

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 650/2023-T

Tema: IRC – tributação autónoma das despesas com estacionamento e portagens.

SUMÁRIO: As despesas com estacionamento e portagens de viaturas ligeiras de passageiros estão sujeitas a tributação autónoma nos termos dos n.ºs 3 e 5 do artigo 88.º do CIRC.

DECISÃO ARBITRAL

A..., S.A., NIPC n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ..., ...-..., Viseu, veio, nos termos legais, requerer a constituição de tribunal arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

a) O pedido

A Requerente pede a anulação parcial das autoliquidações de IRC relativas a 2020 e 2021 (n.º 2021... e n.º 2022...) no tocante às tributações autónomas incidentes sobre despesas com estacionamento e portagens.

Como objeto imediato, pede a anulação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa processada sob o n.º ...2023... .

b) O litígio

A Requerente entende que, ao apresentar as declarações de rendimentos referentes aos anos em causa (as quais incluem os resultados das várias sociedades do grupo, sujeito ao RTEGS, de que é sociedade dominante), cometeu um erro nas autoliquidações, sujeitando a tributação autónoma, nos termos dos n.ºs 3 e 5 do artigo 88.º do CIRC, as despesas com estacionamento e portagens suportadas por ela própria e pelas referidas sociedades.

A Requerida entende que:

- não ficaram provados os valores suportados com estacionamento e portagens pela Requerente pelas sociedades que integram o grupo por esta dominado nos períodos em causa,
- as tributações autónomas, no relativo a despesas com estacionamento e portagens de viaturas ligeiras de passageiros, se devem considerar como estando sujeitas a tributação autónoma, nos termos do n.ºs 3 e 5 do artigo 88.º do CIRC, e que, portanto, as autoliquidações feita pela Requerente não se encontram feridas de ilegalidade.

c) Tramitação processual

O pedido de constituição do tribunal foi aceite em 14/09/2023.

Os árbitros foram nomeados pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitaram as designações, as quais não foram objeto de oposição pelas partes.

O tribunal ficou constituído em 21/11/2022

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Por despacho de 23/02/2004, foi prescindida a realização da reunião a que se refere o art. 18º do RJAT, a audição da testemunha e a produção de alegações. Nenhuma das partes se opôs.

d) Saneamento

O Processo não enferma de nulidades ou irregularidades.

Não foram alegadas questões que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

II - PROVA

II.1- Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades – sujeito ao RETGS – devidamente identificado nos autos, nomeadamente nas declarações mod. 22 que apresentou por referência aos períodos de tributação de 2020 e 2021.
- b) Enquanto sociedade dominante, a Requerente, nesses períodos, procedeu à entrega as declarações mod. 22, incluindo declarações de substituição, à autoliquidação e pagamento do IRC devido pelo conjunto das várias sociedades integrantes do grupo.
- c) Os encargos incorridos pelas sociedades integrantes do grupo com viaturas ligeiras de passageiros foram no montante total de € 3.969.533,38 (correspondendo uma tributação autónoma no montante de € 417.267,25), no que respeita ao período de tributação de 2020, e de € 3.513.798,73 (correspondendo a uma tributação autónoma no montante de € 372.427,44), no que respeita ao período de tributação de 2021
- d) Os gastos com portagens e estacionamento suportados pelas sociedades integrantes do grupo foram de 575 603,10 € e de 379.164,48 € e a respetiva tributação autónoma ascendeu, por referência aos períodos de tributação de 2020 e 2021, a € 57.729,80 e a € 38.335,00, respetivamente.
- e) Por entender ter cometido um erro ao sujeitar estas despesas a tributação autónoma, a Requerente apresentou reclamação graciosa, a qual foi expressamente indeferida.

Todos estes factos, com exceção de d), são consensuais, resultam das declarações apresentadas pela Requerente cuja veracidade não foi posta em causa.

Relativamente a d), temos que a Requerente juntou aos autos dois quadros, por si elaborados (doc. 5 e 6 juntos ao PPA), com a discriminação das despesas com estacionamento e portagens relativas a cada uma das sociedades do grupo e da taxa aplicada em sede de autoliquidação

(variável consoante o valor de cada uma das viaturas) e dois quadros com discriminação dos montantes de tributações autónomas por si liquidadas a tal título nos anos em causa.

Juntou ainda outra documentação ilustrando, de forma exemplificativa relativamente a algumas sociedades do grupo, os lançamentos contabilísticos em causa e cópias de exemplares dos respetivos documentos de suporte.

Segundo a livre convicção deste tribunal, tais documentos, ainda que sendo apenas meros “exemplos” do que terá sido feito para o apuramento do valor referido em d), mostram ter existido trabalho sério e critérios adequados subjacentes à determinação de tais valores.

Este tribunal considera que resultaria violador do princípio da proporcionalidade exigir que a Requerente juntasse aos autos cópia dos milhares de documentos que titulam tais despesas. Para além de tal resultar objetivamente inútil pois que o tribunal não teria condições para os examinar um a um.

Mais importante: alegadamente, os elementos utilizados pela Requerente no cálculo dos valores em causa constam da sua contabilidade e das contabilidades das sociedades por si dominadas. Assim sendo, seria relativamente fácil à AT identificar cada um dos lançamentos em causa e examinar os respetivos documentos de suporte, ainda que tão só por amostragem.

A AT não pode assumir a atitude de simplesmente considerar não provados tais valores porquanto estão em causa dados constantes da contabilidade de sujeitos passivos sujeitos ao regime de apuramento do lucro tributável com base no constante de contabilidade organizada. A chamada presunção de verdade da contabilidade mais não significa que a AT, para se recusar a aceitação da correspondência à verdade de dados constantes da contabilidade, tem que fundamentar suficientemente a sua decisão. No caso, se considerou ser insuficiente a prova documental produzida deveria, em nome de princípios como os da investigação e verdade material, ter notificado a Requerente para juntar os documentos razoavelmente considerados necessários.

Para além da incoerência que é aceitar tais valores para efeitos de tributação e não os aceitar estando em causa a sua não tributação.

De todo o modo, não está mais em causa a convicção da AT mas sim a deste tribunal arbitral. O qual considerando as circunstâncias do caso, a documentação junta e as próprias regras do ónus da prova, considera provado o constante de d).

II.1- Factos não provados

Não foram dados pior não provados factos relevantes para a decisão da causa.

III- O DIREITO

1- A única questão a decidir é a de saber se as despesas com portagens e estacionamento se devem considerar abrangidas pela tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 3 e 5, do Código do IRC¹.

A Requerente entende que tais despesas não se enquadram na previsão legal pelo que não devem ser sujeitas a tributação autónoma.

¹ Artigo 88º CIRC:

(...)

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

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

(...)

2- Tal é, de facto, o entendimento da jurisprudência maioritária², na qual a Requerente se louva. Começamos por notar que o número de tais arestos, só por si, não nos impressiona uma vez que, lendo os fundamentos dessas decisões, somos levados a concluir estarmos perante meras repetições (porventura acrílicas) do anteriormente decidido (da fundamentação das decisões anteriores).

A fundamentação de tais decisões assenta na argumentação que a seguir se resume³:

(i) o facto de o preceito legal não incluir as despesas de estacionamento e portagens no elenco de despesas constante da sua parte final, pelo que *do ponto de vista literal e teleológico, entende-se que considerando o princípio da legalidade na determinação da incidência dos impostos, não obstante o carácter aberto da norma prevista no n.º 5 do artigo 88.º, a exemplificação dos encargos serve para limitar a consideração dos encargos tributáveis à mesma ou análoga natureza dos encargos exemplificados.*

(ii) *Considerando os exemplos de encargos previstos no n.º 5 do artigo 88.º do Código do IRC, constata-se que o legislador estabeleceu que os encargos objeto de tributação autónoma deverão ser aqueles que relevam de uma relação com o veículo, ao menos, análoga à que ocorre nas despesas expressamente enunciadas no n.º 5.*

Na verdade, as despesas com portagens, estacionamentos e parques de estacionamento estão diretamente relacionadas com as utilizações concretas e determinadas, situadas e situáveis no tempo, de determinado veículo, enquanto as despesas ali enunciadas não têm tal relação, antes se podem reportar difusamente à utilização do veículo, quer quanto ao tempo quer quanto ao modo.

² P. ex., acórdãos de 11/03/2021, de 17/02/2022 e de 31.03.2022 proferidos, respetivamente, nos processos n.º 2303/11.0BEPRT, n.º 519/06.3BEPRT, n.º 2113/08.1BEPRT, e n.º 635/09; Acórdãos do TCAS de 09-03-2017, Processo n.º 08955/15, e de 05-03-2020, Processo n.º 2863/09.5BCLSB.
Na mesma linha encontramos alguns acórdãos arbitrais.

³ As transcrições (em itálico) são do acórdão arbitral n.º n° 138/2022-T de 10/10/2022.

3- Afastando-se desta jurisprudência surge um acórdão arbitral, mais recente⁴, no qual é afirmado que *a íntima e prudente convicção deste tribunal deve mais à livre apreciação dos factos, de acordo com as regras da sua experiência, do que à existência de precedentes jurisprudenciais que, propendendo para o “numerus clausus”, se afiguram incompatíveis com a letra e o espírito do art. 88º, 5 do CIRC.*

Concluindo pela sujeição a tributação autónoma de tais despesas.

4- Segundo a nossa perspetiva, a jurisprudência que conclui pela não sujeição destas despesas a tributação autónoma assenta num erro metodológico: tentar resolver a questão (apenas) à luz do elemento literal da norma.

Seria assim (uma tal abordagem poderia resultar suficiente) caso estivéssemos perante uma norma dotada da *tipicidade* que tradicionalmente se associa à previsão legal dos elementos essenciais dos impostos. *Tipicidade* no sentido de normas suficientemente densas para da leitura da norma ter que resultar claramente a conclusão de estar abrangido o caso concreto em análise; tal não acontecendo, não haverá lugar a tributação.

Só que hoje apenas se exige, mesmo no domínio dos elementos essenciais dos impostos, aquilo que chamaríamos a “tipicidade possível”: a lei continua a prever, em homenagem à segurança jurídica que a tradicional tipicidade garante, um elenco de situações-tipo abrangidas pela hipótese norma⁵. Mas tal elenco é completado por um conceito indeterminado (no caso, **encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros**) de forma a evitar que escapem à tributação realidades que, por alguma razão, deveriam constar do elenco das situações a tributar, mas que, por alguma razão, nele não figuram.

⁴ Acórdão arbitral CAAD n.º 51/2023 de 02/10/2023.

⁵ No passo já transcrito em texto: *as despesas com portagens, estacionamento e parques de estacionamento estão diretamente relacionadas com as utilizações concretas e determinadas, situadas e situáveis no tempo, de determinado veículo, enquanto as despesas ali enunciadas não têm tal relação, antes se podem reportar difusamente à utilização do veículo, quer quanto ao tempo quer quanto ao modo.*

O que está em causa não é pois, diferentemente que entenderam alguns dos referidos arestos judiciais, uma questão de interpretação (stricto sensu), mas sim de preenchimento de um conceito indeterminado ou cláusula geral.

5- Tendemos também a considerar que a argumentação de alguma da referida jurisprudência (a que conclui pela não sujeição a tributação autónoma) enferma de um segundo erro metodológico, pois considera que as despesas com portagens e estacionamento não são *análogas* das expressamente previstas na lei (e, por essa, razão, não subsumíveis no conceito geral que (também) integra a hipótese da norma por estarem em causa situações materialmente diferenciadas.

Ora a analogia jurídica não supõe uma similitude factual entre duas situações, muito embora tais casos sejam, porventura, os de ocorrência mais vulgar.

A “analogia jurídica” não se refere à identidade entre situações, mas sim à identidade da razão de decidir⁶.

6- Assim sendo, a resposta à questão em análise tem que ser procurada na *ratio* da norma. Dito de uma forma simples, há que responder à seguinte pergunta: o legislador teria expressamente previsto a tributação autónoma das despesas com portagens e estacionamento se tal questão lhe tivesse sido suscitada⁷?

⁶ Citando Batista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, ed. 2002, pág. 331: acontece por vezes que as denotações descritivas da hipótese de uma norma apontam para um complexo globalmente estruturado que deve ser olhado como uma “figura unitária”, por isso mesmo que tal complexo não é redutível à soma dos elementos descritivos que o compõem. Temos então um “tipo” - um tipo de *estrutura relacional*, capaz de ser reencontrado em contextos pragmáticos da vida ou em quadrantes jurídicos diferentes daqueles que o legislador teve em vista ao formular a norma. Ora é justamente essa “figura”, esse tipo, que, por isso, que “transcende” os elementos descritivos da hipótese legal por isso que lhe é inerente a virtualidade ser transposto para contextos diferentes, nos pode sugerir a aplicação da norma que ara ele aponta a situações para as quais a esma norma não foi pensada, mas em que se desenha ou recorta a mesma *estrutura relacional* ou idêntico conflito de interesses

⁷ A questão das tributações autónomas não foi abordada na “reforma do IRC” de 2014. O relatório do *Grupo para o Estudo da Política fiscal*, de 2009, aborda o tema das tributações autónomas, preconizando a sua manutenção e não tendo sugerido quaisquer aperfeiçoamentos do texto legal.

No nosso entender:

A finalidade principal que é prosseguida com a tributação autónoma é combater formas de economia fiscal, tidas por ilícitas.

No caso das viaturas ligeiras de passageiros (que originam a esmagadora maioria da receita das tributações autónomas), a lei parte de uma presunção: a de que tais viaturas são usadas quer ao serviço das empresas suas titulares quer para fins privados pelos funcionários, membros de órgãos sociais, etc., aos quais estão atribuídas⁸.

Portanto, a lei parte do pressuposto de existir enriquecimento de pessoas físicas em resultado do uso de um bem que, por necessário ao prosseguimento de uma atividade empresarial, origina gastos fiscalmente dedutíveis na esfera da pessoa coletiva.

No nosso sistema fiscal de tributação do rendimento, esta questão é resolvida por duas vias possíveis:

- a celebração de um acordo, tal como previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, o qual define a imputação do uso da viatura à pessoa singular e consequentemente o valor do “benefício em espécie” assim recebido, a ser tributado na esfera desta em sede de IRS.

- a tributação autónoma da despesa em causa em sede de IRC. Ou seja, por evidentes razões de praticabilidade (mesmo que tal implique alguma violação de princípios como o da tributação do rendimento real), a tributação em sede de IRS que não é possível acontecer, por falta de “transparência” da situação de facto, é compensada pela tributação em sede de IRC (tributação autónoma).

7 – Antes de prosseguirmos, uma breve nota: as tributações autónomas, muito embora sendo uma forma muito peculiar de tributação⁹, não são *normas especiais*. São normas de aplicação

⁸ Presunção legal que a jurisprudência vem considerando – bem, no nosso entender – como ilidível.

⁹ A maioria da doutrina entende estar em causa a tributação de despesas, muito embora feita no contexto de impostos que tributam o rendimento.

geral a todas as situações que caibam, implícita ou explicitamente, no seu âmbito de incidência. Há, pois, que recusar uma interpretação restritiva (quanto ao seu âmbito de aplicação) tal como parece subjacente ao pensamento das decisões jurisprudenciais que concluíram pela não sujeição.

Mais ainda, lembrar que o juízo que possa fazer sobre a bondade das tributações autónomas (por muitos consideradas “indesejáveis”) nunca poderá influenciar o juiz enquanto intérprete do texto legal.

8- Após estas considerações gerais, haverá que dar resposta a duas questões concretas:

- (i) As despesas de estacionamento e portagens originam gastos fiscalmente dedutíveis na esfera da pessoa coletiva?

Pensamos que a questão verdadeiramente nem se coloca por este tipo de despesas, sem necessidade de qualquer individualização, ser unanimemente considerado como tendo carácter empresarial, pelo que origina gastos fiscalmente dedutíveis em IRC.

Está, pois, verificada a primeira das motivações da tributação autónoma deste tipo de despesas.

- (ii) Existe benefício económico para o trabalhador ou membro do órgão social?

É evidente que quando uma viatura está a ser utilizada para fins particulares (o que, como vimos, a lei pressupõe que acontece) é óbvio que o particular tem vantagem em ser a empresa – e não ele próprio - a suportar tal despesa. Na prática, obtém um rendimento equivalente ao valor pago.

Está, pois, verificada a segunda das motivações da tributação autónoma deste tipo de despesas.

9 – Em resumo, as despesas com estacionamento e portagens devem ser consideradas como sujeitas a tributação autónoma porquanto em relação a elas se verificam todos os elementos (tipificados de forma “aberta”) que presidiram à decisão legislativa de criação da “tributação autónoma” relativamente a viaturas ligeiras de passageiros.

10- Consequentemente fica prejudicada a apreciação do pedido relativo a juros indemnizatórios

IV- DECISÃO

Termos em que se conclui pela total improcedência dos pedidos.

Valor: € 96.064,80.

Custas arbitrais, no valor de 2.754,00 euros, da responsabilidade da Requerente por ter sido total o seu decaimento.

15 de março de 2024

Os árbitros

Rui Duarte Morais (relator)

Magda Feliciano
(com Declaração de Voto Vencido)

Susana Cristina Nascimento das Mercês de Carvalho

VOTO DE VENCIDO

Não se acompanha o sentido da presente Decisão Arbitral, porquanto, quanto à questão de fundo, me revejo no entendimento de várias decisões judiciais e arbitrais proferidas, designadamente os acórdãos do TCAN, de 11/03/2021, de 29/04/2021, de 17/02/2022 e de 31.03.2022, proferidos no âmbito dos processos n.º2303/11.0BEPRT, n.º 519/06.3BEPRT, n.º 2113/08.1BEPRT e Proc. 635/09 e na Decisão Arbitral n.º 138/2022, de 10 de Outubro de 2022.

Em síntese, tem sido entendido que não obstante o carácter aberto da norma prevista no n.º 5 do artigo 88.º do Código do IRC, a tipicidade aberta da norma não é compatível com uma interpretação que coloque em causa a certeza e estabilidade do Direito, pois, a tipicidade impõe que as normas instituidoras de tributos sejam formuladas em termos claros e inequívocos, que o seu conteúdo, fim e âmbito sejam e delimitados de forma que o contribuinte possa prever e medir objectivamente o encargo que para si representa.

Como ensina José Casalta Nabais, in O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Almedina, pp. pág.. 622, perante a tipificação qualitativa dos encargos objecto de tributação autónoma (n.º 5 do artigo 88.º) “o legislador (...) põe o acento tónico, não no número de casos, mas antes nas

qualidades reconhecidas como típicas, as quais, por serem específicas de dada situação, a diferenciam das outras situações e nos fornecem uma tipificação assente sobre uma particularidade significativa ou uma configuração especial”.

Assim, perante a tipicidade aberta da norma em discussão, entende-se que a descrição fundamental da lei pode ser completada por outros elementos juridicamente relevantes, tais como a consideração como encargos tributáveis daqueles que tiverem a mesma ou análoga natureza aos encargos exemplificados na norma.

Partindo dos exemplos de encargos previstos no n.º 5 do artigo 88.º do Código do IRC, constata-se que o legislador estabeleceu que os encargos objecto de tributação autónoma deverão ser aqueles que relevam de uma relação com o veículo, ao menos, análoga à que ocorre nas despesas expressamente enunciadas no n.º 5.

Ora, as despesas com portagens, estacionamento e parques de estacionamento, embora de algum modo relacionadas com veículos, não ostentam uma ligação com estes em que se surpreenda uma natureza idêntica ou análoga às espécies de despesas enunciadas no n.º 5 do artigo 88.º do Código do IRC. Na verdade, as despesas com portagens, estacionamento e parques de estacionamento estão directamente relacionadas com as utilizações concretas e determinadas, situadas e situáveis no tempo, de determinado veículo, enquanto as despesas ali enunciadas não têm tal relação, antes se podem reportar difusamente à utilização do veículo, quer quanto ao tempo quer quanto ao modo.

Em consequência, entende-se que a interpretação da norma no sentido de incluir as despesas com portagens e estacionamento coloca em causa a certeza e estabilidade do Direito.

Nesta linha seguindo a Jurisprudência firmada defende-se que as despesas com portagens, estacionamento e parques de estacionamento não se enquadram no artigo 88.º n.º 5 do Código do IRC.

Razões pela qual voto vencido.

Magda Feliciano