica, como processo intelectual que induziu o legislador a estabelecer a norma com a configuração actual. ...”.

Pois bem, neste ponto, este regresso ao passado, pretende sublinhar o propósito vincado pelo legislador na alteração da lei acima apontada e, acima de tudo, reiterar que a leitura da norma no plano infraconstitucional não pode ser outra que não aquela que emerge do que ficou exposto.

Tal equivale a dizer que a posição do Tribunal Constitucional, ao 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, “obliterou” a norma em apreço, dado que, a mesma não comporta outra análise que não a consagrada no aresto proferido em momento anterior nestes autos.

Assim sendo, uma vez que a norma em apreço tem apenas uma leitura possível nos termos descritos e a posição do Tribunal Constitucional deixou a aludida norma sem qualquer substância, resulta manifesto que o disposto no art. 80.º n.º 3 da [Lei n.º 28/82](#), de 15-11 (Lei Orgânica do Tribunal Constitucional) onde se refere que “3 - No caso de o juízo de constitucionalidade ou de legalidade sobre a norma que a decisão recorrida tiver aplicado, ou a que tiver recusado aplicação, se fundar em determinada interpretação da mesma norma, esta deve ser aplicada com tal interpretação no processo em causa.” é insuficiente no sentido de que não dá resposta cabal à questão de saber o que sucede quando o Tribunal Constitucional julga inconstitucional uma norma aplicada (em fiscalização concreta), nomeadamente numa situação como a dos autos.

A partir daqui, crê-se pertinente lançar mão, por identidade de razão, do disposto no art. 282.º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa, pois que, embora seja claro que a norma agora apontada não é directamente aplicável ao caso, temos por adquirido que a solução se impõe pela razão acima enunciada, nas situações em que se considere que a interpretação correta da norma é a que foi julgada inconstitucional (que foi considerada contrária à Constituição).

Na verdade, opção diferente, ou seja, a adopção de uma interpretação da norma que o legislador não pretendeu criar equivale à criação de uma norma nova, solução que deve ser reservada para as situações excepcionais em que não há norma antiga para a substituir.

Nesta sequência, perante o desenho da situação dos autos e que emerge da leitura da norma afirmada no Acórdão de 17-10-2024, a posição do Tribunal Constitucional cria como que um vazio normativo, de modo que, “[d]esaplicada a norma inconstitucional, o tribunal deve julgar o caso como se não existisse a norma julgada inconstitucional, aplicando, se for caso disso, em vez dela, a norma anterior, que ela tenha vindo revogar ou substituir” (J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, in CRP Anotada, 3.ª edição revista, Coimbra Editora 1993 e Jorge Miranda e Rui Medeiros, Constituição Portuguesa Anotada, edição da U.C.P., 2.ª edição, 2020, vol. III, pág. 723 em anotação ao art. 282.º).

Nesta medida, em função da reconstituição da norma afastada pela descrita alteração legal, importa notar que tal norma, com a [Lei n.º 82-B/2014](#), de 31-12, tinha a seguinte redacção:

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

Nesta sequência, e em função da nova realidade que envolve os autos, em função da decisão do Tribunal Constitucional, tem de valorizar-se o exposto no já citado Acórdão deste Supremo Tribunal de 03-06-2020, Proc. n.º 0467/14.0BEMDL, www.dgsi.pt, onde se ponderou:

“... ”

O elemento histórico e o intra-sistemático sugerem que o legislador pretendeu o funcionamento automático da regra de incidência com recurso a um expediente técnico. Assim, é notório que a fórmula legislativa evoluiu da expressão «presumindo-se como tais» (contida nos impostos que o IUC veio substituir) para a expressão «considerando-se como tais», indicando que o legislador pretendeu que se deduzisse directamente dos dados do registo a identificação dos proprietários. Por outro lado, o legislador utiliza no

Código as expressões «presumir» e «considerar» com sentidos notoriamente distintos: no artigo 2.º, n.º 3, presume afetos ao transporte particular os veículos em que não se comprove a afetação a afetação a outro destino (é uma regra probatória); já no artigo 6.º, n.º 2, considera facto gerador do imposto a permanência em território nacional por período superior a 183 dias (é uma proposição jurídica).

No entanto, o elemento teleológico aponta no sentido inverso. Do artigo 1.º do CIUC deriva que o legislador pretendeu que o imposto único de circulação obedecesse ao princípio da equivalência, isto é, funcionasse no pressuposto de que existe uma relação de troca entre o Estado e os contribuintes que têm veículos. Concebendo a disponibilidade ambiental e viária como um recurso público escasso, o legislador configurou o IUC como um instrumento de compensação ou reequilíbrio entre quem polui ou desgasta a rede viária e a comunidade em geral.

Ora, esta relação de troca estabelece-se diretamente entre o Estado e quem utiliza os veículos, que são quem verdadeiramente polui e desgasta as vias. E indiretamente, entre o Estado e os proprietários dos veículos, que são quem disponibiliza a sua utilização por quem polui e desgasta as vias. O que não é possível é conceber é uma relação de troca, nesse âmbito, entre o Estado quem regista a propriedade a seu favor. O registo, desligado da propriedade efetiva, não tem nenhuma relação possível com a poluição ou com o desgaste das vias.

Mas vamos ao funcionamento da norma, no pressuposto de que temos uma proposição remissiva: se o legislador pretende que se tribute como proprietário o titular do registo que se sabe não ser o verdadeiro proprietário, temos uma ficção jurídica, isto é o funcionamento de uma norma que reputa como existente um facto que se sabe inexistente.

Ora, a aplicação destas ficções jurídicas no direito fiscal deve ser proporcionada aos objetivos de eficiência e de combate à evasão fiscal. E não se vê como pode considerar-se proporcionada uma norma que funcione mesmo em situações limite em que se saiba que o verdadeiro proprietário é outrem. A evasão fiscal combate-se, nestes casos, tributando o verdadeiro proprietário. Quando muito, responsabilizando o anterior titular quando, por culpa sua, tivesse inviabilizado a cobrança do tributo junto do verdadeiro proprietário. Mas não abstraindo de tudo isso, transformando a eficiência fiscal num fim em si mesmo, totalmente desligado da justiça fiscal.

Por outro lado, o funcionamento destas ficções também não pode 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.

Ora, o registo de propriedade de um veículo não revela, em si mesmo, nenhuma capacidade de contribuir para o financiamento do custo ambiental e viário que a utilização dos veículos gera. Porque o registo não confere por si só o poder de extrair algum rendimento dos veículos, o valor económico da sua utilização ou sequer da sua detenção. Um imposto centrado no registo dos veículos só revela mesmo a capacidade económica de os registar.

Daqui se retira que uma interpretação deste preceito que se conforme com os sobreditos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva é aquela que o configura com uma presunção jurídica. Isto é, uma disposição que, baseada na experiência ou numa ideia de probabilidade, dispensa a administração de indagar quem é o verdadeiro proprietário.

Seria então o momento de indagar se se os sobreditos princípios se compatibilizariam com o funcionamento de presunções absolutas, que não admitissem a prova em contrário. Mas não é necessário. Porque o artigo 73.º da lei geral tributária dispõe que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.

Daqui se retira que uma interpretação deste preceito que se conforme com o comando daquele artigo 73.º da lei geral tributária é a que o configura como uma presunção ilidível. Isto é uma disposição que onera o titular registado do veículo com o ónus de demonstrar que não é o verdadeiro proprietário.

Há, todavia, uma fórmula interpretativa que compatibiliza o preceito com todos estes princípios e comandos legais, porventura sem necessidade de restringir o seu âmbito. Configurando-a como uma norma remissiva. No caso, uma norma que remete a consequência jurídica de uma previsão normativa para a consequência jurídica estabelecida noutra norma.

Neste sentido, o legislador não estará no dispositivo legal a considerar proprietários os titulares inscritos no registo automóvel, mas a considerar proprietários os que como tal fossem considerados de acordo com as regras do registo automóvel.

Tendo em conta que, nos termos do artigo 1.º do Regulamento do Registo Automóvel, este tem por fim individualizar os respetivos proprietários e dar publicidade aos direitos registados, isto significará que a norma remissiva estará a considerar proprietários os que como tal se declarem junto de oficial público e que como tal se anunciem através dos instrumentos de publicitação adequados.

E tendo em conta que, nos termos do artigo 7.º do Código do Registo Predial - aplicável ao registo automóvel por força do seu artigo 29.º - o legislador atribui ao registo definitivo a presunção de que o direito existe nos termos registados, isto significa que a norma remissiva está, afinal, a considerar (leia-se, a relevar) na regra da incidência a presunção derivada do registo.

Presunção que, assim, deve considerar-se ilidível nos mesmos termos em que o seja a presunção derivada do registo.

Assim sendo, e ao contrário do que defende o Ex.mo Representante da Fazenda Pública nas suas duntas alegações, a norma em causa, na sua versão originária, não deve ser interpretada no sentido se que se pretendeu tributar as pessoas em nome das quais se encontrasse registada a propriedade dos veículos, mas as pessoas que fossem proprietários dos veículos, presumindo-se como tal os titulares inscritos no registo. ...”.

2.2.3 - Conclusão

O artigo 3.º, n.º 1 do Código do IUC, ripristinado por referência à alteração introduzida pela [Lei n.º 82-B/2014](#), de 31-12, consagra uma incidência subjectiva real, apesar de assente numa presunção de propriedade decorrente do averbamento constante do registo automóvel e que é ilidível, podendo o titular inscrito no registo automóvel inverter a prova no sentido de que o efectivo proprietário é outrem.

3 - DECISÃO

Nestes termos, acordam em conferência os juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal, de harmonia com os poderes conferidos pelo art. 202.º da Constituição da República Portuguesa, em tomar conhecimento do mérito do recurso e, nesta sequência, negar provimento ao recurso, mantendo-se a decisão arbitral recorrida, uniformizando-se a jurisprudência nos termos descritos em 2.2.3..

Custas pela Recorrente.

Notifique-se. D.N..

Comunique ao CAAD.

Lisboa, 29 de Abril de 2026. - Pedro Nuno Pinto Vergueiro (relator) - Isabel Cristina Mota Marques da Silva - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes - Joaquim Manuel Charneca Condesso - Nuno Filipe

Morgado Teixeira Bastos - Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro - Anabela Ferreira Alves e Russo - João Sérgio Feio Antunes Ribeiro - Jorge Cortês - Catarina Almeida e Sousa.