

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 758/2015-T

Tema: IUC – Incidência subjetiva; presunção legal; importação; aptidão da fatura para efeitos de prova da transmissão de veículos

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

1. A..., SA, pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., ..., ..., doravante Requerente, tendo autoliquidado o Imposto Único de Circulação (IUC) e os Juros Compensatórios de 179 veículos, que discrimina, respeitantes aos anos de 2013 e 2014, no montante total de € 20 464,06, apresentou, em 17 de dezembro de 2015, um pedido de constituição de tribunal arbitral e pronuncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, (RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT),

Pretende que seja declarada a ilegalidade e a correspondente anulação das referidas autoliquidações de IUC e Juros Compensatórios, com a consequente determinação da restituição da totalidade dos tributos indevidamente pagos e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, bem como a condenação da Requerida no pagamento das custas arbitrais.

2. Nos termos do disposto nos artigos 6.º n.º 1, e 11.º n.º 1, alínea a), do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou o signatário como árbitro singular em 19 de janeiro de 2016, tendo o mesmo comunicado a aceitação dessa incumbência.

Em 05 de fevereiro de 2016, foram as Partes notificadas dessa designação, nos termos conjugados do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, com os artigos 6.º e 7.º do

Código Deontológico do CAAD, não tendo as mesmas manifestado a intenção de recusar a designação do árbitro.

Nestas circunstâncias, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 22 de fevereiro de 2016.

3.1 Nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT, a AT foi notificada para, enquanto parte requerida, no prazo de trinta dias, apresentar resposta e, caso entendesse, solicitar a produção de prova adicional, bem como remeter cópia do processo administrativo.

3.2 Na resposta apresentada em 02 de abril de 2016, que se dá por integralmente reproduzida, a Requerida sustentou a legalidade das liquidações efetuadas, tendo concluído que o pedido deve ser julgado improcedente, com a consequente manutenção na ordem jurídica dos atos de tributação impugnados, devendo ser determinada a sua absolvição.

3.3 Na subsequente tramitação, foram as Partes notificadas em 05 de abril de 2015 para a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º n.º 1 do RJAT, a realizar no dia 18 de abril de 2016, tendo sido esclarecido que se não houvesse razões impeditivas, se realizariam as alegações orais. Mediante pedido da Requerida, e com o assentimento da Requerente, foi a referida reunião adiada para o dia 28 de abril de 2016.

3.4 Na reunião realizada na data indicada, conforme ata que consta no processo, procedeu-se à audição das testemunhas indicadas pela Requerente, nela se tendo decidido que fossem produzidas alegações escritas, sucessivamente e pelo prazo de dez dias, a iniciar pela Requerente, tendo sido fixado, em conformidade com o n.º 2 do referido artigo 18.º do RJAT, o dia 3 de junho de 2016 como data limite para a publicação da decisão arbitral.

3.5 As alegações escritas foram apresentadas, em 09 e 13 de maio de 2016, respetivamente, reafirmando, as Partes, no essencial, as teses defendidas na petição inicial e na contestação.

II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

4. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, é materialmente competente e as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, sendo legítimas, à luz dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe resolver nem questões prévias sobre as quais o Tribunal Arbitral se deva pronunciar.

III – FUNDAMENTAÇÃO

Alegações das partes

5.1 A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, a Requerente, no essencial, alegou o seguinte:

- a) É a sociedade importadora, em exclusivo, de todos os veículos automóveis da marca «C...» para o mercado nacional, tendo como objeto social o comércio de automóveis, respetivas peças e acessórios;
- b) Os veículos novos, logo que importados, são imediatamente vendidos aos concessionários da marca, mediante a sua entrega nas instalações deles com consequente emissão de fatura, os quais, por sua vez, ou os revendem aos clientes finais, os quais serão os seus utilizadores e em cujo interesse entram em circulação rodoviária, ou os conservam no *stand* para fins meramente expositivos e de experimentação;
- c) São os concessionários quem solicita à Requerente as matrículas das viaturas, assim que têm cliente, - conquanto do ponto de vista estritamente formal a matrícula e registo das mesmas seja feito inicialmente em nome do importador, precisamente porque à data do pedido das matrículas o concessionário já é o proprietário das mesmas – ou seja, à data dos pedidos das matrículas as viaturas já foram faturadas ao concessionário pela requerente;
- d) Só depois de vendidas aos concessionários é que as viaturas são matriculadas, momento em que a Requerente suporta o correspondente Imposto sobre Veículos (ISV) – razão pela qual lhes redebita o respetivo imposto;
- e) Os pagamentos à Requerente do preço do veículo e do ISV são feitos direta, imediata e integralmente pela B... Sucursal Portugal, entidade financeira que se substitui na cobrança desses montantes aos concessionários, tratando-se de uma metodologia acordada com todos os concessionários «C...»;
- f) A Requerente é sujeito passivo do ISV nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do CISV, no entanto, este raciocínio não é transponível para o IUC, um imposto distinto do ISV e com regras de incidência autónomas;
- g) Na medida em que os veículos são vendidos antes da atribuição da matrícula, nas datas dessa atribuição, a Requerente não é a proprietária dos veículos, não estando,

consequentemente, sujeita ao IUC, pelo que a Requerida, ao considerá-la como sujeito passivo, apenas porque os mesmos estariam registados em seu nome nas datas das matrículas, apesar de ter em seu poder elementos que apontam em sentido diverso, desencadeia liquidações baseadas em erro nos pressupostos de facto, pois tributam a propriedade de bens alheios, isto é, que não lhes pertencem nas datas a que se reportam – datas das matrículas das viaturas;

h) Apenas por força das liquidações aqui impugnadas a Requerente soube que ainda figurava formalmente como proprietária dos veículos nas datas de matrícula das viaturas, na medida em que, aparentemente, os reais proprietários dos veículos nessas datas não teriam oportunamente procedido ao registo em seu nome, pelo que desconhecia se tinham sido ou não efetuados os registos pelos compradores;

i) Por força do artigo 1.º do CIUC vigora o princípio da equivalência, ou seja ao IUC constituirá o correspondente do custo ambiental e viário decorrente da efetiva utilização dos veículos na circulação viária, pelo que o contribuinte poluidor deve suportar o imposto na medida dos custos que provoca às infra estruturas viárias e ao ambiente, e a assunção desses custos apela aos princípios da igualdade e da equivalência;

Segundo o princípio da igualdade deve ser tratado como igual o que é igual e tratado de forma diferente o que é diferente, não se traduzindo assim na aplicação de uma taxa única de IUC mas na diferenciação de valores de IUC em função das características técnicas dos veículos, ou seja em função do menor ou maior custo que causam ao ambiente e às infra estruturas viárias;

j) Atento o disposto no artigo 4.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (LGT), o IUC representa um caso de contribuição especial, na medida em que «As contribuições especiais que assentam no ... especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade são considerados impostos»;

l) O contribuinte poluidor deve suportar o IUC na medida dos custos que provoca às infra estruturas viárias e ao ambiente, concretizando o artigo 7.º, a degradação que ocorre na rede viária, através da consideração de critérios como o peso bruto, número de eixos e do tipo de suspensão;

m) A assunção dos custos pelo contribuinte poluidor apela aos princípios da igualdade e da equivalência, na medida em que o princípio da equivalência, enquanto critério de

igualdade, reporta-se à justa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes em função dos custos viários e ambientais que estes produzem na sociedade;

n) O IUC apenas pode ter como pressuposto o custo social provocado pelo contribuinte, traduzido no custo ambiental e viário decorrente da concreta utilização dos veículos e não visa tributar os importadores de veículos pela simples razão de que não são estes os utilizadores dos veículos que o imposto pretendeu onerar, na medida em que a sua atividade de importador não produz qualquer custo ambiental e viário;

o) Do disposto nos artigos 3.º, n.º 1 e 2, e 6.º, n.º 1 do CIUC extrai-se que o IUC incide sobre o proprietário ou adquirente com reserva de propriedade à data da matrícula do veículo, presumindo-se que o proprietário ou adquirente com reserva nessa data é aquele em nome do qual o veículo está registado ou matriculado;

p) Estão em discussão as liquidações oficiosas de IUC reportado à data da matrícula, segundo se deduz do teor das liquidações e da demais documentação remetida pela AT, todavia, os veículos não eram propriedade da Requerente nas datas das respetivas matrículas, dado que a Requerente já os tinha vendido a terceiros (os sobreditos concessionários);

q) A jurisprudência (unânime) do CAAD estabelece uma presunção legal de propriedade em função dos dados registrais – permitindo ao interessado alegar e provar que, apesar dessa presunção derivada do registo, não é o efetivo proprietário dos veículos nas datas consideradas nos registos oficiais, citando diversas decisões arbitrais em favor de tal tese, designadamente as decisões n.º 26/2013, 27/2013 e 14/2013;

r) Em síntese, o registo automóvel estabelece uma presunção de propriedade, ilidível mediante prova em contrário, a transmissão da propriedade no contrato de compra e venda opera-se por mero acordo entre as partes, tendo efeito real imediato, independentemente do comprador registar a propriedade em seu nome, o registo não tem efeitos constitutivos mas meramente declarativos, a AT deve obediência ao princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material, não se podendo bastar com a mera aparência de titularidade da propriedade decorrente do registo, concluindo que do princípio da equivalência advém o princípio do «poluidor- pagador», apenas devendo ser tributado quem é o efetivo proprietário;

- s) Para assim considerar, a jurisprudência do CAAD convoca as regras de interpretação legal, designadamente o próprio elemento literal do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da legalidade, da imparcialidade, da proporcionalidade, da justiça, da prossecução do interesse público, do inquisitório e da descoberta da verdade material (artigos 55.º e 58.º da LGT), para além da regra da unidade do sistema jurídico-fiscal; (artigos 11.º da LGT e 9.º do Código Civil (CC));
- t) e também o elemento racional ou teleológico da lei, que reside na deslocação da carga fiscal do momento da aquisição dos veículos para a fase da circulação, atento o princípio da equivalência, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições temporais em que surgiu, além do princípio da consensualidade, segundo o qual os efeitos jurídico-civis da transmissão dos veículos produzem-se de imediato, por simples acordo de compra e venda;
- u) A Requerente invoca igualmente insuficiência de fundamentação, dado que as liquidações impugnadas não explicitam os valores de IUC concretamente exigidos a cada veículo, são de anos em que vigoraram taxas diferentes e apenas se demonstra a liquidação dos juros compensatórios, não se encontrando explicitados os fundamentos de facto e de direito e as operações de cálculo e apuramento que terão conduzido aos valores exigidos, pelo que, essa falta faz padecer de insuficiência de fundamentação, a qual nos termos do artigo 125.º, n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo (CPA) equivale a falta de fundamentação, gerando a respetiva anulabilidade;
- v) O artigo 18.º, n.º 2 do CIUC, não prevê qualquer liquidação de juros compensatórios mas apenas uma liquidação oficiosa do IUC para pagamento voluntário em 10 dias. A exigência de juros compensatórios antes de decorrido o prazo para pagamento voluntário, padece de vício de violação de lei, além de que não estando em falta qualquer IUC a liquidação de juros compensatórios não respeita o artigo 35.º da LGT no que concerne à verificação dos pressupostos legais para a sua liquidação;
- x) Para a liquidação de juros compensatórios exigir-se-ia sempre um nexo de causalidade adequada entre o comportamento do sujeito passivo e o retardamento da liquidação do imposto, conforme jurisprudência do STA (Acórdão do STA, 2.ª seção, n.º 587/2010, de 16 de dezembro de 2010);

z) Uma vez que as liquidações impugnadas foram pagas, a Requerente, para além da devolução dos tributos indevidamente pagos, tem direito a juros indemnizatórios, por erro de facto e de direito na emissão das liquidações, nos termos do artigo 43.º da LGT.

5.2 Por seu turno, a Requerida em resposta à petição inicial, em sede de contestação, veio dizer o seguinte:

a) No âmbito do artigo 17.º do Código do Imposto sobre Veículos (CISV) a introdução no consumo e a liquidação de imposto sobre os veículos que não possuam matrícula nacional é titulada pela emissão de uma Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) sendo a mesma constitutiva do facto gerador do imposto nos termos e para os efeitos no disposto no artigo 5.º do CISV;

b) Nos termos do disposto no artigo 117.º, n.º 4, do Código da Estrada, a matrícula é pedida ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes (IMT, I.P.) pela entidade que proceder à admissão ou introdução no consumo, referindo o artigo 24.º do Regulamento do Registo Automóvel (RRA) que «O registo inicial de propriedade de veículos importados, admitidos, montados, construídos ou reconstruídos em Portugal tem por base o requerimento respetivo e a prova do cumprimento das obrigações fiscais»;

c) Tendo em atenção o disposto no artigo 3.º n.º 1, segundo o qual são, «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», o artigo 6.º n.º 1, no que concerne ao facto gerador e à exigibilidade do imposto, segundo o qual «O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional» e o artigo 17.º, todos do CIUC, de acordo com o qual «... o imposto é liquidado pelo sujeito passivo do imposto nos 30 dias posteriores ao termo do prazo regularmente exigido para o respetivo registo.», da conjugação do âmbito de incidência subjetiva do IUC e do facto constitutivo da correspondente obrigação de imposto, decorre inequivocamente do artigo 6.º do CIUC as situações jurídicas que geram o nascimento da obrigação de imposto, ou seja, a matrícula ou o registo em território nacional;

d) Isto é, o momento a partir do qual se constitui a obrigação de imposto apresenta uma relação direta com a emissão do certificado de matrícula, no qual devem constar os factos sujeitos registo;

- e) «... por força da conjugação das normas expressas, e em especial atenção ao disposto no artigo 24.º do RRA, aprovado pelo DL n.º 55/75 de 12.02, na redação dada pelo DL n.º 178-A/2005 de 28 outubro, subjaz que o registo inicial de propriedade, de veículos admitidos (como é o caso dos autos), tem por base o requerimento respetivo e a prova do cumprimento das obrigações fiscais relativas ao veículo», «Ou seja, a emissão de certificado de matrícula implica a apresentação de uma DAV por parte da Requerente e o pagamento do correspondente ISV, e origina automaticamente o registo da propriedade do veículo ao abrigo do artigo 24.º do RRA em nome da entidade que procedeu à sua importação do veículo e pedido de matrícula, ou seja a requerente», pelo que «o primeiro registo de cada veículo é considerado em nome da entidade importadora»;
- f) Nos termos do artigo 24.º do RRA, é perentório que o importador figura no registo como primeiro proprietário do veículo e, nesse sentido, é de acordo com o estatuído nos artigos 3.º e 6.º do CIUC, sujeito passivo do imposto, sendo o facto gerador aferido nos termos do mencionado artigo 6.º pela matrícula ou pelo registo em território nacional;
- g) Tendo a Requerente solicitado a emissão de certificado de matrícula, e encontrando-se o veículo registado em nome desta, estão reunidos os pressupostos do facto gerador do IUC, bem como da sua exigibilidade, sendo a mesma sujeito passivo do imposto;
- h) O entendimento da Requerente de que procedeu à venda dos veículos aos seus concessionários, através de emissão de fatura, mesmo antes da atribuição da matrícula, não sendo, por isso, proprietária dos veículos e concomitantemente sujeito passivo do imposto, não encontra o mínimo de correspondência com a letra da lei para além de violar frontalmente o princípio da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva e da certeza e segurança jurídica;
- i) À Requerente, enquanto importadora dos veículos, cabe-lhe a sua introdução no consumo, por via da DAV e correspondente pagamento do ISV, sendo-lhe emitida a matrícula e efetuado o primeiro registo em seu nome, pelo que é manifestamente irrelevante a venda aos seus concessionários antes da atribuição da matrícula;
- j) O ideário argumentativo não encontra correspondência com a *ratio legis* nem com a *mens legislatoris*, pois o legislador tributário no artigo 6.º do CIUC estabeleceu claramente as premissas quanto ao facto gerador do imposto, bem como da sua exigibilidade,

consignando claramente que tal facto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou pelo registo em território nacional;

l) O legislador não ficcionou que o imposto seria devido pelo proprietário do veículo que se encontrasse registado nos 60 dias a que alude o n.º 2 do artigo 42 do RRA, e muito menos ficcionou que os importadores, não obstante procedam à venda dos veículos antes da atribuição do certificado de matrícula, possam, assim, ver excluída a incidência subjetiva de IUC, antes consagrou que o facto gerador do imposto é aferido pela matrícula ou pelo registo, consagrando expressamente o artigo 24.º do RRA que, tendo sido pago o ISV e pedida a matrícula, o veículo fica automaticamente registado em nome do importador, ou seja da Requerente;

m) Logo, tendo preenchido a DAV, pago o ISV e efetuado o pedido de matrícula, preenche inelutavelmente o facto gerador do IUC, ou seja a matrícula e o registo (incidência objetiva/subjetiva), sendo-lhe exigível o pagamento nos termos do artigo 3.º do CIUC;

n) Independentemente de a Requerente ter vendido o veículo para o seu concessionário antes da atribuição da matrícula, tal argumento, à luz do facto gerador consignado no artigo 6.º do CIUC, é manifestamente inócuo, na medida em que o legislador consagrou expressamente que o facto gerador é atestado pela atribuição da matrícula, pelo que a Requerente ao ter preenchido a DAV, pago o ISV, solicitado o pedido de matrícula e registado o veículo, preenche duplamente o facto gerador do imposto;

o) O legislador tributário quis intencional e expressamente que fossem considerados como sujeitos passivos do imposto os proprietários em nome dos quais os veículos se encontrem registados, dado que a seguir-se o ideário argumentativo aduzido pela Requerente, estaria encontrada a fórmula para desvirtuar a *ratio legis* do CIUC, procedendo à sua desaplicação e contorno em clara e manifesta violação dos mais elementares princípios legais e constitucionais da legalidade tributária, da justiça, da capacidade contributiva, da igualdade e da segurança e certeza jurídica;

p) A Requerente assenta a sua pretensão no pressuposto de que, com a alienação do veículo ao concessionário antes da emissão da matrícula, é afastada a tributação em sede de IUC, à luz do artigo 3.º do CIUC, todavia, o facto gerador é aferido pela matrícula ou pelo registo

em território nacional pelo que o imposto é exigível com a sua emissão, independentemente de ocorrer registo em nome de outro proprietário;

q) O artigo 18.º do CIUC veio consagrar como regra a sujeição a imposto do sujeito passivo que apresentou a DAV e solicitou a emissão da matrícula, se a viatura não for registada em nome doutrem no prazo de 60 dias a que alude o disposto no artigo 42.º do RRA, acrescido do prazo para liquidação e pagamento estatuído no artigo 17.º do CIUC;

r) O entendimento da Requerente com vista a afastar a incidência subjetiva e a tributação do IUC, em caso de vender o veículo antes da atribuição da matrícula, além de não ter acolhimento legal, viola os princípios constitucionais da legalidade e justiça tributária, da capacidade contributiva, da igualdade, da certeza e da segurança jurídicas;

s) O afastamento da incidência subjetiva na tributação em sede de IUC proposto pela Requerente contraria o princípio da legalidade e da tipicidade estatuído no artigo 8.º da LGT e no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), uma vez que tal entendimento não se escora na lei, dado que o legislador não ficcionou o afastamento da tributação em caso da alienação do veículo ocorrer antes da atribuição da matrícula;

t) Colide igualmente com o princípio da capacidade contributiva estatuído no artigo 4.º da LGT e 104.º da CRP, o qual constitui pressuposto e medida dos impostos, constituindo a idoneidade económica para suportar o ónus do tributo, ou seja, exige que o tipo legal de imposto contenha referência só a elementos económico financeiros e, por maioria de razão e porque intrinsecamente associado com o princípio da capacidade contributiva, viola o princípio da igualdade tributária vertido no artigo 13.º da CRP e o princípio da certeza e da segurança jurídicas;

u) A fatura não é um documento probatório suficiente para afastar a norma de incidência da presunção derivada do registo, não tendo a Requerente junto aos autos o comprovativo do requerimento automóvel, com vista a aferir quem figura como vendedor do veículo, pelo que, consagrando o artigo 423.º do Novo Código de Processo Civil que aqueles deverão ser apresentados com o articulado onde se aleguem os factos correspondentes, está precluída a apresentação ulterior de prova documental, nomeadamente do requerimento automóvel, citando em apoio uma posição interlocutória proferida pelo tribunal arbitral coletivo no processo n.º 75/2012-T;

v) Não obstante a não junção, as faturas também não são documentos idóneos para comprovar a opção de compra por parte dos locatários, uma vez que não passam de documentos unilateralmente emitidos pela requerente, não sendo aptos a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático, como é a compra e venda, como tem vindo a propender a recente jurisprudência emanada do CAAD, citando os processos 63/2014-T, 150/2014-T e 220/2014-T; 91, sendo certo que as regras do registo automóvel (ainda) não chegaram ao ponto de meras faturas unilateralmente emitidas pela Requerente poderem substituir o requerimento de registo automóvel, aliás documento aprovado por modelo oficial;

x) A Requerente deve ser condenada no pagamento das custas arbitrais, assim como não se encontram preenchidos os pressupostos legais conducentes ao direito a juros indemnizatórios, uma vez que a Requerida se limitou a dar cumprimento às obrigações legais a que está adstrita e, paralelamente, a seguir informação registral que lhe foi fornecida por quem de direito;

z) Com efeito, a competência para o registo automóvel não se encontra na esfera da Requerida, mas sim atribuída a várias entidades exteriores, designadamente ao Instituto dos Registos e do Notariado a quem cabe transmitir à Requerida as alterações que se venham a verificar quanto à propriedade dos veículos automóveis.

Em síntese, a Requerida pede que seja julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados, e, consequentemente, seja absolvida do pedido.

IV – FACTOS PROVADOS E NÃO PROVADOS

6. Em matéria de facto, com relevância para a decisão a proferir, dá este Tribunal Arbitral como provado, face aos elementos constantes dos autos, os seguintes factos:

6.1 A Requerente é uma empresa que no âmbito da sua atividade procede à importação, em regime de exclusividade, de todos os veículos automóveis da marca «C...» destinados ao mercado nacional, tendo como objeto social o comércio de automóveis, respetivas peças e acessórios.

6.2 Os veículos automóveis, novos, logo que entrados em território nacional, por via marítima ou terrestre, são depositados num centro logístico designado «CAT» e imediatamente encaminhados para os concessionários da marca, alguns deles integrantes do mesmo grupo económico, mediante a emissão de fatura e entrega nas respetivas instalações dos compradores.

6.3 O processo de aquisição dos veículos inicia-se por encomenda direta dos próprios concessionários ao fabricante, utilizando para o efeito a via informática e, logo que admitidos ou importados em território nacional, a Requerente coloca-os à disposição desses concessionários, sendo eles que, no âmbito da respetiva atividade, ou os vendem aos clientes finais, ou os utilizam para efeitos de «montra» nos respetivos *stands*.

6.4 É o concessionário quem solicita ao importador, ora Requerente, que seja liquidado e pago o ISV e que sejam atribuídas matrículas às viaturas, em momento em que, à data dessa solicitação, as mesmas já lhe foram faturadas pela Requerente.

6.5 Com a matrícula das viaturas e o inerente prévio pagamento do ISV pela Requerente, este é debitado aos concessionários a quem as viaturas já foram faturadas, mediante fatura onde já consta a matrícula atribuída e não apenas o número de *chassis*, não havendo vendas diretas por parte da Requerente a clientes finais.

6.6 Embora conste das faturas de venda aos concessionários que «A vendedora reserva para si a propriedade da mercadoria constante desta fatura até integral pagamento do respetivo preço», o preço é pago à Requerente no dia imediatamente a seguir à emissão.

6.7 No decorrer do ano de 2014, a Requerente foi confrontada pela AT com dívidas de IUC respeitantes a veículos que importara em 2013 e 2014, constantes da relação de veículos que adiante se menciona, tendo resolvido proceder ao respetivo pagamento.

6.8 A relação das liquidações, mencionando a data da faturação de cada veículo, a matrícula que lhe foi atribuída e a respetiva data, o n.º de registo de liquidação e os montantes pagos em IUC e juros compensatórios, expressos em euros, é a seguinte:

		Data				
Data		Matrícula		N.º		
Venda	Matrícula	a	liquidação	IUC	Juros	Total
17.10.12	...-...-...	24.10.12	...	32,00 €	1,69 €	33,69 €

15.04.13	...-...-...	08.08.13	...	32,00 €	1,67 €	33,67 €
31.07.13	...-...-...	08.08.13	...	130,10 €	6,80 €	136,90 €
07.08.13	...-...-...	08.08.13	...	162,87 €	8,51 €	171,38 €
15.04.13	...-...-...	24.07.13	...	130,10 €	7,01 €	137,11 €
11.07.13	...-...-...	24.07.13	...	130,10 €	7,01 €	137,11 €
23.07.13	...-...-...	24.07.13	...	130,10 €	7,01 €	137,11 €
19.07.13	...-...-...	24.07.13	...	97,82 €	5,27 €	103,09 €
02.09.13	...-...-...	25.09.13	...	162,87 €	7,62 €	170,49 €
22.08.13	...-...-...	25.09.13	...	97,82 €	4,58 €	102,40 €
09.07.13	...-...-...	09.08.13	...	51,00 €	2,66 €	53,66 €
18.07.13	...-...-...	25.07.13	...	32,00 €	1,72 €	33,72 €
21.06.13	...-...-...	08.07.13	...	162,87 €	9,05 €	171,92 €
08.07.13	...-...-...	08.07.13	...	51,00 €	2,83 €	53,83 €
12.09.13	...-...-...	18.09.13	...	130,10 €	7,00 €	137,10 €
16.07.13	...-...-...	25.07.13	...	130,10 €	7,00 €	137,10 €
10.07.13	...-...-...	25.07.13	...	130,10 €	7,00 €	137,10 €
28.09.12	...-...-...	01.10.12	...	130,10 €	6,89 €	136,99 €
28.09.12	...-...-...	01.10.12	...	141,47 €	1,83 €	143,30 €
25.09.13	...-...-...	12.08.13	...	130,10 €	6,73 €	136,83 €
22.08.13	...-...-...	03.09.13	...	130,10 €	6,43 €	136,53 €
22.08.13	...-...-...	03.09.13	...	130,10 €	6,43 €	136,53 €
22.08.13	...-...-...	03.09.13	...	130,10 €	6,43 €	136,53 €
25.09.13	...-...-...	26.09.13	...	130,10 €	6,09 €	136,19 €
30.07.13	...-...-...	12.08.13	...	32,00 €	1,66 €	33,66 €
01.08.13	...-...-...	12.08.13	...	32,00 €	1,66 €	33,66 €
01.08.13	...-...-...	12.08.13	...	32,00 €	1,66 €	33,66 €
07.08.13	...-...-...	12.08.13	...	32,00 €	1,66 €	33,66 €
09.08.13	...-...-...	12.08.13	...	130,10 €	6,73 €	136,83 €
06.05.13	...-...-...	09.07.13	...	130,10 €	7,23 €	137,33 €
06.05.13	...-...-...	09.07.13	...	97,82 €	5,44 €	103,26 €

27.06.13	....-...-....	09.07.13	...	32,00 €	1,78 €	33,78 €
04.07.13	....-...-....	09.07.13	...	32,00 €	1,78 €	33,78 €
15.02.13	....-...-....	04.09.13	...	32,00 €	1,58 €	33,58 €
04.06.13	....-...-....	04.09.13	...	32,00 €	1,58 €	33,58 €
18.07.13	....-...-....	26.07.13	...	32,00 €	1,72 €	33,72 €
26.07.13	....-...-....	13.08.13	...	51,00 €	2,64 €	53,64 €
30.08.13	....-...-....	04.09.13	...	130,59 €	6,44 €	137,03 €
03.09.13	....-...-....	04.09.13	...	97,82 €	4,82 €	102,64 €
08.09.13	....-...-....	05.09.13	...	130,59 €	6,43€	137,02 €
09.09.13	....-...-....	27.09.13	...	97,82 €	4,58 €	102,40 €
23.09.13	....-...-....	27.09.13	...	130,10 €	6,09 €	136,19 €
23.09.13	....-...-....	27.09.13	...	130,10 €	6,09 €	136,19 €
26.09.13	....-...-....	27.09.13	...	130,10 €	6,09 €	136,19 €
26.06.13	....-...-....	10.07.13	...	162,87 €	9,03 €	171,90 €
21.06.13	....-...-....	10.07.13	...	130,10 €	7,21 €	137,31 €
24.07.13	....-...-....	14.08.13	...	130,10 €	6,72 €	136,82 €
30.07.13	....-...-....	14.08.13	...	130,10 €	6,72 €	136,82 €
09.08.13	....-...-....	14.08.13	...	130,10 €	6,72 €	136,82 €
14.08.13	....-...-....	14.08.13	...	130,10 €	6,72 €	136,82 €
24.07.13	....-...-....	16.10.13	...	51,00 €	2,36 €	53,36 €
16.07.13	....-...-....	29.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €
03.05.13	....-...-....	29.07.13	...	97,82 €	5,21 €	103,03 €
08.05.13	....-...-....	29.07.13	...	51,00 €	2,72 €	53,72 €
21.05.13	....-...-....	29.07.13	...	32,00 €	1,70 €	33,70 €
24.07.13	....-...-....	29.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €
25.07.13	....-...-....	29.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €
24.07.13	....-...-....	29.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €
24.07.13	....-...-....	29.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €
26.07.13	....-...-....	29.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €
22.07.13	....-...-....	29.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €

30.06.13	...-...-...	29.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €
16.07.13	...-...-...	29.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €
03.05.13	...-...-...	29.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €
30.06.13	...-...-...	06.09.13	...	97,82 €	4,80 €	102,62 €
13.08.13	...-...-...	06.09.13	...	130,10 €	6,39 €	136,49 €
20.08.13	...-...-...	06.09.13	...	130,10 €	6,39 €	136,49 €
22.08.13	...-...-...	06.09.13	...	130,10 €	6,39 €	136,49 €
18.09.13	...-...-...	11.07.13	...	130,10 €	7,20 €	137,30 €
07.12.13	...-...-...	12.02.13	...	130,10 €	6,02 €	136,12 €
16.04.13	...-...-...	19.08.13	...	51,00 €	2,60 €	53,60 €
16.08.13	...-...-...	19.08.13	...	97,82 €	4,98 €	102,80 €
26.07.13	...-...-...	19.08.13	...	162,87 €	8,30 €	171,17 €
08.05.13	...-...-...	30.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €
06.06.13	...-...-...	30.07.13	...	32,00 €	1,70 €	33,70 €
23.07.13	...-...-...	30.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €
29.07.13	...-...-...	30.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €
30.07.13	...-...-...	30.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €
22.07.13	...-...-...	30.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €
25.07.13	...-...-...	30.07.13	...	130,10 €	6,93 €	137,03 €
26.07.13	...-...-...	30.07.13	...	97,82 €	5,21 €	103,03 €
29.01.13	...-...-...	10.09.13	...	32,00 €	1,56 €	33,56 €
09.09.13	...-...-...	10.09.13	...	130,10 €	6,33 €	136,43 €
09.04.13	...-...-...	30.05.13	...	122,00 €	7,50 €	129,50 €
26.09.13	...-...-...	30.09.13	...	130,10 €	6,03 €	136,13 €
30.09.13	...-...-...	30.09.13	...	32,00 €	1,48 €	33,48 €
25.09.13	...-...-...	30.09.13	...	130,10 €	6,03 €	136,13 €
06.05.13	...-...-...	14.05.13	...	130,10 €	8,03 €	138,13 €
24.07.13	...-...-...	21.08.13	...	97,82 €	4,97 €	102,79 €
05.09.13	...-...-...	12.09.13	...	130,10 €	6,30 €	136,40 €
06.05.13	...-...-...	31.07.13	...	130,10 €	6,91 €	137,01 €

08.05.13	...-...-...	31.07.13	...	97,82 €	5,20 €	103,02 €
04.07.13	...-...-...	31.07.13	...	130,10 €	6,91 €	137,01 €
01.07.13	...-...-...	16.09.13	...	130,10 €	6,23 €	136,33 €
06.06.13	...-...-...	16.09.13	...	32,00 €	1,53 €	33,53 €
23.07.13	...-...-...	16.09.13	...	162,87 €	7,80 €	170,67 €
13.05.13	...-...-...	17.07.13	...	51,00 €	2,79 €	53,79 €
11.06.13	...-...-...	17.07.13	...	130,10 €	7,11 €	137,21 €
12.06.13	...-...-...	17.07.13	...	130,10 €	7,11 €	137,21 €
04.08.13	...-...-...	26.08.13	...	130,10 €	6,53 €	136,63 €
12.08.13	...-...-...	26.08.13	...	32,00 €	1,61 €	33,61 €
26.06.13	...-...-...	02.10.13	...	51,00 €	2,36 €	53,36 €
17.07.13	...-...-...	24.10.13	...	130,10 €	5,90 €	136,00 €
30.07.13	...-...-...	24.10.13	...	130,10 €	5,90 €	136,00 €
12.09.13	...-...-...	24.10.13	...	130,10 €	5,90 €	136,00 €
17.09.13	...-...-...	24.10.13	...	130,10 €	5,90 €	136,00 €
17.09.13	...-...-...	24.10.13	...	130,10 €	5,90 €	136,00 €
29.04.13	...-...-...	18.09.13	...	32,00 €	1,53 €	33,53 €
13.09.13	...-...-...	18.09.13	...	130,10 €	6,22 €	136,32 €
12.09.13	...-...-...	18.09.13	...	162,87 €	7,78 €	170,65 €
06.09.13	...-...-...	18.09.13	...	130,10 €	6,22 €	136,32 €
16.09.13	...-...-...	18.09.13	...	97,82 €	4,67 €	102,49 €
21.08.13	...-...-...	28.08.13	...	97,82 €	4,90 €	102,72 €
27.08.13	...-...-...	28.08.13	...	97,82 €	4,90 €	102,72 €
06.06.13	...-...-...	26.07.13	...	130,10 €	6,20 €	136,30 €
27.08.13	...-...-...	19.09.13	...	97,82 €	4,66 €	102,48 €
19.09.13	...-...-...	19.09.13	...	97,82 €	4,66 €	102,48 €
27.03.13	...-...-...	19.07.13	...	130,10 €	7,09 €	137,19 €
24.05.13	...-...-...	19.07.13	...	130,10 €	7,09 €	137,19 €
18.09.13	...-...-...	05.08.13	...	97,82 €	5,13 €	102,95 €
03.06.13	...-...-...	05.08.13	...	32,00 €	1,68 €	33,68 €

16.07.13	....-...-....	05.08.13	...	130,10 €	6,83 €	136,93 €
01.08.13	....-...-....	05.08.13	...	32,00 €	1,68 €	33,68 €
01.08.13	....-...-....	05.08.13	...	32,00 €	1,68 €	33,68 €
21.08.13	....-...-....	29.08.13	...	130,10 €	6,50 €	136,60 €
22.08.13	....-...-....	29.08.13	...	130,10 €	6,50 €	136,60 €
28.08.13	....-...-....	29.08.13	...	97,82 €	4,89 €	102,71 €
18.07.13	....-...-....	22.07.13	...	162,87 €	8,80 €	171,67 €
18.07.13	....-...-....	22.07.13	...	130,10 €	7,03 €	137,13 €
06.06.13	....-...-....	22.07.13	...	130,10 €	7,03 €	137,13 €
06.05.13	....-...-....	03.07.13	...	130,10 €	7,31 €	137,41 €
14.06.13	....-...-....	03.07.13	...	130,10 €	7,31 €	137,41 €
05.08.13	....-...-....	06.08.13	...	130,10 €	6,83 €	136,93 €
09.08.13	....-...-....	23.09.13	...	130,10 €	6,13 €	136,23 €
15.10.13	....-...-....	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
15.10.13	....-...-....	18.11.13	...	130,10 €	5,53€	135,63 €
15.10.13	....-...-....	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
15.10.13	....-...-....	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
01.08.13	....-...-....	05.08.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
15.10.13	....-...-....	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
15.10.13	....-...-....	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
15.10.13	....-...-....	18.11.13	...	130,10 €	5,53€	135,63 €
15.10.13	....-...-....	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
15.10.13	....-...-....	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
15.10.13	....-...-....	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
15.10.13	....-...-....	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
15.10.13	....-...-....	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
15.10.13	....-...-....	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
16.10.13	....-...-....	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
16.10.13	....-...-....	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €

18.10.13	...-...-...	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
21.10.13	...-...-...	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
21.10.13	...-...-...	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
22.10.13	...-...-...	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
23.10.13	...-...-...	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
21.10.13	...-...-...	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
21.10.13	...-...-...	18.11.13	...	130,10 €	5,53 €	135,63 €
06.05.13	...-...-...	24.09.13	...	130,10 €	6,13 €	136,23 €
04.06.13	...-...-...	24.09.13	...	51,00 €	2,40 €	53,40 €
10.09.13	...-...-...	24.09.13	...	130,10 €	6,13 €	136,23 €
23.09.13	...-...-...	24.09.13	...	32,00 €	1,51 €	33,51 €
19.06.13	...-...-...	04.07.13	...	130,10 €	7,31€	137,41 €
17.10.12	...-...-...	24.10.12	...	32,00 €	0,41 €	32,41 €
13.11.13	...-...-...	22.11.13	...	141,47 €	1,35 €	142,82 €
12.05.13	...-...-...	29.05.13	...	141,47 €	2,84 €	144,31 €
07.12.14	...-...-...	12.12.14	...	141,47 €	0,88 €	142,35 €
30.10.14	...-...-...	04.11.14	...	141,47 €	1,35 €	142,82 €
06.10.14	...-...-...	28.08.14	...	52,00 €	0,38 €	52,38 €
06.10.14	...-...-...	28.08.14	...	52,00 €	0,38 €	52,38 €
21.10.14	...-...-...	22.10.14	...	131,91 €	1,71 €	133,62 €
25.03.14	...-...-...	30.05.14	...	32,00 €	0,64 €	32,64 €
14.03.14	...-...-...	25.03.14	...	141,47 €	3,84 €	145,31 €
29.11.14	...-...-...	15.05.14	...	141,47 €	1,35 €	142,82 €
14.10.14	...-...-...	10.11.14	...	32,00 €	0,06 €	32,06 €
31.10.14	...-...-...	10.11.14	...	32,00 €	0,06 €	32,06 €
27.12.13	...-...-...	29.01.14	...	249,48 €	8,28 €	257,76 €
29.01.14	...-...-...	29.01.14	...	32,00 €	1,06 €	33,06 €
22.10.13	...-...-...	18.11.13	...	130,1€	5,53	135,63 €
				19.547,78		
Total (2013+2014)				€	916,28€	20.464,06 €

6.9 Subordinadas ao assunto «Liquidação Oficiosa de IUC – Notificação para Audição Prévia», as comunicações respeitantes aos veículos cuja liquidação se impugna, foram efetuadas nos seguintes termos:

«Com base nos elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira dispõe, V. Ex^a era o proprietário/locatário do veículo com a matrícula da categoria em

Caraterísticas do veículo. Ano da matrícula Mês da matrícula ... Peso Bruto ... N.º de eixos do veículo ... N.º de eixos do reboque ... Tipo de suspensão

O imposto em causa não foi liquidado nem pago até à respetiva data limite, ocorrida em Assim fica V. Ex^a notificado de que poderá, querendo exercer o direito de audição nos termos e para os efeitos do artigo 60.º n.º 1 alínea a) da LGT, dispor a partir da data da notificação do prazo de 25 dias para o efeito.».

6.10 A Requerente apresentou reclamação graciosa, que foi desatendida, conforme despacho exarado na informação da AT n.º-/2015, de 10 de setembro de 2015.

7. Não existem factos dados como não provados com relevância para a decisão da causa.

Fundamentação dos factos provados

8. Nos factos dados como provados teve-se em consideração a prova documental e os elementos trazidos ao processo pela Requerente e pela Requerida, consubstanciados na petição inicial e nos diversos anexos que a acompanhavam, e no processo administrativo que correu termos na entidade Requerida, assim como a prova resultante dos depoimentos recolhidos em sede testemunhal.

V - FUNDAMENTOS DE DIREITO

9. Em função do que se deixa exposto, para apreciar a legalidade das liquidações efetuadas em sede de IUC, importa que seja encontrada uma resposta para as seguintes questões de direito controvertidas:

- a) Face ao disposto no artigo 3.º, n.º 1, relativamente à incidência subjetiva, ao artigo 6.º n.º 1, no que concerne ao facto gerador e à exigibilidade do imposto, e ao artigo 17.º, todos do CIUC, e tendo em conta o artigo 24.º do RRA, segundo o qual o importador figura no registo como primeiro proprietário do veículo, qual o valor jurídico do registo para efeitos de tributação do IUC dos veículos novos a que seja atribuída uma primeira matrícula;
- b) Sentido e alcance da norma constante do artigo 3.º n.º 1 do CIUC em matéria de incidência subjetiva;
- c) A insuficiência da fundamentação da liquidação invocada pela Requerente e a preclusão de junção de ulterior prova documental, subsequente à apresentação do pedido de pronúncia arbitral;
- d) A aptidão da fatura para efeitos de prova das transmissões dos veículos;
- e) Em que medida a interpretação defendida pela Requerente é desconforme à Constituição no que respeita ao princípio da legalidade tributária e da tipicidade, da capacidade contributiva e da certeza e segurança jurídicas;
- f) Encontrando-se a dívida de IUC já paga, assim como os respetivos juros compensatórios, no caso de procedência de uma decisão arbitral favorável à Requerente, é, ou não, devido o pagamento de juros indemnizatórios, e a quem cabe a responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais.

a) PRESSUPOSTOS DO FACTO GERADOR DO IUC

10. A Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, que aprovou o CIUC, para concretizar o facto gerador do IUC, convoca diversas disposições legais tendentes a fixar os seus pressupostos de facto, que tem de ser interpretadas de forma conjugada.

Em matéria de incidência subjetiva, preceitua-se no artigo 3.º, n.º 1, que *«São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontram registados.»*.

Reportado à epígrafe «Facto gerador e exigibilidade», o artigo 6.º, n.º 1, refere que *«O facto gerador do imposto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional.»*, e é exigível no primeiro dia do período

de tributação referido no n.º 2 do artigo 4.º - n.º 3 do referido artigo (*«O período de tributação corresponde ao ano que se inicia na data da matrícula ou em cada um dos seus aniversários, relativamente aos veículos das categorias A, B, C, D, e E ...»*).

Por sua vez, o artigo 17.º, n.º1, em matéria de «Prazo para liquidação e pagamento» estabelece que *«No ano da matrícula ou registo em território nacional, o imposto é liquidado pelo sujeito passivo do imposto nos 30 dias posteriores ao termo do prazo legalmente exigido para o registo»*.

Finalmente, o mesmo código, prevê no artigo 18.º, n.º 1, a) que *«Na ausência de registo de propriedade do veículo efetuado dentro do prazo legal, o imposto devido no ano da matrícula do veículo é liquidado e exigido ao sujeito passivo do imposto sobre veículos com base na declaração aduaneira do veículo...»*, mediante a promoção de liquidação oficiosa (epígrafe do artigo).

11.1 No entendimento da Requerente, o facto de ser sujeito passivo do ISV nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do CISV, não implica que este raciocínio seja transponível para o IUC, um imposto distinto e com regras de incidência autónomas.

Com efeito, o IUC apenas pode ter como pressuposto o custo social provocado pelo contribuinte, traduzido no custo ambiental e viário decorrente da concreta utilização dos veículos, pelo que não visa tributar os importadores de veículos, pela simples razão de que não são os utilizadores dos veículos que o imposto pretendeu onerar, na medida em que a sua atividade de importador não produz qualquer custo ambiental e viário.

11.2 Este ponto de vista é rejeitado pela Requerida, que considera que o entendimento da Requerente não têm correspondência com a *ratio legis* nem com a *mens legislatori*, pois o legislador tributário no artigo 6.º do CIUC estabeleceu claramente as premissas quanto ao facto gerador do imposto, bem como da sua exigibilidade, consignando que tal facto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional, não tendo ficcionado que o imposto seria devido pelo proprietário do veículo que se encontrasse registado nos 60 dias a que alude o n.º 2 do artigo 42º do RRA e muito menos que os importadores, não obstante procedam à venda dos veículos antes da atribuição do certificado de matrícula, possam, assim, ver excluída a incidência subjetiva de IUC.

12. No domínio da lei fiscal, o artigo 11.º, n.º 1 da LGT estabelece que na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, preceituando que «persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários» - n.º 3 do mesmo artigo.

Por isso, estando definido o critério legal interpretativo da lei tributária, é forçoso procurar na lei civil os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

Trata-se de matéria contemplada no artigo 9.º do CC que estabelece que, para efeitos da interpretação da lei, o intérprete não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

Mais exige que não pode ser considerado pelo intérprete um pensamento legislativo que não tenha na lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso, devendo na fixação do sentido e alcance da lei presumir-se que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

A doutrina é clara quanto à importância de que se reveste a atividade interpretativa, e Ferrara, um dos grandes mestres do direito, vai ao ponto de considerar que se trata da «operação mais difícil e delicada a que o jurista pode dedicar-se, e reclama fino tacto, senso apurado, intuição feliz, muita experiência e domínio perfeito não só do material positivo, como também do espírito de uma certa legislação», para mais adiante acrescentar, «Deve ser objetiva, equilibrada, sem paixão, arrojada por vezes, mas não revolucionária, aguda, mas sempre respeitadora da lei». ¹

13.1 O quadro legal que se oferece interpretar é um quadro complexo, dado que o resultado final será o produto da interpretação conjugada de várias normas de diplomas diversos, publicados em momentos diferentes.

O regime fiscal do IUC aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, integrou uma reforma global da fiscalidade automóvel, em que se pretendeu criar um denominador

¹«Interpretação e aplicação das Leis», página 129, por Francesco Ferrara, Arménio Amado – Editor, Sucessor, Coimbra - 1978

comum na tributação ambiental e estabelecer um maior nivelamento na importância da receita fiscal cobrada a partir do antigo Imposto Automóvel (uma espécie de imposto de registo cobrado pelas alfândegas), muito sobrevalorizado, e o imposto de circulação, (até então, de reduzida expressão financeira).

Com a sua instituição, foram revogados expressamente o Decreto-Lei n.º 143/78, de 12 de junho, que dera vida jurídica a um «Regulamento do Imposto sobre Veículos»², de âmbito aplicável aos automóveis ligeiros de passageiros e motociclos, e o Decreto-Lei n.º 116/94, de 3 de maio, que aprovara o «Regulamento dos Impostos de Circulação e Camionagem», aplicável aos veículos afetos ao transporte rodoviário de mercadorias particular ou por conta própria, ou rodoviário de mercadorias público ou por conta de outrem.

13.2 Em matéria de incidência subjetiva, o supra mencionado Decreto-Lei n.º 143/78, no respetivo artigo 3.º, estabelecia que «O imposto é devido pelos proprietários dos veículos, presumindo-se como tais, até prova em contrário, as pessoas em nome de quem os mesmos se encontrem matriculados ou registados».

Esta redação era precisamente a mesma que antes tinha constado do Decreto-Lei n.º 599/72, de 30 de dezembro, diploma que instituíra um denominado «Imposto sobre Veículos», e veio, a seguir, a constar na posterior legislação que se lhe seguiu, Decreto-Lei n.º 782/74, de 31 de dezembro, e Decreto-Lei n.º 81/76, de 28 de janeiro.

Por seu lado, o Decreto-Lei n.º 116/94, estabelecia no respetivo artigo 2.º que «São sujeitos passivos do ICI e do ICA 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».

Entre os dois diplomas é possível constatar uma diferença, dado que, enquanto neste último, o mesmo tinha em consideração apenas o registo, no primeiro admitia-se que a incidência pudesse provir quer do registo quer da matrícula, solução que veio ser adotada pelo legislador no novo regime.

13.3 O IUC ao ter retomado na respetiva incidência subjetiva a figura do registo de propriedade, exige que se procure no respetivo regime jurídico, as regras em que o mesmo se fundamenta e que o enformam.

² A Lei n.º 65/90, de 28 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 1991, no seu artigo 36.º passou a designá-lo por «Imposto Municipal sobre Veículos».

O Decreto-Lei n.º 47 952, de 22 de setembro de 1967, no artigo 1.º, apontou como sua finalidade essencial «... individualizar os respetivos proprietários e, em geral, dar publicidade aos direitos inerentes aos veículos automóveis».

Esta finalidade veio a ser reafirmada no Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de fevereiro, o qual no artigo 5.º, n.º 1, alínea a), estabeleceu que estão sujeitos a registo, entre outros, o direito de propriedade e de usufruto dos automóveis, sendo obrigatório o registo de tal facto.

Para o registo de tal facto, o Decreto n.º 55/75, igualmente de 12 de fevereiro, que aprovou o RRA, fixou um prazo de 60 dias a contar da data da atribuição da matrícula para que fosse requerido, conforme decorre do artigo 42.º, n.ºs 1 e 2, sendo este o quadro legislativo que se manteve e continua vigor.

Para se obter esse registo inicial de veículo importado ou admitido é necessária a apresentação de requerimento nesse sentido e a prova do cumprimento das obrigações fiscais – n.º 1 do artigo 24.º, especificando-se que se a conservatória tiver acesso por via eletrónica à informação necessária à verificação do cumprimento das obrigações fiscais, é dispensada a apresentação da prova prevista na parte final do número anterior – n.º 2.

13.4 De acordo com o artigo 408.º, n.º 1 do CC a transferência de direitos reais sobre as coisas verifica-se por mero efeito do contrato, pelo que os adquirentes dos veículos ao celebrarem os contratos de compra e venda tornam-se proprietários dos mesmos pela simples transmissão da coisa, independentemente de os registarem ou não.

O registo é uma figura que pretende acautelar a segurança no comércio jurídico, avalizado pela chancela de uma entidade pública, cujo objetivo é evitar ou reduzir a litigância sobre a propriedade dos bens, mas, no caso dos automóveis, enquanto coisas, o seu papel não vai além de uma função simplesmente declarativa, baseada na apresentação de um modelo de requerimento oficial. O que determina a transmissão é, salvo as exceções previstas na lei, a vontade das partes expressa no contrato verbal.

Em função do disposto no artigo 7.º do Código do Registo Predial (CRP), aplicável por remissão do artigo 29.º do CRA, «O registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define», pelo que, sendo estabelecida uma presunção legal de propriedade, não pode a mesma deixar de ser confrontada com o disposto no artigo 350.º, n.º 2 do CC, segundo o qual as presunções

legais podem ser ilididas mediante prova em contrário, exceto nos casos expressamente previstos na lei.

A jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça sobre esta questão, parece pacífica (acórdãos 03B4369, de 19.02.2004, e 07B4528, de 29.01.2008) no sentido de o registo funcionar «(apenas) como mera presunção, ilidível (presunção *juris tantum*) da existência do direito (artigos 1.º, n.º 1, e 7.º do CRP e 350.º, n.º 2 do CC) bem como da respetiva titularidade, nos termos dele constantes...».

13.5 Quanto à liquidação e cobrança, o Decreto-Lei n.º 143/78, começou por estabelecer que o imposto era liquidado e pago durante os meses de janeiro e fevereiro de cada ano, ou antes do uso ou fruição dos veículos, quando tenha lugar posteriormente a esse período, mediante um determinado modelo de dístico, devendo o pagamento do imposto devido pelos veículos novos decorrer nos oito dias seguintes à data da aquisição quando devidamente documentada (artigo 9.º n.º 2).

O Decreto-Lei n.º 116/94, por sua vez, estabelecia que os impostos seriam **normalmente** liquidados e pagos durante o mês de julho de cada ano, (em 1998, foi em setembro e outubro, em 1999, foi em novembro, etc) em função da informação existente numa base de dados da DGITA, entidade que apoiava então informaticamente a Direção-Geral das Contribuições e Impostos, alimentada pelas então denominadas DGRN, DGTT e DGV, sendo enviado aos sujeitos passivos o documento de cobrança do modelo oficial, referindo-se muito habilmente que essa informação era equiparada para todos os efeitos legais a uma declaração do contribuinte (artigo 9.º, n.º 4).

14.1 Continuando a entidade tributária a recorrer às bases de dados da conservatória do registo automóvel para determinar os sujeitos passivos do imposto, o IUC viu ser alterado profundamente o respetivo sistema de liquidação e de cobrança, tendo o princípio geral passado a ser o da liquidação do imposto ser promovida pelo sujeito passivo através da Internet, nas condições de registo e acesso às declarações eletrónicas, sendo obrigatória para as pessoas coletivas.

14.2 Este princípio geral contempla porém duas exceções, uma respeitante aos particulares que, em alternativa, podem continuar a recorrer a um serviço de finanças, (artigo 16.º, n.º 3), isto porque o seu universo é tão numeroso que haveria muitas pessoas com notórias dificuldades na utilização das novas tecnologias para o pagamento do imposto, a menos

que recorressem a entidades prestadoras deste tipo de serviços com o inerente dispêndio financeiro adicional ao próprio imposto, e outra, respeitante aos casos, em que não se tenha verificado o registo de propriedade do veículo no prazo legal, em que a AT promove a respetiva liquidação oficiosa e exige o imposto à entidade que conste ao sujeito passivo com base no nome que conste na DAV (artigo 18.º, n.º 1 a), que, assim, é considerada sujeito passivo do imposto.

Com efeito, a atribuição de matrícula não é só por si suficiente para a emissão do certificado de matrícula. Muito embora, os importadores de veículos fiquem a saber no próprio dia em que pagam ou garantem o ISV, nos seus próprios escritórios, qual a matrícula que foi atribuída pelo IMT I.P. ao veículo, o que lhes permite comunicar aos *stands* e outros interessados essa composição, tendo em vista o fabrico físico da respetiva «chapa de matrícula», de forma a rapidamente disponibilizar o veículo ao cliente final, é necessário que previamente seja paga ou garantida a taxa de matrícula (preparos e outros encargos). Ora se esse pagamento ou garantia não se concretizar, sucede que, muito embora exista matrícula, não há certificado de matrícula e, assim, não há registo.

Quando não se verifica o registo no prazo legalmente estabelecido para o fazer, situações muito raras dado afetarem o bom nome do importador, o sujeito passivo do IUC é encontrado no nome do declarante ou adquirente que efetuou a apresentação da DAV nas alfândegas.

15.1 No caso dos autos, a Requerente, segundo a informação prestada em sede de reclamação graciosa, tomou conhecimento das referidas dívidas quando procurava obter uma declaração de inexistência de dívidas, tendo tomado a iniciativa de, ainda que inconformada, proceder aos pagamentos de IUC que a AT considerava que se encontravam em falta.

15.2 Estão em causa veículos matriculados em território nacional pela primeira vez, pelo que o imposto é liquidado e pago pelo sujeito passivo do imposto nos 30 dias posteriores ao termo do prazo legalmente exigido para o respetivo registo, conforme decorre do artigo 17.º, n.º 1 do CIUC.

15.3 Em condições normais de cumprimento das normas legalmente estabelecidas, na medida em que o registo é obrigatório, para o primeiro ano de matriculação de um veículo,

na data em que a atribuição da matrícula perfaz os 60 dias, há uma pessoa, singular ou coletiva, registada na conservatória do registo automóvel como proprietária.

Por força da lei fiscal, concretamente do artigo 17.º n.º 1 do CIUC, essa pessoa terá a obrigação de proceder à liquidação do imposto, nos 30 dias subsequentes ao prazo de 60 dias, ou seja o IUC deve ser pago entre o 60.º e o 90.º dia após a atribuição da matrícula.

15.4 Trata-se de uma medida adequada às práticas comerciais, dando resposta à generalidade das situações, uma vez que, nesse período de tempo, em certos casos, ocorre a transação do automóvel do importador para o concessionário (por vezes, essa transação chega a ocorrer muito antes da introdução no consumo, dado que o veículo é individualizado pelo número de chassis), e deste para o cliente final, mediante a entrega do bem e a correspondente emissão de fatura.

15.5 É do conhecimento geral que, de acordo com a *praxis* do comércio automóvel, os importadores, geralmente os representantes das marcas, apenas solicitam matrícula para os veículos quando existe a perspetiva real de estes irem ser vendidos a um cliente final.

Com efeito, a atribuição de matrícula a um veículo significa que, não obstante continuar a ter 0 Km, a partir daquele momento, o seu valor de venda se deprecia, e cada mês que passe sem que seja vendido, significa que a venda implicará para o comerciante a concessão de maiores descontos no respetivo preço ao consumidor final.

16.1 A Requerida sustenta que, logo que a Requerente preencheu a DAV, pagou o ISV e efetuou o pedido de matrícula, preencheu inelutavelmente o facto gerador do IUC, ou seja a matrícula e o registo (incidência objetiva/subjetiva), sendo-lhe exigível o pagamento nos termos do artigo 3.º do CIUC.

Este Tribunal Arbitral entende que esta não seja a melhor interpretação da lei, na medida em que, à cabeça, faz coincidir todos os sujeitos passivos do ISV com os sujeitos passivos do IUC, fazendo da exceção, que deve ser o recurso aos nomes que constam da DAV, a regra, quando tal apenas deveria suceder numa função subsidiária da responsabilidade do efetivo proprietário, quando o mesmo confrontado com a exigência do pagamento do IUC a ele se eximisse.

16.2 O facto gerador representa o nascimento da obrigação do pagamento do imposto, o qual se despoleta com a atribuição da matrícula, mas de tal facto não decorre

«inelutavelmente» que o sujeito passivo seja quem preencheu a DAV, pagou o ISV e efetuou o pedido de matrícula.

No momento em que se produz esse facto gerador, não decorre necessariamente do mesmo qualquer relação jurídica tributária, dado que está dependente de informação a produzir futuramente. Essa informação é aquela que deve ser transmitida pelos adquirentes dos veículos ao registo automóvel, no prazo legalmente previsto, tendo em vista a sua instituição como sujeitos passivos do imposto

Por conseguinte, é um facto de formação complexa, que apenas se verifica quando, em resultado das sucessivas transmissões potenciadas pelo comércio jurídico durante o período de registo, que correm à margem do seu *jus imperium*, o veículo, no 60.º dia após a atribuição da matrícula, tiver um proprietário, titulado por legítimo contrato de aquisição.

16.3 As transmissões que ocorram no referido período de 60 dias, legalmente estabelecido para registo, operam no âmbito do direito civil mas em nada obrigam fiscalmente os adquirentes dos veículos, uma vez que eles serão apenas meros potenciais obrigados do imposto se, e apenas se, findo o referido prazo, deles forem proprietários.

16.4 Não providenciando os adquirentes dos veículos pelo respetivo registo atempado, e não tendo procedido ao pagamento do IUC no prazo subsequente de 30 dias, o incumprimento, aí sim, justifica que se inicie um processo de cobrança contra o sujeito passivo, que, por força do artigo 24.º n.º 1 do RRA, é o importador que inicialmente procedeu ao registo do veículo, ou inexistindo qualquer registo, mesmo por parte desse importador, contra quem foi declarante na DAV.

17.1 A AT, na notificação para audição prévia, menciona que, de acordo com a informação de que dispõe, a Requerente era a proprietária do veículo na data da atribuição de matrícula.

Muito embora a matrícula seja atribuída pelo IMT I.P., a data da sua atribuição corresponde precisamente à data do encerramento do processo aduaneiro de admissão ou importação, através da DAV, sendo esta apresentada pelo adquirente ou proprietário do veículo. A sua emissão é despoletada pela própria alfândega junto do IMT I.P., a partir do momento em que o ISV tenha sido pago ou garantido, ou, nos casos em que não seja devido, caso dos veículos pesados, a referida DAV se mostre corretamente preenchida e se

proceda ao seu envio para efeitos de obtenção da matrícula, usando, para o efeito, a via eletrónica.

17.2 No n.º 15 do documento em que se aprecia a reclamação é escrito que «Por consulta às nossas aplicações informáticas, nomeadamente a ... , verifica-se que os veículos automóveis ora em crise se encontravam nos períodos de tributação supra mencionados registados na CRA em nome da Requerente, na qualidade de primeira proprietária no ano da atribuição de matrícula».

17.3 Não fica claro o que se deve entender por períodos de tributação, isto é, se as impugnações do imposto respeitam a veículos em que não foi liquidado e pago o IUC no prazo fixado entre o 60.º e o 90.º dia após a matrícula, e o nome da Requerente, por força de ter sido a importadora, era o único que constava desse mesmo registo automóvel, ou ao invés, haveria outras pessoas que tendo respeitado a obrigação do registo e dele tendo passado a constar, simplesmente teriam ignorado a obrigação de pagar o IUC.

Isto, porque a Requerida na sua contestação, é perentória na interpretação que faz da lei ao afirmar que o legislador não ficcionou que o imposto seria devido pelo proprietário do veículo que se encontrasse registado nos 60 dias a que alude o n.º 2 do artigo 42.º do RRA e muito menos ficcionou que os importadores, não obstante procedam à venda dos veículos antes da atribuição do certificado de matrícula, possam, assim, ver excluída a incidência subjetiva de IUC, antes consagrou que o facto gerador do imposto é aferido pela matrícula ou pelo registo, consagrando expressamente o artigo 24.º do RRA que tendo sido pago o ISV e pedida a matrícula fica automaticamente registado em nome do importador, ou seja da Requerente, pelo que, logo, tendo preenchido a DAV, pago o ISV e efetuado o pedido de matrícula, preencheu inelutavelmente o facto gerador do IUC, ou seja a matrícula e o registo (incidência objetiva/subjetiva), sendo-lhe exigível o pagamento nos termos do artigo 3.º do CIUC;

17.4 À luz desta interpretação, a Requerida entende que todos os importadores que tenham apresentado a DAV e tenham requerido a liquidação do ISV, com o implícito pedido de matrícula, serão eles próprios sujeitos passivos do IUC no primeiro ano de matrícula do veículo, mas o tribunal arbitral não partilha desse entendimento, pelo menos, na forma tão alargada como a Requerida interpreta o quadro legal, uma vez que apenas potencialmente,

a não se verificarem determinados pressupostos de facto, os mesmos serão sujeitos passivos.

Já atrás se referiu que na fixação do sentido e alcance da lei deve presumir-se que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Se esse tivesse sido o seu propósito, o legislador tributário tinha à mão uma solução de grande simplicidade e altamente eficiente que lhe permitiria alcançar tal objetivo, unicamente com os seus próprios meios, com óbvias vantagens financeiras, administrativas e de segurança e certeza jurídica.

Dispensando a cooperação das conservatórias do registo automóvel, tinha feito da exceção constante do artigo 18.º, n.º 1, a) do CIUC, a regra, isto é, tendo por base a DAV (apresentada por quem é proprietário ou adquirente) o sujeito passivo do ISV no ato do pedido de liquidação, seria simultaneamente também o sujeito passivo do IUC, com a faculdade de o repercutir legalmente até ao consumidor final.

Com efeito, ao se tomar conhecimento da matrícula atribuída a um veículo, cujo pagamento ou garantia ocorreu nesse dia, nesse mesmo momento o processo aduaneiro fica encerrado e simultaneamente abre-se o processo fiscal, pelo que, em termos de técnica de imposto nada impedia esse procedimento.

As vantagens financeiras eram representadas no facto de a administração fiscal arrecadar de imediato o IUC do primeiro ano de matrícula, ou seja com uma antecipação entre dois a três meses, e as vantagens administrativas eram evidenciadas no facto de a administração fiscal, para esta primeira cobrança do imposto, se bastar a si própria, dispensando a intervenção de entidades terceiras e livrando-se de qualquer carga burocrática relacionada com notificações, liquidações e cobranças. Os sujeitos passivos comerciantes, embora adiantando o dinheiro por conta do IUC, nada teriam a perder, dado que o poderiam repercutir nos veículos que vendessem até ao cliente final.

17.5 Ora o que se constata é que o legislador, muito embora tivesse uma tal alternativa à sua disposição, não a selecionou, certamente por não pretender romper com o *statu quo* subjetivo que sempre disciplinou a cobrança deste tipo de impostos.

b) SENTIDO E ALCANCE DO ARTIGO 3.º, N.º 1 DO CIUC EM MATÉRIA DE INCIDÊNCIA SUBJETIVA

18.1 A Requerida, sublinha que «Encontrando-se os veículos registados em nome da Requerente e efetuada a introdução do veículo no consumo, esta preenche o facto gerador do imposto (incidência objetiva/subjetiva) sendo-lhe exigível o seu pagamento nos termos do artigo 3.º do CIUC» (n.ºs 39 e 48).

Para fundamentar a qualificação da Requerente como sujeito passivo é invocado o artigo 3.º, depreendendo-se que essa posição seja baseada no respeito das instruções administrativas internas transmitidas aos serviços da AT sobre a interpretação do regime, «Instrução IUC (2014/02) sobre sujeito passivo do IUC», conforme menção feita na apreciação da reclamação graciosa.

No seu ponto de vista, o legislador tributário quis, intencional e expressamente, que fossem considerados como sujeitos passivos do imposto os proprietários em nome dos quais os veículos se encontrem registados, dado que a seguir-se o ideário argumentativo aduzido pela Requerente, estaria encontrada a fórmula para desvirtuar a *ratio legis* do CIUC, não podendo proceder a pretensão de querer afastar o pressuposto da propriedade com base no facto de os veículos terem sido alienados aos concessionários antes da emissão da matrícula, eximindo-se da responsabilidade fiscal resultante do artigo 3.º do CIUC, dado que o facto gerador é aferido pela matrícula ou pelo registo em território nacional pelo que o imposto é exigível com a sua emissão independentemente de ocorrer registo em nome de outro proprietário;

18.2 Para a Requerente, o registo automóvel estabelece uma presunção de propriedade, ilidível mediante prova em contrário. Nos contratos de compra e venda de veículos, a transmissão da propriedade opera-se por mero acordo entre as partes, tendo efeito real imediato, independentemente do comprador registar a propriedade em seu nome, pelo que o registo não tem efeitos constitutivos mas meramente declarativos.

A AT deve obediência ao princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material, pelo que não se deve contentar com a mera aparência de titularidade da propriedade decorrente do registo.

19.1 Os antecedentes da incidência subjetiva nos impostos revogados pelo CIUC - Decreto-Lei n.º 143/78, e Decreto-Lei n.º 116/94, e a sua articulação com as regras do registo, nunca ofereceram dúvidas de que o legislador, ao utilizar a palavra «presumindo-se», remetia para a noção constante do artigo 349.º do CC, que lhe permitia extrair a conclusão do facto dos veículos se encontrarem matriculados ou registados no nome de uma determinada pessoa, ou seja a de que essa pessoa seria a proprietária, todavia, sujeita a poder ser ilidida mediante prova em contrário, conforme o impunha o artigo 350.º, n.º 2, do mesmo código, e como as próprias normas tributárias o reafirmavam.

A expressão «até prova em contrário», constava no Decreto-Lei n.º 143/78, e também no Decreto-Lei n.º 116/94, pelo que nunca houve dúvidas de que legalmente era possível a um qualquer interessado demonstrar de que não era o proprietário do referenciado veículo.

19.2 A dúvida instalou-se quando o legislador substituiu a palavra «presumindo-se» por «considerando-se», além de ter eliminado a expressão «até prova em contrário», uma vez que deixou de referir explicitamente a palavra presunção, pelo que tornou admissível interpretar tal alteração no sentido de que o legislador tributário quis intencional e expressamente que fossem considerados como sujeitos passivos do imposto os proprietários em nome dos quais os veículos se encontrem registados.

19.3 Não obstante essa alteração terminológica, o Tribunal Arbitral entende que o legislador fiscal não afastou o regime presuntivo da lei civil e que o mesmo se mantém, nos termos em que sempre vigorou.

Se fosse intenção do legislador eliminar a referida presunção e afrontar o disposto no artigo 73.º da LGT, julgamos que o poderia ter feito, pois o facto de nas normas de incidência tributárias, as presunções admitirem sempre prova em contrário, não nos parece que seja uma questão insolúvel que não pudesse ser afastada no âmbito do próprio IUC com uma expressa norma derogatória.

19.4 A nosso ver, o legislador teve consciência das circunstâncias em que inovava e das suas próprias limitações no plano legislativo e no funcionamento da organização tributária à época, donde ter enveredado por uma redação que pretendeu simplesmente reforçar a tónica na propriedade do veículo, enquanto facto gerador do imposto, sem cair no exclusivismo do registo oficial.

19.5 Ao exprimir-se em termos de que «...considerando-se como tais ...», transformou a presunção legal explícita numa figura que se configura igualmente como uma presunção, se bem que de forma implícita, nos seus limites, tendo ido tão longe quanto lhe foi possível na operacionalização e modernização de um imposto que sempre tinha revestido uma reduzida importância financeira.

19.6 Não podendo o intérprete considerar um pensamento legislativo que não tenha na lei um mínimo de correspondência verbal, é possível encontrar no ordenamento jurídico, alguma similitude ou semelhança entre a palavra «presume-se», que foi eliminada, e a palavra «considerando-se», que foi instituída, havendo reconhecimento na doutrina e também na jurisprudência sobre esta questão.

19.7 Em anotação e comentário ao artigo 73.º da LGT, escrevem Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues, J. Lopes de Sousa,³ que as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão «presume-se» ou semelhante, citando os exemplos dos n.ºs 1 a 5 do artigo 6.º, em que se refere presunções relativas a rendimentos da categoria E do CIRS, que a própria AT, mediante reconhecimento, pode ilidir.

Também nos n.ºs 3 e 4, do artigo 89.º A da LGT, sobre os pressupostos para a avaliação indireta das manifestações de fortuna em sede de IRS, o legislador recorre à palavra «considera-se» com um significado semelhante a «presume-se».

No direito civil há igualmente disposições legais que vão no mesmo sentido, como é o caso do artigo 243.º, n.º 3 do CC quando dispõe que «Considera-se sempre de má-fé, o terceiro que adquiriu o direito posteriormente ao registo da ação de simulação quando a este haja lugar», pelo que, parece-nos não subsistir dúvidas quanto à possibilidade do legislador exprimir de forma diferente a mesma intenção legislativa.

Igualmente, em anotação ao artigo 3.º do IUC, também os fiscalistas A. Brigas Afonso e Manuel Teixeira Fernandes se tinham pronunciado no sentido de que «não se registam alterações relativamente à situação que vigorou no âmbito dos extintos IMV, ICi e ICa.»⁴

³ «Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada», Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues, J. Lopes de Sousa – 4.ª edição, 2012, páginas 651 e 652.

⁴ In «Imposto sobre Veículos e Imposto Único de Circulação, Códigos anotados», de A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes», Coimbra Editora, 2009, página 187, em anotação ao artigo 3.º do CIUC.

19.8 A par da recetividade na doutrina, constata-se em termos de decisões arbitrais proferidas no âmbito do CAAD um alargado consenso sobre o entendimento a conferir a tal alteração. A esse propósito citam-se, a título meramente exemplificativo as decisões arbitrais n.ºs 14/2003-T, 26/2013-T, 27/2013-T, 217/2013-T, 286/2013-T, 46/2014-T, 250/2014-T, 192/2015-T, envolvendo a intervenção de árbitros diferenciados, todas convergentes no sentido de identificar uma presunção no artigo 3.º, n.º 1 do CIUC.

19.9 Por último, importa referir que esta perceção interpretativa da lei está em linha com o Acórdão n.º 8300/14 CT – 2.º Juízo, de 19 de março de 2015, do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, segundo o qual, «O citado artigo 3.º n.º 1 do CIUC consagra uma presunção legal de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário, sendo que tal presunção é ilidível, por força do artigo 73.º da LGT.» - (n.º 8, in fine, do sumário do citado acórdão).

A Requerida, na apreciação da reclamação graciosa, citou a sentença proferida no Processo 210.13.0BEPNF do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, mas que se nos afigura ter sido um caso isolado, pelo que deve ser contextualizado nesses precisos termos.

20. Outro aspeto, que não podemos dissociar da interpretação da norma prevista no artigo 3.º n.º 1 do CIUC, tem a ver com os trabalhos preparatórios.

Na génese da referida legislação, esteve um Grupo de Trabalho criado pelos membros do governo diretamente responsáveis pelas matérias abrangidas pela reforma da fiscalidade automóvel.⁵

Nas orientações que se definiram no referido despacho, consta a adoção de princípios de modernização do imposto e a busca de soluções integradas que permitam segurança e eficácia nas liquidações e cobranças através do envolvimento em processos de transmissão eletrónica de dados e acesso à informação de entidades externas ao Ministério das Finanças. No que respeita especificamente ao imposto de circulação, que se viria a designar por IUC, as orientações não apontaram qualquer alteração à forma legal de instituição dos sujeitos passivos do imposto.⁶

⁵ Despacho Conjunto n.º 290/2006, de 27 de março de 2006, (2.ª série), dos Ministros de Estado e das Finanças e do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional.

⁶ No despacho fixava-se que um dos princípios a observar era que fosse tido em conta os estudos e projetos realizados em 2001, por iniciativa do XIV Governo Constitucional. No projeto de IUC então apresentado, em matéria de incidência subjetiva, no artigo 2.º tinha sido proposta a redação que desde sempre tinha vigorado. In «Reformas da Tributação Automóvel e do Património – Anteprojetos», da Almedina, página 113.

Embora a doutrina seja de um modo geral relutante na aceitação do valor interpretativo dos trabalhos preparatórios da lei, os mesmos podem esclarecer-nos relativamente às ideias e ao espírito dos proponentes da lei e valem como subsídio, quando puder demonstrar-se que tais ideias e princípios foram incorporados na lei, o que, no presente caso, se verifica.⁷

21.1 Para a interpretação da norma sobre a incidência subjetiva, a Requerente procura encontrar apoio igualmente na identificação da finalidade para que se avançou com a reforma da fiscalidade automóvel, procedendo a uma interpretação racional.

Para o efeito, refere que nos termos do artigo 1.º do CIUC vigora o princípio da equivalência, ou seja ao IUC constituirá o correspondente do custo ambiental e viário decorrente da efetiva utilização dos veículos, na circulação viária, pelo que o contribuinte poluidor deve suportar o imposto na medida dos custos que provoca às infra estruturas viárias e ao ambiente, e a assunção desses custos apela aos princípios da igualdade e da equivalência;

O IUC apenas pode ter como pressuposto o custo social provocado pelo contribuinte, traduzido no custo ambiental e viário decorrente da concreta utilização dos veículos e não visa tributar os importadores de veículos pela simples razão de que não serem estes os utilizadores dos veículos que o imposto pretendeu onerar, na medida em que a sua atividade de importador não produz qualquer custo ambiental e viário.

A Requerida não se pronunciou especificamente sobre esta questão.

21.2 No âmbito do CIUC, a justificação para o imposto e para a sua importância fiscal assenta na angariação/consignação de receitas que compensem os custos ambientais e viários que os contribuintes ocasionam com a circulação dos veículos, se bem que o legislador, incompreensivelmente, não tenha identificado também a sinistralidade rodoviária, mencionada em sede de CISV, sem dúvida, muito mais justificada com a circulação do que com o próprio ISV.

A partir do momento em que é atribuída uma matrícula a um veículo, o mesmo fica apto a produzir as externalidades negativas que a aplicação do IUC pretende compensar, devendo suportar os custos na estrita medida dessa aptidão para circular.

⁷Francesco Ferrara, in «Interpretação e aplicação das leis», Arménio Amado – Editor, Sucessor Coimbra 1978 – páginas 135 e 146, José de Oliveira Ascensão, in «O Direito, Introdução e Teoria Geral», Fundação Calouste Gulbenkian, 1978, página 352.

Não se vislumbra qualquer norma que relativamente a um veículo matriculado permita diferenciar os sujeitos passivos do imposto, em função do seu perfil de proprietário. Essa distinção é efetuada com base nas características e elementos técnicos dos veículos e não pela qualidade do adquirente.

Todavia, como referem Sérgio Vasques e Tânia Carvalhais Pereira «Seria contrário ao princípio da equivalência o exigir-se a um grupo de contribuintes o pagamento de tributos públicos para financiar o benefício de terceiros ou a realização de despesas públicas geradas por terceiros, como o seria a utilização da respetiva receita para o financiamento das despesas gerais da comunidade. O princípio da equivalência exige a afetação da receita do tributo à despesa de que os respetivos contribuintes beneficiam ou provocam, ainda que para isso se não recorra a um processo que formalmente constitua consignação orçamental.».⁸

Por isso, estando em causa o custo gerado pela circulação automóvel, é natural e razoável entender que não são os importadores dos veículos, enquanto meros agentes económicos, que ocasionam os custos ambientais e económicos que o legislador pretendeu visar na norma como grupo de contribuintes, pois não são eles que, salvo raras exceções, os utilizam no seu interesse, mas sim os consumidores finais, que serão aqueles que efetivamente utilizam os veículos e que, por força desse uso, geram malefícios ambientais com reflexos na saúde e no bem-estar da comunidade e obrigam à realização de despesas públicas para repor a segurança e a mobilidade

Não devendo nenhum IUC deixar de ser cobrado por indeterminação do sujeito passivo, é justificado que na escala de precedências na seleção do sujeito passivo, o apresentante da DAV seja relegado para último lugar, isto, porque, atento o princípio da equivalência, antes de se chegar a esta fase última, o legislador terá procurado tributar os proprietários económicos, apenas prosseguindo contra os declarantes aduaneiros na impossibilidade material da sua determinação.

21.3 Refira-se, *a latere*, que não é indiferente o intérprete incluir ou afastar os importadores da tributação em IUC, como primeiros responsáveis ou apenas como responsáveis supletivos, dado que é da titularidade do município de residência do sujeito

⁸ Sérgio Vasques e Tânia Carvalhais Pereira, in «Os Impostos Especiais de Consumo», página 97, Almedina, Abril 2016.

passivo a receita gerada pelo IUC – artigo 3.º da Lei n.º 22-A/2007, sendo facto público e notório que as grandes empresas importadoras tem as suas sedes em Lisboa e Porto e nalguns concelhos limítrofes, pelo que a interpretação que se adote não é neutra relativamente aos interesses financeiros dos restantes concelhos, onde normalmente residem os adquirentes e verdadeiros utilizadores dos veículos.

22.1 A Requerente levanta a questão da relevância das vendas realizadas no prazo de pendência da DAV e antes do registo automóvel, como impeditivas de que para efeitos de IUC possa ser considerada sujeito passivo, uma vez que na data das matrículas já não é a proprietária dos veículos. No seu entendimento, por essa razão, as liquidações estão baseadas em erro nos pressupostos de facto pois tributam a propriedade de bens que já não são seus.

Os veículos, logo que admitidos ou importados em território nacional, são imediatamente vendidos aos concessionários da marca, uns integrantes do mesmo grupo económico e outros totalmente independentes, mediante entrega nas instalações dos concessionários e emissão de fatura no dia imediato, com o veículo a ser identificado unicamente pelo número de chassis, dado que nessa ocasião ainda não tem matrícula.

Não existe um relacionamento financeiro direto entre a Requerente e os concessionários, uma vez que o pagamento dos veículos é efetuado por uma entidade terceira, de natureza financeira, juridicamente autónoma, se bem que pertencente ao grupo económico D... e até com a mesma morada da própria Requerente, que se incumbe posteriormente de cobrar esses montantes junto dos concessionários.

22.2 Por seu turno, a Requerida, sustenta que o entendimento da Requerente de que procedeu à venda dos veículos aos seus concessionários, através de emissão de fatura, mesmo antes da atribuição da matrícula, não sendo, por isso, proprietária dos veículos e concomitantemente sujeito passivo do imposto, não encontra o mínimo de correspondência com a letra da lei, pois, enquanto importadora dos veículos cabe-lhe a sua introdução no consumo, por via da DAV e correspondente pagamento do ISV, sendo-lhe emitida a matrícula e efetuado o primeiro registo em seu nome, pelo que é manifestamente irrelevante a venda aos seus concessionários antes da atribuição da matrícula.

22.3 O Tribunal Arbitral entende que não assiste razão à Requerida.

Como já se deixou referido, as transmissões dos veículos são asseguradas por contratos de compra e venda celebrados entre comprador e vendedor, no caso concreto, no quadro de um regime contratual geral estabelecido entre o importador e a rede de distribuição assegurada pelos concessionários.

Independentemente do registo, a transmissão da propriedade dos veículos transfere-se do importador para os concessionários, sendo emitida fatura e entregues os veículos.

Assim, no momento em que a Requerida procede à liquidação e cobrança do IUC, tendo por base os nomes que constam do registo da conservatória do registo automóvel, pode confrontar-se com situações em que os proprietários provam que não são eles os titulares da relação jurídica fiscal mas outros a quem transmitiram os veículos. A presunção de propriedade é ilidida, e neste caso a liquidação do imposto deve ser redirecionada em relação ao adquirente do veículo, enquanto seu proprietário.

Em função da lista de veículos constante de 6.8 verifica-se que todos os veículos foram vendidos pela Requerente aos concessionários em momento anterior ao da atribuição da matrícula, pelo que o nome constante do registo não corresponde ao proprietário de facto.

22.4 O reconhecimento da legalidade destas transmissões para efeitos de IUC não significa, todavia, que na sua génese não possa estar uma conduta menos regular do importador em face da condição de operador registado de que é titular.

Um dos direitos conferidos ao operador registado é o de deter os veículos tributáveis em suspensão de imposto por um prazo máximo de três anos depois de apresentada a DAV e o de alienar os veículos novos a outro operador registado enquanto permaneçam em suspensão do imposto (n.º 2, b) e c do artigo 12.º do CISV). Aparentemente, estará cerceado o direito dos veículos poderem ser vendidos a outros operadores que não sejam operadores registados, como será o caso dos concessionários.

Quando o regime de operador registado foi criado, há cerca de 20 anos, pressupunha uma titularidade de propriedade permanente dos veículos, enquanto não fossem declarados para introdução no consumo, isto é, entre o momento em que o operador registado procede à apresentação do veículo às autoridades aduaneiras, mediante o preenchimento de uma DAV e o período de vida dessa mesma DAV, atualmente até três anos, prazo de que dispõe para promover a liquidação e proceder ao pagamento ou garantia do ISV junto das autoridades aduaneiras.

Mas, vendo bem, apesar de transmitidas antes do pagamento do ISV e da obtenção da matrícula – como no presente caso aconteceu - não restam dúvidas de que a responsabilidade fiscal (ISV e taxa de matrícula) por tais viaturas é do importador (operador registado), não havendo notícia de qualquer incumprimento nesta sede, o que revela que os estatutos existentes no âmbito da fiscalidade automóvel têm permitido práticas comerciais dinâmicas sem que seja posta em causa a respetiva segurança fiscal.

A este propósito, A. Brigas Afonso e Manuel Teixeira Fernandes em anotação ao artigo 12.º do CISV, referem que «a limitação de apenas entre operadores registados se poderem efetuar vendas de veículos novos, em regime de suspensão do ISV, para além de injustificada, face à existência da matrícula como elemento de controlo do imposto, constitui uma limitação comercial inaceitável ... Para além disso, está em completa desconformidade com os usos comerciais do setor». ⁹

Assim, o tribunal arbitral pronuncia-se no sentido de que tais transmissões de veículos estão abrangidas pela cobertura civilística contratual em que, para efeitos do registo, a presunção da propriedade é uma pedra de toque, pelo que, no caso concreto, ao não ter em consideração a transmissão de propriedade por via da emissão de fatura e da entrega do veículo, existe erro no pressuposto de facto em que a Requerida assentou as respetivas liquidações.

c) A INSUFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO E A PRECLUSÃO DE JUNÇÃO DE ULTERIOR PROVA DOCUMENTAL

23.1 A Requerente invoca igualmente insuficiência de fundamentação, dado que as liquidações impugnadas não explicitam os valores de IUC concretamente exigidos a cada veículo, são de anos em que vigoraram taxas diferentes e apenas se demonstra a liquidação dos juros compensatórios, não se encontrando explicitados os fundamentos de facto e de direito e as operações de cálculo e apuramento que terão conduzido aos valores exigidos, pelo que, essa falta faz padecer de insuficiência de fundamentação, a qual nos termos do

⁹A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes, in «Imposto sobre Veículos e Imposto de Circulação, Códigos Anotados, página 78, Coimbra Editora, 2009

artigo 125.º, n.º 2 do CPA equivale a falta de fundamentação, gerando a respetiva anulabilidade.

O cálculo do IUC resulta da combinação de informação sobre o combustível utilizado, da cilindrada ou voltagem, das emissões de dióxido de carbono, do peso bruto, do tipo de suspensão, dos anos de primeira matrícula, consoante a categoria de veículos, mas também das taxas aplicáveis em cada ano.

Nas demonstrações de liquidação consta a informação necessária para compreender o cálculo do imposto, variando a informação consoante as categorias dos veículos, uma vez que os elementos que servem de base ao cálculo do IUC de umas categorias de veículos não são as mesmas que servem de base a outras.

Relativamente aos juros compensatórios há uma clara demonstração da forma como os mesmos foram determinados.

Em relação ao adicional de IUC, imposição de natureza extraordinária, é também identificada de forma clara a base legal que justifica a sua cobrança pela AT.

Todavia, quanto ao IUC, na medida em que alguns desses elementos estão indexados a escalões (escalão de cilindrada, escalão de CO₂, de peso bruto, etc.) e o imposto resulta do somatório do produto de escalões e taxas desses elementos, teria sido conveniente que a liquidação revelasse com todo o detalhe como foi determinado o IUC, o que não sucede.

Embora seja mencionada a norma legal concretamente aplicada, não se refere a data da atualização da taxa, e essa questão não é despicienda, dado que o legislador ao criar coeficientes de multiplicação da tabela prevista no número anterior, como consta no artigo 10.º, n.º 2 do CIUC, que foi aditado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, tornou mais complexo o que já de si revelava complexidade.

Enquanto o imposto resultante da referida tabela já implicava o produto da cilindrada, em função do escalão, pela taxa, adicionada do CO₂, em função do escalão, pela taxa, o aditamento do n.º 2 referido anteriormente, veio prever atualizações na base de uma determinada percentagem, em função do ano de aquisição do veículo (e não do registo ou da matrícula, como seria expetável) obrigando a uma operação adicional de multiplicação, para se determinar o IUC de cada veículo. Acresce que o legislador previu no artigo 8.º n.º 3 que as taxas do CIUC deveriam ser atualizadas todos os anos em função do índice de preços no consumidor, e de facto as taxas aplicadas nas liquidações de imposto dos anos de

2013 e de 2014, que aqui estão em causa, são diferentes, pois muito embora as Leis n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e 83-C/2013, de 31 de dezembro, tenham conservado o mesmo coeficiente de atualização ambiental, as taxas em si, quer no que respeita à cilindrada quer no que respeita ao CO₂ foram agravadas, pelo que a construção do imposto concretamente a pagar assentou em bases diferentes que deveriam ter sido demonstradas.

Aliás, não se lobia a razão do legislador, atualizando anualmente as tabelas de impostos de quase todos os impostos em sede de orçamento, para o caso concreto do artigo 10.º do CIUC, e apenas deste artigo 10.º, ter optado por uma solução legal notoriamente mais difícil para os sujeitos passivos tomarem conhecimento do imposto a que devam ficar sujeitos. No âmbito do ISV, o legislador na Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, chegou a encetar a mesma técnica fiscal, ao criar um coeficiente de atualização ambiental (de 1,05) na componente ambiental da tabela A do artigo 7.º, que, todavia, na lei orçamental seguinte, a Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro, eliminou, passando as atualizações a serem feitas nas próprias tabelas, simplificando o cálculo do imposto.

Ainda que a Requerente seja notoriamente reconhecida como uma das maiores empresas que operam no setor da comercialização de automóveis e naturalmente disponha de um apoio jurídico e de um conhecimento da técnica do despacho de nível superior, o conhecimento que possa ter da lei não isenta a Requerida do dever de fundamentar as suas decisões.¹⁰

Assim, somos levados a concluir que existe insuficiência no que respeita à demonstração da forma como o IUC foi calculado e à publicitação da concreta norma aplicável devidamente atualizada, ocorrendo o vício de falta de fundamentação, com a inerente consequência.

23.2 Relativamente à questão levantada pela Requerida, da preclusão de junção de ulterior prova documental, constata-se que a Requerente juntou cópia das notificações em sede de IUC com que se propôs provar que tinha pago o IUC nas datas mencionadas e que relativamente às faturas, por economia processual e certamente de redução de custos, juntou uma fatura exemplificativa de uma venda de um veículo e outra do debitar do ISV a um concessionário, como modelo aplicável a todas as restantes admissões ou importações.

¹⁰ Acórdão n.º 439/04, de 6 de janeiro de 2005, do Tribunal Central Administrativo Sul.

Juntou igualmente mapas recapitulativos de toda a informação, em que se identificam as liquidações, os veículos e valores de imposto, os números das faturas e as datas da respetiva emissão, pelo que na aceção do artigo 10.º, n.º 2 do RJAT há uma clara identificação dos atos tributários.

Sobre esta matéria a AT, o técnico ao analisar a reclamação graciosa, depois de consultar as bases de dados, afirmou que se verificava que os veículos automóveis ora em crise se encontravam nos períodos de tributação supra mencionados registados na CRA em nome da A... Portugal, na qualidade de primeiro proprietário no ano de atribuição da matrícula. O processo administrativo enviado pela Requerida, que se integrou nos próprios autos, habilita com a informação necessária relativamente à matéria da prova para efeitos de apreciação do pedido de pronúncia arbitral e, salvo raras exceções, em que a data da matrícula e a data da fatura coincidem (...-...-..., ...-...-..., ...-...-..., ...-...-... e ...-...-...) a regra é que, tal como foi dado como provado, os veículos são faturados aos concessionários antes da atribuição da respetiva matrícula nacional.

d) APTIDÃO DA FATURA PARA EFEITOS DE PROVA DAS TRANSMISSÕES DE VEÍCULOS

24. Nos autos, a documentação existente aponta para uma simples relação comercial entre empresas, em que uma vende à outra um automóvel que, pela natureza do bem transmitido, não está sujeita a formalismos especiais.

Foi dado como provado que a Requerente não efetua vendas a clientes finais, pelo que a documentação que apresenta para efeitos de registo e de obtenção do certificado de registo é a inerente à condição de importador.

Em condições normais, os clientes finais preenchem os segundos registos, dado que, quem lhes vende os veículos, os concessionários, salvo raras exceções, não procedem ao seu registo. Registrar um veículo novo duas vezes antes do entregar ao consumidor final é economicamente irracional, dado que comportará custos e, embora já não se evidencie tanto como noutros tempos, contribui para a desvalorização do valor venal do veículo.

No caso dos autos, por cada venda de veículo, a Requerente emitiu uma fatura tendo em vista o cumprimento da lei fiscal, que irá viabilizar a respetiva dedução do IVA por parte do concessionário.

Não tendo sido suscitadas dúvidas quanto à autenticidade das faturas emitidas, oportunamente apresentadas a instruir a reclamação graciosa, e a Requerente está especialmente habilitada para o poder fazer, dado o manancial de informação de que atualmente dispõe em termos de acompanhamento contabilístico e fiscal, não se vê quaisquer razões que levem a afastar a aptidão da fatura como meio de prova das transmissões de veículos, em especial quando as mesmas se integram no âmbito do cumprimento de contratos de distribuição regulares celebrados entre as Partes.

O facto de uma muita pequena percentagem de faturas poderem corresponder a transações não efetuadas ou serem mesmo faturas falsas, como, por vezes, assinalam os órgãos de comunicação social e a própria AT na divulgação de infrações que são detetadas, não pode por em causa a seriedade e a confiança do comércio nacional e internacional nos processos de transmissão e regulação da propriedade dos bens, prevalecendo, para efeitos fiscais, a presunção de veracidade a que se refere o artigo 75.º n.º 1 da LGT e a força probatória do artigo 376.º do CC.

e) DA INTERPRETAÇÃO DESCONFORME À CONSTITUIÇÃO

25.1 A Requerida defende que uma interpretação que não esteja em linha com a defesa da legalidade do ato tributário praticado é violadora dos mais elementares princípios legais e constitucionais da legalidade tributária, da justiça, da capacidade contributiva, da igualdade, da segurança e certeza jurídica.

25.2 Sustenta que o afastamento da incidência subjetiva na tributação em sede de IUC contraria o princípio da legalidade e da tipicidade estatuído no artigo 103.º da CRP e o artigo 8.º da LGT.

Como decorre da CRP o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

E o princípio da legalidade abarca expressamente a incidência nos seus diversos cambiantes, objetivo, subjetivo e temporal.

Já mais atrás se concluiu que a interpretação mais conforme com a lei e com a Constituição é aquela que mantém a estrutura e os princípios do instituto do registo inalterado e que a incidência fiscal que nele se vai beber, deve respeitar, no essencial, o espírito de que está dotado, designadamente a sua faceta presuntiva.

Não se vislumbra, assim, que o princípio da legalidade tributária esteja em causa.

25.3 O artigo 8.º da LGT, sob a epígrafe «Princípios da justiça e da razoabilidade» preceitua que a Administração Pública deve tratar de forma justa todos aqueles que com ela entrem em relação, e rejeitar as soluções manifestamente desrazoáveis ou incompatíveis com a ideia de direito, nomeadamente em matéria de interpretação das normas jurídicas e das valorações próprias do exercício da função administrativa.

Não se vislumbra que a aceitação de um regime presuntivo no âmbito do artigo 3.º do IUC possa ser considerada uma solução manifestamente desrazoável ou incompatível com a ideia de direito, bem pelo contrário, é o próprio direito tributário que numa legislação transversal, (LGT) o reconhece. Donde se afigurar não existir qualquer violação do princípio da justiça.

25.4 Refere Casalta Nabais¹¹ que «o princípio da igualdade fiscal teve sempre ínsita sobretudo a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido pelo mesmo critério – o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical).»

A invocação pela Requerida da violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva na interpretação legal sustentada pela Requerente não se afigura justificada.

Em seu entender, o critério da capacidade contributiva implica que a manifestação de fortuna (propriedade do automóvel) que é revelada no momento da liquidação do imposto e da sua exigibilidade se impõe naquele momento e que se abstrai do facto do veículo ser apenas um dos objetos do prosseguimento da atividade social da requerida.

¹¹ José Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2.ª Edição, 2004, página 149.

O IUC é atualmente um imposto com características marcadamente de imposto sobre o património, pelo que é no património dos adquirentes dos veículos que deve incidir a tributação dos veículos, mais gravosa nos veículos mais poluentes ou mais potentes e luxuosos, menos gravosa nos veículos ditos normais, como forma de, como proclama o artigo 104.º n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, contribuir para a igualdade entre os cidadãos. Esta igualdade alcança-se a partir da maior ou menor comparticipação de IUC por parte dos cidadãos, consoante as características dos automóveis que constituam o seu património.

25.5 Finalmente, menciona a violação dos princípios da segurança e da certeza jurídica

Ao se ter concluído pelo regime presuntivo da norma fiscal e pelo carácter instrumental da base de dados da CRA no contexto da cobrança do IUC, no entendimento do Tribunal Arbitral não se verifica a alegada violação.

O instituto do registo continua a assegurar a segurança e a certeza jurídica nos mesmos termos que ao longo de quase cinquenta anos sempre assegurou, pois o legislador não sentiu necessidade, ou não quis, proceder a qualquer alteração.

Como já atrás se referiu (17.4), ainda que tivesse tido uma boa razão para o fazer, que era evitar uma aparente incoerência normativa entre a legislação que regula os registos e a legislação fiscal que se aproveita dos mesmos no que respeita aos primeiros registos, o legislador tributário não o fez. Donde não se pode concluir que os princípios da segurança e da certeza jurídica tenham sido afetados com a presente interpretação.

f) DA CONDENAÇÃO EM JUROS INDEMNIZATÓRIOS E DO PAGAMENTO DAS CUSTAS ARBITRAIS

26.1 No que respeita à questão da condenação em juros indemnizatórios, importa apreciar, em conformidade com os artigos n.º 43.º da LGT e n.º 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o respetivo pedido da Requerente.

Essa apreciação é efetuada a coberto do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT, de acordo com o qual «É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário».

O artigo 43.º, n.º 1 da LGT preceitua 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.

O n.º 2 do mesmo artigo refere que «Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.»

Por seu turno, o artigo 61.º, n.º 2 do CPPT estabelece que em caso de anulação judicial do ato tributário, cabe à entidade que execute a decisão judicial da qual resulte esse direito determinar o pagamento dos juros indemnizatórios a que houver lugar.

26.2 No presente caso, a Requerida, tendo constatado que, findo o período legalmente estabelecido para o registo dos automóveis e para o respetivo pagamento do IUC, este não tinha sido efetuado, deu cumprimento à norma legal que lhe determina que, na ausência desse registo, o imposto deva ser liquidado e exigido ao sujeito passivo do imposto sobre veículos com base na declaração aduaneira do veículo (artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do CIUC).

Ao agir da forma como o fez, a Requerida limitou-se a, no exercício das respetivas competências, dar cumprimento a um preceito legal de que não poderia exonerar-se, notificando para o pagamento do imposto, quem, de acordo com a informação de que dispunha, deve ser considerado o sujeito passivo.

A Requerente apresentou reclamação graciosa, informando-a de que no momento do estabelecimento da relação jurídica, não era o sujeito passivo do imposto, tendo sido dadas indicações precisas sobre a quem os veículos tinham sido transmitidos, sendo esses adquirentes, salvo prova em contrário, os sujeitos passivos do IUC.

Não obstante, a Requerida, tendo por base orientações internas superiormente sancionadas, entendeu, em sede de reclamação graciosa, não atender à informação que lhe foi prestada e reafirmar a legalidade das liquidações efetuadas pelos respetivos serviços, não considerando o caráter presuntivo da norma em que se baseava para exigir o pagamento do imposto.

Tendo este Tribunal Arbitral concluído de forma diversa, em razão do erro nos pressupostos de facto e de direito, há lugar ao acolhimento do pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, a serem suportados pela Requerida.

27. Relativamente às custas processuais, há que ter em conta o disposto nos artigos 22.º, n.º 4 do RJAT, e 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, (RCPAT) de acordo com o qual, da decisão arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral.

Na medida em que a Requerente obteve vencimento na impugnação que deduziu, cabe à Requerida, enquanto parte vencida, suportar as respetivas custas processuais.

DECISÃO

Nestes termos, o Tribunal Arbitral Singular decide o seguinte:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação dos atos de liquidação relativos aos veículos identificados pela respetiva matrícula no n.º 6.8 desta decisão, por vício de violação de lei, em razão de erro nos pressupostos de facto e de direito, e também por falta de fundamentação, determinando-se o reembolso das importâncias pagas pela Requerente, em termos de IUC e de juros compensatórios, nos montantes, respetivamente, de 19 547,78 € e de 916,28 € , totalizando 20 464,06 €.
- Julgar procedente o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da Requerente, com a conseqüente condenação da Requerida a efetuar esse pagamento, segundo as regras legais aplicáveis.
- Condenar a Requerida no pagamento das respetivas custas processuais arbitrais.

Nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º A, do CPPT, aplicáveis por força do que se dispõe no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT, é fixado o valor do processo em € 20 464,06 (vinte mil quatrocentos e sessenta e quatro euros e seis cêntimos).

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, aplicável por remissão do seu artigo 4.º, n.º 1, as custas são fixadas no valor de € 1224 (mil duzentos e vinte e quatro euros), a pagar pela Requerida.

Notifiquem-se as partes.

Lisboa, 2 de junho de 2016.

O Árbitro Singular

António Manuel Melo Gonçalves