

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 141/2019-T

Tema: IRC – Tributações Autónomas relativas a viaturas ligeiras de passageiros;
Presunção.

* Decisão arbitral anulada por acórdão do STA de 23 de março de 2022, Processo n.º 92/21.9BALS

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Luís Menezes Leitão e Jorge Bacelar Gouveia, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

I – RELATÓRIO

1. No dia 28 de Fevereiro de 2019, A..., S.A., NIPC..., com sede na ..., n.º..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto tributário de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2018..., referente ao exercício de 2015, na parte atinente a tributações autónomas sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros, no valor de €122.725,90, assim como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2018... que teve o referido acto tributário como objecto.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que não se encontram sujeitos a tributação autónoma os encargos relacionados com despesas de representação contraídas em exclusivo no âmbito do escopo empresarial, referente aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros afectas exclusivamente à sua actividade, na medida em que a sua utilização é única e exclusivamente efectuada com vista à prossecução das actividades de serviço público de rádio e televisão, pelo que o acto tributário ora impugnado padece de vício de violação de lei, por violação do disposto no artigo 88.º do CIRC.
3. No dia 01-03-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 22-04-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 14-05-2019.
7. No dia 17-06-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. No dia 12-09-2019, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.

9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma sociedade de direito português e de capitais exclusivamente públicos cujo objecto consiste na prestação dos serviços públicos de rádio e televisão, nos termos das leis da rádio e da televisão e do respectivo contrato de concessão, bem como o exercício de quaisquer actividades, industriais ou comerciais, relacionadas com a actividade de rádio e televisão, na medida em que não afectem a prossecução destes serviços públicos.
- 2- A Requerente encontra-se, e encontrava-se em 2015, sujeita ao regime geral de tributação em IRC.

- 3- Em 31-05-2016, a Requerente submeteu a declaração anual de rendimentos Modelo 22 de IRC, relativa ao ano de 2015, na qual apurou um lucro tributável de €2.673.964,77 que, após a dedução de prejuízos fiscais, gerou uma matéria colectável positiva de €802.189,43.
- 4- A Requerente apurou, ainda, um montante de tributações autónomas em IRC de €212.618,34, distribuídos da seguinte forma:

Tipo de encargo e Taxa	Valor base (€)	Tributação Autónoma (€)
Despesas de representação (10%)	223.337,88	22.333,79
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros com valor de aquisição inferior a € 25.000 (10%)	919.677,81	91.967,78
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros com valor de aquisição de € 25.000 a € 35.000 (27,5%)	101.711,01	27.970,53
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros com valor de aquisição igual ou superior a € 35.000 (35%)	83.095,72	29.083,50
Encargos dedutíveis com ajudas de custo e de compensação pela deslocação de viatura própria do trabalhador (5%)	825.254,82	41.262,74
Total	2.153.077,24	212.618,34

- 5- A importância relativa às tributações autónomas foi abatida ao imposto a recuperar.
- 6- Em 14-11-2016, a Requerente submeteu uma declaração Modelo 22 de IRC de substituição, relativa ao exercício de 2015, de forma a corrigir o montante das retenções na fonte.
- 7- Com a referida declaração de substituição, o montante das tributações autónomas não sofreu qualquer alteração.

- 8- Após a notificação do deferimento do benefício relativo ao Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE), a Requerente submeteu, em 19-12-2017, uma nova declaração Modelo 22 de IRC de substituição, relativa ao exercício de 2015.
- 9- O montante das tributações autónomas não sofreu qualquer alteração com a entrega da referida declaração de substituição.
- 10- Na sequência da entrega da declaração modelo 22 de substituição, foi emitida a liquidação de IRC n.º 2018..., de 28 de fevereiro de 2018, da qual consta o montante de €212.618,34 referente a tributações autónomas.
- 11- A Requerente dispõe, e dispunha em 2015, de uma frota automóvel na qual se incluem viaturas ligeiras de passageiros (doravante, apenas “VLP”).
- 12- A Requerente opera, e operava em 2015, em todo o território nacional.
- 13- A Requerente possui, e possuía em 2015, delegações nas cidades de Lisboa e Porto e nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira.
- 14- A actividade normal da Requerente exige, e exigia em 2015, a deslocação constante de pessoas e de material para diversos pontos do país.
- 15- A realização de uma reportagem requer que um ou mais elementos de uma equipa de reportagem da Requerente se desloquem pessoalmente até ao local onde ocorra o evento relevante para a notícia.
- 16- No exercício de 2015, os encargos com viaturas ligeiras de passageiros suportados pela Requerente ascenderam a €932.578,89 e a respectiva tributação autónoma cifrou-se em €122.725,90, assim discriminada:

Tipo de encargo	Encargos suportados com VLP			Total	Tributação Autónoma
	Escalão I (*)	Escalão II (**)	Escalão III (***)		
Combustível	177.281,31	22.705,93	10.691,55	210.678,79	27.714,30
Rendas	252.864,66	33.385,92	10.350,96	296.601,54	38.090,43
Seguros	58.099,54	8.942,43	3.923,12	70.965,09	9.642,21
Portagens e estacionamento	103.683,89	16.120,25	10.074,11	129.878,25	18.327,40
Conservação e reparação	174.039,06	11.140,18	15.241,59	200.420,83	25.802,01
IUC	20.329,73	2.400,77	1.303,89	24.034,39	3.149,55
Total	786.298,19	94.695,48	51.585,22	932.578,89	122.725,90

(*) Escalão I - viaturas com valor de aquisição inferior a € 25.000

(**) Escalão II - viaturas com valor de aquisição entre € 25.000 e € 35.000

(***) Escalão III - viaturas com valor de aquisição igual ou superior a € 35.000

- 17- Os encargos com as VLP sujeitos a tributação autónoma foram contabilizados como gastos em contas com as rubricas 6226 (conservação e reparação), 6242 (combustíveis), 6251 (deslocações e estadas), 6261 (rendas e alugueres), 6263 (seguros) e 6812 (impostos indirectos).
- 18- As viaturas ligeiras de passageiros geradoras dos encargos tributados autonomamente estão identificadas no documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, que aqui se dá por reproduzido.
- 19- Pelo menos parte das viaturas a que se reportam os encargos discriminados na coluna “Escalão I” do quadro constante do ponto 16 supra, contém o logótipo da A... .
- 20- As viaturas referidas no ponto anterior não são atribuídas a um colaborador ou colaboradores específicos, antes se encontrando guardadas nas garagens e parques de estacionamento da Requerente.
- 21- A utilização das mesmas referidas viaturas obedece a regras e procedimentos internos, estabelecidas na Ordem de Serviço n.º..., de 22 de Novembro de 1985, aprovada pelo Conselho de Gerência da A... e na Circular da Direcção de Recursos Humanos da A... n.º 10, de 21 de Julho de 2006, relativa à requisição de transporte.
- 22- A Requerente dispõe de serviços gestores de viaturas, cuja entidade responsável varia consoante a área geográfica à qual estão afectas as viaturas, que têm como missão gerir a sua frota automóvel, conforme artigo 2.º da Ordem de Serviço n.º..., de 22 de Novembro de 1985.
- 23- Nos termos do artigo 6.º, n.º 1 da Ordem de Serviço n.º..., de 22 de Novembro de 1985, *“Compete aos serviços gestores de viaturas decidir a afetação do meio de transporte adequado, como também, quando se trate de viaturas da empresa, designar os respectivos condutores”*.
- 24- De acordo com o artigo 7.º, n.º 1 da Ordem de Serviço n.º..., de 22 de Novembro de 1985, compete aos serviços gestores de viaturas *“controlar e fiscalizar a utilização das mesmas, designadamente os respectivos consumos de combustível, face ao fim para que foram destinadas, bem como assegurar, sempre que necessário, a respectiva manutenção”*.

- 25- Conforme o disposto no artigo 4.º da Ordem de Serviço n.º..., de 22 de Novembro de 1985, sempre que um colaborador da Requerente necessita de uma viatura para o exercício das suas funções, a área requisitante deve, com uma antecedência determinada, preencher e entregar aos serviços gestores das viaturas uma requisição de transporte, que é designada como “*modelo 376*”.
- 26- A requisição de transporte modelo 376 contém, designadamente, a seguinte informação:
- o nome do requisitante;
 - o programa ao qual a viatura está afectada;
 - o número e a identificação dos passageiros;
 - a identificação do condutor;
 - a descrição pormenorizada do percurso;
 - data, hora e local de partida;
 - data e hora previstas para o regresso;
 - percurso efectivo.
- 27- Nos termos do artigo 4.º, n.º 2 e 3 da Ordem de Serviço n.º..., de 22 de Novembro de 1985 e da Circular, depois de devidamente preenchida, a requisição é autorizada pelo responsável, com função equivalente ou superior a chefe de serviço e entregue aos serviços gestores das viaturas antes do final do dia anterior ao do respectivo serviço.
- 28- Determina a Ordem de Serviço n.º..., de 22 de Novembro de 1985 que os serviços gestores de viaturas devem harmonizar as diversas requisições e ajustar os meios disponíveis de forma a reduzir ao mínimo o número de viaturas a deslocar.
- 29- Quando se encontra concluído o serviço que motivou a requisição de transporte, os serviços gestores de viaturas completam o preenchimento da requisição modelo 376 com o número de quilómetros efectivamente percorridos para validar a correcta utilização da viatura.
- 30- Após a conclusão do serviço, a requisição de transporte é sujeita à análise da área de transporte em que foi solicitada, da Secretaria Geral e da Direcção de Recursos Humanos, que verificam os quilómetros percorridos e os consumos de combustível.
- 31- Nos termos do artigo 8.º, n.º 4 da Ordem de Serviço n.º..., de 22 de Novembro de 1985, “*Não são permitidos desvios aos itinerários normalmente utilizados nas deslocações,*

nem o transporte de pessoas que não estejam ao serviço da A..., salvo fundamentação bastante e obtida autorização prévia dos serviços gestores das viaturas”.

- 32- Após a conclusão dos serviços para que foram requisitadas, as viaturas são devolvidas às garagens afectas aos serviços gestores ou aos locais por estes autorizados.
- 33- Conforme o disposto no artigo 7.º, n.º 2 e 3 da Ordem de Serviço n.º..., de 22 de Novembro de 1985, em Janeiro de cada ano, é elaborado pelos serviços e pelos responsáveis a quem estão afectas as viaturas um relatório do seu estado de conservação, com indicação, designadamente, do número de quilómetros no final do mês de Dezembro.
- 34- Compete aos serviços gestores assegurar o cumprimento das obrigações fiscais inerentes à detenção do veículo, como é o caso do pagamento do IUC.
- 35- Os parques de estacionamento de onde as viaturas são retiradas e para onde são depois recolhidas estão sujeitos a vigilância permanente tanto por profissionais de segurança como por sistema de videovigilância, no caso de Lisboa.
- 36- O sistema de videovigilância detecta a matrícula de qualquer viatura em movimento de entrada ou saída nas portarias das instalações da A..., o que permite registar a hora e o dia em que as viaturas partem e regressam aos parques de estacionamento.
- 37- A identificação do condutor das viaturas é feita pelos catões magnéticos de controlo de acesso.
- 38- As VLP da Requerente dispõem de um sistema de gestão de frotas e localização via GPS, que podem ser acedidos, se necessário.
- 39- Através da tecnologia de localização GPS é possível dispor de informação sobre a localização da viatura, tempo de viagem, velocidade e distância percorrida.
- 40- Às requisições de transporte são agregados relatórios das viagens correspondentes.
- 41- O início de funcionamento de cada viatura depende da identificação do condutor através de um cartão magnético.
- 42- A Requerente suporta todos os encargos com a manutenção das VLP, nomeadamente: combustíveis, portagens, despesas com estacionamento, rendas, despesas com os seguros das viaturas.

- 43- Nas situações em que os colaboradores pagam directamente as despesas decorrentes do uso das viaturas, a factura correspondente é emitida com os dados de identificação da Requerente, sem prejuízo do posterior reembolso ao colaborador.
- 44- Quanto ao abastecimento de combustíveis, a Requerente dispõe de um cartão frota que é utilizado para o abastecimento das viaturas sempre que se revele necessário.
- 45- Conforme o disposto no artigo 7.º, n.º 1 da Ordem de Serviço n.º..., de 22 de Novembro de 1985, os abastecimentos de combustíveis são efectuados pelos colaboradores que as utilizam e sujeitos a fiscalização e controlo por parte dos serviços gestores.
- 46- Para além das VLP da frota, a Requerente dispõe de VLP que se encontram contratualmente afectas a determinados trabalhadores e constituem uma componente da remuneração destes (“VLP da Estrutura”), no entanto, a Requerente distingue as VLP da sua frota das VLP da Estrutura afectas a certos colaboradores.
- 47- Não se conformando com o valor das tributações autónomas sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros, a Requerente apresentou em 30-05-2018, uma reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC respeitante ao exercício de 2015.
- 48- Na referida reclamação graciosa, a Requerente peticionou a anulação da autoliquidação de IRC referente ao ano de 2015 na parte correspondente às tributações autónomas sobre encargos com as VLP da sua frota, no montante de €122.725,90.
- 49- A Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- 50- Da referida decisão consta, para além do mais, o seguinte:

28. Em concreto, no que se refere às tributações autónomas que incidem sobre despesas dedutíveis, as mesmas visam compensar, por essa via, a perda de receita fiscal que a realização e dedução de tais despesas ocasionariam na sua ausência.
29. Assim, enquanto se permite que o sujeito passivo deduza a despesa, onera-se a sua dedução com a tributação autónoma reduzindo-se, assim, a receita fiscal perdida com a dedução da despesa e desincentivando-se a utilização futura do tipo de encargos que gerou a tributação autónoma.
28. Feitas estas considerações introdutórias sobre as tributações autónomas, podemos entrar agora na análise do regime particular dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros a ela sujeitos e cuja desoneração é, nesta sede, solicitada pela Reclamante.
29. Em primeiro lugar, podemos, desde logo, assinalar que os encargos com viaturas ligeiras de passageiros encontram-se sujeitos a tributação autónoma independentemente de serem ou não fiscalmente dedutíveis em sede de IRC.
30. Na verdade, se até ao final 2010 a tributação autónoma incidia apenas sobre os encargos dedutíveis com viaturas em sede de IRC¹⁸, o Orçamento do Estado para 2011 introduziu significativas alterações na tributação autónoma incidentes sobre viaturas, passando os encargos em causa a ser sujeitos a tributação autónoma independentemente de serem ou não fiscalmente dedutíveis em sede de IRC.

31. Assim, face à redação introduzida no artigo 88.º do CIRC pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, mesmo que os gastos suportados com viaturas não fossem dedutíveis, seriam ainda assim sujeitos a Tributação Autónoma.
 32. Com vimos, a Reclamante entende que a tributação autónoma sobre veículos não deverá existir caso seja demonstrada a empresarialidade integral das despesas a elas sujeitas.
 33. Sobre este pronto de vista, assinale-se que a sujeição a tributação autónoma das despesas incorridas com viaturas está para além do seu reconhecimento como gasto indispensável para a obtenção de rendimentos, pois face à redação introduzida no art.º 88.º pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, mesmo que os gastos com viaturas não sejam dedutíveis encontrar-se-ão sujeitos à incidência de tributação autónoma.
 34. Dito de outro modo, se fosse intenção do legislador tributar unicamente as despesas não dedutíveis relativas a viaturas, tê-lo-ia dito expressamente, o que não aconteceu.
 35. Vemos assim que o legislador não estabeleceu a necessidade de verificação de quaisquer requisitos (falta de carácter empresarial da despesa) para a tributação autónoma de despesas com viaturas, tendo esta que ocorrer sempre que se verifique a existência de um qualquer dos factos perfeita e taxativamente previstos na norma.
 36. Assinale-se, por outro lado, que o legislador identificou perfeitamente as situações de derrogação da aplicação da norma em causa, quando estabeleceu no n.º6 do artigo 88.º do CIRC os casos que se excluíam da incidência do n.º3 (encargos com viaturas afetas ao serviço público de transportes, encargos com viaturas destinados a aluguer e depreciações de viaturas relativamente às quais tinha sido celebrado o acordo previsto no n.º9, alínea b) do n.º3 do artigo 2.º do CIRS).
 37. Sendo assim, não parece curial que a "regra" (art. 88º, nº 3) seja desaplicada em casos diferentes dos previstos na "exceção" (nº 6 do artigo 88º), fazendo depender a aplicação do nº 3 do mesmo artigo da produção de prova, a realizar casuisticamente e em qualquer sector de atividade, sobre a efetiva afetação da utilização dos veículos abrangidos pela norma.
 38. Em face do exposto, não colhe a tese aqui veiculada pela Reclamante de que só existirá lugar a tributação autónoma se e quando não for provado o carácter de empresarialidade da despesa.
- ***
39. A propósito da jurisprudência do CAAD invocada pela Reclamante em abono da sua posição, refira-se que a mesma, em face do que se disse e do que adiante se dirá, não possui valor jurídico suficiente para constituir um ponto de referência na definição de situações como a dos presentes autos. Vejamos então as razões em que sustentamos esta nossa posição.
 40. Ora, no essencial, consignou-se no acórdão do CAAD, proc.628/2014-T, a seguinte tese: «*Sob o prisma que vem de se expor, as tributações autónomas [sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros] terão então materialmente subjacente uma presunção de empresarialidade "parcial" das despesas sobre que incidem, em função da supra-apontada circunstância de tais despesas se*

situarem numa linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo, sendo que, notoriamente, em muitos casos, a despesa terá efetivamente na realidade uma dupla natureza (parte empresarial, parte particular).

Confrontado com tal dificuldade, o legislador, em lugar de simplesmente afastar a sua dedutibilidade, ou inverter o ónus da prova da empresarialidade das despesas em questão (impondo, por exemplo, a demonstração de que “não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”, como faz nos artigos 65.º/1 e 88.º/8 do CIRC), optou por consagrar o regime actualmente vigente, que, não obstante, tem precisamente o mesmo fundamento, a mesma finalidade, e o mesmo tipo de resultado, que outras formas utilizadas noutras situações típicas do regime (no caso) do IRC.

Assim, do facto conhecido que é a realização de determinado tipo de gastos, o legislador tira o facto desconhecido, que é a aferição do grau de afectação empresarial do produto de tais gastos.

E será este facto desconhecido, presumido pelo legislador, que desencadeia e justifica a tributação autónoma em questão no presente processo.

Com efeito, foi por presumir que as despesas sobre que incide aquela tributação autónoma têm, por norma, uma afectação mista, havendo, por isso, um benefício injustificado na sua dedução integral, que o legislador começou, numa primeira fase, por limitar a percentagem daquelas que admitem como dedutível. Ulteriormente, por razões que pouco importarão ao caso, mas que passarão por constrangimentos de ordem orçamental, por um lado, e pela necessidade de assegurar a tributação de eventuais benefícios que particulares pudessem retirar daquelas despesas, o legislador adoptou o actual modelo de tributação autónoma das despesas que ora nos ocupam. Mas tal, não excluiu, antes complementou, aquela primitiva motivação de tributar, adequadamente, o rendimento das pessoas colectivas, distorcido pela dedução de despesas, que o legislador presume de afectação não totalmente empresarial. Ou seja: as finalidades orçamentais e, eventualmente, de tributação de fringe benefits, que possam assistir ao regime actual da tributação autónoma que nos ocupa, não excluem, antes assentam, na referida presunção de “empresarialidade parcial” das despesas sobre que recaem (e, complementarmente, na distorção da tributação do rendimento das pessoas colectivas daí decorrente).

41. Uma das primeiras críticas a apontar a esta tese é a de que ela não encontra qualquer ponto de contacto com o texto da lei e, sendo este o ponto de partida da interpretação, cabe-lhe desde logo uma função negativa, concretamente a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio nas palavras da lei.
42. Outra crítica a apontar ao aresto em análise reside no facto deste fazer tábua rasa do caminho evolutivo percorrido pela tributação autónoma dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, desde a sua implementação até à data dos factos tributários em causa, não retirando daí as ilações que, para o tema, se afiguram decisivas.
43. Acresce, por outro lado, que a tese patenteada no aludido aresto descurou, por completo, o fim visado pelo legislador com a alteração efetuada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.
44. Atenta evidência da primeira crítica, dispensamo-nos aqui de tecer quaisquer outros comentários.

45. Já a propósito dos restantes reparos apontados, explicita-se, então, em que termos entendemos que os referidos elementos de interpretação foram descurados pela decisão do CAAD.
46. Ora, a tributação autónoma dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, que foi introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro já conheceu as seguintes redacções:
- Artigo 69-A
- 3º - São tributados autonomamente, a taxa correspondente a 20% da taxa normal mais elevada, as despesas de representação e os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motocicletas, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. *Adoptada pela Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro*
- 3º - São tributados autonomamente, à taxa correspondente a 20% da taxa normal mais elevada, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. *Redacção da Decretal n.º DL 199/2001 de 1 de Junho*
- Art.º 81.º
(...)
- 3 - São tributados autonomamente, à taxa correspondente a 20% da taxa normal mais elevada, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motocicletas, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. (Redacção da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12)
- Art.º 81.º
(...)
- 3 - São tributados autonomamente, à taxa de 6%, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. (Redacção da Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro) (Redacção em vigor até 31 de Dezembro de 2004).
- Art.º 81.º
(...)
- 3 - São tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. (Redacção dada pelo art.º 29º, n.º 1 da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro)
- Art.º 81.º
(...)
- 3 - São tributados autonomamente, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica: (Redacção do artigo 1.º-A da Lei 64/2008, de 5 de Dezembro; produz efeitos desde 1 de Janeiro de 2008)
- a) À taxa de 10 %, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, efectuados ou suportados por sujeitos

passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

(Redacção do artigo 1.º-A da Lei 64/2008, de 5 de Dezembro; produz efeitos desde 1 de Janeiro de 2008)
b) À taxa de 5 %, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO₂ (índice 2) sejam inferiores a 120 g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90 g/km, no caso de serem movidos a gasóleo, desde que, em ambos os casos, tenha sido emitido certificado de conformidade.
(Redacção do artigo 1.º-A da Lei 64/2008, de 5 de Dezembro; produz efeitos desde 1 de Janeiro de 2008)

Artigo 88.º

(...)

3 - São tributados autonomamente à taxa de 10 % os encargos efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica. (Redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

47. Traçado o percurso evolutivo da tributação autónoma deste tipo de encargos, o principal dado que podemos recolher da sua análise é o de que, desde praticamente a sua introdução até à entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2010, a tributação só incidiu sobre encargos dedutíveis relacionados com viaturas ligeiras de passageiros.
48. Donde se pode extrair que a tributação em causa, desde a redacção dada ao artigo que a previa pelo Decreto-lei n.º 198/2001, de 3 de Julho até à entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2010, que alterou novamente a sua redacção, não se justificava pela eventual falta de empresarialidade das despesas, pois a dedutibilidade era um pressuposto da respetiva tributação autónoma¹⁹.
49. Neste período temporal em que a tributação autónoma incida sobre encargos dedutíveis relativos a viaturas ligeiras de passageiros, o legislador estava plenamente consciente de que este tipo de veículos era, em abstrato, suscetível de utilização indiferenciada, simultaneamente privada e empresarial.
50. No entanto, ciente de que se tornaria extremamente difícil apurar, caso a caso, que tipo de utilização teria sido dada ao veículo na realidade, o legislador fiscal consignou *ab initio* uma *tributação autónoma* sobre os encargos relativos a viaturas ligeiras de passageiros que o sujeito considerasse como dedutíveis, o que significa, na prática, uma limitação na dedução destes custos da atividade.
51. Com a alteração da redacção do artigo efetuada pela Lei n.º 55-A/2010, a tributação autónoma, como já acima se alertou, passou a incidir sobre encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, tendo sido suprimido o termo «dedutíveis».

52. Ora, a questão que agora se impõe é de saber que implicações se deverão tirar da referida alteração da redação do artigo.
53. Pois que, se anteriormente a tributação autónoma sobre viaturas ligeiras de passageiros incidia unicamente sobre despesas dedutíveis com elas relacionadas, será que a alteração da redação do artigo terá tido na base uma intenção de mudar radicalmente a forma de tributar as despesas em causa?
54. E, se assim for, deverá a tributação dos encargos com viaturas operar-se de acordo com a tese defendida na referida decisão do CAAD?
55. Ora, relativamente à redação que foi dada ao n.º3, do artigo 88.º, do Código do IRC pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, e que esteve em vigor até 31.12.2013, não é ocioso trazer aqui à colação o que se deixou expresso no relatório à proposta do Orçamento de Estado 2011, na medida em que aqui é o próprio legislador que nos revela os motivos que presidiram à alteração da disposição em causa.
56. Ora, é referido no aludido documento, sob a epígrafe «*Revisão das Taxas de Tributação Autónoma sobre Fringe Benefits*», o seguinte:
*«O Programa de Estabilidade e Crescimento anunciou a intenção de o Governo proceder a um reforço da tributação dos fringe benefits, um propósito justificado seja por razões de transparência nas práticas remuneratórias das empresas, seja por razões de evasão fiscal.
Em consequência, a Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2011 procede a uma revisão das taxas de tributação autónoma de IRC aplicáveis a estes benefícios acessórios, introduzindo duas regras essenciais de moralização do sistema. Em primeiro lugar, os encargos suportados com os automóveis da empresa, continuando a estar genericamente sujeitos a uma taxa autónoma de 10% como sucedia até agora na maior parte dos casos, passam a ficar sujeitos a taxa agravada de 20% sempre que apresentem valor mais elevado, determinado por referência aos limites estabelecidos no Código do IRC para efeitos da depreciação de viaturas. Desta maneira, pretende-se que a lei fiscal incentive a racionalização da política remuneratória das empresas, desmotivando a atribuição de viaturas como mero benefício acessório, sem prejudicar a aquisição de viaturas utilitárias para o uso corrente da sua atividade.
A par disto, alarga-se uma regra que em termos mais estreitos já figurava no artigo 88.º do Código do IRC e determina-se, com carácter de generalidade, que as taxas de tributação autónoma sofram uma elevação de 10 pontos percentuais sempre que os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais, com o que se pretende dar um sinal claro de moralização na gestão das empresas no tocante a gastos como ajudas de custo ou despesas de representação».*
57. Destaca-se do referido documento a intenção do legislador em reforçar a tributação dos *fringe benefits* através de uma revisão das taxas de tributação autónoma de IRC²⁰ que lhes sejam aplicáveis.

58. Esta revisão, cujo objetivo foi o de incentivar a racionalização da política remuneratória das empresas, desmotivando a atribuição de viaturas, operar-se-ia através do agravamento da taxa para o caso das viaturas de valor mais elevado.
59. No tocante aos encargos suportados com os automóveis da empresa, estes continuariam «a estar genericamente sujeitos a uma taxa autónoma de 10%», não se prejudicando, desta forma, a aquisição de viaturas utilitárias para o uso corrente da sua atividade.
60. Por outro, com a supressão do termo dedutíveis, passaram a ser abrangidas pela sujeição às tributações autónomas os encargos de dedutíveis e não dedutíveis, seja a não dedutibilidade determinada pelo requisito da indispensabilidade previsto no n.º1 do artigo 23.º ou pela limitação das depreciações estabelecida pela alínea e) do n.º1 do art.º 34, ambos do Código do IRC, medida que igualmente se explica pelo propósito de «*racionalização da política remuneratória das empresas*».
61. Com efeito, se anteriormente apenas se encontravam sujeitas a tributação autónoma as despesas dedutíveis relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros, passam agora a ser igualmente objeto de tributação encargos não dedutíveis, como é o caso das «*depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos eléctricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo (...)*».
62. Esta é, a nosso ver, o sentido e o alcance com que a norma em causa deve valer, não se encontrando, quer na letra da lei, quer no seu espírito, qualquer suporte para a posição defendida no aludido acórdão.
63. Aliás, se há facto indiscutível, é o de que a tese plasmada na aludida decisão do CAAD não tem a mínima correspondência na letra da lei.
64. Em suma, com a alteração efetuada à tributação autónoma de viaturas ligeiras de passageiros pela Lei do OE 2011, o legislador visou o seguinte:
- Aumentar a taxa de tributação das viaturas de valor mais elevado;
 - Manter a taxa de tributação para as restantes viaturas;
 - Sujeitar a tributação autónoma encargos não dedutíveis relativos a viaturas, como é o caso das depreciações de viaturas ligeiras de passageiros cujo custo de aquisição tenha excedido de terminado montante a fixar pelo Governo.
65. Patenteadas estas conclusões, é notória a falta de correspondência entre a tese vertida no citado acórdão do CAAD e os propósitos que o legislador visou alcançar com a alteração legislativa da tributação autónoma das viaturas ligeiras de passageiros.
66. Pelo que, também segundo esta ordem de ideias, não merece acolhimento a posição defendida pelo Reclamante.
67. Sem prejuízo do entendimento a que chegamos sobre a primeira questão, o qual acarreta inevitavelmente que sufraguemos o entendimento no sentido de indeferir o pedido formulado pela Reclamante, assinala-se ainda que esta não logrou demonstrar nos presentes autos a «*empresarialidade*» das despesas cuja sujeição a tributação autónoma agora contesta.
68. Com efeito, nunca é possível avaliar se as operações económicas a elas respeitantes radicam ou não em razões estritamente empresariais sem a análise dos respetivos documentos justificativos.

Mais se provou que,

51- A frota VLP da Requerente não integra veículos cujo custo de aquisição seja superior a €25.000,00.

52- As viaturas a que se refere o quadro constante do ponto 16 supra, incluem viaturas de serviço entregues a colaboradores e membros dos órgãos de administração, a que não se aplicam os procedimentos atrás descritos.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, bem como a prova testemunhal produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Designadamente, as duas testemunhas inquiridas revelaram conhecimento pessoal e directo dos factos tal como foram dados como provados, tendo deposto de forma serena e coerente sobre tal matéria, de molde a não deixar dúvidas razoáveis no espírito do Tribunal acerca da sua verificação.

Em especial, no que diz respeito à matéria de facto a que se reportam os pontos 19 a 46 e 50 e 51, resultou dos depoimentos prestados que os procedimentos descritos são aplicados com rigor no que diz respeito às viaturas utilizadas na sua actividade operacional (reportagens, exteriores, realização de programas, etc.), e que entre tais viaturas não se incluem quaisquer umas com custo de aquisição superior a €25.000,00.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

B. DO DIREITO

Na presente acção arbitral, a Requerente põe em causa a tributação autónoma a que se reporta o quadro constante do ponto 16 dos factos dados como provados, alegando, em suma, a violação das normas constantes do art.º 88.º, n.ºs 3 e 5, do CIRC aplicável (redacção 2015), porquanto, em suma, alega que as viaturas que geraram os gastos sujeitos a tributação autónoma foram, no exercício em questão, integralmente utilizadas na sua actividade empresarial, não existindo margem, dentro do sistema de utilização e controlo implementado, e que vincula os seus colaboradores, para utilização particular daquelas.

As questões que se colocam nos presentes autos são, assim, as de saber, em primeiro lugar, se a norma em que assenta a tributação autónoma que a Requerente contesta tem subjacente uma presunção, se, em caso afirmativo, será legalmente possível ilidir tal presunção, e, por fim, se, no caso concreto, a Requerente logrou fazê-lo.

Vejamos então.

*

A tributação autónoma em questão nos presentes autos, incidiu sobre gastos da Requerente, com viaturas e despesas de representação.

A este respeito, dispunha o artigo 88.º do CIRC vigente à data do facto tributário em questão nos autos, no que para aqui interessa, que:

“3- São tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do

Imposto sobre Veículos, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas:

- a) 10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a (euro) 25 000;
 - b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 25 000, e inferior a (euro) 35 000;
 - c) 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 35 000. (...)
- 5 - Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, nomeadamente, as reintegrações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização. (...)"

Assim, o que cumpre apurar em primeiro lugar é a *ratio legis* das previsões normativas transcritas, verificar se a mesma assenta numa presunção e, em caso de resposta afirmativa, se a mesma foi, ou não, *in casu*, ilidida.

*

Quando se fala em tributações autónomas, como é o caso, é conveniente desde logo ter presente que está em causa um conjunto de situações díspares, que abrangerão, pelo menos, três tipos distintos, a saber:

- Tributação autónoma de determinados rendimentos (ex.: artigo 72.º do actual CIRS, e, crê-se, a prevista no actual n.º 11 do artigo 88.º do CIRC);
- Tributação autónoma de determinados encargos dedutíveis (ex.: n.ºs 7 e 9 do artigo 88.º do actual CIRC);
- Tributação autónoma de outros encargos independentemente da respectiva dedutibilidade (ex.: números 1 e 2 do artigo 88.º do actual CIRC).

Sob um ponto de vista da funcionalidade/finalidade/fundamento das tributações autónomas sobre gastos (excluindo, portanto a tributação autónoma de rendimentos), têm, também sido surpreendidos vários tipos, como sejam:

- o desincentivar de determinados comportamentos do contribuinte tendentes a estar associados a situações de fraude ou evasão fiscal, como acontece, por

exemplo, com as tributações autónomas incidentes sobre despesas não documentadas, ou pagamentos a entidades sujeitas a regimes fiscais privilegiados;

- o combate à erosão da base tributável, como acontece, em geral, com as tributações autónomas incidentes sobre despesas dedutíveis;
- o desincentivar de determinados gastos de causação presumidamente não empresarial, como acontece com as tributações autónomas incidentes sobre gastos com viaturas, ajudas de custo, ou despesas de representação;
- a tributação de distribuição encapotada de rendimentos a terceiros, não tributados na esfera destes (*fringe benefits*), como acontece com as tributações autónomas incidentes sobre gastos com viaturas, ajudas de custo, ou despesas de representação;
- a penalização pela realização de determinadas despesas, que não afectam a base tributável, nem têm subjacente qualquer distribuição não tributada de rendimentos a terceiros, ou potencial fraudulento ou evasivo, mas que o legislador, porventura, terá considerado *luxuosas* ou *sumptuárias*, como acontece com as tributações autónomas sobre determinados pagamentos a gestores, administradores ou gerentes (actual artigo 88.º/13 do CIRC), bem como a tributação autónoma sobre encargos com viaturas na medida em que exceda a taxa normal IRC.

Estes dados tornam-se importantes porque por si mesmos evidenciam a disparidade e heterogeneidade das situações sujeitas a tributações autónomas, e a inutilidade de, em sede jurisprudencial, sintetizar e procurar uma natureza jurídica própria e unitária, comum a todas as situações.

*

Uma corrente doutrinal e jurisprudencial tem olhado para as tributações autónomas de uma forma genérica, ou seja, sem procurar evidenciar e relevar os distintos tipos daquelas, qualificando-as como um imposto sobre a despesa, que tributaria determinados tipos de gastos,

de uma forma totalmente desligada do rendimento, em termos de haver mesmo quem sustente que as mesmas constituem um tributo próprio, que apenas casualmente estaria integrado nos códigos do IRS e IRC.

Não obstante, tem obtido acolhimento recorrente na jurisprudência do CAAD¹, e mesmo dos tribunais tributários superiores², o entendimento de que as tributações autónomas sobre encargos dedutíveis, integram, ainda, o regime dos impostos regulados pelos códigos onde se integram, visando, ainda que de uma forma mediata, o rendimento tributado por aqueles.

Com efeito, e como se teve oportunidade de escrever noutra sede³, *“a complexidade gerada pelas sucessivas alterações na arquitetura do CIRC conduziram (...) a um edifício normativo atípico, no qual se poderá discernir um core correspondente ao que se poderá chamar IRC tout court (ou em sentido estrito), que a Requerente pretende que esgote tudo o que seja designado por IRC, e uma periferia que integra regulamentações “marginais”, subtraídas, em grande parte, à lógica, natureza e princípios do IRC tout court, mas que, não obstante, ainda se situam no “campo gravitacional” daquele.*

E é no processo de concretização desta zona de difícil definição que todas as decisões analisadas (...) operam, não podendo as mesmas ser devidamente compreendidas sem que se compreenda também que, de facto, o que todas as decisões em questão estão a fazer é apurar quais as consequências que a “gravitação” em torno do core do IRC aportam para as matérias em cada uma delas abordadas.”.

Nesse sentido, *“dentro do quadro hermenêutico acima desenhado, (...) por força da evolução histórica do respetivo regime legal, se constituiu um tipo de IRC que integra um núcleo duro (...) e um grupo de normações adjacente, que comunga de parte da lógica e do regime daquele, mas que em muitos aspectos diverge dos mesmos.”.* E, mais adiante, *“da consideração do texto legislativo, estaticamente e na sua evolução histórica, resulta que o legislador entendia, e continua a entender, que as tributações autónomas integram o IRC,*

¹ Cfr., p. ex., decisões dos processos 187/2013-T, 209/2013-T, 246/2013-T, 260/2013-T, 292/2013-T, 37/2014-T, 94/2014-T e 242/2014-T.

² Cfr. Ac. do TCA-Sul de 08-03-2018, proferido no processo 1294/14.0BELRS. Cfr. também o Ac. do STA de 27-09-2019, proferido no processo 0146/16.

³ Cfr. por todos a decisão arbitral do processo 94/2014-T, disponível em www.caad.org.pt.

senão enquanto imposto stricto sensu, pelo menos em termos de fazerem parte do mesmo regime fiscal unitário”.

Isto porque “o regime legal das tributações autónomas em questão nos autos apenas faz sentido no contexto da tributação em sede de IRC. Ou seja, desligado do regime legal deste imposto, carecerão aquelas do seu principal referente de sentido. A sua existência, o seu propósito, a sua explicação, no fundo, a sua juridicidade, apenas é devidamente compreensível e aceitável no quadro do regime legal do IRC.”.

Daí que não “se entenda que “a definição de IRC constante dos artigos 1.º e 3.º do CIRC” esteja “realmente ultrapassada por uma nova definição de aplicação transversal/geral”, sendo essa uma postura epistemológica própria de um conceptualismo que, liminarmente, se repudiou.

Pelo contrário: trata-se do reconhecimento daquilo que, face ao quadro legal vigente, se impõe como o mais razoável: o abandono definitivo de qualquer definição de aplicação transversal/geral de IRC, e o reconhecimento do regime deste como uma realidade complexa e multifacetada, irreduzível a uma definição daquela índole, que apenas um conceptualismo fundamentalisticamente abstracionista poderá pressupor.”.

Por isso, “Tudo aquilo que se tem vindo a dizer evidencia que a evolução do regime legal do IRC transmutou-o numa realidade complexa e multifacetada, aos mais diversos níveis, que se reflete, na matéria que nos ocupa nestes autos, na tal “natureza dual” de que falava o Prof. Saldanha Sanches na passagem citada no Acórdão 617/2012 do TC.

O reconhecimento desta dualidade de natureza não prejudica, contudo, como se entende estar subjacente quer à citação em causa quer à jurisprudência que a cita, que se considere que o sistema, apesar de dual, seja o mesmo⁴. Dito de outro modo, apenas faz sentido falar-se de um sistema dual, se o sistema em questão, globalmente considerado, for, ainda, o mesmo. Caso contrário falar-se-ia não de um sistema de natureza dual, mas de dois sistemas distintos, o que, por tudo o que se vem dizendo, não será o que ocorre. E, in casu, o sistema será o regime do IRC, que operando ora pelo lucro, ora pelos gastos, visa e prossegue as

⁴ Daí a referência a um IRC em sentido estrito/amplio, reflexo da tal dualidade.

finalidades próprias daquele imposto, incluindo, evidentemente, a arrecadação de receita para o Estado.”.

Por fim, *“Em jeito de conclusão, face a tudo o que se vem de expor, e em favor de um rigor conceptual, dir-se-á ainda que se pendem para o entendimento de que as tributações autónomas, tal como existem actualmente, se poderão configurar como um imposto “híbrido”⁵, incidindo sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas colectivas, e não sobre o consumo ou a despesa, pois não apresentarão as principais características desta forma de tributação”.*

O quanto vem de se dizer, ecoa, de alguma forma, na jurisprudência que vem sendo produzida pelo Tribunal Constitucional (TC), como acontece com o Acórdão 197/2016, de 13-04-2016⁶.

Com efeito, reconhecendo o TC que a matéria das tributações autónomas é *“regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento”*, confirma o mesmo Tribunal que a mesma *“é materialmente distinta da tributação em IRC”*, e que *“estamos (...) perante factos tributários distintos e que são objeto de um tratamento fiscal diferenciado”*, indo mesmo ao ponto de afirmar que *“o IRC e a tributação autónoma são impostos distintos”* e que aquela tributação *“nada tem a ver com a tributação do rendimento e os lucros”*, afirmações que terão de ser lidas, julga-se, *cum grano salis*, enquadrando-as nas limitações que as contextualizam, reportando-as à existência de uma *“base de incidência”* consistente em *“certas despesas que constituem factos tributários autónomos”*, e na *“sujeição a taxas específicas”*, compreendendo-se assim que a tributação autónoma *“nada tem a ver com a tributação do rendimento e os lucros imputáveis ao exercício económico da empresa”* (o que não quer dizer que seja alheia ao rendimento e lucros em geral), e que a distinção entre a tributação autónoma e o IRC, sendo profunda e vincada, se deve cingir ao necessário para salvaguardar a especificidade daquela ao nível da respectiva teleologia, base de incidência e taxas específicas, sem prejudicar a integração no mesmo edifício normativo.

Efectivamente, crê-se, não estará o TC a defender que a tributação autónoma constitui um imposto sobre a despesa *stricto sensu*, completamente alheio e distinto do IRC, sob pena

⁵ Integrando, o tal sistema de natureza dual, já acima aludido.

⁶ Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160197.html>.

de, não só ser desmentido pela sistemática da lei fiscal⁷ e, expressamente, pelo próprio legislador⁸, como também de condenar irremediavelmente as tributações autónomas a uma inconstitucionalidade formal, por violação do disposto na al. i) do artigo 165.º, n.º 1 da CRP⁹, na medida em que as leis autorizativas da criação daquelas não licenciaram a criação de um novo imposto sobre a despesa¹⁰.

Terá então presente o TC que a tributação autónoma será, pelo menos, uma tributação compensatória de IRC que, por o ser, é IRC (sem sentido amplo) também.

O próprio STA, discordando, de um ponto de vista de princípio, com a qualificação, reconheceu já também que *“o legislador (bem ou mal e, a nosso ver, mal) sempre as considerou como IRC, incluindo o seu regime legal no âmbito do respectivo código (pelo menos desde a referida Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro)”*¹¹.

*

Naturalmente que quem considere as tributações autónomas que ora nos ocupam um tributo directamente incidente sobre a despesa, concluirá que as normas sob interpretação, do artigo 88.º, números 3 e 5 do CIRC vigente à data do facto tributário, não integrarão qualquer presunção, formulando, directamente, o real objecto da sua incidência – a despesa.

Não se considera, todavia, que seja esse o entendimento mais correcto, entendendo-se, antes, como se expôs, que as tributações autónomas em causa se poderão configurar como um imposto “híbrido”, incidindo sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas colectivas, e não sobre o consumo ou a despesa, pois não apresentarão as principais

⁷ Cfr., por exemplo, que em sede de IRS a tributação autónoma apenas é devida pelos contribuintes que possuam ou devam possuir contabilidade organizada (artigo 73.º, n.º 2), e já não pelos que optem pelo regime simplificado. Também em IRC, as tributações autónomas previstas no actual n.º 15 do art.º 88.º do CIRC, não são aplicáveis aos sujeitos passivos sujeitos ao regime simplificado. Naturalmente que se a tributação autónoma fosse estritamente um imposto sobre a despesa, completamente alheio e distinto dos impostos sobre o rendimento onde se insere, nada justificaria que os sujeitos passivos empioresariais sujeitos ao regime simplificado, não vissem as suas despesas tributadas autonomamente.

⁸ Cfr. os artigos 12.º, 23.º-A, n.º 1, al. a) e 88.º, n.º 21, todos do CIRC actual, e de onde resulta expressamente que o IRC inclui as tributações autónomas.

⁹ *“É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo:(...) i) Criação de impostos”* (sublinhado nosso).

¹⁰ Cfr., por todas, a pioneira Lei 101/89, de 29-12, que, no n.º 3 do seu artigo 25.º, autorizou o Governo a *“tributar autonomamente em IRS e IRC”*, e não a criar um novo imposto, sobre a despesa.

¹¹ Cfr., p. ex., Ac. do STA 27-09-2017, proferido no processo 0146/16, já citado.

características desta forma de tributação, não incidindo, igualmente, sobre o património, e enquadrando-se numa problemática da tributação dos rendimentos relativamente à qual o legislador entendeu actuar a dois níveis (separada ou simultaneamente): não aceitar a dedutibilidade de alguns gastos, na totalidade ou parcialmente, e/ou tributá-los autonomamente.

Neste quadro, as tributações autónomas ora em questão nos autos, tal como inicialmente configuradas nos Códigos do IRS e IRC, integrariam, em sentido amplo, o elenco de normas anti-abuso específicas, detectando-se alguma similitude no respectivo fundamento material, por exemplo, com a norma do artigo 23.º-A/1/r) do CIRC aplicável, que dispõe que:

“1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: (...)

r) As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal identificado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças como um regime de tributação claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.”.

Ou seja, nos casos relativos as tributações autónomas sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros, o legislador podia ter optado por um regime semelhante ao estatuído na norma transcrita, vedando pura e simplesmente a respectiva dedutibilidade, ou condicionando-a nos mesmos termos dessa norma, ou noutros que entendesse adequados.

Em vez disso, inicialmente, optou o legislador por não ir tão longe, quedando-se o regime legal de IRC (e de IRS) sobre os gastos em causa num patamar aquém daquele, ao permitir-se a dedutibilidade dos encargos em causa, contra o pagamento imediato de uma parte do lucro tributável que, presente ou futuramente, irá ser afectado por tal dedução, bem como do imposto sobre rendimentos presumivelmente distribuídos de forma encapotada (*fringe benefits*).

Não obstante, será ainda assim patente, crê-se, a similitude dos regimes, bem como das preocupações e finalidades que lhes estão subjacentes.

O que vem de se dizer tem, deste modo, subjacente a constatação de que as tributações autónomas sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros, devem grande parte da sua

razão de ser à circunstância de que será, objectivamente, inviável a tributação integral numa base rigorosa, em sede de IRS, nos potenciais beneficiários dos gastos sujeitos àquelas (o que equivaleria a uma tributação dos *fringe benefits* como foi concebida e aplicada na Austrália e na Nova Zelândia).

Não se ignora assim que as tributações autónomas do tipo que aqui nos ocupa têm uma vertente dirigida directamente para o rendimento de pessoas singulares. Tal como têm, de resto, uma vertente penalizadora – no sentido de impositiva de um tratamento desfavorável – relativamente ao tipo de despesas que as desencadeiam. Contudo, estas vertentes não esvaziam, nem, muito menos, impossibilitam, uma outra vertente, igualmente relevante, indissociavelmente interligada com o rendimento, no caso, das pessoas colectivas.

Entende-se, então, que, por via das imposições em causa, também se visa, pelo menos na mesma medida, disciplinar a utilização pelas empresas de gastos que podem ser necessários, numa parte, à prossecução da actividade comercial, mas que – tendo por base um juízo de normalidade – também ocorrerão em benefício de pessoas singulares que acabam por deles fruir a título particular e não profissional. Só que, não dispondo a Administração Tributária de nenhuma “*fita métrica*” para fazer tal separação, vem o legislador optando, já há bastante tempo, pela introdução no Código do IRC desta parcela que já considerava objectivamente, à data dos autos, uma imposição, no mínimo, semelhante, ao IRC, mesmo que se considere questionável tal disposição (bem como a actual redacção, a respeito da inclusão no IRC, das tributações autónomas no artigo 23º-A do Código do IRC).

Isto mesmo refere o STA, no já citado Acórdão de 27-09-2017, proferido no processo 0146/16, onde se pode ler que:

“I - As tributações autónomas, inicialmente previstas como meio de combater a evasão e fraude fiscais, designadamente as despesas confidenciais e não documentadas, reportavam-se a encargos fiscalmente não dedutíveis; posteriormente, na prossecução da obtenção de receita fiscal, o seu âmbito foi progressivamente alargado a **despesas cuja justificação do ponto de vista empresarial se revela duvidosa** e a despesas **que podem configurar uma atribuição de rendimentos não tributados a terceiros**, relativamente às quais a dedutibilidade só era admitida se acompanhada pela tributação autónoma.

II - Estando em causa tributações autónomas respeitantes a “encargos com viaturas”, “despesas de representação” e “encargos com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalho”, i.e., respeitantes a despesas dedutíveis, a ratio legis parece ser, não só a de obviar à erosão da base tributável e consequente redução da receita fiscal, mas também a de tributar (na esfera de quem os distribui) rendimentos que de outro modo não conseguiriam ser tributados na esfera jurídica dos seus beneficiários.”¹².

Reconhecem-se aqui, assim, aquelas características que há já alguns anos a doutrina vem apontando às tributações autónomas em causa, como sejam:

- a) a tributação autónoma começa por fazer sentido porque os custos/gastos relevam como componentes negativas do lucro tributável do IRC. É isso que motiva os sujeitos passivos do IRC a relevar um valor tão elevado quanto possível desses gastos para diminuir a matéria tributável do IRC, a colecta e, consequentemente, o imposto a pagar;
- b) pretende-se desincentivar esse tipo de gastos em sujeitos passivos que apresentam resultados negativos mas que, independentemente disso, continuam a evidenciar estruturas de consumo pouco ou nada compagináveis com a saúde financeira das suas empresas;
- c) trata-se, em tese mais geral, de modelar o sistema fiscal de modo que este revele um certo equilíbrio tendo em vista uma melhor repartição da carga tributária efectiva entre contribuintes e tipos de rendimento;
- d) considera-se desfavoravelmente determinados gastos em que, reconhecidamente, não é fácil determinar a medida exacta da componente que corresponde a consumo privado, e relativamente aos quais é conhecida a prática geral de abuso na sua relevação.

Melhor ou pior, as tributações autónomas ora em causa deverão ser assim entendidas como uma forma de obstar a determinadas actuações abusivas, que o “normal” funcionamento do sistema de tributação se demonstrou incapaz de impedir, sendo que outras formas de

¹² Sublinhado nosso.

combater tais actuações, incluindo, nalguns casos, formas mais gravosas para o contribuinte, eram possíveis.

Este carácter antiabuso das tributações autónomas ora em causa será não só coerente com a sua natureza “anti-sistémica” (como acontece com todas as normas do género), como com uma natureza presuntiva, apontada quer pelo Prof. Saldanha Sanches quer pela jurisprudência que, amiúde, o cita.

*

Sob o prisma que vem de se expor, as tributações autónomas em análise deverão então ser entendidas, conforme se verá de seguida, como contendo, formal e materialmente, uma presunção de empresarialidade “*parcial*” das despesas sobre que incidem.

Efectivamente, por definição, conforme resulta do art.º 349.º do Código Civil, as presunções “*são ilações que a lei ou julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido*”.

No caso, reconhecendo-se, como parecer ser maioritariamente o caso, que as tributações autónomas são IRC, e não um imposto sobre a despesa, não será possível, crê-se, senão concluir que a tributação autónoma que nos ocupa terá natureza presuntiva.

Com efeito, e como também se pode ter por pacífico actualmente, considera-se que o facto tributário que desencadeia a incidência da tributação em causa é o gasto.

Não obstante, o que é tributado – se, como se entende, não estamos perante um imposto sobre a despesa – é o rendimento das pessoas singulares ou colectivas, então só se pode concluir que de um **facto conhecido** – o gasto – a lei firma um **facto desconhecido**, o rendimento das pessoas singulares ou colectivas que presume, e que, por via da tributação autónoma em causa visa, em última linha, sujeitar a tributação.

E tal presunção fundar-se-á, julga-se, na já supra-apontada constatação da “*empresarialidade parcial*” normalmente inerente ao tipo de gastos sujeitos à tributação autónoma que nos ocupa.

É por, sob um ponto de vista da normalidade das coisas, as viaturas ligeiras de passageiros serem necessárias à actividade normal das empresas, mas, concomitantemente, serem, sob o ponto de vista da mesma normalidade, utilizadas em benefício pessoal de

indivíduos com aquelas relacionados (sócios, membros de órgãos sociais, colaboradores), que, por um lado se presume, a atribuição encapotada de rendimentos em espécie a terceiros, e, por outro e por isso mesmo, se tem como *duvidosa* (para utilizar a expressão do STA no aresto atrás citado) a *empresarialidade* (integral) dos gastos com aquelas.

A supra-apontada circunstância de tais gastos se situarem numa linha cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial, produtiva, daquilo que é despesa privada, de consumo, sendo que, notoriamente, em muitos casos, a despesa terá efectivamente na realidade uma dupla natureza (parte empresarial, parte particular), torna extremamente difícil, de um ponto de vista geral e abstracto, determinar em termos funcionais qual a parte que é empresarial e qual a parte que é particular do gasto.

Confrontado com tal dificuldade¹³, o legislador, em lugar de simplesmente afastar a dedutibilidade de gastos que, sob um ponto de vista da normalidade, satisfazem, pelo menos em parte, necessidades empresariais, ou inverter o ónus da prova da empresarialidade das despesas em questão (impondo, por exemplo, a demonstração de que “não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”, como faz nos artigos 23-A.º/1/r) e 88.º/8 do CIRC aplicável¹⁴), optou por consagrar o regime actualmente vigente, que, não obstante, tem precisamente o mesmo fundamento, a mesma finalidade, e o mesmo tipo de resultado, que outras formas utilizadas noutras situações típicas do regime (no caso) do IRC.

Assim, no fundo, do facto conhecido que é a realização de determinado tipo de gastos, o legislador tira o facto desconhecido, que é a aferição da contribuição dos mesmos para a formação do lucro tributável do sujeito passivo e da distribuição de rendimentos em espécie a terceiros.

E será este facto desconhecido, presumido pelo legislador, que justifica e legitima a tributação autónoma em questão no presente processo. Com efeito, foi por presumir que as despesas sobre que incide aquela tributação autónoma têm, por norma, uma afectação *mista* (não ocorrendo em benefício exclusivo da empresa, mas também de terceiros), havendo, por

¹³ Note-se que dificilmente se justificaria, que com base nesta dificuldade de prova, se impedisse a mesma, dizendo-se, no fundo, ao interessado, que como lhe será muito difícil fazer a prova da medida/exclusividade da utilização empresarial, está impedido de a fazer.

¹⁴ A discricionariedade do processo legislativo licenciaria que o legislador aplicasse o mesmo mecanismo que entendeu adequado para as despesas a favor de sociedades *off-shore*, a outras despesas, designadamente as aqui em questão.

isso, um benefício injustificado na sua dedução integral, que o legislador começou, numa primeira fase, por limitar a percentagem daquelas que admitia como dedutível.

*

Conforme, de resto, se aponta, na decisão da reclamação graciosa, o regime das tributações autónomas que ora nos ocupam, foi objecto de alterações ao longo dos tempos, com especiais desenvolvimentos na última década.

Entre estas, e sob o ponto de vista do que ora releva, será de apontar a operada pela Lei 55-A/2010 de 31/12 (Lei do Orçamento para 2011)¹⁵, por meio da qual se veio a cindir, em sede de IRC, a tributação autónoma das despesas de representação da tributação autónoma sobre encargos com veículos, passando aquelas para uma norma à parte, o n.º 7, que até aí se limitava a definir o conceito de despesas de representação e a eliminar dos n.ºs 3 e 4 a referência à dedutibilidade dos encargos aí tributados autonomamente, ao mesmo tempo que deixava tal referência na norma análoga do artigo 73.º/2 do CIRS, e que a introduzia na nova redacção que então dava ao n.º 7 do artigo 88.º do CIRC.

Ou seja, o legislador retirou a menção ao carácter dedutível das despesas com viaturas sujeitas a tributação autónoma em IRC, mantendo-o em IRS, e mantendo-o também no que às despesas de representação dizia respeito, e que até aí sempre tinham tido o mesmo tratamento que aquelas, situação ainda mais incompreensível quando, com a Lei n.º 2/2014, de 16-01, o legislador manteve a omissão da referência expressa à dedutibilidade dos encargos a sujeitar a tributação autónoma nos termos do n.º 3 do artigo 88.º do CIRC, não obstante na intervenção operada 15 dias antes em IRS, aquando da Lei n.º 83-C/2013, de 31-12, ter mantido tal referência, na regulação das tributações autónomas correspondentes.

Evidentemente que, neste quadro errático nenhuma conclusão definitiva se pode tirar quanto ao propósito da intervenção legislativa em causa, se é que algum houve, sendo, ainda, de notar, que quando efectivamente pretendeu, noutros casos, que os encargos dedutíveis e não dedutíveis fossem sujeitos a tributação autónoma, o legislador disse-o expressamente, como se

¹⁵ O regime emergente da Lei em questão, não foi objecto de análise na decisão 628/2014T, nem no Ac. do TCA-Sul de 08-03-2018, proferido no processo 1294/14.0BELRS, porquanto os factos tributários em questão nesses processos verificaram-se antes da entrada em vigor daquela Lei.

verificava, então, nos n.ºs 1 e 7 do artigo 88.º do CIRC, o que não ocorreu no caso dos novos n.ºs 3 e 4 do mesmo artigo.

Não obstante, por não ser matéria em discussão no caso *sub iudice*, não cumprirá aqui retirar conclusões sobre se, à data dos factos tributário ora em causa, a tributação autónoma em questão se restringia ainda, ou não, a encargos dedutíveis, questão que não interferirá, crê-se, com as conclusões a tirar na matéria que nos ocupa, conforme *infra* se verá.

Relevante, antes, será a exposição de motivos constante do relatório à proposta de Orçamento de Estado 2011, onde se pode ler que:

“O Programa de Estabilidade e Crescimento anunciou a intenção de o Governo proceder a um reforço da tributação dos fringe benefits, um propósito justificado seja por razões de transparência nas práticas remuneratórias das empresas, seja por razões de evasão fiscal.

Em consequência, a Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2011 procede a uma revisão das taxas de tributação autónoma de IRC aplicáveis a estes benefícios acessórios, introduzindo duas regras essenciais de moralização do sistema. Em primeiro lugar, os encargos suportados com os automóveis da empresa, continuando a estar genericamente sujeitos a uma taxa autónoma de 10% como sucedia até agora na maior parte dos casos, passam a ficar sujeitos a taxa agravada de 20% sempre que apresentem valor mais elevado, determinado por referência aos limites estabelecidos no Código do IRC para efeitos da depreciação de viaturas. Desta maneira, pretende-se que a lei fiscal incentive a racionalização da política remuneratória das empresas, desmotivando a atribuição de viaturas como mero benefício acessório, sem prejudicar a aquisição de viaturas utilitárias para o uso corrente da sua actividade.”

No contexto do valor relativo dos motivos externalizados numa matéria intervencionada de forma reiterada sem qualquer critério ou visão sistemática, como é a das tributações autónomas, não poderá de se deixar de considerar relevante a assunção pelo legislador de que o propósito da intervenção operada, visou especificamente a tributação de *fringe nefefits*, associando expressamente os encargos com viaturas ligeiras à política remuneratória das empresas, pela concessão a terceiros de benefícios acessórios.

Ou seja, à motivação de mitigação do benefício fiscal decorrente da realização de despesas não totalmente coincidentes com o interesse empresarial (notando-se que na exposição de motivos transcrita, é reconhecida expressamente a necessidade das viaturas ligeiras de

passageiros para o uso corrente da actividade empresarial), veio adicionar-se de forma mais vinculada a pretensão de tributação de benefícios acessórios, como motivação/causa da imposição da tributação autónoma em causa.

Mas tal, não excluiu, antes complementou, aquela primitiva motivação de tributar, adequadamente, o rendimento das pessoas colectivas, distorcido pela dedução de despesas, que o legislador presume de afectação não totalmente empresarial. Ou seja: as finalidades orçamentais e de tributação de *fringe benefits*, que possam assistir ao regime alterado da tributação autónoma que nos ocupa, não excluem, antes assentam, na referida presunção de “*empresarialidade parcial*” das despesas sobre que recaem (e, complementarmente, na distorção da tributação do rendimento das pessoas colectivas daí decorrente).

Efectivamente, só se verificarão *fringe benefits* no caso de a afectação empresarial não ser integral, e no caso de a afectação empresarial ser integral, não ocorrerão aqueles.

E se – o que, repete-se, aqui não se discute nem se aprecia – da alteração legislativa em apreço resultou a sujeição a tributação autónoma das despesas com viaturas ligeiras de passageiros dedutíveis ou não dedutíveis, daí não decorrerá qualquer alteração, pelo contrário, crê-se, na natureza presuntiva diagnosticada àquele tipo de tributação.

É que o que foi afirmado e realizado foi que a tributação autónoma em questão assume (presume) finalidades remuneratórias associadas às despesas a ela sujeitas, para além de concomitante e necessariamente, assumir (presumir) que aquelas não têm uma afectação exclusivamente empresarial, o que, como se viu, está estreitamente relacionado, e é pressuposto, daquela primeira circunstância.

Daí que a questão que persiste em emergir, independentemente de a tributação autónoma em causa abranger apenas encargos dedutíveis ou, também, encargos não dedutíveis, é a saber qual a legitimação e o fundamento para a imposição de tributação autónoma, quando o contribuinte demonstrar, para lá de qualquer dúvida razoável, que os gastos em que incorreu têm uma afectação estritamente empresarial, não decorrendo das mesmas, consequentemente, quaisquer benefícios acessórios para terceiros.

Será legítimo operar a norma de incidência em questão (e não se tem conhecimento que seja contestado que se trata efectivamente de uma norma de incidência) perante a demonstração,

para lá da dúvida razoável, de que os seus fundamentos materiais (a não empresarialidade integral e vertente remuneratória distributiva de benefícios acessórios) não ocorrem?

No pressuposto de que se está perante tributação de IRC (no caso), e não perante um imposto autónomo sobre a despesa em si, não se vislumbra outra resposta que não no sentido negativo.

E tal conclusão será reforçada, por outra alteração introduzida pela Lei 55-A/2010, e desenvolvida em posteriores intervenções legislativas, da qual resultou a imposição de tributação autónoma aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, com taxas superiores à taxa normal de IRC, daí resultando, na prática, a indedutibilidade de tais despesas, agravada com a tributação autónoma na parte excedente àquela taxa normal.

Assim, ao aditar o n.º 14 ao artigo 88.º do CIRC, que veio consagrar que as taxas de tributação autónoma previstas no artigo em causa seriam elevadas em 10% quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem os respectivos factos tributários, a referida Lei 55-A/2010 veio impor àqueles sujeitos passivos, que incorressem nas despesas a partir daí abrangidas pelo n.º 4 do art.º 88.º do CIRC, uma taxa de tributação autónoma de 30%, quando a taxa de IRC então vigente era de 25%.

Esta tendência veio a agravar-se com a Lei n.º 2/2014, de 16-01, que, na redacção então introduzida para o n.º 3 do art.º 88.º do CIRC, consagrou novos escalões de taxas de tributação autónoma de 10%, 27,5% e 35%, para uma taxa normal de IRC, à data, de 23%.

Ora, verificando-se que:

- as tributações autónomas em causa integram o sistema de IRC, que é um imposto sobre o rendimento;
- que as mesmas se legitimam, assumida e consensualmente, perante uma presumida empresarialidade parcial dos gastos, associada e derivada da distribuição de benefícios acessórios a terceiros;
- que, com base em tais fundamentos, meramente em função do valor de aquisição das viaturas a que se reportam os encargos sujeitos a tributação autónoma (valores esses não especialmente elevados), e/ou da ocorrência ou não de prejuízos fiscais, afastam *in totum* a dedutibilidade de tais encargos, e ainda oneram o sujeito passivo com um pagamento que pode exceder, actualmente, em mais do dobro a taxa normal de IRC (45% para a tributação autónoma

conjugada da al. c) do n.º 3 do art.º 88, com o n.º 14 do mesmo artigo, para uma taxa normal de IRC de 21%);

não se poderá deixar de concluir, julga-se, que tais normas de incidência não poderão operar, demonstrado que seja que os encargos em questão tiveram uma afectação integralmente empresarial, inexistindo, conseqüentemente, qualquer distribuição de benefícios acessórios a terceiros.

Com efeito, não passaria, seguramente, qualquer teste de constitucionalidade, a norma que não só afastasse *in totum* a dedutibilidade de determinados gastos, como ainda impusesse ao sujeito passivo a obrigação de pagamento de imposto por ter incorrido naqueles, mesmo estando provado que os mesmos foram necessários e integralmente afectos à actividade empresarial daquele.

*

Não obstará à conclusão retirada, crê-se a letra das normas dos números 3 e 5 do art.º 88.º do CIRC aplicável, ao contrário do que se entende na decisão da reclamação graciosa.

Efectivamente, a circunstância de o texto legal não empregar a expressão “presume-se”, ou equivalente, e de não prever expressamente um meio de ilisão da presunção, ao contrário do que acontece, por exemplo, no n.º 8 do art.º 88.º em causa, não invalida que a norma de incidência que nos ocupa integre, nos termos previamente demonstrados, uma presunção, sendo, de resto, comum que tal aconteça.

Assim, por exemplo, o art.º 6.º do Código do IUC, relativo à definição do facto gerador da obrigação de imposto, refere que este “(...) *é constituído pela propriedade do veículo, tal como atestada pela matrícula ou registo em território nacional*”, o que não invalida que se venha entendendo que a matrícula ou registo em território nacional constituam meras presunções da propriedade do veículo, susceptíveis de ilisão¹⁶.

De resto, analisando questão análoga, noutro contexto, é certo, o STA explicou já que: “De todo o modo, para os efeitos previstos nesse art. 73º e no art. 64º do CPPT, deve entender-se igualmente, (Neste sentido se concluiu no ac. do STA, de 29/2/2012, no proc. nº 0441/11,

¹⁶ Cfr., por exemplo, neste sentido a decisão arbitral proferida no processo 106/2018T do CAAD, disponível em www.caad.org.pt.

com apoio na doutrina: cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, I Vol., 6ª ed., 2011, anotações 2 e 3 ao art. 64º, pp. 585 a 588, que cita Soares Martinez, Direito Fiscal, 7ª ed., p. 126 e Nuno Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, volume II, p. 56.) que a referência a normas de incidência é utilizada na acepção lata (as que «definem o plano de incidência, ou seja, o complexo de pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, assim como os elementos da mesma obrigação») e não apenas na acepção mais restrita (normas que indicam o sujeito passivo e a definição da matéria colectável, sem abranger a sua determinação).

E dado que as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão «presume-se» ou semelhante, mas «também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objectiva», quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores, afigura-se-nos que, no caso, sendo o rendimento colectável de IRS «o que resulta do englobamento das várias categorias auferidos em cada ano» (art. 22º do CIRS), também aqui é de concluir que «... as normas que ficionam valores para efeitos de determinar a medida dos rendimentos contêm presunções implícitas, já que não se pode aceitar, à face do princípio constitucional da igualdade, que se queiram tributar rendimentos inexistentes; por isso, as ficções de valores de matéria tributável foram introduzidas na lei no pressuposto de que correspondem à realidade os valores determinados por via de presunção.

Em situações deste tipo, está-se perante a aplicação de presunções contidas em normas de incidência objectiva (conceito em que se englobam as normas sobre determinação da matéria tributável de natureza substantiva, como é jurisprudência assente do TC), pelo que os interessados podem ilidi-las, ao abrigo do disposto no art. 73º da LGT, e fazer uso do procedimento de ilisão de presunções previsto neste art. 64º do CPPT; é admissível ilidir as presunções implícitas porque o que se pretende «sempre» é tributar rendimentos reais e não inexistentes e é por esta razão, de se querer «sempre» tributar valores reais, que o art. 73º da LGT permite «sempre» ilidir presunções.

É esta a interpretação que está em sintonia, por um lado, com o princípio enunciado no art. 11º, nº 3, da LGT de que, nos casos de dúvida sobre a interpretação das normas tributárias «deve atender-se à substância económica dos factos tributários» e, por outro lado, com o princípio da

igualdade na repartição dos encargos públicos, que impõe que a tributação da generalidade dos contribuintes, sempre que possível, assente na realidade económica subjacente aos factos tributários e não se compagina com a existência de casos especiais de tributação com base em valores fictícios em situações em que é conhecido ou é apurável o valor real dos factos tributários: como a tributação de rendimentos inexistentes conduziria a que quem os não teve fosse tributado como quem os teve e tal ofende o princípio da igualdade, é «sempre» possível demonstrar a realidade dos rendimentos, ilidindo o que se presume nas normas relevantes para a fixação de valores para o seu cálculo.

Pode tributar-se com base em ficções de rendimentos, quando a lei os presume, mas só se pode fazê-lo porque se presume que os valores dos rendimentos ficcionados são os que correspondem à realidade, admitindo-se «sempre» a prova de que há dissonância entre os rendimentos ficcionados e a realidade.» (Jorge de Sousa, loc. cit. anotação 5, pp. 589-591, concluindo que também no n.º 2 do art. 44.º do CIRS se estabelece uma presunção implícita de rendimento.)

Aliás, referindo-se à previsão constante deste n.º 2 do art. 44.º do CIRS (e bem antes do aditamento dos respectivos n.ºs. 5 a 7, que veio a ser operado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31/12, aditamento este que, nas palavras do supra citado acórdão n.º 211/2017, do Tribunal Constitucional, terá sido determinado com vista à concretização dos valores jurídico-constitucionais relevantes em matéria fiscal, especificamente quanto à incidência do imposto), também Xavier de Basto (IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pp. 445-448.) já ponderava que esta disposição «... tem de ser interpretada no sentido de que se limita a estabelecer uma presunção sobre o valor de realização, que cede perante prova em contrário, ou seja, prova de que o valor de realização foi efectivamente inferior ao valor tomado como base para a liquidação do IMT», sendo que, se assim não for, poderemos estar a tributar um rendimento normal, em vez do rendimento real operado com a transmissão e sendo certo que, de todo o modo, a Fazenda Nacional sempre continuará defendida de manobras evasivas sobre o valor de realização.”¹⁷.

*

¹⁷ Ac. de 11-10-2017, proferido no processo 0880/16.

Em suma, condensando o quanto se expôs anteriormente, considera-se, na esteira do que vêm sido os desenvolvimentos jurisprudenciais na matéria, que a tributação autónoma que nos ocupa, tendo como facto tributário imediato a realização de uma despesa, não se constitui como um verdadeiro imposto sobre aquela, mas, antes, integra o sistema de tributação (no caso) do IRC, legitimando-se e justificando-se à luz da teleologia própria daquele.

Neste quadro, e especificamente, a tributação autónoma sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros funda-se materialmente no pressuposto, baseado na normalidade das coisas, de que as viaturas ligeiras de passageiros adquiridas pela generalidade das empresas tem uma afectação mista (simultaneamente empresarial e particular), da qual decorre a atribuição a terceiros de benefícios acessórios, não tributados em sede do respectivo imposto sobre o rendimento.

Assim, sendo, como se julga que é, a despesa que desencadeia a incidência da tributação autónoma em questão, constituir-se-á como um facto conhecido, do qual o legislador retira os factos desconhecidos que são a diminuição ilegítima do rendimento do sujeito passivo por meio de uma despesa não integralmente justificável à luz de critérios empresariais, e a distribuição de rendimentos (benefícios acessórios) não tributados a terceiros.

Presume, em suma, o legislador que as despesas com viaturas ligeiras de passageiros implicam, por regra (o que se poderá ter por verdade), a diminuição parcialmente artificial ou ilegítima do rendimento do sujeito passivo que nelas incorre, por um lado, e a atribuição a terceiros de rendimentos (benefícios acessórios) não tributados.

*

Face à conclusão que vem de se operar, cumpre então apurar se a presunção que se identificou, é, ou não, susceptível de ser ilidida.

A este propósito, dispõe o artigo 350.º/2 do Código Civil:

“As presunções legais podem, todavia, ser ilididas mediante prova em contrário, excepto nos casos em que a lei o proibir.”

Em coerência, dispõe o artigo 73.º da LGT:

“As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.”

Face ao quadro legal apontado, haverá que concluir que a presunção que acima de detectou deverá, em coerência, considerar-se como abrangida pela possibilidade de ilisão genericamente consagrada nos artigos 350.º/2 do Código Civil e 73.º da LGT, o que se afigura, de resto, conforme a uma proporcional e adequada distribuição do ónus probatório, na medida em que incidindo as tributações autónomas em causa sobre despesas de empresarialidade à partida *não evidente*, será o contribuinte quem estará melhor posicionado para demonstrar que tal requisito se verifica em concreto.

O reconhecimento desta natureza presuntiva das tributações autónomas em causa nos autos, nos termos acima expostos, será, para além de tudo o mais, uma salvaguarda da sua constitucionalidade, na medida em que estará garantida quer a possibilidade da respectiva dedução integral pelo contribuinte, quer a sua não dedução, consoante o lado para o qual a presunção que lhes está subjacente seja, concretamente e em cada caso, infirmada, assim se assegurando, devidamente, a conformidade do regime legal em questão com os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, que seriam desnecessária (e, ocasionalmente, como é o caso, desproporcionalmente) truncados, pela estatuição de uma presunção inilidível da parcialidade da afectação empresarial das despesas em questão.

Este entendimento foi, de resto, afirmado expressamente (embora ao nível da fundamentação) no Acórdão do TCA-Sul de 08-03-2018, proferido no processo 1294/14.0BELRS, em cujo sumário se pode ler que:

“O reconhecimento da natureza presuntiva das normas em apreço constitui uma salvaguarda da não inconstitucionalidade das mesmas.”.

Considerando-se, nos termos previamente expostos, que na tributação autónoma sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros o legislador o legislador presume que as despesas com viaturas ligeiras de passageiros implicam, por regra, a diminuição parcialmente artificial ou ilegítima do rendimento do sujeito passivo que nelas incorre, por um lado, e a atribuição a terceiros de rendimentos (benefícios acessórios) não tributados, a ilisão de tal presunção passará pela demonstração de que o rendimento do sujeito passivo não foi artificialmente ou ilegitimamente diminuído pelas despesas em questão, e que não houve a atribuição a terceiros de rendimentos (benefícios acessórios) não tributados.

O que, equivale por dizer, por implicar ambas as referidas demonstrações, que a presunção detectada poderá ser ilidida mediante a demonstração da *afecção integralmente empresarial* dos gastos que, de outro modo, seriam sujeitos à tributação autónoma.

*

Aqui chegados, torna-se necessário, então, aferir se, em concreto, a presunção da norma do artigo 88.º, n.ºs 3 e 5, do CIRC vigente à data do facto tributário, acima determinada, foi, ou não, ilidida.

Neste âmbito, julga-se que juízo de empresarialidade (integral ou parcial) a formular deverá ser de natureza objectiva, ou seja, formulado face à situação de facto tal como ela se configura na sua globalidade juridicamente relevante, e não de natureza subjectiva, atendo-se, unicamente, ao propósito ou motivação do(s) sujeito(s) passivo(s) envolvido(s).

Dito de outro modo, o que relevará não será a intencionalidade do sujeito passivo (não bastará, portanto, que este demonstre que o propósito da aquisição e manutenção das viaturas ligeiras de passageiros era a sua utilização exclusiva para os fins da empresa), mas a realidade empresarial objectivamente existente, em termos de se verificar que desta resulta, para lá de qualquer dúvida razoável, a exclusão – sob um ponto de vista da normalidade – da possibilidade de utilização para fins privados das viaturas ligeiras de passageiros, no quadro da licitude.

À luz destes critérios, e compulsada a matéria de facto dada como provada, a conclusão que há que retirar é que a Requerente logrou demonstrar que **parte** das viaturas que integram a sua frota de veículos ligeiros de passageiros, está funcionalmente afectada, de forma exclusiva, à sua actividade empresarial.

Com efeito, aquilo que se apurou foi que a Requerente possui um considerável número de viaturas ligeiras de passageiros, com valor de aquisição inferior a €25.000,00, que são indispensáveis ao exercício da sua actividade empresarial, as quais estão identificadas com o seu logótipo, que não são atribuídas a um colaborador ou colaboradores específicos, antes se encontrando guardadas nas garagens e parques de estacionamento da Requerente, e cuja utilização obedece a regras e procedimentos internos, estabelecidas na Ordem de Serviço n.º..., de 22 de Novembro de 1985, aprovada pelo Conselho de Gerência da A... e na Circular da

Direcção de Recursos Humanos da A... n.º 10, de 21 de Julho de 2006, relativa à requisição de transporte, nos termos melhor discriminados na matéria de facto.

A Requerente tinha, à data dos factos tributários em questão nos autos, implementado um sistema de controle da utilização de tais viaturas, idóneo e adequado a detectar e sancionar desvios naquela utilização, susceptível de ser controlado por terceiros, designadamente a AT.

Neste quadro, e face a tudo quanto previamente se expôs, haverá que concluir que, relativamente ao referido conjunto de viaturas, a Requerente demonstrou a respectiva afectação exclusivamente empresarial.

Não obstante, o que se retira da matéria de facto é que não é possível a este Tribunal determinar exactamente quais os gastos que se reportam a tais viaturas.

Efectivamente, a Requerente, na presente acção arbitral, alegou que tais gastos eram os que constam do quadro que integra o ponto 16 dos factos provados.

Todavia, o que resultou da prova produzida foi que os veículos sujeitos aos regime de utilização e controle atrás referido, eram apenas viaturas cujo valor de aquisição não excedia os €25.000,00, sendo que o quadro em questão discrimina encargos relativos a viaturas de valor inferior àquele valor, mas, igualmente, de valor superior.

Por outro lado, a própria Requerente reconhece que dispõe de viaturas ligeiras de passageiros que se encontram contratualmente afectas a determinados trabalhadores e constituem uma componente da remuneração destes.

Neste quadro, não é possível a este Tribunal concluir, com a necessária segurança, que todas as viaturas a que respeitam os gastos que constam do quadro que integra o ponto 16 dos factos provados, e cujo valor de aquisição não excede os €25.000,00, correspondam àquelas que se apurou estarem sujeitas ao regime de utilização acima descrito.

Resultando, da apreciação crítica da prova produzida e dos factos dados como provados que o montante dos encargos suportados com viaturas de valor de aquisição superior a €25.000,00 que consta do quadro que integra o ponto 16 dos factos provados, poderá não corresponder ao montante de encargos relativamente aos quais a Requerente ilidiu a presunção subjacente à tributação autónoma contra a qual se insurge, não é possível afirmar, nos mesmos termos, que a integralidade do montante dos encargos relativos a viaturas de valor de aquisição

inferior a €25.000,00 se reporta, exclusivamente, às viaturas que se comprova estarem exclusivamente afectas à actividade empresarial da Requerente.

Assim, sendo, não é possível a este Tribunal anular, ainda que parcialmente, o autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2018..., referente ao exercício de 2015, por não lhe ser possível determinar a medida de tal anulação.

Não obstante, pode este Tribunal afirmar a ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2018... que teve o referido acto tributário como objecto, na medida em que enferma de erro nos pressupostos de direito, ao considerar que as normas de incidência de tributação autónoma, em sede de IRC, relativas a gastos com viaturas ligeiras de passageiros, não contém uma presunção susceptível de ilusão, bem como de erro nos pressupostos de facto, ao considerar que a Requerente não fez prova da empresarialidade integral de parte dos gastos com viaturas ligeiras de passageiros, sujeitos a tributação autónoma.

Nessa medida, em que conheceu da legalidade da autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2018..., referente ao exercício de 2015 da Requerente, com violação da lei, nos termos anteriormente expostos, deverá a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2018... que teve o referido acto tributário como objecto ser anulada, devendo, em execução do presente julgado, a AT reformular tal decisão, respeitando a matéria de facto apurada nos presentes autos e aplicando o direito conforme aqui interpretado.

Não procedendo o pedido de anulação do acto de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2018..., referente ao exercício de 2015 da Requerente, im procedem igualmente os pedidos de restituição do imposto indevidamente pago e do pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2018... que teve o acto de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º

2018..., referente ao exercício de 2015 da Requerente, na medida em que conheceu da legalidade com violação da lei, nos termos anteriormente expostos;

- b) Julgar improcedentes os restantes pedidos arbitrais;
- c) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção dos respectivos decaimentos, no montante de €1.530,00 a cargo da Requerente e de €1.530,00 a cargo da Requerida.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 122.725,90, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes, na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de Novembro de 2019

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Luís Menezes Leitão – vencido, nos termos da declaração de voto anexa)

O Árbitro Vogal

(Jorge Bacelar Gouveia)

DECLARAÇÃO DE VOTO

O art. 88º, nº3, do CIRC, na redacção introduzida pela Lei 82-C/2014, de 31 de Dezembro, estabelece o seguinte:

"São tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas (...)".

Desta norma não resulta qualquer presunção, mas antes uma forma distinta do apuramento do IRC, em caso de encargos com veículos ligeiros. Não nos parece, por isso, que tenha qualquer base legal a posição que fez vencimento de que estaria aqui em causa uma mera presunção, que se poderia elidir demonstrando a empresarialidade da despesa, ou que a mesma não tinha fins abusivos ou evasivos.

Na verdade, essa interpretação tornaria absolutamente inútil o nº6 do art. 88º CIRC, que apenas exclui da tributação autónoma *"os encargos relacionados com: a) Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; e b) Viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS"*.

Sendo manifesto que a Requerente não se encontra em nenhuma das situações acima referidas, os seus encargos com viaturas automóveis estão naturalmente sujeitos a tributação autónoma, nada havendo por isso a apontar ao indeferimento da reclamação graciosa efectuado pela AT. Por esse motivo, voto vencido o presente acórdão.

(Luís Menezes Leitão)