

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 669/2020-T**

**Tema: IRS – tributação das deslocações feitas em viatura própria do trabalhador.**

## **SUMÁRIO:**

- 1. A mera entrega do mapa de deslocações efetuadas pelo trabalhador por conta e em benefício da entidade patronal sem preenchimento de todos os requisitos legais não permite a classificação como reembolso de encargos e despesa dedutível em IRC e implica a qualificação do recebido como rendimento de trabalho com a inerente retenção na fonte nos termos dos artigos 98.º e 103.º do CIRS.**
- 2. A prova de que o valor dos encargos com as deslocações realizadas em viatura própria do trabalhador - feitas ao serviço das entidades patronais - foram faturados aos clientes incumbe às entidades pagadoras.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro Vasco António Branco Guimarães árbitro singular designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 03-05-2021, decide o seguinte:

1. Relatório

A..., S.A (doravante “Requerente”), pessoa coletiva de direito português com o número de identificação de pessoa coletiva (“NIPC”) e de identificação fiscal (“NIF”)..., com sede em ..., ..., ...-... Maia, entidade com os documentos integralmente depositados em suporte eletrónico, vem, na qualidade de sociedade incorporante de B..., LDA (sociedade incorporada por fusão na sociedade A..., S.A), nos termos do disposto na alínea a) do número 1 do artigo 2.º e do disposto nos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, apresentar REQUERIMENTO DE CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL com vista à anulação do ato de liquidação adicional de retenções na fonte do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (“IRS”) e de juros compensatórios.

Está em causa a liquidação com o número 2020..., no montante total de Euro 5444,57 (cinco mil, quatrocentos e quarenta e quatro euros e cinquenta e sete cêntimos), relativas ao ano de 2017, notificado à Requerente a 14 de julho de 2020.

Pretende a anulação da liquidação e a devolução das quantias indevidamente pagas e condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) no pagamento de juros indemnizatórios por pagamento indevido de prestação tributária.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 26-11-2020.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 18.01.2021 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

---

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 03.05.2021.

Por despacho de 15-07-2021, foram as partes dispensadas de apresentar alegações ao abrigo do disposto no artigo 18.º do RJAT.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 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).

O processo não enferma de nulidades.

### 1.1.Exceções

Quanto à exceção de ilegitimidade

A Requerente afirma que é parte ilegítima na responsabilidade pelo pagamento na sua peça processual. Face ao disposto nos artigos 98.º e 103.º n.º 4 do CIRS a entidade patronal é parte legítima na obrigação de pagamento caso venha a verificar-se ser devido o pagamento.

## 2. Matéria de facto

### 2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão da causa:

A) A Requerente foi objeto de uma inspeção externa de âmbito geral ao exercício de 2017.

- B) Na contabilidade da Requerente existiam na subconta 63213 «Gastos com pessoal – Kms» um montante de 21.338,70 que foram deduzidos à matéria coletável em sede de IRC e sobre os quais pagou a taxa autónoma de 5% nos termos do n.º 9 do artigo 88.º do CIRS.
- C) Foram solicitados os mapas comprovativos das deslocações.
- D) A Requerente juntou mapas a título exemplificativo.
- E) Face à resposta foram selecionados os trabalhadores que com base em i) valor; ii) periodicidade; iii) regularidade; suscitaram dúvidas.
- F) Foram solicitadas pela AT todos os mapas das deslocações de um conjunto de funcionários e detalhes das deslocações como: i) gastos efetuados; ii) identificação das pessoas que contataram; iii) relatórios das deslocações; iv) quaisquer outros elementos que permitissem confirmar as deslocações.
- G) A Requerente apresentou uma explicação genérica de gestão do negócio para as alegadas deslocações.
- H) Compulsados os dados verifica-se que: i) O pagamento das deslocações verifica-se com carácter mensal e com montantes estáveis; ii) São pagos 14 vezes ao ano; iii) os mapas não têm informação sobre o tempo de permanência.
- I) Não aparecem na contabilidade da Requerente alguns valores de portagens e parqueamentos correspondentes às deslocações declaradas.

## 2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto.

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerida e os que constam do PI.

Não se retiram outros factos relevantes dos articulados por serem citações de textos legais, acórdãos ou posições de parte sem conteúdo fáctico.

## 3. Matéria de direito

As questões de mérito que são objeto deste processo são:

1. Saber se a AT podia ter liquidado o imposto nos termos em que o fez.
2. Qual as normas aplicáveis em caso de resposta afirmativa à primeira questão.

### 3.1. Posições das Partes

O Requerente defende o seguinte, em suma:

- A junção do mapa de deslocações com indicação dos trabalhadores, destinos, objetivo e quilómetros esgota o seu dever declarativo e é suficiente para que a sindicância efetuada não tenha objeto.
- A AT defende que desacompanhados de outros elementos os mapas apresentados revelam fragilidades que impõem uma correção e qualificação diferenciada dos montantes auferidos nos termos do quadro 21 a fls. 12 da resposta dada ao Requerimento Arbitral.

### 3.2. Apreciação da questão

#### 3.2.1. Objeto do processo no caso de impugnação de autoliquidação.

Em princípio, a fundamentação dos actos tributários a atender nos processos arbitrais é a que consta desses actos, pois está-se perante um contencioso de mera anulação com fundamento em ilegalidade (artigos 99.º e 124.º do CPPT), em que se visa apreciar a legalidade da actuação da Administração Tributária tal como ela ocorreu, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos.

Cumpre reconhecer que, no essencial, a actuação da AT no processo em análise está de acordo com as normas e os procedimentos aplicáveis ao caso.

O pagamento de quilómetros feitos aos trabalhadores - por deslocações realizadas ao serviço das entidades patronais - correspondem ao reembolso de despesas suportadas pelo trabalhador em benefício da entidade patronal. Por outro lado, para que sejam dedutíveis pelas entidades

patronais e não tributáveis na esfera jurídica dos trabalhadores não podem ultrapassar determinados montantes pré-fixados que têm como tabela e limite os mesmos montantes pagos pelos mesmos serviços/despesas aos servidores do Estado.

Revela isto que a prática de reembolsar despesas feitas pelos trabalhadores ao serviço das entidades patronais é uma prática comum às entidades públicas e privadas e corresponde a tabelas de aplicação em que não é relevante a despesa efetivamente realizada mas, tão só a adaptação do percurso ao valor do reembolso (n.º de quilómetros x valor oficial por quilómetro). Uma leitura simples do acima afirmado pareceria que justificaria a tese da Requerente. Mas assim não acontece. É que, pretendendo evitar que os encargos com a compensação por deslocação em viaturas próprias dos trabalhadores fossem diretamente deduzidos como gastos - sem que houvesse uma relação do gasto com os réditos obtidos pela empresa (artigo 23.º n.º 1 do CIRC) - o legislador introduziu o requisito de que estes encargos têm de ser «faturados aos Clientes» e conter o tempo da deslocação para além dos restantes requisitos constantes da alínea h) do artigo 23.º A do CIRC.

Ora, a prova de que estes encargos foram faturados aos Clientes é da entidade patronal não se esgotando na apresentação do mapa de deslocações como pretende a Requerente.

Por outro lado, o tempo de permanência é um requisito legal que não foi cumprido.

A sindicância efetuada tem assim fundamento e justificação.

A Requerente não provou que as despesas efetuadas por si como compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador em relação aos trabalhadores identificados pela AT tivessem sido faturadas aos clientes pelo que entram no âmbito do disposto no artigo 23.º A do CIRC e não são dedutíveis enquanto tal.

A requalificação dos montantes auferidos como rendimento de trabalho dependente é uma consequência natural e que decorre da norma de incidência constante do CIRS – artigo 2.º n.º 10, alínea d).

As retenções na fonte são obrigação da entidade patronal (artigo 98.º do CIRS) comunicável nos termos do n.º 4 do artigo 103.º do CIRS sendo a entidade patronal a responsável pelo pagamento nos termos do preceito citado.

Verifica-se assim que da conjugação dos elementos dados como provados (com particular relevância para a estabilidade dos abonos e os 14 meses por ano) e da análise das normas

aplicáveis resulta que a liquidação adicional das retenções na fonte omitidas tem fundamento e é legal.

Existe Jurisprudência dos Tribunais administrativos e do CAAD em sentido semelhante.

Termos em que,

Decisão arbitral:

Nos termos e com os fundamentos expostos,

O tribunal Arbitral singular decide:

- a. Declarar o pedido arbitral improcedente e manter a liquidação impugnada;
- b. Absolver a AT dos restantes pedidos arbitrais formulados.
- c. Custas pela Requerente com o valor fixado em Euro 612,00 (seiscentos e doze).

Valor do processo: Euro 5.444,57 (cinco mil quatrocentos e quarenta e quatro Euro e cinquenta e sete cêntimos).

Lisboa, 7 de outubro de 2021

O Árbitro Singular  
(Vasco Branco Guimarães)