

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 109/2017-T

Tema: Constitucionalidade do artigo 3.º, n.º 1 do CIUC, na redação anterior ao Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1.08, interpretado no sentido de que estabelece uma presunção ilidível – Reforma da Decisão Arbitral (anexa à decisão).

*Substitui a Decisão Arbitral de 10 de julho de 2017.

SUMÁRIO:

- I-** Os princípios da segurança jurídica, da confiança e da proporcionalidade, são normas de controlo e limitação da atuação dos poderes públicos face aos particulares pelo que, atenta tal natureza, não eram suscetíveis de serem violados pelo artigo 3º, nº 1, do CIUC, na redação anterior ao Decreto-Lei nº 41/2016, de 1.08, quando interpretado no sentido de que estabelecia uma presunção ilidível.
- II-** O princípio da eficiência, como qualquer outro princípio, não deve operar isoladamente mas em articulação e ponderação conjunta com os demais princípios, designadamente com o princípio da equivalência que rege o imposto, em concretização do princípio geral de igualdade tributária, com que a norma em causa, na interpretação mencionada, estava em sintonia.
- III-** À luz desta ponderação, o princípio da eficiência não era violado pela norma em causa, na interpretação mencionada, tanto mais que a própria presunção ilidível já era, ela própria, uma medida estabelecida com vista à eficiência administrativa e praticabilidade na gestão do imposto.
- IV-** A norma, na interpretação mencionada, não padecia, assim, de inconstitucionalidade, por violação dos princípios constitucionais em questão.

DECISÃO ARBITRAL

1. **A..., S.A.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., ..., Lisboa, veio, invocando o disposto nos números 1 e 2 do artigo 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante RJAT), do artigo 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e do números 1 do artigo 95º da Lei Geral Tributária (LGT), requerer a constituição do Tribunal Arbitral Singular, com vista à anulação de 83 atos de liquidações do Imposto Único de Circulação e respetivos juros compensatórios (doravante designado por IUC), efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), relativo a 76 veículos, referente aos anos de: 2010, 2011 e 2012, identificados no Anexo A, junto com o pedido de pronuncia arbitral, que se dá por integralmente reproduzido.

A Requerente peticionou, ainda, o reembolso do valor global de € 9.317,28, que incluem os correspondentes juros compensatórios, que alega ter pagado e juros indemnizatórios sobre tais quantias.

2. Nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º e da alínea b) do nº 1 do artigo 11º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro singular a Senhora Dra. Maria de Fátima Alves, que comunicou a aceitação do cargo, no prazo aplicável.

3. O Tribunal Arbitral foi constituído em 2017-05-02, conforme o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º, do Decreto-Lei nº10/2011, de 20 de Janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228º, da Lei 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

4. Em 10.07.2017 foi proferida decisão arbitral, que se dá por integralmente reproduzida e em que se decidiu:

“- Julgar procedente o pedido de declaração da ilegalidade da liquidação do IUC, respeitante aos anos de: 2010, 2011 e 2012, relativamente aos veículos automóveis identificados no presente processo, anulando-se conseqüentemente, os correspondentes atos tributários;

- Julgar procedente o pedido de condenação da Administração Tributária no reembolso da quantia indevidamente paga, no montante de €9.317,28 (nove mil, trezentos e dezassete euros e vinte e oito cêntimos), condenando a Autoridade Tributária e Aduaneira a efetuar estes pagamentos;

- Deve, também, a AT efetuar o pagamento correspondente ao montante devido aos juros indemnizatórios, sobre o imposto pago referente às liquidações anuladas, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, ex vi, do n.º 2 do artigo 61.º, do CPPT (Redação da Lei n.º 55-A/2010, de 31-12, entrada em vigor, em 2011-01-01.”

5. Não se conformando com o decidido, a Requerida apresentou impugnação da decisão arbitral junto do Tribunal Central Administrativo-Sul, que correu sob o n.º 126/17.1BCLSB.

6. No articulado inicial, a Impugnante formulou as seguintes conclusões:

«1ª A presente impugnação visa reagir contra a decisão Arbitral proferida a 2017-07-10 pelo Tribunal Arbitral Singular constituído no âmbito do processo n.º 109/2017-T que correu termos no CAAD;

2ª A decisão proferida pelo referido Tribunal Arbitral Singular padece de nulidade pelo facto de não ter conhecido de duas questões essenciais sobre as quais se deveria ter pronunciado [artigo 28.º/1-c) do RJAT];

3.^a Por via do pedido de pronúncia Arbitral visou a Impugnada colocar em crise 100 atos de liquidação de IUC;

4.^a A Impugnante apresentou oportunamente a sua Resposta, mediante articulado no qual, e em síntese: **(i)** defendeu que o artigo 3º do Código do IUC não contém qualquer presunção ilidível; **(ii)** colocou em causa o valor probatório dos documentos juntos pela impugnada, tendo salientado que à data do facto gerador do IUC os respectivos contratos de locação financeira já haviam findado relativamente a vários veículos e que a Impugnada não havia dado cumprimento à obrigação declarativa patente no artigo 19º do CIUC; **(iii)** suscitou a inconstitucionalidade da interpretação feita pela Impugnada relativamente ao artigo 3º do Código do IUC; **(iv)** pugnou pela sua não condenação ao pagamento de juros indemnizatórios e custas Arbitrais face à inércia da impugnada;

5.^a Cada uma destas questões foi devidamente desenvolvida pela Impugnante ao longo do seu articulado e era perfeitamente identificável por parte de qualquer leitor;

6.^a O Tribunal Arbitral Singular entendeu que as questões a decidir se limitavam ao seguinte: «- A alegação feita pela Requerente relativa à ilegalidade material dos atos de liquidação e à ilegalidade dos atos de juras acessórios, face aos anos de 2010, 2011 e 2012, referente ao IUC sobre os veículos supra referenciados na PI; - A errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjectiva do imposta único de circulação liquidado e cobrado, o que constitui, a questão central a decidir no presente processo, - O valor jurídico do registo dos veiculos automóveis»;

7.^a O Tribunal Arbitral Singular apreciou as questões por si elencadas, as quais correspondem, no essencial, às questões suscitadas pela própria Impugnada;

8.^a Contudo, não só o referido elenco de questões fixado pelo Tribunal Arbitral Singular omitiu por completo **(i)** a questão de saber se à data do facto gerador do IUC os respectivos contratos de locação financeira já haviam findado relativamente a três veículos e **(ii)** a questão da inconstitucionalidade da interpretação feita pela Impugnada relativamente ao artigo 3º do

CIUC, ambas suscitadas por banda da Impugnante, como, pior, o discurso fundamentador da decisão Arbitral não lhe reservou uma só palavra;

9.^a As questões a decidir não eram exclusivamente as questões suscitadas pela Impugnada, mas, sim, também as questões suscitadas pela Impugnante, pois de outro modo de nada serve o contraditório corporizado na Resposta oportunamente apresentada;

10.^a Todavia, tudo se processou como se, pura e simplesmente, a Impugnante jamais tivesse suscitado **(i)** a questão de saber se à data do facto gerador do IUC os respectivos contratos de locação financeira já haviam findado relativamente a três veículos e **(ii)** a questão da inconstitucionalidade da interpretação feita pela Impugnada relativamente ao artigo 3º do CIUC, ou seja, saber se tal interpretação é conforme aos princípios da legalidade e justiça tributárias, da capacidade contributiva, da igualdade e da certeza e segurança jurídicas;

11.^a Ao ignorar estas duas questões fundamentais o Tribunal Arbitral Singular não incorreu em qualquer erro de apreciação da prova, mas, sim, numa inequívoca omissão de pronúncia;

12.^a Nenhuma relação de dependência jurídica existe entre a interpretação da lei em torno do artigo 3,º do CIUC feita pelo Tribunal Arbitral Singular e as inconstitucionalidades suscitadas pela Impugnante que justificasse a omissão em que incorreu aquele areópago, conforme, aliás doutamente, se decidiu no acórdão proferido a 2015-04-23 pela 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Central Administrativo Sul no âmbito do processo nº08224/14;

13.^a A decisão Arbitral não padece de uma "mera" fundamentação lacónica ou deficiente, antes configura uma "decisão surpresa";

14.^a Acresce que, ao não cumprir um dos requisitos essenciais inerentes a uma decisão (i.e., a de convencer os seus destinatários) o Tribunal Arbitral Singular coartou irremediável e incompreensivelmente um dos poucos mecanismos de controlo que assistem à Impugnante: o recurso para o Tribunal Constitucional;

15.^a Motivos pelos quais não deve ser mantida na ordem jurídica a decisão Arbitral ora colocada em crise, devendo antes ser aquela declarada nula.

Termos em que, por todo o exposto supra e sempre com o duto suprimento de V.Exas., deve a presente impugnação ser julgada procedente e, consequentemente, ser declarada nula a decisão Arbitral, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA.»

7.No duto acórdão do Tribunal Central Administrativo-Sul, proferido em 30-09-2019, que decidiu a impugnação apresentada, consta, além do mais, o seguinte:

“(…) na sentença recorrida, o Tribunal Arbitral começou por enunciar as três questões que de forma nuclear o processo suscitava e que agora recuperamos:

(…)

2 QUESTÕES DECIDENDAS

2.1 *Face ao exposto nos números anteriores, relativamente à exposição das partes e aos argumentos apresentados, as principais questões a decidir são as seguintes:*

- *A alegação feita pela Requerente relativa à ilegalidade material dos atos de liquidação e à ilegalidade dos atos de juros acessórios, face aos anos de 2010, 2011 e 2012, referente ao IUC sobre os veículos supra referenciados na PI;*

- *A errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjetiva do imposto único de circulação liquidado e cobrado, o que constitui, a questão central a decidir no presente processo.*

- *O valor jurídico do registo dos veículos automóveis.» (negrito de nossa autoria)*

Desta enunciação, bem como do confronto e apreciação crítica dos dois articulados principais do processo arbitral, resulta, desde logo, uma primeira conclusão: não corresponde à realidade que na delimitação do objecto de pronúncia que lhe estava imposto o Tribunal Arbitral se tenha cingido exclusivamente às alegações do então Requerente e/ou às questões e argumentos aduzidos por esta última (aliás, do ponto «1.RELATÓRIO», em que o Tribunal Arbitral efectuou uma exposição dos pontos de facto e de direito apresentados nos articulados, já resultava igualmente indiciado que o Tribunal Arbitral tinha presente a posição da ora Impugnante).

Acresce que, quer da mesma enunciação quer da apreciação realizada na parte do julgamento de direito também resulta inquestionável que o Tribunal Arbitral apreciou a primeira “*questão*” que a Impugnante alega não ter sido apreciada e que se prende com o alegado *terminus* dos contratos de locação financeira à data do facto gerador do IUC.

Efectivamente, como se vê do teor dos articulados de ambas as partes e da sentença arbitral, a questão central, e que *ab initio* se colocava, era a de saber se o artigo 3.º do CIUC consagrava ou não uma presunção ilidível.

Para o ora Impugnado a resposta a esta questão devia ser afirmativa, tendo junto ao processo arbitral, tendo em vista a mencionada ilisão, um conjunto de documentos.

Para a Impugnante a resposta do Tribunal arbitral à mesma questão só podia ser negativa, tendo, em ordem a sustentar a sua tese, adiantado desde logo uma *posição jurídico-interpretativa de princípio*: a interpretação do artigo 3.º do CIUC defendida pelo Impugnado no seu requerimento de pronúncia arbitral no sentido de que aí está consagrada uma presunção ilidível carece de fundamento legal por não respeitar a incidência subjectiva do imposto legalmente imposta e desprezar, designadamente, os elementos sistemático e teleológico que devem presidir à interpretação das normas jurídicas. Esta posição de princípio é sustentada ao longo de toda a resposta apresentada no processo arbitral, em especial nos pontos “II. 1. B Da incidência subjectiva do IUC”, “II. 1.C

Da interpretação que não atende ao elemento sistemático violando a unidade do regime” e no ponto “II.1.D Da interpretação que ignora o elemento teleológico de interpretação da lei”.

Porém, como se concluiu da leitura atenta do mesmo articulado, a Impugnante não se quedou por aquela posição de princípio, **avanzando, ainda no que respeita a esta mesma questão**, para a hipótese “*remota*” de o Tribunal acolher a mesma interpretação do artigo 3.º do CIUC defendida pelo ora Impugnado, **que, de todo o modo, o pedido devia ser julgado improcedente uma vez que o Impugnado não lograra ilidir a “alegada presunção” uma vez que aos documentos juntos aos autos não devia ser reconhecida força probatória bastante para esse efeito.**

É, claramente, o que resulta do ponto II da resposta apresentada, onde, sob o título de “**II.2 Quanto aos documentos juntos com vista à ilisão da presunção**”, e **em especial dos artigos 73.º a 79.º se colhe o seguinte**: “*Todavia, ainda que assim se não entenda (...) e aceitando-se ser admissível a ilisão da presunção à luz da jurisprudência que vem sendo firmada neste centro de arbitragem, importa mesmo assim apreciar os documentos juntos pela Requerente e o seu valor probatório com vista a tal ilisão*” (74.º), “*Apreciação esta que consubstancia a análise de uma questão, questão essa de facto*” (75.º) “*Tendo em vista tal ilisão veio a Requerente instruir o seu pedido de pronúncia arbitral com a junção cópias de contratos de locação financeira (Cfr. *amalgamas documentais denominadas de “Documentos 77 a 108”, “Documentos 109 a 140” e “Documentos 141 a 152” juntos à p.i.*” (artigo 76.º) “*Dito de outra forma: demonstrarão tais contratos que, à data do facto gerador do IUC, os veículos em causa eram (ainda) objecto de locações financeiras celebradas pela Requerente?*” (artigo 78.º), “*A resposta não pode deixar de ser negativa pelas razões que passar-se-ão a elencar, pelo que desde já se impugnam para todos os efeitos legais os documentos 77 a 152 juntos à p.i.*” (artigo 79.º).*

Todavia, contrariamente ao que a Impugnante afirma, do que ficou transcrito não se pode concluir que foi suscitada uma questão não apreciada pelo Tribunal Arbitral. Efectivamente, **traduzindo aquela alegação uma ostensiva impugnação dos meios de prova apresentados pelo Impugnado para fazer valer a sua pretensão anulatória, impunha-se,**

naturalmente, que o Tribunal Arbitral resolvesse a questão daí resultante, isto é, que apreciasse e decidisse se os documentos em questão, independentemente da impugnação de que tinham sido alvo, permitiam dar como provados os factos necessários a que o Tribunal concluísse pela ilisão da presunção consagrada no artigo 3.º do CIUC.

Ora, como a leitura da sentença arbitral nos permite concluir, o Tribunal Arbitral apreciou e decidiu essa questão, sobre a qual, de resto, se pronunciou expressamente no “*juízo de facto*” e já em sede de julgamento de direito.

No primeiro ao dar como provado “*3.1 Em matéria de facto, relevante para a decisão a proferir, dá o presente Tribunal por assente, face aos elementos existentes nos autos, os seguintes factos:*

- A Requerente apresentou elementos probatórios constantes dos documentos nºs; 1 a 76, 77 a 152, constantes das tabelas D e M, do Anexo A, junto aos autos, que se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais; (...)

3.1.1 FUNDAMENTAÇÃO DOS ATOS PROVADOS

- Os factos dados como provados estão baseados nos documentos anexos ao pedido de pronúncia arbitral da supra referida PI e, na Resposta da Requerida, todos, anexos aos autos que se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.(...)».

No segundo, ao adiantar que:

“7.2 ILISÃO DA PRESUNÇÃO

- A Requerente, como se refere em 3.1., relativamente aos factos provados, alegou, com o propósito de afastar a presunção, não ser sujeito passivo do imposto, aquando da ocorrência dos factos tributários, oferecendo para o efeito os seguintes documentos;

- Faturas de venda aos respectivos locatários e a terceiros e, contratos de locação (cfr, documentos junto aos autos com os n.ºs, 77 a 152, identificados nas D e M, constante do ANEXO A, junto aos autos);

- Ora, esses documentos, gozam, da presunção da veracidade prevista no n.º 1 do artigo 75.º da LGT. Decorrendo daqui, que à data em que o IUC era exigível quem detinha a propriedade dos veículos automóvel eram os legítimos proprietários e utilizadores e não a Requerente, devido à tipologia do contrato de locação financeira (leasing) e respectivas vendas.».

Pode a Impugnante entender que as extensas e profundas alegações por si tecidas a propósito do valor probatório dos documentos deviam ter merecido uma análise mais profunda do Tribunal Arbitral ou, até, que a forma como estão enunciados “os factos” ou tratada a questão do valor probatório dos documentos e as ilações daí extraídas para efeitos de ilisão da presunção revelam diminuto rigor técnico-jurídico ou não são acertadas. O que não pode é pretender que este Tribunal, com base nessas considerações, reconheça a existência de uma omissão de pronúncia que legitime a verificação de nulidade da sentença arbitral com esse fundamento.

Em síntese, independentemente do rigor técnico ou da qualidade ou valia jurídica da decisão adoptada, no limite, o que existirá, será um “*mero*” erro de julgamento, insusceptível, como a Impugnante bem sabe, de ser apreciado ou censurado por este Tribunal Central Administrativo Sul.

Aliás, se bem vemos, terá sido também esta a conclusão alcançada, ou, no mínimo, equacionada, pela Impugnante, uma vez que na petição inicial, em especial nos artigos 24.º a 32.º, não deixa, *por antecipação*, de equacionar esse erro de julgamento (na análise da prova), ainda que para defender que ele não se verifica e que se trata de efectiva omissão de pronúncia, com o que, pelas razões já adiantadas, discordamos.

Com este fundamento não é, pois, de julgar procedente a presente Impugnação

Diametralmente oposta é, no entanto, a nossa decisão quanto à segunda omissão de pronúncia apontada ao julgado arbitral e conxionada com as alegações por si formuladas

relativas à inconstitucionalidade do artigo 3.º do CIUC na interpretação preconizada pela Impugnada.

Senão, vejamos.

Em resposta ao pedido de anulação das liquidações – após ter defendido a conformidade legal daquelas face ao preceituado no artigo 3.º do CIUC e o afastamento da interpretação legal veiculada pela ora Impugnada - a Impugnante aduziu, ainda, na sua resposta, sob o título “**III DA INTERPRETAÇÃO DESCONFORME À CONSTITUIÇÃO**“, que «“(…) a ser aceite a interpretação veiculada pelo Requerente então a mesma mostra-se contrária à Constituição, na medida em que tal interpretação traduz-se na violação do princípio da confiança, do princípio da segurança jurídica, do princípio da eficiência, do princípio da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade” (artigo 104.º), “Ou seja, caso este tribunal venha a concluir pela existência de uma presunção ilidível no artigo 3.º do CIUC, desde já se suscita, para todos os efeitos legais, a questão - porque de questão se trata e não de um mero argumento – de aferir se tal interpretação se coaduna, ela própria, com os referidos quatro princípios constitucionais» (artigo 105.º), violações estas que, posteriormente, concretiza, de facto e de direito, nos artigos 106.º a 112.º do mesmo articulado.

Perante o que ficou exposto, é inquestionável que a ora Impugnante suscitou perante o Tribunal Arbitral a questão da inconstitucionalidade do artigo 3.º, do CIUC se interpretado num determinado sentido, isto é, no caso, no sentido preconizado pela ora Impugnada, e que o fez aduzindo os princípios constitucionais que, em seu entender, com a aplicação daquela norma nessa dimensão interpretativa resultariam violados, explicitando claramente as razões de facto e direito do entendimento que defendia e de cuja decisão, indubitavelmente, pretendia que fossem extraídos efeitos para a decisão dos autos.

Estamos, pois, perante uma verdadeira questão - e não perante um mero argumento ou razão aduzido em ordem a sustentar a pretensão inerente à questão - a qual, porque expressamente colocada, fez recair sobre o Tribunal Arbitral o dever de a apreciar, nos termos do preceituado

no artigo 608.º, do Código de Processo Civil (aplicável *ex vi* artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária).

Como se constata da leitura da sentença arbitral, **a referida questão** - inconstitucionalidade da norma *supra* identificada quando interpretada no sentido e com o alcance defendido pela Impugnada pelas razões de facto e direito adiantadas - **não foi objecto de qualquer apreciação** nem no ponto “1. RELATÓRIO”, nem no ponto “2. QUESTÕES DECIDENDAS”, nem, o que importa sobremaneira relevar, no ponto “3. FUNDAMENTOS DE DIREITO”. **Ou seja, a questão da inconstitucionalidade suscitada não foi equacionada como relevante e não foi objecto de apreciação de mérito.**

E também não foi expressamente declarada prejudicada pelo Tribunal Arbitral, designadamente por a decisão proferida não se encontrar suportada na norma cuja inconstitucionalidade vinha suscitada ou não ter sido aplicada com o sentido invocado como desconforme os princípios constitucionais invocados.

Este é, aliás, um aspecto que assume no presente caso extrema relevância por duas ordens de razões.

A primeira prende-se com a distinção entre nulidade de sentença e erro de julgamento, sendo que, como temos vindo a defender “*Se o Tribunal equacionou a questão suscitada pela Impugnante, a enunciou como questão a decidir e, posteriormente, decide expressamente não proceder à sua apreciação, por a julgar prejudicada por força de decisão anteriormente tomada em relação a outra questão, não há nulidade por omissão de pronúncia mas, eventualmente, erro de julgamento, independentemente da questão que se julgou prejudicada ser ou não de conhecimento oficioso.*”(2)

Ou seja, se o Tribunal Arbitral tivesse julgado expressamente prejudicada a questão de inconstitucionalidade suscitada não estaríamos perante uma questão de nulidade de sentença por omissão de pronúncia mas de (eventual) erro de julgamento, insusceptível de ser sindicado

por este Tribunal Central Administrativo Sul atentos os poderes e competências que lhe estão atribuídos pelo RJAT nos termos que deixámos definidos no ponto II deste acórdão.

No caso concreto, importa dizê-lo de forma clara – e esta é já a segunda razão da relevância da distinção que vimos salientando - o Tribunal Arbitral expressou na sentença um juízo de prejudicialidade, fazendo constar da sentença, no seu ponto “8 *OUTRAS QUESTÕES RELATIVAS À LEGALIDADE DOS ATOS DE LIQUIDAÇÃO*”, que “*Relativamente à existência de outras questões atinentes à legalidade dos atos de liquidação, tendo em conta que está insito no estabelecimento de uma ordem de conhecimentos dos vícios, tal como o previsto no artigo 124º do CPPT, que procedendo o pedido de pronúncia arbitrai baseado em vícios que impedem a renovação das liquidações impugnadas, fica prejudicado, porque inútil, o conhecimento de outros vícios, pelo que não se afigura necessário conhecer das demais questões suscitadas.*”

É, porém, para nós evidente, da leitura crítica que realizamos da sentença nesta parte, que este julgamento de prejudicialidade se esgotou nas “*questões de ilegalidade do acto tributário*” em sentido estrito, isto é, na questão da desconformidade do acto tributário com a lei que directamente o conforma, nos vícios próprios do acto na sua relação com a lei infraconstitucional, como decorre da utilização por parte do julgador arbitral do termo legalidade (“*questões atinentes à legalidade*”), da utilização do termo “*vícios*” e, por fim, pela referência expressa ao artigo 124.º do CPPT .

Em suma, a leitura crítica do juízo de prejudicialidade exteriorizado na sentença arbitral impõe que se conclua que esse juízo não inclui, de todo, a questão de inconstitucionalidade, o que não surpreende se atentarmos, como já mencionado, que nem em sede de relatório nem na enunciação das questões (pontos 1 e 2 da sentença arbitral) foi efectuada qualquer referência pelo Tribunal Arbitral à questão da inconstitucionalidade suscitada.

Note-se que a atenção a que votamos esta parte da fundamentação da impugnação teve subjacente, como não podia deixar de ser, a elevada importância que esta matéria das questões relativas a eventuais inconstitucionalidades assume, uma vez que, como é sabido, da invocação

de eventuais inconstitucionalidades e da decisão que sobre estas recaia está dependente a utilização de um dos limitados mecanismos de sindicância da decisão arbitral, isto é, o recurso para o Tribunal Constitucional (artigo 25.º, n.º 1, *in fine*, do RJAT).

Donde, tendo sido suscitada pela Impugnante no processo arbitral a questão de inconstitucionalidade de uma norma se interpretada no sentido preconizado pela Impugnada (artigo 3.º do CIUC), tendo o Tribunal Arbitral fundado a sua decisão na aplicação dessa concreta norma com aquela interpretação, não tendo essa questão sido objecto de apreciação de mérito nem tendo sobre ela sido proferida decisão julgando-a prejudicada, há que concluir que o Juiz violou o dever de pronúncia e, conseqüentemente, pela nulidade da sentença arbitral, nos termos do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável *ex vi* artigo 30.º do RJAT

E, em conformidade, que julgar, com este fundamento, procedente a Impugnação da decisão arbitral, ao que, no dispositivo, se proverá.

V- Decisão

Face ao exposto, acordam, em conferência, os Juizes da 2.ª Subsecção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, julgando procedente a presente impugnação judicial, em anular, por omissão de pronúncia, a sentença arbitral proferida no processo n.º 109/2017-T, determinando-se, em conformidade, e para apreciação da questão de inconstitucionalidade omitida, a remessa dos autos ao CAAD.”

8.Por despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, de 16 de abril de 2020, na sequência de renúncia da Senhora Dra. Maria de Fátima Alves às funções arbitrais, em sua substituição, foi o signatário da presente decisão nomeado árbitro.

9.Em conformidade com o douto acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, o tribunal arbitral passa a apreciar a questão de inconstitucionalidade em causa.

Sobre esta questão, alegou a Requerida o seguinte:

- i. “(...) a ser aceite a interpretação veiculada pela Requerente, então a mesma mostra-se contrária à Constituição, na medida em que tal interpretação traduz-se na violação do princípio da confiança, do princípio da segurança jurídica, do princípio da eficiência do sistema tributário e do princípio da proporcionalidade.
- ii. “Ou seja, caso este tribunal venha a concluir pela existência de uma presunção ilidível no artigo 3.º do CIUC, desde já se suscita, para todos os efeitos legais, a questão – porque de questão se trata e não de um mero argumento – de aferir se tal interpretação se coaduna, ela própria, com os referidos quatro princípios constitucionais. “
- iii. “Pois que, na ótica da Requerida, a interpretação defendida pela Requerente acarreta uma violação dos não menos importantes princípios da confiança, da segurança jurídica, da eficiência do sistema tributário e da proporcionalidade.”
- iv. “Efetivamente, a interpretação proposta pela Requerente, uma interpretação que no fundo desvaloriza a realidade registral em detrimento de uma realidade informal e insuscetível de um controlo mínimo por parte da Requerida, é ofensiva do basilar princípio da confiança e segurança jurídica que deve enformar qualquer relação jurídica, aqui se incluindo a relação tributária.”
- v. “Paralelamente, a interpretação dada pela Requerente é ofensiva do princípio da eficiência do sistema tributário, na medida em que se traduz num entorpecimento e encarecimento das competências atribuídas à Requerida, com óbvio prejuízo para os interesses do Estado Português, de que quer a Requerente quer a Requerida fazem parte.”
- vi. “Ora, a posição defendida pela Requerente é um entendimento que está nas antípodas daquele princípio e da própria reforma da tributação automóvel na medida em que, ao pretender desconsiderar a realidade registral, uma realidade que constitui a pedra angular na qual assenta todo o edifício do IUC, gera para a Requerida, e em última instância para o Estado Português, custos administrativos adicionais, entorpecimento do desempenho dos seus serviços, ausência de controlo do tributo e inutilidade dos sistemas de informação registral.”

- vii. “Finalmente, a argumentação veiculada pela Requerente representa uma violação do princípio da proporcionalidade, na medida em que o desconsidera totalmente no confronto com o princípio da capacidade contributiva, quando na realidade a Requerente dispõe dos mecanismos legais necessários e adequados à salvaguarda daquela sua capacidade (v.g., o registo automóvel, pedido de apreensão de documentos e pedido de cancelamento de matrículas), sem que, contudo, os tenha exercitado em devido tempo.”

Em suma, a Requerida sustenta que a interpretação proposta pela Requerente do art. 3º, nº 1 do CIUC é contrária à Constituição da República Portuguesa na medida em que desvaloriza a realidade registal face a uma “*realidade informal*”, violando o princípio da confiança e segurança jurídica, o princípio da eficiência do sistema tributário e o princípio da proporcionalidade.

Não se vislumbra, porém, salvo o devido respeito, como é que a posição que sustenta que o artigo 3º, nº 1, do CIUC, consagra uma presunção ilidível, poderá pôr em causa os princípios da confiança e da segurança jurídica, sendo que os mesmos impõem deveres e restrições da atuação jurídico-pública.

Efetivamente, como refere Jorge Bacelar Gouveia o princípio da segurança jurídica exige “*a publicidade dos actos do poder público, assim como a clareza e a determinabilidade das fontes de direito*” e que o princípio da proteção da confiança requer “*que o quadro normativo vigente não mude de modo a frustrar as expectativas geradas nos cidadãos acerca da sua continuidade, com a proibição de uma intolerável retroactividade das leis, assim como a necessidade da sua alteração em conformidade com as expectativas que sejam constitucionalmente tuteladas*” (*Manual de Direito Constitucional*, Almedina, 4ª Ed., Vol. II, pág. 821).

Por sua vez, escreve Jorge Reis Novais, relativamente a estes princípios que “Sem a possibilidade, juridicamente garantida, de poder calcular e prever os possíveis desenvolvimentos da actuação dos poderes da actuação dos poderes públicos susceptíveis de repercutirem na sua esfera jurídica, o indivíduo converter-se-ia, em última análise com violação do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana, em mero objecto do acontecer

estatal.” (*Os princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004, pag. 261-262)

Também o princípio da proporcionalidade impõe deveres e restrições da atuação jurídico-pública. Segundo Jorge Bacelar Gouveia, a configuração deste princípio “*assenta numa limitação material interna à actuação jurídico-pública de carácter discricionário, contendo os efeitos excessivos que eventualmente se apresentem na edição das providências de poder público de cariz ablatório para os respetivos destinatários*” (ob. Cit. págs. 839-840). Também Jorge Reis Novais escreve que “(...) este princípio é, hoje, a referência fundamental do controlo da actuação dos poderes públicos em estado de Direito, assumindo, particularmente no âmbito dos limites aos direitos fundamentais, o papel de principal instrumento de controlo da actuação restritiva da liberdade individual” (Ob. Cit. pag. 161).

Estes princípios jurídicos visam, pois, controlar e limitar a atuação dos poderes públicos face aos particulares. Pela sua própria natureza, podem ser invocadas por estes face aos poderes públicos, porque são os interesses dos particulares, face à atuação daqueles, que os princípios em causa visam proteger e não os poderes públicos face à sua própria atuação, globalmente considerada.

É, pois, manifesto que a interpretação da norma sustentada pela Requerente e acolhida pela primeira decisão arbitral não viola os princípios em causa.

Ao invés, adicionalmente sempre se dirá que tal interpretação, além de não conflitar, minimamente, com os referidos princípios, está em perfeita sintonia com o princípio da equivalência que rege o imposto em concretização do princípio geral de igualdade tributária.

10. A Requerida invocou, ainda, que a regra em causa, na interpretação sustentada pela Requerente, violaria o princípio da eficiência do sistema tributário.

Afigura-se-nos que a Requerida terá em mente a ideia de eficiência no direito fiscal, relacionada com a eficiência administrativa¹. Há que observar, contudo, que a relevância dum princípio na

¹ E não, manifestamente, o princípio da eficiência do direito fiscal pois, como escrevem Jónatas E.M. Machado e Paulo Nogueira da Costa “*Do princípio da Eficiência decorre que o sistema tributário não deve ter efeitos*

solução dum caso concreto não deve ser operar isoladamente, mas em ponderação conjunta com os demais princípios² e, na sequência do que acima foi dito, a propósito dos princípios da igualdade e da equivalência, a ideia de eficiência não é suficiente para postergar a possibilidade da lei permitir o afastamento da presunção resultante do registo automóvel. Note-se, aliás, conforme resulta do artigo 73º da Lei Geral Tributária, “*As presunções consagradas em normas de incidência tributária admitem sempre prova do contrário.*”³

Acresce que, a própria presunção ilidível já foi, ela própria, estabelecida com vista à eficiência administrativa e praticabilidade na gestão do imposto.

Assim, conclui-se que a interpretação proposta pela Requerente do artigo 3º, nº 1, do CIUC, na redação à data dos factos, não é contrária à Constituição da República Portuguesa, pelo que improcede a alegação de inconstitucionalidade suscitada pela Requerida.

11. Tendo a decisão arbitral proferida em 10.07.2017 sido anulada pelo Tribunal Central Administrativo-Sul, por omissão da pronúncia sobre esta questão, e tendo ainda sido determinado “*em conformidade, e para apreciação da questão de inconstitucionalidade omitida, a remessa dos autos ao CAAD*”, apreciada e decidida tal questão na presente decisão arbitral no sentido da constitucionalidade da norma aplicada pela anterior decisão arbitral, deve esta, suprida a nulidade decretada pelo TCA-Sul, ser reposta na ordem jurídica.

12. DECISÃO

distorcionários e não deve interferir com o funcionamento dos mercados, salvo quando, devido à existência de falhas de mercado, os mesmos não funcionam eficientemente.” (Curso de Direito Tributário, Coimbra Editora, 2009, pág. 28.)

² Sobre a necessidade de articulação dos princípios constitucionais com outros princípio e valores constitucionais, devido ao facto de nenhum princípio ter valor absoluto cf. Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, pag. 295.

³ Tal norma constitui direito constitucional concretizado, à luz do princípio geral da igualdade tributária e dos princípios da capacidade contributiva e da equivalência, concretizações daquele.

Assim, com os fundamentos da presente decisão e da primeira decisão arbitral, que aqui se acolhe e para que se remete, decide este Tribunal Arbitral:

- Julgar procedente o pedido de declaração da ilegalidade da liquidação do IUC, respeitante aos anos de: 2010, 2011 e 2012, relativamente aos veículos automóveis identificados no presente processo, anulando-se, consequentemente, os correspondentes atos tributários;
- Julgar procedente o pedido de condenação da Administração Tributária no reembolso da quantia indevidamente paga, no montante de €9.317,28 (nove mil, trezentos e dezassete euros e vinte e oito cêntimos), condenando a Autoridade Tributária e Aduaneira a efetuar estes pagamentos;
- Deve, também, a AT efetuar o pagamento correspondente ao montante devido aos juros indemnizatórios, sobre o imposto pago referente às liquidações anuladas, nos termos do nº 1 do artigo 43º da LGT, ex vi, do nº 2 do artigo 61º, do CPPT (Redação da Lei nº 55-A/2010, de 31-12, entrada em vigor, em 2011-01-01).

VALOR DO PROCESSO: Em conformidade com o disposto nos artigos 306º nº 2 do CPC e 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 9.317,28.

CUSTAS: De harmonia com o nº 4 do artigo 22º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00, nos termos da Tabela I, anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 4.08.2020

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 109/2017-T

Tema: IUC - Incidência Subjetiva - Presunções Legais.

*Substituída pela Decisão Arbitral de 04 de agosto de 2020.

DECISÃO ARBITRAL

1 RELATÓRIO

1.1 – A..., S.A., NIPC:..., Reclamante no procedimento tributário, acima e, à margem referenciado, doravante, denominada “Requerente”, veio, invocando o disposto nos números 1 e 2 do artigo 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante RJAT), do artigo 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e do números 1 do artigo 95º da Lei Geral Tributária (LGT), requerer a constituição do Tribunal Arbitral Singular, que consubstancia um pedido de impugnação aos atos tributários de liquidação de Imposto Único de Circulação, descritos na tabela constante do Anexo A, que faz parte integrante do presente Pedido , nos seguintes termos:

- A anulação de 83 atos de liquidações do Imposto Único de Circulação (doravante designado por IUC), efetuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), relativo a 76 veículos, referente aos anos de: 2010, 2011 e 2012, identificados no Anexo A, que faz parte integrante do Pedido de Pronuncia Arbitral Tributária;

- O pedido de reembolso do valor global de € 9.317,28, que incluem os correspondentes juros compensatórios, indevidamente pagos pela Requerente (discriminados, também, no supra referido Anexo A);
- Considera a Requerente que tem, também, o direito aos juros indemnizatórios previstos nos artigos 43º da LGT e no artigo 61º do CPPT, ambos, ex vi, artigo 29º do RJAT.

1.2 Nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º e da alínea b) do nº 1 do artigo 11º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro singular, Maria de Fátima Alves, que comunicou a aceitação do cargo, no prazo aplicável:

- O Tribunal Arbitral foi constituído em 2017-05-02, conforme o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do Decreto-Lei nº10/2011, de 20 de Janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
- A Resposta da AT, foi apresentada em 2017-05-25.

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

- As autoliquidações impugnadas nos autos foram efectuadas pela Requerente e integralmente pagas, apesar delas discordar (cfr., docºs nos 1 a 76, melhor identificados no Anexo A, junto aos autos);
- Pelo que a Requerente, apresentou pedido de revisão oficiosa, que foi indeferido;

- Em consequência desse indeferimento, apresentou, a Requerente, Recurso Hierárquico, também indeferido, conforme Anexo B, junto aos autos;
- Assentando, como fundamento o mesmo entendimento jurídico-tributário: o facto de não ser responsável pelo pagamento do respectivo IUC, à luz do nº 2 do art. 3º do CIUC;
- Uma vez que, a Requerente é uma Instituição Financeira, que se dedica, também, no âmbito da sua atividade ao financiamento do sector automóvel;

-Celebrando, entre outros, contratos de locação financeira ou leasing;

- Contratos, esses, que, in casu, foram celebrados com os respectivos clientes, tendo estes, no entanto, escolhido o tipo de veículo automóvel que pretendiam adquirir, incluindo tipo, marca e preço;
- O que conseqüentemente, à posteriori, se procedeu à entrega dos referidos veículos aos respetivos clientes que assumem, nesse momento, a qualidade de locatários com a concretização do contrato de locação mediante prestações mensais pecuniárias (cfr., documentos nºs 77 a 152º, constantes da da coluna D, do Anexo A, junto aos autos);
- Locação, essa, que já se encontrava em vigor em cada mês do ano em que se venceu a obrigação de pagar o respectivo IUC, pois cada locatário já tinha assumido à transferência do bem locado, conforme resulta das faturas de venda, após o término dos contratos de locação financeira, juntas como documentos nºs: 77 a 152 e, identificadas, no Anexo A, junto aos autos;
- Pelo que nas datas a que se reportam os factos tributários das liquidações controvertidas, a Requerente já não era proprietária dos referidos veículos;

- Não podendo, por isso, a Requerente assumir a qualidade de sujeito passivo, do IUC liquidado;
- Reforça o facto de não ser, sujeito passivo à data da exigibilidade do imposto, conforme se pode observar pelos documentos dos contratos e das faturas de venda que titulam a venda dos respectivos veículos, constantes dos supra citados documentos referidos no Anexo A, relativo a cada uma das viaturas controvertidas e, que fazem parte integrante dos autos.
- Faturas, essas, que são enviadas, automaticamente, após a sua emissão, aos respectivos clientes, transmitindo, assim, a propriedade dos veículos aos seus devidos proprietários.
- Situação que se verifica, também, no âmbito dos contratos de locação, conforme registo junto à Conservatória do Registo Comercial (CRC), pelo que fica afastada, assim, a responsabilidade da Requerente pelo pagamento do respectivo IUC, nos termos do nº 2, do artigo 3º do CIUC, pois são os locatários os proprietários dos veículos por força do contrato de locação;
- A Requerente põe em relevância o facto de ser uma locadora financeira dos respetivos veículos automóveis e, perante a tipologia dos referidos contratos nunca os conduziu por conta própria ou em seu interesse, qualquer dos veículos locados constantes das citadas colunas D e M, identificadas no Anexo A, junto aos autos;
- Considera, portanto, a Requerente, que perante os factos, contextualmente descritos, que a imputação do IUC só deve ser aplicada aos que causem danos à rede viária e ao ambiente, conforme o disposto no princípio da equivalência, artigo 1º do CIUC, que consagra o princípio do pagador

- /poluidor, cfr., Sérgio Vasques, in “O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária”, Almedina, 2008, p. 312 sgs.
- Do qual resulta que: o prejuízo que advém para o ambiente, decorrente da utilização dos veículos automóveis, sejam assumidos pelos reais poluidores, pois são estes os agentes utilizadores dos mesmos, que os conduzem no seu próprio interesse (cfr., Sérgio Vasques, ”Reforma da Tributação Automóvel: problemas e perspectivas, Fiscalidade, nº 10, 2002, p. 60, 79 sgs”.
- O que reforça a posição da Requerente, face às liquidações, em apreço, pois esta nunca foi a real poluidora e causadora dos danos ambientais, pelo que, só se limitou a dar à locação os automóveis controvertidos e, a vendê-los, aos respectivos locatários ou a terceiros, quando os referidos contratos já tinham terminado, cfr., docºs nºs 77 a 152, conforme coluna D e M, que fazem parte do Anexo A, junto aos autos;
- Atento o contextualmente descrito, à data, dos factos tributários, a Requerente, não podia, ser considerada, sujeito passivo do imposto, facto que lhe veda qualquer responsabilidade subjetiva pelo seu pagamento.

1.4 A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT), apresentou Resposta, da qual se retira que os atos tributários, controvertidos, não enfermam de qualquer vício de violação de Lei, pronunciando-se pela improcedência da requerida e pela manutenção dos atos de liquidação questionados, defendendo, sumariamente o seguinte:

-
- Considera que a Requerente faz uma errada interpretação e aplicação das normas legais, subsumíveis ao caso sub judice;
 - Porque a Requerente não atende ao elemento sistemático, violando, assim a unidade do regime consagrado em todo o CIUC e, “mais amplamente, em todo o sistema jurídico fiscal, ignorando a ratio do regime do artigo 3º do CIUC”;
 - Assenta, assim, a sua posição, no facto de não considerar qualquer presunção legal no artigo 3º do CIUC;
 - Pois considera que se trata “de uma opção clara de política legislativa acolhida pelo legislador”, entendendo que o “legislador, considera como proprietários, aqueles, que como tal, constem do registo automóvel”;
 - Porque, pese, embora, o facto da Requerente “alegar ter celebrado contratos de locação financeira, é responsável pelo IUC”, não considerando, portanto, o nº 2 do artigo 3º do CIUC, afastando, assim, o plasmado no artigo 73º da LGT,
 - que descreve que “as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”;
 - De todas as suas alegações, consubstanciadas no articulado da Resposta, retira-se, que nos autos, em análise, o IUC só é devido pelas pessoas que figurem no registo automóvel;
 - Contudo, há que considerar que no caso sub judice, se está perante uma tipologia específica da circulação de veículos no espaço público, que consubstancia os danos viários e ambientais causados, pelos respectivos utilizadores/poluidores, que devem ser responsáveis, segundo o princípio da equivalência previsto no artigo 1º do CIUC(que será desenvolvido, no capítulo próprio);
 - Factos que poem em causa a exigibilidade do imposto único de circulação de veículos;
 - A Requerida põe, também, em causa a veracidade dos meios probatórios, contratos de locação e faturas de venda, correspondentes aos respectivos veículos;

- Pois não os considera” aptos a comprovar a celebração de um contrato sinalagmático”;
- Ora, talvez, por lapso, a Requerida não considera, que neste caso específico, a compra e venda de veículo, tem liberdade de forma, nos termos do art.219º do CC., potenciando que o contrato de compra e venda possa ser por contrato verbal, embora, no caso concreto não se verifique;
- Pois como se sabe, a alteração da titularidade do direito de propriedade, adquirida por forma verbal, de compra e venda de veículos” releva para efeitos do IUC, desde a data da transmissão dos respectivos veículos, conforme o disposto no artigo 17º-A do CIUC;
- Fundamenta, a Requerida de que “o legislador tributário, nos artigos 3º e 6º do CIUC, estabeleceu claramente as premissas quanto ao facto gerador do imposto, bem como da sua exigibilidade, consignando inequivocamente que tal facto é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional”;
- Sendo, portanto, irrelevante que a Requerente tenha transmitido, com o contrato de “Leasing” e da venda, a propriedade dos veículos automóveis, a “terceiros”;
- A Requerida, face os factos, sumariamente expostos:
- Não leva em linha de conta, o princípio da “equivalência”, previsto no nº 1º do CIUC, corolário do princípio do poluidor/pagador, com assento no, nº2 do artigo 66º da CRP e na Doutrina, supra referida no ponto 1.3 e que será melhor esclarecida (mais à frente) na presente Decisão Arbitral;
- Não relevando os meios probatórios, consignados nos contratos e nas faturas de compra e venda, quando oficiosamente os tem ao seu alcance, principalmente, no âmbito de IRC, pois a Requerente tem, necessariamente, uma escrita organizada, que permite aferir os rendimentos e perdas da sua actividade financeira;
- Para, além de que, existe o registo dos respectivos contratos de locação financeira, na Conservatória do Registo Comercial (CRC);

1.5 A reunião prevista no artigo 18º do RJAT foi dispensada, por se tratar de questões já suficientemente debatida, quer nos autos quer na Jurisprudência, entendendo, este Tribunal Arbitral Tributário, desnecessário as alegações finais, prescindindo da inquirição de testemunhas.

1.6 Tendo este Tribunal designado o dia 2017-07-10, para a Decisão Final.

2 QUESTÕES DECIDENDAS

2.1 Face ao exposto nos números anteriores, relativamente à exposição das partes e aos argumentos apresentados, as principais questões a decidir são as seguintes:

- A alegação feita pela Requerente relativa à ilegalidade material dos atos de liquidação e à ilegalidade dos atos de juros acessórios, face aos anos de 2010, 2011 e 2012, referente ao IUC sobre os veículos supra referenciados na PI;
- A errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjetiva do imposto único de circulação liquidado e cobrado, o que constitui, a questão central a decidir no presente processo.
- O valor jurídico do registo dos veículos automóveis.

3 FUNDAMENTOS DE FACTO

3.1 Em matéria de facto, relevante para a decisão a proferir, dá o presente Tribunal por assente, face aos elementos existentes nos autos, os seguintes factos:

- A Requerente apresentou elementos probatórios constantes dos documentos n.ºs; 1 a 76, 77 a 152, constantes das tabelas D e M, do Anexo A, junto aos autos, que se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais;
- Considerando-se, também a doutrina e Jurisprudência, apresentada pela mesma, excluindo-se o Requerimento da Requerente, apresentado a este Tribunal, em 2017-07-04, por não se considerar necessário, para a apreciação do mérito da presente causa.
- A Requerida na sua Resposta, assentou a sua defesa em: descrições, legais, doutrinas e jurisprudências, que foram devidamente analisadas.

Ressalvando-se, no entanto, os Requerimentos apresentados a este Tribunal, respectivamente, em 22-06-2017 e 07-07-2017, como prova documental, que não foi junto aos autos, por este Tribunal, nos termos, do n.º 1 do art. 6.º do CPC, ex vi artigo 29 do RJAT, entender, após análise, que os mesmos não traziam factos novos para a boa decisão da presente causa.

3.1.1 FUNDAMENTAÇÃO DOS ATOS PROVADOS

- Os factos dados como provados estão baseados nos documentos anexos ao pedido de pronúncia arbitral da supra referida PI e, na Resposta da Requerida, todos, anexos aos autos que se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

3.1.2 FACTOS NÃO PROVADOS

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

4 FUNDAMENTOS DE DIREITO

4.1 O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º nº 1, alínea a), 5º nº 2, alínea a), 6º nº 1, 10º nº1, alínea a) e nº 2 do RJAT:

- As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, ex vi, artigos 4º e 10º, nº 2, do RJAT e artigo nº 1 da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março;
- O processo não enferme de nulidades.

4.2 O pedido, objeto do presente processo consiste na declaração de anulação dos atos de liquidação do IUC, correspondente aos veículos automóveis melhor identificados nos autos;

4.2.1 Condenação da AT ao reembolso do montante do imposto relativo a tais liquidações no valor global de € 9.317,28;

4.2.2 Condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios sobre o mesmo montante.

4.3 Segundo o entendimento da AT, basta que no registo, o veículo conste como propriedade de uma determinada pessoa, para que essa pessoa seja o sujeito passivo da obrigação tributária.

4.4 A matéria de facto está fixada, tal como consta do nº 3.1 supra, importando, agora, determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões

decididas, identificadas no n.º 2.1 supra, sendo certo, que a questão central, em causa, nos presentes autos, relativamente à qual existem entendimentos absolutamente opostos entre a Requerente e a AT, consiste em saber se o n.º 1 e 2 do artigo 3.º do CIUC relativo à incidência subjetiva do imposto único de circulação consagra ou não uma presunção ilidível.

4.5 Tudo analisado e, tendo em conta, por um lado, as posições das partes em confronto, mencionadas nos pontos 1.3 e 1.4 supra e, considerando, por outro lado que a questão central a decidir é a de saber se o n.º 1 e 2 do artigo 3.º do CIUC consagra ou não uma presunção legal de incidência tributária, cumpre, neste contexto, apreciar e proferir decisão.

5 QUESTÃO DA ERRADA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA NORMA DE INCIDÊNCIA SUBJETIVA DO IUC

5.1 Considerando ser pacífico o entendimento, na doutrina, de que na interpretação das leis fiscais valem plenamente os princípios gerais de interpretação os quais serão, apenas e naturalmente, limitados pelas exceções e particularidades ditadas pela própria lei objeto de interpretação. Trata-se de um entendimento que tem vindo a merecer acolhimento nas Leis Gerais Tributárias de outros países e que veio também a ter assento no artigo 11.º da nossa Lei Geral Tributária, o que vem, aliás, sendo frequentemente sublinhado pela jurisprudência.

É consensualmente aceite que tendo em vista a apreensão do sentido da lei, a interpretação socorre-se, a priori, em reconstruir o pensamento legislativo através das palavras da lei, o que significa, procurar o seu sentido literal, valorando-o e aferindo-o à luz de outros critérios, intervindo, os designados elementos de natureza lógica, racional ou teleológicos e de ordem sistemática:

- A propósito da interpretação da lei fiscal, há a considerar a jurisprudência, nomeadamente, os Acórdãos do STA de 05-09-2012, processo nº 0314/12, de 06-02-2013, processo 01000/12, disponíveis em www.dgsi.pt, a importância do disposto no artigo 9º do Código Civil (CC), enquanto elemento fundamental da hermenêutica jurídica;
- Dispõe o nº 1 do artigo 3º do CIUC 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 encontrem registados”;
- A formulação usada no referido, artigo, socorre-se da expressão “considerando-se” o que suscita a questão de saber se, a tal expressão, pode ser atribuído um sentido presuntivo, equiparando-se à expressão “presumindo-se”, tratando-se de expressões frequentemente utilizadas, com sentidos equivalentes;
- Como ensina Jorge Lopes de Sousa, in Código do Procedimento e do Processo Tributário, Anotado e Comentado, volume I , 6ª Edição, Área Editora, SA, Lisboa 2011, p. 589, que em matéria de incidência tributária, as presunções podem ser reveladas pela expressão “presume-se” ou por expressão semelhante, aí se mencionando diversos exemplos dessas presunções, referindo-se a constante no artigo 40º, nº 1 do CIRS, em que se usa a expressão “ presume-se” e a constante no artigo 46º nº 2, do mesmo Código, em que se faz uso da expressão “considera-se”, enquanto expressão com um efeito semelhante àquela e, consubstanciando, igualmente, uma presunção;

- Na formulação legal exarada no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC, em que se consagrou uma presunção, revelada pela expressão “considerando-se”, de significado semelhante e de valor equivalente à expressão “presumindo-se”, em uso desde a criação do imposto em questão;
- O uso da expressão “considerando-se” mais não visou do que o estabelecimento de uma aproximação mais vincada e nítida entre o sujeito passivo do IUC e o efetivo proprietário do veículo, o que está em sintonia com o reforço conferido à propriedade do veículo, que passou a constituir o facto gerador do imposto, nos termos do artigo 6.º do CIUC;
- A relevância e o interesse da presunção, em causa, que historicamente foi revelado por intermédio da expressão “presumindo-se” e que agora, se serve da expressão “considerando-se”, reside na verdade e na justiça que, por essa via, se confere às relações fiscais e, que corporizam valores fiscais fundamentais, permitindo tributar o real e efetivo proprietário e não aquele que, por circunstâncias de diversa natureza, não passa, por vezes, de um aparente e falso proprietário. Se o caso, assim não fosse considerado, não se admitindo e relevando a apresentação de elementos probatórios destinados à demonstração de que o efetivo proprietário é, afinal, pessoa diferente da que consta do registo e, que inicialmente, e em princípio, se supunha ser o verdadeiro proprietário, aqueles valores seriam objetivamente postergados.

5.2 Há a considerar, também, o princípio da equivalência, inscrito no artigo 1.º do CIUC, que tem subjacente o princípio do poluidor-pagador e, concretiza a ideia nele inscrita de que quem polui deve, por isso, pagar (v. Fernanda Alves e Nuno Vitorino, “O Balanço da Reforma da Fiscalidade Automóvel”p. 42 e sgs; Sérgio Vasques, in “ O princípio da equivalência como critério de igualdade Tributária”, Almedina, 2008, p. 312 sgs, e, também, o do mesmo autor “Reforma da Tributação Automóvel: problemas e perspectivas”, Fiscalidade, n.º 10, 2002, p. 79 e sgs).O referido principio

tem assento constitucional, na medida em que representa um corolário do disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 66.º da constituição, tendo, também, assento no direito comunitário, seja ao nível do direito originário, artigo 130.º-R, do Tratado de Maastrich (Tratado da União Europeia, de 07-02-1992), onde o aludido princípio passou a constar como suporte da Política Comunitária, no domínio ambiental e que visa responsabilizar quem contribui com os prejuízos que advêm para a comunidade, decorrentes da utilização dos veículos automóveis, sejam assumidos pelos seus proprietários-utilizadores, como custos que só eles devem suportar.

5.3 Atentos os factos supra descritos, importa salientar que os já referidos elementos de interpretação, sejam os relacionados com a interpretação literal, apoiada nas palavras legalmente utilizadas, sejam as respeitantes aos elementos lógicos de interpretação, de natureza histórica ou de ordem racional, apontam, todos eles, no sentido de que a expressão “considerando-se” tem um sentido equivalente à expressão “presumindo-se”, devendo, assim entender-se que o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do CIUC consagra uma presunção legal que, face ao artigo 73.º da LGT, onde se estabelece que “As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”, será necessariamente ilidível, o que significa que os sujeitos passivos são, em princípio, as pessoas em nome de quem tais veículos estejam registados. Serão, pois, essas pessoas, identificadas nessas condições a quem a AT se deve, necessariamente, dirigir;

- Mas será, em princípio, dado que no quadro de audição prévia, de carácter obrigatório, face ao disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, a relação tributária poderá ser reconfigurada, validando-se o sujeito passivo inicialmente identificado ou redireccionando-se o procedimento no sentido daquele que for, afinal, o verdadeiro e efetivo, sujeito passivo do imposto em causa.

- O contribuinte tem o direito de ser ouvido, mediante audição prévia (José Manuel Santos Botelho, Américo Pires Esteves e José Cândido de Pinho, in Código do Procedimento Administrativo, Anotado e Comentado, 4ª edição, Almedina, 2000, anotação 8 do artigo 100º).
- A audição prévia que, naturalmente, se há-de concretizar em momento imediatamente anterior ao procedimento da liquidação, corresponde à sede e altura própria para, com certeza e segurança se identificar o sujeito passivo do IUC.

6 SOBRE O VALOR JURIDICO DO REGISTO

6.1 Relativamente ao valor jurídico do registo, importa notar o que estabelece o nº 1 do artigo 1º do Decreto-Lei nº 54/75, de 12 de Fevereiro (diversas vezes alterado, sendo a última por via da Lei nº 39/2008, de 11 de Agosto), quando estatui que “o registo de veículos tem essencialmente por fim dar publicidade à situação jurídica dos veículos a motor e respetivos reboques, tendo em vista a segurança do comércio jurídico”:

- O artigo 7º do Código do Registo Predial (CRP), aplicável, supletivamente, ao registo de automóveis, por força do artigo 29º do CRA, dispõe que
- “O registo definitivo constitui presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define”;
- O registo definitivo não constitui mais do que uma presunção ilidível, admitindo, por isso, contraprova, como decorre da lei e a jurisprudência vem assinalando,

podendo ver-se, entre outros os Acórdãos do STJ nº 03B4369 de 19-02-2004 e nº 07B4528, de 2008-01-29, disponíveis em: www.dgsi.pt;

- Portanto, a função legalmente reservada ao registo é por um lado a de publicitar a situação jurídica dos bens, no caso em apreço, dos veículos e, por outro lado, permite-nos presumir que existe o direito sobre esses veículos e que o mesmo pertence ao titular, como tal inscrito no registo, não tem uma natureza constitutiva do direito de propriedade, mas apenas declarativa, daí que o registo não constitua condição de validade da transmissão do veículo do vendedor para o comprador;
- Os adquirentes dos veículos tornam-se proprietários desses mesmos veículos por via da celebração dos correspondentes contratos de compra e venda, com registo ou sem ele;
- Neste contexto cabe lembrar que, face ao disposto no nº 1 do artigo 408º do CC, a transferência de direitos reais sobre as coisas, no caso sub judice, veículos automóveis, é determinado por mero efeito do contrato, sendo que nos termos do disposto na alínea a) do artigo 879º do CC, entre os efeitos essenciais do contrato de compra e venda, avulta a transmissão da coisa;
- Face ao exposto, torna-se claro que o pensamento legislativo aponta no sentido de que o disposto no nº 1 do artigo 3º do CIUC, consagra uma presunção “juris tantum, consequentemente ilidível, permitindo, assim, que a pessoa, que, no registo, está inscrita como proprietária do veículo, possa apresentar elementos de prova destinados a demonstrar que tal propriedade está inserida na esfera jurídica de outra pessoa, para quem a propriedade foi transferida;
- O que no referente aos factos controvertidos, existem, junto aos autos documentos, que foram provados pela Requerente, tanto em sede de audição

prévia, como no pedido de pronúncia arbitral, configurando, por isso a certeza de que pertence aos respetivos proprietários/utilizadores, dos veículos, a responsabilidade subjetiva dos IUCs, nos termos do nº 1 e 2 do artigo 3º do CIUC.

7 A PRESUNÇÃO DO ARTIGO 3º DO CIUC E A DATA EM QUE O IUC É EXIGÍVEL

7.1 DATA EM QUE O IUC É EXIGÍVEL

- O IUC é um imposto de tributação periódica, cuja periodicidade corresponde ao ano que se inicia no ato da matrícula ou em cada um dos seus aniversários, conforme o disposto nos nºs 1 e 2 do artigo 4º do CIUC;
- É exigível nos termos do nº 3 do artigo 6º do referido Código;
- Sendo de referir que, quanto à liquidação do IUC tributado à Requerente sobre os veículos supra referenciados, nos anos de 2010, 2011 e 2013, há que considerar, que ao momento dos factos tributários, as viaturas em causa estavam na esfera jurídica dos proprietários/utilizadores dos referidos automóveis, porque estes detêm o uso e o gozo dos referidos veículos, pelo que nos termos do nº1 e 2 do art. 3º do CIUC, têm que ser responsabilizados, pelo pagamento da obrigação do referido *imposto*, cfr. docºs nºs 77 a 156, constantes das colunas D e M, in Anexo A, junto aos autos.

7.1.1 Em relevância sobre o ónus da prova, estipula o artigo 342º nº 1 do CC “àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado”;

7.1.2 Também o artigo 346º do CC (contra prova) determina, que “à prova que for produzida pela parte sobre quem recai o ónus probatório pode a parte contrária opor contra prova a respeito dos mesmos factos, destinados a torná-los duvidosos; se o conseguir, é a questão decidida contra a parte onerada com a prova.” (Como afirma Anselmo de Castro, A., 1982, ED. Almedina Coimbra, “Direito Processual Civil Declaratório”, III, p. 163, “recaindo sobre uma das partes ónus probatório, à parte contrária basta opor contra prova, sendo esta uma prova destinada a tornar duvidosa os factos alegados pela primeira”.

Assim, no caso dos autos, o que a Requerente tem que provar, afim de ilidir a presunção que decorre quer do artigo 3º do CIUC quer do próprio Registo Automóvel, é que ela Requerente não era proprietária dos veículos em causa no período a que dizem respeito as liquidações impugnadas. Propõe provar, segundo resulta dos autos, é que a propriedade dos veículos, não lhe pertenciam nos períodos a que as liquidações dizem respeito. Apresentando, assim, as faturas de venda e os contratos de locação dos veículos constantes dos documentos, 77 a 152, identificados nas, colunas D e M, constante do Anexo A, junta aos autos, que se dão por integralmente reproduzidas, para todos os efeitos legais.

7.2 ILISÃO DA PRESUNÇÃO

- A Requerente, como se refere em 3.1., relativamente aos factos provados, alegou, com o propósito de afastar a presunção, não ser sujeito passivo do imposto, aquando da ocorrência dos factos tributários, oferecendo para o efeito os seguintes documentos;
- Faturas de venda aos respectivos locatários e a terceiros e, contratos de locação (cfr, documentos junto aos autos com os nºs, 77 a 152, identificados nas D e M, constante do ANEXO A, junto aos autos);

- Ora, esses documentos, gozam, da presunção da veracidade prevista no nº 1 do artigo 75º da LGT. Decorrendo daqui, que à data em que o IUC era exigível quem detinha a propriedade dos veículos automóvel eram os legítimos proprietários e utilizadores e não a Requerente, devido à tipologia do contrato de locação financeira (leasing) e respectivas vendas.

8 OUTRAS QUESTÕES RELATIVAS À LEGALIDADE DOS ATOS DE LIQUIDAÇÃO

- Relativamente à existência de outras questões atinentes à legalidade dos atos de liquidação, tendo em conta que está ínsito no estabelecimento de uma ordem de conhecimentos dos vícios, tal como o previsto no artigo 124º do CPPT, que procedendo o pedido de pronúncia arbitral baseado em vícios que impedem a renovação das liquidações impugnadas, fica prejudicado, porque inútil, o conhecimento de outros vícios, pelo que não se afigura necessário conhecer das demais questões suscitadas.

9 REEMBOLSO DO MONTANTE TOTAL PAGO

- Nos termos do disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 24º do RJAT e, em conformidade com o aí estabelecido, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação, vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos de procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários "Restabelecer a situação que

existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”

- Trata-se de comandos legais que se encontram em total sintonia com o disposto no artigo 100º da LGT, aplicável ao caso, ex vi, do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 29º do RJAT, no qual se estabelece que “ A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, correspondendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”;
- O caso constante nos presentes autos, suscita a manifesta aplicação das mencionadas normas, posto que na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, referenciados, neste processo, terá, por força dessas normas, de haver lugar ao reembolso dos montantes pagos, seja a título do imposto pago(cfr., docºs nºs 1 a 76, constantes do Anexo A), seja dos correspondentes juros compensatórios, como forma de alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

10 DO DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS

- A declaração da ilegalidade e consequente anulação de um ato administrativo confere ao destinatário do ato o direito à reintegração da situação em que o mesmo se encontraria antes da execução do ato anulado.
- No âmbito da liquidação do imposto, a sua anulação confere ao sujeito passivo o direito à restituição do imposto pago, acrescidos dos correspondentes juros

compensatórios e, em regra, o direito a juros indemnizatórios, nos termos do nº 1 do artigo 43º da LGT e, artigo 61º do CPPT.

- Pelo que tem a Requerente direito a juros indemnizatórios sobre o montante de imposto pago referente às liquidações anuladas.

11 DECISÃO

Face ao exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- Julgar procedente o pedido de declaração da ilegalidade da liquidação do IUC, respeitante aos anos de: 2010, 2011 e 2012, relativamente aos veículos automóveis identificados no presente processo, anulando-se, consequentemente, os correspondentes atos tributários;
- Julgar procedente o pedido de condenação da Administração Tributária no reembolso da quantia indevidamente paga, no montante de €9.317,28 (nove mil, trezentos e dezassete euros e vinte e oito cêntimos), condenando a Autoridade Tributária e Aduaneira a efetuar estes pagamentos;
- Deve, também, a AT efetuar o pagamento correspondente ao montante devido aos juros indemnizatórios, sobre o imposto pago referente às liquidações anuladas, nos termos do nº 1 do artigo 43º da LGT, ex vi, do nº 2 do artigo 61º, do CPPT (Redação da Lei nº 55-A/2010, de 31-12, entrada em vigor, em 2011-01-01).

VALOR DO PROCESSO: Em conformidade com o disposto nos artigos 306º nº 2 do CPC e 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 9.317,28.

CUSTAS: De harmonia com o n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00, nos termos da Tabela I, anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se, as partes.

Lisboa, 2017-07-10

O Árbitro

Maria de Fátima Alves

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