

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 765/2023-T**

**Tema: IRC - Tributação Autónoma – Estacionamentos e Portagens - Viaturas Ligeiras de Passageiros – Sujeição.**

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

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

**A..., S.A.** (doravante designada por “1ª Requerente”), sociedade comercial anónima com sede na ..., n.º ..., ...-... Lisboa, pessoa coletiva n.º ..., na qualidade de sociedade dominante do GRUPO B...; **C..., S.A.** (doravante designada por “2ª Requerente”), sociedade comercial anónima com sede na Rua ..., ...-... ..., pessoa coletiva n.º ...; **D..., S.A.** (doravante designada por “3ª Requerente”), sociedade comercial anónima com sede na ..., n.º..., ...-... Lisboa, pessoa coletiva n.º...; **E..., S.A.** (doravante designada por “4ª Requerente”), sociedade comercial anónima com sede na ..., n.º..., ...-... Lisboa, pessoa coletiva n.º...; **F..., S.A.** (doravante designada por “5ª Requerente”), sociedade comercial anónima com sede na..., n.º ..., ...-... Lisboa, pessoa coletiva n.º...; **G..., S.A.** (doravante designada por “6ª Requerente”), sociedade comercial anónima com sede na Rua ..., ...-... ..., pessoa coletiva n.º...; **H..., S.A.** (doravante designada por “7ª Requerente”), sociedade comercial anónima com sede na ..., n.º..., ...-... Lisboa, pessoa coletiva n.º...; conjuntamente designadas por “Requerentes”), vêm, ao abrigo dos artigos 95.º, n.os 1 e 2, alíneas a) e d), da Lei Geral Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a), 102.º, n.º 1, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 137.º, n.os 1, 2 e 4 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”) e 2.º,

1.



A interpretação suprarreferida é a única que se coaduna com a letra e a ratio dos normativos em causa, como interpretação diversa buliria com o princípio da legalidade, na sua subvertente do princípio da tipicidade ínsito no artigo 103.º, n.º 2, da CRP.

Estipulando o artigo 88.º, n.º 5, do CIRC o tipo de encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros a tributar nos termos do n.º 3 do mesmo preceito legal, não poderá o intérprete alhear-se dessa disposição e, nessa medida, entender como sujeitos a tributação todos e quaisquer encargos conexos – ainda que remotamente – com veículos, sob pena de violação do princípio da tipicidade ínsito no artigo 103.º, n.º 2, da CRP.

A Autoridade Tributária, ao sujeitar a tributação autónoma realidades não abrangidas pela norma de incidência, exerce o poder legislativo que lhe está constitucionalmente vedado, violando o princípio da legalidade, quer na sua vertente formal, quer na sua vertente material, previstos respetivamente nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2, da CRP, pelo que são manifestamente ilegais os atos tributários e em matéria tributária sob contenda.

Ao sujeitar tais montantes a tributação autónoma, a Autoridade Tributária fez impender sobre as Requerentes um encargo tributário totalmente desconexo do rendimento por si efetivamente recebido, tudo sem norma legal que o legitime, sendo assim absolutamente manifesta a violação do princípio da tributação segundo o lucro real, consagrado no artigo 104.º, n.º 2, da CRP.

Motivos pelo quais se requer a esse Douto Tribunal Arbitral que determine a respetiva anulação, nos termos do artigo 163.º do CPA, com as demais consequências legais.

E bem assim a perção de juros indemnizatórios sob o valor do imposto indevidamente suportado - € 388.593,34 – e o respetivo estorno deste montante indevidamente satisfeito.

Por outro lado, sustenta a Requerida que:

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

### **c) Tramitação processual**

O pedido de constituição do tribunal foi aceite em 25/10/2023.

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

O tribunal ficou constituído em 11/01/2024.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA instrutor.

Por despacho de 01/03/2024, foi prescindida a realização da reunião a que se refere o art. 18º do RJAT, tendo sido convidadas as partes para, querendo, formularem alegações escritas, no prazo de 20 dias.

Requerentes e Requerida apresentaram as alegações, nas quais, no essencial, sustentaram as posições já manifestadas nos respetivos processos iniciais de cada uma.

Em 01/07/2024 veio a ser proferido despacho arbitral, no qual se decidiu pela prorrogação, por dois meses, nos termos do n.º 2 do artigo 21º do RJAT, do prazo para prolação da decisão.

### **d) Saneamento**

A coligação de autores e cumulação de pedidos formulada mostra-se em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 3º do RJAT, na medida em que a procedência dos pedidos depende, no essencial, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

O Processo não enferma de nulidades ou irregularidades.

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

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

## **II – MATÉRIA DE FACTO**

### **II.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente, anteriormente denominada por E..., S.A, é a sociedade dominante de um grupo de sociedades – sujeito ao RETGS – devidamente identificado nos autos, nomeadamente nas declarações modelo 22 que apresentou por referência aos períodos de tributação de 2018 a 2021.
- b) Enquanto sociedade dominante, a Requerente, nesses períodos, procedeu à entrega as declarações mod. 22, incluindo declarações de substituição, à autoliquidação e pagamento do IRC devido pelo conjunto das várias sociedades integrantes do grupo.
- c) Os encargos com portagens e estacionamento suportados (Port. e Est.) das Requerentes referentes a viaturas ligeiras de passageiros e as respetivas tributações autónomas incorridas (Valor T.A. Pagas) com tais encargos pelas sociedades integrantes - aqui Requerentes - são as que constam sintetizadas no quadro infra, as quais resultam da documentação junta aos autos pelas Requerentes – Docs. 7, 8 e 9 a que se refere o PPA:

|                      | 2018                   |                  | 2019         |                  | 2020         |                  | 2021         |                  |
|----------------------|------------------------|------------------|--------------|------------------|--------------|------------------|--------------|------------------|
|                      | Port. e Est.           | Valor T.A. Pagas | Port. e Est. | Valor T.A. Pagas | Port. e Est. | Valor T.A. Pagas | Port. e Est. | Valor T.A. Pagas |
| <b>1ª Requerente</b> |                        |                  |              |                  |              |                  |              |                  |
| <b>2ª Requerente</b> | 26.463,62              | 2.646,36         | 33.866,24    | 6.846,72         | 16.848,72    | 3.694,47         | 26.096,55    | 2.975,32         |
| <b>3ª Requerente</b> |                        |                  |              |                  | 67.491,20    | 14.160,65        | 45.103,94    | 5.173,20         |
| <b>4ª Requerente</b> | 1.399.746,06           | 141.719,55       | 1.055.913,70 | 216.765,56       | 1.136.232,77 | 245.971,44       | 863.441,75   | 106.133,72       |
| <b>5ª Requerente</b> | 74.508,54              | 7.450,85         | 14.085,98    | 2.883,75         | 8.356,41     | 1.841,75         | 968,81       | 150              |
| <b>6ª Requerente</b> | 179,36                 | 17,94            | 328,81       | 65,75            | 232,18       | 46,44            | 534,22       | 53,42            |
| <b>7ª Requerente</b> | 126.294,25             | 12.629,43        | 110.307,71   | 22.061,54        | 90.682,46    | 18.352,36        | 58.910,13    | 6.042,97         |
|                      | Nota: Valores em Euros |                  |              |                  |              |                  |              |                  |

- d) Por entender não ser devida tributação autónoma sobre estas despesas, as Requerentes apresentaram reclamação graciosa n.º ...2023... quanto às autoliquidações de IRC de 2020 e 2021 melhor identificadas pelas declarações Modelo 22 n.ºs..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... .
- e) Com idêntico fundamento, as Requerentes apresentaram Revisão Oficiosa, à qual coube o n.º ...2023..., quanto às autoliquidações de IRC de 2020 e 2021 das Requerentes, melhor identificadas pelas declarações Modelo 22 n.ºs..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... .
- f) Os meios de defesa gratuitos vindos de identificar nas duas alíneas precedentes foram objeto de indeferimento expresso, por decisão notificada às Requerentes a 27/07/2023, nas quais e em suma, a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou serem as realidades em causa – encargos com estacionamento e portagens sujeitas a tributação autónoma por subsunção na previsão dos

n.ºs 3 e 5 do artigo 88º do CIRC, cujo teor das respetivas decisões aqui se dão por integralmente reproduzidas.

g) As Requerentes apresentaram, em 25/10/2023, o presente PPA.

## **II.2. Factos não provados**

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

## **II.3. Fundamentação da matéria de facto**

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados e não provados, relevaram os documentos juntos aos autos, os quais se mostraram idóneos sobre os factos em discussão nos presentes autos.

Há que salientar que o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cf. artigo 511.º, n.º 1, do anterior CPC, correspondente ao artigo 596.º do atual CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados, à prova documental junta aos autos, consideram-se provados os factos com relevo para a decisão supramencionados.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram, como acima se referiu, escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, não existindo outra factualidade alegada que seja relevante para a correta composição da lide processual.

Todos os factos dados como provados, com exceção do reportado à alínea d), são consensuais entre as partes, dimanando das declarações apresentadas pelas Requerentes e cuja veracidade não foi posta em causa.

No que respeita à alínea c), resulta que a Requerente juntou aos autos os documentos 7, 8 e 9, contendo listagem discriminativa de cada uma das despesas geradoras de tributação autónoma em matéria de estacionamento e portagens relativas a cada uma das sociedades do grupo e da taxa aplicada em sede de autoliquidação (variável consoante o valor de cada uma das viaturas) e bem assim extratos contabilísticos e das faturas que titulam as despesas em causa, por sociedade, nos anos em causa.

Segundo a livre convicção deste tribunal, a documentação junta afigura-se apta à demonstração quanto ao facto de as Requerentes terem incorrido nas tributações autónomas a título de estacionamento e portagens invocadas, demonstrando ter existido sério e criterioso labor na determinação dos montantes externalizados no PPA e respetivos documentos que dele fazem parte integrante.

Em qualquer caso e secundando-se o acordado nesta matéria pela decisão arbitral n.º 650/2023-T, aqui se acompanha o aí decidido:

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

*Mais importante: alegadamente, os elementos utilizados pela Requerente no cálculo dos valores em causa constam da sua contabilidade e das contabilidades das sociedades por si dominadas.*

*Assim sendo, seria relativamente fácil à AT identificar cada um dos lançamentos em causa e examinar os respetivos documentos de suporte, ainda que tão só por amostragem.*

*A AT não pode assumir a atitude de simplesmente considerar não provados tais valores porquanto estão em causa dados constantes da contabilidade de sujeitos passivos sujeitos ao regime de apuramento do lucro tributável com base no constante de contabilidade organizada.*

*A chamada presunção de verdade da contabilidade mais não significa que a AT, para se recusar a aceitação da correspondência à verdade de dados constantes da contabilidade, tem que fundamentar suficientemente a sua decisão. No caso, se considerou ser insuficiente a prova documental produzida deveria, em nome de princípios como os da investigação e verdade*

---

*material, ter notificado a Requerente para juntar os documentos razoavelmente considerados necessários.*

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

*De todo o modo, não está mais em causa a convicção da AT mas sim a deste tribunal arbitral.”*

Face ao exposto, considerando o concreto circunstancialismo em que o caso dos autos se encontra envolvido, no caso, quanto ao volume de documentação de suporte das respetivas despesas sujeitas a tal concreta tipologia de tributação autónoma, a documentação junta, inexistem razões que permitam não dar como demonstrado o facto constante da alínea c) dos “Factos provado”.

### **III. MATÉRIA DE DIREITO**

#### **III.1. Questão *dicidenda***

A questão a decidir passa por saber se as despesas com portagens e estacionamento referentes a viaturas ligeiras de passageiros se devem considerar abrangidas pela tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 3 e 5, do Código do IRC, na redação vigente à data dos factos tributários em análise e, em caso afirmativo, se tal sujeição é violadora da Constituição da República Portuguesa (“CRP” ou “Lei Fundamental”), designadamente, por via da violação do princípio da legalidade, na sua subvertente do princípio da tipicidade ínsito no artigo 103.º, n.º 2, da CRP, por violação do princípio da legalidade, quer na sua vertente formal, quer na sua vertente material, previstos respetivamente nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2, da CRP e ainda por violação do princípio da tributação segundo o lucro real, consagrado no artigo 104.º, n.º 2, da CRP.

A Requerente entende que tais despesas não se enquadram na previsão legal pelo que não devem ser sujeitas a tributação autónoma, contrapondo a Requerida pela subsunção de tais encargos ao regime de tributação autónoma.

Atente-se, antes de mais, no normativo legal que está na base do dissenso jurídico-tributário entre as partes:

---

*Artigo 88º CIRC:*

(...)

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

**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.**

A temática da sujeição ou não a tributação autónoma dos encargos havidos com estacionamento e portagens relativas a viaturas ligeiras de passageiros tem sido profícua em decisões antagónicas.

De uma banda, como se pode colher, a título meramente exemplificativo, do processo n.º 00068/11.4BUPRT, de 25.02.2021, proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte, do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 01802/02, de 15.05.2003, do acórdão de 31.03.2016, do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0505/15 e igualmente, no âmbito do CAAD, através das decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 31/2012-T, n.º 92/2013-T CAAD e n.º 51/2023-T, nas quais se decidiu pela sujeição dos estacionamento e portagens relativas a viaturas ligeiras de passageiros a tributação autónoma.

Em sentido inverso, isto é, propugnando pela não sujeição de tal tipologia de encargos a tributação autónoma alinha-se, entre outra jurisprudência, a dimanante do Tribunal Central Administrativo Norte, por decisão de 31 de março de 2022, proferido no âmbito do processo n.º 00635/09.6BEPRT, a decisão de 7 de agosto de 2021, proferido no âmbito do processo n.º 01509/05.5BEPRT, a decisão de 11 de março de 2021, proferido no âmbito do processo n.º 2303/11.0BEPRT, a decisão de 25 de fevereiro de 2021, proferido no âmbito do processo n.º

112-2003 PRT; a decisão de 9 de março de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 08955/2015 e no âmbito arbitral do CAAD, entre outras, a decisão arbitral n.º 138/2022-T.

Em face da dissonância jurisprudencial quanto ao alcance interpretativo dos n.ºs 3 e 5 do artigo 88º do CIRC, tal matéria quanto à sujeição ou não a tributação autónoma dos encargos com estacionamento e portagens relativas a viaturas ligeiras de passageiros, veio a conhecer, muito recentemente, uniformização de jurisprudência por parte do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 0183/23.1BALSb, proferido em 23 de maio de 2024, no qual se sumariou o seguinte:

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

Para o efeito de tal conclusão uniformizadora quanto à interpretação do normativo em causa, alinhou o Supremo tribunal Administrativo, assente na seguinte análise e dilucidação da temática referente à interpretação dos n.ºs 3 e 5 do artigo 88º do CIRC:

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

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

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

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

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

*O nexos dos gastos com taxas de portagem e o preço pago pelo estacionamento com as viaturas ligeiras é linear no entender deste Tribunal e, portanto, claramente subsumível ao n.º 3 do artigo sob análise. Jamais podendo ser retirado do facto de o n.º 5 incluir exemplos de outros encargos que se consideram relacionados com viatura ligeiras, numa abordagem clarificadora e coadjuvante, que essa enumeração é taxativa, e, portanto, que visa excluir outros encargos que não os aí referidos. O uso do advérbio nomeadamente atesta isso mesmo. Como, aliás, ocorre noutros artigos do CIRC, designadamente no artigo 23.º que tem uma ligação estreita com o artigo 88.º, na medida em que é com base nele que é dada relevância fiscal aos encargos suportados pelos sujeitos passivos de IRC.*

*Ora, a técnica legislativa no referido artigo 23.º é precisamente a mesma, sendo também usado o advérbio nomeadamente. Também aí, a enumeração dos gastos é meramente exemplificativa e não taxativa, como exige o contexto da atividade empresarial onde, tendo em contas as diferenças entre as diversas atividades seria, até por uma questão de praticabilidade, impossível identificar todos os encargos relevantes. No âmbito das*

---

*tributações autónomas esta abertura do tipo justifica-se não só pelas mesmas razões de praticabilidade, mas também por razões de combate ao abuso - ideia muito presente na implementação das tributações autónomas. Se a lista fosse fechada, facilmente se criaria espaço para múltiplas despesas que, apesar de terem umnexo óbvio com as viaturas, por não estarem expressamente previstas, frustrariam a intenção do legislador ao criar a tributação autónoma, pois cairiam numa situação de não incidência.”*

Prossegue depois a explicitação quanto à sustentação da sujeição das realidades em causa a tributação autónoma, abordando a questão do princípio da legalidade— a qual, é, de resto, erigida pelas Requerentes, enquanto fundamento, por violação da Lei Fundamental – no aresto se sustentando, entre o mais, que *“A própria doutrina tem admitido de forma mais ou menos pacífica que, não obstante se verificar um domínio da tipicidade nas matérias fiscais, esta não é necessariamente fechada, especialmente nas situações mais propensas ao abuso.”*, como é o caso das práticas sobre as quais o legislador pretendeu fazer recair tributação autónoma, enquanto instrumento legal dissuasor da artificializada erosão das bases tributárias, dada a dificuldade de aferição quanto à efetiva alocação de um leque variado de encargos à esfera de qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola.

Mais sustenta o STA que *“Pode ser aventado ainda, que ao contrário do decidido no acórdão fundamento, os encargos enunciados no n.º 5 são os que assumem um carácter obrigatório para que possa ocorrer o uso do veículo por parte do contribuinte, quer os inerentes à sua disponibilidade, depreciações, rendas ou alugueres e impostos incidentes sobre a sua posse, quer os inerentes à sua utilização, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua utilização.*

*Ou seja, como já foi afirmado, desta enumeração não resulta, não pode resultar, uma compressão do âmbito de abrangência da norma do n.º 3, uma vez que o legislador aí se referiu a encargos como sinónimo de custos, despesas, ou gastos, tanto mais que na norma do n.º 5 apenas são referidos os encargos com as viaturas ligeiras de passageiros que assumem o carácter de indispensabilidade tributária ou material para que a viatura possa ser utilizada com carácter de normalidade pelo contribuinte, tendo, por isso, uma enumeração meramente exemplificativa.*

*Todos os outros encargos que ocorram por força da utilização da viatura e que sejam de natureza não indispensável ou resultem de uma opção do utilizador, resultante da sua liberdade de escolha, encontram-se abrangidos pelo disposto no n.º 3. Aliás não faria sentido que os encargos obrigatórios que permitem a circulação da viatura na via pública, como p.ex. os seguros, combustíveis e impostos, estejam abrangidos pela norma de incidência e as taxas de portagem e a taxa e o preço do estacionamento, que resultam de uma opção do utilizador, não estejam.*

*Igualmente, o argumento de que os encargos previstos no n.º 5 encontram a sua justificação para efeitos de tributação autónoma por se reportarem difusamente à utilização do veículo, quer quanto ao tempo quer quanto ao modo, em comparação com as taxas de portagem e a taxa ou o preço pago pelo estacionamento que estariam directamente relacionadas com utilizações concretas e determinadas, situadas e situáveis no tempo, de determinado veículo, não aporta uma mais valia à discussão da questão, uma vez que, também nestes casos, apesar de se poder identificar em concreto uma deslocação no âmbito profissional, não é certo que tais custos não possam, ainda assim, abranger simultaneamente utilizações de diferente natureza.*

*Esta interpretação contrária, até, a razão de ser da própria existência do instituto da tributação autónoma que tem ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de menor transparência fiscal, e é explicada por uma intenção legislativa de estimular as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal. O legislador tem em vista desincentivar a realização de certas despesas, admitindo a dedutibilidade do custo, mas reduzindo a vantagem fiscal por via da tributação autónoma, assim se compreendendo que a tributação incida não sobre a percepção de um rendimento mas sobre a realização de despesas, cfr. acórdão anteriormente citado.*

*Podemos, assim, concluir que a melhor interpretação das normas em apreço é aquela que foi feita na decisão recorrida ao incluir no âmbito da sua previsão os gastos com taxas de portagem e do preço pago pelo estacionamento dos veículos ligeiros de passageiros.”*

Ainda quanto à erigida questão da suposta violação do princípio da legalidade, releva-se pertinente convocar o entendimento de Ana Paula Dourado<sup>1</sup>:

*“[C]abe aos tribunais, em última análise, definir, segundo a interpretação da lei e dos princípios constitucionais, as fronteiras das competências administrativas e judiciais em matéria de tipificação, isto é, os limites do controlo judicial da tipificação administrativa. Entre a abertura da lei autorizando a tipificação administrativa e o controlo judicial desta, está o “programa de execução da lei” que deve ser respeitado pela administração, não estando a autovinculação resultante da tipificação totalmente dependente da vontade administrativa.”*

Do supra exposto se colhendo que, no caso em apreço, o STA exerceu o seu poder de controlo judicial, por decisão do Pleno, atentas as regras de interpretação das normas e dos princípios constitucionais subjacentes e no âmbito de tal exercício de aferição concluiu sujeitas a tributação autónoma, nos termos dos n.ºs 3 e 5 do artigo 88.º do CIRC, as despesas incorridas com estacionamento e portagens referentes a viaturas ligeiras de passageiros, igualmente assente na inexistência de qualquer violação do princípio da legalidade quer na subvertente do princípio da tipicidade, quer na sua vertente material e formal, previstos nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2, da CRP, em conformidade com a fundamentação que deixou expressa no aresto vindo de citar.

Destarte, cremos inexistir fundamento para de tal interpretação uniformizadora divergir, não se vislumbrando qualquer violação do princípio da legalidade, ao contrário do aventado pelas Requerentes.

Por fim, imputam ainda as Requerentes a violação do princípio da tributação sobre o rendimento real previsto no n.º 2 do artigo 104.º da CRP.

A este propósito e na esteira de jurisprudência do próprio Tribunal Constitucional, foi este chamado a pronunciar-se, no âmbito do processo 465/2015, acórdão 197/2016, de 13 de abril, sobre a eventual inconstitucionalidade do artigo 88.º do CIRC – no caso abordando os então n.ºs 13 e 14 - à luz do princípio da tributação sobre o lucro real (de entre outros), cujo entendimento

---

<sup>1</sup> ANA PAULA DOURADO, O princípio da Legalidade Fiscal, tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação, 2019, Almedina, p. 735

---

aqui se secunda, por subsunção da fundamentação dele constante relativamente à situação dos n.º 3 e 5 do versado normativo, fundamentação que, também pela sua clareza, aqui se secunda e deixa parcialmente citada:

*“Como resulta do já anteriormente exposto, torna-se claro que a tributação autónoma não põe em causa o princípio da tributação das empresas segundo o rendimento real e o princípio da capacidade contributiva.*

*Com efeito, como se fez notar, o IRC e a tributação autónoma são impostos distintos, com diferente base de incidência e sujeição a taxas específicas. O IRC incide sobre os rendimentos obtidos e os lucros diretamente imputáveis ao exercício de uma certa atividade económica, por referência ao período anual, e tributa, por conseguinte, o englobamento de todos os rendimentos obtidos no período tributação. Pelo contrário, na tributação autónoma em IRC – segundo a própria jurisprudência constitucional -, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, caracterizando-se como um facto tributário instantâneo que surge isolado no tempo e gera uma obrigação de pagamento com carácter avulso. Por isso se entende que estamos perante um imposto de obrigação única, por contraposição aos impostos periódicos, cujo facto gerador se produz de modo sucessivo ao longo do tempo, gerando a obrigação de pagamento de imposto com carácter regular (acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012).*

*Como é de concluir, a tributação autónoma, embora prevista no CIRC e liquidada conjuntamente com o IRC para efeitos de cobrança, nada tem a ver com a tributação do rendimento e os lucros imputáveis ao exercício económico da empresa, uma vez que incidem sobre certas despesas que constituem factos tributários autónomos que o legislador, por razões de política fiscal, quis tributar separadamente mediante a sujeição a uma taxa predeterminada que não tem qualquer relação com o volume de negócios da empresa (acórdão do STA de 12 de abril de 2012, Processo n.º 77/12).*

*Em todo este contexto, como é bem de ver, as normas dos n.ºs 13 e 14 do artigo 88.º do CIRC não violam o princípio da tributação das empresas segundo o rendimento real, consagrado no artigo 104.º, n.º 2, da Constituição. Este princípio reflete o direito do contribuinte de ser tributado sobre os lucros efetivamente verificados, e que são variáveis de ano para ano, e não sobre os lucros normais, isto é, sobre os lucros que a empresa poderia obter operando em*

---

*condições normais e que poderiam exceder ou ficar aquém dos efetivamente obtidos. E pressupõe que a determinação do lucro tributável seja efetuada de acordo com a contabilidade da empresa, com base na documentação e comprovação das receitas e dos custos do sujeito passivo.*

*Mas, como se viu, a tributação autónoma não interfere no método destinado a determinar os resultados empresariais, nem implica que a matéria coletável que servirá base à tributação em IRC passe a incluir lucros ou rendimentos que a empresa não tenha efetivamente auferido.*

*Por identidade de razão, as disposições impugnadas não põem em causa o princípio da capacidade contributiva. Como o Tribunal Constitucional tem afirmado, o princípio da capacidade contributiva, apesar de se não encontrar expressamente consagrado na Constituição, mais não será do que «a expressão (qualificada) do princípio da igualdade, entendido em sentido material, no domínio dos impostos, ou seja, a igualdade no imposto». E, nesse sentido, constitui o corolário tributário dos princípios da igualdade e da justiça fiscal e do qual decorre um comando para o legislador ordinário no sentido de arquitetar o sistema fiscal tendo em vista as capacidades contributivas de cada um (cfr. o acórdão n.º 187/2013 e a jurisprudência aí citada).*

*Cabe recordar que a tributação autónoma incide sobre certas despesas tipificadas na lei fiscal que tenham sido efetuadas pela empresa, e apenas sobre essas despesas, e não visa a tributação dos rendimentos empresariais que tenham sido auferidos no respetivo exercício económico. E o objetivo do legislador - como se referiu - é o de desincentivar a realização de despesas que possam repercutir-se negativamente na receita fiscal e reduzir artificialmente a própria capacidade contributiva da empresa.*

*A lógica da tributação autónoma a que se referem as disposições do n.º 13 do artigo 88.º parece ser esta. A empresa revela disponibilidade financeira para atribuir aos seus gestores indemnizações excessivas e não contratualmente previstas e que não têm direta relação com o desempenho individual na obtenção de resultados económicos positivos. Nessa circunstância, o contribuinte deverá estar em condições de suportar um encargo fiscal adicional relativamente a esses mesmos gastos (que poderiam ser evitados) e que se destina*

---

*a compensar a vantagem fiscal que resulta da redução da matéria coletável por efeito da realização dessas despesas.*

*A despesa constitui um facto tributário autónomo, gerando um imposto a que o contribuinte fica sujeito independentemente de ter obtido ou não rendimento tributável em IRC no mesmo período de tributação. E, assim, o facto revelador da capacidade contributiva é a própria realização despesa.”*

Em razão da fundamentação supra exposta, não pode deixar de ser negado provimento à alegada violação da Lei fundamental, designadamente do disposto n.º 2 do artigo 104.º.

Aqui chegados, atenta a uniformização de jurisprudência supra enunciada, a qual aqui se secunda, nos termos do n.º 2 do artigo 8.º do Código Civil, são de qualificar os encargos com estacionamento e portagens relativos a viaturas ligeiras de passageiros que aqui se dão por demonstradas, como subsumíveis à previsão normativa do, conjugadamente, disposto nos n.ºs 3 e 5 do artigo 88.º do CIRC, isto é, estão tais realidades sujeitas a tributação autónoma no âmbito de tal preceito, pelo que censura legal alguma merecem os atos tributários de autoliquidação através dos quais as Requerentes sujeitaram tais despesas à tributação autónoma vinda de identificar, o mesmo se concluindo relativamente às decisões de indeferimento expresso, quer da Reclamação Graciosa, quer da Revisão Oficiosa.

### **III.2. Questões de conhecimento prejudicado:**

Improcedendo o pedido principal, relativo à ilegalidade dos atos tributários e das subsequentes decisões administrativas quanto à invocada ilegalidade destes, fica prejudicado o pedido de reembolso da tributação autónoma paga e bem assim o direito a juros indemnizatórios pelas Requerentes formulado, uma vez que estes do provimento do pedido anulatório absolutamente dependiam.

## **IV. DECISÃO**

**Termos em que se acorda neste tribunal arbitral coletivo:**

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com a consequente manutenção na ordem jurídica das decisões de indeferimento da Reclamação Graciosa e de Revisão Oficiosa supra identificadas e bem assim dos**

- atos tributários de autoliquidação de IRC dos anos de 2018 a 2021, melhor supra identificadas (por referência às respetivas declarações Modelo 22) e objeto destes autos;**
- b) Condenar as Requerentes no pagamento das custas do processo;**

## **V. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil 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 (“RCPAT”) fixa-se ao processo o valor de € 817.683,20, nos termos apresentados pela Requerente e não contestado pela Requerida.

## **VI. CUSTAS**

Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 11.628,00, a pagar pelas Requerentes.

Lisboa, 5 de setembro de 2024

Os Árbitros

\_\_\_\_\_  
(Regina de Almeida Monteiro -Presidente)

\_\_\_\_\_  
(Luís Sequeira – Adjunto e Relator)

\_\_\_\_\_  
(José Coutinho Pires -Adjunto)