

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 43/2014-T

Tema: IUC – Incidência subjectiva; Exigibilidade do Imposto

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 43/2014-T

Tema: IUC – incidência subjectiva / Exigibilidade do Imposto

Requerente: A..., Lda.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

Os Árbitros Juiz Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros, Dr. Rogério M. Fernandes Ferreira e Dr. José Nunes Barata, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 25 de Março de 2014, acordam no seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

A) Relatório:

1. **A..., LDA.** (doravante designado por “Requerente”), pessoa colectiva n.º ..., com sede em ..., Paço de Arcos, apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de tribunal arbitral, no dia 22 de Janeiro de 2014, ao abrigo do disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por “RJAT”), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada por “Requerida”).
2. A Requerente pretende, no referido pedido de pronúncia arbitral, que o Tribunal Arbitral declare:
 - (i) a anulação de 408 actos de liquidação referentes ao Imposto Único de Circulação (IUC) e dos correspondentes juros compensatórios.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e foi notificado à Requerida, em 23 de Janeiro de 2014.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, os signatários foram designados como árbitros pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo as nomeações sido aceites, nos termos legalmente previstos.
5. Em 28 de Abril de 2014, a Requerida apresentou a sua Resposta.
6. Em 2 de Junho de 2014, e nos termos e para os efeitos previstos no artigo 18.º, do RJAT, foi realizada a primeira reunião arbitral, no CAAD.
7. A **Requerente** sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:
 - (i) A Requerente é uma sociedade comercial que tem por objecto social a importação, comercialização, distribuição de automóveis, partes, peças, acessórios ou outros serviços complementares ou relacionados, nos quais se incluem serviços de assistência técnica.
 - (ii) No âmbito da actividade comercial, a Requerente importa para Portugal veículos automóveis da marca..., que são, também, por si vendidos aos concessionários, que integram a rede distribuição e, são estes últimos, por sua vez, que revendem os veículos aos consumidores finais, seus clientes.
 - (iii) A Requerente alegou que sendo um operador registado, os veículos automóveis podem ser por si introduzidos no consumo através da impressão de Declarações Aduaneiras de Veículo (DAV).
 - (iv) Com a emissão das DAV, e depois de pago o imposto, a Requerente solicita junto do IMTT a atribuição de um certificado de matrícula, o que apenas faz quando a sua rede de concessionários a informa de que celebrou contrato de compra e venda de um determinado veículo.
 - (v) A Requerente faz, ainda, referência ao facto de que a obtenção de um certificado de matrícula obriga a apresentação da DAV, razão pela qual o primeiro registo é efectuado em nome da Requerente.
 - (vi) Sustenta a Requerente que, tendo em consideração o disposto nos artigos 3.º, n.º 1, e 6.º, n.º 1, do Código do IUC, o facto gerador do IUC é constituído pela propriedade do veículo tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional.

- (vii) Sustenta, porém, a Requerente que, no ano da matrícula ou registo do veículo em território nacional, o proprietário dispõe de 60 dias para registar o veículo e, após este registo, inicia-se a contagem do prazo de 30 dias para liquidação e pagamento do imposto, pelo que entre o momento em que é atribuída a matrícula e o termo do prazo para liquidação e pagamento do imposto, está em causa um prazo de 90 dias, nos termos do disposto no artigo 17.º, n.º 1, do Código do IUC e do artigo 42.º, n.º 2, do Regulamento do Registo Automóvel.
- (viii) Sustenta, ainda, a Requerente no seu Pedido de Pronúncia Arbitral que o artigo 18.º, do Código do Imposto Único de Circulação dispõe que na ausência de registo, findo o prazo de 60 dias para registo, o imposto devido no ano da matrícula é liquidado ao sujeito passivo com base na DAV.
- (ix) Deste modo, a Requerente conclui que se a propriedade dos veículos for transmitida antes do decurso do prazo para o registo dos veículos e, antes do imposto ser liquidado e exigível, é possível afastar a responsabilidade do anterior proprietário registado (o proprietário inicial) do veículo.
- (x) Sustenta a Requerente que, ainda que nalguns casos, findo o prazo de sessenta dias para registo, ainda estivesse registada como proprietária dos referidos veículos, na verdade os mesmos já haviam sido transmitidos.
- (xi) Ou seja, de acordo com a Requerente, findo o prazo de sessenta dias para registo, já os veículos haviam sido transmitidos para um terceiro (o concessionário) que, por seu turno, os transmitiu aos consumidores finais antes do imposto se mostrar exigível.
- (xii) Sustenta a Requerente que o artigo 3.º, do Código do IUC consagra uma presunção ilidível, a qual é afastada através da junção de facturas que comprovam a transmissão dos referidos veículos antes do termo do prazo para registo e, conseqüentemente, antes do imposto se mostrar exigível.
- (xiii) Assim, à data de liquidação e vencimento das liquidações de IUC discutidas no caso em apreço, a Requerente considerou não ser proprietária dos veículos constantes das notificações e, bem assim, não ser responsável pelo pagamento do imposto. Alega, ainda, a Requerente que o registo da propriedade automóvel não tem efeito constitutivo da propriedade, mas sim natureza declarativa e, bem assim, que a propriedade dos veículos é determinada por efeito do contrato, de acordo com o artigo 897.º, alínea a), do Código Civil.

- (xiv) Em suma, a Requerente sustenta que há um erro de facto e de direito na interpretação e aplicação das normas de incidência subjectiva do IUC, pelo que deve ser determinada a anulação dos 408 actos de liquidação relativos ao IUC, referentes a 408 veículos identificados pelo número de matrícula e, bem assim, dos correspondentes juros compensatórios.

8. A Requerida respondeu sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e alegando, em síntese, que:

- (i) A Requerida, antes de proceder à apresentação da Resposta, considerou que os referidos actos de liquidação deviam ser mantidos, face à exigibilidade dos mesmos, não pretendendo assim a opção de revogação, rectificação, reforma ou conversão dos mesmos, conforme é admitido pelo artigo 13.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.
- (ii) A Requerida considera que a interpretação apresentada pela Requerente resulta de um equívoco em resultado de uma leitura enviesada da letra da lei, uma vez que o legislador não utilizou no artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação a expressão “presumem-se”, pelo que considera a Requerida que o referido normativo consagra, expressa e intencionalmente, o que se deve considerar legalmente como proprietários dos veículos.
- (iii) Neste sentido, a Requerida invoca de forma exemplificativa disposições normativas, como os artigos 2.º do Código do IMT, 2.º, 3.º e 4.º do Código do IRS e 4.º, 17.º, 18.º e 20.º do Código do IRC, para sustentar que o artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação não consagra qualquer presunção.
- (iv) A Requerida sustenta ser imperativo concluir no caso em apreço que o legislador no artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC, estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como proprietários as pessoas em nome das quais os veículos estão registados, preservando-se, assim, a unidade do sistema jurídico-fiscal. Mais, alegou que considerar esta norma uma presunção, seria efectuar uma interpretação *contra-legem*.
- (v) Conclui, pois, a Requerida que o artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC não consagra uma presunção, porque o que está realmente em causa é uma opção de política legislativa, cuja intenção foi a de que sejam considerados proprietários dos veículos aqueles que constam do registo automóvel. Neste sentido, a Requerida

invoca a Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, no âmbito do processo n.º .../13.0 BEPNF.

- (vi) Por outro lado, a Requerida refere, também, que o elemento sistemático de interpretação da lei demonstra que o entendimento da Requerente não tem apoio na lei. Neste sentido, a Requerida estabelece a articulação entre a incidência subjectiva de IUC e o facto constitutivo da obrigação de imposto, e alega que apenas as situações objecto de registo geram o nascimento da obrigação de imposto.
- (vii) De acordo com a Requerida o momento a partir do qual se constitui a obrigação do imposto apresenta uma relação directa com a emissão do certificado de matrícula, na qual devem constar os factos sujeitos a registo.
- (viii) Sustenta a Requerida que tendo ou podendo ter acesso ao Registo Automóvel e ao certificado no qual devem constar todos os actos sujeitos a registo, são conferidos à Requerida todos os elementos necessários à determinação do sujeito passivo do imposto, sem necessidade de recorrer quaisquer contratos de natureza particular que confirmem esses direitos. Assim sendo, sustenta a Requerida que a falta de tal registo ou a desactualização do mesmo, nos termos do artigo 42.º, do Regulamento do Registo Automóvel, apenas é imputável ao sujeito passivo do Imposto Único de Circulação e não ao Estado.
- (ix) De acordo com a Requerida, o entendimento sustentado pela Requerente conduziria à impraticabilidade do Imposto Único de Circulação, uma vez que qualquer pessoa que tivesse registada na Conservatória do Registo Automóvel, poderia afastar a sua responsabilidade pelo pagamento do imposto, bastando para tal invocar a celebração de um contrato, ainda que oral, mas que não foi registado, colocando, inclusive, em causa o prazo de caducidade do imposto e a segurança e certeza jurídicas.
- (x) A Requerida sustenta o seu entendimento alegando que a reforma do regime de tributação dos veículos em Portugal, alterou o regime de tributação automóvel, passando, assim, os sujeitos passivos de imposto a ser os proprietários que constam do registo de propriedade, independentemente, da circulação dos veículo, evitando-se com isto a existência de muitos veículos que não estão registados em nome do real proprietário.
- (xi) Ainda de acordo com a Requerida, embora as preocupações ambientais estejam patentes no Código do Imposto Único de Circulação, não se pode ignorar que o

legislador fiscal pretendeu ao criar o Imposto Único de Circulação que sejam considerados sujeitos passivos deste imposto as pessoas singulares e colectivas em nome das quais os veículos estão registados, independentemente da circulação dos veículos na via pública.

- (xii) Por outro lado, a Requerida invoca, ainda, que a interpretação da Requerente é desconforme com a Constituição, tendo presente o princípio da confiança e segurança jurídica, o princípio da eficiência do sistema tributário e o princípio da proporcionalidade, articulados com o princípio da capacidade contributiva, porque desvaloriza a realidade registal em detrimento de uma realidade informal e insusceptível de um controlo mínimo por parte da Requerida. Neste sentido, invoca a Requerida a proposta de Lei n.º 118/X, relativa à reforma da tributação automóvel, porque visa-se também com esta reforma o aprofundamento do progresso que nos últimos tempos se tem feito ao nível da Administração Tributária, particularmente, no que respeita à gestão de um sistema de informação completo, organizado e fiável.
- (xiii) Por esse motivo, alega a Requerida que o entendimento defendido pela Requerente é ofensivo do princípio da eficiência do sistema tributário, na medida em que traduz um entorpecimento e encarecimento das competências da Requerida, impedindo o controlo do tributo e tornando inúteis os sistemas de informação registal com prejuízo para os interesses do Estado Português.
- (xiv) A Requerida invoca, ainda, a ausência de prova da transmissão dos veículos em causa, uma vez que a Requerente apenas juntou, para efeitos de demonstração da transmissão dos veículos, cópias de facturas de venda de cada um dos veículos, as quais não constituem um documento idóneo para comprovar a venda dos veículos, acrescentando, ainda, que nas referidas facturas consta o nome da Requerente, na data em que é devido o imposto.
- (xv) Com efeito, considera a Requerida que as facturas não fazem prova de uma inequívoca declaração de vontade por parte do pretense adquirente, a qual deveria ser efectuada através da junção dos meios de pagamento do preço ou dos recibos de quitação de dívida.
- (xvi) Relativamente aos juros indemnizatórios, a Requerida entende que os actos tributários são válidos e legais e, neste sentido, não há um erro imputável aos serviços, que determine que a Requerente tem direito a estes juros.

- (xvii) Por fim, a Requerida alegou que deve a Requerente ser considerada responsável pelo pagamento das custas arbitrais, pelo facto de ter sido esta a responsável pela dedução do pedido de pronúncia arbitral, por não ter actualizado o registo automóvel.
- (xviii) Em suma, a Requerida considera que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, mantendo-se assim, os actos de liquidação impugnados.

B) Saneador

- 9.** O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
- 10.** As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- 11.** Não se verificam nulidades, nem questões prévias, que atinjam todo o processo, pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.
- 12.** No âmbito da primeira reunião arbitral realizada, nos termos do artigo 18.º, do RJAT, em 2 de Junho de 2014, foi esclarecido pela Requerida que as liquidações anuladas relativamente aos veículos listados no artigo 4.º da Resposta constam do Processo Administrativo e, bem assim, esclareceu que se deve ler a matrícula do veículo ... e não ..., como por lapso consta do artigo 2.º.
- 13.** Na sequência da anulação oficiosa das liquidações de IUC referentes aos veículos, realizada pelo Serviço de Finanças de ... -..., devem o objecto e valor da causa serem reduzidos, passando, assim, o valor da causa a ser € 61.156,45 (anteriormente € 61.653,35).

C) Objecto da pronúncia arbitral

- 14.** Vêm colocadas ao Tribunal as seguintes questões, nos termos atrás descritos:
- (i) Deverão ser declarados anulados os 408 actos de liquidação referentes ao Imposto Único de Circulação, acrescido dos correspondentes juros compensatórios?
- (ii) Terá a Requerente direito a juros indemnizatórios?

(iii) Pode a Requerida ser isenta do pagamento de custas arbitrais, sendo a responsabilidade, nestes casos, única da Requerente?

D) Matéria de facto (Factos provados)

15. Consideram-se como provados os seguintes factos, com relevância para a decisão, com base na prova documental junta aos autos:

- (i) A Requerente foi notificada de actos liquidação de IUC, referentes aos exercícios de 2009 a 2012, por parte do Serviço de Finanças de ... -..., em Agosto de 2013, no valor de € 61.653,35 (**cfr. Liquidações juntas pela Requerente**).
- (ii) A Requerente exerceu o direito de audição prévia, em 14 de Agosto de 2013, nos termos do qual considerou que à data da liquidação e vencimento do imposto, os veículos já não se encontravam registados em seu nome, pelo que não deveria ser considerada sujeito passivo de IUC.
- (iii) Por Ofício do Serviço de Finanças de ..., de 6 de Setembro de 2013, a Requerente foi notificada da resposta ao direito de audição prévia, nos termos do qual não foi dado provimento ao direito de audição. (**cfr. Doc. 1 junto pela Requerente**)
- (iv) Relativamente ao veículo de matrícula ..., a Requerente foi notificada da demonstração de liquidação do IUC, referente ao exercício de 2011, da qual resultou um montante de imposto a pagar de € 98,51. (**cfr. Doc.2 junto pela Requerente**).
- (v) Sucede que, este veículo era proveniente de Espanha e foi importado para Portugal, em 9 de Novembro de 2011 e foi vendido em 28 de Dezembro de 2011 ao concessionário ..., Lda., conforme resulta da factura/recibo n.º ... (**cfr. Docs.3 e 4 juntos pela Requerente**).
- (vi) Em 6 de Janeiro de 2012, o concessionário *supra* identificado vendeu e entregou o veículo ao consumidor final, conforme se comprova pela factura FAVN – ... (**cfr. Docs. 5 e 6 juntos pela Requerente**).
- (vii) Assim, conclui-se que à data da liquidação e vencimento dos impostos, não era a Requerente proprietária do veículo acima referido.

(viii) Acresce, também, que se considera provado o processo de transmissão de propriedade ao consumidor final, de cada veículo, que foi sobre o qual incidiu liquidação/liquidações, na medida em que foi junta a guia de transporte do veículo, a factura de venda ao concessionário, factura de venda do concessionário ao consumidor final e auto de entrega do veículo (**Cfr. 505 ficheiros em pdf, com 2176 documentos, juntos pela Requerente**).

(ix) O Serviço de Finanças de ... -..., anulou oficiosamente as liquidações referentes aos veículos com as seguintes matriculas: ... (**cfr. documento apresentado em 4 de Junho de 2014 pela Requerida**).

16. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito, em face das possíveis soluções de direito, e não há factos não provados com interesse para a decisão da causa.

E) Do Direito

17. Da apreciação da legalidade dos actos de liquidação contestados:

- (i) A questão subjacente ao presente pedido de pronúncia arbitral tem em consideração liquidações de IUC notificadas à Requerente.
- (ii) Para este efeito, será necessário determinar a incidência subjectiva do Imposto Único de Circulação e, bem assim, sobre o momento em que ocorre o facto gerador deste imposto.
- (iii) Assim, cumpre desde já, analisar a incidência subjectiva, de acordo com o disposto no Código do IUC.
- (iv) No que a esta questão diz respeito, a Requerente sustenta que tem por objecto a importação de veículos automóveis, para Portugal, da marca..., os quais se limita a comercializar antes do termo do prazo para registo dos mesmos. Considera, pois, a Requerente não ser sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado. Neste sentido, sustenta a Requerente que o artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação consagra uma presunção ilidível, ou seja, que admite prova em contrário, nomeadamente, através da demonstração de que os veículos em causa foram transmitidos a terceiros antes de o imposto se mostrar exigível.

- (v) Em sentido contrário, a Requerida considerou que o disposto no artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC, não dispõe uma presunção, pelo contrário, estabeleceu expressa e intencionalmente que se consideram como proprietários as pessoas em nome das quais os veículos estão registados.
- (vi) Ora, sendo esta a questão principal a decidir nos presentes autos, cumpre, agora, tomar posição sobre se a norma de incidência subjectiva referida, estabelece uma presunção legal, susceptível de ilusão, conforme defendido pela Requerente, ou consagra, como sustentado pela Requerida, de forma expressa e inilidível, que as pessoas em nome das quais os veículos estão registados são os proprietários, para efeitos de incidência subjectiva do IUC, conforme defendido pela Requerida.
- (vii) Com vista à apreciação desta matéria deve ter-se presente o disposto no Decreto-lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro, no artigo 1.º, na medida em que considera quanto ao registo de veículos que este “*tem essencialmente por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respectivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico*”. Por outro lado, o artigo 7.º do Código do Registo Predial, aplicável *ex vi* artigo 29.º, do Decreto-lei n.º 54/75, que “*o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito nos precisos termos em que o registo define*”.
- (viii) Parece, pois, segura a conclusão de que o registo definitivo é uma presunção ilidível da existência do direito, que pode ser ilidida, ou seja, admite a prova em contrário. E mais, no Código do IUC não existe qualquer disposição que exija o registo, enquanto condição de validade dos contratos.
- (ix) Todavia, antes de expor a posição que nos parece mais correcta no que diz respeito à interpretação do disposto no artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC, é relevante ter presente o artigo 11.º da Lei Geral Tributária, na medida em que as normas tributárias devem ser interpretadas de acordo com os princípios gerais de interpretação e, bem assim, o preceito do artigo 9.º do Código Civil que estabelece as regras e elementos para a interpretação das normas.
- (x) Para que possamos concluir-se se: i) o artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação consagra uma presunção ilidível de quem deve ser considerado sujeito passivo do Imposto Único de Circulação com base no Registo Automóvel ou se, ii) o Legislador pretendeu expressa e intencionalmente

determinar, com base no registo automóvel, quem deve ser considerado o sujeito passivo do Imposto Único de Circulação, atentemos na letra da Lei:

“Artigo 3.º Incidência subjectiva

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.” (Sublinhado nosso).

- (xi) Ora, de acordo com o elemento literal da norma referida, a problemática centra-se na expressão “*considerando-se*” utilizada pelo legislador. De facto, a letra da Lei não refere a expressão “*presumindo-se*”, conforme constava nos diplomas antecedentes ao presente Código. Assim, é questionável se a natureza de presunção está ou não em causa na presente norma em análise.
- (xii) Sobre a consagração no artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação de uma presunção ilidível pronunciaram-se já diversas decisões arbitrais, nomeadamente, as proferidas nos processos 26/2013-T, 27/2013-T, 14/2013-T, 73/2013-T, 170/2013-T.
- (xiii) Seguindo, nesta sede, anteriores decisões sobre esta matéria parece que devemos concluir que, de facto, o artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC consagra uma presunção, pois, não é a substituição da expressão “*presumindo-se*” pela expressão “*considerando-se*” que faz com que esta norma deixe de consagrar uma presunção. Note-se que, ambas as expressões têm sido utilizadas pelo legislador de forma equivalente. Assim, o argumento semântico referido pela Requerida não nos parece merecer provimento.
- (xiv) Neste sentido, verifica-se, a título de exemplo, que no artigo 243.º, n.º 3, do Código Civil e nos artigos 45.º, n.º 6, e 89-A, n.º 4, da Lei Geral Tributária, também é utilizada a expressão “*considera-se*”, e no entanto, estamos perante presunções legais pelo que, de acordo com as normas gerais de interpretação prevista no artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil, considera-se que está assegurado o mínimo de correspondência verbal, para efeitos da determinação do pensamento legislativo que se encontra objectivado na norma em apreço – elemento literal. Atente-se que no que se refere à segunda disposição legal referida, Jorge Lopes de Sousa considera estar em causa uma presunção ilidível de notificação, para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito de liquidação (cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, Vol. I, 6.ª Edição, Áreas Editora, S.A., Lisboa 2011, p. 388).

- (xv) Por outro lado, e ainda no âmbito dos elementos da interpretação de acordo com o artigo 9.º do Código Civil, importa atender ao elemento histórico. Assim, recordando o Decreto-Lei n.º 599/72, de 30 de Dezembro e o Decreto-Lei n.º 116/94, de 3 de Maio, no que diz respeito à incidência subjectiva foi prevista a presunção de que os sujeitos passivos de IUC são as pessoas em nome das quais os veículos se encontravam matriculados à data da liquidação.
- (xvi) Assim, quanto a este elemento de interpretação fica demonstrado que os antecedentes do Código do IUC consagraram uma presunção de que são sujeitos passivos do Imposto Único de Circulação os proprietários registados na Conservatória do Registo Automóvel.
- (xvii) Por fim, no que se refere ao elemento racional e teleológico, importa fazer notar que o Imposto Único de Circulação tem subjacente o princípio da equivalência consagrado no artigo 1.º, do Código do Imposto Único de Circulação. Este princípio veio corporizar as preocupações ambientais deste imposto ao estabelecer que o imposto deve onerar os contribuintes pelos custos ambientais e viários provocados pela circulação automóvel, ou seja, quem polui tem de pagar (princípio que também subjaz ao artigo 66.º, n.º 2, alínea h), da Constituição da República Portuguesa).
- (xviii) Ora, ao não admitir que a presunção constante do artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação é ilidível, nomeadamente, através da demonstração de que os veículos objecto de registo foram transmitidos antes do imposto se mostrar exigível estar-se-ia a desrespeitar o princípio da equivalência, fazendo recair sobre o proprietário constante do registo e não sobre o real proprietário o pagamento do imposto. Assim sendo, também de acordo com este elemento o artigo 3.º, n.º 1, do Código do IUC é interpretado no sentido de estar em causa uma verdadeira presunção *juirs tantum*.
- (xix) Em face do exposto fica claro o entendimento de que o artigo 3.º do Código do IUC prevê uma presunção ilidível pelo que, a questão semântica em nada altera o sentido interpretativo desta norma. Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa afirma que em matéria de incidência tributária, as presunções podem ser reveladas pela expressão presume-se ou por expressão semelhante (cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *in ob cit.*, p. 589) e, bem assim, A. Brigas Afonso e Manuel Teixeira Fernandes consideram que não houve alterações relativamente à situação que vigorou no âmbito dos extintos IMV, ICI e ICA, ou seja, no âmbito do Imposto Municipal sobre Veículos, do Imposto de Circulação e do Imposto de Camionagem (cfr. AFONSO, A. Brigas, FERNANDES, Manuel

Teixeira, Imposto sobre veículos e imposto único de circulação, Coimbra Editora, 2009, p.187).

- (xx) Por outro lado, no que respeita à importância do registo automóvel, enquanto argumento invocado pela Requerida, para efeitos de considerar como proprietária e sujeito passivo de imposto a Requerente, importa também referir que o registo permite publicitar a situação jurídica dos bens e, bem assim, presumir que existe o direito sobre esses e que o mesmo pertence ao titular, conforme consta do registo. Com isto, podemos considerar que o registo não tem natureza constitutiva do direito, mas sim, natureza declarativa, pelo que se conclui que o registo não constitui condição de validade da transmissão do veículo do vendedor para o comprador.
- (xxi) A propriedade é assim adquirida mediante a celebração de contrato de compra e venda, atente-se no disposto no artigo 879.º, alínea a), do Código Civil, que prevê que um dos efeitos deste contrato assenta na transmissão da coisa ou da titularidade do direito.
- (xxii) Concluindo-se que o artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação consagra uma presunção ilidível, cumpre ainda analisar se esta presunção foi efectivamente ilidida por parte da Requerente, conforme resulta do disposto no artigo 73.º, da Lei Geral Tributária que *“as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário, pelo que são ilidíveis”*. Assim, deve a pessoa que está inscrita no registo como proprietária do veículo e, nesse sentido, que foi considerada pela Requerida como sujeito passivo de imposto, demonstrar mediante elementos de prova disponíveis que não é o real proprietário do veículo e, bem assim, que a propriedade foi transferida para outrem.
- (xxiii) Ora, no caso em apreço, a Requerente produziu prova documental, conforme resulta da apresentação das guias de transporte dos veículos, das facturas de venda aos concessionários, das facturas de venda dos concessionários aos consumidores finais e autos de entrega do veículo, e que demonstram que à data das liquidações não se considerava proprietária dos veículos em causa. Todavia, a Requerida considerou que esta prova não seria bastante, pelo facto de no âmbito do direito de audição prévia terem sido juntas informações prestadas pelo Ministério da Justiça, que consideravam a Requerente enquanto proprietária e, por isso, sujeito passivo de imposto.

- (xxiv) Com efeito, entendemos que as facturas de venda apresentadas e autos de entrega do veículo gozam de presunção de veracidade e, neste sentido, de idoneidade e força bastante para ilidir a presunção que resulta das liquidações, de acordo com o disposto no artigo 75.º da Lei Geral Tributária. Neste sentido, considera-se que a Requerida ao não ter tido em consideração a prova documental junta pela Requerente, se encontra em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o que determina a anulação dos correspondentes actos de liquidação.
- (xxv) Por outro lado, em matéria de liquidação e de pagamento do imposto, estabelece o n.º 1, do artigo 17.º do Código do IUC que, no ano da matrícula ou registo do veículo em território nacional, o imposto é liquidado pelo sujeito passivo do imposto nos 30 dias posteriores ao termo do prazo legalmente exigido para o respectivo registo. Sendo que, de acordo com o artigo 42.º, n.º 2, do Regulamento do Registo de Automóveis, tratando-se de registo inicial de propriedade, o veículo deverá ser registado no prazo de 60 dias a contar da data da atribuição da matrícula.
- (xxvi) Ou seja, no ano da matrícula, apenas é possível determinar o sujeito passivo do Imposto Único de Circulação findo o prazo para registo, ou seja, o prazo de 60 dias, contados da matrícula, pelo que apenas nesse momento o imposto se mostra exigível.
- (xxvii) Corroborando este mesmo entendimento, o Código do Imposto Único de Circulação estabelece no seu artigo 18.º, n.º 1, alínea a), (“Liquidação Oficiosa”) que, *“Na ausência de registo de propriedade do veículo efectuado dentro do prazo legal, o imposto devido no ano da matrícula do veículo é liquidado e exigido: a) Ao sujeito passivo do imposto sobre veículos com base na declaração aduaneira do veículo, ou com base na declaração complementar de veículos em que assenta a liquidação desse imposto, ainda que não seja devido;”*
- (xxviii) Ou seja, de acordo com esta disposição legal, apenas nas situações em que a propriedade do veículo não é registada no prazo legal de 60 dias (artigo 42.º, n.º 2, do Regulamento do Registo de Automóveis) é que o imposto é exigido ao sujeito passivo do Imposto sobre Veículos.
- (xxix) No entanto, não pode confundir-se o sujeito passivo do Imposto sobre Veículos (*in casu* o Operador Registado) com o sujeito passivo do Imposto Único de Circulação. Na verdade, a Lei é clara, o sujeito passivo do Imposto sobre

Veículos apenas fica responsável pelo pagamento do imposto se não for possível determinar o sujeito passivo do Imposto Único de Circulação findo o prazo legalmente estabelecido para registo.

- (xxx) Deste modo, nas situações em que o sujeito passivo do Imposto sobre Veículos logra demonstrar que transmitiu os veículos em causa a terceiros antes do termo do prazo para registo, deverá concluir-se que logrou ilidir a presunção estabelecida no artigo 3.º, n.º 1, do Código do Imposto Único de Circulação.
- (xxxi) Aqui chegados, impõe-se concluir que a Requerente, enquanto Operador Registado, embora tenha, no exercício da sua actividade comercial, importado os veículos em apreço, procedido à sua introdução no consumo, através da emissão da Declaração Aduaneira de Veículo, pago o Imposto sobre Veículos e solicitado, junto do IMTT, a atribuição de matrícula, não é sujeito passivo do Imposto Único de Circulação, uma vez que logrou demonstrar, através da junção dos meios de prova identificados no parágrafo (XXIII) que no prazo de 60 dias para registo transmitiu os veículos a terceiros.
- (xxxii) Ou seja, a Requerente logrou demonstrar que os veículos em apreço foram transmitidos dentro do prazo de 60 dias para registo e, conseqüentemente, antes do imposto se tornar exigível.
- (xxxiii) Em face do exposto, e no que diz respeito à exigibilidade do imposto, conclui-se que a propriedade dos veículos em apreço foi transmitida mediante contrato de compra e venda e, bem assim, que à data em que o IUC se tornou exigível a Requerente já não era proprietária, conforme resulta da prova documental junta por esta.

18. Do direito a juros indemnizatórios:

- (i) No que diz respeito ao direito a juros indemnizatórios esta questão foi apenas suscitada pela Requerida, não existindo no pedido de pronúncia arbitral, qualquer referência feita pela Requerente.
- (ii) No entanto, defendendo a Requerida que a Requerente não tem direito a juros indemnizatórios, importa atender aos artigos 43.º, n.º 1, e 100.º da Lei Geral Tributária, e artigo 100.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária na medida em que se prevê o direito a juros indemnizatórios nos casos em que se verifica um erro imputável aos serviços de que resulta pagamento de dívida

tributária em montante superior ao legalmente devido, pelo que se pretende uma restituição da legalidade.

- (iii) No âmbito do presente caso importa referir que não se verificou o pagamento das liquidações contestadas, pelo que os referidos juros não foram peticionados.
- (iv) Todavia, mesmo admitindo que tinham sido peticionados pela Requerente, entende-se que o direito a juros indemnizatórios depende do pagamento do imposto num montante superior ao devido e que tal pagamento derive de um erro de facto ou de direito imputável aos serviços da Administração Tributária. Ora, relativamente a esta questão tem sido considerado pela jurisprudência arbitral, que não está em causa um erro imputável aos serviços, que determine este direito a favor do contribuinte.
- (v) Em face do exposto, considerando que esta questão não foi peticionada pela Requerente no âmbito do pedido de pronúncia arbitral apresentado, nos termos dos artigos 3.º, n.º 1, 609.º, n.º 1 e 614.º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Civil, não cumpre conhecer desta questão.

19. Da responsabilidade pelo pagamento de custas arbitrais:

- (i) Por fim, no que diz respeito à ultima questão referida pela Requerida cujo fundamento assenta no facto de não estar no seu controlo o conhecimento da transmissão da propriedade de veículos e, por isso, o IUC ser liquidado de acordo com a informação registal.
- (ii) Assim, argumenta não tendo a Requerente procedido com o zelo exigível à actualização do registo automóvel, entende a Requerida que se limitou a cumprir com as obrigações legais a que está adstrita, pelo que entende que a Requerente deve ser condenada ao pagamento das custas arbitrais. Ora, entendemos que este argumento não pode proceder, pois a lei nos termos do artigo 527.º, n.º 1 do Código de Processo Civil, *ex vi* 29.º, n.º 1, e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, estabelece que será condenada em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.
- (iii) Todavia, o n.º 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que se trata da parte vencida,

na proporção em que o for. No mesmo sentido, o artigo 535.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, confirma que o autor só pagará as custas se o réu não tiver contestado.

(iv) Ora neste caso a Administração Tributária veio contestar o pedido da Requerente.

(v) Em face do exposto deve a Requerida ser condenada em custas arbitrais.

F) Decisão:

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o presente Tribunal Arbitral decide:

- (i) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de IUC respeitante aos exercícios de 2009 a 2012, relativamente a todos os veículos cujas matrículas estão identificadas nos autos, anulando assim os correspondentes actos de liquidação;
- (ii) Não conhecer da questão do direito a juros indemnizatórios a favor da Requerente, e
- (iii) Condenar a Autoridade Tributária a pagar as custas do presente processo.

Valor do processo: Em conformidade com o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC e 97º - A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor € 61.156,45.

Fixa-se o valor da Taxa de Arbitragem em € 2.448,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida, nos termos do disposto no artigo 22º, nº4 do RJAT.

*

Notifique-se.

A redacção do acórdão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.

Lisboa, 14 de Julho de 2014

Os Árbitros

Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros

Dr. Rogério M. Fernandes Ferreira

Dr. José Nunes Barata