

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 571/2024-T**

**Tema: IRC – Tributação Autónoma – Encargos Suportados com Portagens, Estacionamentos e Parques de Estacionamento –.**

## **SUMÁRIO:**

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.

## **DECISÃO ARBITRAL**

A árbitra, Susana Cristina Nascimento das Mercês de Carvalho, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído a 02.07.2024, decide o seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

1. **A...**, **S.A.**, com o número único de matrícula e de pessoa coletiva ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... .. (“**a Requerente**”), veio, em 17.04.2024, na qualidade de sociedade dominante do Grupo B..., nos termos do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“**RETGS**”) e, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“**AT**” ou “**Requerida**”), com vista (1) à declaração de ilegalidade e anulação das

1.

---

autoliquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), referentes aos exercícios de 2020 e 2021, na parte referente à tributação autónoma suportada sobre os encargos incorridos com portagens, estacionamento e parques de estacionamento, no valor global de €14.121,57 (catorze mil cento e vinte um euros e cinquenta e sete cêntimos), bem como das decisões de indeferimento tácito do recurso hierárquico autuado com o n.º ...2023... e da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023..., que tiveram como objeto os ditos atos, e (2) à restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

2. A Requerente juntou 6 (seis) documentos.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 19.04.2024 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
4. A Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a ora signatária como árbitra do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do cargo no prazo aplicável.
5. A 14.06.2024 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
6. Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído a 02.07.2024.
7. Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral a 02.07.2024 foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo (“PA”) e, querendo, requerer a produção de prova adicional.
8. No dia 16.09.2024, a Requerida apresentou a sua resposta – na qual se defendeu por impugnação –, e juntou aos autos o PA.

9. Em 18.09.2024, o Tribunal Arbitral proferiu despacho, no qual: (i) dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT; (ii) notificou as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas, no prazo simultâneo de 15 (quinze) dias; (iii) notificou a Requerente para, em idêntico prazo, proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente e à junção aos autos do respetivo comprovativo e; (iv) indicou o prazo para proferir a decisão final arbitral.

10. A Requerida e a Requerente não apresentaram alegações finais escritas.

### **I.1. ARGUMENTOS DAS PARTES**

11. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e conseqüente anulação das autoliquidações de IRC aqui em crise, invoca a Requerente, de entre o mais, o seguinte:

- a) Do ponto de vista histórico, os encargos com portagens, estacionamento e parques de estacionamento não integram, nem podem integrar, a hipótese legal contemplada no n.º 5 do artigo 88.º do Código do IRC, pois, se assim fosse, certamente teria o legislador incluído no artigo em análise uma concreta menção a esse tipo de encargos ao longo das sucessivas reformas operadas ao regime em análise;
- b) Note-se, aliás, que o legislador não se absteve de, no comando em análise, elencar os encargos que devem ser considerados como “relacionados com viaturas”, referindo-se, deste modo, apenas às despesas com combustíveis, manutenções, reparações e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização, sendo claro que os encargos com portagens, estacionamento e parques de estacionamento não se subsumem a qualquer tipo das despesas elencadas no n.º 5 do artigo 88.º do Código do IRC;
- c) Sob o ponto de vista literal e teleológico, e considerando igualmente o princípio da legalidade e as suas repercussões práticas na determinação da incidência dos impostos, não obstante o caráter aberto da norma ínsita no n.º 5 do artigo 88.º do Código do IRC,

- a verdade é que a exemplificação dos encargos visa somente limitar a consideração dos encargos tributáveis à mesma ou a análoga natureza dos encargos exemplificativos;
- d) No que ao princípio da tipicidade respeita, exige-se que a lei formal contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria tributária que lhe é reservada. Sendo certo que a norma em escrutínio constitui precisamente uma norma de incidência – na medida em que determina a sujeição a tributação autónoma de determinadas realidades – encontra-se a mesma sob a égide de um grau mínimo de determinabilidade, sob pena de violação dos princípios da legalidade e da tipicidade.
- e) Por outro lado, 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 a sujeitar a tributação autónoma deverão ser aqueles que relevam uma relação com o veículo, pelo menos, análoga à que decorre das despesas expressamente mencionadas no comando em análise, exemplificação essa, aliás, exigida pelo próprio princípio da legalidade;
- f) Encontrando-se, em face dos *supramencionados* princípios, vedada a possibilidade de extrapolação da letra da lei por forma a nela se incluírem encargos não expressamente sujeitos a tributação;
- g) Os custos com portagens não constituem um encargo do veículo *per si*, mas antes o pagamento de taxas para usufruir de bens públicos que são as autoestradas, ainda que sujeitas a concessão por parte do Estado. Neste pressuposto, a portagem constitui uma taxa de acesso a um serviço público e a um bem do domínio público, ainda que concessionado a terceiros, não devendo ser interpretado como um custo inerente à viatura ligeira de passageiros;
- h) De igual modo, os encargos com estacionamento não constituem encargos intrínsecos às viaturas, constituindo, isso sim, a remuneração de um serviço de acesso a uma zona pública ou privada que presta um serviço;

- i) Pelo que, não são estes encargos passíveis de subsunção à norma ínsita no n.º 5 do artigo 88.º do Código do IRC;
- j) Precisamente pelo facto de os encargos incorridos com portagens e com estacionamento se reportarem a factos concretos e espaço-temporalmente situáveis, é que os mesmos são suscetíveis de exclusão da tributação autónoma operada nos termos do artigo 88.º do Código do IRC;
- k) Em conclusão, as despesas com portagens, estacionamento e parques de estacionamento não se encontram sujeitas a tributação autónoma ao abrigo do artigo 88.º do Código do IRC, porquanto não se subsumem aos encargos-tipo a que alude o n.º 5 do artigo 88.º do Código do IRC e, tampouco, têm natureza idêntica ou análoga às despesas enunciadas naquela norma;
- l) Razão pela qual deve o douto Tribunal julgar totalmente procedente o presente pedido de pronúncia arbitral.

**12.** Por sua vez, a AT contra-argumenta com base nos seguintes fundamentos:

- a) A tese da Requerente não colhe à luz da Lei e da mais recente jurisprudência (judicial e arbitral sobre esta matéria);
- b) Conforme salientado pela jurisprudência dos tribunais superiores e pela doutrina dominante, não pode ser olvidada nesta análise que a razão de ser da tributação autónoma não está tão só no simples arrecadar de imposto, mas, sim, no carácter anti-abuso, isto é, no sentido de desincentivar o recurso ao tipo de despesas que tributa;
- c) Ora, tal como é evidente no caso em apreço relativamente a encargos que envolvem a utilização de viaturas ligeiras de passageiros elencadas no n.º 3 do artigo 88.º do CIRC mormente os relativos a despesas com portagens e estacionamento associados 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;

- d) Tal como todas as normas anti abuso, a tributação autónoma deve a sua existência aos comportamentos evasivos e fraudulentários 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 (*cf.* artigo 103.º/1 da CRP);
- e) Com efeito 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;
- f) O artigo 88º/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 que, a definição “*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;

- g) Efetivamente, o advérbio “*nomeadamente*” confere ao elenco ali mencionado a ideia de exemplificação;
- h) 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;
- i) De facto, 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;
- j) 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. 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*”. E, não obstante, encontram-se sujeitos a tributação autónoma, nos termos das já ante citadas disposições legais;
- k) Saliente-se ainda que, nos termos da letra da lei do artigo 88.º/5 do CIRC, “*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*”. Sublinhe-se “*UTILIZAÇÃO*”;
- l) 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;

- m) Face ao que foi expendido, não se alcança, pois, qual a racionalidade subjacente à defendida tese da Requerente, em que concede que os encargos com combustíveis associados à utilização das referidas viaturas ligeiras de passageiros numa autoestrada estão sujeitos a tributação autónoma, mas já as correspondentes a despesas com portagens suportadas exatamente com a utilização das mesmas viaturas ligeiras de passageiros na autoestrada já não estariam sujeitas a tributação autónoma;
- n) Tratam-se, analogamente, de encargos relacionados com a utilização de viaturas ligeiras de passageiros, nos termos expressamente previstos no artigo 88.º/5, 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.
- o) Concluindo, as autoliquidações de IRC (na parte referente a tributação autónoma) não merecem qualquer censura jurídica.

## **II. SANEAMENTO**

- 13.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
- 14.** As partes gozam de personalidade, capacidade judiciária, legitimidade processual e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).
- 15.** Não foram suscitadas exceções de que deva conhecer-se. O processo não enferma de nulidades. Inexiste, deste modo, quaisquer obstáculos à apreciação do mérito da causa.



### **III. MATÉRIA DE FACTO**

#### **III.1. FACTOS PROVADOS**

**16.** Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

**A.** A Requerente é uma sociedade anónima de direito português, que se encontra abrangida pelo RETGS, nos termos do artigo 69.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“**CIRC**”), sendo a sociedade dominante do Grupo B... .

**B.** Para além da Requerente, e por referência aos exercícios de 2020 e 2021, integra o perímetro fiscal a sociedade C..., Unipessoal Lda., titular do NIPC..., com sede na ..., n.º ..., ...-  
... ..

**C.** Na qualidade de sociedade dominante, a Requerente procedeu à entrega, em 25.06.2021, da Declaração Modelo 22 do Grupo, com o n.º de identificação..., referente ao exercício de 2020 e, em 25.05.2022, da Declaração Modelo 22 do Grupo com o n.º de identificação..., relativa ao exercício de 2021 (Cfr. Documentos n.ºs 3 e 4 juntos ao PPA).

**D.** Conforme resulta da Declaração Modelo 22 do Grupo, relativa ao exercício de 2020, o Grupo apurou um resultado fiscal consolidado negativo no valor de €802.478,68 (oitocentos e dois mil quatrocentos e setenta e oito euros e sessenta e oito cêntimos) e um montante total de tributação autónoma de €215.524,37 (duzentos e quinze mil quinhentos e vinte e quatro euros e trinta e sete cêntimos) (Cfr. Documentos n.º 3 e 5 juntos ao PPA).

**E.** Relativamente ao exercício de 2021, e conforme resulta da Declaração de Modelo 22 do Grupo, foi apurado um resultado fiscal consolidado positivo no valor de €2.533.331,03 (dois milhões quinhentos e trinta e três mil trezentos e trinta e um euros e três cêntimos) e um montante total de tributação autónoma de €166.323,03 (cento e sessenta e seis mil trezentos e vinte e três euros e três cêntimos) (Cfr. Documentos n.ºs 4 e 6 juntos ao PPA).

**F.** A Requerente tem vindo a adotar, por prudência, como procedimento, a sujeição a tributação autónoma das despesas incorridas com portagens, estacionamento e parques de

estacionamento, a título de encargos suportados com viaturas ligeiras de passageiros, as quais, ascenderam, em 2020 e 2021, a €21.229,80 (vinte e um mil duzentos e vinte e nove euros e oitenta cêntimos) e a €31.244,99 (trinta e um mil duzentos e quarenta e quatro euros e noventa e nove cêntimos), respetivamente, do que resultou um imposto a pagar de €6.670,56 (seis mil seiscentos e setenta euros e cinquenta e seis cêntimos) – referente ao exercício de 2020 –, e de €7.451,01 (sete mil quatrocentos e cinquenta e um euros e um cêntimo) – relativo ao exercício de 2021 (Cfr. Documentos n.ºs 5 e 6 juntos ao PPA).

**G.** No dia 23.06.2023, o Requerente apresentou reclamação graciosa (autuada com o n.º ...2023...), junto do Serviço de Finanças da ..., na qual peticionou pela sua total procedência e, em consequência, pelo reembolso do valor de €14.121,57 (catorze mil cento e vinte e um euros e cinquenta e sete cêntimos), a título da tributação autónoma indevidamente liquidada sobre os encargos suportados com portagens, estacionamento e parques de estacionamento, nos exercícios de 2020 e 2021, acrescido de juros indemnizatórios (Cfr. Documento n.º 2 junto ao PPA).

**H.** Não tendo obtido qualquer resposta por parte da AT (quanto à reclamação graciosa mencionada em G.), e tendo-se formado o indeferimento tácito, a Requerente apresentou também, em 21.11.2023, recurso hierárquico (autuado com o n.º ...2023...), o qual se presume, igualmente, tacitamente, indeferido, por ausência de pronúncia (Cfr. Documento n.º 1 junto ao PPA).

**I.** A Requerente apresentou o PPA que deu origem ao presente processo arbitral, em 17.04.2024 (Cfr. Sistema informático do CAAD).

### **III.2. FACTOS NÃO PROVADOS**

**17.** Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

### **III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

**18.** Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão,

---

discriminar a matéria que julga provada e declarar, se for o caso, a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante “CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (doravante “CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

**19.** Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

**20.** Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

**21.** Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

**22.** O Tribunal arbitral considera provados, com relevo para a decisão da causa, os factos acima elencados e dados como assentes, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados e a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

**23.** Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

#### **IV. MATÉRIA DE DIREITO**

**24.** O *tema decidendum* no presente processo arbitral prende-se, pois, em saber se os encargos com portagens, estacionamento e parques de estacionamento deverão (ou não) ser considerados encargos com viaturas ligeiras de passageiros e, nessa medida, se enquadram nos 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 motociclos, às seguintes taxas: (...).*

(…)

*5 – 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.*

(…)”

**25.** 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.

**26.** Contudo, diga-se, desde já, que a tese da Requerente não colhe à luz da mais recente

jurisprudência, quer judicial<sup>1</sup>, quer arbitral<sup>2</sup>.

27. Mais importante, ainda, 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)

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

29. 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 Galdes, 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.*”

---

<sup>1</sup> A título de exemplo: Ac. do Supremo Tribunal administrativo, proferido em 24.03.2021, no âmbito do processo n.º 021/20.7BALSb; Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 23.05.2024, no âmbito do processo n.º 183/23.1BALSb.

<sup>2</sup> A título de exemplo: Decisões Arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.ºs 138/2022-T; 51/2023-T; 563/2023-T; 575/2023-T; 650/2023-T; 693/2023-T; 765/2023-T; 870/2023-T; 871/2023-T; 975/2023-T; 976/2023-T.

**30.** 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).

**31.** 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 183/23.1BALSB) goza de natural autoridade, e não se vislumbra qualquer razão categórica para não acatarmos os seus argumentos e ensinamentos.

**32.** 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<sup>3</sup> 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*

---

<sup>3</sup> N.ºs 3 e 5, do artigo 88.º, do CIRC.

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 nexó 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.B.

**O nexó 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 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 perceção de um rendimento mas sobre a realização de despesas, cf. acórdão anteriormente citado.” (sublinhado e negrito nosso)*

**33.** 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.

**34.** 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.º s 3 e 5, do CIRC.

**35.** 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.

\*\*\*

Mais, 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.

## **V. DECISÃO**

Termos em que se decide julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência, absolver a Requerida do pedido.

## **VI. VALOR DA CAUSA**

Fixa-se ao processo o valor de **€14.121,57 (catorze mil cento e vinte e um euros e cinquenta e sete cêntimos)**, nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **VII. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€918,00 (novecentos e dezoito euros)**, nos termos da tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.]

Lisboa, 06 de dezembro de 2024

A Árbitra,

Susana Mercês de Carvalho