

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 173/2017-T

Tema: IUC - Liquidação do imposto único de circulação.

Decisão Arbitral

I. - RELATÓRIO

A - PARTES

A A..., SA, designada por “Requerente”, com sede na Rua ..., ...- Lisboa, com o número de pessoa colectiva ..., impugnante no procedimento tributário acima e à margem referenciado, veio, invocando o disposto no art.º 10.º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante RJAT), requerer a constituição de tribunal arbitral singular, tendo em vista a apreciação da seguinte demanda que a opõe à Autoridade Tributária e Aduaneira, a seguir designada por “Requerida” ou “AT”.

B - PEDIDO

1 - O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 16-03-2017 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) em 24-03-2017.

2 -. Nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 6.º e na alínea a) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, o Conselho Deontológico designou, em 11-05-2017, como árbitro singular António Manuel Correia Valente, que comunicou a aceitação do encargo.

3 - Em 11-05-2017 foram as Partes notificadas dessa designação, nos termos conjugados do disposto no art.º 11.º, nº 1, alínea b) do RJAT, na redacção introduzida pelo art.º 228.º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro, e nos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico, não tendo as mesmas manifestado vontade de recusar a designação do árbitro.

4 - Nestas circunstâncias, em conformidade com o disposto na alínea c) do nº 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo art.º 228.º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi regularmente constituído em 26-05-2017.

5 - No dia 15 de Setembro de 2017, O Tribunal Arbitral, ao abrigo do art.º 16.º, alínea c) do RJAT (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro), e tendo em conta o teor do despacho proferido em 05 de Setembro de 2017, considerou dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do referido diploma legal.

6 - A ora Requerente pretende que o presente Tribunal Arbitral:

a) - Declare a ilegalidade e consequente anulação de 56 liquidações relativas ao Imposto Único de Circulação (de ora em diante designado por IUC) e dos juros compensatórios (JC) que lhe estão associados, referentes aos anos de 2011 a 2014, tal como identificadas nos autos, respeitantes aos 56 veículos, igualmente, identificados nos autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos;

b) - Declare a ilegalidade do despacho de 13-12-2016 do Director da Unidade de Grandes Contribuintes da AT, que indeferiu o pedido de revisão oficiosa das referidas liquidações, identificado sob o n.º ...2016...;

c) - Condene a AT ao reembolso da quantia de € 6.000,32, correspondente ao montante total pago a título de IUC e de JC, referente aos anos e veículos atrás referenciados;

d) - Condene a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pagamento, quer de juros indemnizatórios relativos aos montantes indevidamente liquidados e pagos, quer das custas do processo.

C - CAUSA DE PEDIR

7 - A Requerente, na fundamentação do seu pedido de pronúncia arbitral, afirma, em resumo, o seguinte:

8 - Que é uma sociedade que se dedica ao comércio de automóveis, respectivas peças e acessórios, tendo no exercício da sua actividade o exclusivo da importação, para Portugal, de veículos automóveis da marca B... .

9 - Que foi destinatária de 56 liquidações de IUC e dos JC, cujo montante, no valor de € 6.000,32, pagou, tendo procedido à apresentação de um pedido de revisão oficiosa dessas liquidações, o qual, por despacho de 13-12-2016 do Director da Unidade de Grandes Contribuintes da AT, foi indeferido.

10 - Que, após a importação, todos os veículos automóveis são imediatamente vendidos aos concessionários da referida marca, que, por sua vez, os vendem aos clientes finais.

11 - Que os veículos automóveis deixam, a partir da referida importação, de estar na sua posse ou propriedade, não entrando no circuito rodoviário no seu interesse, mas sim no interesse dos referidos clientes finais, por conta de quem, efectivamente, entram em circulação rodoviária.

12 - Que, embora do ponto de vista estritamente formal a matrícula e registo dos veículos automóveis seja feita em seu nome, certo é que são os concessionários quem solicita as matrículas dos veículos, à medida que os mesmos ficam disponíveis para a entrega e têm clientes.

13 - Que as facturas de venda dos veículos automóveis contêm apenas os números de chassis e não a indicação das matrículas, dado que os mesmos são vendidos e facturados antes das datas referentes à atribuição das ditas matrículas.

14 - Que só as facturas referentes aos débitos do ISV aos concessionários, o que ocorre posteriormente às datas das facturas de venda das correspondentes viaturas a tais concessionários, é que contêm as matrículas e as respectivas datas, o que, face à coincidência do número de chassis, é verificável pela interligação entre umas e outras dessas facturas.

15 - Que todas as facturas de venda em causa eram do conhecimento oficioso da AT, porque oportunamente comunicadas à AT via SAF-T, pelo que a AT tinha conhecimento oficioso da data das vendas das viaturas em causa, bem como dos respectivos clientes finais.

16 - Que, tendo o estatuto de operador registado e sendo responsável pela introdução das viaturas no consumo, é sujeito passivo do ISV (cfr. art.º 5.º do CISV), o que não se verifica

relativamente ao IUC, dado que as viaturas em questão foram, por si, vendidas antes das datas das respectivas matrículas, não sendo então a sua proprietária, não estando, consequentemente, sujeita ao referido IUC.

17 - Que no quadro do CIUC, o legislador faz incidir o ISV na fase de matrícula do veículo e o IUC na fase de circulação do veículo, o que resulta da própria designação dos impostos em confronto.

18 - Que as vendas dos veículos, por si efectuadas aos concessionários, ocorrem precisamente nas datas da emissão das facturas, as quais titulam essas mesmas vendas, sendo que o preço é pago no dia imediatamente a seguir às datas dessas facturas, o que, nomeadamente, resulta da expressa referência à “*Data Vencimento - Pronto Pagamento*” exarada em tais facturas.

19 - Que no CIUC, face ao disposto no seu art.º 1.º, vigora o “*Princípio da equivalência*”, segundo o qual o imposto único de circulação obedece ao princípio da equivalência, procurando-se onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário provocado pelos veículos, no quadro da sua efectiva utilização.

20 - Que o IUC não visa tributar os importadores ou comerciantes de veículos, pela razão simples de que, não sendo eles os utilizadores dos veículos, não produzem qualquer *custo ambiental e viário*, não sendo, consequentemente, os *poluidores* que o legislador pretendeu tributar.

21 - Que é Jurisprudência unânime do CAAD o entendimento de que o artigo 3.º n.º 1 do CIUC estabelece uma presunção legal *iuris tantum* (e não *iure et de iure*), susceptível de prova em contrário.

22 - Que embora a Requerente constasse no Registo Automóvel e junto do IMTT como proprietária dos veículos, a realidade demonstra outrossim que nas datas da matrícula dos veículos em questão a Requerente já não era a sua proprietária, pelo facto dos mesmos já terem sido vendidos aos concessionários.

23 - Que os documentos/ facturas apresentadas como prova da transmissão da propriedade dos veículos em causa, para além de gozarem da presunção de veracidade, face ao disposto no n.º 1 do art.º 75.º da LGT, ilidem a presunção estabelecida no art.º 3.º, n.º 1 do CIUC da propriedade dos veículos.

24 - Que, de acordo com o estabelecido no artigo 17.º do CIUC (prazo para liquidação e pagamento) que “1 - No ano da matrícula ou registo do veículo em território nacional, o imposto é liquidado pelo sujeito passivo do imposto nos 30 dias posteriores ao termo do prazo legalmente exigido para o respectivo registo. 2 - Nos anos subsequentes o imposto deve ser liquidado até ao termo do mês em que se torna exigível, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º (...)”.

25 - Que, nos termos conjugados do disposto no n.º 1 e no n.º 2 do artigo 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis, aprovado pelo DL 55/75, de 12 de Fevereiro, o registo automóvel, no caso de registo inicial de propriedade, deve ser requerido no prazo de 60 dias a contar da data da atribuição da matrícula.

26 - Que, no caso dos concretos veículos identificados nas liquidações oficiosas de IUC ora em discussão, está em questão o IUC devido com referência às datas das matrículas, datas em que os veículos em causa não eram sua propriedade, na medida em que já haviam sido vendidos a terceiros.

27 - Que a AT ao considerar que a Requerente é o sujeito passivo do IUC no ano da matrícula das viaturas em questão apenas porque as mesmas estariam registadas em seu nome nas datas das matrículas, apesar de ter em seu poder elementos que apontam em sentido diverso, origina que as liquidações do imposto único de circulação em causa, assentem numa errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjectiva do IUC, constantes do art.º 3.º do CIUC, o que consubstancia a prática de actos tributários falhos de legalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito.

D - RESPOSTA DA REQUERIDA

28 - A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, (doravante designada por AT), apresentou, em 27-06-2017, Resposta e procedeu à junção aos autos de cópia do Processo Administrativo Tributário.

29 - Na referida Resposta, a AT entende que as liquidações em crise não enfermam de qualquer vício de violação de lei, pronunciando-se pela improcedência do requerido e pela manutenção dos actos de liquidação questionados, defendendo, em suma:

30 - Que todos os argumentos esgrimidos pela Requerente, não tendo qualquer apoio na letra da lei, partem de premissas erradas, pretendendo por essa via, a aplicação de um regime de exclusão de tributação sem sede de IUC.

31 - Que, no âmbito do art.º 17.º do Código de Imposto sobre Veículos - CISV, a introdução no consumo e liquidação de imposto sobre os veículos, que não possuam matrícula nacional, é titulada pela emissão de uma Declaração Aduaneira de Veículos - DAV, emissão que constitui facto gerador do imposto, nos termos do disposto no art.º 5.º do CISV.

32 - Que, nos termos do disposto no n.º 4 do art.º 117.º do Código da Estrada, a matrícula dos veículos é pedida ao IMTT pela entidade que proceder à sua admissão ou introdução no consumo, sendo certo, por outro lado, que, face ao disposto no art.º 24.º do Regulamento de Registo de Automóveis (RRA), aprovado pelo Decreto - Lei n.º 55/75, de 12 de Fevereiro, na redacção dada pelo Decreto - Lei n.º 178 - A/2005, de 28 de Outubro, *“O registo inicial de propriedade de veículos importados, admitidos, montados, construídos ou reconstruídos em Portugal tem por base o requerimento respectivo e a prova do cumprimento das obrigações fiscais relativas ao veículo”*. (cfr. art.ºs 9.º e 10.º da Resposta)

33 - Que, da articulação da incidência subjectiva (art.º 3.º do CIUC) com o facto constitutivo da obrigação do imposto (art.º 6.º do CIUC) decorrem as situações jurídicas que geram o nascimento da obrigação de imposto, ou seja, a matrícula ou o registo. (cfr. art.º 14.º da Resposta)

34 - Que, face ao disposto no n.º 3 do art.º 6.º do CIUC, o imposto considera-se exigível no primeiro dia do período de tributação referido no n.º 2 do art.º 4.º, o que significa que o momento a partir do qual se constitui a obrigação de imposto apresenta uma relação directa com a emissão do certificado de matrícula, no qual devem constar os factos sujeitos a registo.

35 - Que, tendo em atenção o disposto no art.º 24.º do Regulamento de Registo Automóveis e as normas atrás mencionadas, o registo inicial de propriedade de veículos admitidos - como é o caso dos autos - tem por base o requerimento respectivo e a prova do cumprimento das obrigações fiscais relativas ao veículo, o que significa que o certificado de matrícula implica a apresentação de uma DAV, por parte da Requerente e origina automaticamente, nos termos do art.º 24.º do RRA, o registo da propriedade do veículo em nome da entidade que procedeu à sua importação e ao pedido de matrícula, ou seja, a

Requerente, o que significa que o primeiro registo de cada veículo é concretizado em nome da entidade importadora, no caso a Requerente. (cfr. art.ºs 17.º a 21.º da Resposta)

36 - Que o ideário argumentativo seguido pela Requerente não encontra o mínimo de correspondência com a *ratio legis* constante do art.º 6.º do CIUC, nem com a *mens legislatori*.

37 - Que o legislador tributário 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 art.º 42.º do RRA, imposto que seria pago nos 30 dias posteriores, nos termos do art.º 17.º do CIUC. (cfr. art.º 33.º da Resposta)

38 - Que o legislador tributário também não ficcionou que os importadores possam ser excluídos da incidência subjectiva em sede de IUC, caso procedam à venda dos veículos antes da atribuição do certificado de matrícula.

39 - Que, o legalmente estabelecido consagra que o facto gerador do imposto é aferido pela matrícula ou pelo registo, prevendo expressamente o art.º 24.º que, tendo sido pago o ISV e pedida a matrícula, o veículo fica automaticamente registado em nome do importador, ou seja, da Requerente, sendo-lhe exigido o pagamento do IUC, nos termos do art.º 3.º do CIUC. (cfr. n.ºs 36.º e 37.º da Resposta)

40 - Que, encontrando-se os veículos registados em nome da Requerente, é-lhe exigido o imposto nos termos dos art.ºs 3.º e 6.º do CIUC, *não sendo possível afastar a incidência subjectiva do imposto*. (cfr. n.º 46.º da Resposta)

41 - Que sendo a Requerente, enquanto importadora dos veículos, quem solicitou o pedido de atribuição de matrícula e figura como proprietária do veículo, preenche a norma de incidência, sendo sujeito passivo de imposto.

42 - Que tendo os veículos sido registados em nome da Requerente e efectuada a introdução dos veículos no consumo, esta preenche o facto gerador do imposto (incidência objectiva/subjectiva), sendo-lhe exigível o seu pagamento nos termos do artigo 3.º do CIUC.

43 - Que o artigo 18.º do CIUC veio consagrar como regra a sujeição a imposto do sujeito passivo que apresentou a declaração aduaneira 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.

44 - Que as facturas apresentadas pela Requerente, como meio de afastar a tributação por via da incidência subjectiva e a presunção registal, não são aptas a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático como é a compra e venda, pois tais documentos não revelam por si só uma imprescindível e inequívoca declaração de vontade por parte dos pretensos adquirentes.

45 - Que o entendimento propugnado pela Requerente em ordem a afastar a incidência subjectiva e tributação do IUC, em caso de venda dos veículos antes da atribuição das matrículas não se mostra conforme com a Constituição, violando os princípios constitucionais da legalidade e justiça tributária, da capacidade contributiva, da igualdade, da certeza e da segurança jurídicas.

46 - Que, deve ser julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados, absolvendo-se em conformidade a entidade Requerida do pedido.

E - QUESTÕES DECIDENDAS

47 - Cumpre, pois, apreciar e decidir.

48 - Face ao exposto, relativamente às posições das Partes e aos argumentos apresentados, as principais questões a decidir são as seguintes:

- a) - Se a norma de incidência subjectiva constante do artigo 3.º n.º 1 do CIUC, estabelece, ou não, uma presunção;
- b) - Qual o valor jurídico do registo automóvel na economia do CIUC, particularmente para efeitos da incidência subjectiva deste imposto.
- c) - Se o sujeito passivo do IUC é o importador, sempre que, tratando-se de veículos importados, a venda desses veículos ocorrer antes das datas da atribuição da primeira matrícula.
- d) - Se os documentos apresentados, relativamente aos veículos identificados no processo, são aptos a fazer prova das respectivas vendas.

F - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

49 - O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

50 - As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

51 - O processo não padece de vícios que o invalidem.

52 - Tendo em conta o processo administrativo tributário (PA), cuja cópia foi remetida pela AT e a prova documental junto aos autos, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa nos seguintes termos.

II - FUNDAMENTAÇÃO

G - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

53 - Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

54 - A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica ao comércio de automóveis, suas peças e acessórios, tendo no exercício da sua actividade o exclusivo da importação, para Portugal, de veículos automóveis da marca B... .

55 - A Requerente foi destinatária das liquidações de IUC e de JC identificadas no processo, referentes aos anos de 2011 a 2014, no valor de € 6.000,32, que pagou, tendo procedido à apresentação de um pedido de revisão oficiosa dessas liquidações, o qual, por despacho de 13-12-2016 da chefe de Divisão da Unidade de Grandes Contribuintes da AT, foi indeferido, particularmente com o fundamento, como consta do PA, de que o legislador tributário ao estatuir no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, sobre quem incide a obrigação do IUC, quis intencional e expressamente que fossem considerados como sujeitos passivos de imposto os proprietários, considerando-se como tal as pessoas em nome dos quais os veículos se encontrem registados, o que no caso dos autos corresponde à Requerente, pessoa em nome de quem os veículos foram registados pela primeira vez.

56 - Os veículos automóveis identificados nos autos, após a sua importação/introdução, foram vendidos aos concessionários da referida marca, vendas que ocorreram em datas anteriores às da atribuição das matrículas.

57 - Os veículos automóveis em questão não entram no circuito rodoviário no interesse da Requerente, mas sim no interesse dos clientes finais, por conta de quem, na realidade, entram em circulação rodoviária.

58 - As facturas de venda dos veículos automóveis identificados nos autos contêm apenas os números de chassis e não a indicação das suas matrículas, as quais estão referenciadas nas correlativas facturas referentes aos (re)débitos do ISV aos concessionários.

59 - O registo inicial de propriedade dos veículos em causa nos autos foi concretizado em nome da Requerente, enquanto entidade importadora, tendo as respectivas matrículas sido atribuídas após a venda dos veículos.

FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

60 - Os factos dados como provados estão baseados nos documentos mencionados relativamente a cada um deles, e na medida em que a sua adesão à realidade não foi questionada.

FACTOS NÃO PROVADOS

61 - Não existem factos dados como não provados, dado que todos os factos tidos como relevantes para a apreciação do pedido foram provados.

H - FUDAMENTAÇÃO DE DIREITO

62 - A matéria de facto está fixada, importando agora proceder à subsunção jurídica e determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões decidendas enunciadas no n.º 48.

63 - A primeira questão, relativamente à qual existem entendimentos absolutamente opostos entre a Requerente e a AT traduz-se em saber se a norma de incidência subjectiva constante do n.º 1 do art.º 3.º do CIUC estabelece ou não uma presunção ilidível.

64 - As posições das partes são conhecidas. Com efeito, para a Requerente, o disposto no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC estabelece uma presunção legal *iuris tantum* (e não *iure et de iure*), ou seja, susceptível de prova em contrário, enquanto para a Requerida não é possível afastar a incidência subjectiva do imposto, pelo que encontrando-se os veículos inicialmente registados em nome da Requerente, é ela que, nos termos dos art.ºs 3.º e 6.º do CIUC, é responsável pelo pagamento do imposto.

65 - A questão que importará, antes de mais, conhecer e decidir consiste em saber se a norma de incidência subjectiva constante do n.º 1 do art.º 3.º do CIUC estabelece, ou não, uma presunção susceptível de ser ilidida.

I - INTERPRETAÇÃO DA NORMA DE INCIDÊNCIA SUBJECTIVA CONSTANTE DO N.º 1 DO ARTIGO 3.º DO CIUC

66 - Sobre esta questão, ou seja, a de saber se a norma de incidência subjectiva constante do n.º 1, do art.º 3.º do CIUC, consagra uma presunção, deve notar-se que a jurisprudência firmada no CAAD aponta no sentido de que a dita norma consagra uma presunção legal ilidível. Com efeito, desde as primeiras Decisões, proferidas sobre esta matéria, no ano de 2013, entre as quais se podem, nomeadamente, referir as proferidas no quadro dos Processos n.ºs 14/2013-T, 26/2013-T e 27/2013-T, até às mais recentes de que se podem indicar as Decisões proferidas no âmbito dos Processos n.º 69/2015-T, n.º 191/2015-T e n.º 202/2015 - T, passando por inúmeras Decisões proferidas no ano de 2014, de que se mencionam, a título de mero exemplo, as Decisões proferidas nos Processos n.ºs 34/2014-T, 120/2014-T e 456/2014 - T, todas apontam para o entendimento de que o n.º 1, do art.º 3.º do CIUC consagra uma presunção legal ilidível.

A este propósito, deve também referir-se a recente Decisão do Tribunal Tributário de Lisboa, proferida, em 23-01-2017, no Proc. N.º 463/13.4BELRS, onde se considera que a “[...] impugnante logrou ilidir a presunção estabelecida no art.º 3.º, n.º 1 do CIUC.”

Deve ainda considerar-se o entendimento inscrito no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 19-03-2015, Processo 08300/14, disponível em: www.dgsi.pt, que secunda a referida jurisprudência, quando nele vem expressamente referido que o art.º 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 art.º 73.º da LGT”.

Trata-se de um entendimento em que, de todo, nos louvamos e que se dá, sem mais, como válido e aplicável no presente caso, não se considerando, por conseguinte, necessário outros desenvolvimentos, face à abundante fundamentação vertida nas mencionadas Decisões e no referido Acórdão.

J - DO VALOR DO REGISTO

67 - Estabelece o n.º 1 do art.º 1.º do DL n.º 54/75, de 12 de Fevereiro, relativo ao registo de veículos automóveis, que “*O registo de veículos tem essencialmente por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respectivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico*”. (sublinhado nosso)

68 - Ficando claro, face à referida norma, qual a finalidade do registo, não há, porém, clareza, no âmbito do referido Decreto-lei, sobre o valor jurídico desse registo, importando considerar o artigo 29.º do mencionado diploma legal, relativo ao registo de propriedade automóvel, quando aí se dispõe que “*São aplicáveis, com as necessárias adaptações, ao registo de automóveis as disposições relativas ao registo predial, [...]*”. (sublinhado nosso)

69 - Neste quadro, para que se possa alcançar o valor jurídico do registo de propriedade automóvel, importa ter em conta o que se estabelece no Código do Registo Predial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 224/84, de 06 de Julho, quando dispõe no seu artigo 7.º que “*o registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito nos precisos termos em que o registo o define*”. (sublinhado nosso)

70 - A conjugação do disposto nos artigos atrás mencionados, ou seja, no n.º 1 do art.º 1.º do DL n.º 54/75, de 12 de Fevereiro e no art.º 7.º do Código do Registo Predial, permite considerar, por um lado, que a função fundamental do registo é a de *dar publicidade à situação jurídica dos veículos*, permitindo, por outro lado, presumir que o *direito existe* e que tal *direito pertence ao titular* a favor de quem o mesmo está registado, *nos precisos termos em que está definido no registo*.

71 - Assim, o registo definitivo mais não constitui do que a *presunção* de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos exactos termos do registo, mas *presunção ilidível*, admitindo, por isso, contraprova, como decorre da lei e a jurisprudência vem assinalando, podendo, a este propósito, verem-se, entre outros, os Acórdãos do STJ n.ºs 03B4369 e 07B4528, respectivamente, de 19/02/2004 e 29/01/2008, disponíveis em: www.dgsi.pt.

72 - A função legalmente reservada ao registo é, assim, por um lado, a de publicitar a situação jurídica dos bens, no caso, dos veículos e, por outro, permitir-nos presumir que existe o direito sobre esses veículos e que o mesmo pertence ao titular, como tal inscrito no registo, o que significa que o registo não tem uma natureza constitutiva do direito de propriedade, mas apenas declarativa, sendo que tais *presunções são ilidíveis*, seja por força

do estabelecido no n.º 2 do art.º 350.º do CC, seja à luz do disposto no art.º 73.º da LGT. Daí que, a partir do momento em que se afastem as presunções em causa, mediante adequada prova, a AT não poderá persistir em considerar como sujeito passivo do IUC a pessoa em nome de quem o veículo continuar registado.

L - DOS MEIOS DE PROVA APRESENTADOS

73 - Os meios de prova apresentados estão corporizados nas facturas relativas à venda dos veículos aos concessionários da marca B..., tal como identificados nos autos, importando notar sobre a transmissão da propriedade de veículos automóveis, que não sendo legalmente exigível a forma escrita como prova dessa transmissão, a mesma poderá fazer-se por qualquer meio, nomeadamente por via *testemunhal* ou *documental*, nesta se incluindo, designadamente, as *facturas* relativas às vendas dos veículos.

74 - A propósito das facturas, enquanto documentos probatórios da venda de veículos automóveis, não se pode deixar de ter em conta o n.º 2, artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 177/2014, de 15 de Dezembro, em cuja estatuição se consideram as facturas como documentos que indiciam a efectiva compra e venda dos veículos.

75 - Por outro lado, importa também lembrar o disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 29.º; no n.º 5 do art.º 36.º e nos n.ºs 1 e 2 do art.º 40.º, todos do CIVA, na redação introduzida pelo Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de Agosto, donde se retira que apenas a *factura*, a *factura-recibo* e a *factura simplificada* corporizam documentos *reconhecidos para efeitos da transmissão de bens ou da prestação de serviços*.

76 - A Requerente, como meio de prova de que procedeu à venda dos veículos, tal como identificados no presente processo, em data anterior à da exigibilidade do imposto, apresentou, para cada veículo, duas facturas correlacionadas, exibindo em comum, designadamente, a identificação do mesmo adquirente do veículo e do mesmo número de chassis desse mesmo veículo: uma delas relativa à venda do veículo ao concessionário da marca; outra referente ao (re)débito do ISV associado ao veículo vendido, na qual já vem referenciada a correspondente matrícula.

77 - Deve, aliás, salientar-se que nada permite considerar que quaisquer desses documentos, concretamente as facturas apresentadas, como suporte da venda de cada um dos veículos em causa nos autos, não tenham correspondência com as vendas que, alegadamente, foram efectivadas.

78 - As facturas juntas aos autos, como prova da alienação dos veículos, tendo em conta o objecto social da Requerente, centrado, particularmente, no exclusivo da importação, para Portugal, de veículos automóveis da marca B... e na, necessária, venda desses veículos aos seus clientes, mostram-se totalmente ajustadas à mencionada realidade empresarial, sendo absolutamente verosímil a venda dos veículos que as facturas apresentadas visam provar, não se identificando, de todo, elementos que corporizem qualquer contrato simulado, antes permitem concluir estarmos perante facturas que reflectem a real e verdadeira venda dos veículos às pessoas nelas indicadas.

79 - A *concatenação* dos referidos documentos (duas facturas para cada veículo) apresentados permitem ao tribunal entender, com um elevado grau de probabilidade e de verosimilhança, que a alienação dos veículos em causa aos correspondentes concessionários foi uma realidade. A este propósito cabe notar o que escreve Jorge Lopes de Sousa, *in* Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II, 6.^a Edição, Áreas Editora, SA, Lisboa, 2011, p. 256, em anotações ao art.º 115.º do referido Código, quando citando ALBERTO DOS REIS, refere que *a prova suficiente conduz a um juízo de certeza; não de certeza lógica, absoluta, material, na maior parte dos casos, mas de certeza bastante para as necessidades práticas da vida, de certeza chamada histórico-empírica. Quer dizer, o que se forma sobre a base da prova suficiente é, normalmente, um juízo de probabilidade, mas de probabilidade elevada a grau tão elevado, que é quanto basta para as exigências razoáveis da segurança social.*

80 - Em síntese, a prova da venda dos veículos em questão, a partir da junção aos autos dos mencionados documentos, afigura-se razoável e proporcional, sobretudo, tendo em conta o objecto social da Requerente, focado no exclusivo da importação, para Portugal, de veículos automóveis da marca B... e na venda desses veículos, desde logo, aos respectivos concessionários.

81 - As facturas em questão (cópias), referentes às vendas dos veículos, na medida em que gozam da presunção de veracidade que no n.º 1 do art.º 75.º da LGT lhes é conferida, cabendo à AT, atento o disposto no art.º 75.º, n.º 2 da LGT, no quadro das fundadas e objectivas razões que tivesse, demonstrar que as informações nelas inscritas não correspondem à realidade, permitem concluir pela real transferência da titularidade dos veículos, constituindo meio de prova suficiente para ilidir as presunções em causa nos

autos, ou seja, a presunção estabelecida no art.º 7.º do Código do Registo Predial e a consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, o que significa que, à data em que o imposto era exigível, a propriedade dos veículos em questão havia sido transferida da Requerente para terceiros, não sendo a mesma sujeito passivo do imposto em causa.

82 - Nestas circunstâncias, os veículos referenciados nos autos como tendo sido alienados, consideram-se como vendidos, nos termos já referidos, em *datas anteriores* às datas relativas à exigibilidade do IUC, devendo, assim, considerar-se que a Requerente, relativamente a tais veículos, não era, à data a que dizem respeito as liquidações em causa, sujeito passivo do imposto em questão, não se podendo, pois, deixar de considerar que a presunção legal consagrada no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC foi ilidida.

83 - A AT, quando entende que os sujeitos passivos do IUC são, *em definitivo*, as pessoas em nome de quem os veículos automóveis se encontram registados, sem considerar que o art.º 3.º, n.º 1 do CIUC consagra uma presunção, nem tendo em conta os elementos probatórios que lhe foram apresentados, como resulta, designadamente, do processo administrativo tributário, está a proceder à liquidação ilegal do IUC, relativamente aos veículos atrás mencionados, assente na errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjectiva do Imposto Único de Circulação, constantes do referido art.º 3.º do CIUC, o que configura a prática de actos tributários falhos de legalidade por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, determinantes da anulação dos correspondentes actos tributários, por violação de lei.

M - SOBRE OS ARTIGOS 17.º E 18.º DO CIUC

84 - Estando, como estamos, no domínio da atribuição da *primeira matrícula*, importará, desde logo, ter em conta os mecanismos legais estabelecidos a esse propósito, relativamente aos veículos identificados no processo e ao correspondente *registo inicial* de propriedade.

85 - Face ao disposto no n.º 4 do art.º 117.º do Código da Estrada, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 114/94, de 3 de Maio, cuja última alteração foi introduzida pela Lei n.º 47/2017, de 7 de Julho, a matrícula do veículo “[...] *deve ser requerida à autoridade competente pela pessoa, singular ou coletiva, que proceder à sua admissão, importação ou introdução no consumo em território nacional*” (sublinhado nosso)

86 - Dispõe o n.º 1 do art.º 24.º do Regulamento do Registo de Automóveis, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 55/75, de 12 de Fevereiro, com a última alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 201/2015, de 17 de Setembro, que “O registo inicial de propriedade de veículos importados, admitidos, montados, construídos ou reconstruídos em Portugal tem por base o requerimento respectivo e a prova do cumprimento das obrigações fiscais relativas ao veículo”. (sublinhado nosso)

87 - Por outro lado, estatui o n.º 1 do art.º 118.º do referido Código da Estrada que “Por cada veículo matriculado deve ser emitido um documento destinado a certificar a respetiva matrícula, donde constem as características que o permitam identificar”, acrescentando o n.º 2 do mesmo artigo que “É titular do documento de identificação do veículo a pessoa, singular ou coletiva, em nome da qual o veículo for matriculado e que, na qualidade de proprietária ou a outro título jurídico, dele possa dispor [...]”. (sublinhado nosso)

88 - O documento destinado a certificar a respetiva matrícula, conforme decorre do estabelecido no n.º 1 do art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 178-A/2005, de 28 de Outubro que aprovou o Documento Único Automóvel e criou o Certificado de Matrícula, é emitido “[...] quando se efectue o primeiro registo de veículo importado, admitido, montado, construído ou reconstruído em Portugal”, dispondo o n.º 2 do referido artigo que “A realização de qualquer acto relativo a veículo que implique alteração dos elementos constantes do certificado de matrícula determina a emissão de novo certificado, sendo obrigatória a entrega do anterior”. (sublinhado nosso)

89 - Note-se que o atrás referido primeiro registo, deve ser requerido no prazo de 60 dias, após a atribuição da matrícula, face ao disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis, quando aí se estabelece que “1 - O registo obrigatório deve ser requerido no prazo de 60 dias a contar da data do facto. 2 - Tratando-se de registo inicial de propriedade, o prazo referido no número anterior conta-se a partir da data de atribuição da matrícula”. (sublinhado nosso)

90 - A conjugação das mencionadas normas, aponta no sentido de que o primeiro registo do veículo não pode deixar de ser efectuado em nome da pessoa que proceder à sua admissão, importação ou introdução no consumo em território nacional, no caso, em nome

da Requerente, que deverá fazer prova do cumprimento das suas obrigações fiscais, particularmente do ISV.

91 - É neste quadro, que o primeiro registo de cada um dos veículos em questão será efectuado em nome da Requerente. Trata-se de um registo de propriedade dos veículos, absolutamente incontornável e *ab initio* conhecido, corporizado na pessoa do importador.

92 - O primeiro registo de cada um dos veículos identificados nos autos, não podendo, de todo, ser contornado pela Requerente (sociedade de importação, comercialização e distribuição de veículos automóveis), na medida da sua associação à DAV e ao pagamento do *Imposto sobre Veículos* (ISV), assume, para o Estado, enquanto credor do imposto, uma importante função de *certeza*, e *segurança fiscal*, na medida em que *na ausência desse pedido registo, dentro do prazo legal*, o IUC será liquidado e exigido ao sujeito passivo do ISV, corporizado nos respectivos importadores, dado serem eles e não outros, as pessoas referenciadas na DAV, tal como decorre dos n.ºs 1, alínea a) do art.º 18.º do CIUC, o que significa que apenas no caso da propriedade dos veículos não ter sido registada dentro do referido prazo de 60 dias é que o IUC será exigido à Requerente.

93 - O registo da propriedade inicial do veículo deve, pois, ser efectuado no prazo de 60 dias, contados a partir da atribuição da matrícula, tal como resulta do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis, devendo o imposto ser liquidado pelo sujeito passivo nos 30 dias seguintes ao termo do prazo exigido para o pedido de registo, face ao estabelecido no n.º 1 do art.º 17.º do CIUC.

94 - O referido no mencionado n.º 1 do art.º 17.º, cuja epígrafe se refere ao “*Prazo para liquidação e pagamento*”, que, tal como o artigo 18.º, corporiza uma norma *especialmente* aplicável à liquidação do imposto, quando se trate de *matrícula ou registo inicial* dos veículos em território nacional, estatui que no “*No ano da matrícula ou registo do veículo em território nacional, o imposto é liquidado pelo sujeito passivo do imposto nos 30 dias posteriores ao termo do prazo legalmente exigido para o respectivo registo*”, prazo que, como atrás já se notou, é de 60 dias, nos termos do n.º 2 do art.º 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis.

95 - Resulta, assim, das referidas normas, que, no ano da primeira matrícula, a determinação do sujeito passivo só será possível nas circunstâncias aí mencionadas, ou seja, são as pessoas, em nome das quais a propriedade dos veículos se encontre registada,

no aludido período de 30 dias, posteriores aos 60 dias previstos para o pedido do respectivo registo, que corporizam os sujeitos passivos a quem, legalmente, compete a liquidação do IUC e a quem o correspondente pagamento deve ser exigido.

Convém, aliás, não esquecer que as normas em questão, configuram, na economia do CIUC, normas especiais, sendo, por isso, especialmente aplicáveis às situações de *matrícula ou registo inicial* do veículo, derogando, conseqüentemente, as demais normas, de natureza geral, atinentes à matéria.

96 - No caso dos autos, face à presunção estabelecida no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, donde se retira que se presumem sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos em nome dos quais os mesmos se encontrem registados, e tendo em conta que, face à junção dos meios de prova identificados no n.º 76, no momento da exigibilidade do IUC, já a Requerente havia, relativamente a qualquer um dos veículos identificados no processo, procedido à sua venda, não pode a mesma ser tida como sujeito passivo do imposto em causa.

97 - Por outro lado, não se pode deixar de considerar o estabelecido no art.º 18.º do CIUC, que tem como epígrafe a “*liquidação oficiosa*”, quando no seu n.º 1, alínea a) estatui que “*Na ausência de registo de propriedade do veículo efectuado dentro do prazo legal, o imposto devido no ano da matrícula do veículo é liquidado e exigido: Ao sujeito passivo do imposto sobre veículos com base na declaração aduaneira do veículo, ou com base na declaração complementar de veículos em que assenta a liquidação desse imposto, ainda que não seja devido*”. (sublinhado nosso)

98 - O disposto nas mencionadas normas, como já atrás foi afluado, assume para o Estado, enquanto sujeito activo do imposto, uma importante função de *certeza e segurança fiscal*, na medida em que na ausência de registo de propriedade do veículo, dentro do prazo legal, que, como já se referiu, é de 60 dias, nos termos do n.º 2 do art.º 42.º do Regulamento do Registo de Automóveis, o pagamento do imposto, no ano da matrícula, está salvaguardado.

99 - O IUC será, assim, nessas circunstâncias, liquidado e exigido apenas ao sujeito passivo do ISV, corporizado nos respectivos importadores, dado serem eles e não outros, as pessoas, como tal, referenciadas nas DAVs, o que significa que apenas no caso da propriedade dos veículos, em causa no processo, não ter sido registada dentro do referido prazo de 60 dias é que o IUC seria, legalmente, exigido à Requerente.

100 - A propósito da liquidação do imposto sublinhe-se, tal como já atrás se notou, que a *liquidação*, sendo um acto definidor da posição da Administração tributária perante os particulares, torna *certa e exigível* a obrigação tributária. Ora, na data em que, face ao disposto no art.º 17.º, n.º 1 do CIUC, a obrigação de imposto se tornou *certa e exigível*, a Requerente não era sujeito passivo do imposto, dado ter ilidido a presunção estabelecida no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC.

101 - Note-se, aliás, porque não é questão de somenos, que o entendimento da AT, ao considerar a Requerente como sujeito passivo do imposto, por ter sido a pessoa em nome de quem, primeira e originalmente, o veículo foi registado, com o fundamento de que, face ao disposto no n.º 3 do art.º 6.º do CIUC, o mesmo se considera exigível no primeiro dia do período de tributação referido no n.º 2 do art.º 4.º, o que apresenta uma relação directa com a emissão do *certificado de matrícula*, transporta-nos para a impossibilidade total de proceder à sua compaginação com o *princípio da equivalência*.

102 - Na verdade, se assim fosse, estaríamos perante uma interpretação radicalmente restritiva das normas integrantes do sistema de IUC plasmado no respectivo Código, conducente ao esmagamento do referido *princípio da equivalência*, que, tendo sido estabelecido a favor de certas pessoas em particular e da comunidade em geral, teria, assim, por via dessa interpretação, as suas finalidades completamente invertidas.

103 - Com efeito, a ser a Requerente o sujeito passivo do imposto, que, enquanto importadora dos veículos, procede à sua aquisição sem que os mesmos tenham circulado, vendendo-os, conseqüentemente, nessas mesmíssimas condições, ou seja com *0 km*, estaríamos perante uma situação corporizadora de um paradoxo legal intolerável, dado que, por um lado, quem jamais circulou ou circulará com os veículos, na medida em que procedeu à sua venda com *0 km*, iria suportar um imposto que, justamente, incide sobre a sua circulação, desonerando-se, por outro lado, do referido imposto, quem, a final, é o seu “*proprietário económico-utilizador*”, que, real e efectivamente, circulará com os ditos veículos.

104 - O *princípio da equivalência*, sendo estruturante do sistema IUC e do seu Código, seria frontal e absolutamente desconsiderado. O referido princípio seria, se assim fosse, completamente esvaziado no seu alcance e sentido mais inovador e relevante, que, como é sabido, aponta, fundamentalmente, para que os contribuintes sejam onerados, na medida

dos custos que provocam, nomeadamente, ao ambiente e à rede viária, o que corresponderia, também, a uma interpretação reveladora de total falta de acerto, que, como se retira do disposto no n.º 3 do art.º 9.º do CC, não se imagina ter sido querida pelo legislador.

105 - Por outro lado, o entendimento perfilhado pela AT, inscrito, designadamente, no PA, quando, no quadro do indeferimento do pedido de revisão oficiosa das liquidações, considera que as normas aplicáveis, no caso dos autos, são as constantes dos n.ºs 1 e 3 do art.º 6.º do CIUC, explicitando que *“No caso dos veículos matriculados em Portugal pela primeira vez, o fato gerador do imposto é constituído pela propriedade dos veículos tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional (art.º 6.º n.º 1 do CIUC), sendo o momento da exigibilidade o primeiro dia de cada período de tributação de acordo com o n.º 3 da mesma norma. Assim, (...) no caso dos veículos terrestres matriculados em Portugal pela primeira vez, (o IUC) é exigível na data da matrícula”*, não conduzirá a diferente resultado do que atrás se referiu, ou seja, o de que a Requerente não é sujeito passivo do imposto relativamente às liquidações em causa nos autos. Com efeito,

106 - Tendo em conta o referido entendimento, ou seja, o de que *“no caso dos veículos terrestres matriculados em Portugal pela primeira vez, (o IUC) é exigível na data da matrícula”*, e sendo certo, como já atrás se referiu, que a venda dos veículos ocorreu em datas anteriores às da atribuição das matrículas dos veículos identificados no processo, ilidindo-se a presunção estabelecida no n.º 1 do art.º 3.º do CIUC, dúvidas não há de que, nas datas da exigibilidade do imposto, a Requerente não era o sujeito passivo do IUC..

CONCLUSÃO

107 - No quadro circunstancial que se tem vindo a referir, a AT, ao praticar os actos de liquidação em causa no presente processo, fundados na ideia de que *não é possível afastar a incidência subjectiva do imposto* prevista no artigo 3.º, n.º.1 do CIUC e de que o legislador tributário *não ficcionou que os importadores possam ser excluídos da incidência subjectiva em sede de IUC, caso procedam à venda dos veículos antes da atribuição do certificado de matrícula*, faz errada interpretação e aplicação da lei, cometendo um erro sobre os pressupostos de direito, o que constitui violação de lei.

108 - Por outro lado, porque a AT, à data em que o IUC, face ao disposto no n.º 1 do art.º 17.º do CIUC devia ser liquidado, considerou a Requerente proprietária dos veículos referenciados no presente processo, considerando-a, como tal, sujeito passivo do imposto, quando tal propriedade já não estava inscrita na sua esfera jurídica, baseando-se, assim, em matéria de facto divergente da efectiva realidade, comete um erro sobre os pressupostos de facto, e, portanto, de violação de lei.

III- DECISÃO

109 - Destarte, atento a todo o exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- Julgar procedente por provado, com fundamento em vício de violação de lei, o pedido de anulação dos actos de liquidação de IUC e de juros compensatórios, a que se refere o pedido da Requerente;
- Anular, quer os actos de liquidação de IUC, referentes aos anos de 2011 a 2014, identificados nas notificações junto aos autos, quer os actos de liquidação dos juros compensatórios que lhe estão associados;
- Anular o despacho de 13-12-2016 da chefe de Divisão da Unidade de Grandes Contribuintes da AT, que indeferiu o pedido de revisão oficiosa das referidas liquidações, identificado nos autos sob o n.º ...;
- Condenar a AT ao pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde a data do pagamento da quantia a reembolsar, até ao seu integral reembolso;
- Condenar a AT a pagar as custas do presente processo.

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC (ex-315.º, n.º 2) e 97.º - A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 6.000,32.

CUSTAS

De harmonia com o n.º 4 do art.º 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do art.º 4.º do

Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I, que a este está anexa.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Setembro de 2017

O Árbitro

António Correia Valente

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil (ex-138.º, n.º 5), aplicável por remissão do artigo 29.º n.º 1 alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)