

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 591/2024-T**

**Tema: IRC – Tributação Autónoma – Encargos com portagens e estacionamento.**

## **SUMÁRIO:**

- I. Os encargos com portagens e estacionamento são encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros sujeitos a tributação autónoma nos termos conjugados dos n.ºs 3 e 5 do artigo 88.º do Código do IRC.
- II. Perante uma mesma situação fática e com igual enquadramento jurídico, os tribunais devem acompanhar os acórdãos de uniformização de jurisprudência, sob pena se se porem em causa os valores da segurança e da certeza jurídica.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

1. A..., Pessoa Coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º ... -..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e deduziu pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa associada ao processo n.º ...2023... e, bem assim, a declaração de ilegalidade e consequente anulação parcial das autoliquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) relativas aos exercícios de 2020 e 2021 que versaram sobre aquela decisão..

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral feito em 24 de abril de 2024 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”).

3. Ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do Tribunal Arbitral Singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 17 de junho de 2024, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, 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.

4. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 5 de julho de 2024.

5. Tendo sido devidamente notificada para o efeito, a Requerida apresentou resposta e juntou o processo administrativo aos autos em 11 de setembro de 2024.

6. Por despacho de 27 de setembro de 2024, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT. O Tribunal Arbitral notificou as Partes para apresentarem alegações escritas, facultativas, por prazo sucessivo de 15 dias. Mais informou as Partes de que a decisão final seria proferida até ao dia 3 de janeiro de 2025.

7. Nenhuma das partes apresentou alegações.

### **A posição e os fundamentos da Requerente**

8. A Requerente para fundamentar o pedido alega, em síntese, o seguinte:

a) 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).

b) 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.

c) Assim sendo, os encargos com portagens e estacionamentos não são encargos específicos com tal tipo de viaturas, nem sequer se assumem como indissociáveis das mesmas.

d) Por conseguinte, este tipo de encargos não preenche a hipótese legal da tributação autónoma prevista no artigo 88.º do Código do IRC.

e) 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 motocicletas, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização”.

f) Daquele preceito resulta, assim, que aqueles encargos se referem (i) a despesas com o funcionamento, designadamente despesas com combustíveis, manutenções ou reparações, (ii) a despesas relacionadas 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.

g) Ora, verifica-se que os encargos com portagens e estacionamentos 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.

h) De resto, caso o legislador tivesse querido considerar as portagens e estacionamentos como encargos sujeitos a tributação autónoma, certamente teria referido expressamente os “encargos decorrentes da utilização de viaturas” - e não, conforme plasmado na lei, apenas “(...) encargos com viaturas (...)”.

i) Desta forma, não se encontra na letra nem no espírito da lei algum respaldo mínimo que permita sujeitar a tributação autónoma os encargos com portagens e estacionamento.

j) Efetivamente, o artigo 88.º do Código do IRC sendo indubitavelmente 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.

k) A não ser assim, estaríamos perante uma norma destituída do grau de determinação mínimo que o princípio da tipicidade exige como dimensão formal do princípio da segurança jurídica.

l) Saliente-se que o entendimento da Requerente é sufragado pela própria Jurisprudência, cf., Acórdão do TCAS de 09-03-2017, Processo n.º 08955/15, e de 05-03-2020, Processo n.º 2863/09.5BCLSB, e Acórdão do TCAN de 11-03-2021, Processo n.º 2303/11.0BEPRT.

m) 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”.

### **A posição e os fundamentos da Requerida**

**9.** Em sede de impugnação, na sua resposta, a Autoridade Tributária e Aduaneira refere, em síntese, o seguinte:

a) 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.

b) Quer isto dizer 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.

c) 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.

d) 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.

e) 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».

f) E, não obstante, encontram-se sujeitos a tributação autónoma, nos termos das já ante citadas disposições legais.

g) Portanto, o critério da especificidade apontado pela Requerente para delimitar os encargos sujeitos a tributação autónoma não possui qualquer validade ou fundamento em que se possa escorar.

h) Em abono do referido, veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido a 2021-02-25 no âmbito do processo n.º 00068/11.4BUPRT, apesar de naqueles autos se aludir à exclusão da dedução de 20% dos encargos respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros designadamente depreciações, rendas ou alugueres, seguros, reparações e combustível, nos termos previstos no, então, artigo 41.º/4 do CIRC.

i) No referido aresto, conclui-se ser de acolher que: «(...) Os encargos com estacionamento e portagens quando resultem da utilização de viaturas ligeiras de passageiros integram o conceito de “encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros para efeitos daquele normativo” tendo acrescentando ainda que “ De facto, os encargos com estacionamento e portagens não estão dissociados da utilização do veículo, pois que apenas veículos (independentes do seu tipo) são estacionados e passam em portagens, pelo que encargos (com portagens e estacionamento) resultantes da utilização de veículos ligeiros de passageiros integram a previsão da norma.»

j) 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 combustível associados à

utilização das referidas viaturas ligeiras de passageiros numa autoestrada estão sujeitos a tributação autónoma, mas já as correspondentes despesas com portagens suportadas exatamente com a utilização das mesmas viaturas ligeiras de passageiros na autoestrada já não estariam sujeitas a tributação autónoma.

k) 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.

l) Sem qualquer preocupação de exaustividade, vejam-se as 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 e 976/2023-T.

m) Todavia, mais importante para a clarificação da matéria aqui em discussão foi o contributo fornecido pelo STA, através do acórdão do pleno proferido a 2024-05-23 no âmbito do processo n.º 183/23.1BALSB – precisamente em sede de recurso extraordinário para uniformização de jurisprudência arbitral –, onde se concluiu pelo seguinte: «Os encargos incorridos pela ora Rcte. com taxas de portagens e taxas ou preços de estacionamento são de qualificar como “relacionadas com” as viaturas ligeiras de passageiros em causa, no sentido e para os efeitos da tributação autónoma prevista nas disposições conjugadas do n.º 3, alíneas a) a c), e do n.º 5, ambos do artigo 88º do CIRC, na redação do artigo 2.º (Alteração ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro.».

## **II. SANEAMENTO**

**10.** As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade 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).

**11.** O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT. Não foram identificadas outras questões que obstem ao conhecimento do mérito.

### **III. MATÉRIA DE FACTO**

#### **§1 – Factos provados**

**12.** Consideram-se provados os seguintes factos com relevo 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 - cfr. facto alegado pela Requerente no artigo 1.º do PPA e não contestado pela Requerida;

b) A Requerente procedeu, no dia 19 de julho de 2021 e no dia 6 de junho de 2022, à entrega das declarações de rendimentos Modelo 22 de IRC com referência aos períodos de tributação de 2020 e 2021, nas quais considerou o montante de € 23.889,68 e de € 27.168,35, com referência a 2020 e a 2021, respetivamente, a título de tributação autónoma relacionada com encargos com portagens e estacionamento – conforme documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o PPA;

c) Em 12 de julho de 2023, a Requerente apresentou reclamação graciosa quanto às autoliquidações de IRC dos períodos de tributação de 2020 e 2021 acima referidas, peticionando o reembolso do montante de € 23.889,68 e de € 27.168,35, com referência a 2020 e a 2021, respetivamente, a título de tributações autónomas – conforme processo administrativo;

d) A Requerente foi notificada do projeto de indeferimento da reclamação graciosa – conforme processo administrativo;

e) A Requerente não exerceu o direito de audição prévia – conforme processo administrativo;

f) A Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa, nos termos do despacho de indeferimento de 29 de janeiro de 2024, proferido pelo Chefe de Divisão de Direção de Finanças de Lisboa – conforme documento n.º 4 junto com o PPA;

g) Em 24 de abril de 2024, a Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que originou os presentes autos.

## **§2 – Factos não provados**

**13.** Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que não se tenham considerado provados.

## **§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto**

**14.** Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não existindo um dever de pronúncia quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *e)*, do RJAT.

**15.** Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e)*, do RJAT.

**16.** Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente da prova documental junta aos autos pela

8.



Requerente e do processo administrativo junto aos autos pela Requerida, que foram apreciados pelo Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos e tendo presente a ausência da sua contestação especificada pelas partes, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

#### IV. MATÉRIA DE DIREITO

17. A questão que constitui o *thema decidendum* centra-se em saber se os encargos com portagens, estacionamento e parques de estacionamento estão sujeitos a tributação autónoma, nos termos do artigo 88.º do CIRC, cujos n.ºs 3 e 5, com interesse para os autos, à data da tributação, dispunham o seguinte:

##### *Artigo 88.º*

##### *Taxas de tributação autónoma*

(...)

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, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, 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 (euro) 35 000.

(...)

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.”.

**18.** Conforme decorre do referido n.º 3 do artigo 88.º do CIRC, a sujeição a tributação autónoma dos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, cuja densificação é feita pelo legislador no n.º 5 daquele mesmo artigo através de uma amostra de “tipos” de encargos objeto de tributação. O carácter não taxativo do conjunto de encargos tidos como relacionados com viaturas ligeiras de passageiros resulta da utilização pelo legislador do advérbio “nomeadamente”, que tem precisamente a finalidade de conferir uma natureza meramente exemplificativa aos elementos identificados na norma.

**19.** Este tema da tributação autónoma das despesas com portagens e estacionamento foi, durante muito tempo, controvertido tendo levado à prolação de decisões contraditórias sobre a mesma questão de direito, e que as Partes invocaram no suporte das respetivas posições, o que confirma o carácter indeterminado da norma e a necessidade de valorações subjetivas para a fixação de conceitos nela integrados.

**20.** Recentemente, o Acórdão do Pleno da Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo, de 23 de maio de 2024, proferido no âmbito do processo n.º 0183/23.1BALS, veio uniformizar jurisprudência nesta matéria no sentido de que *“Os encargos incorridos pela ora Rcte. com taxas de portagens e taxas ou preços de estacionamento são de qualificar como “relacionadas com” as viaturas ligeiras de passageiros em causa, no sentido e para os efeitos da tributação autónoma prevista nas disposições conjugadas do n.º 3, alíneas a) a c), e do n.º 5, ambos do artigo 88º do CIRC, na redação do artigo 2.º (Alteração ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro.”*

**21.** Fundamentou o STA a referida decisão nos seguintes termos:

*“Da leitura atenta destas duas normas ressalta à evidência que a norma insita 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 o propósito desses encargos, como aliás acontece com a viatura relativamente à qual, por ser ligeira, é difícil determinar se o uso é pessoal ou profissional e, por consequência, está sempre sujeita, independentemente do uso que tenha, a tributação autónoma.*

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

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

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

---

*ligação estreita com o artigo 88.º, na medida em que é com base nele que é dada relevância fiscal aos encargos suportados pelos sujeitos passivos de IRC.*

*Ora, a técnica legislativa no referido artigo 23.º é precisamente a mesma, sendo também usado o advérbio nomeadamente. Também aí, a enumeração dos gastos é meramente exemplificativa e não taxativa, como exige o contexto da atividade empresarial onde, tendo em contas as diferenças entre as diversas atividades seria, até por uma questão de praticabilidade, impossível identificar todos os encargos relevantes. No âmbito das tributações autónomas esta abertura do tipo justifica-se não só pelas mesmas razões de praticabilidade, mas também por razões de combate ao abuso - ideia muito presente na implementação das tributações autónomas. Se a lista fosse fechada, facilmente se criaria espaço para múltiplas despesas que, apesar de terem umnexo óbvio com as viaturas, por não estarem expressamente previstas, frustrariam a intenção do legislador ao criar a tributação autónoma, pois cairiam numa situação de não incidência.*

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

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

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

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

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

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

22. Como bem se refere na decisão arbitral proferida no processo 976/2023-T, de 31 de julho de 2024 que acompanhamos neste ponto, “(...) pese embora no sistema português os acórdãos uniformizadores de jurisprudência não sejam vinculativos, não havendo nenhuma norma que os eleve à condição de fonte do Direito, não significa que o julgador possa e deva tomar decisões de acordo com a interpretação da lei que julgue mais correta.

Como refere Abrantes Geraldès, “(...)a jurisprudência uniformizada do Supremo, embora não seja vinculativa, tem força persuasiva e, como tal, deverá merecer da parte de todos os juízes uma atenção especial. E adianta “...o respeito pela qualidade e pelo valor intrínseco da jurisprudência uniformizada do STJ conduzirá a que só razões muito ponderosas poderão justificar desvios de interpretação das normas jurídicas em causa (v.g. violação de determinados princípios que firmam a consciência jurídica ou manifesta desatualização da jurisprudência face à evolução da sociedade)”;

“a discordância, a existir, deve ser antecedida de fundamentação convincente, baseada em critérios rigorosos, em alguma diferença relevante entre as situações de facto, em contributos da doutrina, em novos argumentos trazidos pelas partes e numa profunda e serena reflexão interior”.

Neste sentido, a jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, mormente, do Supremo Tribunal Administrativo, sustenta que o julgador não se deve afastar da jurisprudência uniformizada “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.(...)”

Na verdade, e por referência ao acórdão uniformizador, estamos perante (i) uma mesma situação fáctica – tributação autónoma das despesas com portagens e estacionamento; (ii) e trata-se da mesma questão fundamental de direito – Saber se as despesas com portagens e estacionamento 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 (na redação em vigor em 2020), não se vislumbrando razões ou circunstâncias fácticas especiais ou novos argumentos jurídicos que justifiquem o afastamento

*da jurisprudência uniformizadora, sob pena de se pôr em causa a unidade, coerência, segurança e certeza do nosso ordenamento jurídico.”*

Face a tudo quanto acima fica expendido, e aplicando a lei ao caso concreto em conformidade com a jurisprudência supra referida, decide-se pela improcedência do pedido formulado pela Requerente.

## **V. DECISÃO**

Termos em que se decide:

- a. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência, absolver a Requerida do pedido;
- b. Condenar a Requerente nas custas do processo.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* 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, fixa-se ao processo o valor de € 51.058,03.

## **VII. CUSTAS**

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 2.142,00, a cargo da Requerente, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifiquem-se as Partes e, bem assim, o Ministério Público para efeitos do disposto no artigo 280.º, n.º 3, da CRP, no artigo 72.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3 da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro (Lei Orgânica do Tribunal Constitucional) e no artigo 17.º, n.º 3 do RJAT.

Porto, 20 de dezembro de 20247 de fevereiro de 2025

O Árbitro,

Francisco Melo