

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 138/2022-T

Tema: IRC - Tributação Autónoma – Encargos AOV, portagens e estacionamento

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.

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

A..., SGPS, S.A., com o número de identificação fiscal..., com sede em..., ...-..., ..., doravante Requerente, apresentou um pedido de constituição do Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT), com o objectivo de obter a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, mormente a anulação parcial da liquidação de IRC relativa ao exercício de 2018, a restituição à Requerente do montante de tributação autónoma excessivamente pago, relativo aos encargos relacionados com a (i) utilização de viaturas em regime de AOV e (ii) utilização de portagens e estacionamento, no valor total de €480.435,22 (quatrocentos e oitenta mil, quatrocentos e trinta e cinco euros e vinte e dois cêntimos), acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, nos termos legais.

Subsidiariamente requer a restituição do montante de tributação autónoma, excessivamente pago e relativo (i) aos encargos com AOV sujeitos a tributação autónoma, à taxa mais reduzida – 10% e (ii) à tributação autónoma suportada com portagens e estacionamento, no valor total de €215.942,92 (duzentos e quinze mil, novecentos e quarenta e dois euros e noventa e dois cêntimos), acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, nos termos legais; e, sem prescindir, o reembolso do montante de tributação autónoma, excessivamente pago pela Requerente relativo aos encargos com portagens e estacionamento, no valor de €68.490,95 (sessenta e oito mil, quatrocentos e noventa Euros e noventa e cinco cêntimos), acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, nos termos legais.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante AT, devidamente notificada para apresentar Resposta, não respondeu ao pedido arbitral.

Foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT).

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

II. MATÉRIA DE FACTO

1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A)** 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;
- B)** 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:
- **B..., S.A.** (doravante abreviadamente designada por “B...”), com o NIF ... e sede na ..., ...-... ...,
...;
 - **C..., S.A.** (doravante abreviadamente designada por “C...”), com o NIF ... e sede em ..., ...-... ...;
 - **D..., Unipessoal, Lda.** (doravante abreviadamente designada por “D...”), com o NIF ... e sede na ..., ...-... ..., ...;

- **E... S.A.** (doravante abreviadamente designada por “E...”), com o NIF ... e sede em ..., ...-..., ...;
- **F..., Lda.** (doravante abreviadamente designada por “F...”), com o NIF ... e sede na..., ...-... ...;
- **G... S.A.** (doravante abreviadamente designada por “G...”), com o NIF ... e sede na..., ...-... ...;
- **H... S.A.** (doravante abreviadamente designada por “H...”), com o NIF ... e sede na..., ...-... ... (sociedade entretanto fundida na B...);
- **I..., Lda.** (doravante abreviadamente designada por “I...”), com o NIF ... e sede na ..., ...-... ... (sociedade entretanto fundida na B...);
- **J..., Lda.** (doravante abreviadamente designada por “J...”), NIF ... e sede na..., ...-... ..., ... (sociedade entretanto dissolvida e liquidada); e
- **K... S.A.** (doravante abreviadamente designada por “K...”), com o NIF ... e sede na..., ...-... ..., ... (sociedade entretanto dissolvida e liquidada).

- C)** 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 ...;
- D)** 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.
- E)** 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;
- F)** 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);

- G)** 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;
- H)** 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;
- I)** 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;
- J)** 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;
- K)** 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;
- L)** 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;
- M)** 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;
- N)** A Requerente informou a AT que o fornecedor principal do Grupo no que respeita à contratualização de serviços de AOV era a L...;
- O)** 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;

- P)** 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;
- Q)** A 30 de Junho de 2021, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa dos actos de autoliquidação identificados nos autos;
- R)** Pelo ofício ...-DJT/2021, de 7.12.2021, foi proferido despacho de indeferimento, pelo Director do serviço Central da Unidade dos Grandes Contribuintes.
- S)** 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.

2. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com o processo administrativo tributário.

III. MATÉRIA DE DIREITO

O objecto do presente pedido centra-se na apreciação da legalidade da decisão da reclamação graciosa n.º ...2021..., referente ao período de tributação de 2018, que indeferiu o pedido de anulação dos actos de autoliquidação de IRC relacionados com a tributação autónoma de encargos com o regime de aluguer operacional de viaturas ligeiras de passageiros (adiante somente AOV) e os encargos com portagens e estacionamento.

A este propósito, a Requerente alega no seu pedido de constituição do Tribunal Arbitral, em síntese, o seguinte:

- a)** Os encargos com viaturas que foram sujeitos a tributação autónoma referem-se, na sua maioria, a viaturas ligeiras de passageiros utilizadas pelas sociedades em regime de AOV;
- b)** Os mencionados contratos não contêm qualquer referência ao custo de aquisição que as locadoras suportaram com as viaturas posteriormente cedidas às locatárias em regime de AOV;
- c)** Nesse sentido, as facturas que são emitidas às diferentes sociedades dominadas da Requerente, em virtude dos referidos contratos de AOV, são omissas em relação ao custo de aquisição das viaturas utilizadas naquele regime de aluguer;
- d)** Verifica-se, portanto, que no exercício de 2018, o Grupo dominado pela Requerente suportou, a título de tributação autónoma, o montante de €478.285,67 (quatrocentos e setenta e oito mil, duzentos e oitenta e cinco euros e sessenta e sete cêntimos), referente a encargos com viaturas ligeiras de passageiros em regime de AOV, os quais, conforme previamente referido, incluem, entre outros, encargos com a utilização de portagens e estacionamento;
- e)** No âmbito do apuramento da tributação autónoma, as sociedades do Grupo sujeitaram a tributação autónoma encargos suportados com a utilização de portagens e estacionamento, associados i) a viaturas ligeiras de passageiros alugadas em regime de AOV e ii) a outras viaturas daquela natureza que não se encontravam alugadas ao abrigo daquele regime;
- f)** O consolidado fiscal dominado pela 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;
- g)** No conjunto, no que concerne a encargos com a utilização de portagens e estacionamento, o Grupo foi tributado autonomamente pelo montante de €68.490,95 (sessenta e oito mil, quatrocentos e noventa euros e noventa e cinco cêntimos); Sucede que,
- h)** Veio a Requerente verificar, entretanto, que aqueles encargos – por um lado, os encargos com viaturas em regime de AOV e, por outro, todos os encargos com portagens e estacionamento – não preenchem a hipótese legal da tributação autónoma

prevista no artigo 88.º do Código do IRC, pelo que verificou que foram, incorrectamente, sujeitos a tributação autónoma;

- i) Estando em causa encargos decorrentes de contratos de AOV, referentes a viaturas ligeiras de passageiros, e diversamente do que sucede com os *leasings*, os valores pagos são valores mensais únicos, não se conhecendo o valor de aquisição efectivamente suportado pelas locadoras;
- j) Entende a Requerente que, na ausência de uma norma específica que regule o apuramento da tributação autónoma em causa, no âmbito de contratos de AOV - nos quais, como já referido, o locatário não conhece o valor de aquisição da viatura - não poderá a AT defender abordagens de apuramento da tributação autónoma, em relação a estes encargos, que convertam a salvaguarda de valores tributários, tal como se tem historicamente caracterizado a tributação autónoma, num prosaico instrumento de captação de receitas com as viaturas objecto de aluguer;
- k) O n.º 3 do artigo 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, por esta via, uma monitorização que excede os critérios empresariais normais (e fere, naturalmente, a sua relação comercial com estes prestadores de serviço);
- l) Na mera hipótese de a AT considerar que os encargos incorridos com viaturas em regime de AOV devem sujeitar-se a tributação autónoma, entende a Requerente que, nessa situação hipotética, apenas se admitirá a sua tributação à taxa de 10%, à semelhança do que se verifica no caso dos contratos *rent-a-car* de curta duração;
- m) Os custos com a utilização de portagens não constituem um encargo da viatura, antes se traduzem no pagamento de uma taxa devida pela utilização de um bem do domínio público que são as autoestradas;
- n) Do mesmo modo, os encargos com a utilização de estacionamento não consubstanciam encargos intrínsecos a viaturas ligeiras de passageiros, assumindo-se antes como a remuneração de um serviço de acesso a uma zona pública ou privada, que presta um serviço, através do pagamento de uma tarifa;

- o)** Assim sendo, os encargos com portagens e estacionamento não são encargos específicos com tal tipo de viaturas, nem sequer se assumem como indissociáveis das mesmas; não são despesas relacionadas com o funcionamento, com a titularidade ou com a regular / legal circulação das viaturas;
- p)** Em suma: os encargos com portagens e estacionamento não integram nem podem integrar a hipótese legal do n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC, pelo que não deviam ter sido sujeitos a tributação autónoma.

Por sua vez, a AT defende, em síntese, o seguinte:

- a)** Não se descortina qualquer razão sólida que induza as locadoras a não fornecer às locatárias informação sobre o preço de aquisição dos veículos;
- b)** O esforço exigido à Requerente para o conhecimento do valor das viaturas em regime de AOV em ordem a aplicar as taxas correspondentes de tributação autónoma, não é inconstitucional por violação do princípio da proporcionalidade;
- c)** A Requerente não apresenta nenhuma prova de que possam verificar-se diferenças susceptíveis de alterar o enquadramento das viaturas nos escalões de taxas do artigo 88.º, n.º 3 do Código do IRC;
- d)** Não deve proceder o pedido da Requerente por não se confirmar que hajam sido *“cometido lapsos aquando do preenchimento das Declarações de Rendimentos Modelo 22 do IRC das várias sociedades do consolidado fiscal, precisamente no que concerne à sujeição dos encargos supra a tributação autónoma”*;
- e)** Quanto à tributação autónoma sobre os encargos com portagens e estacionamento, remete-se para a leitura das decisões exaradas nos processos n.º 31/2012-T CAAD e n.º 92/2013-T CAAD;
- f)** Será falacioso referir que os encargos com portagens e estacionamento não se inserem no conceito de encargos com viaturas ligeiras de passageiros, e que estes encargos decorrem da utilização dos veículos;
- g)** Termos em que decaem *in totum* as pretensões da Requerente, devendo, em consonância, manterem-se incólumes na ordem jurídica os actos aqui em dissídio.

Vejamos o que deve ser entendido.

A – TRIBUTAÇÃO AUTONOMA SOBRE ENCARGOS COM VIATURAS AOV

Sobre a tributação autónoma dispunha originalmente o artigo 81.º do Código do IRS a sujeição a tributação autónoma dos encargos “dedutíveis” (como gastos para determinação do lucro tributável) relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, subtraindo da previsão da norma os encargos relacionados com barcos de recreio e aeronaves de turismo.

A Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2002, veio a incluir os encargos relacionados com viaturas mistas. Mais tarde, a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011 determinou a sujeição a tributação autónoma dos encargos se “*efectuados ou suportados*”, independentemente da sua dedutibilidade ou não. Deixam de poder beneficiar de uma taxa reduzida (5%) os encargos respeitantes a viaturas menos poluentes, que assim passam a ser taxados nos termos gerais a 10%.

Através da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro procede-se a uma profunda alteração à tributação sobre os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos (excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica), graduando as taxas aplicáveis em função do custo de aquisição: inferior a €25.000, à taxa de 10%; igual ou superior a €25.000 e inferior a €35.000, à taxa de 27,5%; superior a €35.000, à taxa de 35%.

Excluindo desta tributação os encargos (e não, como antes, apenas as depreciações) relacionados com viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo de utilização pessoal, conforme previsto no artigo 2.º, n.º 3, alínea b) 9) do Código do IRS.

A partir da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro, passam a ser também tributados autonomamente os encargos relacionados com viaturas ligeiras de mercadorias que, para efeitos de Imposto sobre Veículos (ISV), sejam tributadas às taxas normais deste imposto.

No quadro da reforma da fiscalidade ambiental, a Lei n.º 82-D/2014, de 31 de Dezembro, ainda em função do custo de aquisição, veio instituir taxas mais baixas para as viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in (inferior a €25.000, à taxa de 5%; igual ou superior a €25.000 e inferior a €35.000, à taxa de 10%; superior a €35.000, à taxa de 17,5%) ou movidas a GPL89 ou GNV (respectivamente, às taxas de 7,5%, 15% e 27,5%).

A Lei n.º 7-A/2016 veio a consignar no Código do IRC que a liquidação das tributações autónomas em IRC, tal como o imposto propriamente dito, é da competência do próprio sujeito passivo – na declaração periódica de rendimentos – ou, nos restantes casos, da Autoridade Tributária e Aduaneira (artigo 89.º) e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos vários números do artigo 88.º do Código do IRC.

A Lei n.º 2/2020, de 31 de Março, que aprovou o Orçamento do Estado para 2020, no que respeita aos encargos relacionados com viaturas, veio alterar o limite máximo do 1.º escalão (e limiar do 2.º escalão), de €25.000 para €27.500, mas não as taxas, e põe termo à taxa reduzida para as viaturas ligeiras de passageiros movidas a GPL. A elevação das taxas (+10%) quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal passa a não ser aplicável no período de tributação de início de actividade e no seguinte.

A Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro, que, ulteriormente à data dos factos objeto destes autos, aprovou o Orçamento do Estado para 2021, veio precisar na nova redacção do n.º 18 do artigo 88.º, quanto aos encargos com veículos, que as taxas reduzidas previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3 apenas se aplicam no caso de viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede eléctrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo eléctrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO₂ /km.

À data dos factos em apreciação dispunha, então, o artigo 88.º do Código do IRC, o seguinte:

Artigo 88.º

Taxas de tributação autónoma

1 — *As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A.*

2 — *A taxa referida no número anterior é elevada para 70 % nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7.º*

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 27 500 €;

b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 27 500 € e inferior a 35 000 €;

c) 35% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 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.***

6 — *Excluem-se do disposto no n.º 3 os encargos relacionados com:*

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

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

7 - São tributados autonomamente à taxa de 10 % os encargos efetuados ou suportados relativos a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as despesas suportadas com refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

8 — São sujeitas ao regime dos n.os 1 ou 2, consoante os casos, sendo as taxas aplicáveis, respetivamente, 35 % ou 55 %, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável a que se refere o n.º 1 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado.

9 — 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 respectivo beneficiário.

11 — São tributados autonomamente, à taxa de 23 %, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.

12 — *Ao montante do imposto determinado, de acordo com o disposto no número anterior, é deduzido o imposto que eventualmente tenha sido retido na fonte, não podendo nesse caso o imposto retido ser deduzido ao abrigo do n.º 2 do artigo 90.º*

13 — *São tributados autonomamente, à taxa de 35 %:*

- a) *Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efectuado directamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade;*
- b) *Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a (euro) 27 500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.*

14 — *As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.*

15 — *O disposto no número anterior não é aplicável no período de tributação de início de atividade e no seguinte.*

16 - *As taxas de tributação autónoma previstas nos n.os 7, 9, 11 e 13, bem como o disposto no número anterior, não são aplicáveis aos sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável*

17 — *O disposto no presente artigo não é aplicável relativamente às despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermédio.*

18 - *No caso de viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50 km e emissões oficiais inferiores a 50 gCO₂/km, as taxas referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3 são, respetivamente, de 5 %, 10 % e 17,5 %.*

19- *No caso de viaturas ligeiras de passageiros movidas a GNV, as taxas as taxas referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 3 ,são, respetivamente, de 7,5 %, 15 % e 27,5 %.*

20 - *No caso de se verificar o incumprimento de qualquer das condições previstas na parte final da alínea b) do n.º 13, o montante correspondente à tributação autónoma que deveria ter sido liquidada é adicionado ao valor do IRC liquidado relativo ao período de tributação em que se verifique aquele incumprimento.*

21 - *Para efeitos do disposto no n.º 14, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades estabelecido no artigo 69.º, é considerado o prejuízo fiscal apurado nos termos do artigo 70.º.*

22 - *A liquidação das tributações autónomas em IRC é efetuada nos termos previstos no artigo 89.º e tem por base os valores e as taxas que resultem do disposto nos números anteriores, não sendo efetuadas quaisquer deduções ao montante global apurado, ainda que essas deduções resultem de legislação especial.*

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 respectivos beneficiários, visando-se assim combater a fraude e a evasão fiscais (Manual de Direito Fiscal, 3.^a ed., Coimbra, p. 407).

A tributação autónoma tem ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afectar 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 afectem negativamente a receita fiscal.

No fundo, o legislador visa 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 um rendimento mas sobre a realização de despesa.

A - TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA SOBRE VIATURAS AOV

Alega a Requerente que, no âmbito de contratos de AOV, na ausência de uma norma específica que regule o apuramento da tributação autónoma em causa, as despesas realizadas àquele título não podem ser objecto de tributação autónoma, visto que o locatário não conhece o valor de aquisição da viatura.

Sendo certo que o n.º 3 do artigo 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, também é certo que, em face das disposições legais aplicáveis, cabia à Requerente declarar as despesas de acordo com as regras legais aplicáveis.

No caso concreto em análise, a declaração dos encargos com as viaturas pressupõe o conhecimento do custo de aquisição das viaturas, tendo ficado evidenciado nos autos que a

Requerente não desenvolveu qualquer diligência com vista a apurar o custo de aquisição das viaturas em AOV.

Acresce que, apurou-se em sede de Inspeção Tributária o exacto custo de aquisição das viaturas em causa, por meio de comunicação e informação disponibilizada pelo fornecedor, tendo-se evidenciado que os custos de aquisição das viaturas em AOV correspondem ao valor declarado pela Requerente, objecto de tributação autónoma (Cfr. RIT).

Deste modo, considera-se improcedente a impugnação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, no que respeita à liquidação de tributação autónoma sobre as despesas relacionadas com os contratos dos veículos em AOV, assim como no que respeita ao pedido de tributação à taxa de 10%, dada a falta de prova do direito àquela correcção por parte da Requerente.

B – TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA SOBRE ENCARGOS COM PORTAGENS E ESTACIONAMENTO

Alega, também, a Requerente que as despesas referentes a portagens e estacionamento 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 pela lei nº 39-B/94 de 27 de Dezembro, limitava a 20% a dedutibilidade das despesas “*com viaturas ligeiras de passageiros, designadamente reintegrações, rendas ou alugueres, seguros, reparações e combustível*”.

Quando o legislador optou por prosseguir o mesmo fim mediante a tributação autónoma das despesas (artigo 81º n.ºs 3 e 5 **Redacção da 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 judice*, 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 – 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.

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, 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.

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.

IV. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa identificada nos autos e actos tributários subjacentes, no que respeita à tributação autónoma de despesas com portagens, estacionamentos e parques de estacionamento, no valor de €68.490,95, acrescido dos juros legais e
- b) Julgar improcedente o remanescente do pedido.

V. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de €480.435,22.

VI. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €7.650,00, conforme a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem

Tributária, ficando a cargo da Requerente a importância de € 6.560,00 e a cargo da Requerida a importância de € 1.090,00, considerando os respetivos decaimentos.

Lisboa, 10 de Outubro de 2022

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Árbitro Presidente)

Magda Feliciano
(Árbitra Adjunta e relatora)

João Marques Pinto
(Árbitro Adjunto)

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)