

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 189/2018-T**

**Tema: IRC do exercício de 2014 – Tributação autónoma – Presunção.**

\*Decisão arbitral anulada por acórdão do STA de 19 de setembro de 2022, recurso n.º 91/21.0BALSb que decide em substituição.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **Partes**

**Requerente: A...., NIPC..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... ...;**

**Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**

### **I. RELATÓRIO**

- a) Em 11 de Abril de 2018 a Requerente entregou no CAAD um pedido de pronúncia arbitral (PPA) solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).

### **O PEDIDO**

- b) A Requerente pretende que o TAS (a) - anule do ato de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada contra a autoliquidação de IRC de 2014 por erro na autoliquidação quanto aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros; (b) – anule o ato tributário de liquidação adicional de IRC n.º 2016...; (c) ordene o reembolso à Requerente do montante de 12.724,31€ suportado e, bem assim; (d) – condene a AT no pagamento de juros indemnizatórios, pela privação do referido montante, nos termos do artigo 43.º da LGT.

## A CAUSA DE PEDIR

- c) A Requerente, parte do seguinte pressuposto: “... *na decisão do presente pedido de pronúncia arbitral, deverá atentar-se apenas à "fundamentação contemporânea do ato", conforme concluiu o Tribunal Arbitral no Processo n.º 400/2015-T*”, pelo que “... *o objeto imediato do presente processo arbitral é, pois, o teor — ilegal - da decisão de indeferimento (parcial) da Reclamação Graciosa apresentada e, conseqüentemente, o objeto mediato do presente processo é o ato tributário de liquidação de IRC...*” razão pela qual, defende que a AT lhe deveria ter deferido a reclamação graciosa que deduziu contra o acto de autoliquidação do IRC do exercício de 2014, na parte em que liquidou e pagou IRC erradamente;
- d) E pela razão de que quanto aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, geradores de tributação autónoma, relativos a 36 viaturas ligeiras de passageiros, verificou que foi apurado e suportado um montante superior ao efetivamente devido, uma vez que se encontram na situação - que denomina “*em pool*”.
- e) Acrescenta que “... *as "viaturas em pool" correspondem a um conjunto de viaturas (in casu, 36 viaturas) que se encontram em permanência na sede da empresa para utilização para efeitos única e exclusivamente profissionais*”.
- f) E porque “... *as normas reguladoras das tributações autónomas (i.e. o artigo 88º do Código do IRC) consubstanciam, indiscutivelmente, normas de incidência tributária*” conclui que “*qualquer presunção constante de norma de incidência tributária é suscetível de ilisão, sob pena de violação do princípio da igualdade e do princípio da tributação pelo rendimento real, conforme, de resto, se refere no artigo 73º da LGT*”;
- g) Insurge-se a Requerente contra o facto da AT nem ter sequer aceite, em sede de procedimento de reclamação graciosa, o princípio de que a norma do artigo 88º do CIRC, contém uma presunção ilidível (por força do artigo 73º da LGT), muito embora tenha entregue documentos comprovativos da forma de utilização

- exclusivamente empresarial das 36 viaturas, defendendo que ilidiu a presunção cujo ónus lhe cometa.
- h) É da forma acima descrita que a Requerente justifica a imputação de “errónea quantificação” do montante reportado na declaração de autoliquidação, em desconformidade com o artigo 73º da LGT e artigo 88º do CIRC.
  - i) Invoca a seu favor o sentido e consequências das seguintes decisões arbitrais CAAD Processos n.ºs 39/2012, 187/2013, 210/2013, 225/2013, 216/2013, 260/2013, 20/2014, 36/2014 e 649/2016-T.

### **DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)**

- j) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 12-04-2018.
- k) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 29.05.2018. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- l) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 18 de Junho de 2018, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- m) Todos estes actos se encontram documentados nos registos constantes do Sistema de Gestão Processual do CAAD que aqui se consideram reproduzidos.
- n) Logo em 18-06-2018 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 03.09.2018, juntando o Processo Administrativo (PA) composto por 8 ficheiros informatizados, designados por PA0; e PA2 a PA7, todos com 100 páginas cada um e o designado por PA8 com 62 páginas;
- o) Em 07.11.2018 realizou-se a reunião de partes do artigo 18º do RJAT, com inquirição da testemunha B..., arrolada pela Requerente, que depôs aos factos contantes dos artigos 66º a 77º do pedido de pronúncia arbitral (PPA). O Tribunal notificou a Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas, no prazo de 10 dias, sendo que o prazo para a

Requerida começou a contar com a notificação da junção das alegações da Requerente e em cumprimento do disposto no artigo 18º n.º 2º do RJAT, designou o dia 10-12-2018 para o efeito de notificação da decisão arbitral.

- p) Em 20.11.2018 a Requerente apresentou alegações escritas e em 04.12.2018 a Requerida apresentou as contra-alegações. As partes mantiveram o que já haviam referido no pedido e na resposta.

### PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- q) **Legitimidade, capacidade e representação** – As partes são legítimas, gozam de personalidade jurídica e de capacidade judiciária e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- r) **Princípio do contraditório** - Foi notificada a AT nos termos da alínea n) deste Relatório. Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual (SGP) do CAAD. Da sua junção foram sempre notificadas ambas as partes.
- s) **Excepções dilatórias** - O procedimento arbitral não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, como resulta do facto da Requerente ter apresentado o pedido de pronúncia em 11.04.2018 e a data constante da notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa ter a data de envio, via correio, de 11 de Janeiro de 2018 (página 57 do PA8 junto com a resposta da AT).

### SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERENTE

(em 81 artigos do PPA e 26 das alegações)

- t) Refere que “... dispõe de um conjunto de 36 viaturas que se encontram em permanência nas suas instalações para utilização única e exclusivamente profissional, ou seja, quando os trabalhadores ... necessitam de se deslocar, ao serviço da A..., a diversos pontos do país podem requerer a utilização das

*chamadas viaturas em "pool", sendo que ... implementou um procedimento interno - rígido, diga-se - que permite o controlo das respetivas datas de utilização, os percursos realizados e os propósitos dos referidos percursos, aferindo-se, assim, a natureza empresarial da utilização das viaturas”, concluindo que “... relativamente às "viaturas em pool" é possível afastar por completo e sem margens para dúvidas, as utilizações pessoais que pudessem ser feitas das mesmas, dado que, por exemplo, os trabalhadores são obrigados a proceder à entrega da viatura nas instalações da empresa após o cumprimento das tarefas que obrigaram à requisição da viatura”.*

- u) Sendo que “... tal procedimento interno impõe aos trabalhadores o ónus de, entre outros, efetuarem uma requisição formal das viaturas, da qual consta a hora de início de utilização, a hora de fim de utilização, o destino da deslocação, e o respetivo propósito”.
- v) Com base nos factos atrás descritos a Requerente circunscreve o presente litígio da seguinte forma: “*relativamente ao exercício de 2014, a REQUERENTE procedeu à entrega da correspondente declaração de rendimentos (Modelo 22 de IRC), em 31/7/2015, e, posteriormente, declaração de substituição em 29/7/2016*”. “*Na sequência da apresentação da declaração de rendimentos de substituição resultou um montante de IRC a pagar de € 4.897.055,23, oportunamente, pago ...*”. “*Sucedem, porém, que a autoliquidação acima mencionada enferma de errónea quantificação no que respeita ao ... montante reportado na mesma: campo 365: relativo a tributações autónomas*”, pelo que “... *apresentou Reclamação Graciosa (por erro na autoliquidação), a qual foi, no entanto, indeferida (parcialmente) pela Autoridade Tributária*”. Com efeito, “*relativamente à questão das tributações autónomas, entende a Autoridade Tributária, no projeto de decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa (parcial, a qual se reporta ao presente pedido § 52º "... entende-se que o nº 3 do artigo 88º do CIRC não contém uma presunção ilidível por aplicação do artigo 73º da LGT"*)”.
- w) É com esta posição da AT que a Requerente manifesta dissentimento e refere “... *a - única - questão a decidir, e relativamente à qual se requer a constituição do presente Tribunal Arbitral, está exclusivamente relacionada com a apreciação da*

- (i)legalidade da decisão de indeferimento (parcial) da Reclamação Graciosa ... constituindo a liquidação de IRC o objeto mediato (ato de primeiro grau) do presente processo”.*
- x) Concluindo que “... o montante de € 12.724,31 (relativo a tributações autónomas suportadas pelos encargos incorridos com viaturas ligeiras de passageiros que se encontram "em pool"), foi erroneamente sujeito a tributação autónoma, porquanto tais encargos possuem uma natureza exclusivamente empresarial”.
- y) Do ponto de vista da aplicação do direito refere “... entendemos que o artigo 73º da LGT proíbe a existência de presunções inilidíveis no domínio das normas de incidência tributária ... porque, conforme referido no Acórdão nº 211/2003, de 28 de Abril de 2003, do Tribunal Constitucional, "(...) uma presunção inilidível, neste domínio [incidência tributária], viola o princípio constitucional da igualdade, conexas com o da capacidade contributiva (...)", “ou seja, qualquer presunção constante de norma de incidência tributária é suscetível de ilisão, sob pena de violação do princípio da igualdade e do princípio da tributação pelo rendimento real, conforme, de resto, se refere no artigo 73º da LGT”, sendo certo que “... as normas reguladoras das tributações autónomas (i.e. o artigo 88º do Código do IRC) consubstanciam, indiscutivelmente, normas de incidência tributária”.
- z) Pela razão de que “... tal presunção assenta no facto de as despesas/encargos sobre as quais incide a tributação autónomas se encontrarem numa linha de interceção daquilo que se considera despesas privadas e despesas com carácter empresarial”.
- aa) Relativamente à prova da “empresarialidade” integral das 36 viaturas ligeiras de passageiros utilizadas em “pool” refere que “... existe controlo rigoroso das entradas e saídas destas viaturas, bem como o correspondente registo de horas de entrada e horas de saída -, o que permite fazer o controlo e confirmação da utilização no horário normal de trabalho e somente ao serviço da REQUERENTE não existindo qualquer margem para a sua utilização durante a noite ou fins-de-semana para fins pessoais”, sendo que os “... exemplos de formulários de requisição destas viaturas constituem prova documental disto mesmo: aquelas viaturas em concreto não são atribuídas a quaisquer trabalhadores em concreto, apenas, circulam para efeitos empresariais e profissionais, sendo expressamente

*proibida a sua utilização em horários que não sejam o horário normal de trabalho”, pelo que “... terá de se considerar ilidida a presunção que sobre as mesmas impende, não sendo legítima a sua tributação por se considerar demonstrada a empresarialidade dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros e, conseqüentemente, concluir-se pela sua não sujeição a tributação autónoma por ter sido ilidida a presunção de não empresarialidade”.*

- bb) Termina pedindo a anulação da decisão que lhe indeferiu a reclamação graciosa, a anulação parcial da autoliquidação de IRC, na parte da colecta de 12 734,21 euros, e que a AT lhe pague os juros indemnizatórios com fundamento no artigo 43º e 100º da LGT e no artigo 61º do CPPT.
- cc) Em alegações a Requerente tomou posição sobre a parte II-2 da Resposta da AT sob a epígrafe “da proibição do Tribunal Arbitral Singular decidir com recurso à equidade”, refutando tal pretensão e sustenta o que já tinha sustentado em sede de PPA.

### **SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA**

(em 130 artigos da resposta e em 126 artigos das contra-alegações)

- dd) A Requerida propugna por uma leitura diferente dos factos aqui em presença e da lei.

#### **O recurso à equidade**

- ee) Começa por referir que “*no caso dos veículos automóveis, ... prevê-se que todos os custos suportados são tributados à taxa de 10%, significando isto que mesmo aceites como indispensáveis para a formação do lucro tributável, os ditos gastos não evitam, por força da norma, a correspondente tributação em sede de tributação autónoma*”, “*e o mesmo se diga do teor do artigo 88.º, n.ºs 7 e 9, do CIRC, aí se prevendo que mesmo sendo ambos dedutíveis para efeitos do artigo 23.º do CIRC – e por isso considerados necessários para a obtenção exclusiva do rendimento da empresa –, os custos devem ser tributados em sede de tributações autónomas*”.

- ff) Retira a seguinte conclusão: “... o intérprete do artigo 88.º do CIRC não pode deixar de concluir que o legislador fiscal quis apenas referir-se aos tipos de veículos ali identificados”, porquanto resulta “... claramente dos n.ºs 3, 7 e 9 do artigo 88.º do CIRC que o legislador não pretendeu excluir da sujeição a tributação autónoma os encargos relacionados com veículos, salvo nas situações claramente evidenciadas na exceção prevista na parte final do n.º 3 e no n.º 6 do referido artigo 88º”, “dito de outro modo, a interpretação propugnada pela Requerente não encontra na letra da lei o mínimo respaldo que pudesse criar no intérprete algum tipo de dúvida a tal respeito”, concluindo que “a persistente ênfase que a Requerente faz à especial natureza da sua actividade comercial e ao contexto da utilização dos seus veículos não são argumentos minimamente aptos a afastar aquilo que a lei fiscal expressa e claramente consagra: a sujeição a tributação autónoma ...”, uma vez que “... pretende a Requerente subrepticamente abrir recurso à equidade, justificar uma justiça no caso concreto, em face da negação que lhe é dada pelo princípio da legalidade, pela ausência de arrimo na letra da lei”.
- gg) E acrescenta: “uma equidade aqui entendida na variante de funcionamento na correção de uma lei (pretensamente) inadequada ao caso concreto”, “todavia, não só a lei fiscal não permite que a equidade possa funcionar como fundamento da correção da lei inadequada no caso concreto, como o RJAT claramente veda ao tribunal arbitral o recurso àquela figura”.

### **Quanto à presunção de “empresarialidade”**

- hh) Relativamente à presunção de “empresarialidade” relembra que “...de acordo com a redação dos números 3 a 6 do artigo 88.º do CIRC, os encargos suportados com veículos sujeitos à incidência das tributações autónomas abrangiam tanto os encargos considerados dedutíveis ao abrigo do artigo 23.º daquele código, como os encargos não dedutíveis, pois, em resultado das alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, deixou de existir qualquer interligação entre o regime de dedutibilidade dos encargos com veículos e as tributações autónomas”,



acrescendo que “... não se vislumbra na letra dos números 3 a 6 do referido artigo 88.º, nem em qualquer outro preceito do CIRC, nem a Requerente invoca qualquer normativo que esclareça a alegação de que os encargos suportados com veículos, podem ser subtraídos à incidência das tributações autónomas desde que seja feita a demonstração da sua empresarialidade integral”.

- ii) Insurge-se ainda contra a tese defendida pela Requerente, uma vez que a “...tese interpretativa dos normativos que regulam as tributações autónomas, desenvolvida em alguma jurisprudência arbitral, mormente na decisão proferida no processo n.º 209/2013-T, segundo a qual a sujeição a tributações autónomas de despesas referidas no artigo 88.º dependeria de uma opção do contribuinte a formular nos seguintes termos: «As tributações autónomas (...) poderão ser encaradas como uma espécie de norma antiabuso consensual, em que o legislador propõe ao contribuinte uma de três alternativas, a saber: a) não deduzir a despesa; deduzir mas pagar a tributação autónoma, dispensando-se, quer a si quer à Administração Tributária de discutir a questão da empresarialidade da despesa; provar a empresarialidade integral da despesa, e deduzi-la integralmente, não suportando a tributação autónoma.»”, uma vez que “... a formulação do leque de opções, ... enunciadas, constitui o corolário de uma alegada, mas não justificada, similitude detectada entre os regimes, bem como das preocupações e finalidades, das tributações autónomas e da cláusula antiabuso prevista no artigo 65.º/1 [atual alínea r) do n.º 1 do artigo 23.º-A) do Código IRC], cuja redação, à data dos factos, era a seguinte «Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável 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 claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado» que, por ser uma verdadeira norma especial antiabuso e não «uma espécie de norma antiabuso consensual», prevê a possibilidade de o contribuinte fazer prova de que a situação não é abusiva (inversão do ónus da prova).”

- jj) E continua referindo: *“ainda, segundo a referida tese interpretativa, as tributações autónomas «terão então 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 mesmo na realidade uma dupla natureza (parte empresarial, parte particular)», mas “... sempre se dirá, na linha do que vem referido na decisão arbitral n.º 148/2016-T, que «não há qualquer norma que estabeleça a possibilidade de opção», quer no artigo 88.º quer em qualquer outra norma do CIRC”, “além de que as premissas em que assenta a possibilidade de opção não têm cabimento, porquanto, a norma do citado artigo 65.º/1 do CIRC é claramente uma norma anti abuso que visa enfrentar o desvio de lucros para jurisdições com regimes fiscais privilegiados, a coberto de despesas fictícias, consequentemente imbricada na lógica de funcionamento do imposto sobre os lucros e nas regras determinação do lucro tributável, ao passo que as tributações autónomas incidem sobre um conjunto heterogéneo de realidades muito díspares – despesas ou encargos e rendimentos – cuja justificação aponta também para finalidades distintas que, tanto a doutrina como a jurisprudência, têm abundantemente abordado”.*
- kk) No caso *“... das tributações autónomas dos encargos suportados com veículos, as motivações da tributação autónoma têm evoluído no sentido de alguma diversificação, que se têm traduzido na associação das razões de natureza puramente fiscal outras de natureza extrafiscal”, nomeadamente de desincentivo à queima de combustíveis fósseis e motivações ambientais.*
- ll) Por outro lado, *“o entendimento segundo o qual as normas dos n.ºs 3 a 6 do artigo 88.º do CIRC têm subjacente uma presunção, levaria a que a ilisão da mesma se traduzisse na produção de uma autêntica “prova diabólica”, em razão da quase impossibilidade prática e a levar a cabo”.*
- mm) E conclui: *“...o legislador não consagrou, nem explícita nem implicitamente, a possibilidade de evitação da tributação autónoma dos encargos com veículos mediante a demonstração da afetação integral dos veículos à atividade*

- desenvolvida”, “mas passou a depender, a partir de 2011, em conformidade com o disposto na parte final do artigo 88.º/3 do CIRC, da aquisição e utilização de veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica”, pelo que “... dado que a pretensão da Requerente não tem suporte nem na letra da lei, nem na ratio dos n.º 3 a 6 do artigo 88.º do CIRC, não poderia a Requerida, nessas circunstâncias, proceder a uma interpretação corretiva da lei que lhe cumpre aplicar, uma vez verificados os pressupostos legalmente definidos”.*
- nn) *Defende que a norma do artigo 88º do Código do IRC é de incidência objectiva, não contendo “... na sua redação, seja explícita, seja implicitamente, qualquer tipo de presunção, porquanto os encargos que aí são tributados autonomamente são os «efectuados ou suportados pelos sujeitos passivos»”, “mais concretamente, a norma exige apenas que os sujeitos passivos, cuja atividade principal seja de natureza comercial, industrial ou agrícola, não estejam isentos de imposto sobre o rendimento englobando-se todos os custos suportados com os veículos ligeiros de passageiros ou mistas”.*
- oo) *E acrescenta ainda que “...o conceito de “empresarialidade” não existe na lei fiscal, pois trata-se de uma inovação avulsa da jurisprudência arbitral, sem que seja feita qualquer referência à fonte de inspiração”, pelo que “... sendo inexistente o conceito é de perguntar se o intérprete não estará a tentar integrar uma suposta lacuna (que não existe) no artigo 88.º do CIRC, isto é, a introduzir o conceito de empresarialidade a fim de atribuir um mínimo de lógica justamente à tese da “presunção de empresarialidade” das despesas suportadas”.*
- pp) *Concluindo que “não sendo o artigo 88.º do CIRC suscetível de integração analógica, o conceito de “empresarialidade” – que lá não se lê – deve então ser erradicado da presente discussão, pois não encontra qualquer suporte na lei fiscal ou mesmo em qualquer outro ramo do direito”.*
- qq) *Entende ainda que “... a Requerente se propõe, sob o ponto de vista jurídico, a uma manifesta redundância pois, sob o manto diáfano da “empresarialidade”, sujeita os encargos suportados aqui em discussão a um duplo ónus probatório”. “Assim, nos termos do disposto no artigo 23.º do CIRC (redação à data), além de terem os contribuintes de comprovar a indispensabilidade dos custos concorrentes à*

*formação do lucro tributável, têm de igual modo de provar a “empresarialidade” das despesas alvo de tributação, nos termos do disposto no artigo 88.º do CIRC”.*

rr) A AT formula as seguintes conclusões gerais sobre as finalidades das tributações autónomas: “... o fito essencial das tributações autónomas são três, a saber:

- *A penalização de comportamentos evasivos ou fraudulentos (v.g. despesas não documentadas);*
- *A evitação da erosão da base tributável em sede de IRC, fazendo incidir sobre determinados encargos que podem ser deduzidos pelos sujeitos passivos de IRC, mas que, no entanto, se transformam num agravamento da tributação, desincentivando à despesa com tais encargos;*
- *A arrecadação de receita”.*

#### **Quanto à prova subministrada pela Requerente**

ss) Quanto à prova apresentada pela Requerente refere que “... *NENHUMA prova material concreta, completa e inequívoca é produzida pela Requerente e, provavelmente, nem se tornaria exequível*” pela razão de que a junção de um procedimento interno de utilização de viaturas exclusivamente empresarial, “*não se traduz no cumprimento desse procedimento internos*”, pela razão de que “... *basta trazer à colação um exemplo muito elucidativo: como é público e notório, apesar de existir uma lei a estabelecer que os veículos não podem ultrapassar os 120km/h nas auto estradas, certo é que a prática diária demonstra que tal limite é desrespeitado por uma considerável faixa de cidadãos*”, concluindo que “... *o controlo da utilização exclusivamente profissional das viaturas por via do aludido “procedimento interno” é tanto quanto o respeito pelos limites de velocidade estabelecidos no Código da Estrada*”, “*não é pela existência de um procedimento interno que se assegura o seu cumprimento*”.

tt) Quanto aos documentos apresentados (formulário de requisição de viatura, regras de utilização de viaturas de serviço e declaração de recepção e entrega de viaturas), contrapõe que os formulários de requisição de viaturas não possuem “... *qualquer identificação da viatura em causa, o que impossibilita qualquer tipo de controlo*” e

*“por outro lado, analisando o teor das declarações apresentadas apenas são referentes a 3 viaturas entre as 36 elencadas nos (duplicados) documentos 5 e 8 juntos”, concluindo que “... não existe no nosso ordenamento jurídico a “prova por amostra””.*

- uu) Acrescenta que *“... nenhum dos documentos 6 e 7 juntos à p.i. é minimamente apto a demonstrar que as 36 viaturas só poderão ter uma utilização exclusivamente profissional, uma vez que tais documentos não passam de registos”, sendo certo que “... aquilo que está aqui em causa é a existência de um sistema de controlo”, “controlo esse que não é passível de existir em formulários e declarações, uma vez que no decurso de uma utilização profissional das viaturas há sempre espaço para a utilização pessoal das mesmas, sem que tal utilização seja revelada através de formulários e declarações”.*

#### **Quanto à interpretação desconforme à Constituição**

- vv) Por último refere a Requerida que *“... a interpretação veiculada pela Requerente se mostra contrária à Constituição da República Portuguesa (“CRP”), na medida em que viola o princípio constitucional da legalidade, patente no artigo 103.º, n.º 2 da CRP, nos seus corolários da reserva de lei parlamentar e da tipicidade e princípio da segurança jurídica e protecção da confiança”, tendo em conta que “não restam dúvidas de que o legislador e a lei não quiseram excluir da tributação os veículos pertencentes a uma frota empresarial, ainda que a sua utilização se restrinja exclusivamente ao uso profissional da actividade desenvolvida pelo sujeito passivo”, pelo que “... permitir que, por via de uma presunção – inexistente, saliente-se –, os sujeitos passivos possam afastar a tributação sobre uma realidade tributária que não foi, nem implícita, nem explicitamente, excluída de tributação pelo legislador, é nada mais, nada menos, que permitir a frontal violação dos princípios constitucionais que temos vindo a desenvolver”, “é instrumentalizar o regime das presunções com o propósito de, a par dos factos que foram excluídos de tributação pelo legislador, poder o sujeito passivo, por meio de elementos*

*probatórios, ficcionar a exclusão de tributação de outros factos que, originariamente, eram tributáveis”.*

ww) Formula a seguinte asserção: “... Deve ... ser julgado inconstitucional o artigo 88.º, n.º 3 e 5 do CIRC, por violação dos princípios da legalidade (tipicidade e reserva de lei parlamentar) e da protecção jurídica e da confiança (artigo 103.º, n.º 2 e 3 da CRP), quando interpretado no sentido de albergar em si uma presunção ilidível, capaz de afastar a tributação sobre 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, sempre que seja possível provar a sua indispensabilidade para o funcionamento eficiente das empresas”.

#### **Em contra-alegações refere a AT**

xx) Em contra-alegações, a Requerida sustenta o que já havia referido em sede de resposta ao pedido de pronúncia. Esclarece que “a questão controvertida no presente pedido de pronúncia arbitral prende-se com saber se a sujeição a tributação autónoma em IRC dos encargos relacionados com viaturas, nos termos dos números 3 a 6 do art.º 88.º do Código do IRC, é afastada quando aqueles bens estão exclusivamente afectos ao serviço da actividade da Requerente”.

yy) Acrescenta ainda o seguinte:

- “Não se vislumbra ... na actual redacção e na **ratio** subjacente a estes normativos do art.º 88.º do Código do IRC qualquer propósito de tratamento discriminatório dos encargos relacionados com as viaturas em função da sua utilização parcial ou integral na actividade económica desenvolvida pelo sujeito passivo”.
- Refere: “... a defendida tese acolhida em decisões arbitrais do CAAD e em que a Requerente agora se apoia, de que «esta presunção de “**empresarialidade parcial**”, deverá, em coerência, considerar-se como abrangida pela

*possibilidade de ilisão decorrente do artigo 73.º da LGT, quer pelo contribuinte, quer pela Administração Tributária» labora em erro absoluto”, uma vez que “... a necessidade de provar a invocada “empresarialidade” dos encargos suportados com veículos ocorreria apenas se a lei estabelecesse a presunção que as despesas não têm causa empresarial, mas manifestamente tal não é o caso” e pela razão de que “... no CIRC o teste da dedutibilidade dos encargos suportados é efectuado com base no preenchimento dos critérios e enunciados no artigoº 23.º e seguintes do Código do IRC, sendo de notar, porém, que, nos termos da redacção actual do n.º 3 do art.º 88.º – como acima ficou dito – tanto encargos dedutíveis como os não dedutíveis cabem na incidência da tributação autónoma”.*

- *Reitera: “... a interpretação veiculada pela Requerente mostra-se contrária à Constituição da República Portuguesa, na medida em que viola o princípio constitucional da legalidade fiscal, patente no artigo 103.º, n.º 2 da CRP, nos seus corolários da reserva de lei parlamentar e da tipicidade”, “... o artigo 73.º [da LGT] não exige que o contribuinte possa ilidir as tipificações em todos os casos de incidência em sentido amplo (...))», em especial no quadro de tributações massificadas, desde que não se afastem da realidade e não colidam com o princípio da igualdade”, pelo que “...no caso em concreto, a alegada produção de prova de que as 36 de viaturas de serviço aqui em causa estão efectivamente afectas exclusivamente ao serviço da empresa, com o devido respeito, não tem qualquer efeito útil no que respeita à sujeição de tais viaturas a tributação autónoma, por força do disposto no artigo 88º n.ºs 3 a 6º, na redacção em vigor à data dos factos relevantes”, até porque “...a prova concludente de uma afectação integral à actividade desenvolvida pelas empresas exigiria um controle diário, individual e efectivo da utilização de cada uma das 36 viaturas, tarefa que se revelaria de tal forma onerosa e difícil de executar que, com toda a probabilidade, um legislador sério, ponderado e razoável se absteria de consagrar como meio de ilidir uma presunção, em atenção aos princípios da praticabilidade e da operacionalidade”.*

---

**Em sede de alegações acrescenta e AT, no que concerne à prova apresentada pela  
Requerente**

- zz) Relativamente à **prova** apresentada pela Requerente (**documental**) refere que “... *se a Requerente pretendia provar a utilização exclusivamente empresarial das 36 viaturas, então aquilo que naturalmente se impunha era que apresentasse TODOS os documentos referentes às 36 viaturas, e não uma AMOSTRA de documentos referentes a apenas 3 viaturas*”. E acrescenta “*a Requerente pretende provar factos atinentes ao exercício de 2014 com documentos emitidos em 2015!*”. “*Com efeito, na amálgama documental corporizada sob a forma de Documentos 6 e 7, estão requisições de viaturas datadas de 2015, quando bem se sabe que a utilização aqui em causa respeita ao ano de 2014*”. “*Pelo que, também por aqui a pretensão da Requerente está irremediavelmente condenada ao insucesso*”.
- aaa) Por último refere: “*é manifestamente falso que a Requerente implementou um procedimento interno rígido*”, uma vez que “*... a Requerente nem sequer possui um regulamento interno ou um manual de procedimentos relativo à utilização das viaturas, situações em que, com rigor, se poderia afirmar existir um procedimento interno*”, concluindo que “*... os documentos da p.i. não consubstanciam qualquer procedimento interno digno desse nome, sendo que os formulários de requisição de viaturas são tudo menos um regulamento ou um manual*”, acrescentando que “*... não consubstanciam qualquer sistema de controlo*”, revelando apenas “*que a Requerente possui um sistema de registo de dados*”, “*todavia, um sistema de registo de dados (como o ora apresentado pela Requerente) NÃO é um verdadeiro sistema de controlo ou, se se preferir, está muito longe de funcionar como técnica eficiente de controlo*”, uma vez que “*... não possui, sequer, o número de quilómetros percorridos(!) por cada funcionário*”.
- bbb) Quanto à **prova testemunhal** refere a Requerida que “*... na realidade a Sr.<sup>a</sup> B... não é uma testemunha na verdadeira (e processual) aceção da palavra*”, “*mas, sim, aquilo que praxe forense se designa por “testemunha de ouvir dizer”*”, “*sendo por demais evidente e sabido que a prova testemunhal só poderá ser juridicamente considerada quando o/a depoente depõe sobre factos que são do seu conhecimento*”.



- direto”, uma vez que “... confessou que, afinal, estava a depor com base em informações que lhe foram transmitidas por um outro funcionário ou colaborador da Requerente”.*
- ccc) *Por outro lado, refere que “... o depoimento da testemunha não só não foi apto a comprovar a factualidade alegada pela Requerente, como até, pelo contrário, veio corroborar aquilo que a Requerida teve oportunidade de afirmar em sede de Resposta”, na medida em que “... ficaram claramente provadas as graves fragilidades do dito “procedimento interno rígido” de controlo da utilização exclusivamente empresarial das viaturas da Requerente”.*
- ddd) *Além de que a testemunha “... entrou numa insanável contradição” na medida em que “... afirma que o “procedimento interno” constitui um sistema de controlo (baseado em “formulários de requisição de viaturas de serviço”) e que os funcionários da Requerente são escrupulosos no seu cumprimento, todavia, a mesma testemunha reconhece que os mesmos funcionários violam o Código da Estrada quando utilizam as mesmas viaturas, uma vez que a Requerente foi destinatária de diversas multas de trânsito”*
- eee) *Em resumo quanto à prova testemunhal refere “por via do depoimento da testemunha a Requerente pretende fazer passar a ideia que, quer o tribunal quer a Requerida, podem confiar cegamente no teor dos documentos da p.i. e no cumprimento das suas regras internas sobre a utilização de viaturas, mas ao mesmo tempo não deixa de reconhecer que os seus zelosos funcionários (que preencheram aqueles documentos) são capazes de violar verdadeira normas jurídicas que estão num plano juridicamente muito superior e que simultaneamente tutelam interesses muito mais relevantes (v.g., a vida, a integridade física) do que o mero escopo lucrativo de uma empresa, ou seja, em dezenas ou centenas saídas de viaturas no decurso de 2014 (conforme documentos 6 a 8 da p.i.), a Requerente alega que em NENHUMA delas se deu um caso de utilização extra-profissional, mas ao mesmo tempo admite testemunhalmente que os seus zelosos funcionários foram responsáveis por infracções do Código da Estrada em matéria de excesso de velocidade e de mau estacionamento!”*

fff) E conclui: “... a existência de “*formulários de requisição de viaturas de serviço*” é tudo menos um “*procedimento interno rígido*” de controlo de utilização empresarial das viaturas e, por inerência, uma tentativa bem-sucedida de ilisão da pretensa “*presunção de empresarialidade*””

### Sobre o PPA

ggg) Pugna pela improcedência do pedido de pronuncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica o acto tributário de autoliquidação e a decisão impugnados, absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido.

## II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

As partes *estão em sintonia* quanto à questão de fundo que aqui deve tratar-se. Isso consta claramente no ponto 6 das contra-alegações da Autoridade Tributária e nas alíneas c) e w) do relatório desta decisão, quanto à posição da Requerente.

Pelo que a primeira e fulcral questão que o TAS apreciará consiste em apurar se a “*sujeição a tributação autónoma em IRC dos encargos relacionados com viaturas, nos termos dos números 3 a 6 do artigo 88.º do Código do IRC, é afastada quando aqueles bens estão exclusivamente afectos ao serviço da actividade de empresas*”.

Depois, caso se conclua que a tributação autónoma em IRC dos encargos relacionados com viaturas, nos termos dos números 3 a 6 do artigo 88.º do Código do IRC, pode ser afastada quando aqueles bens estejam exclusivamente afectos ao serviço da actividade da empresa aqui Requerente, há que verificar se foi feita **prova suficiente**, em concreto, sobre a denominada “*empresarialidade*” das despesas. **Isto ao nível do procedimento de reclamação graciosa.**

Se se concluir que a prova feita, sem **dúvida razoável**, permite concluir pela denominada “empresarialidade” das despesas aqui em causa, abordar-se-á a alegada inconstitucionalidade invocada pela AT.

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral, deverá apreciar-se os pedidos de reembolso do valor correspondente à autoliquidação de IRC impugnada e eventual direito a juros indemnizatórios.

### **III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO**

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 (conforme artigo 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 (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental junta e a prova testemunhal produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados, indicando-se, por cada ponto levado à matéria de facto assente, os meios de prova que se consideraram relevantes, como fundamentação.

### Factos provados

1. A Requerente é uma sociedade comercial que tem por objeto social o comércio de produtos alimentares e de consumo, restauração e bebidas, bem como a prospeção, compra, venda, arrendamento, gestão de imóveis próprios, construção, remodelação e gestão de propriedades e ainda a edição, publicação e distribuição de jornais e outros produtos de imprensa, bem como a prestação de serviços de apoio ao cliente – **conforme artigo 1º do PPA e falta de impugnação especificada, apreciada nos termos do artigo 110º-7 do CPPT;**
2. Em 31 de Julho de 2015 e quanto ao período de tributação de 2014-03-01 a 2015-02-28, a Requerente procedeu à entrega da correspondente primeira declaração de rendimentos (Modelo 22 de IRC), tendo procedido em 29 de Julho de 2016, à apresentação de uma declaração de substituição – **conforme artigo 2º do PPA, teor do Documento nº 2 junto com o PPA e falta de impugnação especificada, apreciada nos termos do artigo 110º-7 do CPPT;**
3. Em 02 de Agosto de 2016 a AT, na sequência das declarações apresentadas pela Requerente, procedeu à emissão da nota demonstrativa da liquidação de imposto, liquidação nº 2106..., que notificou à Requerente em data não apurada, e onde consta na coluna “descrição” no número 30 “*pagamento de autoliquidação: 4 897 055,23 euros*” – **conforme artigo 3º do PPA, teor do Documento nº 3 junto com o PPA e falta de impugnação especificada, apreciada nos termos do artigo 110º-7 do CPPT;**
4. Em 31 de Julho de 2017 a Requerente, tendo apurado que procedeu a errónea quantificação e autoliquidação de IRC, apresentou uma reclamação graciosa que tomou o nº ...2017..., tendo-lhe sido notificado, em data não apurada, o projecto de decisão para audição prévia, o qual exerceu em data também não apurada, e foi-lhe notificada a decisão final de indeferimento parcial com data de 11 de Janeiro de 2018 – **conforme artigos 4º e 5º o PPA, teor do documento nº 1 junto com o PPA e paginas 35 a 47 do PA8 junto pela AT com a Resposta.**

5. Relativamente à questão das tributações autónomas, a fundamentação da decisão de indeferimento que foi expressa no projeto de decisão e na decisão final considerada reproduzida, é a seguinte:

“37.Em nosso entender, a questão central que se coloca relaciona-se com a determinação da natureza das despesas sujeitas a tributação autónoma e verificar se as mesmas, sendo hipoteticamente consideradas como gastos da atividade, deixam então de ser tributadas nos termos do artigo 88º do CIRC, conforme pretende fazer inferir a Reclamante.

38. Após leitura cuidada dos argumentos insertos na petição inicial, verificamos, contudo, que não lhe assiste qualquer razão. Pois,

39. Não estamos diante de uma presunção, muito menos ilidível, e, mesmo que o fosse, ainda assim de modo algum se encontra feita nos autos a comprovação que se teria como necessária para alcançar os efeitos pretendidos pela Reclamante. Senão vejamos:

40. As várias incursões legislativas evidenciadas ao longo do tempo revelam como a tributação autónoma em sede de impostos sobre o rendimento visa combater formas de evasão fiscal ou comportamentos empresariais que o legislador fiscal considerou suscetíveis de causar injustificável erosão da base tributária daqueles impostos. Isto de um modo geral.

41. Por sua vez, em particular, relativamente a despesas com veículos afetos à atividade da empresa o legislador terá procurado, numa situação identificada como de difícil definição exata, e passível de evasão fiscal, uma solução baseada no seguinte equilíbrio:

- Tributar autonomamente, como regra geral, os encargos relativos a despesas relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, indústria ou agrícola (nº 3 do artigo 88º do CIRC), deixando de fora os encargos referentes a pesados e a ligeiros de mercadorias;

- Excecionar da tributação contida na regra definida no n.º 3, os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motocicletas, afetos à exploração do serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo (n.º 6 do artigo 88.º do CIRC).

42. A razão da opção do legislador foi, com efeito, a de considerar que este tipo de veículos é, em abstrato, suscetível de utilização indiferenciada, simultaneamente privada e empresarial, pelo que, tornando-se extremamente difícil apurar a realidade, o legislador fiscal consignou *ab initio* uma tributação autónoma que significa, na prática, porque aplicada conjuntamente com a dedutibilidade do encargo, uma limitação na dedução destes custos da atividade.

43. Da dificuldade em efetuar a prova da real distribuição entre afetação empresarial e privada são excluídos casos em que os veículos São, indiscutivelmente, utilizados como instrumento do desenvolvimento de uma atividade, sendo descritos na lei como afetos à exploração de "*serviço público de transporte, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo*", conforme se extrai da alínea a) do n.º 6 do artigo 88.º do CIRC.

44. Sendo assim, não parece curial que o regime regra previsto no n.º 3 do artigo 88.º do CIRC seja afastado em casos diferentes dos que se encontram por seu turno previstos no alínea a) do n.º 6, fazendo depender a aplicação do n.º 3 do mesmo artigo da produção de prova, a realizar casuisticamente e em qualquer setor de atividade, sobre a efetiva afetação da utilização dos veículos abrangidos pela norma.

45. É que se o legislador fiscal procurou desenhar a solução jurídica de balanceamento por nós atrás referida por entender tratar-se de situações muito difíceis de controlar rigorosamente (a veracidade, apesar de existência de contabilidade, da distribuição de gastos imputados a diferentes tipos de veículos, a dificuldade de controlo da efetiva utilização, etc.), admitindo apenas a exceção prevista no n.º 6, uma interpretação que aceite a admissibilidade de

prova, a fazer caso a caso, de que os veículos estão exclusivamente afetos à atividade da empresa parece tornar inútil a redação adotada.

46. A admissibilidade de qualquer ilusão casuística, sem exigências reforçadas de controlo, torna inútil o objetivo pretendido pelo legislador fiscal, que reduziu, com exceção de situações de âmbito muito limitado, o montante dedutível com certo tipo de custos devido à dificuldade do seu efetivo controlo.

47. Recorde-se a norma contida no já amplamente mencionado n.º 3 do artigo 88.º do CIRC, na redação em vigor à data dos factos em apreço:

*"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, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, as 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."*

48. Ao lermos atentamente o disposto na primeira norma deparamo-nos de imediato com o facto de a questão da "empresarialidade" dos encargos não se colocar, pois repare-se que a lei apenas faz referência aos encargos efetivamente suportados, não existindo qualquer distinção entre os que são dedutíveis por força do artigo 23.º, do CIRC, e os que não são.

49. Mais concretamente, a norma exige apenas que os sujeitos passivos, cuja atividade principal seja de natureza comercial, industrial ou agrícola, não estejam isentos de imposto sobre o rendimento englobando-se todos os custos suportados com veículos ligeiros de passageiros ou mistos.

50. Por outras palavras, **ao assumir uma natureza de matriz antiabuso especialmente importante, aquele preceito legal** prevê que

independentemente dos custos se relacionarem ou não com a atividade empresarial estes são objetivamente tributados autonomamente através da aplicação da respetiva taxa.

51. Ainda que por mera hipótese se admita a dedutibilidade daqueles encargos, estes por força da letra da lei, isto é, por terem sido efetivamente contraídos, estariam sempre sujeitos a tributação autónoma, pelo que a questão de serem ou não de natureza empresarial não se coloca nem nunca se colocou.

52. Considerando o exposto, entende-se que o nº 3 do artigo 88º do CIRC não contém uma presunção ilidível por aplicação do artigo 73º da LCT. Trata-se antes de uma norma que, tendo subjacente um juízo presuntivo da dificuldade de controlo rigoroso de certos casos, opta objetivamente por tipificar situações de aplicação de *tributação autónoma*, traduzidas, na prática, na redução do montante dos gastos dedutíveis na determinação da matéria coletável. Aliás,

53. Por ser assim é que o legislador fiscal, naquele nº 3 do artigo 88º do CIRC não acolheu neste caso uma solução tal qual a que, por exemplo, se encontra por sua vez plasmada na alínea r) do nº 1 do artigo 23º-A do CIRC, ou a que vigorava no então nº 1 do artigo 65º do CIRC. Mais, sem prescindir,

54. Mesmo que vingasse a posição sugerida pela Reclamante, tratando-se de questão pelo menos duvidosa, pareceria, no mínimo, razoável que a admissibilidade de aplicação do regime de exclusão fosse acompanhada de especiais cuidados na comprovação e representação da situação factual que nos importa,

55. Ou seja, mesmo a admitir-se a tese da possibilidade de ilidir o juízo presuntivo subjacente ao disposto no nº 3 do artigo 88º do CIRC, **o tipo de provas que a Reclamante invoca nos autos não estatuem taxativamente no sentido de representar a estrita empresarialidade de tais encargos.** Destarte,

56. Atento o exposto, por força das razões atrás consideradas, parece-nos de improceder esta parte da pretensão ora formulada pela Reclamante.”

**- conforme o artigo 6º do PPA, o documento nº 4 em anexo ao PPA e as páginas 35 a 47 do PA8 junto pela AT com a Resposta;**



6. A Requerente dispõe de um conjunto de 36 viaturas que se encontram estacionadas nas suas instalações, para utilização em “pool” pelos trabalhadores que necessitem de se deslocar, ao seu serviço e a diversos pontos do país, os quais podem requerer a utilização, mediante o cumprimento de requisitos para a sua utilização aferidos no âmbito do procedimento interno de requisição instituído na empresa, caracterizado por uma requisição formal, mediante o preenchimento e assinatura de um formulário para indicação (i) da hora de início de utilização, (ii) a hora de fim de utilização, (iii) o destino da deslocação, e o respetivo (iv) propósito, devendo a viatura ser estacionada no parque da Requerente ao fim do dia de trabalho – **conforme artigos 24º, 25º, e 66º a 68º do PPA , documentos 6 e 7 juntos com o PPA e depoimento da testemunha B...;**
7. Os documentos nºs 5 e 8 (lista das 36 viaturas referidas no ponto anterior) e nºs 6 e 7 (documentos contendo o “formulário requisição viatura de serviço”, as “regras para a utilização das viaturas de serviço” e várias declarações de recepção e devolução de viaturas) que foram juntos em anexo ao PPA, já tinham sido apresentados à AT juntamente com o pedido de reclamação graciosa a que se alude no nº 4 supra – **conforme páginas 66 a 85 do PA7 junto pela AT com a resposta e depoimento da testemunha B...;**
8. Em anexo a cada “formulário requisição viatura de serviço” consta uma folha autónoma que refere o seguinte:

#### REGRAS PARA A UTILIZAÇÃO DAS VIATURAS DE SERVIÇO

1. Os pedidos de viaturas de serviço devem ser efectuados por e-mail ( C... , c/c superior hierárquico), utilizando o formulário acima.
2. A recolha da chave e dos documentos deve ser feita da seguinte forma:
  - Entre as 07h00 e as 08h00: Recepção de Mercadoria.
  - Entre as 08h00 e as 18h00: Secretariado de Administração.
  - O condutor deve apresentar a carta de condução aquando da recolha da chave e documentos.
3. A devolução da chave e dos documentos deve ser feita da seguinte forma:
  - Até às 18h00: Secretariado Administração.
  - Entre as 18h00 e as 23h00: na Expedição DRC (Porta P6, ao lado do cais 30).
  - Após as 23h00: Portaria.
4. As viaturas de serviço devem ser sempre estacionadas nos lugares marcados com "RESERVADO".
5. O veículo deve ser sempre devolvido lavado e abastecido (proibido abastecer Gforce). A limpeza pode ser colocada em despesas até ao máximo de 25 € por mês.
6. O condutor é responsável pela resolução das seguintes situações:
  - Anomalias aquando passagem na Via Verde: o condutor deve dirigir-se a um posto de Via Verde e resolver o problema.
  - Falta de água no limpa-vidros: o condutor deve comprar o limpa-vidros num espaço comercial (não oficina), repor ele próprio o depósito do limpa-vidros e colocar os custos em despesas.
  - Indicação de falta de óleo: o condutor deve comprar o óleo adequado conforme descrito no manual da respectiva viatura num espaço comercial (não oficina), repor ele próprio o óleo em falta e colocar os custos em despesas.
7. Não é permitido fumar no interior das viaturas.

**- conforme documentos 6 e 7 juntos com o PPA, páginas 66 a 85 do PA7 junto pela AT com a resposta e depoimento da testemunha B...;**

9. Fazendo parte do sistema de uso das viaturas “*em pool*” pelos colaboradores da Requerente, consta uma declaração emitida pelo utilizador relativa à hora e dia da recepção da viatura e à hora e dia da sua devolução, identificando a viatura, os seus documentos e acessórios, o cartão ... frota usado e o seu código, a carta verde (seguro) e o identificador via verde – **conforme declarações que integram os documentos 6 e 7 juntos com o PPA e páginas 66 a 85 do PA7 junto pela AT com a resposta;**
10. Durante o período de tributação de 2014-03-01 a 2015-02-28, as 36 viaturas referidas no ponto 6 supra, originaram um total de despesas de 90 707,20 euros, o que conduziu a uma tributação autónoma ao nível do IRC – artigo 88º do CIRC – de 12 724,31 euros – **conforme artigos 26º e 77º do PPA, documentos n.ºs 5 e 8 juntos com o PPA e páginas 66 a 85 do PA7 junto pela AT com a resposta, alegação e documentos juntos pela Requerente**

**avaliados face à falta de impugnação especificada, apreciada nos termos do artigo 110º-7 do CPPT**

11. A título excepcional é admissível a "não entrega" da viatura utilizada nas instalações da Requerente, por exemplo, nas situações em que as necessidades da empresa o justificam, em função da deslocação que é feita no dia a seguir (nomeadamente, quando ocorre uma saída muito cedo para uma deslocação para muito longe) – **artigos 70º e 71º do PPA, avaliados face à falta de impugnação especificada, apreciada nos termos do artigo 110º-7 do CPPT**
12. Em 11 de Abril de 2018 a Requerente entregou no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral (ppa) – **registo de entrada no SGP do CAAD do pedido de pronúncia arbitral.**

#### **Factos não provados. Fundamentação da decisão de facto.**

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

A prova testemunhal teve relevância mínima, uma vez que apenas confirmou o que se infere do teor dos documentos juntos pela Requerente, quer ao nível da prova documental em sede de procedimento de reclamação graciosa, quer agora como suporte probatório do pedido de pronúncia arbitral.

#### **IV. APRECIÇÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS) CUMPRE SOLUCIONAR**

A decisão de indeferimento da reclamação graciosa é o acto imediatamente sindicado nesta decisão. Tem uma fundamentação que é a que aqui se pode considerar e consta do ponto 5 da matéria de facto assente. De forma que tudo o que constitua alteração da fundamentação do acto recorrido, não deve ser aqui acolhido.

Ou seja, é irrelevante a fundamentação *a posteriori*, tendo os actos cuja legalidade é questionada de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos (vidé acórdãos do STA de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em Apêndice ao Diário da República de 12-4-2001, página 1207, de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em Apêndice ao Diário da República de 10-2-2004, página 4289, de 09/10/2002, processo n.º 600/02, de 12/03/2003, processo n.º 1661/02).

No que diz respeito ao tema aqui em discussão (tributações autónomas), é esta a parte da fundamentação do acto imediatamente impugnado, que versa sobre a prova documental apresentada em sede de reclamação graciosa, prova que corresponde à apresentada em sede de pedido de pronúncia arbitral:

“54. *Mesmo que vingasse a posição sugerida pela Reclamante, tratando-se de questão pelo menos duvidosa, pareceria, no mínimo, razoável que a admissibilidade de aplicação do regime de exclusão fosse acompanhada de especiais cuidados na comprovação e representação da situação factual que nos importa,*

55. *Ou seja, mesmo a admitir-se a tese da possibilidade de ilidir o juízo presuntivo subjacente ao disposto no n.º 3 do artigo 88.º do CIRC, **o tipo de provas que a Reclamante invoca nos autos não estatuem taxativamente no sentido de representar a estrita empresarialidade de tais encargos**”.*

Pelo que, em bom rigor, o referido pela AT nos artigos 95.º a 110.º da Resposta e artigos 42.º a 69.º das contra-alegações, nem poderia aqui ser acolhido.

Por outro lado, não esqueçamos que “*as provas têm por função a demonstração da realidade dos factos*”, conforme artigo 341.º do Código Civil. A prova produzida deve, necessariamente, ser analisada sob três óticas diferentes: como atividade probatória, como meio de prova e como resultado daquela atividade.

Parece que a fundamentação da decisão imediatamente impugnada, parte de uma errónea formulação quanto à convicção criada no julgador, face à avaliação da prova documental apresentada, na medida em que parece que apenas seria aceitável (no sentido de provar os factos que a prova visa demonstrar) uma prova “taxativa”.

Ora, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o *poder-dever* que recai sobre quem julga (1) não exige do julgador uma convicção de absoluta certeza; (2) é *suficiente* que a sua convicção assente num juízo de *suficiente probabilidade ou verosimilhança*; (3) quando no espírito do julgador, em vez da convicção se forma a dúvida sobre a realidade dos factos a provar - o facto não pode ser dado como provado, em prejuízo da parte onerada, ou, na dúvida sobre a determinação desta, em prejuízo da parte a quem o facto não aproveitaria (artigos 346º CC e 414.º CPC).

\*\*\*

Este TAS, em coerência com a decisão colegial que se assinou – Processo CAAD 80/2014 -T - adere ao decidido nas decisões arbitrais colegiais Processos CAAD 187/2013-T e 628/2014-T, quer quanto à “ratio” das tributações autónomas, quer quanto às implicações que daí resultam, uma vez que, como a seguir se tentará justificar, parece ser a leitura da lei mais adequada face ao princípio constitucional da isonomia (igualdade material) e ainda face à leitura conjugada das normas dos artigos 23º, 88º n.ºs 3 e 6 do Código do IRC, mormente da conjugação da alínea b) do nº 6 do artigo 88º do Código do IRC com a alínea 9) do nº 3 do artigo 2º e com o n.ºs 5 e 6 do nº 24º do Código do IRS.

Adere-se, assim, ao referido na decisão arbitral colegial Processo CAAD nº 628/2014-T, citada pela Requerente, que tratou de uma situação em tudo semelhante, a saber:

*“Assim, e em suma, o que ora se trata é de apurar a **ratio legis** da previsão do artigo 81.º/3/a) acima transcrito [actual artigo 88.º], verificar se a mesma assenta numa presunção e, em caso de resposta afirmativa, se a mesma foi, ou não, in casu, ilidida.*

...

*Tem obtido acolhimento recorrente na jurisprudência do CAAD, o entendimento de que as tributações autónomas sobre encargos dedutíveis, como as que estão em causa nos presentes autos, integram, ainda, o regime dos impostos regulados pelos códigos onde se integram, visando, ainda que de uma forma enrevesada, o rendimento tributado por aqueles.*

...

*Entendendo-se (...) 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 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.*

...

*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 atividade normal, mas que – tendo por base um juízo de normalidade – também serão 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 objetivamente, à data dos autos, uma imposição, no mínimo, semelhante, ao IRC, mesmo que se considere questionável tal disposição (bem como a atual redação, a respeito da inclusão no IRC, das tributações autónomas no artigo 23ºA do Código do IRC).*

...

*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.*

...

---

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 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).

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.*

...

*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 de “empresarialidade parcial” em questão, deverá, em coerência, considerar-se como abrangida pela possibilidade de ilisão genericamente consagrada no art.º 350.º/2 do Código Civil e 73.º da LGT, quer pelo contribuinte, quer pela Administração Tributária, 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. Por seu lado, a própria Administração Tributária, se assim o entender e considerar que o caso justifica o inerente dispêndio de meios, poderá sempre demonstrar que, relativamente às despesas em questão, e ainda que sobre elas tenha incidido tributação autónoma, não se verifica o requisito geral do artigo 23.º/1 do CIRC, designadamente a sua indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

...

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 respetiva 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.

...

Restaria, então, verificar se, de facto, como acima se expôs, essa utilização dos motociclos (aqui viaturas ligeiras de passageiros) no exercício da actividade da Requerente se demonstra, para lá de qualquer dúvida razoável, como ocorrendo em contexto exclusivamente empresarial, não existindo margem para que os seus colaboradores, órgãos sociais ou sócios, retirem benefícios da sua disponibilidade para efeitos pessoais.



...

*Ora, se é certo que em pequenas empresas, de dimensão familiar, com maior personalização de dirigentes e trabalhadores e conhecimento por aqueles das necessidades particulares destes, é provável que haja alguma promiscuidade na utilização dos motociclos (aqui viaturas ligeiras de passageiros) para fins da empresa e fins privados, ficando ao critério dos gerentes a utilização dos veículos, entende-se que isso terá de se considerar uma hipótese remota quando está em causa uma empresa com dimensão nacional e multinacional, em que os colaboradores e suas necessidades de transporte pessoal são presumivelmente ignorados por um conselho de administração remoto e é crível que tenha uma regulamentação interna sobre a generalidade das matérias, não deixando ao critério dos anónimos colaboradores a utilização dos bens para os seus fins privados”.*

A resposta à primeira das questões que e colocam neste processo está assim encontrada: “a presunção de “empresarialidade parcial” em questão (contida nas normas contidas no artigo 88º n.ºs 3 a 6 do CIRC), deverá, em coerência, considerar-se como abrangida pela possibilidade de ilusão genericamente consagrada no art.º 350.º/2 do Código Civil e 73.º da LGT, quer pelo contribuinte, quer pela Administração Tributária”.

É a própria AT que reconhece que o artigo 88º do CIRC é uma norma de “incidência objectiva”, como retira do que refere no artigo 60º da resposta: “... o artigo 88.º do CIRC, na sua génese, mais não é do que uma norma de incidência objectiva, a que NUNO SÁ GOMES faz referência e que não surge inserida no capítulo da determinação da matéria colectável, das taxas ou da liquidação do imposto”. E repete no artigo 62º da Resposta.

A AT coloca ênfase na eventual falta de suporte na letra da lei e falta de *ratio* nos n.ºs 3 a 6 do artigo 88º do Código do IRC, da leitura da lei que se acabou de perfilhar.

Creemos, no entanto, que na conjugação da norma da alínea b) do nº 6 do artigo 88º do Código do IRC, com a da alínea 9) do nº 3 do artigo 2º e com as dos n.ºs 5 e 6 do nº 24º do

Código do IRS, se poderão encontrar subsídios que podem ajudar à percepção da assertividade da tese aqui propugnada, em termos de direito.

Com efeito, a questão da utilização dita “promíscua” das viaturas automóveis em sede de empresas, resultará do próprio regime fiscal estatuído na norma contida na alínea 9) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS que refere o seguinte:

*“São rendimentos do trabalho dependente ... os resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel”.*

Ou seja, está na discricionariedade da entidade patronal (mormente as empresas) considerar que o uso de uma certa viatura registada em seu nome, e como tal geradora de custos na sua esfera patrimonial (artigo 23.º do Código do IRC)

- **integra** a remuneração (em espécie) do trabalhador ou membro dos órgãos sociais, elaborando um *singelo escrito particular*, imputando a viatura ao interessado, daqui resultando a tributação segundo o n.º 5 do artigo 24.º do Código do IRS: *“quando se tratar da atribuição do uso de viatura automóvel pela entidade patronal, o rendimento anual corresponde ao produto de 0,75 % do seu valor de mercado, reportado a 1 de janeiro do ano em causa, pelo número de meses de utilização da mesma”*. Neste caso, é excluída a tributação autónoma em IRC, em sede da empresa, conforme alínea b) do n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRC.
- **não integra** a remuneração (em espécie) do trabalhador ou membro dos órgãos sociais, abstando-se de elaborar um documento escrito (independentemente do uso e concreto e real da viatura), o que leva à tributação em sede de n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC.

Este regime parece encerrar, desde logo, a possibilidade dos próprios órgãos de gestão executivos das empresas, poderem decidir contratar ou não contratar, *quanto aos próprios*, o regime fiscal que lhes aprouver (não o mais vantajoso para a empresa), escolhendo, na

maioria das situações, a exclusão de tributação em sede de IRS e optando por onerar as empresas em sede de tributações autónomas.

Ou seja, sobrecarregando as empresas com um custo acrescido, correspondente às tributações autónomas, o que, no caso presente, não ocorre quanto às 36 viaturas ligeiras de passageiros, como se comprova pela factualidade assente.

Os encargos efectuados ou suportados relacionados com as viaturas, a que se alude no n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC, serão, **não havendo** *acordo escrito de atribuição da viatura*, (independentemente do uso em concreto da viatura) considerados

1. custos dedutíveis nos termos do artigo 23.º do CIRC, **certamente como despesas de transporte ou equivalente;**
2. e porque se presume a sua utilização fora da esfera estritamente empresarial, (que resulta de uma norma que a empresa agiliza de forma discricionária: existência ou não de acordo escrito) são tributados em sede de taxas de tributação autónoma.

Por outro lado, quando **existe acordo escrito** *de imputação da viatura*, os encargos por ela gerados são considerados

1. custos dedutíveis nos termos do artigo 23.º do CIRC, porque correspondem a **“remunerações”, ainda que em espécie**, face à diferente classificação da despesa;
2. e por força da alínea b) do n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRC, não há sujeição às taxas de tributação autónoma em IRC do n.º 3 do artigo 88.º do CIRC, uma vez que a tributação do uso da viatura se faz em sede de IRS.

Perante este quadro, não pode deixar de se verificar, quanto ao caso concreto, que seria insustentável que a empresa Requerente, partindo certamente de critérios de eficiência na gestão, não pudesse dispor de uma frota de viaturas, de uso exclusivamente empresarial, tendo em vista, além do mais, a obtenção de uma maior rendibilidade, visando a redução e controlo de custos, sendo-lhe aplicável o mesmo regime fiscal (em sede de tributações

autónomas) de outras empresas que não optem por estes critérios de eficiência de gestão, potenciadores, inclusive, de maiores rendimentos sujeitos a IRC, em termos lucro da actividade.

A não ser como se propugna nesta decisão, resultaria um tratamento igual para situações diferenciadas: uma empresa que optasse pelo uso das viaturas em termos exclusivamente empresariais, sem uso dito “promíscuo” a título particular, estaria sujeita ao mesmo regime fiscal que outra que não optasse por esse regime de eficiência na gestão e controlo de custos.

E nesta linha de pensamento, afigura-se que a entender-se que os n.ºs 3 a 6 do artigo 88.º do CIRC, não encerram a possibilidade de elisão da presunção de “empresarialidade parcial”, tal corresponderia a uma violação do princípio da igualdade material, que manda tratar o desigual em termos materiais, desigualmente (salvo impraticabilidade, o que não é *a priori* o caso) e, pela mesma razão, por violação do princípio da capacidade contributiva, da tributação fundamentalmente do rendimento real e da proporcionalidade, que implicam igualmente o tratamento desigual do que é desigual. Entendimento este, percuta-se, que não seria constitucionalmente aceitável, salvo impraticabilidade, o que não é, repete-se, o caso. Resultariam violados, pois, do artigo 2.º (Estado de Direito), 13.º, 18.º, n.ºs 2 e 3, 103.º, n.º 1 (repartição justa) e 104.º, n.º 2, da Constituição.

Também não parece poder sustentar-se, no caso, que a prova tendente a ilidir a presunção seja “diabólica”, uma vez que a Requerente, neste processo, a conseguiu fazer, com relativa facilidade, como se retira dos factos provados.

A possibilidade de elisão de presunção de “empresarialidade parcial”, ínsita nas normas de incidência do artigo 88.º n.ºs 3 a 6 do CIRC, **enquanto norma de incidência como a AT reconhece**, resulta do artigo 73.º da LGT, que afasta expressamente, no domínio das normas de incidência tributária, a possibilidade de existência de presunções inilidíveis, proibição que abrange as normas de incidência subjectiva, como as de incidência objectiva ou real, sendo certo que esta disposição abrange tanto as presunções explícitas como as

implícitas, como é o caso (a este propósito vejam-se as anotações ao artigo 73º da LGT, páginas 649 a 651, da Lei Geral Tributária de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4º edição 2012, Editora “Encontro da Escrita”).

Saliente-se que a própria AT refere na fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (ponto 5 da matéria provada nº 50), que o primeiro dos fitos essenciais das tributações autónomas será a “**penalização de comportamentos evasivos**”, situação que se configura ocorrer quando, no caso de uso de viaturas das empresas, por força da simples existência ou inexistência discricionária de um documento particular escrito (cuja ónus da prova de existência acaba por recair sobre a AT) se criam, na prática, custos acrescidos a empresas, por via de tributações autónomas. Desta asserção da AT não poderá deixar de decorrer, a necessidade, face aos princípios constitucionais, de existência de um regime fiscal que não penalize as empresas que optem por criar modelos sindicáveis, de uso transparente de viaturas automóveis, em proveito exclusivo da fonte geradora dos rendimentos, ou seja, de forma exclusivamente empresarial.

Face ao exposto, não vemos como se possa sustentar que, ao acolher nesta decisão, uma leitura da lei que considera as normas de incidência do artigo 88º n.ºs 3 a 6 do CIRC como comportando uma presunção de “empresarialidade parcial”, susceptível de ser ilidida por força do artigo 73º da LGT, pelos contribuintes, possa considerar-se como sendo um julgamento com recurso à equidade ou à integração de lacunas.

Também não se configura ser sustentável, a alegada *ratio* da *norma de incidência* do artigo 88º n.º 3 do CIRC, com assento na penalização das viaturas que usem combustíveis fósseis ou de protecção ambiental, na medida em que as viaturas de propulsão exclusivamente eléctrica são excluídas desta tributação, uma vez que será das regras da experiência comum que, no actual momento histórico e em 2014 e 2015, as viaturas movidas apenas a energia eléctrica, face ao custo elevado, ao curto raio de acção e à insuficiente rede de abastecimento existente e mesmo pelos custos elevados dos “carregamentos rápidos”, não constituem ainda uma alternativa viável, sobretudo para uma empresa do ramo da

distribuição de bens alimentares que carece doutro tipo de soluções de transporte, tal como a Requerente.

\*\*\*

Cumpre agora apreciar se a Requerente logrou ilidir a presunção ínsita no artigo 88º-3 do Código do IRC, pese embora disso nem se deveria ocupar este TAS, uma vez que na fundamentação da decisão impugnada se parte do juízo de valor de que a prova documental apresentada pelo reclamante, apenas não era “taxativa”, permitindo retirar do raciocínio expandido que ela seria, pelo menos “suficiente”.

De facto, nada impedia que a AT, face a algumas dúvidas que tivesse sobre a consistência e sobre o funcionamento, em concreto, do sistema de controlo das viaturas, fizesse uso dos seus poderes-deveres de descoberta a verdade material, nomeadamente exigindo mais elementos de prova ou efectuando os actos de averiguação oficiosa que reputasse necessários.

Os factos relevantes que a Requerente logrou provar, constam da seguinte matéria de facto assente:

*“6.A Requerente dispõe de um conjunto de 36 viaturas que se encontram estacionadas nas suas instalações, para utilização em “pool” pelos trabalhadores que necessitem de se deslocar, ao seu serviço, a diversos pontos do país, as quais podem requerer a utilização, mediante o cumprimento de requisitos para a sua utilização aferidos no âmbito do procedimento interno de requisição instituído na empresa, caracterizado por uma requisição formal, mediante o preenchimento e assinatura de um formulário para indicação (i) da hora de início de utilização, (ii) a hora de fim de utilização, (iii) o destino da deslocação, e o respetivo (iv) propósito, devendo a viatura ser estacionada no parque da Requerente ao fim do dia de trabalho – conforme artigos 24º, 25º, e 66º a 68º do PPA, documentos 6 e 7 juntos com o PPA e depoimento da testemunha B...;*

*7.Os documentos n.ºs 5 e 8 (lista das 36 viaturas referidas no ponto anterior) e n.ºs 6 e 7 (documentos contendo o “formulário requisição viatura de serviço”, as “regras para a*

utilização das viaturas de serviço” e várias declarações de recepção e devolução de viaturas) que foram juntos em anexo ao PPA, já tinham sido apresentados à AT juntamente com o pedido de reclamação graciosa a que se alude no n.º 4 supra – conforme páginas 66 a 85 do PA7 junto pela AT com a resposta e depoimento da testemunha B...;

8. Em anexo a cada “formulário requisição viatura de serviço” consta uma folha autónoma que refere o seguinte:

**REGRAS PARA A UTILIZAÇÃO DAS VIATURAS DE SERVIÇO**

- Os pedidos de viaturas de serviço devem ser efectuados por e-mail ( C... , c/c superior hierárquico), utilizando o formulário acima.
- A **recolha da chave e dos documentos** deve ser feita da seguinte forma:
  - Entre as 07h00 e as 08h00: Recepção de Mercadoria.
  - Entre as 08h00 e as 18h00: Secretariado de Administração.
  - O condutor deve apresentar a carta de condução aquando da recolha da chave e documentos.
- A **devolução da chave e dos documentos** deve ser feita da seguinte forma:
  - Até às 18h00: Secretariado Administração.
  - Entre as 18h00 e as 23h00: na Expedição DRC (Porta P6, ao lado do cais 30).
  - Após as 23h00: Portaria.
- As viaturas de serviço devem ser sempre estacionadas nos lugares marcados com “RESERVADO”.
- O veículo deve ser **sempre** devolvido **lavado** e **abastecido** (proibido abastecer Gforce). A limpeza pode ser colocada em despesas até ao máximo de 25 € por mês.
- O condutor é responsável pela resolução das seguintes situações:
  - Anomalias aquando passagem na Via Verde: o condutor deve dirigir-se a um posto de Via Verde e resolver o problema.
  - Falta de água no limpa-vidros: o condutor deve comprar o limpa-vidros num espaço comercial (não oficina), repor ele próprio o depósito do limpa-vidros e colocar os custos em despesas.
  - Indicação de falta de óleo: o condutor deve comprar o óleo adequado conforme descrito no manual da respectiva viatura num espaço comercial (não oficina), repor ele próprio o óleo em falta e colocar os custos em despesas.
- Não é permitido fumar no interior das viaturas.

- conforme documentos 6 e 7 juntos com o PPA, páginas 66 a 85 do PA7 junto pela AT com a resposta e depoimento da testemunha B...;

9. Fazendo parte do sistema de uso das viaturas “em pool” pelos colaboradores da Requerente, consta uma declaração emitida pelo utilizador relativa à hora e dia da recepção da viatura e à hora e dia da sua devolução, identificando a viatura, os seus documentos e acessórios, o cartão ... frota usado e o seu código, a carta verde (seguro) e o identificador via verde – conforme declarações que integram os documentos 6 e 7 juntos com o PPA e páginas 66 a 85 do PA7 junto pela AT com a resposta;

10. Durante o período de tributação de 2014-03-01 a 2015-02-28, as 36 viaturas referidas no ponto 6 supra, originaram um total de despesas de 90 707,20 euros, o que conduziu a uma tributação autónoma ao nível do IRC – artigo 88º do CIRC – de 12 724,31 euros – conforme artigos 26º e 77º do PPA, documentos n.ºs 5 e 8 juntos com o PPA e páginas 66 a

*85 do PA7 junto pela AT com a resposta, alegação e documentos juntos pela Requerente avaliados face à falta de impugnação especificada, apreciada nos termos do artigo 110º-7 do CPPT*

*11.A título excepcional é admissível a "não entrega" da viatura utilizada nas instalações da Requerente, a título de exemplo, nas situações em que as necessidades da empresa o justificam, em função da deslocação que é feita no dia a seguir (nomeadamente, quando ocorre uma saída muito cedo para uma deslocação para muito longe) – artigos 70º e 71º do PPA, avaliados face à falta de impugnação especificada, apreciada nos termos do artigo 110º-7 do CPPT”*

Face a estas factos, considera-se que a Requerente produziu, em sede de reclamação graciosa e aqui neste processo, *prova suficiente* para afastar qualquer dúvida razoável, no sentido de que as viaturas em causa têm uma afectação apenas empresarial, considerando-se ilidida a presunção ínsita na norma de incidência tributária (artigo 88º n.ºs 3 a 6, por força do artigo 73º da LGT), pelo que não deverão as despesas em causa, ser objecto de tributação ao nível da taxa de tributação autónoma do aludido artigo 88º n.º 3 do Código do IRC.

Com efeito, não vemos como a existência v.g. de infracções estradais (despesas que até poderão não ser consideradas custos dedutíveis se suportadas pela empresa) possa colocar em causa a credibilidade e fiabilidade do sistema de controlo das viaturas que a Requerente institucionalizou e bem assim a restante prova produzida.

Configurou ainda o TAS que o sistema de controlo de uso das viaturas, com base em elementos que permitem o controlo dos quilómetros percorridos, se configura ter a robustez suficiente para atingir os fins essenciais que visa assegurar: a salvaguarda do uso das viaturas para fins empresariais, permitindo eficiência nos custos e na gestão do tempo dos utilizadores.

Repare-se que no “formulário” de requisição é indicado o motivo da deslocação, o período de duração previsto e a localidade onde a deslocação vai ser levada a efeito. Isso permite



apurar os KM percorridos. E na declaração de entrega da viatura são indicados os KM que a viatura apresenta na data da entrega. Todo este sistema permite apurar, face às distâncias, por estrada, entre localidades, se ocorre ou não o uso indevido de viaturas para uso particular.

Não tem este TAS elementos (não foram carreados para o processo) para considerar que este sistema de controlo não é sério e suficientemente robusto, pela razão de que a empresa em causa é, naturalmente, a primeira beneficiária pelo seu funcionamento rigoroso, visando economia de custos e a mais eficiente gestão de tempo dos seus recursos humanos.

Um sistema de controlo de uso de viaturas de uma empresa, pode ser sério e credível, mesmo com apenas regras de controlo interno, *auditáveis e verificáveis*, como no caso da Requerente se configura existir.

\*\*\*

Por último invoca a AT no artigo 130º da resposta que deve “*ser julgado inconstitucional o artigo 88.º, n.º 3 e 5 do CIRC, por violação dos princípios da legalidade (tipicidade e reserva de lei parlamentar) e da protecção jurídica e da confiança (artigo 103.º, n.º 2 e 3 da CRP), quando interpretado no sentido de albergar em si uma presunção ilidível, capaz de afastar a tributação sobre 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, sempre que seja possível provar a sua indispensabilidade para o funcionamento eficiente das empresas*”.

Em primeiro lugar, como acima se notou, configura-se que onde reside o fundamento legal mais determinante para a adopção do sentido desta decisão, não está nos n.ºs 3 e 5 do artigo 88º do CIRC (que se considera uma norma de incidência objetiva), mas sobretudo na norma constante do artigo 73º da LGT, na medida em que, como atrás se referiu “*afasta*

*expressamente, no domínio das normas de incidência tributária, a possibilidade de existência de presunções inilidíveis, proibição que abrange as normas de incidência subjectiva, como as de incidência objectiva ou real, sendo certo que esta disposição abrange tanto as presunções explícitas como as implícitas, como é o caso*". A AT não invoca a desconformidade desta norma, na leitura aqui propugnada, com os princípios constitucionais.

Em segundo lugar, como atrás se referiu “a entender-se que o nº 3 do artigo 88º do CIRC, não encerra a possibilidade de elisão da presunção de “empresarialidade parcial”, considerando-a, no entanto, uma norma de incidência objectiva, tal corresponderia a uma violação do princípio da igualdade material, que manda tratar o desigual em termos materiais, desigualmente (salvo impraticabilidade, o que não será o caso) e, pela mesma razão, por violação do princípio da capacidade contributiva, da tributação fundamentalmente do rendimento real e da proporcionalidade, que implicam igualmente o tratamento desigual do que é desigual.

Por estas razões, entente este TAS que não procede a invocada inconstitucionalidade da leitura das normas contidas no artigo 88º nºs 3 a 5 do Código do IRC, seguida nesta decisão.

Desta feita, procede o pedido de pronúncia arbitral.

### **Do reconhecimento do direito ao reembolso de 12 724,31 euros, acrescidos dos juros indemnizatórios**

A Requerente logrou provar que pagou, por autoliquidação, os valores correspondentes às tributações autónomas aqui em causa, conforme números 3 e 10 da matéria de facto provada.

Anulando-se, como se vai anular, a decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa que foi deduzida contra a referida autoliquidação, afectado fica o acto impugnado na reclamação, resultando que a Requerente tem direito ao reembolso do montante pago.

Pede ainda os juros indemnizatórios nos termos previstos no artigo 43º da LGT e do artigo 61º do CPPT.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação, vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da anulação da decisão que recaiu sobre o pedido de reclamação graciosa (colocando-se em causa, indirectamente, a legalidade do acto de autoliquidação impugnado), há lugar a reembolso do imposto pago, por força dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado».

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

#### Artigo 43.º

##### Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

- a. Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;
- b. Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;
- c. Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

4 - A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5 - No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas. (Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

A ilegalidade da decisão adoptada em sede de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra a autoliquidação, é imputável à Administração Tributária, que a indeferiu por sua iniciativa.

No presente caso será de aplicar o regime da alínea c) do nº 3 do artigo 43º da LGT, porquanto, entre a data em que o contribuinte efectuou o primeiro pedido à AT sobre a desconformidade da autoliquidação de IRC (em 31 de Julho de 2017) e a data em que foi proferida decisão de indeferimento (em 11 de Janeiro de 2018) não decorreu “mais de um ano” (ponto 4 da matéria de facto provada).

No que concerne à autoliquidação de IRC que foi efectuada pela Requerente, é de entender que o erro que a afecta é imputável à Administração Tributária.

Com efeito, de acordo com Jorge Lopes de Sousa, em “Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais”, Áreas Editora, Lisboa, 2010, pág. 52: *«Nas situações em que a prática do acto que define a dívida tributária cabe ao contribuinte (como sucede, nomeadamente, nos referidos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta), bem como naqueles em que o acto é praticado pela Administração Tributária com base em informações erradas prestadas pelo contribuinte e há lugar a impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), o erro passará a ser imputável à Administração Tributária após o eventual indeferimento da pretensão apresentada pelo contribuinte, isto é, a partir do momento em que, pela primeira vez, a Administração Tributária toma posição sobre a situação do contribuinte, dispondo dos elementos necessários para proferir um a decisão com pressupostos correctos».*

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, contados desde 12 de Janeiro de 2018, relativamente à quantia de 12 724,31 euros.

Os juros indemnizatórios são devidos sobre a referida quantia, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, desde a data acima indicada e até à emissão da respectiva nota de crédito.

## V - DISPOSITIVO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos:

1. Julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral visando a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que a Requerente deduziu contra a autoliquidação de tributação autónoma de IRC do período de tributação de 01-03-2014 a 28-02-2015, e bem assim, a anulação parcial da parte da

autoliquidação em IRC referente ao mesmo exercício, relativa a despesas e encargos com veículos exclusivamente afectos à actividade da empresa, mais especificamente no que respeita ao montante pago de € 12 724,31;

2. Consequentemente anula-se a decisão de indeferimento referida em 4 e 5 da matéria de facto provada e a autoliquidação de IRC na parte referida no ponto 10 da matéria de facto assente, por desconformidade com a norma de incidência do artigo 88º nºs 3, 5 e 6 do CIRC, conjugada com a norma do artigo 73º da LGT, na leitura acima propugnada;
3. Não se declara a inconstitucionalidade das normas do artigo 88º nº 3 e 5º do CIRC, conforme o suscitado pela AT, por não se verificar qualquer desconformidade desta decisão, face à lei fundamental, antes com ela se conformando, nos termos acima referidos;
4. Julgam-se ainda procedentes os pedidos de reembolso do montante de € 12 724,31e de condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios, calculados sobre este valor e contados desde 12 de Janeiro de 2018 inclusivé, até emissão da respectiva nota de crédito.

**Valor do processo:** de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do nº 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 12 724,31 € euros.

**Custas:** nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00 segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

**Notifique.**

Lisboa, 07 de Dezembro de 2018  
Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Augusto Vieira

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC,  
aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.  
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de  
1990.