

Legislação

Diploma - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 10/2024, de 09/07

Estado: vigente

Resumo: Acórdão do STA de 23-05-2024, no Processo n.º 183/23.1BALS B - Pleno da 2.ª Secção. Uniformiza-se a jurisprudência nos seguintes termos: «Fixar jurisprudência no sentido de que 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 88.º 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.».

Publicação: Diário da República n.º 131/2024, Série I de 2024-07-09

Legislação associada: -

Histórico de alterações: -

Nota: Não dispensa a consulta do [diploma original](#) publicado no Diário da República Eletrónico.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 10/2024, de 9 de julho

Acórdão do STA de 23-05-2024, no Processo n.º 183/23.1BALS B - Pleno da 2.ª Secção

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A..., SGPS, S. A., com o número de identificação fiscal (“NIF”) ...07, com sede em ..., ..., ..., notificada da decisão arbitral proferida no processo 51/2023-T do CAAD e com esta não se conformando, vem apresentar recurso extraordinário para uniformização de jurisprudência, por tal decisão estar em oposição com decisão arbitral relativamente à mesma questão fundamental de Direito, dada no processo n.º 138/2022-T - o que faz nos termos do disposto nos artigos 25.º e 26.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), instituído pelo [Decreto-Lei n.º 10/2011](#), de 20.10, e artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) por remissão do artigo 25.º n.º 3 do RJAT.

Alegou, tendo concluído:

i) O presente recurso baseia-se na contradição manifesta, sobre a mesma questão fundamental de Direito, entre a Decisão Arbitral proferida pelo Tribunal Arbitral constituído sob a égide do CAAD no processo n.º 51/2023-T - aqui recorrida - e a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 138/2022-T - a qual constitui Decisão Fundamento.

ii) Em ambas decisões arbitrais aqui em confronto, e para o que releva para o presente recurso, a questão central subsumia-se a aferir da legalidade da tributação autónoma sobre encargos com portagens e estacionamentos incorridos pelas viaturas ligeiras de passageiros utilizadas na actividade da Recorrente - sendo certo que a Decisão Fundamento foi tirada, precisamente, em processo em tudo semelhante da ora Recorrente com a mera diferença de se referir ao anterior período de tributação.

iii) Embora a questão de Direito sobre a qual recaíram as Decisões Arbitrais fosse exactamente a mesma, o certo é que, chamados a pronunciar-se sobre aquela questão - assente em factos iguais e num quadro normativo que não sofreu qualquer modificação relevante - os Tribunais Arbitrais constituídos sob a égide do CAAD alcançaram soluções jurídicas totalmente antagónicas.

iv) Desde logo, em ambos os processos o Tribunal Arbitral foi chamado a apreciar, como objecto imediato, a ilegalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de reclamação graciosa de autoliquidação de IRC apresentado pelo Recorrente e, bem assim, como objecto mediato, a ilegalidade parcial dos actos de liquidação de IRC sindicados naquele procedimento.

v) Estão em causa soluções antagónicas entre si - tomadas no âmbito do mesmo quadro legal e na ausência de Jurisprudência recente e consolidada deste Venerando Tribunal - as quais não podem, de todo, coexistir.

vi) Mostrando-se claramente verificados os pressupostos do presente recurso, não apenas se legitima, como se impõe, a intervenção deste Supremo Tribunal para fixação do sentido jurisprudencial em sentido consonante com a posição firmada na Decisão Fundamento, por se afigurar a mais consonante com o Direito - mormente no sentido de que: "[...] As despesas com portagens, estacionamento e parques de estacionamento não se enquadram no artigo 88.º n.º 3 do Código do IRC".

Nestes termos e nos melhores de Direito, deve conceder-se provimento ao presente recurso para uniformização de jurisprudência e, em consequência, determinar-se a anulação da decisão recorrida.

Contra-alego a Autoridade Tributária e Aduaneira tendo apresentado as seguintes conclusões:

A. A Recorrente vem interpor o presente recurso para uniformização de jurisprudência por esta considerar que a decisão do CAAD (doravante designada por Decisão Recorrida) está em clara oposição, sobre a mesma questão fundamental de Direito, com a decisão arbitral proferida no processo n.º 138/2022-T, de 10.10.2022 e doravante designada por Decisão Fundamento.

B. No caso in concreto, verifica-se uma similitude de factos e de realidades jurídico-tributárias e todos os requisitos para o presente recurso encontram-se devidamente preenchidos.

C. Também importa referir que é desconhecida qualquer posição jurisprudencial deste douto Supremo Tribunal Administrativa sobre a questão de direito em apreço.

D. Daí a relevância do presente recurso e do douto acórdão de uniformização que irá ser proferido nos presentes autos pelos venerandos juízes conselheiros.

E. Sobre o mérito, desde já, e por razões de eficiência, remete-se para a Resposta apresentada no centro de arbitragem a 10-05-2023 e obviamente à decisão arbitral proferida no âmbito do processo 51/2023-T CAAD, porquanto nelas consta a melhor aplicação e interpretação do Direito e propugnado pela ora Recorrida.

F. O Thema Decidimum tem por principal objetivo, in concreto, a aferição da legalidade da tributação autónoma sobre encargos com portagens e estacionamento incorridos pelas viaturas ligeiras de passageiros utilizadas na atividade da Recorrente.

G. E in abstracto a questão de direito em análise consiste em determinar se os encargos de viaturas ligeiras de passageiros com despesas de portagens e de estacionamento estão ou não sujeitos a tributação autónoma prevista nos artigos 88.º n.ºs 3 e 5 do CIRC.

H. A Recorrente avoca a tese propugnada na Decisão Fundamento que se inspira nos acórdãos recentes do Tribunal Central Administrativo Norte (doravante designado por TCA Norte) seguintes: acórdãos de

2021/03/11, de 2021/04/29, de 2022/02/17, de 2022/03/31 proferidos no âmbito dos processos n.º 2303/11.0BEPRT, n.º 519/06.3BEPRT, n.º 2113/08.1BEPRT e n.º 635/09 TCA Norte.

I. A jurisprudência invocada pela Recorrente refere em suma que estas despesas, “embora de algum modo relacionadas com veículos, não ostentam uma ligação com estes em que se surpreenda uma natureza idêntica ou análoga” (passagem retirada da Decisão Fundamento e sublinhado nosso) com outras as despesas elencadas no artigo 88.º n.º 5 do CIRC.

J. Ou seja, as despesas de portagens e de estacionamento não terão a mesma natureza do que as despesas descritas no artigo 88.º n.º 5 do CIRC, a saber: depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

K. Segundo a Decisão Fundamento, entende-se que: “as despesas com portagens e estacionamentos estão diretamente relacionadas com as utilizações concretas e determinadas, enquanto as despesas previstas no n.º 5 reportam-se difusamente à utilização da viatura.” (sublinhado nosso).

L. Não obstante, da leitura da sua redação, é hialino que o n.º 5 do artigo 88.º do CIRC não concretiza qualquer tipologia fechada do tributo, antes se limita a exemplificar casos que concretizam o tipo encargos com viaturas ligeiras de passageiros.

M. Nem se refere a qualquer indubitável e necessária natureza similar das mesmas.

N. Insiste-se também na referência ao advérbio “nomeadamente” constante desta disposição legal e que configura uma mera tipologia exemplificativa com o desiderato único de clarear o conceito especificado - o de encargos com viaturas ligeiras de passageiros.

O. A Recorrida não pode aceitar a versão plasmada no acórdão fundamento quanto à tese de naturezas diferenciadas e distintas entre despesas relacionadas com as viaturas ligeiras de passageiros.

P. Essa versão viola claramente os ditames previstos no artigo 9.º n.º 2 do Código Civil porque não encontra qualquer correspondência no próprio texto da lei e contraria de forma óbvia o seu conteúdo.

Q. Violando também, desta forma, os princípios da legalidade e da interpretação restritiva das normas tributais nos termos dos artigos 8.º e 11.º da Lei Geral Tributária.

R. Aliás refere-se que a principal condição e única da sujeição a tributação consiste no mero relacionamento entre as despesas e as viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, isto é, nos exatos termos do artigo 88.º n.º 5 do CIRC.

S. Não permitindo assim ao Julgador qualquer impulso legiferante quanto à determinação jurisprudencial da necessária natureza similar e obrigatoriamente “difusa” das despesas relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros.

T. Devendo apenas limitar-se a determinar se as despesas de portagens e estacionamentos estão relacionadas com os respetivos veículos e deste modo sujeitas a tributação autónoma em sede de IRC.

U. Sem prescindir, sempre se dirá, que a distinção de despesas de utilizações concretas e determinadas, de um lado, e de difusas, por outro lado, não tem qualquer fundamento lógico e consonante com as regras mais elementares do “bom senso”, o senso jurídico e a hermenêutica jurídica. Esse “bom senso”, o senso jurídico e a hermenêutica jurídica está extensamente e logicamente argumentado na douta Decisão Recorrida, nomeadamente: “Ora ditam as regras da experiência que os encargos com portagens e estacionamentos sejam despesas tipicamente relacionadas com a utilização comum de viaturas ligeiras de passageiros - são típicas da utilização desses veículos, embora, evidentemente, não sejam exclusivas desses veículos, tal como o não são as despesas expressamente enumeradas no art. 88.º, 5 do CIRC...

Também é verdade que, como se argumenta na fundamentação da aludida decisão no Proc. n.º 138/2022-T do CAAD, a exemplificação dentro de uma enumeração aberta serve para delimitar a analogia entre o exposto e o implícito - mas também aqui se impõe reconhecer que as despesas com portagens e estacionamento são tanto ou mais inerentes à utilização de viaturas ligeiras de passageiros como as despesas que servem de exemplos na enumeração do art. 88.º, 5 - e que se impõe como evidência às regras de experiência que ditam a convicção deste tribunal e presidem à sua apreciação dos factos. Dizer o contrário é pretender desconhecer o que é a utilização corrente, comum, desses viaturas - tão corrente e tão comum que, só no ano de 2019, representou um total de €505.291,69 de despesas para o grupo da Requerente.”

V. Mais se dirá que a reparação de uma viatura ligeira de passageiros pode ser de utilização determinada e concreta no seguimento de um acidente de viação.

W. Que a subscrição do seguro automóvel respetivo e as suas renovações são despesas pontuais, determinadas, únicas e concretas.

X. Ao contrário, as despesas de portagens ou de estacionamento podem ser consideradas como frequentes, gerais, significativas, difusas e necessárias à atividade profissional.

Y. Como explica Saldanha Sanches, a introdução do mecanismo de tributação autónoma é justificada por se reportar a despesas cujo regime fiscal é difícil de discernir por se encontrarem numa: "zona de interseção da esfera privada e da esfera empresarial" e tem em vista prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição oculta de lucros ou atribuam rendimentos que poderão não ser tributados na esfera dos respetivos beneficiários, tendo também o objetivo de combater a fraude e a evasão fiscais (Manual de Direito Fiscal, 3.ª ed., Coimbra, p. 407).

Z. E desde logo, duas questões se impõem: - As utilizações de portagens e de estacionamento podem ser consideradas despesas correntes e frequentes do exercício de uma atividade comercial? - Podem os funcionários de uma empresa comercial utilizar estes serviços fora do contexto profissional?

AA. Ora mais, uma vez o “bom senso”, o senso jurídico e a hermenêutica jurídica incitamo-nos claramente a responder de forma evidentemente positiva.

BB. Por outras palavras, uma jurisprudência que não aceita incluir estas utilizações como despesas sujeitas a tributação autónoma é claramente contrária ao objetivo basilar deste imposto que consiste em evitar despesas a título pessoal de funcionários ou gerentes e que são suportadas indevidamente por uma empresa.

CC. Importa referir a este efeito uma passagem esclarecedora do douto acórdão de uniformização de jurisprudência deste Colendo Tribunal de 24 de março de 2021 no Processo n.º 21/20.7BALSB: “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. 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 perceção de um rendimento, mas sobre a realização de despesas (...) [...]Assim sendo, a presunção que se pretende ilidir por prova em contrário não é a natureza não empresarial das despesas mas a própria razão de política fiscal que levou o legislador a tributar essas despesas, levando a discussão para o plano da conformação legislativa que se encontra vedado ao julgador.” (sublinhado nosso).

DD. Não tributar estas despesas em sede do artigo 88.º n.º 5 do CIRC pelo mero motivo de não constarem expressamente na sua lista exemplificativa seria “abrir a caixa de pandora” para os desvios de gastos nas

empresas e o prejuízo consideráveis e significativos para estas entidades enquanto pessoas coletivas e para o Estado Português.

EE. Se é verdade que o Estado Português já poderia ter indicado estas utilizações na lista enumerativa da disposição legal em causa, não deixa também de ser menos verdade que ao Julgador incumbe aplicar a lei com base nas regras da experiência e da lógica jurídica, com independência e sem qualquer espírito “corretivo” ou “extensivo” face ao real espírito e objetivo da lei.

FF. Daí que não restam dúvidas de que as despesas com portagens e com estacionamento, relativas a viaturas ligeiras de passageiros, estão sujeitas a tributação autónoma prevista nos termos do artigo 88.º n.ºs 3 e 5 do CIRC porque são daquelas em que o desvio de gastos entre as esferas privadas e empresárias é o mais provável.

Nestes termos, e nos mais de direito, peticiona-se pela:

- a) improcedência do pedido apresentado pela Recorrente, desde logo porque se não encontram reunidos os requisitos que permitem a admissão do recurso para efeitos de uniformização de jurisprudência, nos termos do disposto no artigo 145.º do CPTA, ou, não se entendendo assim, o que não se concede, deverá;
- b) ser o presente recurso de uniformização ser julgado improcedente por não provado, mantendo-se a decisão ora recorrida incólume na ordem jurídica, uniformizando-se a jurisprudência em consonância com o entendimento, na melhor aplicação do Direito ali vertido e propugnado pela Recorrida.

O Ministério Público emitiu parecer no sentido de que é de fixar jurisprudência no sentido de que os encargos incorridos pela ora Rcte. com despesas de portagens e 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 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 e, por conseguinte, é de negar provimento ao presente recurso por oposição de decisões arbitrais, mantendo assim douta decisão arbitral recorrida, proferida no processo n.º 51/2023-T, de 2 de outubro (art. 25.º, n.º 2, RJAT).

Cumprir decidir.

Na decisão arbitral recorrida fixou-se a seguinte matéria de facto:

- 1 - A Requerente é uma sociedade anónima que gere participações sociais noutras sociedades.
- 2 - A Requerente é, desde 2007, a dominante num grupo de sociedades sujeito ao RETGS, sendo o seu perímetro constituído pelas sociedades:
 - B..., S. A., NIF...;
 - C..., S. A., NIF...;
 - D..., Unipessoal, L.da, NIF...
 - E... S. A., NIF...;
 - F..., L.da, NIF...;
 - G... S. A., NIF....

3 - A Requerente entregou em 31 de Julho de 2020 a declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC referente ao exercício de 2019, que deu lugar à liquidação n.º 2020..., em 31 de Agosto de 2020.

4 - Nessa declaração apurou-se o montante de €681.818,14 a título de tributação autónoma, correspondente a um total de encargos de €4.642.357,37, dos quais €3.257.569,87 respeitantes a encargos com viaturas ligeiras de passageiros.

5 - As sociedades integrantes do grupo dominado pela Requerente utilizam viaturas ligeiras de passageiros através do regime de aluguer operacional de viaturas ("AOV"), um regime que exclui a opção de compra da viatura pelo utilizador no final do período do contrato: (ver no original).

6 - Os custos suportados nesse regime de AOV pelas sociedades dominadas pela Requerente foram sujeitos a tributação autónoma do seguinte modo: (ver no original)

7 - Quanto à sujeição a tributação autónoma dos encargos suportados com a utilização de portagens e estacionamento associados a viaturas ligeiras de passageiros alugadas em regime de AOV e a outras viaturas daquela natureza que não se encontravam alugadas ao abrigo daquele regime, ela ocorreu do seguinte modo: (ver no original)

8 - No que especificamente respeita a custos suportados com a utilização de portagens: (ver no original)

9 - E no que respeita a custos com a utilização de estacionamentos: (ver no original)

10 - Os encargos totais com a utilização de portagens e de estacionamentos ascendeu, assim, em 2019, para as sociedades dominadas pela Requerente, a €71.826,26 (= €68.459,10 + €3.367,16).

11 - A Requerente veio a entender que teriam sido incorretamente sujeitos a tributação autónoma os encargos com viaturas em regime de AOV e os encargos com portagens e estacionamento, num valor total de tributação autónoma de €494.802,09 (os €489.955,24 da tributação autónoma sobre a totalidade dos encargos com AOV de viaturas ligeiras de passageiros + os €4.846,85 da tributação autónoma sobre o valor dos encargos com portagens e estacionamento relativos a viaturas ligeiras de passageiros não relacionadas com o aluguer em regime de AOV).

12 - Com esse fundamento, pretendendo a correcção da autoliquidação e baseando-se na sua interpretação do art. 88.º do CIRC, a Requerente apresentou, em 6 de Julho de 2022, Reclamação Graciosa sobre a autoliquidação de IRC.

13 - No âmbito do procedimento de reclamação graciosa n.º ... 2022 ..., à ora Requerente foi solicitado, por ofício de 15 de Julho de 2022 do Inspector Tributário, que juntasse comprovativo com identificação - 1) da matrícula de cada viatura, 2) da locadora, 3) do valor de aquisição de cada veículo considerado para efeitos de cálculo da tributação autónoma e 4) da taxa de tributação autónoma aplicada aos encargos com cada viatura.

14 - Em 28 de Julho de 2022 a Requerente identificou a locadora, H..., como "fornecedora principal do Grupo", e juntou um mapa "com todos os elementos solicitados", referente ao apuramento da tributação autónoma incidente sobre encargos com AOV de viaturas ligeiras de passageiros.

15 - Nas várias colunas desse mapa discriminam-se: Ano/Empresa/Matrícula/Portagens/Combustível/Rendas e Alugueres/Lavagens/Parques/Seguros/IUC/Conservação e Reparação/Total Sujeito/Taxa/TA/Marca Modelo (cf. Contrato)/Valor de Mercado (cf. sites de referência)/Entidade.

16 - Na coluna "Entidade" aparece sempre referida a H... (sem excepção).

17 - Na coluna “Valor de mercado” surgem somente 3 intervalos de valores: a) < 25.000; b) 25.000/< 35.000; c) = > 35.000, correspondendo às taxas de TA (tributação autónoma) de, respectivamente, a) 10 %, b) 27,5 % e c) 35 % (art. 88.º, 3 do CIRC).

18 - Por ofício de 11 de Agosto de 2022, a AT solicitou à H... a identificação do valor de aquisição dos veículos, referindo que “a identificação do custo de aquisição deverá corresponder ao preço que o locador considerou para o cálculo da renda (do aluguer) mensal, ao qual terá de ser acrescido o IVA, visto que, não sendo dedutível, constituiria uma componente do custo de aquisição da viatura”.

19 - Em resposta de 30 de Agosto de 2022, a H... apontou para várias deficiências da lista da Requerente: a repetição de entradas, e a existência de 20 viaturas não locadas pela + H... (ver no original)

20 - E juntou uma lista completa de todos os outros veículos, indicando para cada um deles o valor de aquisição (valores sem IVA): (ver no original)

21 - (ver no original) A Requerente foi notificada do projecto de indeferimento da Reclamação Graciosa para exercício do direito de participação/audição prévia.

22 - Nesse projecto discriminava-se já o valor de aquisição considerado pela H..., acrescido de IVA a 23 %, relativamente às viaturas alugadas no período de 2019: (ver no original)

23 - A AT sustentou que a ora Requerente a) não tinha demonstrado a existência de qualquer erro de subsunção dos factos nas alíneas do art. 88.º, 3 do CIRC, apesar de tê-lo alegado; b) que apenas ocorreram duas disparidades entre o valor apurado e a indicação de intervalos de valores pela ora Requerente (veículos com matrículas... e.), a exigirem uma declaração de substituição, dado daí resultar imposto em falta no valor de €1.703,79; c) que não foi possível validar a situação de 7 veículos, por não terem sido locados pela H... e a ora Requerente não ter indicado o respectivo locador.

24 - No exercício do direito de audição, a ora Requerente esclareceu que o veículo de matrícula... é um híbrido “plug-in” cujo valor deve ser considerado sem IVA; e que o veículo de matrícula... é um Renault Mégane IV Sport 1.5 Blue dCi que faz parte de um lote de 40 veículos iguais, não tendo sido identificado por lapso da locadora.

25 - A Requerente foi notificada, em 28 de Outubro de 2022, do indeferimento da Reclamação Graciosa, por despacho de 26 de Outubro de 2022.

26 - Em 24 de Janeiro de 2023, a Requerente apresentou no CAAD o Pedido de Pronúncia Arbitral que deu origem ao presente processo.

Na decisão arbitral fundamento levou-se ao probatório a seguinte matéria de facto:

1 - A Requerente é uma sociedade anónima cujo objecto social se consubstancia na gestão de participações sociais noutras sociedades, sendo essa uma forma indirecta de exercício de actividades económicas;

2 - Desde 1 de janeiro de 2007, a Requerente é a sociedade dominante de um Grupo de Sociedades tributado ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), previsto no artigo 69.º e seguintes do Código do IRC, sendo o respectivo perímetro constituído, no exercício de 2018, pelas seguintes sociedades dominadas: (ver no original)

3 - No âmbito do cumprimento das suas obrigações declarativas fiscais, a Requerente procedeu, no dia 28 de junho de 2019, à entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC, do Grupo de sociedades, referente ao exercício de 2018, com o número de identificação...;

4 - Por referência ao exercício de 2018, a Requerente apresentou três substituições da declaração de rendimentos do Grupo de Sociedades, com os números de identificação ..., ... e ..., nos dias, respectivamente, 31 de maio de 2020, 30 de junho de 2020 e 3 de março de 2021.

5 - Da última Declaração de Rendimentos Modelo 22 apresentada resultou o apuramento do montante de €805.748,48 (oitocentos e cinco mil, setecentos e quarenta e oito euros e quarenta e oito cêntimos), a título de tributação autónoma;

Foram registados encargos com viaturas ligeiras de passageiros, no montante de €3.265.682,14 (três milhões, duzentos e sessenta e cinco mil, seiscentos e oitenta e dois euros e catorze cêntimos);

6 - O montante de encargos incorridos com viaturas ligeiras de passageiros inclui encargos referentes ao regime de aluguer operacional de viaturas - abreviadamente, "AOV" -, no montante total de €3.120.310,16;

7 - O total de custos com AOV inclui o montante de €465.546,39 (quatrocentos e sessenta e cinco mil, quinhentos e quarenta e seis euros e trinta e nove cêntimos), relativo a encargos com utilização de portagens e €9.857,26 (nove mil, oitocentos e cinquenta e sete euros e vinte e seis cêntimos), referente à utilização de estacionamento público/privado;

8 - Nos contratos de AOV não consta qualquer referência ao custo de aquisição que as locadoras suportaram com as viaturas posteriormente cedidas às locatárias em regime de AOV;

9 - A Requerente suportou o montante total de €66.590,90 (sessenta e seis mil, quinhentos e noventa euros e noventa cêntimos) a título de tributação autónoma relacionada com encargos com a utilização de portagens;

10 - A Requerente suportou o montante de €1.900,05 (mil e novecentos euros e cinco cêntimos) a título de tributação autónoma relacionada com encargos com estacionamentos;

11 - No âmbito do processo de inspeção tributária, em 23 de Agosto de 2021, a Requerente apresentou um mapa em formato Excel, de apuramento da tributação autónoma que incidiu sobre encargos com "AOV" de viaturas ligeiras de passageiros;

12 - A 13 de Setembro de 2021 foi solicitado à Requerente que identificasse a entidade - e respectivo endereço - com a qual haviam celebrado os contratos de AOV relativamente aos veículos indicados;

13 - A Requerente informou a AT que o fornecedor principal do Grupo no que respeita à contratualização de serviços de AOV era a L...;

14 - Em resposta aos ofícios...-DJT/2021, de 16 de Agosto de 2021 e...-DJT, de 28 de Setembro de 2021, a L... informou por escrito do preço de aquisição dos veículos que havia considerado para efeitos de cálculo da renda mensal, acrescido de IVA, cobrado à Requerente;

15 - O preço de aquisição das viaturas em regime de AOV, para efeitos de cálculo de tributação autónoma devida, corresponde ao preço de aquisição considerado pela L..., para cálculo da renda (do aluguer) mensal, acrescido de IVA, liquidado e pago pela Requerente relativamente ao exercício fiscal de 2018;

16 - A 30 de Junho de 2021, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa dos actos de autoliquidação identificados nos autos;

17 - Pelo ofício...-DJT/2021, de 7.12.2021, foi proferido despacho de indeferimento, pelo Director do serviço Central da Unidade dos Grandes Contribuintes.

18 - O regime “AOV” (ao contrário do leasing), não prevê a opção de compra da viatura, sendo a mesma devolvida à locadora no final do respectivo período de AOV.

Nada mais se levou ao probatório de ambas as decisões.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

É entendimento pacífico na jurisprudência do STA, a admissibilidade dos recursos com vista à uniformização de jurisprudência, tendo em conta o regime previsto nos artigos 25.º, n.º 2 do RJAT e 152.º do CPTA, depende de existir contradição entre a decisão arbitral recorrida e a decisão arbitral invocada como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

No que ao primeiro requisito respeita, como tem sido inúmeras vezes explicitado pelo Pleno desta Secção relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição, quais sejam:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;
- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;
- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;
- a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.

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 88.º, 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.

Escreveu-se com interesse na decisão fundamento:

Alega, também, a Requerente que as despesas referentes a portagens e estacionamentos não se enquadram na previsão do artigo 88.º, n.º 3 e 5 do Código do IRC e como tal não devem ser sujeitas a tributação autónoma.

De acordo com o artigo 88.º, n.º 5 do Código do IRC:

5 - 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.

Do ponto de vista histórico, conforme explicitado em A., antes do recurso, pelo legislador, à tributação autónoma, o tellos da dissuasão do registo de despesas com automóveis ligeiros, só formalmente imputadas aos fins empresariais, era prosseguido mediante a aplicação de um limite percentual à

dedutibilidade dessas despesas. Assim, o artigo 41.º n.º 4 do Código do IRC, na redacção dada pelo [Lei n.º 39-B/94](#) de 27 de Dezembro, limitava a 20 % a dedutibilidade das despesas “com viaturas ligeiras de passageiros, designadamente re integrações, rendas ou alugueres, seguros, reparações e combustível”.

Quando o legislador optou por prosseguir o mesmo fim mediante a tributação autónoma das despesas (artigo 81.º n.ºs 3 e 5 Redacção do [Lei n.º 82-C/2014](#) de 31 de dezembro do Código do IRC), o legislador aproveitou para deixar claro o que queria entender por veículo ligeiro de passageiros (incluindo, desta feita expressamente, automóveis ligeiros mistos e motociclos), mas manteve (n.º 5) praticamente a mesma exemplificação de despesas, continuando, assim, a não incluir despesas como as de portagens e estacionamento, que havia todo o motivo para incluir expressamente, atenta a sua recorrência, se fosse sua intenção tributá-las autonomamente.

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.

Na verdade, como ensina José Casalta Nabais, in *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, pp. pag. 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”.

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, 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.

Aliás, precisamente porque se reportam a factos concretos situados no tempo e no espaço, as despesas com portagens e estacionamento 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 iudice, do ponto de vista da pertença ou não, das despesas, aos fins da empresa.

Nesta linha tem seguido a mais recente Jurisprudência firmada nos Tribunais Superiores, encontrando-se consolidadas várias decisões, defendendo-se que as despesas com portagens, estacionamento e parques de estacionamento não se enquadram no artigo 88.º n.º 3 do Código do IRC - Cf. 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.

Mais recentemente pelo Acórdão do TCAN Proc. 635/09 TCAN, de 31.03.2022 ficou estabelecido que:

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.

Conclui-se, assim, seguindo a Jurisprudência dominante pela procedência do pedido de anulação do acto tributário na parte que respeita à tributação autónoma das despesas de portagens e estacionamento, no valor de €68.490,95.

Por sua vez escreveu-se na decisão recorrida:

III. C. II - tributação autónoma sobre encargos com portagens e estacionamentos incorridos pelas viaturas ligeiras de passageiros utilizadas na actividade da Requerente e do seu grupo em 2019.

No entendimento da Requerente sobre o que dispõe o art. 88.º do CIRC, não deveriam ter sido considerados encargos com portagens e estacionamentos, no montante total de €505.291,69, e por isso seria indevida a tributação autónoma de €71.826,26.

A Requerida, por seu lado, entende que o art. 88.º, 5 do CIRC não representa qualquer tipologia fechada, exemplificando apenas alguns dos tipos dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros (veja-se o “nomeadamente”), pelo que não está em causa qualquer violação da tipicidade fiscal.

Lembremos que, segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência.

Ora ditam as regras da experiência que os encargos com portagens e estacionamentos sejam despesas tipicamente relacionadas com a utilização comum de viaturas ligeiras de passageiros - são típicas da utilização desses veículos, embora, evidentemente, não sejam exclusivas desses veículos, tal como o não são as despesas expressamente enumeradas no art. 88.º, 5 do CIRC.

Não se afigura razoável, assim, que, no vigor da argumentação, se pretenda:

- a) que as portagens e os estacionamentos não são uma realidade comum, constante, e incindível da utilização corrente de viaturas ligeiras de passageiros;
- b) que uma norma que está expressa e indubitavelmente formulada em termos de enumeração aberta, exemplificativa, incluindo um “nomeadamente” inserido antes de uma exemplificação, seja lida como uma tipificação fechada, um “numerus clausus”.

É verdade que, como se argumenta na fundamentação da decisão arbitral no Proc. n.º 138/2022-T do CAAD, essa exemplificação foi perdurando nas sucessivas versões que antecederam aquela que vigorava no período de referência como art. 88.º, 5 do CIRC, e nunca se incluiu expressamente a alusão a portagens e estacionamentos - mas o argumento é, se atentarmos bem nele, reversível:

- a) nas sucessivas versões também nunca se aboliu o “nomeadamente”, retirando o carácter ostensivamente exemplificativo da norma - quando essa abolição poderia ter acontecido;
- b) jamais é conclusivo qualquer argumento de inclusão ou exclusão, não-inclusão ou não-exclusão, de um item numa lista aberta e meramente exemplificativa.

Também é verdade que, como se argumenta na fundamentação da aludida decisão no Proc. n.º 138/2022-T do CAAD, a exemplificação dentro de uma enumeração aberta serve para delimitar a analogia entre o exposto e o implícito - mas também aqui se impõe reconhecer que as despesas com portagens e estacionamentos são tanto ou mais inerentes à utilização de viaturas ligeiras de passageiros como as

despesas que servem de exemplos na enumeração do art. 88.º, 5 - e que se impõe como evidência às regras de experiência que ditam a convicção deste tribunal e presidem à sua apreciação dos factos.

Dizer o contrário é pretender desconhecer o que é a utilização corrente, comum, desses viaturas - tão corrente e tão comum que, só no ano de 2019, representou um total de €505.291,69 de despesas para o grupo da Requerente.

Não se ignora o entendimento contrário que é perfilhado por alguma jurisprudência (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, e Proc. 635/09 TCAN, de 31/03/2022, e a já referida decisão arbitral Proc. n.º 138/2022-T, do CAAD), mas 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. 88.º, 5 do CIRC.

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.

Com interesse dispunha à data o artigo 88.º do CIRC, sob a epígrafe “Taxas de tributação autónoma”:

[...]

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

- a) 10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a € 25 000;
- b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 25 000 e inferior a € 35 000;
- c) 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 35 000.

[...]

5 - 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.

Da leitura atenta destas duas normas ressalta à evidência que a norma ínsita no n.º 3 estabelece o regime regra, trata-se de uma norma de incidência tributária, que determina, no essencial, que são tributados autonomamente os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, efetuados ou suportados por sujeitos passivos que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Trata-se não só de encargos efetivamente suportados, mas, além disso, que tenham uma relação com viaturas ligeiras de passageiros. Bastando que tenham essa dupla natureza para que possam ser reconduzidos à norma. Determinar se um encargo está ou não relacionado com uma viatura ligeira é, tão-somente uma questão de interpretação da norma, de mera incidência, pelo que a discussão assentará unicamente na existência ou não de um nexo desse encargo com a viatura e, nunca, se o encargo tem ou não a ver com a atividade de natureza comercial, industrial, ou agrícola do sujeito passivo. Não se concebendo o afastamento de qualquer encargo, designadamente por ter uma relação comprovada com

a atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, pois o legislador pretendeu abranger todos os encargos que tenham umnexo com a viatura ligeira. Desconsiderando o propósito desses encargos, como aliás acontece com a viatura relativamente à qual, por ser ligeira, é difícil determinar se o uso é pessoal ou profissional e, por consequência, está sempre sujeita, independentemente do uso que tenha, a tributação autónoma.

O espírito é, portanto, precisamente o mesmo e abranger não só as viaturas ligeiras, mas todos os encargos com elas relacionados. Não havendo espaço para, com base numa pretensa presunção, se afastar a incidência sobre essas despesas, ainda que supostamente estejam relacionadas com a atividade empresarial; sendo, portanto, essa eventual relação irrelevante no âmbito da tributação autónoma.

Sobre esta questão já se pronunciou este Supremo tribunal no sentido de que as disposições legais que estabelecem a tributação autónoma objeto dos n.ºs 3 e ...do artigo 88.º do Código do IRC constituem normas de incidência tributária que não consagram qualquer presunção que seja passível de prova em contrário, cf. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 24.03.2021, proferido no recurso n.º 021/20.7BALS.B.

O nexodo gastos com taxas de portagem e o preço pago pelo estacionamento com as viaturas ligeiras é linear no entender deste Tribunal e, portanto, claramente subsumível ao n.º 3 do artigo sob análise. Jamais podendo 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. O uso do advérbio nomeadamente atesta isso mesmo. Como, aliás, ocorre noutros artigos do CIRC, designadamente no artigo 23.º que tem uma ligação estreita com o artigo 88.º, na medida em que é com base nele que é dada relevância fiscal aos encargos suportados pelos sujeitos passivos de IRC.

Ora, a técnica legislativa no referido artigo 23.º é precisamente a mesma, sendo também usado o advérbio nomeadamente. Também aí, a enumeração dos gastos é meramente exemplificativa e não taxativa, como exige o contexto da atividade empresarial onde, tendo em contas as diferenças entre as diversas atividades seria, até por uma questão de praticabilidade, impossível identificar todos os encargos relevantes. No âmbito das tributações autónomas esta abertura do tipo 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 umnexo óbvio com as viaturas, por não estarem expressamente previstas, frustrariam a intenção do legislador ao criar a tributação autónoma, pois 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.

Pode ser aventado ainda, que 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.

Ou seja, como já foi afirmado, desta enumeração não resulta, não pode resultar, 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 viaturas ligeiras de passageiros que assumem o carácter de indispensabilidade tributária ou material para que a viatura possa ser utilizada com carácter de normalidade pelo contribuinte, tendo, 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, resultante da sua liberdade de escolha, encontram-se abrangidos pelo disposto no n.º 3. Aliás não faria sentido que os encargos obrigatórios que permitem a circulação da viatura na via pública, como p.ex. os seguros, combustíveis e impostos, estejam abrangidos pela norma de incidência e as taxas de portagem e a taxa e o preço do estacionamento, que resultam de uma opção do utilizador, não estejam.

Igualmente, 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 taxas de portagem e a taxa ou o preço pago pelo estacionamento que estariam directamente relacionadas com utilizações concretas e determinadas, situadas e situáveis no tempo, de determinado veículo, não aporta uma mais valia à discussão da questão, uma vez que, também nestes casos, apesar de se poder identificar em concreto uma deslocação no âmbito profissional, não é certo que tais custos não possam, ainda assim, abranger simultaneamente utilizações de diferente natureza.

Esta interpretação contrária, até, a razão de ser da própria existência do instituto da tributação autónoma que tem insita 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. 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, cf. acórdão anteriormente citado.

Podemos, assim, concluir 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 do preço pago pelo estacionamento dos veículos ligeiros de passageiros.

Pelo exposto, acordam os juízes que compõem o Pleno da Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo em:

- Fixar jurisprudência no sentido de que 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 88.º do CIRC, na redação do artigo 2.º (Alteração ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) d^{Lei n.º 82-C/2014}14, de 31 de Dezembro;

- Negar provimento ao recurso que nos vinha dirigido.

Custas pela recorrente.

D.n.

Lisboa, 23 de Maio de 2024. - Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia (relator) - Isabel Cristina Mota Marques da Silva (vencida nos termos da declaração de voto do Sr. Conselheiro Nuno Bastos) - 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.

Voto de vencido do Sr. Conselheiro Nuno Bastos a que adere a Sra. Conselheira Isabel Marques da Silva:

Concordo que o n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC integra uma norma de incidência tributária. No entanto, entendo que só é uma norma adequada a integrar uma norma de incidência tributária em articulação com o seu n.º 5.

Na essência, porque só da articulação entre as duas normas resulta o grau de determinação legislativa exigido pelo artigo 103.º, n.º 2, da Constituição na identificação das manifestações de riqueza a tributar.

Com efeito o n.º 3 sujeita a tributação autónoma os encargos relacionados com certas viaturas ligeiras, motos ou motocicletas, mas não esclarece qual a relação entre os encargos e as viaturas que tem em vista.

Assim, embora a modelação da taxa de tributação autónoma pelo custo de aquisição das viaturas indique que se tem ali em vista os encargos relacionados com a aquisição das viaturas, entendo que constitui obrigação do legislador, em normas de incidência objetiva, reduzir a indeterminação subjacente a conceitos muito abertos identificando os seus "tipos essenciais".

Por isso, a meu ver, a norma constante do n.º 5 não é uma "norma coadjuvante que se destina a completar e facilitar a interpretação do regime regra", mas a norma densificadora do próprio conceito de "encargos relacionados com viaturas ligeiras" utilizado no n.º 3.

Dizendo de outro modo: o n.º 5 é a norma que responde ao grau de determinação das normas de incidência tributária exigido pelo artigo 103.º, n.º 2, da Constituição. Para saber o que se entende por "encargos relacionados com viaturas ligeiras" importa apelar a este n.º 5.

Parece-me seguro que os encargos com portagens e estacionamento não se subsumem a nenhum dos que estão ali enunciados. Poderia dizer-se que têm relação com a posse ou utilização das viaturas, mas anoto que a lei não tipifica ali encargos com a utilização ou a posse de viaturas, mas com impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização. Não existe nenhuma vírgula entre "impostos" e "incidentes".

O problema está todo em saber o que se entende por "nomeadamente" para os efeitos deste dispositivo legal.

Ora, julgo que esta expressão não pode ser entendida no sentido de que podem ser eleitos para efeito de incidência encargos de outros tipos, porque isso equivaleria a admitir tipos abertos em normas de incidência. A meu ver, só podem ser inseridos no seu âmbito encargos relacionados com os "tipos de encargos" ali utilizados.

A doutrina fala a este propósito em "tipos de transição", que servem, não apenas para evidenciar os traços que os caracterizam, mas também os que os ligam aos tipos vizinhos. Nestes casos, as séries de tipos servem também para evidenciar os elementos que lhes são comuns e permitem encontrar outras realidades típicas contidas nesses elementos de conexão interna.

Então o que há em comum nestes tipos de despesas? Parece-me que são os encargos que a empresa não pode deixar de equacionar ao adquirir uma viatura para circulação, isto é, os que se lhe apresentam como inevitáveis, ainda que possam variar no seu montante.

Ora, as despesas com portagens ou estacionamento não integram os tipos de encargos inerentes à aquisição de viaturas, porque decorrem de opções tomadas na sua utilização.

Razão por que concederia provimento ao recurso.

Nuno Bastos

Voto de vencido do Sr. Conselheiro Gustavo Lopes Courinha:

Voto vencido o presente acórdão, nos seguintes termos:

I. No confronto entre as linhas interpretativas aqui expostas, tendo a afastar-me da posição que recebeu acolhimento no presente acórdão por razões literais, operativas e sistemáticas; ao invés tendo a entender que os encargos a que se refere o n.º 5 do artigo 88.º do Código do IRC e que constituem a incidência de tributação autónoma são exclusivamente as despesas propter rem, quer dizer, aquelas que possuem uma natureza jurídica semelhante ou complementar às viaturas. Tenderíamos, por isso, a seguir o que designamos de critério restrito, por contraposição ao critério amplo sufragado no presente acórdão.

II. Numa perspectiva literal - recorde-se a redacção da lei: “nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização” - ressalta à vista o facto de todas aquelas despesas serem despesas acessórias da coisa principal, i.e., a viatura ligeira de passageiros. Com efeito, tais despesas são despesas necessárias à viatura e inerentes ao funcionamento da mesma, com a sua relação com aquele a ser muito mais do que meramente eventual ou relacional: é a própria utilização da viatura que pressupõe estes encargos. São despesas intrínsecas e co-naturais à própria coisa que é a viatura.

Ora, por este critério mais restrito, está fácil de ver que as despesas com estacionamento e portagens não cumprem uma tal relação com a coisa (entenda-se, a viatura), sendo antes meramente relacionadas com a utilização da mesma.

III. Numa perspectiva operativa, vemos fortes dificuldades na implantação prática da tributação autónoma quanto às despesas aqui em discussão (ou seja, a aceitação do critério amplo), porquanto elas vão traduzir-se num conjunto de tributações de obrigação única situadas a jusante da aquisição do veículo em períodos tributários distintos, com os problemas de aplicação da lei no tempo que tal implica, bem como do cálculo da própria taxa aplicável (atenta a assumida natureza progressiva das taxas previstas no artigo 88.º n.º 3 do Código do IRC).

Acresce que a admissão do critério amplo abre a porta a todo um conjunto de despesas meramente relacionadas com o veículo e que passam, assim, a ser sujeitas a Tributação Autónoma; sem pretensão de exaustividade, será esse o caso de coimas de trânsito e outras sanções, custos de travessia em barco, custo de transporte em comboio, arrendamento de lugares de estacionamento ou responsabilidade civil por danos provocados pela viatura. Difícilmente conseguimos vislumbrar como poderá o legislador ter pretendido sujeitar a tributações autónomas este género de despesas, apenas porque relacionadas (ainda que remotamente) com a viatura - como, julgamos que forçosamente, decorrerá do critério amplo aqui ora seguido.

IV. Razões sistemáticas apontam, igualmente, no sentido da adoção dum critério restrito de interpretação deste artigo 88.º, n.º 5 do Código do IRC.

Com efeito, não vislumbramos como - na lógica do critério amplo - concatenar as tributações autónomas de tais despesas com o princípio constitucional da capacidade contributiva, uma vez que, atenta a dependência de tais despesas face ao valor do veículo que determina a taxa aplicável (recorde-se a progressividade desta tributação), teríamos tributações superiores associadas à simples passagem de portagens ou ao estacionamento das viaturas em função do seu valor de aquisição - a prestação tributária derivada de um estacionamento pago pela sociedade sujeito passivo seria determinada pelo valor do veículo. E, pelo que acima expusemos, o mesmo sucederia com o pagamento de coimas, multas ou outras despesas relacionadas com a viatura.

E será igualmente complexizante tentar uma tal concatenação com o princípio constitucional da equivalência, acaso porventura se justifique um tal exercício intelectual.

V. Acresce que, desde 2016, o legislador encarregou-se de cindir definitivamente as Tributação Autónomas do IRC, apesar de aquelas partilharem o Código deste.

Por conseguinte, a adoção do critério amplo ora vencedor implica que as despesas com estacionamento e portagens aqui em causa são sujeitas a Tributação Autónoma, independentemente de serem ou não dedutíveis à base tributável daquele imposto. E tal pode, com frequência, conduzir a sujeições a Tributação Autónoma sem qualquer dedução da despesa concreta em IRC, sendo que as próprias Tributações Autónomas incidentes sobre tal despesa tão-pouco são dedutíveis ao lucro tributável, por força do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea a) do Código do IRC; no que nunca deixará de resultar uma solução (global) anti-sistemática, desproporcionada e dificilmente justificável.

VI. Tenderíamos, por isso, a perfilhar a posição sufragada na decisão fundamento.

Gustavo Lopes Courinha