

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 319/2023-T

Tema: IRC – Tributação Autónoma – despesas relacionadas com a atribuição de utilização exclusiva de viatura aos funcionários – art. 88.º, n.º 6, al. b) CIRC e artigo 2.º, n.º 3, da alínea b) n.º 9 do CIRS.

Sumário:

- I.** A tributação autónoma tem ínsita a ideia de desmotivar práticas que, para além de afetarem a igualdade na repartição de encargos públicos, poderão envolver situações de menor transparência fiscal, e é explicada por uma intenção legislativa de estimular as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas indesejáveis ou que tenham uma dupla natureza, e que afetem negativamente a receita fiscal.
- II.** A exclusão de sujeição a tributação autónoma, nos termos do al. b) do n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRS, passa pela demonstração por parte da entidade empregadora da existência de um acordo escrito celebrado com o trabalhador quanto à atribuição de viatura automóvel a título permanente, assumindo aquela as despesas inerentes à utilização da mesma, em contrapartida de uma manifestação expressa e inequívoca da vontade do trabalhador em aceitar a vantagem económica em causa.
- III.** Provando-se a existência de acordo escrito entre as partes, que titule uma aceitação esclarecida da atribuição da viatura em tais condições, não pode o empregador ser responsabilizado por qualquer eventual e hipotética omissão declarativa de imposto (IRS) por parte do trabalhador.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Rui Duarte Morais (árbitro presidente), João Taborda da Gama (árbitro vogal) e Filipa Barros (árbitro vogal – relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 10 de julho de 2023, acordam no seguinte:

I - Relatório

A..., LDA. (doravante, abreviadamente designada por “Requerente”), com o número de identificação fiscal ..., sociedade anteriormente denominada por B... Lda., com sede na... – ..., ..., ...-... ..., veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, al. a), 10º, n.ºs 1 e 2 e 15.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, RJAT), e deduzir o presente Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante PPA).

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante identificada por “AT” ou Requerida.

No seu pedido a Requerente visa a declaração de ilegalidade (i) do ato de liquidação adicional n.º 2022..., referente a IRC de 2019, no valor de €201.263,80, e respetivos juros compensatórios de €16.955.

Como fundamento da pretensão deduzida a Requerente invoca, em síntese:

- a) Padecer de ilegalidade a liquidação adicional emitida pela AT segundo a qual estaria sujeita a tributação autónoma sobre os encargos suportados com viaturas ligeiras de passageiros atribuídas aos seus funcionários;
- b) O único fundamento da liquidação impugnada foi não ter sido apresentado acordo escrito entre o trabalhador e a entidade patronal sobre a imputação àquele da viatura automóvel, conforme dispõe o n.º 6 do artigo 88.º. Contudo, no âmbito do exercício do seu direito de audição, entende ter fornecido um acervo de documentos. por trabalhador e por viatura, plenamente demonstrativos de que houve acordo escrito.

- c) Tais documentos (contrato de trabalho com disposição contratual expressa de atribuição de utilização exclusiva de viatura, aditamentos aos contratos de trabalho, documento onde constam as condições de uso da viatura “Car Policy”, documento intitulado “*Confirmação de Recebimento da Viatura*”, e recibo de vencimento) ao contrário do invocado pela AT, permitem a identificação dos trabalhadores e da viatura atribuída;
- d) O facto do NIF dos trabalhadores não constar do aditamento ao contrato de trabalho não pode inviabilizar a existência de acordo escrito, para efeitos da sujeição destes encargos a tributação autónoma, pois trata-se de uma simples omissão, colmatada nos contratos de trabalho juntos aos autos, dos quais consta o NIF, para além dos demais elementos de identificação do trabalhador.
- e) Encontrando-se cumpridos todos os requisitos previstos nos artigos 88.º n.º 6 do Código do IRC e n.º 9 alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, quanto à existência de acordo escrito de imputação das viaturas automóveis dos funcionários da Requerente, tais encargos com viaturas deverão encontrar-se excluídos de tributação autónoma;
- f) A exclusão de tributação autónoma para efeitos do disposto nos artigos 88.º n.º 6 do Código do IRC e n.º 9 alínea b) do n.º 3 do Código do IRS, não depende, nem poderia depender da prova, pelo sujeito passivo empregador, de que houve tributação efetiva do rendimento que resulta da utilização pessoal da viatura na esfera dos seus trabalhadores.

Para além dos documentos juntos a Requerente requereu prova testemunhal.

Em 04 de maio de 2023, o pedido de constituição o Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação da AT, em 05 de maio de 2023.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, aqui signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes, notificadas dessa designação, não se opuseram (artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD).

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 10 de julho de 2023.

A Requerida, notificada para o efeito, apresentou Resposta em 29 de setembro de 2023, na qual se defendeu por impugnação, tendo junto o processo administrativo (“PA”).

Na resposta pugna pela manutenção na ordem jurídica dos atos de liquidação controvertidos, entendendo que a Requerente não apresentou prova documental que permita sustentar a sua pretensão, referindo designadamente o seguinte:

- a) Toda a pretensão da Requerente assenta na existência de um acordo escrito entre a entidade empregadora e os trabalhadores para a utilização de viatura, como forma de alcançar a delimitação negativa de incidência de tributação autónoma prevista na alínea b) do n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRC, contudo a prova junta aos autos não cumpre o desiderato pretendido;
- b) Os documentos apresentados em sede de direito de audição não possibilitam a identificação inequívoca dos trabalhadores, por não conterem os respetivos números de identificação fiscal, o que impossibilita efetuar o cruzamento nomeadamente com as declarações mensais de remuneração (DMR’s)
- c) Dos contratos de trabalho consta a cláusula de utilização de viatura de serviço, tanto para fins profissionais como para fins particulares; no entanto a Requerente não junta a integralidade do contrato;
- d) Nos recibos de vencimento, apesar de constar o rendimento auferido em espécie a título de utilização da viatura, tal rendimento foi inserido numa linha de descontos a título de “adiantamento utiliz. Viatura” o que leva à anulação do suposto rendimento atribuído.
- e) Por fim, os documentos apresentados (contratos, contratos de trabalho, documentos de confirmação de entrega e DMR’s) não mencionam os montantes dos rendimentos em espécie a imputar aos funcionários.
- f) Assim sendo, deve concluir-se que os documentos apresentados pela Requerente não comprovam que os trabalhadores sejam beneficiários de rendimentos acessórios

relativos à utilização de viatura e sujeitos a tributação em sede de IRS relativamente àqueles rendimentos, ficando demonstrada a conformidade legal da liquidação impugnada, por não se verificarem os pressupostos de exclusão de tributação autónoma sobre os encargos suportados com viaturas ligeiras de passageiros, nos termos dos n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRS.

Por despacho de 26 de outubro de 2023, o tribunal arbitral agendou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a audição das testemunhas, tendo designado para o efeito o dia 14 de dezembro às 15 horas.

Por despacho de 6 de janeiro de 2024, o Tribunal convidou a partes no prazo de 15 dias a juntar documentos que permitam esclarecer as suas pretensões e fixou um prazo de 30 dias contado da notificação do despacho arbitral, para as partes, querendo, apresentarem alegações escritas “simultâneas”.

Em cumprimento do despacho arbitral, a 29 de janeiro de 2024 a Requerente apresentou requerimento juntando as declarações anuais de rendimentos dos trabalhadores com atribuição de viatura própria;

Neste seguimento, a Requerida apresentou a 29 de janeiro de 2014 requerimento sobre a informação solicitada aos serviços de inspeção da Direção de Finanças de ..., quanto aos códigos dos rendimentos constantes do Quadro 4-A do Anexo A das Declarações de Rendimentos IRS Modelo 3, referentes a 2019 dos trabalhadores identificados nos documentos juntos aos autos.

No 14 de fevereiro de 2024 Requerente e Requerida apresentaram as alegações escritas nas quais mantiveram as posições sustentadas nos articulados iniciais.

II - Saneamento

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer dos atos de autoliquidação de IVA impugnados, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).

A ação é tempestiva nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, por remissão para o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT.

Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III – Fundamentação de facto

1. Matéria de Facto

Com relevância para a decisão, importa atender aos seguintes factos, que se julgam provados com base na análise crítica da prova documental junta aos autos por ambas as Partes, na prova testemunhal produzida e nas posições por assumidas nos articulados:

- A. A Requerente é uma sociedade por quotas, constituída em 2003 com a denominação de “C... Lda.”, que em virtude de uma operação de cisão-fusão operou o destaque da atividade de supermercados, tendo a gestão e exploração de bens imóveis afetos ao desenvolvimento da sua atividade sido afeta à Requerente - conforme Processo Administrativo (doravante PA);
- B. No ano de 2019, a Requerente tinha por objeto social o “*Comércio por grosso e a retalho de géneros alimentares e artigos domésticos, como a importação e exportação e o embalado dos respetivos produtos*” - conforme PA;
- C. A 27 de dezembro de 2021, a Requerente foi objeto de uma ação inspetiva, ao abrigo da Ordem de Serviço Externa n.º OI2019..., de âmbito geral, incidindo sobre o período de tributação de 2019, tendo o Relatório de Inspeção tributária (doravante RIT) concluído que estaria sujeita a tributação autónoma sobre os encargos suportados com a totalidade das suas viaturas ligeiras de passageiros - conforme RIT, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, junto com o PA;
- D. Com relevância para os autos concluiu-se no RIT, o seguinte:

“No decurso da ação inspetiva questionou-se a contabilista certificada do sujeito passivo acerca do motivo pelo qual não foram sujeitos a tributação autónoma os encargos suportados com 56 viaturas ligeiras de passageiros dum total de 56 utilizadas pelo sujeito passivo, tendo sido informado que estas 56 viaturas ligeiras de passageiros se encontravam ao serviço de funcionários da empresa. Para o comprovar foi facultada parte de uma minuta de um contrato de trabalho (cláusulas terceira a quinta) onde na cláusula quarta se encontravam estipuladas as condições para utilização da viatura de serviço, bem como uma listagem datada de 31/12/2019 com a identificação das matrículas das viaturas afetas a diversos funcionários da empresa.

(...)

Face à condição para exclusão de tributação autónoma dos encargos suportados com viaturas ligeiras de passageiros mencionada no artigo 88º n.º 6 alínea b) do CIRC (acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação da viatura automóvel) e por forma a comprovar a obtenção dos rendimentos acessórios relativos à utilização pessoal daquelas viaturas nos termos do artigo 2º n.º 3 alínea b) do nº 9 do CIRS, foi o sujeito passivo notificado para apresentar:

“3. Recebidos de vencimento relativos ao mês de Dezembro de 2019 dos funcionários identificados na listagem em Anexo 2.

4. Documentos comprovativos da não sujeição a tributação autónoma nos termos do artigo 88.º n.º3 e n.º5 do Código do IRC, dos encargos efetuados ou suportados com as viaturas ligeiras de passageiros alugados sem condutor bem como das viaturas ligeiras de passageiros constantes do ativo fixo tangível com exceção das seguintes viaturas as quais foram objeto de tributação autónoma (...)

Da análise aos documentos apresentados nos Anexos 3, 5 e 6 à resposta à notificação, verifica-se que os mesmos correspondem a:

- Mapa de remunerações do mês de Dezembro de 2019, com discriminação da remuneração relativa a utilização de viatura;
- Listagem de viaturas (a qual já tinha sido facultada anteriormente e constituía o anexo 2 à notificação efetuada) com a identificação das viaturas alocadas aos trabalhadores;

- Documento intitulado “Confirmação de recebimento de viatura” datado de 29/10/2018, relativo ao utilizador D... e à viatura matrícula ..., o qual se encontra assinado pelo utilizador da viatura e por um responsável da administração.

Atendendo aos documentos e esclarecimentos apresentados pelo sujeito passivo na sequência da notificação, verifica-se que não foi cumprida a condição imposta para exclusão de tributação autónoma dos encargos suportados com viaturas ligeiras de passageiros mencionada no artigo 88º nº 6 alínea b) do CIRC porquanto não foram exibidos quaisquer acordos escritos entre os trabalhadores ou os membros dos órgãos sociais e a entidade patronal sobre a imputação das viaturas automóveis constantes da listagem de viaturas facultada, nem os mesmos foram apresentados quando em momento anterior foram solicitados presencialmente.

Acresce que também não foram exibidos os recibos de vencimento relativos ao mês de Dezembro de 2019 dos funcionários identificados na listagem de viaturas facultada, que pudessem comprovar a obtenção dos rendimentos acessórios relativos à utilização pessoal daquelas viaturas, nem os mesmos foram apresentados quando em momento anterior foram solicitados presencialmente.

Face ao exposto estão sujeitos a tributação autónoma os encargos suportados com a totalidade das 64 viaturas ligeiras de passageiros utilizadas pelo sujeito passivo no período de 2019. Atendendo a que apenas os encargos com 8 daquelas viaturas foram sujeitos a tributação autónoma, serão os encargos suportados com as restantes 56 viaturas ligeiras de passageiros também sujeitas à referida tributação.

(...)

- E. As conclusões do RIT foram corroboradas pelo parecer do Chefe de Equipa da Direção de Finanças de ... tendo este considerado que “*não foi apresentado qualquer acordo escrito entre o trabalhador e a entidade patronal sobre a imputação àquele da viatura automóvel conforme impõe o n.º 6 do artigo 88.º do CIRC*” – conforme ponto 2 do Parecer do Chefe de Equipas, junto com o PA;
- F. Em 13/10/2022, através do ofício n.º ... de 11/10/2022, foi a Requerente notificada para exercer o direito de audição nos termos previstos no artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPITA; - conforme PA;

- G. Em sede de direito de audiência, e relativamente à correção proposta de falta de sujeição a tributação autónoma dos encargos suportados com 56 viaturas ligeiras de passageiros, veio a Requerente apresentar os seguintes documentos, oferecidos separadamente por cada trabalhador e viatura: - conforme PA;
- Listagem datada de 31/12/2019 com a identificação das matrículas das viaturas afetas aos diversos funcionários da empresa;
 - Documento intitulado “*confirmação de recebimento de viatura*”, nos termos do qual se refere “*Declaro ter recebido a viatura com a matrícula acima descrita, de acordo com os termos e condições constantes do Regulamento de uso e gestão de viaturas B..., previamente aceite, assim como a seguinte documentação*”, identificando-se a viatura atribuída, com aposição de assinatura pelo trabalhador e por um membro da administração da Requerente;
 - Documento intitulado “CAR POLICY” onde se definem as condições gerais de utilização da viatura, constando da cláusula primeira, o seguinte: “*Esta CP define exclusivamente as condições gerais de utilização de viaturas de empresa para colaboradores autorizados (doravante CA) com as quais a B... acordou a disponibilização de uma viatura de serviço, de acordo com o contrato de trabalho.*”
 - Aditamento ao contrato de trabalho nos termos do qual se estipula a “*Continuação da disponibilização da viatura de serviço*” ao colaborador, por referência “*às disposições previstas no contrato de trabalho as quais de mantém em vigor*”;
 - Acordo de utilização de viatura de serviço constando da cláusula primeira, no ponto 1.1, o seguinte:
“*A B... obriga-se durante toda a vigência do Contrato de Trabalho a disponibilizar ao Colaborador Autorizado uma viatura de serviço nas condições estabelecidas pela Car Policy datada de 13.11.2017 (“CP” anexo 1) e ainda de acordo com as configurações para encomendas de viaturas de serviço definidas pela B... na lista de equipamentos datada de 10.11.2017 (doravante: “Configurações B...” anexo 2. Ambos os anexos são partes integrante deste acordo. Com assinatura deste Acordo de Utilização de Viatura de Serviço, o Colaborador Autorizado confirma a receção da CP e das configurações B... .*”

H. Em face dos documentos apresentados pela Requerente em sede de direito de audição, entenderam os SIT, o seguinte: *“Verificou-se a existência de acordos escritos. As condições gerais de utilização daquelas viaturas encontram-se definidas nos documentos intitulados “Car Policy” enquanto os documentos intitulados “Confirmação de recebimento de viatura” permitem a identificação das viaturas atribuídas.*

Não obstante, verifica-se que aqueles documentos não possibilitam a identificação inequívoca dos beneficiários, nomeadamente através do respetivo número de identificação fiscal, e eventualmente através do respetivo número de identificação civil, constante do BI/CC pelo que não é possível aferir que os nomes que constam dos mesmos correspondem a trabalhadores da empresa.

A respeito dos requisitos legais de um contrato, importa referir que o contrato é um negócio jurídico bilateral ou plurilateral, de modo que necessita para a sua existência, da participação de pelo menos dois sujeitos, essenciais à existência e validade do contrato.

(...)

Ora, os documentos apresentados intitulados “Acordo de utilização de viaturas de serviço” ou “Aditamento ao contrato de trabalho”, não permitem comprovar como já referido que os beneficiários correspondem a trabalhadores da empresa.

Acresce que não tendo sido apresentados, apesar de notificado o sujeito passivo para tal, os recibos de vencimento relativos ao mês de dezembro de 2019 dos funcionários identificados na listagem de viaturas anteriormente apresentada, que pudessem comprovar a obtenção dos rendimentos acessórios, relativamente à utilização pessoal daquelas viaturas, não é possível averiguar da identificação fiscal dos funcionários, nem da tributação desses rendimentos em sede de IRS.

Por outro lado, também nas Declarações Mensais de Remunerações (DMR’s) entregues pelo sujeito passivo, referentes aos períodos de Janeiro a Dezembro de 2019, não foram declarados quaisquer rendimentos pagos identificados com o Código A66.”

Portanto, não tendo a entidade patronal declarado esses rendimentos na DMR’s e correspondendo a declaração anual de rendimentos, comunicada ao trabalhador, ao

somatório dos rendimentos mensais declarados pela entidade patronal, conclui-se que esses rendimentos não foram tributados em sede de IRS.”; - conforme RIT, a fls. 18 e 19, junto com o PA;

- I. Nos contratos de trabalho celebrados entre a Requerente e os seus trabalhadores encontram-se inscrito o número de identificação fiscal destes; - conforme documentos juntos com o PPA, n.ºs 3.1 a 3.79;
- J. Nos termos da cláusula quarta do contrato de trabalho, o trabalhador tem direito à utilização de uma viatura de serviço, tanto para fins profissionais, como para fins particulares, assumindo a empresa integralmente as despesas com o pagamento de impostos relacionados com a circulação do veículo, seguro de responsabilidade civil, combustível, portagens e serviço de manutenção mecânica regular, com exceção do combustível gasto em viagens particulares realizadas fora de Portugal, bem como as despesas com portagens e estacionamento em viagens particulares que são suportadas pelo trabalhador; - conforme documentos juntos com o PPA, n.ºs 3.1 a 3.79;
- K. Nos termos da cláusula 4.3 do contrato de trabalho, o trabalhador assume a completa e total responsabilidade pelo pagamento do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo à utilização da viatura de serviço; - conforme documentos juntos com o PPA, n.ºs 3.1 a 3.79;
- L. Nos recibos de vencimento emitidos pela Requerente aos trabalhadores é identificado o rendimento auferido em espécie pelo trabalhador, a título de “Utilização de Viatura”; - conforme designadamente documento 3.22, junto com o PPA;
- M. Nas declarações anuais de rendimentos emitidas pela Requerente é identificado o nome do trabalhador e respetivo NIF, o total dos rendimentos sujeitos a IRS, o valor dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, o valor dos rendimentos atribuídos em espécie dispensados de retenção na fonte, e o valor das contribuições para regimes de proteção social; - conforme documentos juntos pela Requerente na sequência do despacho arbitral de 06.01.2024;
- N. As remunerações em espécie decorrentes da utilização exclusiva de viatura também para uso pessoal foram apuradas pela Requerente de acordo com o critério previsto no n.º 5

- do artigo 24.º do Código do IRS; - conforme fls. 133 do PA, identificado como Processo Administrativo 1, junto aos autos em 03.01.2024;
- O. “O rendimento em espécie da utilização da viatura está expurgado do rendimento base, mas não consta em rendimento de retribuição, porque a atribuição de viatura é um valor que a pessoa não vai receber, e se fosse colocado ao lado da retribuição seria um valor que a pessoa teria de receber, e não é esse o pressuposto. O pressuposto é a utilização da viatura, que tem um valor atribuído correspondente a 0,75% do valor da viatura, com os respetivos coeficientes. O nosso software coloca numa linha de “desconto”, pois se incluíssemos na linha de “remuneração” do software o trabalhador teria de receber esse montante em dinheiro. Este valor não é sujeito a retenção na fonte de IRS, mas entra para efeitos de segurança social”; - conforme depoimento da testemunha E... .
- P. Nas declarações mensais de remunerações (DMR’s) relativas a 2019, as remunerações em espécie decorrentes da utilização de viatura foram agregadas ao rendimento base dos trabalhadores na rubrica A, não tendo sido feita a separação entre os rendimentos em espécie e os rendimentos do trabalho dependente; - conforme depoimento da testemunha E... e, e documentos juntos após despacho de 06.01.2024;
- Q. Com a Portaria n.º 30-A/2019, o código A5 (previsto na Portaria n.º 40/2018 e anteriores) que era usado para identificar o rendimento que resulta da utilização pessoal de viatura (e qualquer outro rendimento do trabalho dependente não sujeito a retenção), deu lugar ao código A66; no entanto, houve alguns problemas na transição e o software informático da empresa continuou a registar as remunerações em espécie no código A5, o que conduziu a que, nas DMR, os rendimentos da utilização pessoal da viatura fossem tratados conjuntamente com os salários e somados aos vencimentos base no código A independentemente da sua natureza em numerário ou em espécie; - conforme depoimento da testemunha E...;
- R. No Quadro 4-A, do Anexo A das Declarações de Rendimentos IRS, Modelo 3, relativas a 2019 dos trabalhadores identificados nos documentos 3.1 a 3.79 dos autos, e considerando o NIF da entidade pagadora ..., ora Requerente, apenas foram inscritos rendimentos no código 401 - "Trabalho dependente - Rendimento bruto (exceto os referidos com os códigos 402 e 408 a 418)", não constando daquelas declarações

- quaisquer rendimentos declarados com outro código para a referida entidade pagadora;
- conforme ficheiro de excel, remetido pela Direção de Finanças de ..., junto aos autos pela AT, na sequência do despacho arbitral de 06.01.2024;
 - S. Em concreto, do documento em excel remetido pela Direção de Finanças de ... consta a seguinte informação: NIF do trabalhador, nome do trabalhador, código de inscrição de rendimentos “401”; - conforme ficheiro de excel, remetido pela Direção de Finanças de ..., junto aos autos pela AT, na sequência do despacho arbitral de 06.01.2024;
 - T. Em 13 de setembro de 2022, foi emitida liquidação adicional referente a tributações autónomas de IRC, no valor total a pagar de € 201.263,80, incluindo juros compensatórios no valor de € 16.965,53; conforme documento n.º 1 junto com o PPA;
 - U. Em 23 de março de 2023, a Requerente prestou garantia bancária, sob o número ..., emitida pelo Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A.; - conforme documento n.º 4 junto com o PPA;

2 – Factos não provados

Não se provou que os funcionários da Requerente beneficiários da atribuição de viatura automóvel para fins profissionais e particulares, não tenham sujeitado a tributação, em sede de IRS, no ano de 2019, o valor correspondente ao rendimento em espécie que resulta da atribuição do referido benefício acessório.

A prova disponibilizada pela Requerida na sequência do despacho arbitral de 06.01.2024 reflete que os trabalhadores declararam a totalidade dos rendimentos pagos pela Requerente, seja em numerário seja em espécie, sob o código “401 rendimentos brutos”; contudo não foi disponibilizada qualquer evidência dos valores totais declarados por cada funcionário no campo do código “401”, sendo este aspeto relevante na medida em que a Requerente confessou, que devido a problemas de natureza informática com o software utilizado no processamento salarial, nas DMR’s de 2019, as remunerações em espécie encontravam-se agregadas ao rendimento base na rubrica A, inscritas sob o código A5, que era o código utilizado no regime anterior a 2019 para inscrição destas remunerações, não constando de modo separado no “novo” código A66.

Não existem outros factos não provados com relevo para a causa.

3. Motivação da decisão relativa à matéria de facto

Considerando o disposto nos artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4, ambos do Código de Processo Civil (por remissão do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT), incumbe ao Tribunal o dever de seleccionar a matéria de facto relevante para a decisão tomando em consideração a pretensão formulada.

No caso sub judice, a decisão sobre os factos provados e não provados radicou, segundo o princípio da livre apreciação da prova, na análise crítica do acervo documental presente nos autos, tanto com o requerimento de Pronúncia Arbitral, como com o Processo Administrativo, organizado nos termos do artigo 111.º do CPPT, e junto pela Requerida, bem como documentação posteriormente junta aos autos na sequência da realização da reunião do artigo 18.º do RJAT. O Tribunal considerou ainda os factos que não foram questionados pelas partes.

Em relação às testemunhas apresentadas pela Requerente, a Senhora F... contabilista certificada e funcionária da Requerente, e o Senhor E..., o Tribunal considerou particularmente esclarecedor o depoimento da testemunha E..., o qual é contabilista certificado, e responsável pelo processamento salarial da Requerente há cerca de 20 anos.

A Testemunha transmitiu informação precisa quanto ao modo de processamento do acervo de documentos salariais respeitantes a cada trabalhador beneficiário da utilização de viatura para fins profissionais e privados (recibos de vencimento, DMR'S e declaração anual de rendimentos) cuidando do esclarecer, de forma clara, a transição no regime de processamento dos rendimentos em espécie do ano de 2018 para 2019, bem como as dificuldades encontradas ao nível do software, tendo apresentado razões válidas e credíveis, que explicam a falta de segregação dos rendimentos em espécie relativos à utilização de viatura, inserido no anterior código A5 em vez, do registo no então novo código A66 das DMR's.

IV – Matéria de direito

1.1 Questão Decidenda

A questão a decidir nos presentes autos consiste em saber se foi ou não celebrado pela Requerente um acordo escrito com os seus funcionários beneficiários da atribuição de viatura para fins profissionais e particulares na aceção do n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS e da alínea b) do n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRC, tendo em vista determinar, se os encargos suportados pela Requerente com as referidas viaturas se encontram sujeitos a tributação, em sede de tributação autónoma, nos termos do artigo 88.º n.º 3 do Código do IRC.

1.2 Enquadramento da tributação autónoma

Tendo os tribunais, incluindo os tribunais arbitrais, sido inúmeras vezes confrontados com processos relativos ao modo de aplicação e de funcionamento das tributações autónomas, entendemos pertinente começar com uma breve nota sobre a natureza da tributação autónoma, para seguidamente analisar a previsão normativa constante da alínea b) do n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRC, à luz da qual devem ser enquadrados os elementos de prova oferecidos pelas partes.

Na abordagem da estrutura e finalidade que presidiu à criação das tributações autónomas, refere-se no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 617/2012, que "(...) *com este tipo de tributação teve-se em vista, por um lado, incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal e, por outro lado, evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam a distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação as correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social*".¹

¹ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 617/2012, de 19 de dezembro de 2012.

Posteriormente, no Acórdão n.º 197/2016, o Tribunal constitucional vem acrescentar que, *“a tributação autónoma, embora regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento, é materialmente distinta da tributação em IRC, na medida em que incide não diretamente sobre o lucro tributável da empresa, mas sobre certos gastos que constituem, em si, um novo facto tributário (que se refere não à percepção de um rendimento mas à realização de despesas). E, desse modo, a tributação autónoma tem ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de menor transparência fiscal, e é explicada por uma intenção legislativa de estimular as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal”*. Nesse sentido, como aí se acrescenta, *“[a] despesa constitui um facto tributário autónomo, gerando um imposto a que o contribuinte fica sujeito independentemente de ter obtido ou não rendimento tributável em IRC no mesmo período de tributação. E, assim, o facto revelador da capacidade contributiva é a própria realização da despesa”*.²

Como explica Saldanha Sanches, através da tributação autónoma *“o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros.”*³

No mesmo sentido, para Rui Morais o objetivo terá sido o de tentar evitar que, através dessas despesas, *“(…) o sujeito passivo utilize para fins não empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis (...); ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que seriam devidos por estes (...). A realização de tais despesas implica um encargo fiscal adicional para quem nelas incorre porque a lei supõe que, assim, outra pessoa deixa de pagar imposto”*.⁴

Deste modo, a tributação autónoma tem ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações

² Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016 de 13 de abril de 2016.

³ Cfr. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra, pág. 407.

⁴ Cfr. Rui Morais, *Sobre o IRS*, Almedina, Coimbra, 2006, p. 138.

de menor transparência fiscal, e é explicada por uma intenção legislativa de estimular as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas indesejáveis ou que tenham uma dupla natureza, e que afetem negativamente a receita fiscal. O legislador tem em vista desincentivar a realização de certas despesas, admitindo a dedutibilidade do custo, mas reduzindo a vantagem fiscal por via da tributação autónoma, assim se compreendendo que a tributação incida não sobre a percepção de um rendimento, mas sobre a realização de despesas.

É certo que o princípio da capacidade contributiva apontaria noutro sentido, mas razões múltiplas são indicadas para justificar o recurso à tributação autónoma: seja prevenir, por razões de cobrança de receita fiscal protegendo-se a receita correspondente à tributação pelo lucro tributável, seja desincentivar, por razões de política extrafiscal, certas despesas que são reputadas socialmente como inconvenientes, seja para combater despesas normalmente associadas a comportamentos evasivos ou mesmo fraudulentos, seja para limitar o recurso a remunerações em espécie para a proteção dos trabalhadores.

Pronunciando-se sobre a configuração das tributações autónomas, refere o STA, em recurso para uniformização de jurisprudência a propósito do artigo 88.º do Código do IRC, que se trata de uma norma de incidência objetiva, sendo que *“o mecanismo da tributação autónoma resulta da associação do sujeito passivo à realização de certas despesas. A sujeição a imposto é a consequência jurídica da verificação de um certo facto tributário - a realização da despesa legalmente prevista -, não se descortinando aí uma qualquer condição de aplicação da norma que se prenda com a demonstração, por inferência, de outro facto. A própria realização da despesa determina a aplicação da norma.*

A inexistência de uma qualquer presunção legal relacionada com o carácter empresarial das despesas surge também evidenciada pelo contexto verbal das disposições em causa. Excluem-se da tributação autónoma certo tipo de veículos de acordo com critérios de política fiscal e estabelecem-se taxas diferenciadas com base em características atinentes ao custo de aquisição dos bens (artigo 88.º, n.º 3, do Código do IRC) e à tipologia dos veículos (artigo 88.º, n.ºs 17 e 18, cfr. Lei n.º 82-D/2014). Também no que concerne aos encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, a que se reporta o n.º 9 do

artigo 88.º do Código do IRC, a incidência da tributação autónoma determina-se em função de certos aspectos relacionados com a específica situação tributária que está em causa.”⁵

Por conseguinte, o que sucede, a propósito da tributação autónoma, é que se cria aqui “*uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial*”, mas como se depreende de todas as considerações que antecedem esse excerto, o que está em causa não é a existência de uma presunção em sentido técnico jurídico, mas antes a necessidade de assegurar a proteção do objetivo fiscal que se teve em vista ao tributar esses custos.⁶

1.3 Artigo 88.º n.º 6, alínea b) do Código do IRC e artigo 2.º n.º 3 alínea b) n.º 9 do Código do IRS – Requisitos da exclusão da incidência de tributação autónoma

Nos termos do n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC, “*são tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas:*

a) 10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a (euro) 25 000; (Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro)

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; (Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro)

c) 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 35 000. (Redação da Lei 2/2014, de 16 de janeiro).

⁵ Acórdão do STA, de 24-03-2021, proferido no proc. n.º 021/20.7BALS.B. No caso a questão que se discutia era a de saber se os n.ºs 3 e 9 do artigo 88.º do Código do IRC, ao delimitarem as situações em que há lugar a tributação autónoma, consagram presunções implícitas iuris tantum, suscetíveis de serem ilididas por prova em contrário, em conformidade com o artigo 73.º da LGT.

⁶ Saldanha Sanches, ob. e loc. cit.; No mesmo sentido, Sérgio Vasques, “*IVA, Direito à Dedução e Presunções Tributárias*”, Cadernos IVA 2017, p. 488 e 489, a propósito de formulações legais que pretendem dar concretização mínima a objetivos extrafiscais, estabelece um paralelismo interpretativo entre as normas que consagram as tributações autónomas em sede de IRC e o artigo 21.º do Código do IVA.

5. *Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.*

O n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRC determina que se excluem do disposto no n.º 3, os encargos relacionados com:

“a) Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afetos à exploração do serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; e

b) Viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.”

Por sua vez, de acordo com a alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, consideram-se ainda rendimentos de trabalho dependente, as remunerações acessórias, nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal, que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica designadamente, de acordo com o n.º 9) da alínea b) do mesmo número, “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.” (sublinhado nosso).

Da leitura conjugada das normas em referência, e tendo presente os traços de configuração das tributações autónomas, supra elencados, dir-se-á que se encontram excluídos de tributação autónoma os encargos relacionados com a atribuição de viaturas automóveis, relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo escrito com o trabalhador a que se reporta o n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

Neste sentido, a incidência da tributação autónoma determina-se em função de certos aspetos relacionados com a específica situação tributária que está em causa, em concreto,

encontra-se relacionada com a sujeição (ou não) do rendimento que resulta da utilização pessoal da viatura atribuída pela entidade empregadora, a tributação, na esfera do trabalhador.

Assim, a sujeição a IRC resulta como consequência jurídica da verificação cumulativa de dois factos:

- a) A realização das despesas relacionadas com aquisição e utilização da viatura ligeira de passageiros, atribuída a um trabalhador em permanência, pelo sujeito passivo;
- b) Que a despesa não se encontre contratualmente configurada como remuneração do trabalhador, situação que *a contrário* se verifica quando “*exista um acordo escrito entre o utilizador e a respetiva entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura.*”⁷

Relativamente às características deste acordo, esclareceu a respeito à AT no Ofício n.º..., de 10 de Dezembro de 2011 que: “*O acordo escrito exigido na norma referida, poderá revestir qualquer forma, desde que escrita, em que, por um lado, se manifeste validamente a vontade ou decisão de atribuir a viatura ao trabalhador ou membro do órgão social e, por outro lado, se manifeste a vontade deste em aceitar essa atribuição*”.

Decorre do referido entendimento administrativo, que a atribuição da viatura automóvel para fins profissionais e particulares deve ser configurada como um direito do trabalhador, passível de comprovação documental, por via de um acordo entre as partes que titule a referida utilização, não se descortinando, especiais exigências quanto à documentação de suporte, para além da respetiva redução a escrito.

Naturalmente, a necessidade de redução a escrito, seja em documento autónomo, seja inserido no clausulado no contrato de trabalho, terá subjacente a intenção do legislador de fazer depender a tributação em sede IRS, da vontade expressa e inequívoca do trabalhador quanto à atribuição da vantagem económica em causa. Por conseguinte, não havendo provas da manifestação dessa vontade, o facto tributário, consubstanciado nos encargos suportados pela empresa com as viaturas, será sujeito a tributação autónoma, nos termos do n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC.

⁷ José Guilherme Xavier de Basto, “*IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*” Coimbra Editora, pág. 126.

Neste quadro legal, a exclusão de sujeição a tributação autónoma, ónus da prova que que incumbe à Requerente, passa pela demonstração da existência de um acordo escrito com o trabalhador quanto à atribuição de viatura automóvel a título permanente, assumindo a Requerente as despesas inerentes à utilização da mesma.

Concretizando: provando-se a existência de acordo escrito entre as partes, que titule uma aceitação esclarecida da atribuição da viatura em tais condições, não pode a Requerente ser responsabilizada por qualquer eventual e hipotética omissão declarativa de imposto (IRS) por parte do trabalhador.

1.4 Subsunção ao caso concreto

A Requerente invoca que foi cabalmente demonstrado, através do acervo documental junto aos autos, a existência de acordo escrito entre a entidade empregadora e os trabalhadores para a utilização de viatura a título profissional e particular, tendo invocado que a omissão declarativa consubstanciada na falta de discriminação entre rendimentos em espécie e restantes rendimentos do trabalho dependente, nas DMR's, entregues durante o ano de 2019, resultou de um problema de adequação do software informático aos novos códigos que foram aprovados com a Portaria n.º 30-A/2019.⁸

Defende ainda que não só a lei não prevê, como seria, além do mais, desproporcionado, exigir ao empregador que controlasse a tributação efetiva na esfera dos seus trabalhadores, enquanto condição de aplicação de uma norma de incidência tributária que ao empregador diz respeito.

Por sua vez, a Requerida entende que os documentos apresentados pela Requerente não cumprem o desiderato probatório pretendido, invocando os seguintes motivos:

- a) Os contratos de trabalho apresentados não permitem fazer prova da existência de um acordo escrito com o trabalhador para a utilização de viatura, uma vez que, a Requerente se recusou a juntar o documento completo, quer em sede de direito de

⁸ A Portaria n.º 30-A/2019 de 23 de janeiro, aprova as instruções de preenchimento da declaração mensal de remunerações (DMR), aprovada pela Portaria n.º 40/2018, de 31 de janeiro, destinando-se a declarar os rendimentos do trabalho dependente auferidos por sujeitos passivos residentes em território português e respetivas retenções na fonte, que devendo ser entregue pelas entidades devedoras daqueles rendimentos.

- audição, quer em sede de PPA, sendo insuficiente a prova feita por um excerto do contrato onde estariam incluída as cláusulas referentes a tal acordo;
- b) O aditamento ao contrato de trabalho, onde se convencionou a atribuição de viatura, não contém o NIF do trabalhador, o que não possibilita a identificação inequívoca dos beneficiários, o que significa que tal contrato é “*inexistente*”;
 - c) Nos recibos de vencimento apenas consta “*rendimento auferido em espécie pelo trabalhador a título de utilização de viatura*”;
 - d) O contrato de trabalho, aditamento ao contrato e documento de confirmação de entrega de cada viatura, não mencionam os montantes dos rendimentos em espécie a imputar aos beneficiários das viaturas, nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do Código do IRC;
 - e) A exclusão de tributação autónoma dos encargos suportados com a atribuição de viaturas ligeiras de passageiros pressupõe a tributação em sede de IRS, na esfera do trabalhador, não tendo a Requerente comprovado essa tributação pelos documentos juntos aos autos, sendo certo que nas DMR’s de 2019 apresentadas pela Requerente não foram identificados quaisquer rendimentos, sob o código A66, correspondente à utilização pessoal pelo trabalhador de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito sobre a imputação.

Ora, salvo devido respeito, não se pode concordar com a Requerida em toda a sua linha de argumentação.

Começando pelos elementos de prova carreados para os autos, a Requerente forneceu em audiência prévia um acervo de documentos que permitiam por si só comprovar a existência de acordo escrito com os seus trabalhadores relativamente à atribuição das viaturas para fins profissionais e pessoais.

O excerto do contrato de trabalho, datado e assinado pelas partes, contemplando as disposições contratuais relevantes relativas à atribuição de utilização exclusiva de viatura também para uso pessoal, conjugado com o aditamento ao contrato de trabalho de cada trabalhador visado com a atribuição do benefício acessório, ainda que nestes aditamentos faltasse a identificação fiscal dos trabalhadores (NIF), conforme pontos I e J dos factos

provados, tem aptidão para demonstrar de modo inequívoco a existência de um acordo escrito de natureza retributiva entre os trabalhadores e a Requerente. Acresce que o clausulado contém expressamente, quer a vontade de atribuição da viatura quer a vontade da respetiva aceitação pelo trabalhador, além de indicar, nos termos da cláusula 4.3 do contrato de trabalho, que “*o trabalhador assume a completa e total responsabilidade pelo pagamento do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo à utilização da viatura de serviço*”, (vide ponto K do probatório).

Em conjugação com estes documentos, a Requerente juntou documentos intitulados “*Car Policy*” onde constam as condições de uso da viatura, assinados pelo trabalhador, e um documento intitulado “*Confirmação de Recebimento de Viatura*”, (ponto H do probatório) factos que infirmam as conclusões formuladas pela AT, quer em sede de RIT, quer em sede arbitral, quanto à alegada apresentação de “*documentos truncados*” e a consequente inexistência do acordo previsto no n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

Em paralelo, dir-se-á que o facto de o Requerente não entregar à AT os contratos de trabalho completos, mas apenas os excertos relevantes – celebrados na forma escrita – não consubstancia uma recusa de colaboração que afete, *tout court*, a presunção de veracidade das suas declarações, nem igual consequência poderá ser extraída da não inscrição do NIF dos trabalhadores no aditamento aos contratos de trabalho.

Quanto ao modo de apresentação dos recibos de vencimento, dir-se-á que, constituindo as regalias em análise rendimentos do trabalho dependente, não sujeitos a retenção na fonte, de acordo com o n.º 1 do artigo 99.º do Código IRS (por se tratar de rendimentos em espécie), não há normativo que obrigue à sua menção no recibo de vencimento, apesar da Requerente, o fazer conforme resulta dos pontos L e O do probatório.

No que respeita à enunciada situação de incumprimento das obrigações declarativas por parte da Requerente, que é construída a partir de um errado preenchimento das DMR’s de 2019, em que os rendimentos atribuídos em espécie se encontram inscritos sob o código A5, utilizado antes de 2019, a factualidade que se encontra enunciada no ponto P e Q do probatório deixa entrever que os serviços inspetivos não cuidaram de averiguar uma possível justificação para esse lapso que resultou, como muitas vezes sucede, da incapacidade imediata de adaptação dos sistemas informáticos às alterações legislativas.

Por último, a Requerida defende que “*os documentos apresentados pela Requerente não comprovam que os trabalhadores referidos pela empresa como sendo beneficiários de rendimentos acessórios relativos à utilização de viatura foram sujeitos a tributação em sede de IRS relativamente àqueles rendimentos*”, invocando para tanto que tais rendimentos em espécie não se encontram discriminados nas declarações anuais de rendimentos daqueles trabalhadores.

Ora, de acordo com a alínea b) do n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRC, encontram-se excluídos de tributação autónoma “*os encargos relacionados com viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS*”.

Recordando as peculiaridades enunciadas sobre o regime da tributação autónoma, bem como a jurisprudência do Tribunal Constitucional relativamente à ponderação de valores de justiça fiscal (e extrafiscal) ínsitos à teleologia destas normas, os quais não tornam irrelevante o tipo de prova suscetível de aceitar para demonstrar os pressupostos de exclusão da referida tributação, certo é, que, em nosso entender, tais propósitos encontram-se suficientemente assegurados pela prova oferecida nos autos, importando notar que não decorre nem da *letra* nem do *espírito* da lei, a exigência de comprovação por parte da Requerente da efetiva tributação do rendimento correspondente à atribuição de viatura, em sede de IRS, ou seja pelo trabalhador.

Sem prejuízo do referido, em termos de distribuição do ónus probatório, caberia à Requerente demonstrar a existência de acordo escrito firmado com os seus funcionários em relação à atribuição de viatura para fins profissionais e privados e, hipoteticamente, caberia à AT, a fim de assegurar os pressupostos de legitimação da sua atuação corretiva, esclarecer, um facto que reputa como essencial no âmbito da liquidação adicional efetuada, relativo à necessidade de demonstração da efetiva tributação dos rendimentos acessórios em sede de IRS, como pressuposto da exclusão da sujeição a tributação autónoma.

Porém, ainda que instada a esclarecer perante o Tribunal se tais rendimentos foram ou não declarados e sujeitos a tributação em sede de IRS pelos funcionários da Requerente, a Requerida não apresentou informação clarificadora a este respeito (vide pontos R e S do probatório), sendo evidente que o n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRC não faz recair este ónus sobre a Requerente.

Acresce que o ónus da prova que nos termos do artigo 74.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) incumbe à Requerente, no tocante a direitos que pretende fazer valer perante a AT, apenas se reporta aos factos tributários que lhe digam diretamente respeito. Não pode recair sobre o sujeito passivo a consequência desvantajosa da não realização de prova quanto à declaração e pagamento de imposto realizada pelos seus funcionários, quando é certo que o conteúdo dessa relação jurídico-fiscal lhe é completamente alheia, afigurando-se tal exigência um manifesto erro quanto ao facto que se pretende provar nestes autos.

Termos em que se julga procedente o pedido da Requerente.

1.5 Indemnização pela prestação de garantia

A Requerente pede ainda a condenação da Requerida na indemnização pelos custos relativos à prestação de garantia bancária indevida.

O artigo 171.º do CPPT garante a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada, que poderá ser requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda, havendo de entender-se que o processo arbitral é também o meio processual próprio para deduzir esse pedido, visto que poderá ter por objeto a apreciação de pretensões relativas à declaração de legalidade de atos de liquidação de tributos (artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

O artigo 53.º da LGT admite ainda que o devedor que ofereça garantia bancária ou equivalente para suspender a execução fiscal será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos, salvo quando se verifique na impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, caso em que a indemnização não está dependente do prazo pelo qual vigorou a garantia.

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 Autoridade Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo,

cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”. 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.

Por referência ao referido artigo 53.º da LGT, foi proferido o seguinte no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21 de novembro de 2007, no âmbito do processo n.º 0633/07: “*o fundamento do direito à indemnização reside no facto complexo integrado pelo prejuízo resultante da prestação de garantia e pela ilegal atuação da administração devida a erro seu, ao liquidar indevidamente, forçando o contribuinte a incorrer em despesas com a constituição da garantia que, não fora aquela sua atuação, não teria sido necessária prestar*”.

Destarte, sendo demonstrada a existência de erro imputável aos serviços conducente à ilegalidade do ato tributário controvertido e, conseqüentemente, à indevida prestação de garantia para suspensão da execução fiscal resultante do não pagamento da prestação tributária ilegalmente liquidada por aquele ato tributário, assiste ao contribuinte o direito a ser ressarcido dos custos incorridos com a prestação e manutenção da garantia.

Retomando à apreciação destes autos arbitrais, a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação da liquidação controvertida assenta em vício de violação de lei, consubstanciado em erro sobre os pressupostos de direito sobre tal liquidação, concretamente em errónea interpretação e aplicação do n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS e da alínea b) do n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRC, o qual afeta a quantificação efetuada no ato tributário arbitralmente impugnado, pelo que se mostra comprovado o erro imputável aos serviços.

Acresce que o aludido ato de liquidação de IRS e de juros compensatórios foram da exclusiva iniciativa da AT, não tendo a Requerente contribuído em nada para que tal ato fosse praticado.

No entanto, considerando que não há elementos suficientes que permitam determinar o montante exato da indemnização, a condenação terá de ser efetuada com referência ao que vier a ser liquidado em sede de execução da presente decisão arbitral, de harmonia com o

preceituado no artigo 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Resultou provado que a Requerente prestou garantia bancária para suspender o processo executivo instaurado na sequência da liquidação de imposto impugnada, e ainda quais os valores incorridos até 23 de dezembro de 2023.⁹ No entanto, uma vez que tais custos serão computados até à data da libertação da garantia prestada, inexistem neste momento elementos suficientes que permitam determinar o montante exato da indemnização, pelo que a condenação terá de ser efetuada com referência ao que vier a ser liquidado em sede de execução da presente sentença arbitral, de harmonia com o preceituado no artigo 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Assim, procede o pedido acessório de condenação da Requerida na indemnização relativa aos custos por prestação de garantia indevida em apreço, cujo valor deverá ser determinado, após demonstração da totalidade de tais custos por parte da Requerente, em sede de execução do presente julgado.

* * *

IV. DECISÃO

À face do exposto, julga-se totalmente procedente o pedido da Requerente, com as legais consequências, a saber:

- a) Julgar ilegal e anular, por erro nos pressupostos de direito, a liquidação de IRC e juros compensatórios de 2019, com o n.º 2022...;
- b) Condenar a Requerida em indemnização por prestação indevida de garantia em montante a liquidar em execução de julgado;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, em face do decaimento.

VI. VALOR DO PROCESSO

⁹ Cfr. Requerimento junto aos autos pela Requerente a 22 de fevereiro de 2024.

Fixa-se o valor do processo em €201.263,80 correspondente ao montante das liquidações anuladas, valor indicado pela Requerente e não contraditado pela Requerida – v. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. CUSTAS

Custas no montante de €4.284,00, a cargo da Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

6 de março de 2024

Os Árbitros

(Rui Duarte Morais – Árbitro Presidente)

(João Taborda da Gama – Árbitro Adjunto)

(Filipa Barros – Relatora)