



**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 13/2015-T**

**Tema: IUC – Incidência subjetiva; presunções legais**

## Acórdão Arbitral

Os árbitros Dr. Juiz José Poças Falcão (árbitro-presidente), Prof.<sup>a</sup> Doutora Maria do Rosário Anjos e Dr. Alberto Amorim Pereira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 9 de abril de 2015, acordam em proferir o seguinte acórdão:

## I – RELATÓRIO

### A) AS PARTES E A CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

1. **A... PORTUGAL, LDA**, Pessoa Coletiva n.º ..., com sede na ..., ..., ..., ...-... .., doravante designada por “Requerente”, requereu a constituição de Tribunal Arbitral singular, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, a alínea a) e 10.º, n.º 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante designado por “RJAT” e da Portaria n.º 112 – A/2011, de 22 de Março, para impugnação do indeferimento das Reclamações Graciosas e respetivas liquidações de Imposto Único de Circulação nelas reclamadas, pretendendo a sua anulação.
2. As reclamações Graciosas correram termos junto da Direção de Finanças de ..., com os n.ºs seguintes:
  - a) Reclamação graciosa N.º ... 2014 ...;



- b) Reclamação graciosa N° ... 2014...;
- c) Reclamação graciosa N° ... 2014 ...;
- d) Reclamação graciosa N° ... 2014 ...;
- e) Reclamação graciosa N° ... 2014 ...;
- f) Reclamação graciosa N° ... 2014 ...;
- g) Reclamação graciosa N° ... 2014 ...;
- h) Reclamação graciosa N° ... 2014 ...;
- i) Reclamação graciosa N° ... 2014 ...;
- j) Reclamação graciosa N° ... 2014 ...;
- k) Reclamação graciosa N° ... 2014 ...;
- l) Reclamação graciosa N° ... 2014 ...;
- m) Reclamação graciosa N° ... 2014 ...;
- n) Reclamação graciosa N° ...2014 ...;
- o) Reclamação graciosa N° ... 2014 ...;
- p) Reclamação graciosa N° ... 2014 ....

Todas receberam despacho de indeferimento, motivo do presente pedido arbitral, no qual a Requerente peticiona a declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de Imposto Único de Circulação (IUC) e respetivos juros compensatórios, descritas na Lista Anexa ao pedido arbitral (doc.nº1), todas referentes aos períodos de tributação de 2009 a 2012, as quais constam no Processo Administrativo junto aos autos pela ATA, e que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os devidos efeitos legais, no montante global a pagar de **€79.629,35.**

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado pela Requerente em 05-01-2015, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 07-01-2015 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 15-01-2015. A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no nº1, do artigo 6º



do RJAT, foram designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, em 27-02-2015, os árbitros Dr. Juiz José Poças Falcão (Presidente), Prof. Dra. Maria do Rosário Anjos e Dr. Amorim Pereira, para integrar o Tribunal Arbitral Coletivo. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º, do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (RJAT), o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 09-04-2015. Nesta mesma data foi proferido despacho arbitral para a AT apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos do disposto nos nºs 1 e 2 do artigo 17º do RJAT. Constatando o lapso na notificação da AT, uma vez que a mesma não foi acompanhada da cópia do respetivo pedido arbitral e documentos anexos, foi proferido novo despacho arbitral, em 2 de maio de 2015, ordenando a repetição da notificação para resposta, agora devidamente acompanhada do pedido arbitral e documentos anexos.

4. Em 04.05.2015 a Requerente veio juntar aos autos um lote de documentos, numerados como documentos nºs 10 a 42, os quais correspondem às audiências prévias e respetivos despachos de indeferimento, produzidos no âmbito das reclamações graciosas apresentadas pela Requerente, com referência às liquidações de imposto impugnadas.
5. A AT apresentou em 29-05-2015 a sua resposta acompanhada pelo respetivo processo administrativo, que se dão por integralmente reproduzidos. Em 5-06-2015 a Requerente apresenta requerimento nos autos no qual responde à exceção da ilegalidade de cumulação de pedidos, deduzida pela AT, e pronuncia-se favoravelmente, quanto à dispensa de realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, em conformidade com o alegado pela AT na sua resposta.



6. Em 08-06-2015 a Requerida AT apresenta requerimento solicitando a marcação de prazo, sucessivo, para alegações escritas. Por despacho arbitral de 11-06-2015 foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT e fixado o prazo de 10 dias sucessivos para apresentação das alegações escritas.
7. Requerente e Requerida apresentaram as suas alegações escritas, respetivamente, em 22/06/2015 e 30/06/2015.
8. Por despacho arbitral de 20-07-2015 foi determinada a data de 2 de outubro de 2015 para proferir a decisão arbitral, a qual veio a ser prorrogada por dois meses, nos termos previstos no artigo 21º, nº 2 do RJAT, conforme despacho arbitral de 2-10-2015.

#### **B) DO PEDIDO FORMULADO PELA REQUERENTE:**

9. A Requerente formula o presente pedido de pronúncia arbitral pugnando pela ilegalidade do indeferimento das reclamações graciosas supra identificadas e das liquidações de Imposto Único de Circulação que estão subjacentes, com a sua consequente anulação. Está em causa a ilegalidade das liquidações identificadas nos autos, referentes aos períodos compreendidos entre os anos de 2009 a 2012, discriminadas na Tabela Anexa ao Pedido Arbitral, no valor global de €79.629,35.
10. Todas estas liquidações se encontram devidamente identificadas e discriminadas na tabela anexa ao pedido arbitral, com identificação da matrícula do veículo a que respeitam e da situação jurídica em que se encontram, pelo que se dá por integralmente reproduzido o teor da Tabela anexa como documento nº1 ao pedido arbitral. As liquidações em crise resultam, ainda, confirmadas pela análise do PA junto aos autos, e ainda de todos os elementos constantes dos procedimentos de Reclamação Graciosa deduzidos pela Requerente, que se encontram juntos aos autos. Nos termos do disposto no artigo 104º do CPPT é possível a cumulação de pedidos.

**Em síntese, fundamenta o seu pedido, alegando o seguinte:**

11. A A... Portugal, Lda, tem como objeto a importação, armazenagem e distribuição de veículos da marca, no território nacional. A Requerente procede à admissão em território nacional de todos os veículos da marca A1..., no estado de novos, que adquire diretamente junto do fabricante. Assim, a requerente não vende diretamente automóveis a clientes finais, nem dispõe de salões de venda para o efeito. A venda direta desses veículos ou peças e acessórios a qual é realizada pela rede de concessionários e reparadores autorizados que integram a rede oficial AA... processando-se a comercialização e venda dos veículos pelos ditos concessionários, com os quais celebra “*Contratos de Concessão de Veículos A1...*” Assim, a venda dos veículos, peças e acessórios é da exclusiva responsabilidade destes concessionários.
12. Alega que os veículos importados são diretamente vendidos pelo importador ao concessionário, e quando surge o comprador para o veículo é solicitada a emissão da respetiva matrícula ao IMT. O primeiro registo na CRA é, sempre, efetuado em nome do primeiro comprador, pois se assim não fosse estaria a comprar um veículo em “segunda mão”. Esta é a razão pela qual embora os veículos tenham sido vendidos aos concessionários e por estes aos clientes finais, o registo automóvel é efetuado diretamente no nome do comprador final. Estas são as regras vigentes para o mercado de importação e comercialização de veículos automóveis em Portugal, de acordo com as quais a requerente atua.
13. Em síntese, alega ainda que nos procedimentos de reclamação graciosa que desencadeou fez prova documental abundante, nomeadamente Faturas de venda das viaturas, emitidas na forma legal e cuja veracidade a ATA não impugnou, da qual se conclui que à data do facto tributário a requerente não era a proprietária dos referidos veículos.

14. Assim, a Requerente discorda de todos os atos de liquidação impugnados porquanto considera que não é sujeito passivo de IUC relativo às matrículas em questão, em nenhum dos anos sobre os quais incidiram as liquidações objeto de pedido de pronúncia arbitral. Em todos os casos abrangidos pelo presente pedido arbitral, a Requerente não é sujeito passivo de imposto, por não ser a proprietária das viaturas correspondentes às liquidações de imposto em causa, os quais já tinham sido vendidos aos concessionários e por estes aos respetivos clientes finais, os quais figuram, sempre, como primeiro titular do registo automóvel.
15. Considera que de toda a documentação junta aos autos (Faturas, Documentos únicos aduaneiros e outros que constam dos processos de reclamação graciosa supra mencionados) afastou a presunção ilidível contida no artigo 6º, nº1 do CIUC, o que configura motivo de exclusão de incidência subjetiva de imposto. Nesta conformidade as liquidações impugnadas enfermam de erro sobre os pressupostos do facto tributário, o que consubstancia vício de violação de lei.
16. A Requerente foi notificada para pagamento de todas as liquidações oficiosas de IUC relativas às viaturas identificadas na Tabela Anexa ao pedido de pronúncia arbitral, com referência aos períodos de tributação 2009, 2010, 2011 e 2012. Notificada para esse efeito, a Requerente procedeu à apresentação de Reclamação Graciosa, a qual foi transformada em 16 Reclamações Graciosas, nas quais a Requerente apresentou audiência prévia após ter sido notificada do projeto de indeferimento, juntou vasta documentação para prova dos factos alegados, sendo que, apesar disso, todas as reclamações foram indeferidas. Por não se conformar com as razões subjacentes a esse indeferimento a Requerente apresentou o presente pedido arbitral.
17. Quanto á fundamentação de direito, no pedido arbitral apresentado alega a Requerente que nos termos do disposto no artigo 3º, nº1 e no artigo 6º do CIUC, o legislador estabeleceu, uma norma de incidência subjetiva que assenta numa mera presunção legal, necessariamente ilidível nos termos previstos no artigo 73º da LGT. Como tal pode ser feita prova cabal, como alega ser o caso, de que à data do

facto tributário a Requerente não era a proprietária das viaturas em causa. As faturas emitidas para titular as vendas das viaturas e os restantes documentos inerentes aos negócios realizados, nomeadamente o Documento Único Aduaneiro (DUA). Documentos que beneficiam da presunção de veracidade estabelecida pelo artigo 75º da LGT.

No caso específico dos importadores as regras de funcionamento do mercado em que opera a Requerente, e que segundo a Requerente a ATA conhece bem, implica que em relação ao importador nunca se verifiquem os pressupostos legais de incidência do IUC. Certo é que, as liquidações, bem assim como as decisões de indeferimento das reclamações graciosas apresentadas pela Requerente, não consideram devidamente tais regras, assentando num entendimento quanto à regra de incidência de IUC que a Requerente não aceita. Não existem presunções inilidíveis em matéria de incidência tributária e, no caso concreto, por toda a documentação junta aos autos deve considerar-se que a Requerente ilidiu essa presunção.

Em defesa de tudo o que alega invoca ainda alguma jurisprudência arbitral, bem assim como a decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, no processo nº310/12.4BELRA e, ainda, o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 19-02-2004.

Conclui peticionando a anulação de todos os atos de indeferimento e das liquidações de imposto impugnadas, no montante global de **€79.629,35**, correspondente ao valor de imposto indevidamente pago e respetivos juros compensatórios indevidos. Consequentemente deve ser restituído este valor à Requerente acrescido de juros indemnizatórios pela privação do referido montante, nos termos do artigo 43º da LGT.

## **C – A RESPOSTA DA REQUERIDA**

18.A Requerida ATA, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, por exceção e por impugnação, **alegou, em síntese, o seguinte:**

- a) A título de questão prévia, alega a exceção da ilegalidade de cumulação de pedidos, alegando que *“estamos perante situações fácticas díspares consubstanciadas em veículos diferentes, com datas diferentes, procedimentos diferentes de vendas efectuadas a concessionários e vendas em datas diferentes e a proprietários totalmente díspares, por valores completamente diferenciados.”*
- b) Por impugnação, alega que não assiste razão à Requerente, porquanto, face aos dados de que dispõe e à data dos factos tributários, por inexistência de registo automóvel em nome de outros contribuintes, forçosamente conclui que o IUC é devido pela Requerente, único proprietário dos bens em causa no momento da ocorrência do facto gerador de imposto. O facto gerador do imposto consagrado no artigo 6º do CIUC é aferido pela matrícula ou pelo registo em território nacional.
- c) Além do mais, segundo a Requerida a tese da Requerente não é aceitável, porquanto *“a tese sufragada pela Requerente leva a questionar quem suporta o IUC sabendo-se que no ano N, isto é, no ano da atribuição da matrícula e eventualmente também do 1.º registo da propriedade automóvel a favor da Requerente, não existe um 2.º registo da propriedade automóvel a favor de outrem, sendo que o registo da propriedade a favor deste outrem só vem a ser efectuado no ano N+1?”* Segundo a tese alegada pela Requerente esta questão não obtém resposta.
- d) Seguidamente a Requerida concretiza, no artigo 67º da Resposta (que aqui se dá por integralmente reproduzido), a situação de 69 viaturas, as quais se encontram em tal situação, ou seja, em relação às quais, segundo a tese da

requerente, não seria possível determinar o sujeito passivo de imposto no ano em causa. Logo, contrariamente à tese dos argumentos aduzidos pela Requerente, o facto gerador ocorrido com a emissão da matrícula e primeiro registo, conduz à exigibilidade do imposto por parte da Requerente e à sua sujeição a imposto. Pelo que, o entendimento propugnado pela Requerente é completamente desfasado das normas legais e consubstanciaria uma exclusão de tributação que não encontra qualquer respaldo na letra da lei.

- e) Por isso, alega, que não assiste razão à Requerente, cujo entendimento incorre numa enviesada leitura da letra da lei, como da adopção de uma interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do regime consagrado em todo o CIUC e, mais amplamente, em todo o sistema jurídico-fiscal e decorre ainda de uma interpretação que ignora *a ratio* do regime consagrado no artigo em apreço, e bem assim, em todo o CIUC. Argumenta ainda que a tese da Requerente assenta numa interpretação desconforme à Constituição, colidindo com o artigo 103º da CRP e 8º da LGT, bem assim como, com os artigos 104º da CRP e 4º da LGT.
- f) Quanto ao valor probatório das faturas para afastar a alegada presunção contida no artigo 3º CIUC, alega a Requerida que tais documentos não têm essa virtualidade, porque *o artigo 3º não estabelece uma presunção* e porque se e quando se pretenda reagir contra a presunção de propriedade que é atribuída ao registo torna-se necessário reagir pelos meios próprios previstos no Regulamento do Registo automóvel e nas leis registais subsidiariamente aplicáveis. Invoca a favor deste entendimento a jurisprudência vertida na sentença proferida no processo nº 210/13.0BEPNF. Quanto à jurisprudência arbitral invocada pela Requerente invoca que esta não serve de precedente e não corresponde a corrente jurisprudencial de Tribunal Superior, sendo certo que a jurisprudência

arbitral mais recente não tem acompanhado em todos os casos a corrente jurisprudencial inicial invocada pela Requerente;

- g) Ainda em torno da questão da incidência subjetiva do IUC, centrando a sua alegação no disposto nos n.ºs 1 e 2, do artigo 3.º do CIUC, salienta um conjunto de argumentos para demonstrar que a tese defendida pela Requerente assenta numa interpretação que não atende ao elemento sistemático, violando a unidade do sistema, que ignora o elemento teleológico da interpretação da lei. Invoca, ainda, a recomendação nº 6-B/2012 do Provedor de Justiça.
- h) Em suma, segundo a Requerida entender que o legislador consagrou aqui uma presunção consubstanciaria uma interpretação *contra legem*. Conclui, pois, que o legislador estabeleceu expressa e intencionalmente que *se consideram como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados*, porquanto é esta a interpretação que preserva a unidade do sistema jurídico-fiscal e que outra interpretação seria ignorar o elemento teleológico de interpretação da lei e a *ratio* do regime consagrado no artigo em apreço, e bem assim, em todo o CIUC.
- i) Conclui, que o artigo 3º do CIUC não comporta qualquer presunção legal, e pela improcedência do pedido arbitral, porquanto os actos tributários em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei, na medida em que à luz do disposto no artigo 3.º, n.ºs 1 e 2 do CIUC e do artigo 6.º do mesmo código, era a Requerente, na qualidade de proprietária, o sujeito passivo do IUC, tal como atesta a Informação relativa ao histórico da propriedade dos veículos em causa, emitida pela Conservatória do Registo Automóvel;
- j) Na óptica da AT, nos termos do disposto no artigo 3º do CIUC, o imposto passou a ser devido pelas pessoas que figuram no registo como proprietárias dos veículos. Outra interpretação seria ignorar o elemento teleológico de

interpretação da lei, o elemento sistemático, violando a unidade do regime e seria, ainda, uma interpretação desconforme à Constituição.

- k) Alega a AT que, caso assim não se entenda, sempre se teria de considerar que os documentos probatórios juntos pela Requerente (faturas) não são suscetíveis de ilidir a presunção do registo, dado o carácter unilateral da fatura, pelo que se trata de um documento insuficiente para afastar a presunção do registo. Tal só seria possível através dos procedimentos próprios previstos para a anulação do registo. Invoca a este propósito a jurisprudência arbitral vertida nas decisões proferidas nos processos n.ºs 63/2014-T e 150/2014 – T.
- l) Por último, contesta a responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais e do pagamento dos juros indemnizatórios peticionados pela Requerente. Conclui pugnando pela procedência da exceção invocada ou, caso assim não se entenda, pela improcedência do pedido, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação impugnados, absolvendo-se a Requerida do pedido.

## **II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

19. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos do artigo 2.º, n.º1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.
20. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (Cfr. 4.º e 10.º n.º2 do DL n.º 10/2011 e art. 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

21. O processo não padece de vícios que o invalidem.
22. Tendo em conta o processo administrativo tributário, a prova documental junto aos autos, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como segue.

### III - FUNDAMENTAÇÃO

#### A) Factos Provados

23. Como **matéria de facto relevante**, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:
- a) A Requerente, A... PORTUGAL, Lda, é uma pessoa coletiva cujo objeto social consiste na importação, armazenagem e distribuição de automóveis, camiões, peças e acessórios da marca A1..., no território nacional, conforme resulta da Certidão Comercial junta como documento nº2 anexa ao Pedido Arbitral.
  - b) A Requerente procede à admissão em território nacional de todos os veículos da marca A1..., no estado de novos, que adquire diretamente ao fabricante.
  - c) A Requerente não vende diretamente automóveis a clientes finais.
  - d) A venda direta dos veículos, peças e acessórios importados é realizada pela rede de concessionários e reparadores autorizados que integram a rede oficial AA..., de acordo com os “*Contratos de Concessão de Veículos A1...*”, celebrados.
  - e) Os veículos importados são diretamente vendidos pelo importador ao concessionário, e quando surge o comprador para o veículo é solicitada a

emissão da respetiva matrícula ao IMT, de acordo com os prazos legalmente definidos.

- f) O primeiro registo na Conservatória do Registo Automóvel é, sempre, efetuado em nome do primeiro comprador, de modo a que este conste como tal, ou seja, como comprador de um veículo novo e não de um veículo em “segunda mão”.
- g) O registo é efetuado através de Requerimento de Registo Automóvel, para emissão do Documento Único Automóvel (DUA), assinado pelo comprador e apresentado pelo vendedor junto da Conservatória do Registo Automóvel;
- h) No momento em que é efetuada a matrícula das viaturas já a Requerente não tem qualquer intervenção, sendo todo o procedimento desenvolvido pelo respetivo concessionário;
- i) Resulta dos conjuntos de documentos juntos aos autos pela Requerente, numerados com os números de documento 37 a 67, que o procedimento com referência à introdução das viaturas no mercado nacional e posterior venda era o seguinte: emissão da matrícula na qual consta o nome do distribuidor / concessionário e emissão da Fatura, pela A... Portugal, descrevendo detalhadamente cada viatura e artigos acessórios ou outros, titulando a venda ao distribuidor /concessionário. – **Vd. Conjuntos de documentos n.ºs 52 a 67 juntos ao pedido arbitral, dos quais consta para cada viatura a respetiva fatura, o Relatório de informação de Matrícula e comprovativo de pagamento da respetiva liquidação de imposto.**
- j) Dos Documentos juntos pela ATA, em anexo à resposta conclui-se, pela consulta do histórico por matrícula das viaturas aí mencionadas, que o primeiro proprietário indicado no descritivo é a A... Portugal, Lda e que esse primeiro registo ocorre entre 2009 e 2011, sendo que poucos dias ou meses depois as viaturas foram transmitidas a terceiros, por regra, financeiras ou outros. – **Vd. Doc. 1 a 5, juntos em anexo à Resposta.**

k) Das viaturas descritas pela Requerente na Tabela Anexa ao pedido arbitral, constata-se que em relação a 69 dessas viaturas, no ano de atribuição da matrícula e do primeiro registo de propriedade do veículo a favor da Requerente, não existe qualquer outro registo de propriedade automóvel a favor de outrem, o que veio a suceder apenas no ano seguinte. Do documento nº1 junto à resposta conclui-se que as viaturas e valores em causa são os seguintes:

- i. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 23.12.2011, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 10.01.2012, a que corresponde a liquidação n.º 2011 ..., no valor de € 98,57;
- ii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 26.12.2011, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 10.01.2012, a que corresponde a liquidação n.º 2011 ... no valor de € 98,53;
- iii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 18.12.2009, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 07.01.2010, a que corresponde a liquidação n.º 2011 ... no valor de € 164,22;
- iv. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 18.12.2009, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 07.01.2010, a que corresponde a liquidação n.º 2011 ... no valor de € 164,22;
- v. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 22.11.2011, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 13.12.2011, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final, em 07.12.2012, a que corresponde a liquidação n.º 2011 ... no valor de €131,77;

- vi. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 06.12.2011, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2011, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 06.01.2012, a que corresponde a liquidação n.º 2011 ... no valor de €131,58;
- vii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 30.12.2011, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 17.01.2012 a que corresponde a liquidação n.º 2011 ... no valor de € 131,25;
- viii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 18.12.2009, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 07.01.2010, a que corresponde a liquidação n.º 2000 ... no valor de € 164,22;
- ix. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 15.12.2011, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2011, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 17.01.2012 a que corresponde a liquidação n.º 2011 ... no valor de € 131,46;
- x. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 28.12.2011, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 13.01.2012 a que corresponde a liquidação n.º 2011... no valor de € 98,52;
- xi. Veículo com matrícula ...-...-.. atribuída a 16.12.2011, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2011, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 17.01.2012 a que corresponde a liquidação n.º 2011 ... no valor de € 131,44;
- xii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 09.12.2009, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 17.12.2009, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do

- cliente final em 08.03.2010 a que corresponde a liquidação n.º 2009 ... no valor de €328,60;
- xiii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 28.11.2011, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 13.12.2011, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 04.01.2012, a que corresponde a liquidação n.º 2011 ... no valor de € 98,82;
- xiv. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 30.12.2011, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 17.01.2012 a que corresponde a liquidação n.º 2011 ... no valor de € 131,25;
- xv. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 06.12.2011, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2011, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 09.01.2012, a que corresponde a liquidação n.º 2011 ... no valor de € 98,75;
- xvi. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 20.12.2011, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2011, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 06.01.2012, a que corresponde a liquidação n.º 2011 ... no valor de €164,63;
- xvii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 20.12.2012, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2012, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 12.02.2013, a que corresponde a liquidação n.º 2012 ... no valor de €131,02;
- xviii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 28.11.2012, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 07.12.2012, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do

- cliente final em 15.01.2013, a que corresponde a liquidação n.º 2012 ... no valor de €131,33;
- xix. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 17.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 07.01.2011 a que corresponde a liquidação n.º 2010 ... no valor de €233,65;
- xx. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 30.11.2009, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 15.12.2009, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 25.01.2010, a que corresponde a liquidação n.º 2009 ... no valor de €164,49;
- xxi. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 30.11.2009, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 15.12.2009, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 25.01.2010, a que corresponde a liquidação n.º 2009 ... no valor de €131,44;
- xxii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 15.12.2009, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2009, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 10.02.2010, a que corresponde a liquidação n.º 2009 ... no valor de €628,41;
- xxiii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 15.11.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 23.11.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 04.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010 ... no valor de €100,43;
- xxiv. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 13.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a

- 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 02.02.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010 ... no valor de €167,00;
- xxv. Veículo com matrícula ...-...-..., cuja matrícula foi atribuída a 28.12.2009, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 08.01.2011), a que corresponde a liquidação n.º 2009 ... no valor de € 131,09;
- xxvi. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 13.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 12.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010 ... no valor de € 133,44;
- xxvii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 13.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 26.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010 ... no valor de €100,15;
- xxviii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 27.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 06.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010... no valor de € 100,01;
- xxix. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 30.11.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 11.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010 ... no valor de € 133,63;
- xxx. Veículo com matrícula ...-...-.. atribuída a 30.12.2009, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a

- 08.01.2010, a que corresponde a liquidação n.º 2009 ... no valor de € 131,07;
- xxxi. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 23.11.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 03.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 04.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010 ... no valor de €167,35;
- xxxii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 23.11.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 03.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 04.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010 ... no valor de €167,35;
- xxxiii. Veículo com matrícula ...-...-..., atribuída a 30.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 07.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010 ... no valor de € 99,99;
- xxxiv. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 23.11.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 03.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 04.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010 ... no valor de €103,36;
- xxxv. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 25.11.2009, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 15.12.2009, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 08.01.2010, a que corresponde a liquidação n.º 2009 ... no valor de €131,52;
- xxxvi. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 16.12.2009, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2009, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do

- cliente final em 20.01.2010, a que corresponde a liquidação n.º 2009 ... no valor de €328,38;
- xxxvii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 16.10.2009, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 03.11.2009, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 10.02.2010, a que corresponde a liquidação n.º 2009 ... no valor de €132,02;
- xxxviii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 06.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 27.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010 ... no valor de € 167,12;
- xxxix. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 15.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 20.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010 ... no valor de €100,14;
- xl. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 15.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 11.02.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010... no valor de € 133,43;
- xli. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 15.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 07.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010... no valor de €233,49;
- xlii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 29.11.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a

- 14.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 20.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010... no valor de €133,63;
- xl.iii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 29.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 07.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010... no valor de € 166,75;
- xl.iv. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 29.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 07.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010... no valor de € 333,49;
- xl.v. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 29.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 07.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010.... no valor de € 166,75;
- xl.vi. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 27.11.2009, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 15.12.2009, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 08.01.2010, a que corresponde a liquidação n.º 2009.... no valor de €131,49;
- xl.vii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 18.12.2012, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 31.12.2012, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 18.01.2013, a que corresponde a liquidação n.º 2012... no valor de €131,05;
- xl.viii. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 29.11.2012, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 07.12.2012, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do

- cliente final em 18.01.2013, a que corresponde a liquidação n.º 2012... no valor de €131,32;
- xlix. Veículo com matrícula ...-...-.. atribuída a 20.12.2012, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 22.01.2013, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 18.01.2013, a que corresponde a liquidação n.º 2012... no valor de €131,02;
- l. Veículo com matrícula ...-...-.... atribuída a 09.11.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 23.11.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 02.02.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010.... no valor de €100,50;
- li. Veículo com matrícula ...-...-.... atribuída a 21.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 20.01.2011 a que corresponde a liquidação n.º 2010.... no valor de €100,08;
- lii. Veículo com matrícula ...-...-.... atribuída a 21.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 07.02.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010... no valor de €133,35;
- liii. Veículo com matrícula ...-...-.... atribuída a 10.12.2009, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 19.12.2009, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 01.02.2010 a que corresponde a liquidação n.º 2009... no valor de €230,01;
- liv. Veículo com matrícula ...-...-.... atribuída a 11.12.2012, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a

- 19.12.2012, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 17.01.2013 a que corresponde a liquidação n.º 2012... no valor de € 98,61;
- lv. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 12.12.2012, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 19.12.2012, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 15.01.2013, a que corresponde a liquidação n.º 2012.... no valor de €98,60;
- lvi. Veículo com matrícula ...-...-... atribuída a 25.11.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 03.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 20.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010.... no valor de €100,34;
- lvii. Veículo com matrícula ...-...-..., atribuída a 28.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 07.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010... no valor de € 333,52;
- lviii. Veículo com a matrícula ...-...-..., atribuída a 28.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 07.01.2011 a que corresponde a liquidação n.º 2010.... no valor de € 233,39;
- lix. Veículo ...-...-..., cuja matrícula foi atribuída a 21.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 26.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010.... no valor de €166,88;
- lx. Veículo com matrícula ...-...-..., atribuída a 02.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do

- cliente final em 25.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010.... no valor de €234,00;
- lxi. Veículo com matrícula ...-...-..., atribuída a 09.11.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 23.11.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 23.02.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010.... no valor de €100,50;
- lxii. Veículo com a matrícula ...-...-..., atribuída a 22.12.2009, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 07.01.2010, a que corresponde a liquidação n.º 2009 ... no valor de € 131,17;
- lxiii. Veículo com a matrícula ...-...-..., atribuída a 09.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 15.03.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010.... no valor de €233,83;
- lxiv. Veículo com a matrícula ...-...-..., atribuída a 10.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 25.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010 ... no valor de €167,07;
- lxv. Veículo com a matrícula ...-...-..., atribuída a 19.12.2011, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2011, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 24.01.2012, a que corresponde a liquidação n.º 2011.... no valor de €167,07;
- lxvi. Veículo com a matrícula ...-...-..., atribuída a 29.12.2011, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a

- 13.01.2012, a que corresponde a liquidação n.º 2011.... no valor de € 131,27;
- lxvii. Veículo com a matrícula ...-...-..., atribuída a 29.12.2011, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 13.01.2012, a que corresponde a liquidação n.º 2011... no valor de € 98,51;
- lxviii. Veículo com a matrícula ...-...-...atribuída a 10.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 30.12.2010, e posteriormente sido efetuado o registo em nome do cliente final em 28.01.2018, a que corresponde a liquidação n.º 2010 ... no valor de €133,50;
- lxix. Veículo com matrícula ...-...-...atribuída a 23.12.2010, tendo o primeiro registo sido efetuado em nome da Requerente a 06.01.2011, a que corresponde a liquidação n.º 2010 ... no valor de € 100,06.
- l) O valor do somatório de todas as liquidações descritas no ponto anterior é de **€10.464,73**.
- m) A Requerente foi notificada para pagamento das liquidações adicionais de IUC e respetivos juros compensatórios, identificadas na Tabela Anexa ao Pedido Arbitral, que se dá por integralmente reproduzida, referentes aos veículos da marca A1..., impugnadas no presente pedido arbitral;
- n) A Requerente pagou estas liquidações, no valor global de **€79.629,35**;
- o) A Requerente Apresentou reclamação Graciosa, a qual foi convertida pela ATA em 16 Reclamações Graciosas, que correram termos junto da Direção de Finanças de ..., sob os números ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ...;

- p) No âmbito destes processos de Reclamações Graciosas foi a Requerente notificada dos projetos de indeferimento, para o exercício do direito de audição prévia;
- q) A Requerente exerceu este direito como consta dos documentos juntos aos autos, e remeteu então à ATA os seguintes documentos:
- i. Cópia de cada liquidação adicional e comprovativo do respetivo pagamento;
  - ii. Faturas de venda de cada um dos veículos constantes das liquidações adicionais;
  - iii. Relatório de informação do qual consta a informação da matrícula da cada viatura, correspondente número de Chassis e a respetiva data de atribuição da matrícula.
- r) A Propriedade destes veículos encontrava-se à data dos factos tributários inscrita no registo automóvel a favor da Requerente.

## **B) FACTOS NÃO PROVADOS**

24. Não há factos não provados relevantes para a tomada de decisão final.

## **C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS**

25. Os factos supra descritos foram dados como provados com base nos documentos que as partes juntaram ao presente processo, a Requerente em anexo ao pedido formulado e a ATA na resposta apresentada e respetivo processo Administrativo.

## **II – FUNDAMENTAÇÃO (cont)**

### **- O DIREITO E AS QUESTÕES DECIDENDAS**

Cumpra, pois, apreciar e decidir as questões a dirimir:

#### **A) Da invocada exceção de ilegalidade da cumulação de pedidos**

A Requerente peticiona a anulação do indeferimento das reclamações gratuitas apresentadas e a anulação de várias liquidações adicionais de IUC respeitantes a vários veículos e juros compensatórios, por ilegais.

Invoca a AT que as situações fácticas invocadas pela Requerente são díspares, por se referirem a *“veículos diferentes, com datas de venda diferentes, procedimentos diferentes de vendas efetuadas a concessionários e vendas em datas diferentes e a proprietários totalmente díspares, por valores completamente diferenciados”*.

Conclui, defendendo que a cumulação de pedidos efetuada é ilegal, pelo que requer a notificação da Requerente nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 47.º n.º 5 do CPTA.

A Requerente respondeu à exceção invocada, defendendo a legalidade da cumulação de pedidos, *“porquanto a procedência do pedido depende das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação das normas legais relativas à incidência subjetiva de IUC”*.

Cumpra decidir:

Nos termos do disposto no artigo 3.º n.º 1 do RJAT, a cumulação de pedidos ainda que relativamente a diferentes atos é admissível quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

No mesmo sentido, prevê o artigo 104.º do CPPT que a cumulação de pedidos é admissível em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.

No caso dos autos, pese embora os factos se refiram, como alega a AT, a veículos diferentes, com datas de venda diferentes, procedimentos diferentes de vendas efetuadas a concessionários e vendas em datas diferentes e a proprietários totalmente díspares, por valores completamente diferenciados, a verdade é que não se vislumbra como poderá tal circunstância impedir a cumulação de pedidos.

Com efeito, independentemente da diferente situação fáctica existente, como alega a AT, a verdade é que se verifica total identidade (i) da natureza dos tributos, (ii) dos fundamentos de facto e de direito invocados e (iii) do tribunal competente para a decisão.

Senão vejamos:

Em todas as situações invocadas pela Requerente, o tributo em causa é o IUC.

Aliás, sempre se dirá que, no âmbito de pedido de pronúncia arbitral, não se exige, para este efeito, a identidade de tributos, atento o facto de esta identidade não se encontrar prevista no artigo 3º nº 1 do RJAT e as normas previstas no CPPT ser de aplicação subsidiária, conforme decorre do disposto no artigo 29º nº 1 a do RJAT.

Da mesma forma, os fundamentos de facto e de direito invocados pela Requerente são exatamente os mesmos em todas as situações, reconduzindo-se os primeiros à alegada alienação das viaturas em momento anterior à data do facto gerador do imposto e os segundos à apreciação das normas legais relativas à incidência subjetiva de IUC.

A identidade do tribunal competente para a decisão parece evidente em todas as situações elencadas pela Requerente, sendo o presente tribunal arbitral materialmente competente para o efeito.

Por onde se conclui necessariamente pela verificação dos pressupostos de que a lei faz depender a possibilidade de cumulação inicial de pedidos.

Nem se diga, como faz a AT, que o facto de as situações invocadas se referirem a veículos diferentes, com datas de venda diferentes, procedimentos diferentes de vendas efetuadas a concessionários e vendas em datas diferentes e a proprietários totalmente díspares, por valores completamente diferenciados, impediria a cumulação. A ser assim, ver-se-ia a Requerente forçada a impugnar separadamente cada liquidação de IUC, o que manifestamente não poderá ser defendido.

Pelo que, considerada a verificação dos pressupostos legais de que depende a cumulação de pedidos, não se justifica a requerida notificação da Requerente nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 47º nº 5 do CPTA.

Improcede, assim, a invocada exceção de cumulação ilegal de pedidos.

### **B) Da questão de mérito**

Fixada, nos termos sobreditos, a matéria de facto, importa conhecer da questão de direito suscitada pela Requerente, a qual consiste em apreciar os termos da configuração da incidência subjetiva do IUC à luz do disposto no artigo 3º do Código do Imposto Único de Circulação (CIUC), nomeadamente, a questão de saber se a incidência subjetiva assenta estritamente na inscrição da titularidade do veículo no Registo Automóvel, ou se, o registo opera apenas como uma presunção de incidência tributária, ilidível, em conformidade com o disposto no artigo 73.º, da Lei Geral Tributária. Sobre esta matéria é já abundante e bastante definida a jurisprudência arbitral vertida em diversas decisões arbitrais.

#### **Da incidência subjetiva: o facto gerador de imposto e os efeitos do registo automóvel em sede de incidência de IUC**

A questão a decidir tem estritamente a ver com os pressupostos de incidência de IUC, referentes ao caso concreto e, nessa medida, impõe-se conhecer da alegada ilegalidade por vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos que conduziu a AT a emitir as liquidações impugnadas.

Assim, analisada a matéria de facto carreada nos autos, o regime jurídico aplicável resultante das disposições conjugadas do CIUC, do ISV e do Código da Estrada, impõe-se aferir da sua aplicação ao caso concreto para poder concluir se as liquidações de IUC impugnadas são ou não ilegais.

Em primeiro lugar, há que ter em conta que o CIUC estabelece, como regra de incidência, que os sujeitos passivos são os proprietários dos veículos, considerando como tais as pessoas em nome das quais os mesmos se encontrem registados. O quadro jurídico

fundamental aplicável nesta matéria é o previsto nos artigos 1º a 6º, do CIUC, aprovado pela Lei nº 22-A/2007, de 29 de junho.

O artigo 1º do CIUC define a incidência objetiva do imposto, distinguindo os veículos por categorias especificadas, norma que se afigura clara e sem dificuldades de aplicação.

Porém, o mesmo já não sucede com a norma de incidência subjetiva contida no nº1, do artigo 3º do CIUC, a qual está na origem do presente litígio e constitui, assim, questão a decidir no caso em apreciação. A análise de ambos os preceitos (artigos 1º e 3º) permitem concluir que no funcionamento do IUC o registo automóvel tem um papel fundamental, mas a correta aplicação do regime proposto pelo legislador impõe o recurso a outros elementos interpretativos.

O que importa, pois, é determinar qual o sentido e alcance da norma de incidência subjetiva, constante do artigo 3º, nº 1, do CIUC e da eventual existência ou não de uma presunção ilidível, conexas com a questão dos efeitos jurídicos do registo automóvel, suscitada pela Requerente.

Dispõe o artigo 3º do CIUC que:

*“ARTIGO 3º*

*INCIDÊNCIA SUBJETIVA*

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

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

Estabelece o nº1, do artigo 11º, da LGT que:

*“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 da interpretação e aplicação das leis”.*

A interpretação e aplicação da norma jurídica, pressupõe a realização de uma atividade interpretativa, a qual deve ser objetiva, equilibrada, e conforme com a letra e o espírito da lei. Qualquer texto, e a lei não é exceção, comporta múltiplos sentidos e contém com frequência expressões ambíguas ou obscuras. Por essa razão, embora a letra da lei seja “o fio condutor” do intérprete, ela há-de ser interpretada tendo em conta os objetivos subjacentes, “*a ratio*” ou a motivação do legislador ao estabelecer a norma em análise. A estes elementos acresce um outro segundo o qual a interpretação da norma jurídica deve respeitar a “unidade do sistema jurídico”, a sua coerência e lógica intrínseca.

O artigo 9º, do Código Civil (CC), fornece as regras e os elementos fundamentais para a interpretação da norma jurídica, ao qual também obedece a interpretação da lei fiscal deve obedecer ao disposto naquele normativo, o qual começa por dizer que a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dela o “pensamento legislativo”.

A estes princípios gerais acrescem, ainda, os princípios constantes da LGT, nomeadamente no artigo 73º, que estabelece que as presunções contidas em normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.

Ainda, no que se refere à questão em análise, há que salientar o contributo das decisões arbitrais já proferidas nos processos n.ºs 14/2013-T, de 15 de outubro, 26/2013-T de 19 de julho, 27/2013-T, de 10 de setembro, 217/2013-T de 28 de fevereiro e, mais recentemente, nas decisões proferidas nos processos 286/2013-T, de 2 de maio de 2014, 293/2013-T, de 9 de junho de 2014, 46/2014-T de 5 de setembro, 250/2014 – T, de 17 de novembro de 2014 e 43/2014 – T, as quais, entre outras, revelam uma apurada reflexão sobre a questão fundamental em apreciação.

É, pois, neste quadro de fundo, utilizando os princípios hermenêuticos fundamentais acabados de referir, acolhidos pela Jurisprudência dos nossos tribunais superiores, que devemos procurar encontrar a interpretação adequada aos normativos em presença.

Regressando à análise do caso concreto, o facto gerador do imposto, nos termos do CIUC é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional, no ano da sua importação ou introdução no mercado nacional (artigo 3.º, n.º 1, do CIUC).

O imposto considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação (artigo 6.º, n.º 3, do Código do IUC), o qual corresponde ao ano que se inicia na data da matrícula (cfr. artigo 4.º, n.º 2, do Código do IUC).

Ora, no caso dos presentes autos constata-se que o primeiro registo foi efetuado em nome da ora Requerente (já esta não era a proprietária dos veículos), mas logo de imediato foi efetuada o registo a favor dos legítimos proprietários.

Na ausência de registo de propriedade do veículo efetuado dentro do prazo legal, é o imposto devido no ano da matrícula do veículo, liquidado e exigido ao sujeito passivo do imposto sobre veículos (ISV) 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 (artigo 18.º, n.º 1, alínea a), do CIUC. Desta última disposição resulta que, no caso de haver registo de propriedade do veículo efetuado dentro do prazo legal o imposto devido no ano da matrícula do veículo é liquidado e exigido ao respetivo titular desse registo.

Ora, da factualidade provada nos autos conclui-se que no caso das viaturas constantes das liquidações ora impugnadas e identificadas no documento n.º 1, foi isso mesmo que sucedeu. Ou seja: embora os veículos em causa tivessem um primeiro registo a favor da

ora Requerente (como se compreende pelo procedimento legalmente estabelecido e ao qual está sujeito o importador) os veículos já eram, àquela data, propriedade de outrem, a favor de quem foram registados na Conservatória do Registo Automóvel, sendo que o pedido arbitral que condensa toda a informação relativa à data da venda/transferência contratual, data da matrícula e registo.

Assim, se a Requerente não era a sua efetiva proprietária à data da ocorrência dos factos que determinam a obrigação de imposto, dado terem os mesmos sido já vendidos aos respetivos concessionários em data anterior à própria matrícula das viaturas, conforme faturação emitida, que junta como elemento probatório, não se compreende nem justifica a liquidação do IUC à importadora e ora Requerente.

Esta conclusão decorre, também, da interpretação das normas do n.º 1 do artigo 17.º e do artigo 18.º do CIUC, relativas ao prazo de pagamento do imposto e liquidação oficiosa, respetivamente, os quais assentam no pressuposto de que "no ano da matrícula o sujeito passivo do IUC é o proprietário do veículo na data em que findarem aqueles 60 dias contados da data da atribuição da matrícula, que o deverá liquidar e entregar ao Estado nos 60 dias subsequentes."

E, sendo assim, no caso dos presentes autos, resulta demonstrado que o sujeito passivo não era a ora Requerente.

Aliás, outro entendimento seria ir manifestamente contra os princípios subjacentes à reforma do IUC e até contra a sua natureza de imposto sobre a circulação da viatura automóvel.

Na verdade, na atividade desenvolvida pela ora Requerente, na qualidade de importadora, a transmissão da propriedade dos veículos opera, normalmente, antes mesmo da data da matrícula. Isto porque a Requerente procede à admissão em território português de veículos novos, que, em momento anterior ao da respetiva matrícula, transmite aos seus clientes, concessionários.

Todavia, por força das normas legais aplicáveis, o registo dos veículos em causa é efetuado em nome da Requerente, ainda que, no momento em que se efetiva, não seja esta já a sua proprietária. Este procedimento, aliás, resulta do disposto nos artigos 117.º, n.º4, do Código da Estrada, que atribui à pessoa, singular ou coletiva, que proceder à admissão, importação ou introdução no consumo em território nacional, a obrigatoriedade de requerer a matrícula dos veículos, bem assim como, do disposto no artigo 24.º, n.º 1, do Regulamento do Registo Automóvel, que determina que o registo inicial de propriedade de veículos importados, admitidos, montados, construídos ou reconstruídos tem por base o respetivo requerimento.

Das referidas normas resulta, pois, que a Requerente, na qualidade de operador registado que procede à admissão de veículos novos em território nacional, necessariamente figura no respetivo registo inicial como sua proprietária, ainda que no momento em que este se efetua, a propriedade dos mesmos tenha sido já transmitida a terceiros. E, se assim é, por imposição do legislador, tal visa o controlo da atividade pelas autoridades competentes de forma a controlar quem vem a adquirir tais viaturas e quando. Disto decorrem, entre outras, diversas obrigações fiscais.

Nesta conformidade estamos perante a questão de saber se está em causa a interpretação do artigo 3º, nº1, do CIUC, no sentido de se determinar se a mesma consagra, ou não, uma presunção relativa à qualificação como proprietário, e consequentemente, como sujeito passivo deste imposto, a pessoa, singular ou coletiva, em nome da qual a propriedade do veículo se contra registada e, caso de conclua nesse sentido, a sua elisão com base dos elementos probatórios que o integram.

Não obstante o Código do IUC erigir como princípio estruturante deste tributo o princípio da equivalência, entendido como compensação pelos efeitos nefastos em termos ambientais e energéticos resultantes da circulação de veículos, o referido Código elege, no

tocante à incidência subjetiva, o proprietário do veículo, considerando como tal a pessoa em nome da qual o mesmo se encontre registado (artigo 3.º, n.º 1, do CIUC). Mas, apesar disso, o legislador ressalvou alguns casos particulares em que a propriedade formal ou jurídica do veículo foi secundarizada pela utilização do mesmo, imputando a este último a obrigação de pagamento do IUC, como sucede com os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direito de opção de compra por força de contrato de locação (artigo 3.º, n.º 2, do CIUC).<sup>1</sup>

Certo é que a norma de incidência, ao remeter para os elementos do registo automóvel, não distingue entre o registo inicial do veículo e os registos posteriores: o sujeito passivo do imposto é o proprietário do veículo, considerando-se como tal a pessoa, singular ou coletiva em nome da qual o veículo se encontrar registado. É, pois sobre a interpretação da norma do n.º 1 do artigo 3.º que, como já referido, se evidenciam as diferentes posições expressas pela Requerente e pela Requerida.

Segundo a Requerente, a referida norma estabelece uma presunção de propriedade, com base no registo, ilidível nos termos gerais e, em especial, por força do disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária.

Para a Requerida, estabelecendo o CIUC a sujeição passiva bem como o facto gerador da obrigação de imposto, por referência aos elementos constantes do registo automóvel, conforme decorre dos artigos 3º e 6º do CIUC e sendo a Requerente a solicitar a emissão do certificado de matrícula e encontrando-se os veículos registados em seu nome no períodos de tributação encontram-se reunidos os pressupostos do facto gerador do IUC, bem como da sua exigibilidade, sendo a Requerente sujeito passivo do imposto com referência ao período em causa. Nada diz quanto ao facto desse mesmo registo ter sido de imediato alterado para o nome dos verdadeiros e adquirentes dos veículos automóveis, no

---

<sup>1</sup> Vd. Sérgio Vasques, "Os Impostos Especiais de Consumo", Almedina, 2000 e Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 118-X, que deu origem à Lei n.º 22-A/2007, de 29/05 (reforma da tributação automóvel).

mesmo período de tributação, certamente por desconsiderar tal facto como relevante o que, à partida entra em contradição com o valor que ela própria defende atribuir ao registo automóvel.

Esta matéria tem sido objeto de diversas decisões arbitrais que, reiterada e uniformemente, se têm pronunciado no sentido de considerar que a norma do nº 1, do artigo 3º do CIUC estabelece uma presunção, ilidível, (sublinhado nosso) nos termos gerais e, em especial, for força do disposto no artigo 73.º da LGT. Também este tribunal seguirá de perto essa orientação.<sup>2</sup>

Com efeito, o recurso ao registo automóvel como elemento estruturante do sistema de liquidação deste tributo evidencia-se ao longo de todo o respetivo Código. Mas impõe-se atender ao disposto no seu artigo 6º, relativo à definição do facto gerador da obrigação de imposto, cujo nº 1 dispõe que é facto gerador da obrigação de imposto “a propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional”.

Deste preceito decorre que os veículos automóveis que não estejam, nem devam estar, registados em território português, apenas ficam abrangidos pela incidência objetiva deste tributo se no mesmo permanecerem por período superior a 183 dias, conforme dispõe o nº 2 do mesmo artigo. Não há dúvida que é por recurso ao elemento registral que o legislador estabelece, simultaneamente, o facto gerador do imposto, bem assim como a determinação do momento do início do período de tributação e a constituição da obrigação tributária e, de uma maneira geral, todos os elementos necessários à liquidação do imposto em causa, como, de resto, bem acentuado vem na resposta elaborada pela AT.

---

<sup>2</sup> Neste sentido, cfr.: Decisões Arbitrais de 19.7.2013, Proc. 26/1013-T, de 10.9.2013, Proc. 27/2013-T, de 15.10.2013, Proc. 14/2013-T, de 5.12.2013, Proc. 73/2013-T, de 14.2.2014, Proc. 170/2013-T, de 30.4.2014, Proc. 256/2013-T, de 2.5.2014, Proc. 286/2013, de 16.6.2014, Proc. 289/2013-T, de 14.7.2014, Proc.43/2014-T, de 6.6.2014, Proc. 294/2013-T, de 15.9.2014, Procs. 63/2014-T e 220/2014 e proc. 250/2014 – T de 7/11.

Apesar do supra exposto quanto à dependência do regime de tributação do IUC em relação ao registo automóvel, não se pode extrair, como imediata conclusão, que a norma de incidência subjetiva, no segmento em que considera como proprietário a pessoa em nome da qual o veículo se encontre registado, não constitua uma presunção de incidência. Segundo noção contida no artigo 349º do C. Civil, presunções são as ilações que a lei ou o julgador, tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido. Acresce que, estabelece o artigo 341º do Código Civil que as presunções constituem meios de prova, tendo esta por função a demonstração da realidade dos factos, de tal modo que, quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz (cfr. nº1 do artigo 350º do Código Civil).

Dito isto, acresce que as presunções, que podem ser explícitas ou implícitas, salvo nos casos em que a lei o proibir, podem ser ilididas, mediante prova em contrário, como aliás resulta expressamente do disposto no nº 2, do artigo 350º do Código Civil. Por fim, tratando-se de presunções de incidência tributária, estas são sempre ilidíveis, conforme expressamente dispõe, o artigo 73º, da LGT.

A controvérsia em torno desta questão veio a surgir no âmbito na nova lei, porquanto a expressão “*presumindo-se*” foi substituída pela expressão “*considerando-se*”. No mesmo sentido, estabelece o artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento dos Impostos de Circulação e Camionagem, aprovado pelo DL n.º 116/94, de 3/05, que são sujeitos passivos destes tributos “*os proprietários dos veículos presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas singulares ou coletivas em nome das quais os mesmos se encontrem registados.*”

Entendemos, contudo, que se está perante uma mera questão semântica, que não altera minimamente o conteúdo da norma em questão.

Assim, quanto à questão de saber, face ao teor literal do disposto no nº1, do artigo 3º, do CIUC, qual o alcance da expressão “*considerando-se como tais*”, dado que na atual versão

o legislador não usou o termo “*presumem-se*” (o qual constava do extinto Regulamento do Imposto Sobre Veículos), entende o Tribunal que só pode ser o seguinte: o legislador presume (considera) que os proprietários são as pessoas em nome das quais os veículos se encontrem registados (sublinhado nosso). Significa isto que, tal presunção, implícita, é naturalmente ilidível nos termos previstos no artigo 73º da LGT.

Assim é que, na versão atual do Código, apenas mudou o verbo, optando agora o legislador pela expressão “*considerando-se*”. Certo é que, entre as versões legislativas anteriores e a atual entrou em vigor a LGT, que consagrou, expressamente, o princípio contido no artigo 73º, do qual resulta que em matéria de incidência tributária qualquer presunção admite sempre prova em contrário. Logo, torna-se indiferente a adoção de uma presunção expressa ou implícita, porquanto, uma como a outra são igualmente ilidíveis.

Entende-se, deste modo, que o facto de o legislador, na atual versão do CIUC, ter optado por uma presunção implícita (usando a expressão “*considerando-se*”) em vez de uma presunção expressa (com recurso à expressão “*presumindo-se*”), como acontecia anteriormente, não traduz uma alteração substancial no que respeita à incidência subjetiva do imposto. Não é, pois, a titularidade constante do registo automóvel condição, por si só determinante de incidência tributária, mas sim a propriedade tal qual resulta do registo, o que resulta numa mera presunção ilidível.

Acresce que podemos facilmente apontar diversos exemplos, extraídos do ordenamento jurídico tributário, em que o legislador optou pela utilização do verbo “*considerar*”, com sentido presuntivo. Além do que, como já se disse supra, tratando-se de norma de incidência tributária, nunca seria admissível a consagração de uma presunção inilidível. Como afirmam, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (**Lei Geral Tributária**, anotação ao nº 3, do artigo 73º, da LGT), “*as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão presume-se ou semelhante (...). No entanto, as presunções também podem estar*

*implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objetiva, quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores de bens móveis ou imóveis, em situações em que não é inviável apurar o valor real”.<sup>3</sup>*

E, são muitos os exemplos de normas em que é utilizado o verbo “*considerar*” para estabelecer presunções ilidíveis, como sucede com o disposto n.º 2 do artigo 21.º do CIRC, no artigo 89.º-A da LGT ou no artigo 40.º, n.º1 do CIRS entre outros.

Tendo em conta que o sistema jurídico deve formar um todo coerente, os exemplos acima referidos, bem como a doutrina e jurisprudência indicadas, permitem concluir que não é só quando é usado o verbo “*presumir*” que estamos perante uma presunção, mas também o uso de outros termos ou expressões, como o termo “*considera-se*” podem servir de base a presunções. E, como se referiu supra, sendo o elemento literal o primeiro instrumento de interpretação da norma jurídica, em busca do pensamento legislativo, importa confrontá-lo com os demais elementos de interpretação, nomeadamente o elemento racional ou teleológico, o elemento histórico e o sistemático.

No que toca ao elemento histórico, há que referir, que desde a origem do imposto de circulação, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 599/72 de 30 de dezembro, foi, explicitamente, consagrada uma presunção, relativamente aos sujeitos passivos do imposto como sendo aqueles em nome de quem os veículos se encontravam matriculados ou registados. Essa versão da lei usava a expressão literal “*presumindo-se como tais*”.

Porém, atendendo aos fins do imposto em presença, há que reconhecer que o uso da expressão “*considera-se*”, na atual versão, contempla uma expressão com um efeito semelhante àquela, consubstanciando, igualmente, uma presunção. Isso mesmo sucede na formulação contida no n.º 1, do artigo 3.º, do CIUC, em que se consagrou uma presunção,

---

<sup>3</sup> Cfr também. Jorge de Sousa, CPPT, 6.ª Edição, Áreas Editora. Lisboa, 2011, pags. 586; ainda neste sentido cfr. Ac. STA, Acs. de 29.2.2012 e de 2.5.2012, Procs. 441/11 e 381/12.

revelada por via do uso da expressão “considerando-se”, de significado semelhante e de valor equivalente à expressão “presumindo-se”, em uso desde a criação do imposto em questão. O uso da expressão “considerando-se” justifica-se por se afigurar, porventura, mais em sintonia com o reforço conferido à propriedade do veículo, que passou a constituir o facto gerador do imposto, nos termos constantes do artigo 6º do CIUC.

Pelo que, à luz do elemento literal da interpretação, nada obsta ao entendimento de que, o disposto no nº1, do artigo 3.º, do CIUC, consagra uma presunção ilidível.

Assim, quanto à incidência subjetiva do imposto, é de concluir que não se verificam alterações relativamente à situação anteriormente em vigor no âmbito do Imposto Municipal sobre Veículos, Imposto de Circulação e Imposto de Camionagem, como aliás é amplamente reconhecido pela doutrina, continuando a valer uma presunção ilidível nesta matéria.

Este entendimento é, ainda, o único que se afigura adequado e conforme ao princípio da verdade material e da justiça, subjacentes às relações fiscais, com o objetivo de tributar o real e efetivo proprietário e não aquele que, por circunstâncias de diversa natureza, não passa, por vezes, de um aparente e falso proprietário, por constar do registo automóvel, como sucede no caso concreto com a Requerente, por força da sua atividade de importadora e para cumprimento das regras legalmente aplicáveis à matrícula dos veículos novos importados e introduzidos no território nacional.

Neste sentido, também as decisões arbitrais proferidas nos processos nºs 150/2014-T e 220/2014-T, confirmam o mesmo entendimento já plasmado em decisões arbitrais anteriores, no sentido de que: *“(...) se o legislador tivesse, como pretende a Requerida, estabelecido na lei uma qualificação não presuntiva sobre quem é proprietário dos veículos (uma ficção legal), estaria com isso a estabelecer, através de uma diferente formulação, uma regra em tudo idêntica à regra hipotética referida. Estaria a fazer assentar a incidência subjetiva do imposto numa ficção legal, em total desconexão com*

*uma qualquer substância económica como base da incidência subjetiva. (...) E, se assim é, forçoso será também concluir que o artigo 3º, n.º 1, só pode estabelecer uma presunção de propriedade do veículo, mesmo com todas as consequências negativas que essa conclusão acarretará, decerto, em termos de eficiência da administração do imposto.”*

Sobre a questão em análise, é, pois, unânime o entendimento que tem vindo a ser defendido nas sucessivas, diversas e numerosas decisões arbitrais proferidas.

Por ser assim, tem de se permitir ao titular inscrito no registo automóvel a possibilidade de apresentar elementos probatórios bastantes para a demonstração de que o efetivo proprietário é, afinal, pessoa diferente da que consta do registo, e que inicialmente, e em princípio, se supunha ser o verdadeiro proprietário. Caso contrário, aceitar-se-ia a supremacia da verdade formal do registo sobre a verdade material, e seria admitir a violação grosseira dos princípios fundamentais fiscais enunciados e, ainda, do princípio contido no artigo 73º, da LGT segundo o qual não existem presunções inilidíveis em matéria de incidência fiscal.

A tudo o que se deixa supra exposto acresce que, outro entendimento, traduziria a violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade e da justiça, bem como o do inquisitório, consagrados, respetivamente, nos artigos 55º e 58º da LGT.

De resto, é possível extrair, ainda, um outro argumento do disposto no artigo 7º do Código de Registo Predial (o qual constitui a base jurídica fundamental em matéria de registo de propriedade) o qual dispõe que “o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define.” À luz do princípio da uniformidade e coerência intrínseca do sistema jurídico, nenhum fundamento se afigura aceitável para que o princípio vigente no registo de propriedade em geral, sofresse uma inflexão ou mesmo “atropelo” injustificado em matéria de registo automóvel.

Mas, se alguma dúvida persistisse, sempre se diria que, quanto aos elementos de interpretação de pendor racional ou teleológico, a exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 118/X de 07/03/2007, subjacente à Lei n.º 22-A/2007, de 29/06, é bastante expressiva ao esclarecer que a reforma da tributação automóvel é concretizada por via da deslocação de parte da carga fiscal do momento da aquisição dos veículos para a fase de circulação e visa *“formar um todo coerente”* que, embora destinado à angariação de receita pública, pretende que a mesma seja angariada na *“medida dos custos ambientais que cada indivíduo provoca à comunidade”*, acrescentando-se, a propósito do imposto em causa e dos diferentes tipos e categorias de veículos, que *“como elemento estruturante e unificador (...) consagra-se o princípio da equivalência, deixando-se assim claro que o imposto, no seu conjunto, se subordina à ideia de que os contribuintes devem ser onerados na medida do custo que provocam ao ambiente e à rede viária, sendo esta a razão de ser desta figura tributária”*, referindo, ainda, ser *“(...) este princípio que dita a oneração dos veículos em função da respetiva propriedade e até ao momento do abate (...)”*.

Assim, a lógica e racionalidade do novo sistema de tributação automóvel pressupõe e almeja um sujeito passivo coincidente com o proprietário do veículo, no pressuposto de ser esse, e não outro, o real e efetivo sujeito causador dos danos ambientais, tal como decorre do princípio da equivalência inscrito no artigoº 1º, do CIUC. Este princípio da equivalência, que informa o atual imposto único de circulação, tem subjacente o princípio do poluidor - pagador, e concretiza a ideia, nele inscrita, de que quem polui deve, por isso, pagar. Trata-se, afinal, de alcançar as externalidades ambientais negativas que advêm da utilização dos veículos automóveis, sejam assumidos pelos seus proprietários e/ou pelos utilizadores, como custos que só eles deverão suportar.

A este propósito, a posição vertida na recente Decisão Arbitral n.º 286/2013-T de 2 de maio de 2014, é bastante esclarecedora ao afirmar que: *“É este princípio (da equivalência) que dita a oneração dos veículos em função da respetiva propriedade e até ao momento do abate, o emprego comum de uma base tributável específica, a revisão do quadro de*

*benefícios fiscais vigente e a afetação de uma parcela da receita aos municípios da respetiva utilização.*

*Ora, pretender, como o faz a Requerida, que o legislador, no artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, fixou, seja qual for o meio técnico subjacente, a incidência subjetiva do imposto nas pessoas em nome de quem os veículos se encontram registados, com total independência de serem ou não, no período tributário relevante, titulares do direito de utilização do veículo, maxime da sua propriedade, implicaria desprezar aquela finalidade que preside à normatividade tributária, bem manifestada na incidência objetiva e na base tributável associada às diversas categorias de veículos (cfr. arts 2.º e 7.º do CIUC). É que uma inscrição registral, sem correspondência com a titularidade subjacente, nenhuma valia possui para dar satisfação e cumprimento a tal finalidade, pois não são as pessoas em nome de quem os veículos se encontrem inscritos quando não sejam titulares de direitos sobre a sua utilização que provocam custos ambientais e viários, mas antes tais custos ambientais e viários são causados pelos efetivos utilizadores dos veículos, nos termos das situações jurídicas substantivas pertinentes, mesmo que não constem, como deviam, do registo automóvel. O registo, na verdade, em nada depõe ou serve quanto ao princípio da equivalência estabelecido no artigo 1.º do CIUC. Aliás, assumir que o elemento determinativo da incidência tributária subjetiva é simples e exclusivamente o registo automóvel também não permite afirmar uma ligação com uma qualquer manifestação de capacidade contributiva relevante, o que, via de regra, nos tributos não estritamente comutativos, é imprescindível, já que deve existir, sem prejuízo de exigências de praticabilidade, uma qualquer ligação efetiva entre o imposto e um pressuposto económico materialmente relevante capaz de fundamentar o tributo. A razão de ser da figura tributária afasta, pois, a ideia de que a incidência respetiva se prende estrita e exclusivamente com a própria inscrição registral da titularidade dos veículos tributários e não com as situações substantivas atributivas do direito de utilização dos veículos (artigo 3.º, n.ºs 1 e 2 do CIUC) a que o registo se destina a dar publicidade (cfr. artigo 1.º e artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de fevereiro, com as alterações posteriores, que regula o registo automóvel).”*

Acresce, ainda, salientar que o DL n.º 54/75, de 12/02, que disciplina o registo de veículos automóveis, não prevendo qualquer norma acerca do carácter constitutivo do registo da propriedade automóvel, estabelece, no n.º 1 do seu artigo 1.º que o registo automóvel visa apenas dar publicidade à situação jurídica dos bens. De acordo com o artigo 7.º do Código do Registo Predial, supletivamente aplicável ao registo automóvel, por remissão do artigo 29.º daquele diploma, determina que o registo apenas "(...) constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define." Pronunciando-se sobre esta matéria, o STJ, em acórdão de 19-02-2004, proferido no processo n.º 3B4369, conclui que *"(...) o registo não surte eficácia constitutiva, pois que se destina a dar publicidade ao ato registado, funcionando (apenas) como mera presunção, ilidível (presunção "juris tantum") da existência do direito (arts- 1.º, n.º 1, e 7.º, do CRP84 e 350.º, n.º2, do C. Civil) bem como da respetiva titularidade, nos termos dele constantes (...)"*.

Quanto aos efeitos do registo, resulta claro do disposto nos artigos 1.º e 7º do Código de Registo Predial (CRP), que o registo tem uma dupla finalidade: dar publicidade à situação jurídica dos bens e constituir presunção de que o direito existe e pertence ao titular nele inscrito. Estas presunções são, porém, ilidíveis mediante prova em contrário, como resulta expressamente do disposto artigo 350.º, n.º 2, do Código Civil (CC) e, em matéria tributária, reforçado pelo artigo 73º da LGT.

É pacífico para a doutrina e para a jurisprudência dos nossos tribunais superiores que o registo não é condição de validade dos negócios a ele sujeitos ou subjacentes, dele não depende a transmissão da propriedade e não pertence ao transmitente o ónus de promover o registo, pelo que nenhuma sanção lhe pode ser imposta pelo não cumprimento dessa obrigação por parte do adquirente (este sim obrigado a promover o registo). 4

---

<sup>4</sup> Neste sentido, vd, entre outros, os seguintes Acórdãos do STJ: Ac. STJ de 31.05.1966, in Proc. n.º 060727 (Relator: Conselheiro Lopes Cardoso), decisão especificamente referente ao registo automóvel; Ac. STJ de 5.05.2005 (Relator: Conselheiro Araújo Barros) e Ac. STJ de 14.11.2013, in Proc. n.º

Assim, acompanhando-se a reiterada jurisprudência arbitral, supra mencionada, relativa a situações idênticas, não pode deixar de se entender que a expressão "considerando-se como tais" constante da referida norma, configura uma presunção legal<sup>5</sup>, e que esta é ilidível, nos termos gerais, e, em especial, por força do disposto no artigo 73.º da LGT que determina que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.

Esta é, também, a posição do tribunal arbitral nos presentes autos, sufragando as posições já anteriormente plasmadas nas diversas decisões arbitrais supra mencionadas, pelo que, se entende que a presunção ilidível, inscrita no n.º1, do artigo 3.º, do CIUC, corresponde à interpretação mais ajustada à prossecução dos objetivos almejados pelo legislador.

### **Da Elisão da Presunção**

As presunções de incidência tributária podem ser ilididas através do procedimento contraditório próprio previsto no artigo 64.º do CPPT ou, em alternativa, pela via de reclamação graciosa ou de impugnação judicial dos atos tributários que nelas se baseiem. No caso dos autos, a Requerente não utilizou aquele procedimento próprio, tendo antes optado pelo presente pedido de decisão arbitral que, assim, constitui meio próprio para ilidir a presunção de incidência subjetiva do IUC em que se suportam as liquidações tributárias cuja anulação constitui o seu objeto, pois que se trata de matéria que se situa no âmbito da competência material deste tribunal arbitral (arts. 2.º e 4.º do DL 10/2011).

---

74/07.3TCGMR.G1.S1(Relator: Conselheiro Serra Batista) exímios na afirmação do predomínio do princípio da substância sobre a forma, valendo a prova, por qualquer meio idóneo, de quem é substantivamente titular do direito de propriedade, a qual faz ilidir a presunção do registo.

<sup>5</sup> Aliás, a própria Requerida, afirma, mais do que uma vez que “o facto gerador do imposto é aferido pela matrícula ou pelo registo”, o que implica, necessariamente, o reconhecimento do carácter presuntivo do regime em causa. Com efeito, se “o facto gerador do imposto é aferido pela matrícula ou pelo registo”, é poruque, naturalmente, o “facto gerador do imposto” não é nem a matrícula, nem o registo! Estes serão factos-índice, dos quais se retira aquele, estando-se, perante e de forma inquestionável, perante uma presunção.

Para ilidir a presunção derivada da inscrição do registo automóvel, a Requerente ofereceu, como meio de prova, cópias de faturas, documentos únicos aduaneiros e outros que constam dos processos de reclamação graciosa e dos quais resultou o entendimento do Tribunal, avaliados criticamente esses meios de prova, de que ocorrera a venda de todas as viaturas e liquidações de imposto aos respetivos adquirentes, de modo que ao tempo dos factos tributários e dos primeiros registos de propriedade efetuados, a Requerente já não era a proprietária dos veículos em causa.

Não colhe, por fim, o argumento da unilateralidade das faturas, porquanto estas são meios de prova da ocorrência das transmissões de propriedade se acompanhadas de outros documentos que não deixem dúvidas sobre a concretização daquele negócio em concreto, como sucede no presente caso.

Diverge-se, assim, do entendimento da Requerida, segundo a qual, à luz das normas legais é manifestamente irrelevante a venda aos seus concessionários antes da atribuição da matrícula, uma vez que, mesmo não podendo circular ou ser introduzida no consumo, a viatura existe, material e juridicamente, antes da matriculação, podendo, naturalmente, ser objeto de direitos e relações jurídicas.

Em suma: nenhum dos veículos aqui em causa era, à data da matrícula, propriedade da Requerente, pelo que se considera ilidida a presunção decorrente do primeiro registo automóvel efetuado.

Acrescente-se, ainda, que na situação em análise, se está perante contratos de compra e venda que, relativos a coisa móveis, que não estando sujeitos a quaisquer formalismos especiais (C. Civil, artigo 219.º), operam a correspondente transferência de propriedade por mero efeito do contrato e tradição da coisa. (C. Civil, artigo 408.º, n.º 1). No entanto, estando em causa um contrato de compra e venda que tem por objeto um veículo automóvel, em que o registo é obrigatório, o seu cumprimento pontual pressupõe a emissão da declaração de venda necessária à inscrição no registo da correspondente aquisição a



---

favor do comprador, conforme vem sendo entendido pela jurisprudência dos tribunais superiores.<sup>6</sup>

Tal declaração, relevante para efeitos de registo, poderá constituir prova da transação, embora não seja o único ou exclusivo meio de prova de tal facto. E, para efeitos registrais, também não é exigível qualquer formalismo especial, bastando a apresentação à entidade competente de requerimento subscrito pelo comprador e confirmado pelo vendedor, que, através de declaração de venda confirma que a propriedade do veículo foi por aquele adquirida por contrato verbal de compra e venda.

Ora, com base nos documentos que integram o presente processo verifica-se que, à data da exigibilidade do imposto, os veículos identificados já não eram propriedade da Requerente em virtude de, por esta, terem sido transmitidos a terceiros. Pelo que fica assim ilidida a presunção de propriedade derivada do registo automóvel acolhida no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, relativamente aos veículos e períodos a que se reportam todas liquidações questionadas, com referência aos veículos nelas identificados, conforme lista anexa ao presente pedido de pronúncia arbitral.

Assim, o entendimento subjacente às liquidações impugnadas nos presentes autos, segundo o qual os sujeitos passivos do IUC são, em definitivo e sem admissão de prova em contrário, as pessoas em nome de quem os veículos automóveis se encontram registados, sem considerar os elementos probatórios para identificação dos efetivos e verdadeiros utilizadores e atuais proprietários dos veículos, conduziu à liquidação ilegal do IUC, assente na errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjetiva do Imposto Único de Circulação. Tais liquidações afiguram-se, pois, ilegais o que impõe a anulação dos correspondentes atos tributários.

---

<sup>6</sup> Cfr. STJ, Acs. de 23.3.2006 e de 12.10.2006, Procs. 06B722 e 06B2620.

Nestes termos, atendendo ao disposto no artigo 3.º, n.ºs 1 e 2, do CIUC, reitera-se a conclusão de que se mostra ilidida a presunção contida no n.º 1 e que, por isso, a Requerente não constitui sujeito passivo do IUC, liquidado em relação aos anos de 2009 a 2012, quanto aos veículos identificados nos autos. Em consequência de todo o supra exposto, resulta que todas liquidações impugnadas são ilegais, padecem do vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pelo que, devem ser objeto de anulação, procedendo-se, conseqüentemente, ao reembolso à Requerente do montante indevidamente pago acrescido dos juros à taxa legal.

### **Juros indemnizatórios**

A Requerente pede o reembolso do imposto indevidamente pago, no montante global de € 79.629,35, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, nos termos do art. 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “*declaração de ilegalidade*” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT e em que se proclama, como primeira diretriz, que “*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*” e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT ao dizer que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*” deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação impugnados, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para “*restabelecer a situação que*

*existiria se o ato tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”, na parte correspondente à correção que foi considerada ilegal.*

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade do ato é imputável à Administração Tributária e Aduaneira, que, por sua iniciativa praticou sem suporte legal.

Está-se perante um vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia que pagaram indevidamente.

Assim, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução ao presente acórdão, nos termos do art. 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante a restituir à Requerente e calcular os respectivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cíveis, nos termos dos arts. 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).

Os juros indemnizatórios são devidos desde as datas dos pagamentos efetuados até à do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT).

### **III DECISÃO**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:



- 
- julgar procedentes os pedidos de declaração da ilegalidade das liquidações de IUC objeto dos autos e identificadas supra;
  - anular as referidas liquidações;
  - julgar procedente o pedido de restituição das quantias pagas correspondente às referidas liquidações (no total de € 79.629,35) e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituí-las;
  - julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente, calculados sobre a quantia a restituir, desde as datas dos pagamentos, até à do processamento da nota de crédito, em que devem ser incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT), às taxas legais que vigorarem até ao pagamento, nos termos do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).
  - condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do presente processo.

### **VALOR DO PROCESSO**

Em conformidade com o disposto nos artigos 305º, nº 2 do CPC, artigo 97º - A, nº 1, alínea a), do CPPT e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€79.629,35**

### **CUSTAS**

Nos termos do disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em **€2.448,00** a suportar integralmente pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

- Registe-se, notifique-se e, oportunamente, archive-se o processo.

Lisboa, 30 de Outubro de 2015



---

O Tribunal Arbitral Coletivo,

Dr. Juiz José Poças Falcão (Árbitro Presidente)

(Prof. Doutora Maria do Rosário Anjos)

(Dr. Alberto Amorim Pereira)