

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 362/2024-T**

**Tema: Autoliquidações de IRC referentes aos exercícios de 2018 e de 2019 – Encargos com portagens e estacionamento – Artigo 88.º n.º 3 do Código do IRC.**

## **SUMÁRIO:**

1. Apenas razões muito ponderosas, que não vislumbramos no caso, poderão justificar desvios à interpretação das normas jurídicas em análise fixada pela uniformização de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (doravante STA) que, não sendo vinculativa, exerce uma influência que deverá merecer atenção por parte do julgador.
2. Este Tribunal Arbitral acolhe, assim, a jurisprudência uniformizada pelo STA, no âmbito do processo n.º 0183/23.1BALSB4, no sentido de considerar as despesas com estacionamento e portagens como estando relacionadas com as viaturas ligeiras de passageiros, encontrando-se sujeitas a tributação autónoma nos termos do disposto nos n.ºs 3 e 5 do artigo 88.º do CIRC.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

**A... A.C.E.**, com o número de contribuinte n.º..., e sede na Rua ..., n.º ... -..., ...-... Lisboa (doravante Requerente), nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 15.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante RJAT), e artigo 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), vem deduzir pedido de pronúncia arbitral (doravante PPA) para declaração da ilegalidade dos atos tributários de liquidação de IRC relativos aos períodos de tributação de

1.

---

2018 e 2019, num total de € 32.649,86 (trinta e dois mil, seiscentos e quarenta e nove euros e oitenta e seis cêntimos) sendo € 14.171,69 referentes a 2018, e € 18.478,17 referentes a 2019. O PPA vem apresentado contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa com o n.º ...2023..., o qual foi deduzido contra as autoliquidações de IRC de 2018 e de 2019, na parte em que as mesmas refletem a tributação autónoma de despesas incorridas com estacionamento e portagens de viaturas ligeiras de passageiros.

Peticiona também a Requerente a anulação parcial daquelas liquidações, na parte ora controvertida, invocando vício de violação de lei, com a conseqüente restituição de imposto que entende ter pago em excesso, com todas as legais conseqüências daí decorrentes.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, AT.**

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT) em 18-03-2024.

O Requerente optou por não designar Árbitros.

Nos termos do disposto na alínea a), do n.º 2, do artigo 6.º e da alínea b), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, foi a árbitra designada pelo Ex.mo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 08-05-2024, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral singular, foi constituído em 28-05-2024.

Na mesma data, foi proferido despacho arbitral ordenando a notificação do dirigente máximo do serviço da administração tributária para apresentar Resposta, nos termos e prazo do artigo

17.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT, e em 03-07-2024, apresentou a Resposta e tendo juntando o Processo Administrativo (doravante PA), em 10-07-2024.

Não tendo sido solicitada produção de prova adicional, e considerando a autonomia do tribunal na condução do processo prevista nos artigos 16.º e 19.º, do RJAT, e os princípios da celeridade e simplicidade processuais, a que se refere o artigo 29.º, n.º 2, do RJAT, foi por despacho de 08-09-2024, decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas.

## **II. Síntese da posição das Partes:**

### **1. Da Requerente**

Os argumentos apresentados no PPA, sublinham o seguinte:

Em concreto, estão em causa despesas com estacionamento e portagens associados a viaturas ligeiras de passageiros.

A Requerente terá procedido, no dia 28 de junho de 2019 e no dia 30 de julho de 2020, à entrega das declarações de rendimentos “Modelo 22” de IRC com referência aos períodos de tributação de 2018 e 2019.

Segundo esta, no âmbito de uma revisão interna de procedimentos, concluiu que aquando do apuramento das suas tributações autónomas nos períodos de tributação em causa, no âmbito dos gastos respeitantes a portagens e estacionamento, foi cometido um erro – na medida em que sujeitou indevidamente estes encargos a tributação autónoma. É entendimento da Requerente que, na medida em que os aludidos encargos respeitam a portagens e estacionamentos, não preenchem a hipótese legal da tributação autónoma prevista no artigo 88.º do Código do IRC.

Assim, considerou que se impunha a anulação parcial dos atos tributários ora em apreço, por forma a corrigir o montante de tributação autónoma apurado e pago, particularmente, não se sujeitando a tributação autónoma os encargos incorridos com a utilização de portagens e estacionamentos.

Nessa senda, a Requerente apresentou o competente pedido de revisão do ato tributário, relativamente às mencionadas liquidações de IRC respeitante aos períodos de tributação de 2018 e 2019, a fim de solicitar a devida correção.

Não obstante, com data de 22-12-2023, veio a Requerente a ser notificada da decisão final de indeferimento total da sua pretensão, reiterando assim o teor do projeto de decisão anteriormente notificado. No aludido projeto de decisão, para além de infirmar a argumentação jurídica aduzida pela Requerente, a AT invoca que os valores apurados a título de despesas com portagens e estacionamento sujeitos a tributação autónoma, não se podem considerar demonstrados, dada a invocada ausência de documentação de suporte.

De acordo com a Requerente, o procedimento terá sido instruído com um relevante acervo documental, a saber: declaração de rendimentos (Modelo 22) do IRC com referência ao período de tributação de 2018; declaração de rendimentos (Modelo 22) do IRC com referência ao período de tributação de 2019; detalhe de tributação autónoma referente ao período de tributação de 2018 e de 2019; e detalhe da tributação autónoma suportada com base nos encargos referentes a portagens e estacionamento nos períodos de tributação de 2018 e 2019.

Mais do que isso, e como resulta do pedido de revisão do ato tributário, a Requerente terá invocado expressamente perante a AT que, em consonância com o princípio da cooperação consagrado no artigo 59.º da LGT e no artigo 48.º do CPPT, se encontrava à inteira disposição para facultar todos os elementos adicionais considerados relevantes para a análise da matéria em apreço. Ainda assim, no projeto de decisão, a AT conclui pela ausência de documentação de suporte, sem explicitar quais os elementos ou documentos que, em seu entender, seriam necessários e suficientes para o efeito.

Com o ensejo de participar na formação da decisão definitiva, para o que exerceu o seu direito de audição prévia com o intuito de clarificar os aspetos suscitados pela AT, a Requerente terá juntado ao procedimento os balancetes dos períodos de tributação de 2018 e 2019, os extratos contabilísticos das rubricas relativas aos encargos suportados com portagens e estacionamento, bem como os documentos de suporte aos referidos encargos.

Através deste procedimento, a Requerente pretendeu evidenciar os gastos desta natureza, separados por ano, demonstrando ainda quais dos mesmos foram sujeitos a tributação autónoma. No entanto, como se disse, veio a Requerente a ser notificada da decisão final da revisão oficiosa, constatando-se o indeferimento total da sua pretensão.

Ora, afirma a Requerente que a mesma padece simultaneamente de erro nos pressupostos de facto e erro nos pressupostos de direito – o que tudo implica a sua anulação, bem como a das

liquidações que lhe subjazem, e bem assim, que a questão jurídica em causa nos presentes autos foi já resolvida pela jurisprudência, de forma reiterada, a favor da sua pretensão.

Ora, é entendimento da Requerente que não pode considerar-se que tais encargos se assumam como “*encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros*” na aceção dos n.ºs 3 e 5 do artigo 88.º do Código do IRC, “*(...) Repare-se que a lei apenas se refere aos encargos suportados com viaturas ligeiras de passageiros e inerentes às mesmas – designadamente, combustíveis e reparações. Diversamente, os encargos com portagens e estacionamento, (i) não são encargos específicos de viaturas ligeiras de passageiros, (ii) não são indissociáveis de viaturas ligeiras de passageiros e (iii) constituem encargos com a obtenção do direito de passagem e estacionamento. Com efeito, os custos com a utilização de portagens não constituem um encargo da viatura, antes se traduzem no pagamento de uma taxa devida pela utilização de um bem do domínio público que são as autoestradas (ainda que sujeitas a concessão por parte do Estado). Assim, a portagem assume-se como uma taxa de acesso a um serviço público e a um bem do domínio público (ainda que concessionado a terceiros), não devendo ser tida como um custo, neste caso, inerente a viaturas ligeiras de passageiros. Do mesmo modo, os encargos com a utilização de estacionamento não consubstanciam encargos intrínsecos a viaturas ligeiras de passageiros, assumindo-se antes como a remuneração de um serviço de acesso a uma zona pública ou privada, que presta um serviço, através do pagamento de uma tarifa*”.

Acrescentando que, os encargos com portagens e estacionamento não são encargos específicos com tal tipo de viaturas, nem sequer se assumem como indissociáveis das mesmas, mas como encargos com a obtenção do direito de passagem e de estacionamento, respetivamente, em zonas concessionadas e/ou em zonas de acesso reservado, não preenchendo a hipótese legal da tributação autónoma prevista no artigo 88.º do Código do IRC.

Ainda de acordo com a Requerente, em contraponto, a lei concretiza o que deve ser considerado como “*encargos relacionados com viaturas*”, estabelecendo no n.º 5 do artigo 88.º do Código do IRC que “*Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização*”.

(...) *“Daquele preceito resulta, assim, que aqueles encargos se referem (i) a despesas com o funcionamento, designadamente despesas com combustíveis, manutenções ou reparações, (ii) “encargos relacionados com viaturas”, com a titularidade ou posse das viaturas ligeiras de passageiros, nomeadamente despesas com reintegrações, rendas ou alugueres, e (iii) a despesas relacionadas com a circulação legal das viaturas ligeiras de passageiros, designadamente seguros e impostos.*

*Ora, verifica-se que os encargos com portagens e estacionamento não têm cabimento nas supracitadas despesas, na medida em que não são despesas relacionadas com o funcionamento, com a titularidade ou com a regular/legal circulação das viaturas. Sendo certo que se trata de um elenco exemplificativo, não pode ignorar-se, contudo, que o legislador teve a preocupação de enunciar e delimitar que a tributação em questão tem por objeto, exclusivamente, os “encargos relacionados com viaturas”.*

A Requerente considera igualmente que tal leitura não encontra respaldo na letra nem no espírito da lei, e que sendo o artigo 88.º do Código do IRC uma norma de incidência – pois determina a sujeição a imposto de determinadas realidades – deve ter um grau mínimo de determinabilidade, sob pena de violação dos princípios da legalidade e tipicidade que enformam todo o sistema tributário, sendo este entendimento sufragado pela própria Jurisprudência<sup>1</sup>, referindo-se que: *“O regime jurídico estabelecido no artigo 41.º, n.º 4 do CIRC (na redação introduzida pela Lei n.º 39-B/94, de 27-12 – Lei do Orçamento de Estado para o ano de 1995), não se aplica às despesas realizadas no exercício da atividade do sujeito passivo com portagens e estacionamento, quer porque o legislador aí as não identificou expressamente, quer porque os critérios de interpretação consagrados no artigo 9.º do Código Civil obstam a que se faça essa inclusão por via da expressão “designadamente” constante do mesmo preceito”.*

---

<sup>1</sup> Por todos, cfr. a jurisprudência aqui seguida pelo Requerente – mormente do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), acórdãos de 11/03/2021, de 29/04/2021, de 17/02/2022 e de 31.03.2022, proferidos, respetivamente, no âmbito dos processos n.º 2303/11.0BEPRT, n.º 519/06.3BEPRT, n.º 2113/08.1BEPRT, e n.º 635/09. Cita também o entendimento do Tribunal Central Administrativo Sul que: *“O regime jurídico estabelecido no artigo 41.º, n.º 4 do CIRC (na redação introduzida pela Lei n.º 39-B/94, de 27-12 – Lei do Orçamento de Estado para o ano de 1995), não se aplica às despesas realizadas no exercício da atividade do sujeito passivo com portagens e estacionamento, quer porque o legislador aí as não identificou expressamente, quer porque os critérios de interpretação consagrados no artigo 9.º do Código Civil obstam a que se faça essa inclusão por via da expressão “designadamente” constante do mesmo preceito”.*

---

Refere a Requerente que se tratou, nas decisões em apreço, de apreciar se as despesas com portagens e estacionamento, mesmo que realizadas no âmbito da atividade da empresa, seriam dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, por tais despesas serem, nos termos do n.º 4 do artigo 41.º do Código do IRC (na redação vigente à data dos factos), assimiláveis a “*encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros*”. A esse respeito, veio o Tribunal a entender que “*(...) as referidas despesas (...) devem ser entendidas como não estando abrangidas no âmbito de aplicação daquela norma ou, se preferirmos, entendemos que o regime jurídico emergente do n.º 4 do artigo 41.º do CIRC não lhes é aplicável*”.

Acrescenta o Tribunal que: “*(...) a semelhança entre a natureza dos encargos previstos na norma e os demais encargos comprovados e que se ofereçam como suscetíveis de ser fiscalmente relevantes para efeitos de aplicação do regime consagrado no n.º 4, do artigo 41.º do CIRC só pode radicar no nexo de causalidade necessário e direto entre a viatura enquanto bem da empresa e o encargo suportado. É, se bem vemos, para esse elemento primário, para essa ligação direta, necessária, intrínseca e física - através do bem em si mesmo considerado ou através do contrato que subjaz ao encargo – que os exemplos adiantados pelo legislador no n.º 4 do preceito nos remetem (reparações, amortizações, seguros, rendas, alugueres e combustível) e esse nexo físico ou contratual não é encontrado nos encargos de estacionamento e de portagens.*”

E continua a citar Jurisprudência: “*(...) estas despesas com estacionamento e portagens, embora no caso não concorram para a determinação do lucro tributável porque não estavam devidamente documentadas (...) não são sujeitas a tributação autónoma, pois que este tipo de encargos não se subsumem aos encargos-tipo a que faz alusão o n.º 4 do artigo 81.º do CIRC, aliás, se o legislador entendesse fazer, teria feito aquando da alteração introduzida com a Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 e pelo DL n.º 198/2001, de 3/7 (...) sendo as respetivas correções e liquidações, provenientes da aplicação da tributação autónoma, anuladas por vício de violação de lei.*”

“*Já as despesas com portagens, estacionamento e parques de estacionamento, essas, embora de algum modo relacionadas com veículos, não ostentam uma ligação com estes em que se surpreenda uma natureza idêntica ou análoga às subjacentes às espécies de despesas enunciadas no n.º 5 do artigo 81º do CIRC (redação em 2008). Na verdade, estão diretamente*

---

*relacionadas com utilizações concretas e determinadas, situadas e situáveis no tempo, de determinado veículo, enquanto as despesas ali enunciadas não têm tal relação, antes se podem reportar difusamente à utilização do veículo, quer quanto ao tempo quer quanto ao modo”. (...) “Aliás, precisamente porque se reportam a factos concretos situados no tempo e no espaço, as despesas com portagens e estacionamento são suscetíveis de uma apreciação, caso a caso, sobre se foram efetivamente feitas para fins da empresa ou não, o que dá sentido material à sua exclusão dessa tributação cega em que consiste a tributação autónoma sub judicio”.*

A Requerente recorda ainda o elemento histórico invocado na jurisprudência quanto às normas que estabelecem a tributação autónoma: *“Antes do recurso, pelo legislador, à tributação autónoma ora sub judicio, o tellos da dissuasão do abuso do registo de despesas quejandas com automóveis ligeiros, só formalmente imputadas aos fins empresariais, era prosseguido mediante a aplicação de um limite percentual à dedutibilidade dessas despesas. Assim, o artigo 41º nº 4 do CIRC, na redação dada pela lei nº 39-B/94 de 27 de Dezembro, limitava a 20% a dedutibilidade das despesas «com viaturas ligeiros de passageiros, designadamente reintegrações, rendas ou alugueres, seguros, reparações e combustível». Quando optou por prosseguir o mesmo fim mediante tributação autónoma das despesas (artigo 81º nºs 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”(...)“Também este elemento histórico aponta para a exclusão das despesas sub judicio, da tributação autónoma prevista no artigo 81º nºs 3 e 5 do CIRC.”*

Refere que vai nesse sentido também a jurisprudência arbitral tributária acolhida no processo n.º 138/2022- T: *“(...) as despesas com portagens, estacionamento e parques de estacionamento não se enquadram no artigo 88.º n.º 3 do Código do IRC (...).»*

E finaliza *“Com efeito, a Jurisprudência mais recente não só reitera a argumentação que já vem sendo sufragada – e que a Requerente, em sede de revisão oficiosa, adequadamente citou – como ainda se refere expressa e diretamente à questão da tributação autónoma, concluindo pela não sujeição dos encargos com portagens e estacionamento a tributação*

---

*autónoma*". Assim, reitera a Requerente que os mencionados encargos com portagens e estacionamento não integram nem podem integrar a hipótese legal dos n.ºs 3 e 5 do artigo 88.º do Código do IRC, pelo que não deviam ter sido sujeitos a tributação autónoma, conforme veio erradamente a suceder.

### **Da Requerida**

Sintetizam-se os argumentos apresentados na Resposta pela Requerida:

Em causa nos presentes autos está a aplicação da tributação autónoma prevista no n.º 3 e n.º 5 do artigo 88.º do CIRC às despesas suportadas com estacionamento e portagens de viaturas ligeiras de passageiros.

A Requerente entende que as referidas despesas não estão sujeitas a tributação autónoma, por não se encontrarem abrangidas pelo aludido normativo legal, invocando para o efeito vária jurisprudência que se pronunciou sobre esta matéria.

A Requerida defende que a Requerente não fez a demonstração dos factos cujo ónus lhe incumbe relativamente às importâncias que sujeitou a tributação autónoma por forma a concluir-se que as mesmas incluíram, para além das demais despesas que aqui não estão em discussão e que são devidas, também as despesas ora controvertidas nos montantes peticionados.

De acordo com a Requerida, considerando os argumentos de facto apresentados pela Requerente para sustentar o seu pedido, considera-se que não ficaram provados os seguintes factos: “A *Requerente suportou, em 2018, encargos com portagens e estacionamento no valor de € 14.171,69*” (...) *A Requerente suportou, em 2019, encargos com portagens e estacionamento no valor de € 18.478,17.*”

E alega que com o exercício do seu direito de audição a Requerente reuniu mais documentação, não logrando, ainda assim, alterar o sentido da decisão que a final indeferiu o seu pedido.

Em suma, entende que a Requerente não logrou demonstrar o “*quantum*” que sujeitou a tributação autónoma a título de despesas com estacionamento e portagens de veículos ligeiros de passageiros para efeitos da anulação ora pretendida.

Quanto ao direito, e não obstante a jurisprudência invocada pela Requerente, a Requerida trás à colação o recente acórdão do Pleno do Contencioso Tributário do STA, o qual fixou jurisprudência quanto à matéria ora em discussão, o que veremos mais à frente.

Prosseguindo, quanto ao direito, reitera tudo quanto referiu em sede de revisão oficiosa, remetendo-se para o teor da informação que serviu de fundamento ao projeto de indeferimento notificado à Requerente para efeitos de exercício do correspondente direito de audição prévia.

Trás também à colação a recente decisão arbitral, de 14-06-2024, proferida no processo n.º 693/2023-T, transcrevendo o respetivo sumário: “*SUMÁRIO*

*I. Embora os acórdãos de uniformização de jurisprudência não sejam vinculativos, perante uma mesma situação fáctica e igual enquadramento legal, não existem razões especiais que justifiquem ou imponham o afastamento de posição diversa da que foi acolhida no acórdão uniformizador, sob pena de se pôr em causa os valores da segurança e da certeza jurídica;*

*II. As despesas com estacionamento e portagens de viaturas ligeiras de passageiros são de qualificar como relacionadas com as viaturas e estão sujeitas a tributação autónoma nos termos dos n.ºs 3 e 5 do artigo 88.º do CIRC”.*

Sublinha a Requerida que em causa está, justamente, o recente acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 23-05-2024, prolatado no processo n.º 183/23.1BALS (com origem no processo n.º 51/2023- T do CAAD) o qual transitou em julgado a 06-06-2024. Naquele, os Juízes que compõem o Pleno da Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo, fixaram jurisprudência no sentido de que os encargos incorridos 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 da Lei n.º 82- C/2014, de 31 de Dezembro.

Relativamente ao teor do acórdão do STA que fixou jurisprudência sobre a matéria de direito em discussão nos presentes autos, a Requerida entende ser aplicável à factualidade controvertida não podendo deixar de ser acolhida pelo Tribunal Arbitral.

Conclui, assim, a AT, face a todo o exposto, que deve a sua pretensão ser totalmente indeferida por falta de sustentação nos factos e no direito.

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à luz do preceituado nos artigos 2.º n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT) e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

### **V. MATÉRIA DE FACTO**

#### **V.1. Factos provados:**

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

- A. A Requerente é um Agrupamento Complementar de Empresas cujo objeto social se consubstancia na prestação, a cada uma das agrupadas, de serviços de consultoria, conceção, desenvolvimento, implementação e execução de soluções e processos nos domínios dos sistemas de informação, recursos humanos, gestão financeira, negociação, compras e logística, marketing, instalação e equipamentos, controlo de gestão, entre outras.
- B. A Requerente procedeu, no dia 28 de junho de 2019 e no dia 30 de julho de 2020, à entrega das declarações de rendimentos “Modelo 22” de IRC com referência aos períodos de tributação de 2018 e 2019, as quais se juntam enquanto Documento n.º 1 e Documento n.º 2.
- C. Em 28-06-2019, a Requerente submeteu a Declaração Modelo 22 IRC, relativamente ao período de 2018, a qual deu azo à liquidação de IRC n.º 2019..., de 31-07-2019.
- D. No campo 365 do quadro 10 da referida declaração de rendimentos, foi inscrito o montante global de € 162.837,52, referente à tributação autónoma apurada no período em questão – cfr. declaração junta aos autos.
- E. Em 30-07-2020, a Requerente submeteu a Declaração Modelo 22 IRC, relativamente ao período de 2019, a qual deu azo à liquidação de IRC n.º 2020..., de 12-08-2020.

F. No campo 365 do quadro 10 da referida declaração de rendimentos, foi inscrito o montante global de € 189.856,50, referente à tributação autónoma apurada no período em questão – cfr. declaração junta aos autos.

## **V. 2. Factos não provados:**

Com relevo para a decisão da causa, não existem factos que não tenham ficado provados.

## **V. 3. Fundamentação da fixação da matéria de facto:**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Assim, 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 (cfr. o artigo 596.º, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos com o PPA, e no PA - todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos - e, bem assim, no consenso das partes.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º n.º 7, do CPPT (aqui aplicável por força do disposto no artigo 29.º n.º 1, alínea a), do RJAT), a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **VI. DO DIREITO**

### **A questão a decidir:**

Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão a decidir respeita à apreciação da legalidade das tributações autónomas de encargos com portagens e

estacionamentos de viaturas ligeiras de passageiros, relativas aos períodos de tributação de 2018 e 2019, bem como da decisão do pedido de revisão oficiosa que indeferiu expressamente o pedido de anulação dos autos de autoliquidação.

A Requerente pede a anulação parcial daquelas liquidações, na parte ora controvertida, invocando o vício de violação de lei, com a conseqüente restituição de imposto que entende ter pago em excesso. A Requerida, por sua vez, entende que os atos tributários em crise consubstanciam uma correta aplicação do direito aos factos devendo, como tal, manter-se na ordem jurídica.

Importa, pois, saber se os encargos suportados pela Requerente respeitantes a portagens e estacionamentos associados às viaturas ligeiras de passageiros se enquadram nos n.ºs 3 e 5 do artigo 88.º do CIRC, encontrando-se, por conseguinte, sujeitos a tributação autónoma.

Cumprе apreciar e decidir.

As taxas das tributações autónomas sobre as despesas relacionadas com viaturas ligeiras de passageiros e mercadorias, encontram-se reguladas no artigo 88.º do CIRC, e com interesse para os autos, à data da tributação, dispunham os n.ºs 3 e 5 do artigo 88.º do 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 motocicletos, às seguintes taxas: a) 10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a 27 500 €; b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 27 500 € e inferior a 35 000 €; c) 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 35 000 €. (...)*

*5 — Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletos, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização".*

---

Nas palavras de Rui Morais<sup>2</sup> "o objetivo terá sido o de tentar evitar que, através dessas despesas, "o sujeito passivo utilize para fins não empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis (...); ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que seriam devidos por estes (...). A realização de tais despesas implica um encargo fiscal adicional para quem nelas incorre porque a lei supõe que, assim, outra pessoa deixa de pagar imposto."

Segundo a Requerente, não obstante o caráter aberto da norma prevista no n.º 5 do artigo 88.º, a exemplificação dos encargos serve para limitar a consideração dos encargos tributáveis à mesma ou idêntica natureza, e que relevam de uma relação com o veículo, ao menos, análoga à que ocorre nas despesas expressamente enunciadas no n.º 5 do artigo 88.º do CIRC.

E no tocante à matéria em análise, a jurisprudência<sup>3</sup> sumariada, vinha no sentido de que: "(...) considerando o princípio da legalidade na determinação da incidência dos impostos, não obstante o caráter aberto da norma prevista no n.º 5 do artigo 88.º, a exemplificação dos encargos serve para limitar a consideração dos encargos tributáveis à mesma ou análoga natureza dos encargos exemplificativos(...)" e "Considerando os exemplos de encargos previstos no n.º 5 do artigo 88.º do Código do IRC, constata-se que o legislador estabeleceu que os encargos objeto de tributação autónoma deverão ser aqueles que relevam de uma relação com o veículo, ao menos, análoga à que ocorre nas despesas expressamente enunciadas no n.º 5. Na verdade, as despesas com portagens, estacionamento e parques de estacionamento estão diretamente relacionadas com as utilizações concretas e determinadas, situadas e situáveis no tempo, de determinado veículo, enquanto as despesas ali enunciadas não têm tal relação, antes se podem reportar difusamente à utilização do veículo, quer quanto ao tempo quer quanto ao modo".

A questão não é fácil e resultou em contradição manifesta entre a decisão arbitral proferida pelo Tribunal Arbitral do CAAD no processo n.º 51/2023-T – decisão recorrida –, e a decisão arbitral

---

<sup>2</sup> Sobre o IRS, Almedina, Coimbra, 3.ª edição, 2014, pág. 172.

<sup>3</sup> Acórdãos do TCAN de 11/03/2021, de 29/04/2021, de 17/02/2022 e de 31/03/2022, proferidos no âmbito dos processos n.º 2303/11.0BEPRT, n.º 519/06.3BEPRT, n.º 2113/08.1BEPRT, e n.º 635/09, Acórdãos do TCAS de 03-02-2017 e de 05-03-2020, proferidos nos processos n.ºs 0955/15 e 2863/09.5 BCLSB, e a decisão arbitral Proc. n.º 138/2022-T, do CAAD.

---

prolatada no processo n.º 138/2022-T – decisão fundamento no âmbito de recente Acórdão do STA, que veio uniformizar a referida jurisprudência.

De acordo com a decisão arbitral recorrida, proferida no processo n.º 51/2023-T *”Não se afigura razoável, assim, que, no vigor da argumentação, se pretenda: a) que as portagens e os estacionamento não são uma realidade comum, constante, e incindível da utilização corrente de viaturas ligeiras de passageiros; b) que uma norma que está expressa e indubitavelmente formulada em termos de enumeração aberta, exemplificativa, incluindo um “nomeadamente” inserido antes de uma exemplificação, seja lida como uma tipificação fechada, um ‘numerus clausus’.”*

*”É verdade que, como se argumenta na fundamentação da decisão arbitral no Proc. n.º 138/2022-T do CAAD, essa exemplificação foi perdurando nas sucessivas versões que antecederam aquela que vigorava no período de referência como art.º 88.º, 5 do CIRC, e nunca se incluiu expressamente a alusão a portagens e estacionamento – mas o argumento é, se atentarmos bem nele, reversível: a) nas sucessivas versões também nunca se aboliu o “nomeadamente”, retirando o carácter ostensivamente exemplificativo da norma – quando essa abolição poderia ter acontecido; b) jamais é conclusivo qualquer argumento de inclusão ou exclusão, não-inclusão ou não-exclusão, de um item numa lista aberta e meramente exemplificativa”.*

A questão controvertida encontra-se hoje resolvida pelo Pleno da Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 0183/23.1BALSB que fixou jurisprudência no sentido de que os encargos incorridos com taxas de portagens e taxas ou preços de estacionamento são de qualificar como “relacionadas com” as viaturas ligeiras de passageiros, para efeitos de tributação autónoma nos termos do disposto no artigo 88.º n.º 3, alíneas a) a c), e n.º 5 do CIRC<sup>4</sup>.

Aí se pode ler que *“(…) 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*

---

<sup>4</sup> Cfr. alteração ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, introduzida pelo artigo 2.º da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro.

---

*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 nexos 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. (...) 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 por 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."*

De notar os votos de vencido da Senhora Conselheira Isabel Marques da Silva e dos Senhores Conselheiros Nuno Bastos e Gustavo Lopes Courinha, dos quais resulta patente a falta de unanimidade do Pleno de Juízes quanto ao sentido da decisão.

Porquanto estamos perante uma mesma situação de facto – tributação autónoma das despesas com portagens e estacionamentos; e de direito – saber se as despesas com portagens e estacionamentos são de qualificar como relacionadas com as viaturas de ligeiros de passageiros para efeitos de tributação autónoma previstas nos termos conjugados dos n.ºs 3 e 5 do artigo 88.º do CIRC – *"não se vislumbrando razões ou circunstâncias fácticas especiais ou novos argumentos jurídicos que justifiquem o afastamento da jurisprudência uniformizadora, sob pena de se por em causa a unidade, coerência, segurança e certeza do nosso ordenamento jurídico"*<sup>5</sup>; e porquanto a jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, *máxime* do Supremo Tribunal Administrativo (6 Acórdãos do STJ de 14/05/2009, 12/05/2016, 24-05-2022 proferidos, respetivamente, nos processos n.ºs 218/09.OYFLSB, 984/14.4 TBPTL e 1562/17.9T8PVZ), sustenta que o julgador não se deve afastar da jurisprudência uniformizada<sup>6</sup> *"a ser assim, a Uniformização de Jurisprudência seria um instituto criado pelo legislador sem qualquer utilidade, na medida em que a controvérsia jurisprudencial que antes existia continuaria a existir nos mesmos termos, com prejuízo para a segurança jurídica e igualdade de tratamento (valores que são, de algum modo, postos em crise quando existe grande divisão na jurisprudência acerca da mesma questão de direito e que a uniformização de jurisprudência pretende salvaguardar.(...)"*, este Tribunal Arbitral acolhe a jurisprudência uniformizada do STA, *supra* citada, no sentido de considerar as despesas com estacionamentos e portagens como estando relacionadas com as viaturas ligeiras de passageiros, encontrando-se sujeitas a tributação autónoma nos termos do disposto nos n.ºs 3 e 5 do artigo 88.º do CIRC.

Termos em que se julga improcedente o PPA.

## VII. DECISÃO

<sup>5</sup> Cfr. decisão arbitral do CAAD no processo 693/2023-T.

<sup>6</sup> Cfr. decisão arbitral do CAAD no processo 693/2023-T.

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral:

Julgar improcedente o pedido de ilegalidade dos atos de autoliquidação de IRC, referentes aos períodos de 2018 e 2019, devendo os mesmos manter-se na ordem jurídica, e consequentemente, mantida a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa quanto a estes.

### **VIII. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º e 306.º, do Código do Processo Civil (CPC) e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1 alíneas a) e e), do RJAT, e 3.º, n.ºs 2 e 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixar ao processo o valor de € 32.649,86 (trinta e dois mil, seiscentos e quarenta e nove euros e oitenta e seis cêntimos), atendendo ao valor económico aferido pelo montante da liquidação de imposto impugnada.

### **IX. CUSTAS**

Nos termos dos artigos 12.º e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigos 2.º e 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas, em € 1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, imputáveis à Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de outubro de 2024

A Árbitra

Alexandra Iglésias

Texto elaborado em computador. A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.