



ANTÓNIO FERNANDES,  
MARTA MARTINS & ASSOCIADOS  
SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

**F&M SROC**  
**NEWSLETTER #61 junho de 2024**

**SUMÁRIO**

**JURISPRUDÊNCIA – TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA**

**VIATURAS LIGEIRAS DE PASSAGEIROS UTILIZADAS EM REGIME DE  
ALUGUER OPERACIONAL (*RENTING*) E DESPESAS COM PORTAGENS E  
ESTACIONAMENTO**

- 1. NOTAS INTRODUTÓRIAS**
- 2. ACÓRDÃO CAAD – Proc.º n.º 138/2022-T, de 10-10-2022**
- 3. ACÓRDÃO CAAD – Proc.º n.º 51/2023-T, de 02-10-2023**
- 4. ACÓRDÃO (PLENO) STA – Proc.º n.º 0183/23.1BALS, de 23-05-2024**

## 1. NOTAS INTRODUTÓRIAS

A presente *newsletter* é dedicada tributação autónoma incidente sobre encargos relacionados com Viaturas Ligeiras de Passageiros (VLP), mais concretamente no caso de os referidos encargos estarem relacionados com o “aluguer operacional”, no âmbito de contratos de *Renting* ou Aluguer Operacional de Viaturas (AOV).

O outro assunto aqui abordado prende-se com a questão de saber se a referida tipologia de tributação autónoma abrange os encargos relacionados com portagens e estacionamento, encargos estes que não se encontram expressamente previstos no n.º 5 do art.º 88.º do Código do IRC (¹).

A razão pela qual foram escolhidos estes temas relaciona-se com o facto de ter sido publicado, muito recentemente, o acórdão identificado no ponto 4 do sumário, datado de 23-05-2024, proferido pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (doravante, Pleno do STA), na sequência de um recurso extraordinário para uniformização de jurisprudência, intentado face à existência de oposição entre dois acórdãos do CAAD, estando em causa apenas a matéria anteriormente identificada em 2.º lugar (portagens e estacionamento).

Note-se que, pese embora seja relativamente frequente a interposição deste tipo de recursos, a verdade é que, grande parte das vezes, não chega a existir decisão de mérito por parte do Pleno do STA, por se considerar não estarem preenchidos os respetivos pressupostos de admissibilidade, bastante apertados uma vez que se trata de recursos extraordinários.

Porém, tal não sucedeu na situação em apreço, tendo o Pleno do STA apreciado o mérito do recurso, considerando estar verificada a alegada oposição de acórdãos, pese embora a decisão tenha sido tomada por maioria, sem unanimidade, face à existência de 3 votos de vencido, num coletivo composto por 9 juízes conselheiros, o que atesta bem a controvérsia existente relativamente a este tema.

No referido acórdão do Pleno do STA está em causa a oposição entre as decisões proferidas nos dois processos identificados nos pontos 2 e 3 do sumário (na parte relacionada com as portagens e o estacionamento), nos quais a Requerente é a mesma entidade, invocando

---

(¹) Norma segundo a qual: “*Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.*”

sensivelmente os mesmos argumentos, sendo que a diferença reside essencialmente no facto de estarem em causa dois períodos de tributação diferentes, os períodos de 2018 e 2019.

O acórdão proferido no âmbito proc.º n.º 51/2023-T (ponto 3) constitui o acórdão recorrido (com decisão desfavorável à Recorrente, Requerente no processo arbitral) e o outro, referente ao proc.º 138/2022-T (ponto 2), constitui o acórdão fundamento (cuja decisão foi ao encontro das pretensões da Recorrente).

Estamos perante um assunto que se afigura relevante e sobre a qual já nos questionámos variadíssimas vezes ao longo dos últimos anos, que se prende com a questão de saber se os encargos, tipificados no n.º 5 do art.º 88.º do Código do IRC, são apenas meros exemplos de encargos sujeitos a tributação autónoma (enumeração exemplificativa), tal como parece indicar a letra da lei, ao utilizar o advérbio “*nomeadamente*”, permitindo, assim, incluir outros relacionados com viaturas;

Ou se, tratando-se de uma norma de incidência, tal como tem vindo a afirmar a doutrina e a jurisprudência dominantes, se está perante uma enumeração taxativa de encargos (tendo em conta o princípio da legalidade tributária), não sendo, neste caso, objeto de tributação autónoma outros encargos não expressamente previstos, ainda que relacionados com VLP, nomeadamente as portagens e o estacionamento.

Quanto à não inclusão dos encargos com portagens e estacionamento no âmbito de aplicação das tributações autónomas, valerá ainda uma tese alternativa, menos restritiva, e a nosso ver mais defensável, em que se admite que se está perante uma enumeração meramente exemplificativa, mas, por se tratar de uma norma de incidência, apenas poderão ficar abrangidos encargos não expressamente previstos se os mesmos tiverem uma natureza análoga/similar aos que se encontram expressamente enunciados na norma, o que, eventualmente, não será o caso dos encargos em apreço.

Este último entendimento é aquele que tem vindo a ser perfilhado pela maioria da jurisprudência, apesar de, como veremos, não ter sido essa a posição (não unânime) adotada pelo Pleno do STA.

Quanto ao sentido maioritário da jurisprudência, basta apontar o recente acórdão do CAAD, proferido no âmbito do proc.º 731/2023-T, datado de 06-05-2024, ou seja, poucos dias antes de ser proferido o acórdão do Pleno do STA, em cujo sumário consta o seguinte:

*“As despesas com portagens e estacionamento não se enquadram no artigo 88.º*

*n.ºs 3 e 5 do Código do IRC, pelo que não são sujeitas a tributação autónoma.”*

Para terminar, deixa-se apenas uma nota para clarificar que, quanto ao primeiro assunto mencionado inicialmente, relacionado com a aplicação (ou não) de tributação autónoma aos encargos com viaturas utilizadas em regime de AOV, não há qualquer divergência/oposição no sentido das decisões arbitrais em apreço, concluindo-se, em ambas, que tais encargos estão sujeitos a tributação autónoma, ainda que o locatário possa não conhecer, à partida, sem diligências adicionais, o respetivo valor de aquisição, daí que esta situação em particular, como é óbvio, não tenha sido objeto da decisão proferida pelo Pleno do STA.

## 2. ACÓRDÃO CAAD – Proc.º n.º 138/2022-T, de 10-10-2022

- ✓ Tema: IRC - Tributação Autónoma – Encargos AOV, portagens e estacionamento;
- ✓ Árbitros: José Poças Falcão (árbitro presidente), Magda Feliciano (árbitra adjunta e relatora) e João Marques Pinto (árbitro adjunto);
- ✓ Valor do proc.º: 480.435,22 EUR;
- ✓ Sentido da decisão: Procedência parcial (unanimidade).

### SUMÁRIO

*I – A declaração dos encargos com as viaturas para efeitos de tributação autónoma prevista no artigo 88º-3, do CIRC, pressupõe o conhecimento do custo de aquisição das viaturas utilizadas pelo sujeito passivo em regime de “AOP” (Aluguer Operacional de Viaturas).*

*II – O regime “AOP” distingue-se do Leasing, por pressupor obrigatoriamente a devolução da viatura à locadora no final do contrato sem opção de compra pelo locatário.*

*III – Cabe ao contribuinte ou sujeito passivo declarar e demonstrar as despesas de harmonia com as regras legais aplicáveis e, designadamente, o apuramento do valor dos veículos utilizados em regime AOP [para efeitos de aplicação da taxa de tributação correspondente, nos termos do artigo 88º, do CIRC].*

*IV - as despesas com portagens, estacionamento e parques de estacionamento não se enquadram no artigo 88.º n.º 3 do Código do IRC – Cfr. Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), acórdãos de 11/03/2021, de 29/04/2021 e de 17/02/2022, proferidos no âmbito dos processos n.º 2303/11.0BEPRT, n.º 519/06.3BEPRT e n.º 2113/08.1BEPRT, publicados em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).*

### Matéria de facto

A Requerente é uma sociedade anónima cujo objeto social se consubstancia na gestão de participações sociais noutras sociedades, sendo a sociedade dominante de um Grupo de Sociedades tributado ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS).

O montante total de encargos incorridos com viaturas ligeiras de passageiros, no período de

tributação de 2018, inclui encargos referentes ao regime de AOV, no montante total de 3.120.310,16 EUR, incluindo o montante de 465.546,39 EUR relativo a encargos com utilização de portagens e 9.857,26 EUR referente à utilização de estacionamento, montantes estes que geraram IRC a pagar, a título de tributação autónoma, nos valores de 66.590,90 EUR e 1.900,05 EUR, respetivamente.

Na génese do processo arbitral em apreço está um procedimento de reclamação graciosa dos atos de autoliquidação de IRC, o qual foi objeto de decisão de indeferimento proferido pelo Diretor do Serviço Central da Unidade dos Grandes Contribuintes, decisão esta que constitui, assim, o objeto imediato do pedido de pronúncia arbitral (sendo o objeto mediato a anulação parcial da autoliquidação de IRC).

No âmbito da apreciação do referido procedimento de reclamação graciosa foi solicitado à Requerente que identificasse a entidade com a qual havia celebrado os contratos de AOV relativamente aos veículos indicados, tendo esta identificado a Locadora, a qual, por sua vez, notificada pela AT, informou por escrito o preço de aquisição dos veículos que havia considerado para efeitos de cálculo da renda mensal, acrescido de IVA, cobrado à Requerente.

### **Posição da Requerente**

Quanto aos encargos suportados no âmbito de contratos de AOV, a Requerente defende a sua não sujeição a tributação autónoma, alegando, em suma, o seguinte:

- ✓ Tais contratos são omissos em relação ao custo de aquisição das viaturas, sendo que os valores pagos são valores mensais únicos, não se conhecendo o valor de aquisição efetivamente suportado pelas locadoras;
- ✓ Na ausência de uma norma específica que regule o apuramento da tributação autónoma em causa, no âmbito de contratos de AOV, não poderá a AT defender abordagens de apuramento da tributação autónoma à margem da lei e que visem apenas a obtenção de receita;
- ✓ O n.º 3 do art.º 88.º do Código do IRC não impõe aos contribuintes um ónus de apuramento de valores através de informação de que os mesmos não dispõem, pois, tal procedimento, para além de não ter cobertura legal, seria também inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade, impondo-se, por esta via, uma monitorização que excede os critérios empresariais normais (e fere a sua relação comercial com estes prestadores de serviço);



- ✓ Finalmente, a título subsidiário, caso se venha a considerar que os encargos incorridos com viaturas em regime de AOV estão sujeitos a tributação autónoma, a Requerente apenas admite a sua tributação à taxa de 10% (taxa mínima vigente ao tempo), à semelhança do que se verifica no caso dos contratos *rent-a-car* de curta duração.

Já no que toca aos encargos com portagens estacionamento/parqueamento, defende a Requerente a sua não sujeição a tributação autónoma, invocando, em síntese, os seguintes argumentos:

- ✓ Os custos com a utilização de portagens e de estacionamento não constituem encargos das viaturas, traduzindo-se, no primeiro caso, no pagamento de uma taxa devida pela utilização de um bem do domínio público, que são as autoestradas, e, no segundo, na remuneração de um serviço de acesso a uma zona pública ou privada, através do pagamento de uma tarifa;
- ✓ Não se trata de encargos específicos com viaturas, nem sequer se assumem como indissociáveis das mesmas;
- ✓ Não são despesas relacionadas com o funcionamento, com a titularidade ou com a regular circulação das viaturas, tal como sucede com os encargos elencados no n.º 5 do art.º 88.º, logo, não integram, nem podem integrar, a hipótese legal do n.º 3 do art.º 88.º do Código do IRC.

### **Posição da Requerida (AT)**

A AT, por seu turno, defende a improcedência dos argumentos apresentados pela Requerente, alegando, no que toca a encargos com viaturas em regime de AOV, que não se descortina qualquer razão sólida que induza as locadoras a não fornecer às locatárias informação sobre os valores de aquisição dos veículos, sendo que o esforço exigido à Requerente para o conhecimento de tais valores não é inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade.

Acrescenta que a Requerente não apresenta nenhuma prova de que possam verificar-se diferenças suscetíveis de alterar o enquadramento das viaturas nos escalões de taxas do art.º 88.º, n.º 3, do Código do IRC, enquadramento esse que resulta da própria autoliquidação efetuada, não existindo, por isso, quaisquer erros no preenchimento das declarações modelo 22 apresentadas pelas várias sociedades que integram o Grupo.

Quanto à tributação autónoma incidente sobre os encargos com portagens e estacionamento,

a AT remete para as decisões arbitrais exaradas nos proc.<sup>os</sup> n.<sup>os</sup> 31/2012-T e 92/2013-T, alegando que será falacioso referir que tais encargos não se inserem no conceito de encargos com viaturas ligeiras de passageiros e que os mesmos decorrem da utilização dos veículos.

### **Fundamentação da decisão**

O Tribunal começa por descrever minuciosamente a evolução legislativa, ao nível da regulação, em sede de IRC, das tributações autónomas, desde a redação originária do art.<sup>o</sup> 88.<sup>o</sup> do Código do IRC (inicialmente era o art.<sup>o</sup> 81.<sup>o</sup>) até à redação vigente a partir de 2021, aludindo-se a 8 alterações legislativas, começando pela Lei n.<sup>o</sup> 109-B/2001, de 27-12 (LOE/2002) e terminando na Lei n.<sup>o</sup> 75-B/2020, de 31-12 (LOE/2021).

Depois, e uma vez que os factos se reportam a 2018, transcreve-se integralmente a redação do art.<sup>o</sup> 88.<sup>o</sup> vigente ao tempo, colocando-se a negrito o disposto nos respetivos n.<sup>os</sup> 3 e 5, e remata-se com algumas alusões à doutrina, no sentido de descortinar a razão da existência das tributações autónomas, razão essa que se prende, essencialmente, com o facto de se pretender desincentivar/desmotivar a realização de certas despesas.

Seguidamente, apresenta-se a fundamentação relativa a cada um dos segmentos da matéria em apreciação, começando-se por considerar improcedentes, pese embora sem grandes desenvolvimentos, os argumentos apresentados pela Requerente relativos à questão da tributação autónoma de encargos com viaturas utilizadas em regime de AOV.

Em suma, considera-se que, se é certo que o n.<sup>o</sup> 3 do art.<sup>o</sup> 88.<sup>o</sup> do Código do IRC não impõe aos contribuintes um ónus de apuramento de valores através de informação de que os mesmos não dispõem, também é certo que, em face das disposições legais aplicáveis, cabia à Requerente declarar as despesas de acordo com as regras legais aplicáveis.

O Tribunal considera que ficou evidenciado nos autos que a AT teve conhecimento do exato custo de aquisição das viaturas em causa, por meio de comunicação e informação disponibilizada pelo fornecedor, constatando-se que os custos de aquisição das viaturas em AOV correspondem aos valores declarados pela própria Requerente.

Quanto ao pedido de tributação à taxa de 10%, foi também considerado improcedente dada a falta de prova do direito a esta correção por parte da Requerente.

Relativamente ao tema dos encargos com portagens e estacionamento, o Tribunal concorda com a Requerente no sentido que os mesmos não se enquadram na previsão dos n.<sup>os</sup> 3 e 5 do Código do IRC.



Para tal, o Tribunal analisa a evolução legislativa, concluindo que a exemplificação dos encargos abrangidos se manteve praticamente inalterada ao longo do tempo, não incluindo despesas como as portagens e estacionamento, as quais, segundo o Tribunal, havia todo o motivo para incluir expressamente, atenta a sua recorrência, caso fosse intenção do legislador tributá-las autonomamente.

Considera o Tribunal 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. (...)”*

*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 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, estacionamentos 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, estacionamentos 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.*

*Aliás, precisamente porque se reportam a factos concretos situados no tempo e no espaço, as despesas com portagens e estacionamentos são susceptíveis de uma apreciação, caso a caso, sobre se foram efectivamente feitas para fins da empresa ou não, o que dá sentido material à sua exclusão dessa tributação em que consiste a tributação autónoma sub judice, do ponto de vista da pertença ou não, das despesas, aos fins da empresa. (...)”*

Conclui-se a fundamentação com várias referências jurisprudenciais, nomeadamente algumas decisões proferidas pelo Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) em 11-03-

2021, 29-04-2021, 17-02-2022 e 31-03-2022, no âmbito dos processos n.ºs 2303/11.0BEPRT, 519/06.3BEPRT, 2113/08.1BEPRT e 635/09.6BEPRT, citando-se o seguinte trecho deste último acórdão:

*“Atento o princípio da legalidade da incidência dos impostos (artigo 8.º da LGT e 103.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa), as outras despesas susceptíveis de tributação autónoma, nos termos do n.º 3 do artigo 81.º (actual 88.º) do CIRC e objecto de exemplificação no n.º 5, hão-de ser apenas aquelas que tiverem a mesma ou análoga natureza, no sentido de relevarem de uma relação com o veículo, ao menos, análoga à que ocorre nas despesas tributadas expressamente enunciadas no n.º 5.”*

Face ao exposto, o Tribunal considerou procedente, nesta parte, o pedido de pronúncia arbitral, daí que o sentido da decisão tenha sido a procedência parcial, face à improcedência no que toca à (não) tributação dos encargos com viaturas utilizadas em regime de AOV.

### 3. ACÓRDÃO CAAD – Proc.º n.º 51/2023-T, de 02-10-2023

- ✓ Tema: IRC. Dedutibilidade de custos. Tributação autónoma;
- ✓ Árbitros: Fernando Araújo (árbitro presidente), Adelaide Moura (árbitra adjunta) e Ana Teixeira da Sousa (árbitra adjunta, com voto de vencida);
- ✓ Valor do proc.º: 494.802,09 EUR;
- ✓ Sentido da decisão: Improcedência (maioria).

#### SUMÁRIO

Inexistente.

#### Matéria de facto

Tal como referido nas notas introdutórias, a matéria de facto referente a este processo é em tudo idêntica à exposta no tópico anterior, estando em causa a mesma entidade (Requerente), o mesmo tipo de encargos (com viaturas utilizadas em regime de AOV e com portagens e estacionamento), variando apenas o período de tributação, que, neste caso, é 2019, e os valores envolvidos.

Também aqui está em causa o pedido de anulação de decisão de indeferimento proferida no âmbito de um procedimento de reclamação graciosa, o qual visou a anulação parcial da autoliquidação de IRC.

Neste caso, porém, no âmbito da reclamação graciosa, a Requerente, para além de ter comunicado à AT a identificação da entidade locadora (à qual a AT veio a solicitar elementos no decurso do procedimento), facultou também um mapa, elaborado por si, referente ao apuramento da tributação autónoma incidente sobre encargos com AOV, no qual baseou a autoliquidação do IRC, mapa este que, segundo a entidade locadora, continha várias deficiências.

Ainda no âmbito da reclamação graciosa, a AT sustentou que a Reclamante não tinha demonstrado a existência de qualquer erro na autoliquidação e que apenas ocorreram duas disparidades entre o valor apurado (com base na comunicação pela locadora) e a indicação de intervalos de valores por parte da Reclamante (a exigirem uma declaração de substituição, por daí resultar imposto em falta...).

## Posição da Requerente

A Requerente começa por manifestar a sua discordância relativamente aos fundamentos do indeferimento da Reclamação Graciosa, em especial a ênfase no ónus da prova, alegando não ter acesso aos dados do custo efetivo de aquisição das viaturas, mas apenas ter acesso aos contratos de aluguer e administração e às faturas relativas aos referidos contratos de aluguer de veículos, que foram juntos como prova.

Alega que cabia à AT tomar a iniciativa de realizar as diligências necessárias ao apuramento da verdade dos factos e não se cingir aos elementos apresentados pelos contribuintes, sublinhando que isso decorre dos princípios da verdade material e do inquisitório.

Por outro lado, opõe-se à solicitação, pela AT, dessa informação junto da locadora, sustentando que o que a AT obteve foi uma “ficção”, o preço de aquisição considerado pela locadora para o cálculo da renda mensal, e não a “verdade material”, que seria o custo suportado.

Para a Requerente, esse “custo suportado” não pode ser apenas o valor comercial indicado pela locadora, mesmo que seja esse o preço de aquisição que a locadora considerou para calcular o aluguer mensal (acrescido de IVA), alegando que esse preço estará inflacionado e que, assim sendo, será impossível saber qual o valor correto para efeitos de determinação da base tributável das tributações autónomas.

E uma vez mais, tal como no caso anterior, sustenta que, mesmo que se entenda que os encargos foram devidamente apurados nos termos do art.º 88.º, n.º 3, do Código do IRC, a eles deveria corresponder uma taxa de tributação autónoma de 10%, a exemplo do que se vem praticando nos contratos de *rent-a-car*, dada a similitude das situações contratuais (que excluem ambas a aquisição dos veículos).

No que toca à sujeição a tributação autónoma dos encargos com portagens e estacionamento, entende a Requerente que a sua inclusão viola a “tipicidade fiscal”, tal como tem vindo a sustentar a jurisprudência dominante.

## Posição da Requerida (AT)

Quanto aos encargos com AOV, não entende como é que a Requerente pode argumentar que a ausência de referência, nos contratos, aos custos de aquisição suportados pelas locadoras impede a tributação autónoma (a 10%, 27,5% ou 35%) dos encargos suportados com esses alugueres, uma vez que essa informação é acessível tal como sucede noutros

tipos de contratos.

Assinala, também, que basta, para efeitos de tributação autónoma, que sejam fornecidos intervalos de valores, como a própria Requerente fez, que tendo sido solicitado à locadora que indicasse os custos de aquisição suportados com cada viatura ela prontamente o fez e que a Requerente não demonstrou ter feito qualquer esforço para solicitar esses mesmos valores à locadora, limitando-se a presumir que ela jamais os forneceria.

Acresce o argumento de que os dados facultados pela locadora permitiram apurar um valor de tributação autónoma muito próximo daquele que foi apurado pela própria Requerente.

Quanto à proposta de tributação autónoma de todos os contratos de AOV à taxa uniforme de 10%, a Requerida lembra que ela não tem qualquer suporte legal, nem existindo qualquer paralelismo com a figura contratual do *rent-a-car*.

Finalmente, no que respeita à tributação autónoma sobre encargos com portagens e estacionamento, a AT, além de se sustentar em duas fichas doutrinárias e nas decisões arbitrais proferidas nos proc.<sup>os</sup> arbitrais n.<sup>os</sup> 31/2012-T e 92/2013-T do CAAD (também invocados pela AT no processo analisado no tópico anterior), alega ainda que o art.<sup>o</sup> 88.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 5, do Código do IRC não representa qualquer tipologia fechada, exemplificando apenas alguns dos tipos dos encargos com VLP, pelo que não está em causa qualquer violação da tipicidade fiscal.

Alega, também, que os encargos com portagens e estacionamento decorrem da utilização de VLP, ainda que outros veículos também incorram neles, tal como sucede com as “depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização”.

### **Fundamentação da decisão**

O tribunal começa por elencar as questões suscitadas e, depois, por transcrever o disposto nos n.<sup>os</sup> 3 e 5 do art.<sup>o</sup> 88.<sup>o</sup> do Código do IRC (redação vigente em 2019). Segue-se uma explicação da *ratio* das tributações autónomas, recorrendo-se, para o efeito, à posição assumida pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.<sup>o</sup> 197/2016, de 13-01, sendo citados dois parágrafos da respetiva fundamentação.

Parte-se, depois, para a análise das questões em apreciação, começando-se pela questão da tributação autónoma dos encargos com viaturas utilizadas em regime de AOV.

Considera o Tribunal que, embora o art.<sup>o</sup> 88.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 3, do CIRC não imponha aos contribuintes

aquilo que seria uma impossibilidade – uma indicação de valores com base em informação de que não disponham –, nada indica que o custo de aquisição das viaturas em AOV constitua um segredo comercial, e menos ainda que as locadoras arrisquem o incumprimento de deveres declarativos, sejam contratuais, sejam legais (perante a AT), retendo informação ou prestando informações falsas.

Daí que o Tribunal não perceba a razão pela qual a Requerente optou por alegar a recusa da locadora em prestar informação quanto ao valor de aquisição dos veículos, quando a verdade é que a própria Requerente forneceu um mapa que serviu para ela própria calcular os valores a título de tributação autónoma, sendo certo que a locadora respondeu prontamente ao pedido da AT fornecendo valores que se harmonizavam em geral com os fornecidos pela própria Requerente, acrescentando que

*“Quanto às dúvidas lançadas sobre a sindicabilidade e fiabilidade de elementos fornecidos pela locadora, e as insinuações relativas a “ficções de preços” urdidas pela própria locadora, são argumentos conclusivos que nada provam, e talvez pudessem – e devessem – ser evitados, na ausência de provas concretas.”*

Conclui-se que não se descortina qualquer erro na autoliquidação de IRC e de tributação autónoma, improcedendo, assim, a impugnação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada.

Já quanto à tributação autónoma dos encargos com portagens e estacionamento, considera o Tribunal que, segundo as regras da experiência, os encargos com portagens e estacionamento são despesas tipicamente relacionadas com a utilização comum de viaturas ligeiras de passageiros, sendo típicas da utilização desses veículos, embora, evidentemente, não sejam exclusivas desses veículos, tal como o não são as despesas expressamente enumeradas no art.º 88.º, n.º 5, do Código do IRC.

A referida norma está expressa e indubitavelmente formulada em termos de enumeração aberta, exemplificativa, incluindo um *“nomeadamente”* inserido antes de uma exemplificação, não podendo, por isso, ser lida como uma tipificação fechada, um *“numerus clausus”*.

Seguidamente alude-se à fundamentação utilizada no proc.º n.º 138/2022-T (analisado no tópico anterior), salientando-se que, se é verdade que a exemplificação foi perdurando nas sucessivas versões que antecederam aquela que vigorava no período de referência e nunca se incluiu expressamente a alusão a portagens e estacionamento, também é verdade que nunca se aboliu o *“nomeadamente”*, retirando o carácter ostensivamente exemplificativo da norma.



Por outro lado, o Tribunal não se opõe à fundamentação utilizada no outro processo arbitral, anteriormente mencionado, quando aí se refere que a exemplificação dentro de uma enumeração aberta serve para delimitar a analogia entre o expresso e o implícito, mas, ainda assim, considera que as despesas com portagens e estacionamento são tanto ou mais inerentes à utilização de VLP como as despesas que servem de exemplos na enumeração do art.º 88.º, n.º 5, do Código do IRC.

Termina-se a fundamentação com a afirmação de que o Tribunal não ignora a jurisprudência que aponta em sentido contrário, mas, não obstante, afirma-se 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.”*

Finalmente, alude-se ao pedido subsidiário da Requerente no sentido de ser aplicável a taxa de 10%, tal como sucede com os encargos com viaturas em regime de *rent-a-car*, o qual, segundo o Tribunal, deve improceder, seja porque não tem qualquer base legal, seja porque está longe de ser evidente a analogia que a Requerente pretende estabelecer entre as duas figuras contratuais.

Posto isto, a ação foi considerada totalmente improcedente, destacando-se, no entanto, a existência de um voto de vencido, cuja fundamentação se resume a uma extensa transcrição da fundamentação utilizada no acórdão do TCAN proferido no proc.º 635/09.6BEPRT <sup>(2)</sup>, bem como à transcrição integral do sumário do acórdão do CAAD proferido no proc.º 138/2022-T (citado na parte inicial do tópico anterior) e, finalmente, à transcrição dos pontos 17 a 22 do Ofício-Circulado n.º 20257, de 21-06-2023 <sup>(3)</sup>, concluindo-se, a partir daí, que:

---

<sup>(2)</sup> Citando-se, além do mais, o ponto II do respetivo sumário, onde consta o seguinte: “Atento o princípio da legalidade da incidência dos impostos (artigo 8.º da LGT e 103.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa), as outras despesas susceptíveis de tributação autónoma, nos termos do n.º 3 do artigo 81.º (actual 88.º) do CIRC e objecto de exemplificação no n.º 5, não-de ser apenas aquelas que tiverem a mesma ou análoga natureza, no sentido de relevarem de uma relação com o veículo, ao menos, análoga à que ocorre nas despesas tributadas expressamente enunciadas no n.º 5. Nesta ordem de pensamento, o pagamento dos juros de um ALD é tributado, mas já não as despesas com portagens, estacionamento e parques de estacionamento.”.

<sup>(3)</sup> Este Ofício-Circulado aborda a questão da tributação em IRS do pagamento pela empresa de portagens e estacionamento suportadas pelo colaborador quando o mesmo utiliza a sua viatura ao serviço da empresa, concluindo-se que as despesas dos trabalhadores com portagens e estacionamento não estão incluídas no subsídio de transporte atribuído por quilómetro e que o reembolso de tais despesas (desde que devidamente comprovadas) não está sujeito a IRS (não é rendimento), sendo os respetivos gastos dedutíveis em sede de IRC (desde que, obviamente, se trate de uma deslocação ao serviço da empresa).

*“(...) a própria AT reconhece que não se estará perante compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal. Neste caso este reembolso ficaria afastado da tributação autónoma prevista no artigo 88.º do Código do IRC, por falta de previsão legal.”.*

A propósito desta última parte do voto de vencido, em que se recorre ao exposto no Ofício-Circulado n.º 20257, não podemos deixar de manifestar a nossa dificuldade em acompanhar o raciocínio, recordando-se apenas que a própria compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal (valor atribuído por quilómetro) nunca ficaria abrangida pelo disposto nos n.ºs 3 e 5 do art.º 88.º do Código do IRC, mas sim pelo disposto no respetivo n.º 9 <sup>(4)</sup>, a que acresce o facto de que tal compensação deve estar justificada por um mapa mensal (boletim itinerário), devidamente discriminado, elaborado pelo colaborador, o que, em princípio, permite afastar o risco de utilização de viaturas para fins pessoais, para além de o referido mapa permitir associar as despesas com portagens e estacionamento às deslocações em causa, realizadas ao serviço da entidade patronal.

Não obstante, se a referência feita ao “artigo 88.º do Código do IRC” se estiver a reportar ao n.º 9 e não ao n.º 3, concorda-se que, com base na doutrina da AT veiculada neste Ofício-Circulado, o reembolso das despesas com portagens e estacionamento fica “afastado de tributação autónoma (...) por falta de previsão legal”.

---

<sup>(4)</sup> Cujas redação é a seguinte: “São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5 %, os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário.”.

#### 4. ACÓRDÃO (PLENO) STA – Proc.º n.º 0183/23.1BALS, de 23-05-2024

- ✓ Descritores: IRC; Tributação Autónoma; Veículo Ligeiro; Passageiro; Portagem;
- ✓ Juízes Concelheiros: Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia (relator), Isabel Cristina Mota Marques da Silva (com voto de vencida), Francisco António Pedrosa de Areal Rothes, Joaquim Manuel Charneca Condesso, Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos (com voto de vencido), Aníbal Augusto Ruivo Ferraz, Gustavo André Simões Lopes Courinha (com voto de vencido), Anabela Ferreira Alves e Russo, João Sérgio Feio Antunes Ribeiro;
- ✓ Acórdão recorrido: Proc.º n.º 51/2023-T, de 02-10-2023;
- ✓ Acórdão fundamento: Proc.º n.º 138/2022-T, de 10-10-2022;
- ✓ Sentido da decisão: Improcedência (maioria).

#### SUMÁRIO

*Os encargos incorridos pela ora Rcte. com taxas de portagens e taxas ou preços de estacionamento são de qualificar como “relacionadas com” as viaturas ligeiras de passageiros em causa, no sentido e para os efeitos da tributação autónoma prevista nas disposições conjugadas do n.º 3, alíneas a) a c), e do n.º 5, ambos do artigo 88º do CIRC, na redação do artigo 2.º (Alteração ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro.*

#### Introdução

Conforme se depreende dos pontos anteriores, onde foram abordados os dois acórdãos arbitrais em confronto, o *thema decidendum* está centrado na questão da incidência da tributação autónoma relativamente a encargos com portagens e estacionamento, decidindo-se no acórdão recorrido pela sua inclusão no âmbito da tributação autónoma (sujeição) e no acórdão fundamento pela sua não inclusão (não sujeição).

Note-se que a oposição de acórdãos, neste caso, se afigura manifesta, desde logo porque se está perante a mesma matéria de facto e de direito, a que acresce a circunstância de a Requerente em ambos os processos arbitrais ser a mesma, residindo apenas a diferença no

simples facto de se tratar de períodos de tributação distintos (sendo idêntica a redação das normas aplicáveis).

Ainda assim, em abstrato, poderiam os dois coletivos de árbitros ter decidido com base em argumentos jurídicos distintos, ou apoiar-se em matéria de facto distinta, o que poderia levar o Pleno do STA a rejeitar o recurso, tal como sucede com bastante frequência.

Todavia, neste caso tal não ocorreu, e a verdade é que muito dificilmente tal rejeição poderia ter ocorrido, até porque, como se viu anteriormente, o acórdão recorrido invoca expressamente o acórdão fundamento (bem como outra jurisprudência que aponta em sentido diferente), expondo os argumentos aí utilizados e rebatendo-os detalhadamente, tratando-se, claramente, de interpretações antagónicas relativamente à mesma matéria de facto e de direito.

Aliás, não só a Recorrente (Requerente nos processos arbitrais em confronto) defende a existência de oposição de acórdãos (tal como não poderia deixar de ser), como também a própria AT, Recorrida no âmbito destes autos, reconhece esse facto, tal como também o reconhece o Ministério Público, o qual, refira-se, emitiu parecer no sentido de dever ser negado provimento ao recurso, mantendo-se a decisão arbitral recorrida (ou seja, a posição desta entidade é no sentido de que os encargos com portagens e estacionamento estão sujeitos a tributação autónoma).

### **Conteúdo do acórdão**

Na parte inicial, introdutória, são transcritas as conclusões das alegações da Recorrente, bem como as conclusões das contra-alegações da Recorrida (argumentos que se prescinde de expor, uma vez que o nosso foco, agora, é a posição do Pleno do STA), concluindo-se esta parte com um resumo da posição do Ministério Público (no sentido acima indicado).

Entrando na parte da decisão, começa por se descrever a matéria de facto, primeiro a fixada na decisão arbitral recorrida e, depois, a fixada na decisão arbitral fundamento.

Posteriormente, cabe ao Tribunal pronunciar-se sobre a verificação, ou não, dos pressupostos de admissibilidade dos recursos para uniformização de jurisprudência, estando a referida admissibilidade dependente, por um lado, de existir contradição entre a decisão arbitral recorrida e a decisão arbitral invocada como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e, por outro, de não ocorrer a situação de a decisão recorrida/impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA.

A este propósito, refere-se no acórdão o seguinte:

*“No caso dos autos, da economia da decisão recorrida, apenas vem impugnada a questão de saber se as despesas em que incorreu a recorrente respeitantes a taxas de portagem e taxas ou preços pagos pelo estacionamento com viaturas ligeiras de passageiros deve ou não ser enquadrado no âmbito do disposto no artigo 88º, n.ºs. 3 corpo e 5 do CIRC.*

*Ambas as decisões se pronunciaram sobre esta questão, uma referente ao exercício de 2018, a fundamento, e outra referente ao exercício de 2019, a recorrida, em sentidos diametralmente opostos, sendo que a recorrente era a impugnante em ambas as decisões e a redacção das normas em apreço era exactamente a mesma.”*

Seguidamente, são transcritas as partes mais substanciais das decisões em confronto, concluindo-se do seguinte modo:

*“Tendo assim, por certo, que existe uma real e concreta contradição entre ambas as decisões sobre a mesma questão fundamental de direito, importa agora saber de que lado está a razão, assim se passando ao conhecimento do mérito do presente recurso.”*

Passando à análise da questão, o Tribunal começa por citar o disposto nos n.ºs 3 e 5 do art.º 88.º do Código do IRC, com a redacção, idêntica, vigente em 2018 e 2019, passando a expor-se a argumentação que passamos a resumir nos tópicos seguintes:

- ✓ O n.º 3 consagra o regime-regra que determina, no essencial, que são tributados autonomamente os encargos relacionados com VLP, efetuados ou suportados pelos sujeitos passivos;
- ✓ Os encargos deverão ter uma dupla natureza, tratando-se não só de encargos efetivamente suportados, mas, além disso, que tenham uma relação com viaturas ligeiras de passageiros;
- ✓ A discussão deve assentar unicamente na existência ou não de um nexo do encargo com a viatura, não se concebendo o afastamento de qualquer encargo, designadamente por ter uma relação comprovada com a atividade (deve, assim, desconsiderar-se o propósito destes encargos);
- ✓ O espírito da tributação autónoma é abranger não só as viaturas ligeiras, mas todos os encargos com elas relacionados, estando-se perante normas de incidência, sem que

exista qualquer presunção suscetível de ser ilidida;

- ✓ O nexos dos gastos com taxas de portagem e o preço pago pelo estacionamento com as viaturas é linear e, portanto, claramente subsumível ao n.º 3 do artigo sob análise;
- ✓ Jamais pode ser retirado do facto de o n.º 5 incluir exemplos de outros encargos que se consideram relacionados com viatura ligeiras, numa abordagem clarificadora e coadjuvante, que essa enumeração é taxativa, e, portanto, que visa excluir outros encargos que não os aí referidos;
- ✓ A utilização do advérbio “*nomeadamente*” atesta esta interpretação, palavra que também é utilizada noutros artigos do Código do IRC, mormente no art.º 23.º, que tem uma ligação estreita com o art.º 88.º, na medida em que é com base nele que é dada relevância fiscal aos encargos suportados pelos sujeitos passivos de IRC;
- ✓ Também aí (art.º 23.º), a enumeração dos gastos é meramente exemplificativa e não taxativa, até por uma questão de praticabilidade, pois seria impossível identificar todos os encargos relevantes tendo em conta a diversidade das atividades empresariais;
- ✓ No âmbito das tributações autónomas esta abertura justifica-se não só pelas mesmas razões de praticabilidade, mas, também, por razões de combate ao abuso, ideia muito presente na implementação das tributações autónomas;
- ✓ Se a lista fosse fechada, facilmente se criaria espaço para múltiplas despesas que, apesar de terem um nexos óbvio com as viaturas, por não estarem expressamente previstas, cairiam numa situação de não incidência;
- ✓ A própria doutrina tem admitido, de forma mais ou menos pacífica, que, não obstante se verificar um domínio da tipicidade nas matérias fiscais, esta não é necessariamente fechada, especialmente nas situações mais propensas ao abuso;
- ✓ Ao contrário do decidido no acórdão fundamento, os encargos enunciados no n.º 5 são os que assumem um carácter obrigatório para que possa ocorrer o uso do veículo por parte do contribuinte, quer os inerentes à sua disponibilidade, depreciações, rendas ou alugueres e impostos incidentes sobre a sua posse, quer os inerentes à sua utilização, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua utilização;
- ✓ Da enumeração efetuada na lei não resulta uma compressão do âmbito de abrangência da norma do n.º 3, uma vez que o legislador aí se referiu a encargos como sinónimo de custos, despesas, ou gastos, tanto mais que na norma do n.º 5 apenas são referidos os



encargos com as VLP que assumem o carácter de indispensabilidade para que a viatura possa ser utilizada com carácter de normalidade, contendo, por isso, uma enumeração meramente exemplificativa;

- ✓ Todos os outros encargos que ocorram por força da utilização da viatura e que sejam de natureza não indispensável ou resultem de uma opção do utilizador encontram-se abrangidos, não fazendo sentido que os encargos obrigatórios estejam abrangidos e as taxas de portagem e a taxa e o preço do estacionamento, que resultam de uma opção do utilizador, não estejam;
- ✓ Também o argumento de que os encargos previstos no n.º 5 encontram a sua justificação, para efeitos de tributação autónoma, por se reportarem difusamente à utilização do veículo, quer quanto ao tempo quer quanto ao modo, em comparação com as portagens e o estacionamento, que estariam diretamente relacionadas com utilizações concretas e determinadas, não é relevante, uma vez que, também nestes casos, não é certo que tais custos não possam, ainda assim, abranger simultaneamente utilizações de diferente natureza;

Face ao exposto, conclui-se que a melhor interpretação das normas em apreço é aquela que foi feita na decisão recorrida ao incluir no âmbito da sua previsão os gastos com taxas de portagem e estacionamento, pelo que é negado provimento ao recurso.

A título de nota final, não poderão deixar de ser realçados os 3 votos de vencido, onde se defende uma interpretação mais restritiva, essencialmente por se estar perante normas de incidência que não admitem tipologias abertas, o primeiro formulado pelo Conselheiro Nuno Bastos, a que aderiu a Conselheira Isabel Marques da Silva, e o terceiro, um pouco mais desenvolvido, formulado pelo Conselheiro Gustavo Lopes Courinha.

Da nossa parte, pese embora se reconheça mérito à fundamentação utilizada nos votos de vencido, tendemos a concordar com a posição que vingou no Pleno do STA, no sentido de, pelo menos, as portagens e o estacionamento estarem sujeitos a tributação autónoma, tal como, aliás, temos vindo a transmitir nos últimos anos nas nossas aulas da unidade curricular de IRC, o que não significa que não permaneça a dúvida relativamente a outros tipos de encargos, menos frequentes (logo, menos relevantes), “*nomeadamente*” multas, coimas e outras sanções relacionadas com as viaturas.

Braga, 29 de junho de 2024

*Luís Filipe Esteves*