

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º 36/2016 -T**

**Tema: IUC – Facto gerador e exigibilidade**

## **Decisão Arbitral**

### **I. Relatório**

**1. A..., Ld.<sup>a</sup>**, pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., n.º ...-... .., requereu a constituição do tribunal arbitral em matéria tributária, com vista à anulação dos atos de liquidação de Imposto Único de Circulação (IUC), e respetivos juros compensatórios, relativos aos períodos de 2011 e 2012 e aos veículos automóveis, identificados pelo respetivo número de matrícula em lista constante do pedido de pronúncia arbitral, que aqui se dá por inteiramente reproduzida.

**2.** Como fundamento do pedido, apresentado em 26-01-2016, alega a Requerente, em síntese que, embora os veículos se encontrassem registados em seu nome à data a que se reportam as questionadas liquidações, não era a efetiva proprietária dos veículos em causa, porquanto, no quadro do exercício da sua atividade de importação e comercialização de veículos automóveis, os havia já vendido a terceiros em data anterior à do termo do prazo legal de liquidação e pagamento do referido tributo.

**3.** Em resposta ao solicitado, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pronunciou-se no sentido da improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados e, em conformidade, pela absolvição da entidade Requerida.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 12-02-2016.

5. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 29-03-2016.

6. Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

7. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o tribunal arbitral singular foi constituído em 13-04-2016.

8. Regularmente constituído o tribunal arbitral é materialmente competente, face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

9. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03).

10. Atento o conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas partes, que se julga suficiente para a decisão, o Tribunal decidiu dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.

## **II. Matéria de facto**

**11.** Com relevância para a apreciação do pedido de pronúncia arbitral, destacam-se os seguintes elementos fatuais, que, com base nos elementos documentais juntos aos autos, se consideram provados:

**11.1.** A Requerente é uma sociedade comercial cujo objeto social é a importação, comercialização, distribuição de automóveis, partes, peças acessórias ou outros serviços complementares ou relacionados, incluindo serviços de assistência técnica.

**11.2.** No exercício dessa atividade, importa veículos automóveis que vende aos concessionários que integram a sua rede de distribuição que, por sua vez, os vendem a consumidores finais, seus clientes.

**11.3.** Qualificando-se como operador registado, nos termos do Código do Imposto Automóvel, a Requerente, a fim de introduzir no consumo os veículos automóveis que importa, apresenta as competentes Declarações Aduaneiras de Veículos (DAV).

**11.4.** Com a emissão das referidas DAV, e depois de efetuado o pagamento do Imposto sobre Veículos devido, a Requerente, quando a sua rede de concessionários a informa de que celebrou contrato de compra e venda de determinado veículo, solicita à entidade competente a atribuição do respetivo certificado de matrícula.

**11.5.** Por força das exigências legais, e desde logo porque para pedir certificado de matrícula é obrigatória a apresentação da DAV em nome da entidade que procede à importação do veículo, o primeiro registo de cada veículo é efetuado em nome da Requerente.

**11.6.** No entanto, em todos os casos a que respeitam as liquidações questionadas, a propriedade dos veículos a que estas se reportam é transmitida a terceiro - o concessionário - que, por sua vez, a transmite ao consumidor final, deixando (a Requerente) "de ser o sujeito passivo daquele imposto."

**11.7.** Dos factos expostos, a Requerente extrai, como conclusão, que "*à data da liquidação e vencimento dos impostos constantes do pedido de pronúncia arbitral*" não era a proprietária dos veículos constantes das notificações, conforme documentação e listagem que junta.

**12.** Não existem factos relevantes para a decisão de mérito que não se tenham provado.

### **III. Cumulação de pedidos.**

**13.** O presente pedido de pronúncia arbitral reporta-se a diversos atos de liquidação de Imposto Único Automóvel (IUC). Todavia, atendendo à identidade dos factos tributários, do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de fato e de direito invocados, o tribunal considera que nada obsta, face ao disposto nos artigos. 3.º do RJAT e 104.º do CPPT à cumulação de pedidos.

### **IV. Posição das partes**

#### **a) Posição da Requerente**

**14.** A Requerente fundamenta o pedido de pronúncia arbitral na circunstância de, à data de "liquidação e vencimento" do imposto a que se reportam as liquidações no mesmo identificadas, não ser a proprietária dos veículos e, conseqüentemente, não assumir a qualidade do sujeito passivo do imposto que lhe foi liquidado.

**15.** No entendimento que expressa, considera a Requerente que da conjugação das disposições dos artigos 3.º, 6.º e 17.º do Código do Imposto Único de Circulação (CIUC) com o n.º 2 do artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 55/75, de 12/02, resulta que um operador registado que realiza a importação de veículos em território português e transmite a respetiva propriedade antes de ter decorrido o prazo limite para a liquidação e pagamento do referido imposto, não é, nem seria nunca, o sujeito passivo do IUC.

**16.** A Requerente desenvolve e fundamenta o referido entendimento, com extensa argumentação, de que, em síntese, se destaca:

a) O artigo 3.º, n.º 1, do CIUC estabelece que são considerados sujeitos passivos desse imposto os proprietários (dos veículos tributáveis), considerando-se como tais as pessoas singulares ou coletivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados;

b) O facto gerador do imposto é, pois, constituído pela propriedade tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional (art. 6.º, n.º 1, do CIUC);

c) Porém, em matéria de liquidação e pagamento de imposto, estabelece o n.º 1 do artigo 17.º desse mesmo Código que no ano da matrícula ou registo do veículo em território nacional, o imposto é liquidado pelo sujeito passivo do imposto nos 30 dias posteriores ao termo do prazo legalmente exigido para o respetivo registo;

d) De acordo com o artigo 42.º, n.º 2, do Regulamento do Registo Automóvel, tratando-se de registo inicial de propriedade, o veículo deverá ser registado no prazo de 60 dias a contar da data da atribuição da matrícula;

d) Ou seja, após a atribuição da matrícula, o proprietário (sujeito passivo de IUC) dispõe de um prazo de 60 dias para registar o veículo, momento a partir do qual se inicia a contagem do prazo de 30 dias para a liquidação e pagamento do imposto, pelo que entre a atribuição da matrícula e o termo do prazo para liquidação e pagamento do imposto medeia um prazo de 90 dias.

**17.** Do exposto, a Requerente retira a conclusão de que *"se a propriedade do veículo for transmitida no decurso do prazo de 60 dias para o registo dos veículos e, conseqüentemente, antes do imposto se mostrar liquidado e exigível, é possível afastar a responsabilidade do anterior proprietário registado (o proprietário inicial do veículo)."*

**18.** No sentido de afastar a incidência subjetiva do tributo, adianta ainda a Requerente que:

a) *Para além do mais e nos casos em que o proprietário inicial, tal como a requerente, são operadores registados que transmitiram essa propriedade antes de decorrido o prazo para registo e até antes o terminus do prazo para liquidação e pagamento do imposto essa responsabilidade deverá ser sempre afastada até pela própria natureza do imposto;*

b) *Já que o princípio da equivalência que subjaz ao Imposto Único de Circulação, determina que o que imposto tem em vista é a cobertura de custos viários e ambientais resultantes da utilização dos veículos, sendo que esse benefício não é usufruído pelos operadores registados, mas sim pelos adquirentes dos veículos, tudo em obediência ao princípio do poluidor-pagador.*

**19.** Apelando, assim, ao princípio da equivalência, que o artigo 1.º do respetivo Código elege como princípio estruturante do IUC, conclui a Requerente que *"não utiliza os veículos que importa para Portugal, limitando-se a comercializar esses veículos (com 0 Kms) através da sua rede de distribuição, o que na realidade nos permitir concluir, atenta a génese do IUC, que para efeitos de determinação da incidência subjetiva do tributo apenas se deve considerar como tal o primeiro sujeito passivo que efetivamente utilize o veículo."*

#### **b) Posição da Requerida**

**20.** Em resposta à argumentação expendida pela Requerente, sustenta a Requerida que tais argumentos, *"além de não terem qualquer apoio ou guarida na letra da lei, partem de premissas erradas, pretendendo-se por via de tal a aplicação de um regime de exclusão de tributação em sede de IUC."*

**21.** Apoiando-se nas normas legais já referidas pela Requerente, sustenta a Requerida que:

a) *A emissão do certificado de matrícula (dos veículos automóveis) implica a apresentação de uma DAV por parte da Requerente e o pagamento do correspondente imposto ISV (Imposto sobre Veículos), e origina automaticamente o registo da propriedade do veículo ao abrigo do Art. 24.º do RRA em nome da entidade que procedeu à importação do veículo e pedido de matrícula, ou seja, a Requerente;*

b) *Logo, o primeiro registo de cada veículo é concretizado em nome da entidade importadora, neste caso a Requerente;*

c) *Tal facto encontra-se bem patente na informação constante do processo administrativo na qual se verifica que segundo os elementos emitidos pela Conservatória do Registo Automóvel é perentório que a Requerente figura como primeira proprietária dos veículos melhor identificados no ponto 22 do pedido de pronúncia;*

d) *Logo, é perentório que nos termos do Art. 24.º do RRA, o importador figura no registo como primeiro proprietário do veículo e nesse sentido é, de acordo com o estatuído no Art. 3.º e Art. 6.º ambos do CIUC, sujeito passivo de imposto;*

e) *Conforme aludimos, o facto gerador em sede de IUC é aferido nos termos do Art. 6.º do CIUC, pela matrícula ou pelo registo em território nacional;*

**22. Em face do exposto, conclui a Requerida que:**

a) *Como é consabido o facto gerador da relação de imposto será aquele que conjugou os pressupostos previstos na lei tributária, ou seja, é a realidade com vigor jurídico bastante que lhe advém da lei para pôr em movimento, para combinar, os pressupostos tributários, considerados estes como aquelas situações, pessoais e reais, previstas expressa ou tacitamente, pelas normas de incidência tributária;*

b) *A atribuição à Requerente de um certificado de matrícula consubstancia nos termos do disposto do Art. 6.º do CIUC, o facto gerador do imposto, pelo que, tendo a Requerente solicitado a emissão de certificado de matrícula encontrando-se o mesmo registado em nome desta, encontram-se reunidos os pressupostos do facto gerador de IUC bem como da sua exigibilidade, sendo a Requerente sujeito passivo do imposto."*

**23.** Evidenciadas, em síntese, as posições das Partes, e estando os factos alegados pela Requerente suportados por prova documental junta aos autos - designadamente, constante do processo administrativo - que as partes aceitam e não contestam, verifica-se estar apenas em causa matéria de direito.

#### **V. Matéria de direito**

**24.** Assim, expostas, em síntese, e com parcial transcrição, as posições da Requerente e da Requerida, encontram-se claramente definidas:

- Para a Requerente, a exigibilidade do imposto constitui-se no termo do prazo para efetuar o registo inicial dos veículos tributáveis, sendo sujeito passivo da obrigação tributária a pessoa em nome da qual o veículo se encontrar então registado;

- Para a Requerida, o facto gerador da obrigação tributária e a correspondente exigibilidade definem-se no momento em que é emitido o certificado de matrícula do veículo.

**25.** Importa-se, assim, analisar as disposições relevantes do CIUC nesta matéria, designadamente, as noções de incidência subjetiva, articulada esta com o princípio da equivalência, bem como as de facto gerador e exigibilidade do tributo, em articulação com as respetivas regras de liquidação e pagamento.

#### **Da incidência subjetiva**

**26.** Não obstante o Código do IUC erigir como princípio estruturante deste tributo o princípio da equivalência, entendido como compensação pelos efeitos nefastos em termos ambientais e energéticos resultantes da circulação de veículos <sup>i</sup>, o referido Código elege, no tocante à incidência subjetiva, o proprietário do veículo, considerando como tal a pessoa em nome da qual o mesmo se encontre registado (CIUC, art. 3.º, n.º 1).

**27.** Não atribuindo, em geral, especial relevância à utilização efetiva dos veículos, o legislador não deixa, porém, de considerar tal facto em situações específicas que envolvem a sua presuntiva e potencial utilização, equiparando a proprietários, os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direito de opção de compra por força de contrato de locação (CIUC, art.3.º, n.º 2).

**28.** O aludido Código não prevê, porém, qualquer outra situação que afaste a incidência subjetiva definida em função da propriedade do veículo sendo esta aferida em face da presunção derivada do respetivo registo.

**29.** Assim, na ausência de previsão legal expressa, o operador registado, cujo estatuto e requisitos de atribuição se encontram definidos nos artigos 12.º e 13.º do Código do Imposto sobre Veículos, não beneficia de qualquer regime ou estatuto especial, para efeitos de IUC.

**30.** Tendo em vista a comercialização dos veículos novos importados ou admitidos em território português, o referido operador terá de obter a respetiva matrícula, sem o que não poderão os mesmos ser admitidos à circulação em Portugal, conforme decorre do disposto no artigo 117.º n.ºs 1 e 4, do Código da Estrada.

**31.** Atribuída esta, o operador, por força das normas relativas ao registo obrigatório de veículos automóveis, constantes, designadamente, dos artigos 24.º e 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis, deverá proceder ao respetivo registo, no prazo máximo de 60 dias a contar da atribuição daquela.

**32.** Consequentemente, o primeiro registo de um veículo novo é, necessariamente, efetuado em nome do operador que procede à sua importação ou admissão em território português que, na ausência de qualquer exceção ou regime especial assume, desde logo, a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária.

### **Do facto gerador, exigibilidade e pagamento do imposto**

**33.** Constitui facto gerador da obrigação de imposto a propriedade do veículo, conforme atestado pela respetiva matrícula em território nacional (CIUC, art. 6.º, n.º 1).

**34.** Verificados assim os pressupostos legais - existência de um veículo tributável, cujo elenco consta do artigo 2.º do CIUC, e atribuição da respetiva matrícula - fica constituído o facto tributário. Identificada, nos termos acima referidos, a pessoa, singular ou coletiva, vinculada ao cumprimento da prestação tributária, mostra-se integralmente definida a relação jurídica tributária, ficando assim reunidas as condições necessárias à exigibilidade do tributo.

**35.** Sendo o IUC um imposto periódico anual, cuja periodicidade, no caso de veículos automóveis, corresponde ao ano que se inicia na data da matrícula, e, posteriormente, em cada um dos seus aniversários, a respetiva exigibilidade ocorre no primeiro dia de cada período de tributação (CIUC, arts. 4.º, n.º 2 e 6.º, n.º 3).

**36.** No caso de veículos sujeitos a primeira matrícula, é, pois na data em que esta é efetuada que se define o momento da exigibilidade do imposto, ou seja, o momento a partir do qual o credor tributário pode fazer valer, face ao devedor, o seu direito ao pagamento do imposto, muito embora este possa ser diferido no tempo.

**37.** Sem prejuízo do disposto no artigo 18.º, n.º1, aplicável em caso de incumprimento da obrigação de registo de um veículo a que tenha sido atribuída a primeira matrícula, o prazo para a liquidação e pagamento do imposto encontra-se estabelecido no artigo 17.º do CIUC, cujo n.º 1 prevê que no ano da matrícula dos veículos em território nacional o imposto deve

ser liquidado e pago pelo sujeito passivo do imposto nos 30 dias posteriores ao termo do prazo legalmente exigido para o respetivo registo.

**38.** Tal prazo, relativo ao cumprimento da obrigação tributária, já anteriormente constituída nos termos acima expostos, não configura um prazo de suspensão de imposto nem contende com a respetiva exigibilidade.

**39.** Diversamente do entendimento sufragado pela Requerente, a exigibilidade do imposto não ocorre no momento em que este é, ou deva ser, liquidado, mas no momento que a lei fixa. E este é situado na data em que se inicia o período de tributação que, no ano da matrícula, corresponde à data em que esta é atribuída, conforme prevê o artigo 6.º, n.º 3, do CIUC.

**40.** A circunstância de, no decurso do prazo que a lei concede ao operador para efetuar o registo, se verificar a transmissão para um terceiro - consumidor final ou outro - do veículo a que o imposto respeita, não implica, concomitantemente, a transmissão da obrigação tributária nem altera a relação jurídica tributária já constituída (vd. LGT, art. 36.º), em que a pessoa em nome da qual se encontra registado naquela data detém a qualidade de sujeito passivo e devedor do imposto.

### **Decisão**

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente absolvição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

**Valor do processo:** Fixa-se o valor do processo em € 342,03, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

**Custas:** Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em € 306, 00, integralmente a cargo da Requerente.

Lisboa, 6 de junho de 2016,

O árbitro,  
Álvaro Caneira.

---

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