

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 740/2024-T**

**Tema: IRC – Tributação autónoma – Encargos suportados com portagens e estacionamento – Tributação real e Capacidade Contributiva**

## SUMÁRIO

1. As despesas com portagens, estacionamentos e parques de estacionamento, devem ser consideradas como sujeitas a tributação autónoma, nos termos e para os efeitos do artigo 88.º, n.º s 3 e 5, do CIRC.
2. 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 pelo que as disposições legais referidas não põem em causa os princípios da tributação pelo rendimento real e da capacidade contributiva.

## DECISÃO ARBITRAL

O árbitro designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 1 de agosto de 2024, Marisa Almeida Araújo, decide o seguinte:

### I. RELATÓRIO

**A..., UNIPESSOAL, LDA.,** sociedade comercial unipessoal por quotas com sede em Rua ..., n.os ... e ..., ... ..., Oeiras, titular no Número único de Identificação de Pessoa Coletiva e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial ..., de ora em diante designada por “Requerente”, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia

1.

arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, bem como dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, na redação vigente.

A Requerente pretende que seja apreciada a legalidade dos atos tributários plasmados nas declarações Modelo 22 n.os ... e ..., referentes aos exercícios de 2019 e 2020, das quais resultou o montante total a pagar de 58.807,23 EUR, a título de tributações autónomas, com encargos relativos a portagens e estacionamento, bem como da decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa n.º ...2023... e a consequente anulação, com as devidas consequências legais, mormente o reembolso dos montantes pagos e juros indemnizatórios.

É demandada a **Autoridade Tributária e Aduaneira**, doravante também designada por “Requerida” ou “AT”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 6 de junho de 2024 e aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 7 de junho de 2024 e, de seguida, notificado à AT.

Nos termos do disposto no artigo 5.º, n.º 3, alínea a), do artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, na redação vigente, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou o árbitro aqui signatário, que comunicou a aceitação do encargo.

Em 25 de julho de 2024, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 13 de agosto de 2024.

A Requerida defendeu-se por impugnação em 13 de setembro de 2024, pugnando pela absolvição dos pedidos.

Em 16 de setembro de 2024 a Requerida juntou aos autos o respetivo processo administrativo.

Em 2 de outubro de 2024 a Requerente apresentou requerimento com exercício do contraditório relativamente à Resposta apresentada pela AT tendo a Requerida apresentada posição, pugnando pelo desentranhamento da peça processual.

A Requerente tomou posição quanto ao pedido de desentranhamento em 15 de outubro de 2024, pugnando pela sua improcedência.

Em 1 de abril de 2025 foi dispensada a reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT e as partes foram convidadas a apresentar alegações finais escritas.

A Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações em 5 de maio de 2025.

### **POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente alega, sumariamente, que é uma sociedade comercial unipessoal por quotas de Direito português inserida no grupo multinacional B... (“GRUPO B...”).

Que os atos de autoliquidação de IRC objeto dos presentes autos resultam do preenchimento e submissão das declarações Modelo 22 referentes aos exercícios de 2019 e 2020 e, nos exercícios em causa procedeu à entrega das suas declarações Modelo 22 – às quais foram atribuídos os n.os ... e ...-, tendo declarado, no campo 365 do quadro 10 daquelas declarações, o montante global de 1.121.480,66 EUR [578.941,43 EUR (quanto ao exercício de 2019) e 542.539,23 EUR (quanto ao exercício de 2020)], a título de tributações autónomas.

Da declaração Modelo 22 entregue por referência ao exercício de 2019 resultou o montante total de imposto a recuperar de 2.063.769,57 EUR e da declaração Modelo 22 entregue por referência ao exercício de 2020 resultou o montante total de imposto a pagar de 114.865,15 EUR tendo a Requerente procedido ao pagamento integral do montante de imposto autoliquidado.

Acrescenta que, no âmbito da sua atividade comercial, utilizou viaturas ligeiras de

---

passageiros e de mercadorias, tendo, por via disso, nos exercícios em referência, suportado encargos com portagens e estacionamento, no montante global de 589.720,62 EUR.

A 28 de dezembro de 2023, por não se conformar com os atos tributários, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa, em sede do qual peticionou a anulação (parcial) daqueles atos tributários, na parte referente à tributação autónoma das despesas com portagens e estacionamento e, a 12 de fevereiro de 2024, a Requerente foi notificada do projeto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa em que a AT, em síntese, alega que, os encargos com portagens e estacionamento consubstanciam despesas relacionadas com viaturas ligeiras (de passageiros e mercadorias), pelo que, assumindo o elenco do artigo 88.º, n.º 5, do CIRC carácter meramente exemplificativo, tais despesas estão sujeitas a tributação autónoma em sede de IRC, nos termos do artigo 88.º, n.os 3, do CIRC.

A Requerente não se conforma com os atos tributários e decisório sub judice, motivo pelo qual apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral, considerando, sumariamente que, estão verificados, por um lado, todos os pressupostos legais ínsitos no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, determinantes da revisão oficiosa dos atos tributários sub judice, concluindo que, o pedido de revisão oficiosa sido apresentado no dia 28 de dezembro de 2023, resulta inequívoca e manifesta a respetiva tempestividade.

Por outro lado, uma vez que os atos tributários sub judice foram praticados, segundo a Requerente, em clara violação do regime ínsito no artigo 88.º n.os 3 e 5, do CIRC, C, sendo a sua preterição atentatória do direito de propriedade privada da Requerente e, bem assim, do princípio da tributação pelo lucro real previsto no artigo 104.º, n.º 2, da CRP.

Conclui a Requerente que resulta inequívoco e manifesto que os atos tributários sub judice – para além de desconformes ao Direito nacional –, ao terem sido emitidos no estrito cumprimento das orientações emitidas pela Autoridade Tributária, padecerão de erro imputável aos serviços tributários, podendo, por isso, ser objeto de pedido de revisão oficiosa no prazo alargado de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT. 49.º Tudo ponderado, necessariamente se conclui a Requerente pela aplicabilidade do disposto no artigo 78.º, n.º 1, in fine, da LGT, tendo o pedido de revisão oficiosa na origem dos presentes autos sido tempestivamente apresentado e existindo erro imputável aos serviços tributários, revelando-se, por conseguinte, ilegal a sua decisão de indeferimento.

Por outro lado,

Entende a Requerente, explanando o contexto histórico das tributações autónomas, que o facto tributário na origem da sujeição a tributação autónoma é a realização da despesa. Deste modo, o artigo 88.º, n.º 3, do CIRC constitui uma verdadeira norma de incidência tributária pelo que conclui que a tributação autónoma, apesar de estar regulada em sede de IRC, não só configura um imposto autónomo e com fundamentos distintos, como apresenta como facto tributário a realização de despesas e, de entre estas, encargos relacionados com veículos.

Entende a Requerente que as despesas com portagens não constituem um encargo do veículo per se, correspondendo antes ao pagamento de taxas como contrapartida pela fruição de bens públicos (em concreto, as autoestradas). Nesta medida, as portagens consubstanciam taxas de acesso a um serviço público (e a um bem do domínio público) concreto e delimitado no tempo, não devendo, por isso, ser consideradas despesas inerentes à utilização contínua da viatura.

De igual forma, os encargos com estacionamento não constituem encargos intrínsecos às viaturas, consistindo antes na remuneração de um específico serviço de acesso a uma zona pública ou privada. Por conseguinte, entende a Requerente que estas despesas não devem ser sujeitas a tributação autónoma em sede de IRC, uma vez que, por um lado, os encargos com portagens e estacionamento estão relacionados com a utilização dos veículos em situações concretas e circunscritas no tempo, enquanto, por outro, o elenco previsto no artigo 88.º, n.º 5, do CIRC reporta-se a encargos que estão ligados ao veículo, mas com base numa sua utilização dispersa e contínua.

Deste modo, em última análise, conclui a Requerente que a Autoridade Tributária, ao sujeitar a tributação autónoma em sede de IRC realidades não abrangidas pelas normas de incidência, exerce o poder legislativo que lhe está constitucionalmente vedado, em clara violação do princípio da legalidade, quer na sua vertente orgânica, quer na sua vertente material, previstos respetivamente nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2, da CRP.

Acrescenta ainda a Requerente que a Autoridade Tributária fez impender sobre a Requerente um encargo tributário totalmente desconexo do rendimento por si efetivamente auferido, tudo sem norma legal que o legitime.

Pelo exposto, peticiona a Requerente que se considere padecerem os atos tributários e

decisório sub judice de erro sobre os pressupostos de direito, por violação do princípio da tributação segundo o lucro real consagrado no artigo 104.º, n.º 2, da CRP, e, conseqüentemente, declare tais atos ilegais, anulando-os em conformidade, nos termos do artigo 163.º do CPA, tudo com as demais conseqüências legais.

### **POSIÇÃO DA REQUERIDA**

A Requerida entende, sumariamente que, relativamente a encargos que envolvem a utilização de viaturas ligeiras de passageiros elencadas no n.º 3 do art.º 88.º do CIRC mormente os relativos a despesas com portagens e estacionamento associadas à utilização daquelas viaturas, a tributação autónoma incide sobre despesas que, pela sua natureza, nomeadamente despesas suportadas que se situam numa zona cinzenta que separa aquilo que é despesa empresarial (produção) daquilo que é despesa privada (consumo), facilmente são desviadas para consumo privado, ou seja, tratam-se de encargos que podem ser propiciadores de pagamento de rendimentos camuflados, e cuja tributação autónoma permite, em última análise, reaver algum do imposto que deixou de ser pago pelo beneficiário dos rendimentos, transferindo a responsabilidade tributária deste para a esfera de quem paga esse rendimento.

Tal como todas as normas anti abuso, 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/1 da CRP).

Entende a Requerida que estão abrangidos pelas tributações autónomas os encargos dedutíveis ou não relativos a viaturas ligeiras de passageiros, apenas com a exceção dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros que sejam movidas exclusivamente a energia elétrica e dos previstos no artigo 88.º/6 do CIRC.

No seguimento, o artigo 88.º/5 enumera alguns dos encargos que se consideram

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. Quer isto dizer, segundo a Requerida, que, a definição de «encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos» não se reduz aos encargos que foram expressamente mencionados no n.º 5 daquele artigo, uma vez que a utilização do advérbio «nomeadamente» pelo legislador sempre foi entendida, quer pela Doutrina quer pela Jurisprudência, como incidindo sobre um elenco meramente exemplificativo de matérias que, por isso mesmo, comporta um leque mais alargado.

Assim, conclui a Requerida que, pese embora as portagens e estacionamento não estejam taxativamente mencionados no artigo 88.º/5 do CIRC, o facto é que estamos na presença de encargos sujeitos a tributação autónoma quando suportados relativamente às viaturas mencionadas na norma, dada a conexão inequívoca com as mesmas, sendo dedutíveis para efeitos deste imposto caso reúnam as condições previstas no artigo 23.º do respetivo código.

Neste mesmo sentido, segue a Informação Vinculativa n.º 17757/2020 emitida pela Direção de Serviços de IRC a de 2020-08-13. Os encargos suportados com portagens e estacionamento 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.

É certo que não são encargos específicos deste tipo de viaturas, pois podem igualmente ser suportados por outro tipo de veículos que não se enquadrem na classificação viaturas ligeiras de passageiros. 31.º Porém, segundo essa perspetiva, também não são específicos das viaturas ligeiras de passageiros os encargos com «depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização».

Pelo que, indubitavelmente, os encargos em apreço, encargos concernentes a estacionamento e portagens, estão direta e intrinsecamente relacionados com a utilização de viaturas dado que apenas estas são estacionadas e passam em portagens, pelo que, tratando-se de viaturas ligeiras de passageiros expressamente listadas nas alíneas a) a c) do artigo 88.º/3 do

---

CIRC, os respetivos encargos são objeto de tributação autónoma nos termos da lei. Tratam-se, analogamente, de encargos relacionados com a utilização de viaturas ligeiras de passageiros, nos termos expressamente previstos no artigo 88.º/5 do CIRC, pois que sem essa utilização dada pela Requerente (e não apenas pela sua posse ou funcionamento como parece defender a Requerente) não suportaria aqueles encargos e, conseqüentemente, não haveria sujeição a tributação autónoma, dando assim cumprimento ao fim último das mesmas, desencorajar o recurso àquele tipo de despesas.

Quanto à violação do princípio da tributação pelo rendimento real entende a Requerida que, a jurisprudência provinda do Tribunal Constitucional é absolutamente clara em afastar o cenário de violação dos princípios da tributação pelo rendimento real e da capacidade contributiva em sede de tributação autónoma. Conforme resulta do acórdão n.º 197/2016: «(...) 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 (...)».

Pugna, assim, pela improcedência dos pedidos.

As partes apresentaram alegações e, sumariamente, mantiveram as suas posições.

## **II. SANEAMENTO**

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e o processo não enferma de nulidades.

Não existe matéria de exceção que obste ao conhecimento do mérito da causa.

Cumpre, apreciar o pedido de desentranhamento do requerimento da Requerente à resposta da Requerida.

Neste âmbito cumpre apreciar que o requerimento da Requerente se cinge, sobretudo, a um exercício de interpretação de decisão jurisprudencial que a Requerida invoca na sua Resposta, não acrescentando nenhum facto novo.

Para além do tribunal não estar vinculado à interpretação e aplicação das normas que as partes suscitam, o exercício do contraditório pela Requerente, ainda que extemporâneo, é-o por antecipação já que nada obstará a que o apresentasse nas alegações.

Assim, tendo em conta o enquadramento referido, não se vislumbra qualquer violação da igualdade das partes e igualdade de armas e, o exercício em causa, antecipa discussão de questão de Direito que ambas as partes puderam exercer em sede de alegações e que, de qualquer forma, não só não vincula o Tribunal, como não altera o âmbito do seu poder de cognição já que não suscita questões (novas) de facto.

Face ao exposto, indefere-se o pedido de desentranhamento.

### **III. FUNDAMENTAÇÃO**

#### **III. I. Matéria de facto**

**A.** Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

1. A Requerente é uma sociedade comercial unipessoal por quotas de Direito português inserida no grupo multinacional B... (“GRUPO B...”).
2. Os atos de autoliquidação de IRC resultam do preenchimento e submissão das declarações Modelo 22 da Requerente, referentes aos exercícios de 2019 e 2020.
3. A Requerente procedeu à entrega das suas declarações Modelo 22 – às quais foram atribuídos os n.os ... e...–, tendo declarado, no campo 365 do quadro 10 daquelas declarações, o montante global de 1.121.480,66 EUR [578.941,43 EUR (quanto ao exercício de 2019) e 542.539,23 EUR (quanto ao exercício de 2020)], a título de tributações autónomas.

4. Da declaração Modelo 22 entregue por referência ao exercício de 2019 resultou o montante total de imposto a recuperar de 2.063.769,57 EUR.
5. Da declaração Modelo 22 entregue por referência ao exercício de 2020 resultou o montante total de imposto a pagar de 114.865,15 EUR.
6. No âmbito da sua atividade comercial, a Requerente utilizou viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias, tendo, por via disso, nos exercícios em referência, suportado encargos com portagens e estacionamento, no montante global de 589.720,62 EUR:

Exercício	Despesas com portagens e estacionamento
2019	576.469,67 EUR
2020	13.250,95 EUR
	589.720,62 EUR

7. Por referência às despesas referidas no número anterior, a Requerente despendeu, a título de tributação autónoma, o montante global de 58.807,23 EUR:

Exercício	Tributação autónoma relativa a despesas com portagens e estacionamento
2019	57.481,28 EUR
2020	1.325,95 EUR
	58.807,23 EU

8. A Requerente procedeu ao pagamento integral do montante de imposto autoliquidado.
9. A 28 de dezembro de 2023, por não se conformar com os atos tributários sub judice, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa, em sede do qual peticionou a anulação (parcial) daqueles atos tributários, na parte referente à tributação autónoma das despesas com portagens e estacionamento.
10. A 12 de fevereiro de 2024, a Requerente foi notificada do projeto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.
11. A 8 de março de 2024, a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa n.º ...2023...
12. O pedido de pronuncia arbitral foi apresentado em 6 de junho de 2024.

**B.** Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral e a sua convicção ficou formada, sobretudo, com base nas peças processuais e nos documentos juntos pelas Partes, mormente o processo administrativo.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*v.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

### **III.II. Matéria de Direito**

Tendo em conta a posição assumidas pelas partes e vertidas nas suas douts peças processuais a questão a apreciar nos presentes autos consiste em aferir da legalidade da sujeição

dos encargos com portagens e estacionamento suportados pela Requerente nos exercícios de 2019 e 2020, no montante total de 58.807,23 EUR, a tributação autónoma em sede de IRC, nos termos do artigo 88.º, n.os 3 e 5, do CIRC.

Quanto a esta questão, o tribunal adota a posição vertida em diversas decisões, mormente a que consta da decisão proferida no âmbito do processo n.º 571/2024-T, aderindo-se à respetiva fundamentação:

“[N]os n.ºs 3 e 5, do artigo 88.º, do CIRC, que dispõe o seguinte:

“(…)

*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.*

(…)”

Entende a Requerente, ao contrário da Administração Tributária, que tais despesas (com portagens, estacionamento e parques de estacionamento), não se encontram abrangidas pela dita previsão legal e, nessa medida, não devem ser sujeitas a tributação autónoma.

(…)

Para a clarificação da matéria controvertida foi o contributo fornecido pelo Supremo Tribunal Administrativo, através do acórdão do pleno proferido a 23.05.2024, no âmbito do processo n.º 183/23.1BALSB, **que uniformizou jurisprudência** nos seguintes termos:

***“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) e c), e do n.º 5, ambos do artigo 88.º do CIRC, na redação do artigo 2.º (Alteração ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro.” (sublinhado e negrito nosso)*

É certo que, os Acórdãos Uniformizadores de Jurisprudência não possuem força obrigatória geral e não vinculam os tribunais.

Porém, a lei não deixou de atribuir a estes acórdãos “*um especial relevo*”, conferindo-lhe “*implicitamente força persuasiva*”, como se constata, desde logo, “*através da função e objetivos da jurisprudência uniformizadora: o valor da segurança jurídica e a busca de soluções que potenciem o tratamento igualitário*” – António Abrantes Geraldès, in “Recursos no Novo Código do Processo Civil”, 5ª ed., Almedina, 2018, p.464. Saliente, ainda, o mesmo autor, in ob. cit., p.465, que, “*Mesmo sem valor vinculativo, a jurisprudência uniformizadora deve ser acatada pelos tribunais inferiores e até pelo próprio STJ em recursos posteriores, enquanto se mantiverem os pressupostos que a ela conduziram em determinado contexto histórico.*”

Ou seja, “*os acórdãos de uniformização de jurisprudência (AUJ), apesar de não terem força obrigatória geral, criam um precedente qualificado de carácter persuasivo, a desconsiderar apenas com fundamento em fortes razões ou especiais circunstâncias que não tenham sido suficientemente ponderadas.*” – Acórdão do STJ de 24.05.2016, relator Nuno Cameira (proc. n.º 3374/07.9TBGMR-C.G2.S1) – O aludido efeito persuasivo “*só deverá ser quebrado caso novos e decisivos argumentos, razões ou circunstâncias, não abordados no acórdão uniformizador, venham a abrir espaço a uma outra diferente solução.*” – Acórdão do STJ de 03.10.2016, relator Faria Antunes (proc. n.º 06A2334).

Tendo presente estas considerações e revertendo ao caso dos autos, o aludido acórdão uniformizador de jurisprudência (Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, proferido a 23.05.2024, no âmbito do processo n.º 183/23.1BALS) goza de natural autoridade, e não se vislumbra qualquer razão categórica para não acatarmos os seus argumentos e ensinamentos.

Nesta medida, transcrevemos os fundamentos vertidos no aludido acórdão, que acompanhamos, por, também, refletir a nossa posição quanto a esta matéria:

“*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 nexo com a viatura ligeira. Desconsiderando a propósito desses encargos, como aliás acontece com a viatura relativamente à qual, por ser ligeira, é difícil de 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 CIRC constituem normas de incidência tributária que não consagram qualquer presunção que seja passível de prova em contrário, cf. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 24.03.2021, proferido no recurso n.º 021/20.7BALS.*

***O nexo dos gastos com taxas de portagem e o preço pago pelo estacionamento com 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 viaturas 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 estreita ligação 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 conta as diferenças entre as diversas atividades seria, até por uma questão de praticabilidade, impossível identificar todos os encargos relevantes. No âmbito das tributações autónomas esta abertura do tipo justifica-se não só pelas mesmas razões de praticabilidade, mas também por razões de combate ao abuso – ideia muito presente na implementação das tributações autónomas. Se a lista fosse fechada, facilmente se criaria espaço para múltiplas despesas que, apesar de terem umnexo óbvio com as viaturas, por não estarem expressamente previstas, frustrariam a intenção do legislador ao criar a tributação autónoma, pois cairiam numa situação de não incidência.*

***A própria doutrina tem admitido de forma mais ou menos pacífica que, não obstante se verificar um domínio da tipicidade nas matérias fiscais, esta não é necessariamente fechada, especialmente nas situações mais propensas ao abuso.***

*Pode ser aventado ainda, que ao contrário do decido 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, pode não resultar, uma compressão do âmbito de abrangência da norma do n.º 3, uma vez que o legislador aí se referiu a encargos com 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 vida 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 preço pago pelo estacionamento que estariam diretamente 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 contraria, 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 perceção de um rendimento mas sobre a realização de despesas, cf. acórdão anteriormente citado.” (sublinhado e negrito nosso)*

Assim, e na esteira do aludido acórdão, uma adequada interpretação das normas em

---

apreço faz incluir no âmbito da previsão do artigo 88.º, n.ºs 3 e 5, do CIRC, os gastos com taxas de portagem e do preço pago pelo estacionamento e parques de estacionamento dos veículos ligeiros de passageiros.

Face a todo o exposto, as despesas com portagens, estacionamentos e parques de estacionamento, devem ser consideradas como sujeitas a tributação autónoma, nos termos e para os efeitos do artigo 88.º, n.ºs 3 e 5, do CIRC.

Assim sendo, falece a pretensão anulatória da Requerente o que acarreta, também, necessariamente, a improcedência da pretensão da devolução do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios.”

Quanto à alegada violação dos princípios da tributação pelo rendimento real e da capacidade contributiva em sede de tributação autónoma, segue o tribunal a decisão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016:

“(…) 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.

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 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.”

\*\*\*

Ao abrigo da proibição da prática de atos no processo inúteis e desnecessários, prevista no artigo 130.º, do CPC, subsidiariamente aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões submetidas à apreciação deste Tribunal.

#### Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

Nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1 do CPC [*ex vi* 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT], será condenada em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito.

Neste âmbito, o n.º 2 do referido artigo concretiza a expressão “**houver dado causa**”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida.

#### IV. DECISÃO

---

Nestes termos, o Tribunal Arbitral

- a) Julga totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência, absolver a Requerida do pedido
- b) Condena a Requerente no pagamento das custas do processo.

## V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **58.807,23**, indicado pela Requerente e não impugnado pela Requerida, correspondente à utilidade económica do pedido – Cfr. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”) e artigo 306.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil (“CPC”), *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

## VI. CUSTAS

Custas no montante de € **2.142,00** a cargo da Requerente, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa e CAAD, 30 de maio de 2025

O árbitro,

*Marisa Almeida Araújo*