

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 731/2023-T**

**Tema: IRC; tributação autónoma; portagens e estacionamento de veículos ligeiros.  
Art. 88.º, n.ºs 3 e 5 do CIRC.**

## **SUMÁRIO**

As despesas com portagens e estacionamento não se enquadram no artigo 88.º n.ºs 3 e 5 do Código do IRC, pelo que não são sujeitas a tributação autónoma.

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Alexandra Coelho Martins (Presidente), Jónatas Machado e Vasco António Branco Guimarães (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

### **I. Relatório**

1. A... – SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS SA., sociedade anónima, com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Carnaxide, com capital social de €10.000.000,00 (dez milhões de euros), com o número único de identificação fiscal e matrícula na Conservatória do Registo Comercial ..., área do Serviço de Finanças de Oeiras ...

B...- EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO LDA., sociedade comercial por quotas, com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ... .., com o capital social de €49.879,78 (quarenta e nove mil

---

oitocentos e setenta e nove euros e setenta e oito cêntimos), com o número único de identificação fiscal e matrícula na Conservatória do Registo Comercial ... .

C..., LDA., sociedade comercial por quotas, com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Carnaxide, com o capital social de €100.000,00 (cem mil euros), com o número único de identificação fiscal e matrícula na Conservatória do Registo Comercial ... .

D..., S.A., sociedade anónima, com sede na ..., lote... e ..., ...-... ..., com o capital social de €305.355,00 (trezentos e cinco mil, trezentos e cinquenta e cinco de euros), com o número único de identificação fiscal e matrícula na Conservatória do Registo Comercial ... .

E..., S.A., sociedade anónima, com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Carnaxide, com o capital social de €708.360,00 (setecentos e oito mil e trezentos e sessenta euros), com o número único de identificação fiscal e matrícula na Conservatória do Registo Comercial ... .

F..., S.A. Sociedade anónima, com sede na Rua..., ..., ... .., com o capital social de €1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil euros), com o número único de identificação fiscal e matrícula na Conservatória do Registo Comercial ... .

G..., S.A., sociedade anónima, com sede na Rua ..., n.º..., ...-... ..., com o capital social de €1.522.785,00 (um milhão quinhentos e vinte e dois mil setecentos e oitenta e cinco euros), com o número único de identificação fiscal e matrícula na Conservatória do Registo Comercial ... .

H..., S.A., sociedade anónima, com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Carnaxide, com o capital social de 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil euros), com o número único de identificação fiscal e matrícula na Conservatória do Registo Comercial ...

---

I... S.A., sociedade anónima, com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Carnaxide, com o capital social de €500.000,00 (quinhentos mil euros), com o número único de identificação fiscal e matrícula na Conservatória do Registo Comercial ...

J..., S.A., sociedade anónima, com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Carnaxide, com o capital social de €1.000.000,00 (um milhão de euros), com o número único de identificação fiscal e matrícula na Conservatória do Registo Comercial ...

K..., S.A., sociedade anónima, com sede na Rua ..., n.º ..., ... ou piso 0 esq., ...-... Amadora, com o capital social de €12.000.000,00 (doze milhões de euros), com o número único de identificação fiscal e matrícula na Conservatória do Registo Comercial ...

L..., S.A. Sociedade anónima, com sede na Rua ... n.º ..., ..., ...- ... Carnaxide, com o capital social de €500.000,00 (quinhentos mil euros), com o número único de identificação fiscal e matrícula na Conservatória do Registo Comercial ... vêm, (a) ao abrigo do disposto no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, requerer a constituição do tribunal arbitral e (b) nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo diploma legal, apresentar o seu pedido de pronúncia no sentido de:

a) Ser declarada a ilegalidade dos atos de liquidação identificados nos artigos 16.º e 19.º do pedido de pronúncia arbitral (“ppa”), relativos à tributação autónoma de despesas com portagens e estacionamento de viaturas ligeiras de passageiros suportadas pelas Requerentes;

b) Serem anulados os atos de liquidação identificados nos artigos 16.º e 19.º do ppa, na parte relativa à tributação autónoma de despesas com portagens e estacionamento de viaturas ligeiras de passageiros suportadas pelas Requerentes;

c) Serem anulados os atos de indeferimento das revisões oficiosas proferidos em 24 de julho de 2023 no âmbito dos

3.

---

processos ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023... e ...2023... referentes às Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L...;

d) Ser anulado o ato de indeferimento tácito referente à Revisão Oficiosa apresentada pela Requerente D... objeto do processo ...2023...; Consequentemente,

e) Ser a AT condenada a restituir a quantia suportada pela Requerente A... a título de tributação autónoma sobre despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros, no valor global de €3.106,61 (três mil, cento e seis euros e sessenta e um cêntimos).

f) Ser a AT condenada a restituir a quantia suportada pela Requerente B... a título de tributação autónoma sobre despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros, no valor global de €1.855,44 (mil, oitocentos e cinquenta e cinco euros e quarenta e quatro cêntimos).

g) Ser a AT condenada a restituir a quantia suportada pela Requerente C... a título de tributação autónoma sobre despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros, no valor global de €4.832,67 (quatro mil, oitocentos e trinta e dois euros e sessenta e sete cêntimos).

h) Ser a AT condenada a restituir a quantia suportada pela Requerente D... a título de tributação autónoma sobre despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros, no valor global de €3.497,77 (três mil, quatrocentos e noventa e sete euros e setenta e sete cêntimos).

i) Ser a AT condenada a restituir a quantia suportada pela Requerente E... a título de tributação autónoma sobre despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras

de passageiros, no valor global de €37.768,36 (trinta e sete mil, setecentos e sessenta e oito euros e trinta e seis cêntimos).

j) Ser a AT condenada a restituir a quantia suportada pela Requerente F... a título de tributação autónoma sobre despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros, no valor global de €10.465,52 (dez mil, quatrocentos e sessenta e cinco euros e cinquenta e dois cêntimos).

k) Ser a AT condenada a restituir a quantia suportada pela Requerente G... a título de tributação autónoma sobre despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros, no valor global de €20.905,01 (vinte mil, novecentos e cinco euros e um cêntimo).

l) Ser a AT condenada a restituir a quantia suportada pela Requerente J... a título de tributação autónoma sobre despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros, no valor global de €4.363,48 (quatro mil, trezentos e sessenta e três euros e quarenta e oito cêntimos).

m) Ser a AT condenada a restituir a quantia suportada pela Requerente H... a título de tributação autónoma sobre despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros, no valor global de €5.029,77 (cinco mil e vinte e nove euros e setenta e sete cêntimos).

n) Ser a AT condenada a restituir a quantia suportada pela Requerente I... a título de tributação autónoma sobre despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros, no valor global de €14.920,24 (catorze mil, novecentos e vinte euros e vinte e quatro cêntimos).

o) Ser a AT condenada a restituir a quantia suportada pela Requerente K... a título de tributação autónoma sobre despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros, no valor global de €16.535,76 (dezasseis mil, quinhentos e trinta e cinco euros e setenta e seis cêntimos).

p) Ser a AT condenada a restituir a quantia suportada pela Requerente L... a título de tributação autónoma sobre despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros, no valor global de €4.891,79 (quatro mil, oitocentos e noventa e um euros e setenta e nove cêntimos).

q) ser a AT condenada ao pagamento de juros indemnizatórios sobre as quantias referidas nos pedidos e) a p) que se vençam a partir de 16 de maio de 2024 e até à emissão da correspondente nota de crédito.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 18.10.2023 e automaticamente notificado à Requerida.

3. As Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD nomeou três árbitros do tribunal arbitral coletivo, no dia 11.12.2023, tendo procedido à substituição de um deles por Despacho de 12.01.2024.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa nomeação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do art. 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos art.s 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 02.01.2024.

6.

6. Na sua Resposta, apresentada em 15.04.2024, a AT veio manifestar discordância em relação ao valor da causa, que entende ser de €127.572,17 e não de €128.172,17, e impugnar as razões das Requerentes, sustentando a improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral.

7. Na sequência da dispensa, pelo Tribunal Arbitral, da prova testemunhal e por declarações de parte, por desnecessidade, entendendo-se que os encargos e a tributação autónoma sobre os mesmos incidentes são provados por documentos, a Requerida veio, por requerimento apresentado em 23 de abril de 2023, invocar que considera não provados que os encargos suportados pelas Requerentes com portagens e estacionamento e que os valores de tributação autónoma inscritos nas Declarações modelo 22 reportadas a 2018 e 2019 incluem a importância objeto da presente ação.

8. As Requerentes por requerimentos apresentados em 26 de abril de 2024, manifestaram a sua discordância relativamente à posição da Requerida, quer quanto ao valor da causa, uma vez que a soma das tributações autónomas impugnadas perfaz exatamente a quantia indicada no ppa, de €128.172,17, quer em relação ao erro imputável aos serviços nas autoliquidações controvertidas de IRC/tributações autónomas, quer ainda no tocante à consideração como não provados do valor dos encargos de portagens e estacionamento e das tributações autónomas que sobre aqueles incidiram. Sobre estes últimos, não só os considera provados pelos documentos juntos, como invoca que a AT nem sequer os impugnou na sua resposta, estando precluída a possibilidade de o fazer ulteriormente. Acrescenta que na apreciação dos pedidos de revisão oficiosa a AT também não suscitou que as Requerentes não tivessem efetuado a demonstração de que a tributação autónoma incidiu sobre as despesas com portagens e estacionamento, nem dos valores destes encargos.

### **1.1. Sequência dos factos relevantes**

9.A Requerente A... SGPS, é a sociedade dominante de um Grupo de Sociedades tributado ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), sendo o respetivo perímetro constituído, nos exercícios de 2018 e 2019, pelas demais Requerentes à exceção da D..., S.A., que só passou a estar integrada no grupo de sociedades dominado pela Requerente A... para efeitos do RETGS em 2021.

10. Todas as Requerentes, em cumprimento das obrigações declarativas fiscais, apresentaram por referência aos exercícios de 2018 e 2019, declarações de rendimentos modelo 22 do IRC, de que resultaram tributações autónomas que abrangeram encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias, tendo sido incluídos encargos suportados com portagens e estacionamento associados a viaturas ligeiras de passageiros.

11. No exercício de 2018, as Requerentes suportaram o valor total de 79.087,31€ a título de tributação autónoma de encargos com portagens e estacionamento incorridos em viaturas ligeiras de passageiros.

12. No exercício de 2019, as Requerentes suportaram o valor total de 49.084,31€ a título de tributação autónoma de encargos com portagens e estacionamento incorridos em viaturas ligeiras de passageiros.

13. As Requerentes, em 16.05.2023 apresentaram revisões officiosas que tiveram como objeto os atos de liquidação de IRC identificados nos artigos 16.º e 19º do ppa, tendo solicitado a sua anulação parcial na parte relativa à tributação autónoma incidente sobre as despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros e a consequente restituição das quantias por pagas pelas Requerentes (processos de revisão officiosa n.º...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023... e ...2023... .

14. No que concerne às Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L... por despachos de 24.07.2023 do Chefe de Divisão de Serviço Central da Justiça Tributária os



---

pedidos de revisões officiosas apresentados (objeto dos processos ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023... e ...2023...) foram indeferidos.

15. A revisão officiosa interposta pela Requerente D... (objeto do processo ...2023...) não foi decidida até à presente data pelo que se presumiu tacitamente indeferida em 16.09.2023 (artigo 57.º n.º1 da LGT).

16. A Requerente A... procedeu, ainda, à entrega das declarações de rendimentos modelo 22 do IRC, do Grupo de Sociedades, referentes aos exercícios de 2018 e 2019.

17. Da última Declaração de Rendimentos Modelo 22 apresentada por cada uma das Requerentes resultaram tributações autónomas (quadro 13, campos 426 a 428) abrangendo encargos com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias, tendo as mesmas incluído, no apuramento dos valores declarados, encargos suportados com portagens e estacionamento associados a viaturas ligeiras de passageiros, seguindo a informação vinculativa da AT proferida no âmbito do Despacho com o processo n.º 840/17, datada de 31.03.2017, de que que, sendo os gastos previstos no n.º 5 do artigo 88.º do CIRC meramente exemplificativos, as despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros estão relacionadas com a viatura, pelo que estavam sujeitas a tributação autónoma, entendimento que esteve na base das decisões de indeferimento dos pedidos de revisão officiosa apresentados pelas Requerentes.

18. Os custos suportados em 2018 e 2019 a título de encargos com viaturas ligeiras de passageiros e mercadorias, correspondem a quantias suportadas a título de portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros, que foram objeto de tributação autónoma à taxa aplicável.

19. Atendendo ao prejuízo fiscal registado no período de 2018 para o Grupo de Sociedades tributado ao abrigo do RETGS em que a as Requerentes estão incluídas, a taxa de

---

tributação autónoma foi elevada em 10 pontos percentuais concretizando-se nos valores 20%, 37,5% e 45%, ao abrigo do disposto no artigo 88.º, n.º 14 do CIRC.

20. A Requerente D... também registou prejuízo fiscal no período de 2018, pelo que as taxas de tributação autónoma foram elevadas em 10 pontos percentuais concretizando-se nos seguintes valores: 20% e 45%, nos termos do artigo 88.º, n.º 14 do CIRC

21. As quantias suportadas pelas Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L..., a título de portagens e estacionamento, em viaturas ligeiras de passageiros, foram também consideradas, para efeitos de tributação autónoma, no âmbito da declaração de rendimentos modelo 22 do IRC (...-.....), do Grupo de Sociedades encabeçado pela A... SGPS, S.A. apresentada para o exercício de 2018.

22. No exercício económico de 2018 foram tributados autonomamente, e suportados pelas Requerentes, às taxas de 10%, 20%, 27,5% e 35%, valores a título de encargos com portagens e estacionamento incorridos em viaturas ligeiras de passageiros, no valor total €79.087,86 (setenta e nove mil e oitenta e sete euros e oitenta e seis cêntimos) a título de tributação autónoma de encargos com portagens e estacionamento incorridos em viaturas ligeiras de passageiros.

23. Os encargos incorridos pelas Requerentes com portagens e utilização de estacionamento, no âmbito de viaturas ligeiras de passageiros, nos exercícios de 2018 e de 2019, foram incluídos nas declarações constantes dos Documentos n.ºs 1 a 12 [2018] e n.ºs 13 a 24 [2019] juntos aos autos e, como tal, sujeitos a tributação autónoma.

24. As quantias suportadas pelas Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L..., a título de portagens e estacionamento, em viaturas ligeiras de passageiros, foram também consideradas, para efeitos de tributação autónoma, no âmbito da declaração de rendimentos modelo 22 do IRC (...-...-...), do Grupo de Sociedades detido pela Requerente, que foi apresentada para o exercício de 2019.

25. No exercício económico de 2019 foram tributados autonomamente e suportados pelas Requerentes, às taxas de 10%, 20%, 27,5% e 35%, valores a título de encargos com portagens e estacionamento incorridos em viaturas ligeiras de passageiros no valor total de €49.084,31 a título de tributação autónoma de encargos com estacionamentos incorridos em viaturas ligeiras de passageiros.

26. Por entender não estar preenchida a previsão do artigo 88.º n.º3 e 5 do CIRC, as Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K..., L... e D..., em 16 de maio de 2023 apresentaram pedidos de revisão oficiosa que tiveram como objeto os atos de liquidação identificados nos artigos 16.º e 19.º do ppa, tendo solicitado a sua anulação parcial na parte relativa à tributação autónoma incidente sobre as despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros e a consequente restituição das quantias por pagas pelas Requerentes (processos de revisão oficiosa n.º objeto dos processos ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023... e ...2023...).

27. Na data de 31.05.2023, a AT proferiu projeto de decisão das revisões oficiosas quanto às Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L... (processos de revisão oficiosa n.º s ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023... e ...2023...) em que considerou que as revisões oficiosas eram intempestivas, por não se verificarem os pressupostos exarados no artigo 78.º, n.º 1 e n.º 4 da LGT.

28. As Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L... responderam aos projetos de decisão por requerimentos de 16 de junho de 2023, nos quais defenderam a tempestividade das revisões (processos de revisão oficiosa n.º ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ..2023...).

29. A 5 de julho de 2023 a AT emitiu novo projeto de decisão das revisões oficiosas apresentadas pelas Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L... (processos de revisão oficiosa n.º ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023... e ...2023...), sustentando não haver qualquer “erro imputável aos serviços” ou “injustiça ostensiva, inequívoca e grave”, para efeitos do n.º1 e do n.º 4 do artigo 78.º da LGT, no que respeita à tributação autónoma de despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros, estando a atuação da AT em conformidade com o legalmente previsto no artigo 88.º n.º3 e 5 do CIRC, concluindo pelo indeferimento do pedido de revisão.

30. As Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L... responderam aos novos projetos de decisão por requerimentos de 17 de julho, nos quais defenderam a ilegalidade, por falta de norma de incidência, da tributação autónoma sobre despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros e a tempestividade das revisões (processos de revisão oficiosa n.º ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ..2023... e ...2023...), tendo um Despacho de 24.07.2023 do Chefe de Divisão de Serviço Central da Justiça Tributária procedido ao respetivo indeferimento.

31. A Requerente D... apresentou, em 16.05.2023, pedido de revisão oficiosa, que deu origem ao processo ...2023...), tendo a AT proferido projeto de indeferimento no dia 31.08.2023, não tendo sido proferida decisão expressa pela AT até data da apresentação do pedido arbitral, presumindo a Requerente que aquele foi tacitamente indeferido em 16.09.2023.

## **1.2. Argumentos apresentados pelas partes**

32. A Requerente veio sustentar a procedência do seu pedido com base nos argumentos aqui sintetizados;

- a) Nos termos do artigo 3.º do RJAT, a cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de Requerentes são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, sendo que, no caso, todos os pedidos de anulação dos atos tributários dizem respeito ao mesmo tributo, IRC (tributações autónomas) e têm por base idênticas circunstâncias de facto;
- b) O CAAD é competente para apreciar questões de legalidade dos atos tributários, ainda que a decisão adotada pela AT no meio de reação administrativo seja meramente formal, nomeadamente no sentido da intempestividade;
- c) A AT, está vinculada, dentro das suas atribuições, a corrigir erros ou omissões praticadas nas declarações apresentadas pelos sujeitos passivos, pois que o princípio da legalidade tributária a que está sujeita lhe impõe o dever de emitir atos tributários em conformidade com o legalmente estipulado;
- d) No âmbito do apuramento dos valores declarados a título de tributação autónoma nos referidos campos 426 a 428 das declarações de rendimento modelo 22, as Requerentes incluíram encargos suportados com portagens e estacionamento associados a viaturas ligeiras de passageiros, pois que, à data da apresentação das declarações de rendimento, o entendimento da AT era o de que, sendo os gastos previstos no n.º 5 do artigo 88.º meramente exemplificativos, as portagens e estacionamento estão relacionados com a viatura, pelo que estavam sujeitas a tributação autónoma e, como tal, deveriam ser incluídas nas declarações modelo 22 de IRC;
- e) Foi em consequência direta do erro imputável aos serviços, designadamente, por via das orientações emitidas por estes, que as Requerentes incluíram tais valores nas suas declarações;
- f) Havendo erro imputável à AT deve concluir-se pela tempestividade das Revisões Oficiosas que foram apresentadas dentro do prazo de 4 anos contados

desde a data dos atos tributários, ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.º 1 da LGT;

- g) A tributação do valor de €49.084,31 referente a despesas com portagens e estacionamento com viaturas ligeiras de passageiros, em 2019, revela-se manifestamente exagerada, desproporcionada e injusta para efeitos do preenchimento dos pressupostos dos n.º4 e 5 do mesmo artigo 78.º da LGT;
- h) Considerando que os pedidos de revisão oficiosa das Requerentes deram entrada a 16.05.2019, as mesmas poderiam solicitar a revisão dos atos de liquidação emitidos nos três anos anteriores a 17.05.2023;
- i) A correta interpretação do artigo 88.º n.º 3 e 5 do CIRC, uniformemente sustentada pela jurisdição administrativa aponta no sentido de que sobre as despesas com portagens e estacionamento não incide tributação autónoma, pois que as mesmas não têm uma natureza idêntica ou análoga às restantes despesas mencionadas expressamente naquela disposição legal. Havia, pois, um erro de direito, quanto aos pressupostos, vício que a Requerente assacou às liquidações cuja revisão oficiosa solicitou;
- j) Não obstante o carácter aberto da norma prevista no n.º 5 do artigo 88.º do CIRC, a exemplificação dos encargos serve para limitar a consideração dos encargos tributáveis à mesma ou idêntica natureza dos encargos exemplificados, sendo as normas que preveem a incidência tributária insuscetíveis de integração analógica;
- k) De acordo com os elementos literal, teleológico e histórico de interpretação, os encargos suportados com portagens e estacionamento não têm qualquer enquadramento para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do CIRC, nem tão pouco se podem considerar como sendo encargos inerentes à utilização dos veículos ou indissociáveis destes últimos;
- l) As despesas concretamente incluídas no artigo 88.º n.º 3 e 5 do CIRC (depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização) reportam-

se difusamente à utilização do veículo, quer quanto ao tempo quer quanto ao modo;

- m) As despesas com portagens, estacionamento e parques de estacionamento não têm natureza análoga às expressamente elencadas no n.º 5 do artigo 88.º do CIRC, sendo a sua relação com a atividade objeto de controlo ao nível do artigo 23.º do CIRC;
- n) Quando optou por prosseguir o mesmo fim mediante a tributação autónoma das despesas (artigo 81º n.ºs 3 e 5 da atual redação do CIRC), 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 (nº 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.

33. A Requerida respondeu sustentando que o presente pedido deve ser julgado improcedente, com os fundamentos a seguir sintetizados:

- a) Na tributação autónoma, o legislador procura responder à questão do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros;
- b) O objetivo parece ser evitar que através destas despesas o SP utilize para fins não empresariais determinados bens que geram gastos fiscalmente dedutíveis, atenuando ou anulando a vantagem resultante da dedução destas despesas no apuramento do lucro tributável do IRC;
- c) É 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;

- d) A razão de ser da tributação autónoma, não está tão só no simples arrecadar de imposto, mas sim no carácter antiabuso, o sentido de desincentivar o recurso ao tipo de despesas que tributa;
- e) 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;
- f) A razão de ser das tributações autónomas é complexa e múltipla, podendo ter em vista prevenir, por razões de cobrança de receita fiscal, que seja afetada a receita respeitante à tributação do lucro tributável, desincentivar, por razões de política extra-fiscal, certas despesas que são reputadas socialmente como inconvenientes e desincentivar despesas normalmente associadas a comportamentos evasivos ou mesmo fraudulentos;
- g) Tal como todas as normas antiabuso, a tributação autónoma deve a sua existência aos comportamentos evasivos e fraudulentos dos sujeitos passivos em matéria fiscal e na necessidade de estabelecer meios de reação adequados por forma a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas (cfr. artigo 103.º, n.º.1, da CRP);
- h) O argumento literal do n.º 5 do artigo 88.º do CIRC ao elencar os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros através do advérbio “nomeadamente” concorre desde logo que se legitime também a tributação a outras realidades conexas com a utilização das viaturas, como sejam encargos de natureza similar, como portagens, encargos com estacionamento ou aluguer de garagens;
- i) Os encargos suportados com portagens e estacionamentos relativos à utilização de viaturas ligeiras de passageiros estão sujeitos a tributação autónoma e só são devidos em função da utilização das referidas viaturas, pois, sem a sua utilização a requerente não suportava aqueles encargos;



- j) Os encargos com portagens e estacionamento são encargos umbilicalmente relacionados com as viaturas ligeiras de passageiros e outras viaturas, pois respeitam ao custo devido por circular em autoestradas e parquear em parques de estacionamento, que só por estes ativos pode ser realizado, pelo que, tratando-se de viaturas ligeiras de passageiros expressamente listadas nas alíneas a) a c) do n.º 3 do artigo 88.º do CIRC, os respetivos encargos são objeto de tributação autónoma nos termos da lei.

## **II. Saneamento**

34. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 4.º, ambos do RJAT, e melhor se fundamentará em 3.2.1.

35. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (cfr. Arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma, e art.s 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

## **III. Do Mérito**

36. Com base nos elementos colhidos no RIT e no PA e os demais trazidos aos autos elencam-se os factos dados como provados e não provados.

### **III.1.1. Factos provados**

37. São estes os factos dados como provados:

- a) Todas as Requerentes, em cumprimento das obrigações declarativas fiscais, apresentaram por referência aos exercícios de 2018 e 2019, declarações de rendimentos modelo 22 do IRC, de que resultaram tributações autónomas que abrangeram encargos

com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias, tendo sido incluídos encargos suportados com portagens e estacionamento associados a viaturas ligeiras de passageiros no quadro 13, campos 426 a 428 (Documentos n.ºs 1 a 12 [2018] e n.ºs 13 a 24 [2019], relativos às declarações modelo 22 individuais.

- b) A Requerente A... SGPS, S.A., procedeu, ainda, à entrega das declarações de rendimentos modelo 22 do IRC, do Grupo de Sociedades, referentes aos exercícios de 2018 e 2019, conforme Documentos n.º 25 [2018] e n.º 26 [2019];
- c) No exercício de 2018, foram tributados autonomamente e suportados pela Requerentes, às taxas de 10%, 20%, 27,5% e 35%, valores a título de encargos com portagens e estacionamento incorridos em viaturas ligeiras de passageiros, no valor total €79.087,86 (a título de tributação autónoma de encargos com portagens e estacionamento incorridos em viaturas ligeiras de passageiros), conforme Documentos n.ºs 27 a 50 juntos;
- d) Atendendo ao prejuízo fiscal registado no período de 2018 para o Grupo de Sociedades tributado ao abrigo do RETGS em que a as Requerentes estão incluídas, a taxa de tributação autónoma foi elevada em 10 pontos percentuais (v. Documentos n.ºs 1 a 12, 25 e 27 a 50);
- e) A Requerente D... também registou prejuízo fiscal no período de 2018, pelo que as taxas de tributação autónoma foram, de igual modo, elevadas em 10 pontos percentuais (v. Documentos n.ºs 2 e 29);
- f) No exercício de 2019, foram tributados autonomamente e suportados pela Requerentes, às taxas de 10%, 20%, 27,5% e 35%, valores a título de encargos com portagens e estacionamento incorridos em viaturas ligeiras de passageiros no valor total de €49.084,31 (a título de tributação autónoma de encargos com portagens e estacionamento incorridos em viaturas ligeiras de passageiros), conforme Documentos n.ºs 27 a 50 juntos;
- g) Os encargos incorridos pelas Requerentes com portagens e utilização de estacionamento, no âmbito de viaturas ligeiras de passageiros, foram incluídos nas declarações modelo 22 constantes dos Documentos n.ºs 1 a 12, para o exercício de 2018, e n.ºs 13 a 24, para o exercício de 2019;

- h) As quantias suportadas pelas Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L..., a título de portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros, foram também consideradas, para efeitos de tributação autónoma, no âmbito das declarações de rendimentos modelo 22 do IRC do Grupo de Sociedades detido pela Requerente apresentadas para os exercícios de 2018 (...-...-...) e 2019 (...-...-...) (v. Documentos n.ºs 25 e 26 respetivamente);
- i) Em 16.05.2023, as Requerentes, apresentaram os pedidos de revisão oficiosa relativos aos processos n.ºs ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023... e ...2023..., conforme processo administrativo (“PA”);
- j) Os referidos pedidos de revisão oficiosa tiveram como objeto os atos de liquidação identificados, tendo solicitado a sua anulação parcial na parte relativa à tributação autónoma incidente sobre as despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros e a consequente restituição das quantias por pagas pelas Requerentes, conforme PA;
- k) Em 31.05.2023, a AT proferiu projeto de decisão das revisões oficiosas quanto às Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L... (processos de revisão oficiosa n.º s ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023... e ...2023...) em que considerou que as revisões oficiosas eram intempestivas (v. PA);
- l) As Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L... responderam aos projetos de decisão por requerimentos de 16.06.2023 (v. PA);
- m) Em 05.07.2023 a AT emitiu novo projeto de decisão das revisões oficiosas apresentadas pelas Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L... (v. PA);
- n) Em 17.07.2023 as Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., k... e L... responderam aos novos projetos de decisão dos processos de revisão oficiosa, tendo um Despacho de 24.07.2023, do Chefe de Divisão de Serviço Central da Justiça Tributária, procedido ao respetivo indeferimento, por não se verificar a existência de erro imputável aos serviços, nem uma situação de “injustiça grave ou notória” (v. PA);
- o) Na apreciação e fundamentação da decisão que recaiu sobre os pedidos de revisão oficiosa *supra* referidos, a AT não questionou que as Requerentes tivessem feito incidir

- tributação autónoma sobre os encargos declarados com portagens e estacionamento associados a viaturas ligeiras de passageiros, nem pôs em crise os valores declarados pelas Requerentes referentes aos ditos encargos e respetiva tributação autónoma nos períodos de tributação de 2018 e 2019 (v. PA);
- p) A Requerente D... apresentou, em 16.05.2023, pedido de revisão oficiosa, que deu origem ao processo ...2023..., tendo a AT proferido projeto de indeferimento no dia 31.08.2023. Em relação a este pedido não foi, até à data do pedido de constituição de tribunal arbitral, proferida decisão expressa pela AT (provado por acordo);
- q) Em discordância da decisão de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa apresentados e das autoliquidações de IRC/tributações autónomas que constituem o seu objeto, na parte referente às tributações autónomas incidentes sobre encargos com portagens e estacionamento de viaturas ligeiras de passageiros supra identificadas, as Requerentes apresentaram no CAAD, em 16 de outubro de 2023, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo – v. registo de entrada do ppa no SGP do CAAD.

### **III.1.2. Factos não provados**

38. Com relevo para a decisão sobre o mérito não existem factos alegados que devam considerar-se como não provados.

### **III.1.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

39. O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. art. 123.º, n.º 2, do CPPT, e art. 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

40. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (vd. art. 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

41. Interessa salientar, neste âmbito, que as Requerentes carregaram para os autos as autoliquidações de IRC que contêm as tributações autónomas impugnadas (declarações modelo 22 dos períodos de tributação de 2018 e 2019) e, ainda, listagens dos lançamentos dos encargos com portagens e estacionamento em questão, com identificação da conta do razão onde foram feitos os lançamentos, a data do lançamento, o n.º de documento, o tipo de documento e respetiva data, o valor do encargo e o código do imposto, informação que é proveniente da sua contabilidade e que não foi contestada pela Requerida, quer na apreciação dos pedidos de revisão oficiosa que se pronunciaram sobre o mérito do pedido, quer na Resposta.

42. O facto de a Requerida, já na fase final deste processo, pretender que não estão provados os valores declarados pela Requerente e constantes da sua contabilidade, sem, contudo, ter fornecido qualquer indício que abalasse a presunção de veracidade de que gozam as declarações das Requerentes, nos termos do disposto no artigo 75.º, n.º 1 da LGT (nem tão-pouco explicação para a mudança de posição entretanto ocorrida), não tem sustentação, além de ter sido processualmente suscitada em momento extemporâneo, como assinalado pelas Requerentes.

### **III.2. MATÉRIA DE DIREITO**

43. Em causa está a questão de saber se os encargos suportados com portagens e estacionamento de viaturas ligeiras de passageiros se reconduzem à norma de incidência que se extrai do artigo 88.º n.º 3 e 5 do CIRC. No caso, confirma-se que nos exercícios económicos de 2018 e 2019, todas as Requerentes incorreram em despesas com portagens e estacionamento realizadas através de veículos ligeiros de passageiros, tendo suportado tributação autónoma

---

sobre tais despesas, em sede de IRC, e pedido a respetiva anulação no âmbito das Revisões Oficiosas e deste processo arbitral.

44. As Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L... consolidaram fiscalmente nos termos do RETGS no âmbito do grupo dominado pela Requerente, tendo esta apresentado na sua declaração de rendimento modelo 22 relativa aos anos de 2018 a 2019, as despesas com portagens e estacionamento referentes às Requerentes B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L... .

45. Por outro lado, a fundamentação dos atos de indeferimento das revisões oficiosas apresentadas pelas Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L... é igual. O mesmo vale relativamente à Requerente D..., uma vez que se presume o indeferimento da revisão oficiosa apresentada. Verificam-se, pois, os pressupostos da cumulação de pedidos, nos termos e para os efeitos do artigo 3.º do RJAT, que dispõe, no seu n.º 1, que “[a] cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”, visto que, com base nos mesmos fundamentos de direito e circunstâncias de facto, se pretende a anulação dos respetivos atos tributários, bem como a restituição dos correspondentes valores por parte da AT.

46. No caso, a AT concluiu pela intempestividade dos pedidos de revisão oficiosa, afastando a aplicação dos n.º 1 (“erro imputável aos serviços”) e 4 (“injustiça ostensiva, inequívoca e grave”), do artigo 78.º da LGT, depois de ter procedido à análise prévia da validade dos atos de liquidação e decidido pela legalidade dos mesmos, dando como demonstrado aquilo cuja demonstração se contesta. Com efeito, se se decidir pela ilegalidade da tributação autónoma em presença procederá a averiguação de “erro imputável aos serviços” “injustiça ostensiva, inequívoca e grave” e a conclusão pela tempestividade dos referidos pedidos, visto que a questão da ilegalidade é prévia relativamente às demais, sendo o CAAD competente para a apreciar, nos termos do artigo 2.º, n.º1, alínea a), que dispõe que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da declaração de ilegalidade de atos de liquidação de

---

tributos<sup>1</sup>. O CAAD é competente para apreciar questões de legalidade dos atos tributários, ainda que a decisão adotada pela AT no meio de reação administrativo seja meramente formal, nomeadamente no sentido da intempestividade<sup>2</sup>.

47. O erro imputável aos serviços (*faute de service*), necessariamente relevante e causador de dano efetivo, compreende não apenas o lapso, o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito. A imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afetada pelo erro (*faute personnelle*), sendo imputável à AT a ilegalidade que não o seja ao contribuinte por conduta negligente<sup>3</sup>. Na verdade, a AT, está vinculada, dentro das suas atribuições, a corrigir erros ou omissões praticadas nas declarações apresentadas pelos sujeitos passivos, pois que o princípio da legalidade tributária a que está sujeita lhe impõe o dever de emitir atos tributários em conformidade com o legalmente estipulado. Podendo a revisão oficiosa ser pedida no prazo de 4 anos estabelecido no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, deveria a AT, podendo fazê-lo, sendo esse corrigir dentro desse prazo a declaração do sujeito passivo que serviu de base à liquidação e que enfermava de erros, imputando-se-lhe o erro de não o ter feito.

48. Nos pedidos de revisão oficiosa, as Requerentes alegaram que no âmbito do apuramento dos valores declarados a título de tributação autónoma nos referidos campos 426 a 428 das declarações de rendimento modelo 22, as Requerentes incluíram encargos suportados com portagens e estacionamento associados a viaturas ligeiras de passageiros, pois que, à data da apresentação das declarações de rendimento, o entendimento da AT era o de que, sendo os gastos previstos no n.º 5 do artigo 88.º meramente exemplificativos, as portagens e estacionamento estão relacionados com a viatura, pelo que estavam sujeitas a tributação autónoma e, como tal, deveriam ser incluídas nas declarações modelo 22 de IRC.

---

<sup>1</sup> Cfr. Decisão Arbitral do CAAD, Processo n.º 99/2020-T, de 02.11.2020;

<sup>2</sup> Cfr. Acórdão Arbitral do CAAD, Processo n.º 832/2021-T, de 15.09.2022, sustentando que “[o]Tribunal Arbitral é competente para apreciar pretensões de ilegalidade de atos tributários, independentemente de a via contenciosa ter sido precedida por meio de reação administrativa (Reclamação Graciosa e/ou Recurso Hierárquico) e do teor da decisão que recaiu sobre o ato de segundo ou terceiro grau, seja esta formal, nomeadamente de intempestividade, ou de mérito.

<sup>3</sup> Decisão Arbitral do CAAD, Processo n.º 328/2020-T, de 22.03.2021.

49. Efetivamente, esse entendimento consta de uma informação vinculativa vertida no Despacho do Processo n.º 840/17, de 31.03.2017<sup>4</sup>, foi sistematicamente defendido pela AT nos mais variados processos judiciais, ganhou acolhimento nalgumas decisões arbitrais do CAAD<sup>5</sup>, tendo condicionado a atuação das Requerentes no cumprimento das obrigações declarativas<sup>6</sup> e servido de base ao indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa. Partia-se do princípio de que a indicação do artigo 88.º, n.º5, era meramente exemplificativa/indicativa, não excluindo outros encargos de natureza similar, a ser alvo da tributação autónoma, nestes se incluindo os decorrentes de despesas ocorridas com estacionamento e portagens.

50. Caso semelhante entendimento fosse considerado erróneo, tornar-se-ia claro que foi como consequência direta do erro imputável aos serviços, designadamente, por via das orientações emitidas por estes, que as Requerentes incluíram tais valores nas suas declarações. Estas limitaram-se a seguir as instruções e orientações da AT e a preencher um formulário previamente elaborado por tal entidade, a apresentação da declaração modelo 22 e a consequente autoliquidação das tributações autónomas incidentes sobre os valores a título de portagens e estacionamento, são consequência direta de um erro imputável aos serviços. Havendo erro imputável à AT deve concluir-se pela tempestividade das Revisões Oficiosas que foram apresentadas dentro do prazo de 4 anos contados desde a data dos atos tributários, ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.º 1 da LGT.

51. De resto, a tributação do valor de €49.084,31 referente a despesas com portagens e estacionamento com viaturas ligeiras de passageiros, em 2019, revela-se manifestamente exagerada, desproporcionada e injusta para efeitos do preenchimento dos pressupostos dos n.º4 e 5 do mesmo artigo, que prescinde da existência de erro imputável aos serviços, pelo que sempre seria de concluir que, por força do estabelecido nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, considerando que os pedidos de revisão oficiosa das Requerentes deram entrada a 16.05.2019,

---

<sup>4</sup> Aí se diz: “No que concerne ao caso em análise, a Requerente no âmbito da sua atividade principal – Comércio de Veículos Automóveis Ligeiros, utiliza viaturas do seu inventário para demonstração, aos seus clientes e/ou potenciais clientes, suportando as despesas inerentes com combustível, portagens, seguros. Muito embora estes encargos sejam imprescindíveis ao desenvolvimento da sua atividade, estão sujeitos a tributação autónoma, de acordo com o n.º 3 do art.º 88.º do CIRC.”

<sup>5</sup> Decisões arbitrais do CAAD nos Processos n.º 31/2012-T CAAD, de 25.07.2012, e n.º 92/2013-T, de 25.11.2014.

<sup>6</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 1917/21.4BELRS, 19.01.2023.



---

as mesmas poderiam solicitar a revisão dos atos de liquidação emitidos nos três anos anteriores a 17.05.2023.

52. Sucede, porém, que a interpretação do artigo 88.º n.º 3 e 5 do CIRC que acabou por prevalecer, mediante a aplicação dos cânones de interpretação geralmente aceites, logrando assentimento na jurisdição administrativa, aponta no sentido de que sobre as despesas com portagens e estacionamento não incide tributação autónoma, pois que as mesmas não têm uma natureza idêntica às restantes despesas mencionadas expressamente naquela disposição legal. Atento o princípio da legalidade da incidência dos impostos, consagrado nos artigos 8.º da LGT e 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa) as outras despesas suscetíveis de tributação autónoma, nos termos do n.º 3 do artigo 81.º (atual 88.º) do CIRC e objeto de exemplificação no n.º 5, hão de ser apenas aquelas que tiverem a mesma 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. Por exemplo, se o pagamento dos juros de um ALD é tributado, já não o são as despesas com portagens e estacionamento.

53. As despesas com estacionamento e portagens contabilizadas pelas empresas, passando o crivo da indispensabilidade, são dedutíveis nos termos do artigo 23.º do CIRC, não tendo a natureza de encargos diretamente relacionados com as viaturas para efeitos de tributação autónoma<sup>7</sup>. Tais encargos (estacionamento e portagens), tal como as reparações, as rendas ou alugueres, só existem porque esse mesmo bem existe. Acontece porém que, distintamente do que ocorre com os encargos-tipo ou exemplos enumerados na lei, que existem independentemente da utilização do bem na atividade, aquelas portagens ou estacionamento, já admitidas como custos para efeitos do artigo 23.º do CIRC, mais do que estarem relacionadas com a viatura, estão diretamente relacionadas com a atividade empresarial, sendo este o marco, insiste-se, se bem vemos, relevante para efeitos do regime fiscal consagrado.

54. Este entendimento foi sustentado pelos Acórdãos do Tribunal Central Administrativo do Norte, nos Processos n.º 2303/11.0BEPRT, de 11.03.2021 e n.º

---

<sup>7</sup> Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 66/07.2BESNT, de 13.07.2023.

00635/09.6BEPRT, de 31.03.2022, em que, além do mais, se sublinha que a interpretação histórica dos n.ºs 3 e 5 do artigo 81.º do CIRC, permite recordar que antes do recurso, pelo legislador, à tributação autónoma em análise, o objetivo de dissuasão do abuso do registo de despesas com automóveis ligeiros, só formalmente imputadas aos fins empresariais, era prosseguido mediante a aplicação de um limite percentual à dedutibilidade até 20% dessas despesas, por via do artigo 41.º n.º 4 do CIRC<sup>8</sup>, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros, designadamente reintegrações, rendas ou alugueres, seguros, reparações e combustível.

55. Quando o legislador optou por prosseguir o mesmo fim mediante a tributação autónoma das despesas (artigo 88.º n.ºs 3 e 5 do CIRC), ele deixou claro o que queria entender por veículo ligeiro de passageiros (incluindo, expressamente, automóveis ligeiros mistos e motociclos), tendo mantido no 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, concluindo que as despesas com portagens e estacionamento – porventura por serem de ocorrência pontual e localizada no tempo e comprováveis documentalmente e por se prestarem a um controlo muito facilitado e 100% fiável – não se enquadram na previsão do n.º 3 do artigo 88.º do CIRC.

56. O mesmo entendimento encontra-se plasmado, nomeadamente, pelo Tribunal Central Administrativo Norte, nas decisões dos processos n.º 519/06.3BEPRT, de 29.04.2021 e n.º 2113.08.1BEPRT, de 7.02.2022, e por um tribunal arbitral do CAAD, em coletivo, no Processos n.º 138/2023-T, de 10.10.22. O acolhimento reiterado desta posição na jurisdição tributária reveste-se do maior relevo do ponto de vista dos princípios da legalidade tributária, da segurança jurídica e da proteção da confiança – com os seus subprincípios de previsibilidade e calculabilidade – e da igualdade tributária, fundamentando, no presente processo, uma decisão deste tribunal a favor das Requerentes<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Redação dada pela Lei n.º 39-B/94, de 27.12.

<sup>9</sup> V. o disposto no artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil: “*Nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito.*”

57. Nestes termos, é de concluir que se verifica erro imputável aos serviços, tendo em conta que as (auto)liquidações de IRC/tributações autónomas foram (em parte) praticadas com erro de direito seguindo o entendimento veiculado pela AT, entendimento para o qual as Requerentes não contribuíram, sendo-lhes, desta forma, aplicável o prazo de 4 anos no n.º 1, II parte, do artigo 78.º da LGT, com a conseqüente tempestividade dos pedidos de revisão oficiosa apresentados.

58. Não existindo base jurídica para a tributação autónoma dos encargos incorridos a título de portagens e estacionamento ao abrigo do artigo 88.º, n.º 3 e 5 do CIRC, a tributação incidente sobre essas mesmas despesas é ilegal, o mesmo sucedendo com os respetivos atos de liquidação, pelo que ilegais são também os atos de liquidação supra identificados na parte relativa à tributação autónoma de despesas com portagens e estacionamento de veículos ligeiros de passageiros. O mesmo juízo de ilegalidade abrange os atos de indeferimento expressos dos pedidos de revisão oficiosa. Sobre a ilegalidade do “ato” de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, dado tratar-se de uma mera ficção jurídica, destinada a abrir a via contenciosa, servindo, no caso do processo arbitral tributário, para a fixação do *dies a quo* do prazo para apresentação do pedido arbitral, nos termos do art.º 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, não cumpre determinar a sua anulação. Tendo sido indevidamente liquidado o imposto devem ser anuladas parcialmente as liquidações e devolvido às Requerentes os valores que suportaram a título de imposto.

#### **IV. DECISÃO**

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Ser declarada a ilegalidade parcial dos atos de liquidação identificados no Relatório desta sentença na parte na relativa à tributação autónoma de despesas com portagens e estacionamento relativas a viaturas ligeiras de passageiros suportadas pelas Requerentes nos períodos de tributação de 2018 e 2019;

- b) Serem anulados parcialmente os atos de liquidação de IRC e tributações autónomas identificados nas alíneas a) e b) da matéria de facto provada na parte respeitante à tributação autónoma de despesas com portagens e estacionamento relativas a viaturas ligeiras de passageiros suportadas pelas Requerentes, com referência a 2018 e 2019;
- c) Serem anulados os atos de indeferimento das revisões oficiosas proferidos em 24 de julho de 2023 no âmbito dos processos ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023..., ...2023... e ...2023... referentes às Requerentes A..., B..., C..., E..., F..., G..., J..., H..., I..., K... e L...;
- d) Ser a Requerida condenada à restituição às Requerentes das quantias por elas indevidamente suportadas a título de tributação autónoma sobre despesas com portagens e estacionamento em viaturas ligeiras de passageiros;
- e) Ser a Requerida condenada ao pagamento de juros indemnizatórios sobre as quantias referidas a partir de 17.05.2024, nos termos do artigo 43.º n.º 3, alínea c) da LGT.

## V. VALOR DO PROCESSO

Importa referir que o valor de € 128.172,85 indicado pelas Requerentes é o que corresponde exatamente à soma aritmética dos valores de tributações autónomas por aquelas impugnados, não assistindo razão à Requerida quando argui que o resultado dessa soma é de € 127.572,17.

Fixa-se, assim, o valor do processo em € 128.172,85, em linha com a Requerente, nos termos do artigo 306.º, n.º 1 do CPC e do 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, interpretados em conformidade com o artigo 10.º, n.º 2, alínea e), do RJAT.

## VI. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCAT, o valor das custas é de € 3 060.00, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de maio de 2024

Árbitro Presidente

(Alexandra Coelho Martins)

Árbitro Vogal, Relator

(Jónatas E. M. Machado)

Árbitro Vogal

(Vasco Guimarães)