

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 140/2020-T

**Tema:** IRS – Caducidade do direito de ação – Segundo subsídio de refeição – Sujeição a tributação – Subálnea 2) da alínea b) do nº 3 do artigo 2º do CIRS.

## DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Pedro Miguel Bastos Rosado, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

### I. Relatório

#### 1. Requerentes:

- a) **A...**, com o NIF ..., e mulher **B...**, com o NIF ..., residentes em ..., ...-... ..;
- b) **C...**, com o NIF..., e mulher **D...**, com o NIF..., residentes em ..., ..., ...-... ..;
- c) **E...**, com o NIF..., e mulher **F...**, com o NIF ..., residentes em ...-..., ..., ...-... ..;
- d) **G...**, com o NIF ..., e mulher **H...**, com o NIF..., residentes em Rua ..., ...-... ..;
- e) **I...**, com o NIF..., e mulher **J...**, com o NIF ..., residentes em Rua ..., ..., ..., ...-... ..;
- f) **K...**, com o NIF ..., e mulher **L...**, com o NIF..., residentes em ..., ..., ..., ...-... ..;
- g) **M...**, com o NIF..., e mulher **N...**, com o NIF ..., residentes em ..., ... ..;
- h) **O...**, com o NIF..., e mulher **P...**, com o NIF..., residentes em ..., ...-... ..;
- i) **Q...**, com o NIF..., e mulher **R...**, com o NIF ..., residentes em ..., ..., ...-... ..;
- j) **S...**, com o NIF ..., e mulher **T...**, com o NIF..., residentes em Rua..., ...-... ..;
- k) **U...**, com o NIF ..., e mulher **V...**, com o NIF..., residentes em Rua ..., ...-... ..;

- l) **W...**, com o NIF..., e mulher **X...**, com o NIF ..., residentes em Rua ..., ...-... ...;
- m) **Y...**, com o NIF..., e mulher **Z...**, com o NIF..., residentes na Rua ..., ...-... ...;
- n) **AA...**, com o NIF..., e mulher **BB...**, com o NIF..., residentes em ..., ...-... ...;
- o) **CC...**, com o NIF..., e mulher **DD...**, com o NIF..., residentes em Rua ..., ..., ...-... ...;
- p) **EE...**, com o NIF ..., e mulher **FF...**, com o NIF..., residentes em..., ...-... ...;
- q) **GG...**, com o NIF ..., e mulher **HH...**, com o NIF..., residentes em Rua..., ...-... ...;
- r) **II...**, com o NIF ..., e mulher **JJ...**, com o NIF..., residentes em ..., ...-... ...;
- s) **KK...**, com o NIF ..., e mulher **LL...**, com o NIF..., residentes em ..., ...-... ...;
- t) **MM...**, com o NIF ..., e mulher **NN...**, com o NIF..., residentes em ..., ...-... ...;
- u) **OO...**, com o NIF..., e mulher **PP...**, com o NIF..., residentes em Rua ..., ...-... ...;
- v) **QQ...**, com o NIF..., e mulher **RR...**, residentes em Rua ..., ..., ..., ...-... ...;
- w) **SS...**, com o NIF..., e mulher **TT...**, com o NIF ..., residentes ..., ...-... ...;
- x) **UU...**, com o NIF ..., e mulher **VV...**, com o NIF ..., residentes em ..., ...-... ...;
- y) **WW...**, com o NIF..., e mulher **XX...**, com o NIF..., residentes em ..., ...-... ...;
- z) **YY...**, com o NIF ..., e mulher **ZZ...**, com o NIF ..., residentes em ..., ...-... ...;
- aa) **AAA...** com o NIF..., e mulher **BBB...**, com o NIF ..., residentes em Rua..., ...-... ...;
- bb) **CCC...**, com o NIF ..., e mulher **DDD...**, com o NIF..., residentes em ..., ...-... ...;
- cc) **EEE...**, com o NIF ..., e mulher **FFF...**, com o NIF ..., residentes em ..., ...-... ...;
- dd) **GGG...**, com o NIF..., e mulher **HHH...**, com o NIF..., residentes em Rua ..., ...-... ...;
- ee) **III...**, com o NIF ..., e mulher **JJJ...**, com o NIF ..., residentes em ..., ...-... ...;
- ff) **KKK...**, com o NIF..., e mulher **LLL...**, com o NIF..., residentes em..., ...-... ...;
- gg) **MMM...**, com o NIF ..., e mulher **NNN...**, com o NIF ..., residentes na Rua..., ...-... ...;
- hh) **OOO...**, com o NIF ..., e mulher **PPP...**, com o NIF ..., residentes em ..., ...-... ...;
- ii) **QQQ...**, com o NIF ..., e mulher **RRR...**, com o NIF ..., residentes em ..., ...-... ...;
- jj) **SSS...**, com o NIF..., e mulher **TTT...**, com o NIF..., residentes em ..., ...-... ...;
- kk) **UUU...**, com o NIF..., e mulher **VVV...**, com o NIF..., residentes em Av. ..., ...-... ...;
- ll) **WWW...**, com o NIF ..., e mulher **XXX...**, com o NIF..., residentes em Rua..., ...-... ...;

- mm) **YYY...**, com o NIF..., e mulher **ZZZ...**, com o NIF ..., residentes em Rua ...°, ...-... ...;
- nn) **AAAA...**, com o NIF..., e mulher **BBBB...**, com o NIF..., residentes em ..., ...-... ...;
- oo) **CCCC...**, com o NIF..., e mulher **DDDD...**, com o NIF..., residentes em Rua ..., ...-... ...;
- pp) **EEEE...**, com o NIF..., e mulher **FFFF...**, com o NIF ..., residentes em Rua ..., ...-... ...;
- qq) **GGGG...**, com o NIF..., e mulher **HHHH...**, com o NIF ..., residentes em ..., ...- ... ...;
- rr) **IIII...**, com o NIF ..., e mulher **JJJJ...**, com o NIF..., residentes em ..., ...-... ...;
- ss) **KKKK...**, com o NIF..., e mulher **LLLL...**, com o NIF..., residentes em Rua ..., ...-... ...;
- tt) **MMMM...**, com o NIF..., e mulher **NNNN...**, com o NIF ..., residentes em R. ..., ...- ... ...;
- uu) **OOOO...**, com o NIF..., e mulher **PPPP...**, com o NIF..., residentes em Rua ..., ...-... ...;
- vv) **QQQQ...**, com o NIF..., e mulher **RRRR...**, com o NIF..., residentes em Rua ..., nº..., ...-... ...;
- ww) **SSSS...**, com o NIF ..., e mulher **TTTT...**, com o NIF..., residentes em ..., ...-... ...;
- xx) **UUUU...**, com o NIF..., e mulher **VVVV...**, com o NIF..., residentes em..., ...-.....;
- yy) **WWWW...**, com o NIF ..., e mulher **XXXX...**, com o NIF..., residentes em Rua ..., ...-... ...;
- zz) **YYYY...**, com o NIF..., e mulher **ZZZZ...**, com o NIF..., residentes em Rua de..., ...-... ...;
- aaa) **AAAAA...**, com o NIF..., e mulher **BBBBB...**, com o NIF ..., residentes em ..., ...-... ...;
- bbb) **CCCCC...**, com o NIF..., residente em Rua..., ..., ...-... ...;
- ccc) **DDDDD...**, com o NIF ... e mulher **EEEEE...**, com o NIF ..., residentes em Rua ..., ...-... ...;



---

Anexo I, nos montantes aí discriminados, incluindo juros compensatórios, solicitando os Requerentes ao Tribunal a declaração da ilegalidade e anulação dos atos de liquidação adicional do IRS, no valor global de € 23.175,85 (vinte e três mil cento e setenta e cinco euros e oitenta e cinco cêntimos), incluindo juros compensatórios no valor global de € 3.043,71 (três mil e quarenta e três euros e setenta e um cêntimos), por errónea qualificação e quantificação do ato tributário, bem como a restituição a cada um dos Requerentes dos montantes pagos respectivamente por cada um deles, acrescido dos juros indemnizatórios.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em 4 de março de 2020, e posteriormente notificado à AT.

4. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, o qual comunicou a aceitação da designação dentro do prazo legal.

5. Em 6 de julho de 2020, as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo arguido qualquer impedimento.

6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 5 de agosto de 2020.

7. Para fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes alegaram, em síntese, o seguinte:

7.1. Que “não concordam com os atos tributários respectivos que lhes respeitam, devidamente identificados no Anexo I, considerando que os mesmos assentam em errados pressupostos de facto e de direito, que condicionam a sua legalidade, o que implicará a sua integral anulação.”;

7.2. Que “os montantes das correcções recebidos pelos Requerentes, não foram auferidos “a título de subsídio de 2ª refeição” como consta dos Relatórios Finais dos serviços de inspeção tributária, uma vez que a referida 2ª refeição não assume um carácter de subsídio, dado tratar-se, isso sim, de um mero reembolso do valor da refeição a que a entidade patronal se encontra obrigada por força da cláusula 55ª do AE”;

7.3. Que “auferiram um subsídio de refeição “por cada dia em que haja prestação de trabalho”, nos termos do n.º 1 da cláusula 53ª do AE, sendo as restantes refeições constantes do recibo pagas a título de reembolso”;

7.4. Que “os recebimentos em causa respeitam a reembolsos de refeições contempladas na cláusula 55ª do AE.”

7.5. Que tais valores “não deixam de configurar claramente ajudas de custo não sujeitas” a IRS;

7.6. Que “não restam quaisquer dúvidas que as correções efetuadas à matéria tributável e os seus fundamentos enfermam de errado enquadramento jurídico-fiscal, por parte da AT, fruto de um deficiente percurso interpretativo dos normativos legais subjacentes à relação material controvertida e concomitante factualidade, pelo que deveria a AT ter considerado estar-se perante montantes excluídos de tributação de IRS, não abrangidos pela subalínea 2) da alínea b) do n.º 3 do artigo.º 2.º do CIRS”;

8. Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta e remeteu diversos “processos administrativos” (adiante designado apenas por PA).

9. Na sua resposta, a AT suscitou a exceção de caducidade do direito de ação, por intempestividade do pedido, e defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

---

10. Ainda na sua Resposta, a AT invocou, em síntese, o seguinte em matéria de impugnação:

10.1. Que “No âmbito de uma acção inspectiva, de âmbito parcial, referente ao ano de 2015, para controlo declarativo, foi apurado que os Requerentes, enquanto trabalhadores dependentes da empresa PPTTTT... SA (NIPC ...), auferiram determinadas quantias pecuniárias, a título de 2ª refeição, as quais não foram declaradas e tributadas em sede de IRS, o que originou correcções de natureza meramente aritmética, que geraram as liquidações adicionais ora impugnadas.”;

10.2. Que “as quantias auferidas pelos Rs. a que corresponde a rubrica “2. REF. (PENALIZ.) não estão excluídas de tributação, nos termos da subalínea 2) alínea b) nº 3 do artigo 2º do CIRS, porquanto os valores recebidos pelos Rs, individualmente considerados, a título de subsídio de refeição excedem os limites legais prevenidos para a respectiva exclusão.”;

10.3. Que “não se extrai dos recibos de vencimento que as quantias pagas pela PPTTTT... a título de subsídio de 2ª refeição, sejam meros reembolsos de despesas efectuadas pelos Requerentes, para efeitos do disposto no nº 4 do art. 55º do AE.”;

10.4. Que “o subsídio de 2ª refeição, não é devido por uma deslocação, mas antes por uma extensão do horário de trabalho contínuo, para além das 12 horas.”;

10.5. Que “estamos perante um subsídio de refeição que, por força dos Rs. auferirem outro (não tributado), excede o limite legal que o exclui de tributação.”;

10.6. Que “nenhum vicio pode, portanto, ser imputado às correcções efetuadas, em sede inspectiva, e vertidas as liquidações adicionais impugnadas que, conseqüentemente, também não merecem reparo.”.

11. Por despacho de 1 de outubro de 2020, foi determinada a notificação dos Requerentes para execerem, querendo, o contraditório em relação à exceção de caducidade do direito de ação alegada pela AT na Resposta.

12. Em 9 de novembro de 2020, os Requerentes exerceram o contraditório em relação à exceção de caducidade do direito de ação alegada pela AT na Resposta.

13. Por despacho de 17 de dezembro de 2020, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, foi determinado que a matéria de exceção seria decidida aquando da prolação da decisão arbitral, e determinou-se que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas.

14. As Partes não apresentaram alegações.

15. Dada a situação excepcional de prevenção, contenção, mitigação e tratamento da infeção epidemiológica por SARS-CoV-2 e da doença COVID-19, a suspensão de prazos, o elevado número de Requerentes e da documentação junta aos autos, bem como a complexidade de algumas das questões a decidir, o Tribunal decidiu a prorrogação do prazo para a prolação da decisão arbitral, nos termos do artº 21º nº 2 RJAT (Despachos de 5 de fevereiro de 2021, de 7 de junho de 2021 e de 6 de agosto de 2021).

## **II. Saneamento**

1. O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

2. As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).



3. O processo não enferma de nulidades.

4. O Tribunal é competente.

### **III. Matéria de facto**

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

Dão-se como provados os seguintes factos com potencial relevo para a decisão:

A) Os Requerentes foram sujeitos a uma ação inspetiva interna, de âmbito parcial, efetuada pelos serviços de Inspeção tributária (Direção de Finanças de...), ao ano de 2015, com a finalidade de comprovação e verificação do controlo declarativo (Código de Atividade: 1212210228), em sede de IRS, tendo o início da ação inspetiva e a nota de diligência sido notificados aos Requerentes (vide Processos administrativos juntos com a Resposta, cujo teor se dá como reproduzido);

B) Os Requerentes foram notificados, pela Direção de Finanças de ... (DFF), do Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, para, no prazo de 15 dias, exercerem o direito de audição, referente ao ano de 2015, que apurou correções à matéria tributável, em sede de IRS, nos montantes constantes do Anexo I, de natureza meramente aritmética, relativas a subsídios de 2ª refeição” (vide Processos administrativos juntos com a Resposta, cujo teor se dá como reproduzido);

C) No exercício do direito de audição prévia, os Requerentes apresentaram a discordância com a tributação proposta em sede de IRS da 2ª refeição (vide Processos administrativos juntos com a Resposta, cujo teor se dá como reproduzido);

D) Na sequência do exercício do direito de audição, a Autoridade Tributária e Aduaneira manteve a integralidade das correções de IRS inicialmente propostas, no Relatório da Inspeção Tributária, com a fundamentação que consta dos processos administrativos juntos com a Resposta, cujo teor se dá como integralmente reproduzido;

E) Por ofícios da Direção de Finanças de ..., os Requerentes foram notificados do Relatório Final de Inspeção Tributária (vide documentos 1 a 46 juntos com a Resposta, cujo teor se dá como reproduzido);

F) Posteriormente, os Requerentes foram notificados das demonstrações das liquidações e demonstrações de acerto de contas constantes do Anexo I junto com o PPA, referente ao ano de 2015, nos montantes discriminados no referido Anexo I, incluindo juros compensatórios, para, até à respectiva data limite, efetuarem o pagamento do saldo apurado em conformidade com a referida demonstração de acerto de contas (vide liquidações e documentos n.ºs 1 a 85 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

G) Dentro das respectivas datas limite, os Requerentes procederam ao pagamento do IRS respectivo, nos montantes discriminados no Anexo I junto com o PPA, incluindo juros compensatórios, através de cheque ou Multibanco (vide Anexo I e documentos n.ºs 1 a 85 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

H) A entidade patronal dos Requerentes, PPA..., SA (PPA...), emitiu os recibos de remunerações dos Requerentes (vide documentos n.ºs 87 a 149 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

I) A PPA..., questionada, em sede inspectiva, no âmbito da DI 2018... de 09-03-2017, sobre os subsídios pagos aos seus trabalhadores veio esclarecer que: “Conta 632611 Subsídio de Refeição – é pago quando o trabalhador permanece na “Base” do local de trabalho (ex. pagamentos ao pessoal de escritório com cartão “...” – n.º 1 da cláusula 53º), Conta 632612 Subsídio 1ª refeição – é paga quando o trabalhador tem um serviço contínuo superior a 4 horas

---

(cláusula 55ª, n.2). Conta 632655 1ª Refeição deslocada – é paga quando o trabalhador está deslocado mais de 5Km da sua Base (cláusula 55ª n.º 6 conjugada com o nº1 da mesma). Conta 63213 – Sub. 2ª Refeição - é paga quando o trabalhador tem um serviço contínuo superior a 12 horas (cláusula 55ª, n.4). Conta 632656 2ª Refeição deslocada – é paga quando o trabalhador tem um serviço contínuo superior a 12 horas (cláusula 55ª, n.4) e quando o trabalhador está deslocado mais de 5Km da sua Base (cláusula 55ª n.º 6 conjugada com o nº1 da mesma).” - (vide documento protestado juntar com a Resposta e junto em 16 de junho de 2021, cujo teor se dá como reproduzido);

J) O registo contabilístico dos pagamentos aos Requerentes foi relevado em subcontas de subsídios de refeição - subcontas “632612 – Sub.1ª. Refeição” e 632613 - Sub.2ª. Refeição” (vide documento nº 150 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

K) Nas declarações mensais de remunerações (DMR), referentes ao ano de 2015, a PPTTT... incluiu, os subsídios de refeição na sua globalidade, na rubrica A22 “Ajudas de Custo e Deslocação em automóvel do funcionário” (vide documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

L) Em 3 de março de 2020, os Requerentes apresentaram o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

## **2. Fundamentação da matéria de facto dada como provada**

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pelos Requerentes com o pedido de pronúncia arbitral, juntos pela Requerida na Resposta e posteriormente e nos processos administrativos, cuja autenticidade não foi colocada em causa.

## **3. Factos não provados**

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

#### **4. Excepção da caducidade do direito de ação arguída pela Autoridade Tributária e Aduaneira**

Na sua Resposta, a Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão da **caducidade do direito de ação**, por intempestividade do pedido, relativamente à maioria dos Requerentes.

A Requerida defende, em suma:

a) Que “As liquidações objecto do presente pedido de pronuncia arbitral geraram, na maior parte dos casos, o direito a reembolso”, com a excepção das “liquidações nºs 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019... e 2019..., todas referentes ao ano de 2015, respeitantes, respectivamente aos Rs. E..., I..., KK..., AAA..., III... e GGGG... .”;

b) Que “Nos termos da alínea a) do nº 1 do art. 10º do RJAT, o pedido de constituição do tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico”;

c) Que “a contagem do prazo de 90 dias para apresentar o PPA, no caso dos Rs. que foram notificados de reembolso, se inicia com a data das respectivas notificações.”;

d) Que “atentas as datas em que os Requerentes foram notificados de reembolso de imposto, está caducado, relativamente a esses Rs., o direito de interpor o presente PPA.”

e) Que “exceptuam-se as impugnações identificadas no antecedente ponto 2. desta resposta, as quais geraram imposto a pagar, tendo, essas sim, sido apresentadas tempestivamente”;

f) Que “estando verificada a exceção dilatória da caducidade do direito à acção, deve a Requerida ser absolvida do pedido, no que respeita às impugnações dos Rs. (...) nos termos do disposto na alínea e), do nº 1, do artigo 278º do CPC, aplicável ex vi alíneas a) e e) do nº 1, do artigo 29º do RJAT.”;

Notificados para responderem, querendo, à matéria de exceção, os Requerentes vieram dizer, em suma:

a) Que “respeitando tais liquidações ao ano de 2015, os Requerentes foram ainda notificados das demonstrações de acerto de contas respectivas, as quais, todas elas, geraram uma obrigatoriedade de pagamento”;

b) Que “as datas limite de pagamento constantes dessas notificações de demonstração de acerto de contas eram de 4 de Dezembro ou datas posteriores a essa.”;

c) Que “o facto de existirem liquidações ora impugnadas, no âmbito das quais foram gerados reembolsos não implica necessariamente a aplicação do prazo previsto na alínea b) do artº 102º do C.P.P.T.”;

d) Que “para o caso, há que considerar a existência da emissão das demonstrações de acerto de contas com imposto a pagar relativamente a todas as liquidações.”;

e) Que “estas consubstanciam a exigência de pagamento de tributo que conduz à aplicação da contagem do prazo nos termos enunciados no artº.102, nº.1, al.a), do C.P.P.T., por estarem interligadas com as liquidações reclamadas.”;

f) Que “a nota de demonstração não é um acto desgarrado da liquidação, mas sim o resultado dos fluxos financeiros associados à mesma e que, no caso em particular, resultou no apuramento de montante de imposto a pagar.”;

g) Que “deverá ser considerado, para efeitos de impugnação de todas as liquidações objecto do presente processo, o prazo previsto na alínea a) do artº 102º do C.P.P.T.”;

Cumpre decidir:

Como se viu, a Requerida defende a caducidade do pedido de pronúncia arbitral relativamente à maioria dos Requerentes por, em suma, os actos de liquidação de IRS terem dado origem a reembolso e o pedido ter sido apresentado para além do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, do RJAT.

Nesta norma estabelece-se o seguinte:

*1 - O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado: a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;*

Como se vê, nesta norma prevêem-se, por remissão para o artigo 102.º do CPPT, vários termos iniciais do prazo de apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral.

Por seu turno, e para efeitos de contagem do início do prazo de 90 dias, dispõe o citado art. 102º do CPPT: “A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes: a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte; b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação; c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal; d) Formação da presunção de indeferimento tácito; e) Notificação

*dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;*  
*f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.*

Na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, prevê-se como termo inicial desse prazo o “*Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte*”.

A Requerida teria razão se estivessemos perante liquidações iniciais de IRS, da qual resultasse imposto a reembolsar e não a pagar.

Todavia, no caso dos autos, estamos perante liquidações adicionais de IRS, acompanhadas da emissão das demonstrações de acerto de contas com imposto a pagar relativamente a todos os Requerentes e com prazos para pagamento voluntário constantes das mesmas.

Neste sentido se pronunciaram o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, proferido em 11/10/2018 no âmbito do processo nº 1060/16.8BESNT, bem como o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, proferido em 22/10/2020 no âmbito do processo nº 801/10.1BESNT (ambos em dgsi.pt)

Com efeito, o documento de demonstração da liquidação adicional de IRS deve ser visto de forma integrada e em conjunto com a demonstração de acerto de contas pelo que se resulta imposto a pagar, então o prazo conta-se, no caso do IRS, a partir do fim do prazo de pagamento do imposto.

Sendo que a nota de demonstração não é um acto desgarrado da liquidação, mas sim o resultado dos fluxos financeiros associados à mesma e que, no caso em particular, resultou no apuramento de montante de imposto a pagar.

Pelo que, como bem referem os Requerentes, a exigência de pagamento de tributo em determinado prazo conduz à aplicação da contagem do prazo nos termos enunciados na al. a) do n.º 1 do art.º 102.º do C.P.P.T..

Assim, tendo todos os Requerentes apresentado o seu pedido em 3 de março de 2020, nesse data ainda se encontravam (todos) dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, do RJAT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral é tempestivo, uma vez que este deu entrada no dia 3 de março de 2020.

Por isso, improcede a exceção de caducidade do direito de ação arguída pela Requerida, porquanto o pedido de constituição do tribunal arbitral é manifestamente tempestivo.

#### **IV. Matéria de Direito**

##### **Da legalidade das liquidações adicionais de IRS**

###### **1.1. Posições das Partes**

Para fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes alegaram, em síntese, o seguinte:

a) Que “os montantes das correcções recebidos pelos Requerentes, não foram auferidos “a título de subsídio de 2ª refeição” como consta dos Relatórios Finais dos serviços de inspeção tributária, uma vez que a referida 2ª refeição não assume um carácter de subsídio, dado tratar-se, isso sim, de um mero reembolso do valor da refeição a que a entidade patronal se encontra obrigada por força da cláusula 55ª do AE, publicado no Boletim do Trabalho e Emprego (BTE),



---

1ª série, n.º 38, de 15/10/1991, com a nova redação dada pelo BTE, 1ª série, n.º 36, de 29/09/1992“;

b) Que “os montantes qualificados como subsídios de 1.ª e 2.ª refeição nas subcontas “632612 – Sub.1ª. Refeição” e 632613 - Sub.2ª. Refeição” não respeitam aos subsídios de refeição previstos na cláusula 53ª do AE, mas sim às situações reguladas na cláusula 55ª do referido AE, pelo que nunca poderiam, em quaisquer circunstâncias ser adicionados ao subsídio de refeição propriamente dito (previsto na cláusula 53ª do AE) para efeitos de tributação em sede de IRS, até porque o subsídio de refeição não é pago aos trabalhadores quando estes têm direito, designadamente ao pagamento da 1ª refeição, prevista na referida cláusula 55ª, n.º 2 e 6, conjugado com o n.º 1 da mesma)”;

c) Que se pode “considerar que o registo contabilístico do reembolso das refeições previstas na cláusula 55ª do AE foi incorretamente relevado em subcontas de subsídios de refeição (por errónea designação no descritivo das subcontas), quando deveriam ter sido efetuados os respetivos registos em subcontas autónomas e independentes, pelo que deverá ser levado em conta a prevalência do princípio da substância sob a forma, nas situações reguladas na norma do AE aqui em causa.”;

d) Que “as folhas de controlo interno das horas trabalhadas (folhas de ponto) na PPTTTT..., SA (PPTTTT...) e as declarações mensais de remunerações (DMR) enviadas à Autoridade Tributária (AT), mostram e qualificam corretamente a realidade subjacente aos pagamentos das remunerações mensais efetuadas aos trabalhadores da PPTTTT... que exercem uma atividade específica (a de motoristas), sendo aí inequívoco que os recebimentos em causa respeitam a reembolsos de refeições contempladas na cláusula 55ª do AE“;

e) Que “não existe qualquer duplicação de subsídios de refeição auferidos pelos trabalhadores, pelo que estas despesas com refeições consubstanciam, ao nível do CIRS, verdadeiras ajudas de custo.”;

f) Que “apesar de tais valores não se enquadrarem na figura de subsídios de refeição isentos (ou parcialmente sujeitos) de IRS, não deixam de configurar claramente ajudas de custo não sujeitas a tal imposto, até porque este tipo de despesas são suportadas pelos clientes finais, designadamente as despesas com a 2ª refeição aqui em crise, quer no bilhete ou passe para a carreira urbana, quer nos serviços prestados de aluguer de autocarros”;

g) Que se está “perante uma compensação pelas refeições realizadas no âmbito da execução e especificidade da jornada de trabalho, que visa dar cumprimento a normas da legislação laboral (...), não se podendo ignorar que têm a natureza de ajuda de custo, e como tal devem ser tratadas em termos de IRS.”;

h) Que “os valores pagos aos trabalhadores a título de compensação das refeições em conformidade com o disposto na cláusula 55ª do AE, não são pagamento de um segundo subsídio de refeição ou de montantes não enquadáveis no limite de isenção desse tipo de subsídios, mas antes importâncias que reembolsam gastos tidos pelos trabalhadores de despesas incorridas na execução do trabalho subordinado e para dar cumprimento às especificidades inerentes a uma tal relação laboral.”;

i) Que “o pagamento da 2ª refeição destina-se a compensar os Requerentes/motoristas por um gasto que suportaram, que vai para além da sua remuneração contratual, pelo que tal montante não tendo sido diretamente suportado pela entidade patronal só pode ser reembolsado ao trabalhador”;

j) Que “afigura-se aos Requerentes, que apenas pode ter havido uma errada interpretação quanto às verbas incluídas no seu recibo de remunerações, uma vez que os valores referentes a refeições (que não os relativos a verdadeiros subsídios de refeição) foram pagos aos requerentes a título de reembolso, cujo dispêndio inicial foi suportado por estes, sem que tal configure um subsídio de refeição, pelo que os reembolsos em causa, não podem estar sujeitos a tributação em sede de IRS, sob pena de violação, designadamente das regras de incidência do CIRS e dos princípios da legalidade e da justiça previstos no artigo 55º da Lei Geral Tributária (LGT).”.

k) Que “não restam quaisquer dúvidas que as correções efetuadas à matéria tributável e os seus fundamentos enfermam de errado enquadramento jurídico-fiscal, por parte da AT, fruto de um deficiente percurso interpretativo dos normativos legais subjacentes à relação material controvertida e concomitante factualidade, pelo que deveria a AT ter considerado estar-se perante montantes excluídos de tributação de IRS, não abrangidos pela subalínea 2) da alínea b) do n.º 3 do artigo.º 2.º do CIRS”.

Na sua resposta, a AT defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e invocou, em síntese, o seguinte em matéria de impugnação:

a) Que “Nos termos do n.º 1 do art. 75º da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as informações contidas na contabilidade organizada e as contas legalmente aprovadas e certificadas, não conhecendo a AT de factos, no que respeita ao exercício de 2015, e, em particular na matéria controvertida, que ponham em causa essa presunção legal. ”;

b) Que “para além do subsídio de refeição pago ao trabalhador por dia de trabalho (conta 632612), a PPPPP... paga ainda, entre outros, um subsídio de refeição (que designa como segundo subsídio) quando o trabalhador tem um serviço contínuo superior a 12 horas (conta 632613, por lapso indicado, na antecedente transcrição, como “63213”), sendo que, este último, cumula com o primeiro.”;

c) Que “os recibos de vencimento, identificam o subsídio de 2ª refeição, com a nomenclatura “2. REFEIÇÃO (PENALIZ)”, a que corresponde a quantia de 5,80/dia e, naturalmente, porque se trata de um subsídio de 2ª refeição, os recibos evidenciam também a existência de um outro subsídio de refeição (que corresponde à 1ª refeição e que, nalguns casos, inerentes à natureza da relação laboral, aparecem identificados com “Sub. Refeição...”);”;

d) Que “não se extrai dos recibos de vencimento que as quantias pagas pela PPPPP... a título de subsídio de 2ª refeição, sejam meros reembolsos de despesas efectuadas pelos Requerentes, para efeitos do disposto no n.º 4 do art. 55º do AE.”;

e) Que “os Rs. não demonstraram, nem em sede inspectiva, nem nos presentes autos, que se trata de um reembolso de quantia por eles despendida, a título de pagamento de refeição, não apresentaram qualquer documento comprovativo da despesa efectuada, nem tão pouco tais documentos foram detetados na contabilidade da entidade patronal, aquando da recolha de informação para consulta, recolha e cruzamento de elementos junto desta última.”;

f) Que “os Rs. cumulam na realidade o subsídio “2. REFEIÇÃO (PENALIZ.)” com outro subsídio de refeição (1. REF. DESLOCADO ou SUB. REFEIÇÃO ..., conforme o trabalhador fique na “Base” ou esteja “deslocado” do seu local de trabalho)”;

g) Que este subsídio de 2ª refeição não constitui uma ajuda de custo, não é devido por uma deslocação, mas antes por uma extensão do horário de trabalho contínuo, para além das 12 horas.;

h) Que “a inclusão deste subsídio de 2ª refeição na rubrica A22 das DMR apresentadas pela entidade patronal dos Rs. referentes ao exercício de 2015, não corresponde, portanto, à realidade dos factos, porquanto estamos perante um subsídio de refeição que, por força dos Rs. auferirem outro (não tributado), excede o limite legal que o exclui de tributação.”.

i) Que “nenhum vicio pode portanto, ser imputado às correcções efetuadas, em sede inspectiva, e vertidas as liquidações adicionais impugnadas que, conseqüentemente, também não merecem reparo.”

## **1.2. Apreciação da questão suscitada pelos Requerentes**

A questão suscitada pelos Requerentes prende-se, em suma, com a qualificação dos valores recebidos pelos Requerentes, designados no balancete da PPTTT... como “632613 - SUBS.2A.REFEICAO” e nos recibos de vencimento como “2. REF. (PENALIZ).

Os Requerentes entendem tratar-se de ajudas de custo; a Requerida entende tratar-se de um segundo subsídio de refeição.

Como é comumente aceite, o subsídio de refeição tem a natureza de benefício social e destina-se a compensar os trabalhadores das despesas com a refeição principal do dia em que prestam serviço efetivo, tomada fora da residência habitual, “*o que vale por dizer que é na sua causa, e apenas nesta, que radica a sua regularidade, à qual não pode, pois, ser atribuído outro sentido, como seja o indiciar, nos termos gerais, o seu carácter retributivo*” (cfr. Joana Vasconcelos, *Código do Trabalho Anotado*, 2016, 10ª edição, pág. 638 em anotação ao art. 260º.)

Já a característica essencial das ajudas de custo é o seu carácter compensatório, visando reembolsar o trabalhador pelas despesas que suportou a favor da sua entidade patronal, por motivo de deslocações ao serviço desta, e a inexistência de qualquer correspectividade entre a sua percepção e a prestação do trabalho.

No Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 10.11.2016, no processo nº 00764/13.1BEPNF, ficou dito, além do mais, o seguinte:

*“(...) A expressão «ajudas de custo», devidamente enquadrada no contexto laboral, significa que estamos perante montantes colocados à disposição do trabalhador para compensar os custos que este suportou ao serviço da entidade patronal. Estas importâncias não devem ser consideradas rendimento para efeitos tributários (e muito menos remuneração) porque não representam nenhum acréscimo patrimonial, destinando-se apenas a compensar gastos que afectam negativamente a esfera patrimonial do trabalhador e que devam ser imputados à sua actividade laboral e no interesse da sua entidade empregadora.*

*Na prática, porém, as coisas não se apresentam com tal linearidade. A dificuldade na determinação concreta dos custos elegíveis ou da sua comprovação conduz a que, muitas vezes, se convencionem atribuições patrimoniais fixas ou variáveis para compensar custos mais ou menos presumidos. E por vezes, o trabalhador faz a sua própria gestão de custos, poupando nas despesas e obtendo assim um rédito suplementar. Ora estas quantias, embora sejam*

*justificadas com a ocorrência de custos ao serviço da entidade patrimonial, podem gerar verdadeiros acréscimos patrimoniais, na parte em que excedam os custos efectivamente suportados. E, assim sendo, as «ajudas de custo» podem conter verdadeiros rendimentos. Que, por apresentarem alguma conexão com a prestação do trabalho, cabem no conceito de remuneração acessória a que aludem a parte final do nº 2 e a alínea b) do nº 3 do artigo 2º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.*

*Todavia, a tributação da totalidade das «ajudas de custo» nas situações descritas também coloca problemas delicados. Problemas, desde logo, relacionados com a desigualdade de tratamento dos trabalhadores que, pela natureza do seu trabalho ou das circunstâncias em que fosse prestado, não pudessem determinar em cada momento a componente do custo e a componente do ganho das ajudas. Problemas relacionados com objectivos sociais e económicos que, muitas vezes, se associam à atribuição destas quantias, que extravasam a relação laboral e que se entende dever estimular e proteger. Problemas relacionados com a capacidade de fiscalização concreta destas situações, o custo que lhes está associado e a sua proporção com o valor das receitas potenciais.*

*Razões de sobra para que o legislador abdicasse da tributação das eventuais vantagens económicas que trabalhador obtivesse em consequência do recebimento de tais quantias, desde que contidas num determinado limite quantitativo — artigo 2º, nº 3, alínea d), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Assim, na parte em que não excedam determinados limites, as «ajudas de custo» não são tributáveis, mesmo que delas derivem vantagens económicas para o trabalhador, porque a lei exclui essas quantias da incidência do imposto. Na parte em que esses limites são excedidos, porém, o legislador presume que o seu recebimento gerou um excedente patrimonial para o trabalhador (e que, por conseguinte, o custo efectivo não atingiu aquele montante,), constituindo um rendimento suplementar enquadrável no conceito de remuneração acessória.*

*A que acresce um limite qualitativo: as «ajudas de custo» são tributáveis quando (ou na parte em que) não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado.*

*Tudo isto, naturalmente no pressuposto de que essas quantias sejam percebidas a título de «ajudas de custo». Nada impede, na verdade, a que sobre essa designação seja acordado entre trabalhador e empregador o pagamento de quantias que não se destinem verdadeiramente a*

*compensar custos, mas a remunerar trabalho. Sendo que, em tal caso, não se pode sequer falar em ajudas nem em custos.*

*Em alguns casos, o legislador presume que as importâncias despendidas não têm conexão com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da entidade patronal. São aqueles em que seja apurado que as importâncias atribuídas dizem respeito a despesas de deslocação, de viagens e de representação e não tenham sido prestadas contas até ao fim do exercício. Trata-se, porém — se bem vemos — de situações em que aquelas importâncias são provisionadas pela entidade patronal mas em que o trabalhador só tem direito ao valor dos custos efectivamente suportados com esse fim. cfr. Acórdão deste Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), de 13/02/2014, proferido no âmbito do processo n.º 00237/06.9BEBRG.” (<https://dre.pt/home/-/dre/116189365/details/maximized>)*

*Refere ainda o citado acórdão que "Caberia, por isso, à administração tributária reunir outros indicadores que, por si só ou conjugadamente, suportassem a conclusão de que as quantias percebidas são consideradas remuneração de trabalho. Como decorre do artigo 74.º da Lei Geral Tributária. (...)*

*Ainda segundo jurisprudência recente, a que aderimos:*

*I - É à administração que cabe o ónus de demonstrar que os abonos recebidos pelo impugnante não têm qualquer fim compensatório, recolhendo e enunciando factos-índices suficientemente sólidos para criarem essa convicção, designadamente porque não existem deslocações do trabalhador ou, existindo, porque esses abonos não têm qualquer relação com essas deslocações ou, tendo-a, cobrem largamente as despesas normais que as deslocações provocam, fazendo, por isso, parte da retribuição. II – Recaindo sobre a Administração Tributária o ónus da prova dos pressupostos da correcção, esta não logrou satisfazê-lo porquanto não recolheu elementos probatórios donde se pudesse inferir que as verbas em causa não se destinavam a suportar encargos com deslocações, alimentação e alojamento, para concluir que estávamos perante um complemento de remuneração. Limita-se a afirmar de forma genérica, sem concretizar, ou enumerar qualquer facto índice respeitante ao trabalhador visado na acção de inspecção.*

---

(Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul Processo: 1027/08.0BEALM, de 14-01-2020 - <https://www.audico.pt/wp-content/uploads/2020/09/Acordão-do-Tribunal-Central-Administrativo.pdf>)

Estabelece o artº 260º do Código do Trabalho, sob a epígrafe “Prestações incluídas ou excluídas da retribuição”, o seguinte:

*1 - Não se consideram retribuição:*

*a) As importâncias recebidas a título de ajudas de custo, abonos de viagem, despesas de transporte, abonos de instalação e outras equivalentes, devidas ao trabalhador por deslocações, novas instalações ou despesas feitas em serviço do empregador, salvo quando, sendo tais deslocações ou despesas frequentes, essas importâncias, na parte que exceda os respectivos montantes normais, tenham sido previstas no contrato ou se devam considerar pelos usos como elemento integrante da retribuição do trabalhador;*

*b) As gratificações ou prestações extraordinárias concedidas pelo empregador como recompensa ou prémio dos bons resultados obtidos pela empresa;*

*c) As prestações decorrentes de factos relacionados com o desempenho ou mérito profissionais, bem como a assiduidade do trabalhador, cujo pagamento, nos períodos de referência respectivos, não esteja antecipadamente garantido;*

*d) A participação nos lucros da empresa, desde que ao trabalhador esteja assegurada pelo contrato uma retribuição certa, variável ou mista, adequada ao seu trabalho.*

*2 - O disposto na alínea a) do número anterior aplica-se, com as necessárias adaptações, ao abono para falhas e ao subsídio de refeição.*

*3 - O disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 não se aplica:*

*a) Às gratificações que sejam devidas por força do contrato ou das normas que o regem, ainda que a sua atribuição esteja condicionada aos bons serviços do trabalhador, nem àquelas que, pela sua importância e carácter regular e permanente, devam, segundo os usos, considerar-se como elemento integrante da retribuição daquele;*



*b) Às prestações relacionadas com os resultados obtidos pela empresa quando, quer no respectivo título atributivo quer pela sua atribuição regular e permanente, revistam carácter estável, independentemente da variabilidade do seu montante.*

Também segundo jurisprudência recente, a que igualmente aderimos:

*I. — Em regra, as importâncias recebidas a título de ajudas de custo, como a título de subsídio de alimentação ou de refeição, não devem ser consideradas como retribuição.*

*II. — Exceptua-se o caso em que estejam preenchidos três requisitos cumulativos: em que as deslocações ou despesas compensadas com as ajudas de custo sejam frequentes; em que as importâncias devidas a título de ajudas de custo excedam os custos normais das deslocações ou despesas; e em que, na medida em que excedam os custos normais das deslocações ou despesas, hajam sido previstas no contrato ou devam ser consideradas pelos usos como elemento integrante de retribuição do trabalhador.*

*III.— O trabalhador tem o ónus da prova de que estão preenchidos os pressupostos da segunda parte do art. 260.º, n.º 1, alínea a), do Código do Trabalho.*

(cfr. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 12/11/2020, Proc. 4212/18.2T8CBR.C1.S1, in dgsi.pt)

Como decorre da matéria de facto dada como provada, os recibos de vencimento mencionam, entre outras, as seguintes duas rubricas: (i) 1. REF. DESLOCADO; (ii) 2. REF. (PENALIZ); no balancete da PPPPP... está discriminado: “632612 - SUBS.1A.REFEICAO” “632613 - SUBS.2A.REFEICAO”; nas DMR, referentes ao ano de 2015, a PPPPP... incluiu os subsídios de refeição na sua globalidade, na rubrica A22 “Ajudas de Custo e Deslocação em automóvel do funcionário”.

A tributação impugnada nestes autos reporta-se ao “subsídio de refeição”, designado no balancete da PPPPP... como “632613 - SUBS.2A.REFEICAO” e no recibo de vencimento dos Rs. como “2. REF. (PENALIZ).”.

Os Requerentes, enquanto trabalhadores dependentes da empresa PPPPP... SA (NIPC ...), auferiram determinadas quantias pecuniárias, as quais não foram declaradas e tributadas em sede de IRS, o que originou correcções de natureza meramente aritmética, que geraram as liquidações adicionais ora impugnadas.

Entendeu a AT que as quantias auferidas pelos Requerentes não estão excluídas de tributação, nos termos da subalínea 2) alínea b) nº 3 do artigo 2º do CIRS, porquanto os valores recebidos pelos Requerentes, individualmente considerados, a título de “subsídio de refeição”, excedem os limites legais previstos para a respectiva exclusão.

A este propósito alegam os Requerentes que essa classificação/registo contabilístico está incorrecto.

Nos termos do nº 1 do art. 75º da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as informações contidas na contabilidade organizada e as contas legalmente aprovadas e certificadas.

A PPPPP..., entidade empregadora dos Requerentes, questionada em sede inspectiva sobre os subsídios pagos aos seus trabalhadores veio esclarecer que: “Conta 632611 Subsídio de Refeição – é pago quando o trabalhador permanece na “Base” do local de trabalho (ex. pagamentos ao pessoal de escritório com cartão “...” – nº 1 da cláusula 53º), Conta 632612 Subsídio 1ª refeição – é paga quando o trabalhador tem um serviço contínuo superior a 4 horas (cláusula 55ª, n.2). Conta 632655 1ª Refeição deslocada – é paga quando o trabalhador está deslocado mais de 5Km da sua Base (cláusula 55º nº 6 conjugada com o nº1 da mesma). Conta 632613 – Sub. 2ª Refeição - é paga quando o trabalhador tem um serviço contínuo superior a 12 horas (cláusula 55ª, n.4). Conta 632656 2ª Refeição deslocada – é paga quando o trabalhador

---

tem um serviço contínuo superior a 12 horas (cláusula 55ª, n.4) e quando o trabalhador está deslocado mais de 5Km da sua Base (clausula 55º n.º 6 conjugada com o nº1 da mesma).”.

Estabelece o art. 55º do AE, na parte relevante para o efeito, o seguinte:

*“1- (...) 2 – O trabalhador tem direito a tomar uma refeição ao fim de um mínimo de quatro horas e um máximo de cinco horas após o início do serviço. (...) 4 – O trabalhador terá direito a tomar segunda refeição se lhe for determinado permanecer ao serviço para além de doze horas após o respectivo início, incluindo o período da primeira refeição.”.*

Como bem refere a AT, o próprio texto da norma do art. 55º do AE não deixa dúvidas de interpretação - o segundo subsídio de refeição é pago quando o trabalhador está ao serviço, de forma contínua, mais de 12 horas, incluindo-se nestas 12 horas o período que dá direito à 1ª refeição.

Alegam os Requerentes que tal pagamento, previsto no art. 55º do AE, não tem a natureza de subsídio de refeição, porquanto, para além de emanar do AE, corresponde a um reembolso de quantia paga por dispêndio em refeição.

Sucedem, porém, que, não se extrai dos recibos de vencimento que as quantias pagas pela PPTTTT... a título de subsídio de 2ª refeição, sejam meros reembolsos de despesas efectuadas pelos Requerentes, para efeitos do disposto no nº 4 do art. 55º do AE, sendo que as quantias pagas a esse título têm um valor fixo (5,80€/dia), que cumula com o subsídio contabilizado na conta 632612.

Na verdade, decorre da matéria dado como provada, que, para além do subsídio de refeição pago ao trabalhador por dia de trabalho (conta 632612), a PPTTTT... paga ainda, entre outros, um subsídio de refeição (que designa como segundo subsídio) quando o trabalhador tem um serviço contínuo superior a 12 horas, sendo que, este último, cumula com o primeiro.

Sendo que a mera alegação dos Requerentes de que tais pagamentos são um reembolso de quantias por eles despendidas, não pode merecer provimento, desde logo perante os factos-índice acima referidos e, sobretudo, à ausência de suporte documental de tais despesas.

Na verdade, atente-se que os Requerentes não apresentaram quaisquer documentos comprovativos das supostas despesas efectuadas, o que se afiguraria essencial para colocar em causa um conjunto de elementos probatórios que lhes são manifestamente desfavoráveis.

Com efeito, os recibos de vencimento, bem como o balancete da PPTTT..., evidenciam que os Requerentes auferem o subsídio de refeição previsto no nº 2 do art. 55º do AE e, quando verificadas as condições para o efeito (mais de 12 horas de serviço contínuo), recebem igualmente o subsídio previsto no nº 4 do art. 55º do AE.

Aliás, o balancete da PPTTT..., não deixa igualmente de conter, além dos subsídios qualificados como “subsídios de refeição” (primeira e segunda refeição), uma rubrica propriamente designada por “ajudas de custo” (conta 63265).

É assim convicção do Tribunal que o denominado “subsídio de 2ª refeição” não é devido por uma deslocação, mas antes por uma extensão do horário de trabalho contínuo, para além das 12 horas, cumulando os Requerentes dois subsídios de refeição, dependendo da específica relação laboral. E é isso que decorre da matéria de facto dada como provada, suportada com o teor ao Acordo de Empresa e outros elementos probatórios atrás referidos, que permitem tal conclusão.

Dispõe a subalínea 2) da alínea b) do nº 3 do artigo 2º do CIRS, o seguinte:

*“3 - Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente: a)... b) As remunerações acessórias, nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica, designadamente: 1)...* 2) O subsídio de refeição na parte em que exceder o limite legal

*estabelecido ou em que o exceda em 60 % sempre que o respetivo subsídio seja atribuído através de vales de refeição;”*

Como resulta da disposição legal acima referida, apenas o subsídio de refeição na parte que não exceda o limite legal não é sujeito a IRS.

As quantias auferidas pelos Requerentes, a que corresponde a rubrica “2. REF. (PENALIZ.) não estão excluídas de tributação, nos termos da subalínea 2) alínea b) nº 3 do artigo 2º do CIRS, porquanto os valores recebidos pelos Requerentes, individualmente considerados, a título de subsídio de refeição, excedem os limites legais previstos para a respectiva exclusão da tributação.

Pelo exposto, temos que concluir que os actos impugnados não enfermam de vício de violação de lei, devendo ser mantidos.

E não sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, não se pode concluir pela existência de pagamentos indevidos.

## **V. Decisão**

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente a exceção de caducidade do direito de ação arguída pela Autoridade Tributária e Aduaneira, porquanto o pedido de constituição do tribunal arbitral é tempestivo;
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- c) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos.

## **VI. Valor do Processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do C.P.C., do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 26.219,56 (vinte e seis mil duzentos e dezanove euros e cinquenta e seis cêntimos).

## **VII. Custas**

De acordo com o previsto nos artigos 22.º, n.º 4, e 12.º, n.º 2, do RJAT, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em € 1.530,00 (mil quinhentos e trinta euros), a cargo dos Requerentes.

Lisboa, 6 de outubro de 2021

O Árbitro,

Pedro Miguel Bastos Rosado