

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 60/2021-T

Tema: IRS – Encargos com viaturas próprias do trabalhador – Encargos não dedutíveis artigo 23.º - A do CIRC.

Sumário:

I – A alínea h) do n.º 1 do Artigo 23.º-A do CIRC existe desde 2001, tendo estabilizado a sua redação desde 2004, sendo certo que o seu propósito é muito claro: garantir que há controlo efetivo das deslocações do trabalhador em viatura própria, controlo este que deverá estar demonstrado por evidências substantivas e adjetivas exigidas por lei.

II - O advérbio designadamente é claro quanto à natureza exemplificativa do conteúdo dos mapas de controlo de deslocações exigidos pela alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC.

O Árbitro Guilherme W. d’Oliveira Martins, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A Requerente 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..., UNIPessoal, 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 COLETIVO 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 com o número 2020..., no montante total de Euro 2 363,30 (dois mil, trezentos e sessenta e três euros e trinta cêntimos), relativas ao ano de 2017, notificado à Requerente a 15 de setembro de 2020, com os seguintes termos e fundamentos:

- a. A Requerente é uma sociedade de direito português que tem por objeto social o “exercício da atividade de gestão e consultoria de instalações desportivas e de health clubs, bem como a gestão e exploração de ginásios, nutricionismo, educação física, fisioterapia, estética, massagens, tratamentos de beleza e saúde, restauração, formação, realização de estudos de mercado e viabilidade económica e atividades acessórias e/ou conexas, investimentos.”
- b. O capital social da Requerente era integralmente detido pela entidade C... SGPS, S.A. – igualmente detentora das participações sociais das restantes cinco empresas do Grupo D...– que, no exercício de 2017, foi adquirida pela E..., SGPS SA, passando a designar-se A..., S.A.
- c. À data dos factos, o capital social da Requerente ascendia a Euro 5.000, representando uma quota, à data pertencente à entidade C..., SGPS, S.A, como já referido supra.
- d. A Requerente desenvolve a sua atividade, no que respeita à prática desportiva, sob a marca A..., através do ginásio: F... (...).
- e. Neste âmbito, em cumprimento do disposto na Ordem de Serviço Externa com o número OI2019..., com despacho datado de 19 de fevereiro de 2019, a Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo, de natureza externa e âmbito geral com incidência no exercício de 2017, de que foi lavrado relatório de inspeção tributária.
- f. Em resultado deste procedimento de inspeção, foram efetuadas correções relativas a retenções na fonte de IRS no montante de Euro 2 104,00 (dois mil, cento e quatro euros).

- g. As supramencionadas correções, no montante de Euro 2 104,00 (dois mil, cento e quatro euros), encontram-se alicerçadas na eventual possibilidade, suscitada pela AT, de as importâncias pagas pela Requerente aos seus trabalhadores não respeitarem a efetivas compensações pela utilização de viatura própria ao serviço da entidade patronal.
- h. A Requerente procedeu à tributação autónoma de IRC dos valores que pagou a título de compensação por deslocações em viatura própria do colaborador ao seu serviço.
- i. Conforme mencionado supra, a AT concluiu que as importâncias pagas aos seus trabalhadores no período de 2017 não respeitavam a efetivas compensações pela utilização de viatura própria, mas antes a rendimentos sujeitos e não isentos de IRS, enquadráveis na Categoria A (rendimentos de trabalho dependente).
- j. Assim, cabe referir que, não obstante a discordância com o entendimento da AT, a Requerente saldou o montante de imposto indevidamente liquidado e de juros compensatórios, de Euro 2363,30 (dois mil, trezentos e sessenta e três euros e trinta cêntimos), ao abrigo do número 3 do artigo 9.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), nos termos do qual “o pagamento do imposto nos termos de lei que atribua benefícios ou vantagens no conjunto de certos encargos ou condições não preclui o direito de reclamação, impugnação ou recurso, não obstante a possibilidade de renúncia expressa, nos termos da lei”.
- k. Deste modo, precavendo-se contra eventuais processos executivos que pudessem vir a ser instaurados por parte da AT, a Requerente procedeu ao pagamento integral do montante exigido, dentro do prazo de pagamento voluntário dos mesmos, embora tal não implique a concordância com a sua liquidação.
- l. No caso em apreço, a Requerente não pode concordar com os valores corrigidos em causa, uma vez que os mesmos não resultam de uma idónea aplicação e concretização da Lei, consubstanciando uma desvirtuação do seu propósito, como se demonstrará de seguida.

-
- m. A ora Requerente, disponibilizou à AT diversos boletins itinerários, onde se fazem constar os seguintes elementos: o local da deslocação, o objetivo da deslocação, a identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos – dando cumprimento ao preceituado na legislação fiscal.
- n. Em face da documentação disponibilizada pela ora Requerente, vem a AT sustentar que “a indicação do objetivo, sendo declarado de forma tão sucinta e genérica, acaba por não identificar, em concreto, o objetivo de cada deslocação”.
- o. Cumpre começar por esclarecer que todos os mapas disponibilizados à AT pela Requerente indicavam do motivo da deslocação. Ainda que a AT tenha considerado que a descrição deste motivo não apresenta suficiente detalhe e minúcia é facto irrefutável que todas as deslocações foram motivadas e que tal motivo se encontra devidamente identificado nos boletins itinerários disponibilizados.
- p. Não obstante, releva acrescentar que as deslocações efetuadas em viatura própria ao serviço da entidade patronal tiveram como primordial objetivo a deslocação dos trabalhadores em ações comerciais, quer com fornecedores, quer com potenciais parceiros – sendo que este contacto permanente e direto com parceiros e fornecedores tinha como principal intuito promover e estreitar relações comerciais entre as partes.
- q. Uma parte significativa das viagens em apreço tiveram ainda como propósito a deslocação de trabalhadores da área de gestão dos ginásios em ações de formação e planeamento estratégico do Grupo D... a diversos pontos do país. Tais ações afiguravam-se essenciais à harmonização dos procedimentos de gestão e dos serviços prestados aos clientes dos diversos ginásios do Grupo, e bem assim, para garantir o nível de qualidade dos serviços prestados com o objetivo de aumentar a fidelização dos seus clientes.
- r. Por outro lado, relembra-se que os ginásios operados sob a marca A... eram explorados/geridos por diversas sociedades comerciais, entre as quais a presente Requerente, todas detidas pela à data designada C... SGPS, S.A., pelo que se

mostrava fundamental que a exploração/gestão dos ginásios fosse operada de forma coordenada e concertada, daí a “obrigação” da deslocação dos trabalhadores de cada sociedade do Grupo aos restantes ginásios com a insígnia A..., de modo a partilhar as melhores práticas de gestão e constatar in loco a aplicação dessas mesmas práticas.

- s. Com efeito, através da análise dos boletins itinerários, que ao presente se juntam sob designação de Documento n.º 4 e Documento n.º 5 e que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos, facilmente se conclui que – conquanto a descrição dos motivos que presidiram as respetivas deslocações seja concisa, por opção da Requerente – as deslocações em viatura própria do trabalhador ao serviço da empresa efetivamente ocorreram.
- t. Prossegue a AT, arguindo que “o contribuinte não apresentou quaisquer comprovativos que demonstrem a efetividade das deslocações alegadamente efetuadas.”
- u. Ora, de acordo com a legislação fiscal aplicável ao caso sub judice, quando existam encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal, esta entidade deve possuir, unicamente, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos (vide alínea h) do número 23.º A do CIRC).
- v. Quer isto dizer que, não se encontrava a ora Requerente obrigada a conservar e/ou apresentar quaisquer comprovativos demonstrativos da efetividade das deslocações efetuadas, bastando-lhe possuir os, comumente designados, boletins itinerários, contendo toda a informação requerida por lei e supra identificada.
- w. Com efeito, parece ficar por explicar que comprovativos estará a AT a solicitar, exigindo do contribuinte, provas da efetividade das deslocações efetuadas ao serviço da entidade patronal, que nem o próprio legislador fiscal entendeu determinar – sobrepondo-se à lei, numa tentativa utilitária de fazer valer a sua pretensão.

-
- x. Acrescenta ainda que não obstante todo o exposto, que a ora Requerente constitui mero substituto tributário da obrigação de imposto, não lhe podendo ser exigido o pagamento do imposto na fase de pagamento voluntário, nem sem antes ter sido exigido ao devedor originário.
2. A Autoridade Tributária, na sua resposta, defende a legalidade dos atos tributários praticados e alega em síntese o seguinte:
- a. Da análise aos elementos apresentados concluíram os SIT que, relativamente aos mapas de deslocações apresentados, estes não dão cumprimento a alguns requisitos estatuídos na lei, o que por conseguinte, impossibilitou a comprovação da realização efetiva das deslocações em análise,
 - b. Não tendo a ora Requerente apresentado quaisquer elementos probatórios no sentido de demonstrar a efetividade das despesas em crise, não obstante ter sido incitada a fazê-lo, e dada a inexistência de elementos que indiciassem que tais despesas configurariam entregas a título provisório, bem como o facto da entidade inspecionada não ter pleiteado que assim tenha acontecido,
 - c. Decidiram os SIT, dada a existência de indícios bastantes que apontavam nesse sentido, considerar os montantes em análise como entregas pecuniárias feitas a título definitivo, tendo, por conseguinte, efetuado as correções ora reclamadas, consubstanciadas na inclusão dos montantes em causa nas declarações mensais de remuneração (de ora em diante DMR), de acordo com o preceituado na al. c) do n.º 1 do art.º 119.º do CIRS, 17. A 17-07-2020 foi a ora Requerente notificada através do ofício n.º 2020... datado de 14-07-2020, para exercer o direito de audição sobre o Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, do qual constava, entre outras correções, a correção presentemente reclamada.
 - d. Decorrido o prazo para o exercício do correspondente direito de audição, a ora Requerente não se pronunciou, motivo pelo qual foram mantidas as correções propostas no Projeto de Relatório.
 - e. Neste conspecto, nos termos do art.º 62.º do RCPITA, foi o Relatório de Inspeção Tributária (doravante RIT) notificado ao sujeito passivo através do

ofício n.º 2020... datado de 26-08-2020 e rececionado pela ora Requerente a 28-08-2020.

- f. A 25-01-2021, veio a ora Requerente, solicitar a anulação dos atos de liquidação adicional de retenção na fonte de IRS descritos, através da interposição do presente pedido de pronúncia arbitral (doravante designado por ppa).

Por exceção

- g. No presente caso estamos perante liquidações adicionais de retenção na fonte de IRS do ano de 2017, decorrentes de correções efetuadas no âmbito do procedimento inspetivo dirigido à sociedade.
- h. Neste contexto, como bem refere o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa: “(...) a competência dos Tribunais Arbitrais compreende a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade: a) De atos de liquidação de tributos cuja administração seja cometida à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) [...]; b) De atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta de tributos cuja administração seja cometida à AT, desde que tenham sido precedidos de recursos à via administrativa prévia necessária, prevista nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) [...]” – cfr. Jorge Lopes de Sousa, Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, pp. 106-108).
- i. O entendimento supra pugnado, de que os litígios que tenham por objeto a declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, como sucede na situação sub judice, estão excluídos da competência material dos tribunais arbitrais, se não forem precedidos de reclamação graciosa nos termos do art.º 131.º do CPPT, impõe-se por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. art.º s 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como do direito de acesso à justiça (art.º 20.º da CRP) e da legalidade [cfr. n.º 2 do art.º 3.º, art.º s 202.º e 203.º da CRP e ainda o n.º 2 do art.º 266.º da CRP, no seu corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no n.º 2 do art.º 30.º da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT.

- j. Isto porque, ao fixar-se nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 4.º do RJAT e na al. a) do art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 a vinculação da AT à tutela arbitral necessária, o legislador está a dispor sobre interesses gerais, delimitando previamente a defesa do interesse público na vertente da indisponibilidade dos créditos tributários,
- k. Pelo que, salvo melhor opinião, é constitucionalmente vedada, por força dos princípios constitucionais acima mencionados, uma interpretação que amplie a vinculação da AT à tutela arbitral fixada legalmente.
- l. Assim, verifica-se a exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral, absolvendo-se a Requerida da instância, nos termos dos art.º s 576.º, 577.º e 278.º do CPC ex vi, al. e) do art.º 2.º do CPPT e al. a) e e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT.
- m. Isto porque, ao fixar-se nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 4.º do RJAT e na al. a) do art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 a vinculação da AT à tutela arbitral necessária, o legislador está a dispor sobre interesses gerais, delimitando previamente a defesa do interesse público na vertente da indisponibilidade dos créditos tributários, 28. Pelo que, salvo melhor opinião, é constitucionalmente vedada, por força dos princípios constitucionais acima mencionados, uma interpretação que amplie a vinculação da AT à tutela arbitral fixada legalmente. 29. Assim, verifica-se a exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral, absolvendo-se a Requerida da instância, nos termos dos art.º s 576.º, 577.º e 278.º do CPC ex vi, al. e) do art.º 2.º do CPPT e al. a) e e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT. 30. Cabe ainda referir que a norma ínsita no art.º 132.º do CPPT se aplica, somente, às situações em que o substituto considera que existe um erro de entrega de imposto superior ao retido, pois apenas nestas circunstâncias se justifica que se lhe reconheça um interesse em agir, concretizado no direito a impugnar,
- n. Já que apenas neste quadro fáctico, o substituto é efetivamente afetado na sua esfera jurídica e terá um interesse direto e pessoal em agir, leia-se impugnar,

para assim, poder ver a sua pretensão acatada com a eventual procedência do seu pedido no processo impugnatório.

- o. Sendo que na situação sub judice, sempre se impunha a precedência obrigatória de reclamação graciosa nos termos do estatuído no n.º 3 do art.º 132.º do CPPT, Que dispõe que: “(...) o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional competente no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo nele referido.”
- p. Não tendo qualquer aplicabilidade o disposto no n.º 3 do art.º 131.º do CPPT, ex vi n.º 6 do art.º 132.º do mesmo diploma, uma vez que no caso vertido, não está em causa matéria exclusivamente de direito, pese embora as liquidações terem sido efetuadas de acordo com orientações da AT (correções efetuadas e propostas ao abrigo de ação inspetiva), tais requisitos são cumulativos, tal como resulta da letra da lei: “Quando estiver em causa matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, não há lugar à reclamação necessária prevista no n.º 1.” 35. Assim, de acordo com o que vem exposto, verifica-se a exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral, absolvendo-se a Requerida da instância, nos termos dos art.º s 576.º, 577.º e 278.º do CPC, ex vi, al. e) do art.º 2.º do CPPT e al. a) e e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT.

Por impugnação

- q. Deverão considerar-se impugnados os factos alegados pela Requerente que se encontrem em oposição com a presente defesa, considerada no seu conjunto, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 574.º do Código do Processo Civil - CPC, ex vi alíneas a) e e) do n.º 1 do art.º 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - RJAT.
- r. Com efeito, em momento algum a Requerente prova o que cauciona ao longo do seu ppa., Antes de mais, visando uma boa compreensão da factualidade em causa, principiemos por descrever quais os indícios recolhidos pelos SIT que

motivaram as correções efetuadas, maxime, liquidações adicionais de retenção na fonte de IRS no ano de 2017.

- s. Como já ante exposto, foi verificado pelos SIT que os mapas relativos às deslocações efetuadas em viatura própria dos trabalhadores do ano de 2017 fornecidos pela ora Requerente, não dão cumprimento ao estatuído na lei, acrescendo o facto do mapa relativo ao mês de dezembro não ter sido apresentado, Dispõe a al. h) do art.º 23.º A do CIRC que “por cada pagamento efetuado” a título de ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, a entidade patronal tem de possuir um “mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos”,
- t. Em ordem a efetuar esse controlo, o mesmo preceito legal faculta os requisitos legais a que esse documento tem de obedecer, fornecendo uma linha orientadora nesse sentido, indicando que tal mapa de encargos tem de conter “os respetivos locais, tempos de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos (...)”
- u. Sucede, no entanto, que no caso sub judice, tais requisitos legais não foram observados, já que, inexistente nos mapas apresentados a identificação das viaturas alegadamente utilizadas, bem como a indicação do tempo de permanência no âmbito das alegadas deslocações e ainda no que concerne à indicação do objetivo das mesmas, a referência apresentada é de tal modo sucinta e genérica que impossibilita que seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, Ora, tal impedimento redundará na não dedutibilidade de tais gastos para efeitos fiscais, como tão explicitamente é referido legalmente, sem deixar margens a interpretações atreitas, logo no título do preceito que vimos a analisar “Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais”.
- v. Do exposto resulta claro que ao contrário do que a Requerente quer fazer crer no seu douto ppa, quando existam encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal, esta entidade

- deve possuir por cada pagamento efetuado um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações que estiveram na sua origem,
- w. E inexistindo tal detalhe nesses documentos, como é o caso, deveria e poderia a Requerente ter apresentado outros documentos comprovativos e demonstrativos da existência de tais gastos,
 - x. O que foi instigada a fazer pelos SIT, que inclusive forneceram exemplos dos documentos que a Requerente poderia apresentar: “informações detalhadas relativamente aos gastos em questão, tais como identificação da(s) pessoa(s) ou entidade(s) com quem se reuniu o colaborador, no âmbito de que projetos, relatórios dos resultados das deslocações efetuadas, e outras que considerem necessárias e suficientes para o efeito, como comprovativos de despesas associadas às deslocações, como refeições, portagens e alojamento”.
 - y. Não corresponde, de todo, à verdade o alegado pela Requerente na seu douto ppa quando afirma que “parece ficar por explicar que comprovativos estará a AT a solicitar, exigindo do contribuinte, provas da efetividade das deslocações efetuadas ao serviço da entidade patronal, que nem o próprio legislador fiscal entendeu determinar – sobrepondo-se à lei, numa tentativa utilitária de fazer valer a sua pretensão.”
 - z. Nem tão pouco a AT pretende sobrepor-se à lei, já que, é precisamente a lei que estatui em que termos, quais os requisitos e em que moldes devem ser elaborados os mapas desses encargos para que através dos mesmos seja possível efetuar o controlo das deslocações, que é o que se pretende da exigência de existência dos mesmos.
 - aa. Mais, tendo em conta o carácter dos elementos supra expostos, i.e, configurando os mesmos gastos da empresa que deveriam estar documentalmente suportados, é de estranhar que a Requerente não apresente nenhum desses comprovativos,
 - bb. Porquanto a apresentação dessa prova, que de acordo com a repartição do ónus da prova cabe à Requerente, não configura nenhuma provatio diabólica, ao contrário do que quer fazer crer, já que tais deslocações a terem ocorrido eram

- suscetíveis de ser facilmente comprovadas através de vários documentos, como tão bem elucidaram os SIT.
- cc. Mais referem os SIT que tais quantias foram pagas com carácter de regularidade, não só ao nível da periodicidade com que são atribuídas - mensal -, mas também da estabilidade dos montantes pagos,
 - dd. Ademais, observaram aqueles serviços, no caso de uma das trabalhadoras, G..., que esses valores sofrem alteração substancial em três dos doze meses do ano, correspondentes aos meses em que, por norma, são pagos os subsídios de férias e de Natal, nos quais tais valores duplicam, como se pode constatar da análise dos quadros abaixo, constantes do RIT Mais constataram os SIT, no que concerne à distribuição geográfica dos destinos e quanto aos objetivos das deslocações alegadamente efetuadas, que não consta dos mapas, informação relativa à identificação da viatura utilizada pelo colaborador, nem informação quanto à hora de partida e hora de chegada das respetivas deslocações, desconhecendo-se, por isso, o respetivo tempo de permanência,
 - ee. Impossibilitando, portanto, efetuar o controlo a que a existência desses mapas se refere.
 - ff. Por último, há que identificar uma série de outras incongruências detetadas pelos SIT nos mapas em análise.
 - gg. Invoca ainda que contribuinte foi notificado para suprir todas estas lacunas (ponto 6. Da notificação efetuada a 09-03-2020), fornecendo os SIT, inclusive, exemplos dos documentos a apresentar para comprovação da efetividade de tais deslocações,
 - hh. Todavia, não apresentou quaisquer elementos, pelo contrário, limitou-se a aduzir argumentos vagos e genéricos que não demonstrou. 8
 - ii. À mingua de prova trazida à colação quer no procedimento tributário, quer no presente autos, a conclusão não poderia ser diferente.
 - jj. A Requerente não se esforçou sequer por demonstrar em que medida as deslocações efetuadas em viatura própria ao serviço da entidade patronal

- “tiveram como primordial objetivo a deslocação dos trabalhadores em ações comerciais, quer com fornecedores, quer com potenciais parceiros”,
- kk. Do supra exposto, resulta cristalino que a Requerente se limitou a referir, ainda que parcamente, quais os alegados objetivos a prosseguir com as alegadas deslocações, tecendo escassas considerações que se prendem com supostas finalidades de gestão comercial da empresa,
- ll. Sem, porém, concretizar onde, quando, como, com que regularidade e critérios, e em que medida ocorriam as citadas “ações de formação e planeamento estratégico” que alegadamente motivaram as pretextadas deslocações, Nunca logrando por identificar nenhuma das supostas ações, que a existirem, facilmente seriam indicáveis.
- mm. Já no presente ppa, a Requerente, cingiu-se a reproduzir o argumentatário supra referido e ao qual já tinha recorrido no decorrer da ação inspetiva,
- nn. Nesta senda e no que diz respeito ao caso concreto, a al. h) do n.º 1 do art.º 23.º - A CIRC, estabelece como requisito a existência de “mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos (...)”, para que tais encargos sejam considerados no apuramento do lucro tributável, isto é, para que os mesmos sejam dedutíveis,
- oo. Ainda que, tais encargos hajam sido contabilizados como gastos do período de tributação a que respeitam,
- pp. Daqui decorre, portanto, que estamos perante uma exigência legal da existência, por um lado de documentos que provem a existência de tais despesas, consubstanciada na existência do “mapa” suprarreferido e por outro lado que esse documento detenha as características elencadas e mencionadas acima,
- qq. Quer isto dizer que a lei não só se preocupou em estabelecer uma exigência legal quanto ao tipo de documento necessário para sustentar documentalmente tais

- despesas, como foi mais longe e estabeleceu as características e informação que devem constar de tal comprovativo.
- rr. Neste seguimento, e de acordo com o já demonstrado, tais mapas não cumprem com o estatuído na lei, não sendo, por conseguinte, possível ser efectuado o controlo das deslocações tal como é ordenado pelo art.º 23.º A do CIRC.
- ss. Estriba-se ainda, a Recorrente, na alegação de que a mesma “constitui mero substituto tributário da obrigação de imposto”, e por essa razão “não lhe pode ser exigido o pagamento do imposto na fase de pagamento voluntário, nem sem antes ter sido exigido ao devedor originário”,
- tt. Pretendia a impetrante que a liquidação ora contestada tivesse sido notificada não a si (enquanto substituto), mas sim a cada um dos trabalhadores (substituídos), na sua qualidade de sujeitos passivos do imposto e responsáveis originários pelo pagamento do imposto não retido, Tendo presente o preceito normativo supra, é imperioso concluir que resultou claro do procedimento inspetivo que a Requerente, ao não declarar as quantias auferidas pelos seus funcionários, a título de rendimentos do trabalho dependente e consequentemente ao não as sujeitar à devida retenção na fonte, em virtude de as ter inicialmente qualificado como compensações pela utilização de viatura própria, não lhe deu, de todo, cumprimento, Já que impedia sobre si a obrigação de proceder à retenção na fonte de tais quantias no momento do seu pagamento.
- uu. Em suma, Pelas razões expostas resulta, que se repudia de todo a tese propugnada pela Requerente, que se apresenta contraditória e que se mostra atreita a interpretações erróneas acerca dos institutos de responsabilidade tributária subsidiária e solidária, já que, sob o seu conspecto, não existem diferentes consequências entre tratar-se na prática de responsabilidade subsidiária ou responsabilidade solidária, uma vez que em última análise, reconduz este último instituto à mesma disciplina do primeiro.
- vv. Conclui assim pela absolvição do pedido.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 26-01-2021, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 26-01-2021.

Por força da legislação introduzida pela Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro, que procedeu à nona alteração à Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, alterada pelas Leis n.os 4-A/2020, de 6 de abril, 4-B/2020, de 6 de abril, 14/2020, de 9 de maio, 16/2020, de 29 de maio, 28/2020, de 28 de julho, 58-A/2020, de 30 de setembro, 75-A/2020, de 30 de dezembro, e 1-A/2021, de 13 de janeiro, que estabelece medidas excecionais e temporárias de resposta à situação epidemiológica provocada pelo coronavírus SARS-CoV-2 e da doença COVID-19. (legislação COVID 19), ocorreu uma suspensão de todos os prazos judiciais em curso nos tribunais judiciais e arbitrais entre 2 de fevereiro de 2021 e 5 de abril de 2021.

A Lei n.º 13-B/2021, de 5 de abril veio revogar o regime de suspensão generalizada dos prazos processuais e procedimentais, bem como reforçar o regime processual excecional e transitório aplicável às diligências processuais e determinar quais os prazos, atos e processos que continuam suspensos. Como resultado do regime previsto no artigo 6.º-B da supra referida Lei 1-A/2020, de 19.03, alterada pela Lei ° 4-B/2021, de 1 de fevereiro, os prazos estiveram suspensos, o que justifica o decurso de tempo entre a notificação nos termos do artigo 17.º do RJAT e a resposta da AT teve de aguardar o prazo para a elaboração da referida resposta.

Em 03-05-2021, 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 com árbitro do Tribunal Arbitral Singular o aqui signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes foram devidamente notificadas dessa designação, em 03-05-2021, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular ficou, assim, constituído em 21-05-2021, tendo sido proferido despacho arbitral em 24-05-2021 em cumprimento do disposto no artigo 17º do RJAT, notificado à AT para, querendo, apresentar resposta.

A AT apresentou a sua Resposta, em tempo, em 28-06-2021.

Em 07-07-2021 foi proferido Despacho arbitral com o seguinte teor:

«Notifique-se o Requerente para se pronunciar sobre a matéria de exceção suscitada pela Requerida.

Notifiquem-se, ainda, ambas as partes da intenção de o Tribunal Arbitral dispensar a reunião prevista no art. 18.º do RJAT, por desnecessidade, para se pronunciarem, querendo.»

A Requerente pronunciou-se sobre a matéria de exceção no dia 13-07-2021.

Em 19-07-2021, foi proferido despacho por este Tribunal:

«Dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, notifiquem-se as partes para apresentarem alegações, facultativas e sucessivas, fixando-se o prazo de 10 dias.

A prolação da decisão arbitral ocorrerá até à data limite prevista no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, advertindo-se a Requerente que deve previamente proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.»

Ambas as partes entregaram alegações.

POSTO ISTO:

A Requerida, na sua resposta veio invocar a exceção de incompetência absoluta do Tribunal Arbitral, em razão da matéria.

O Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) procedeu à introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária, como forma de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-

Com efeito, a arbitragem em matéria tributária fixa “com rigor quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral. Assim, encontram-se abrangidas pela competência dos tribunais arbitrais a apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e os de pagamento por conta, a declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais e, bem assim, a apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projeto de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anteriormente referida”, tal como se refere no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

A competência dos tribunais arbitrais está prevista no artigo 2.º do referido diploma legal, que refere que:

«1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;

c) (Revogada.)

2 - Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade.»

O âmbito da jurisdição arbitral tributária, como refere a decisão arbitral proferida no processo n.º 669/2015-T, «ficou, assim, delimitado, em primeira linha, pelo disposto no artigo 2.º do RJAT que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material, abrangendo a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (alínea a)).»

Significa isto que, o tribunal arbitral apenas tem competência, ao abrigo do RJAT, para apreciar a declaração de ilegalidade de:

- a) Liquidação de tributos;
- b) Autoliquidação;
- c) Retenção na fonte;
- d) Pagamento por conta;
- e) De atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;
- f) De atos de determinação da matéria coletável e
- g) de atos de fixação de valores patrimoniais.

Através da Portaria n.º 112-A/2011, de 20-04, ficaram vinculados os serviços da Direcção-Geral de Impostos e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, sendo que a estes serviços corresponde, presentemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15-12, que aprova a estrutura orgânica desta Autoridade.

Na referida portaria estabelecem-se condições adicionais e limites de vinculação tendo em conta a especificidade das matérias e o valor em causa.

No caso concreto invoca a Requerida que estamos perante um litígio cujo objeto é a declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação e como tal está excluída da competência material dos tribunais arbitrais, por via da aplicação do artigo 131.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que seria aplicável subsidiariamente ao RJAT.

Não entendemos que seja o caso, por duas razões:

- a) uma principal, uma vez que o ato que está a ser impugnado é um ato de liquidação adicional de retenções na fonte do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares devidamente notificado à Requerente em 15 de setembro de 2020, no montante total de Euro 2 363,30 (dois mil, trezentos e sessenta e três euros e trinta cêntimos), relativas ao ano de 2017;

- b) Outra acessória, uma vez que o RJAT é lei especial perante o CPPT e de acordo com as mais básicas regras de interpretação jurídica – *lex specialis derogat lex generalis*. Na verdade, o RJAT ao definir a sua competência dos mais variados atos não exige em momento alguma reclamação graciosa prévia.

Assim, o Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

Tudo visto, cumpre decidir.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

São dados como assentes todos os factos invocados pelo Requerente e admitidos pela Requerida, a saber:

- a. A Requerente é uma sociedade de direito português que tem por objeto social o “exercício da atividade de gestão e consultoria de instalações desportivas e de health clubs, bem como a gestão e exploração de ginásios, nutricionismo, educação física, fisioterapia, estética, massagens, tratamentos de beleza e saúde, restauração, formação, realização de estudos de mercado e viabilidade económica e atividades acessórias e/ou conexas, investimentos.”;
- b. O capital social da Requerente era integralmente detido pela entidade C... SGPS, S.A. – igualmente detentora das participações sociais das restantes cinco empresas do Grupo D... – que, no exercício de 2017, foi adquirida pela E..., SGPS SA, passando a designar-se A..., S.A;

- c. À data dos factos, o capital social da Requerente ascendia a Euro 5.000, representando uma quota, à data pertencente à entidade C..., SGPS, S.A;
- d. A Requerente desenvolve a sua atividade, no que respeita à prática desportiva, sob a marca A..., através do ginásio: F... (...).
- e. Neste âmbito, em cumprimento do disposto na Ordem de Serviço Externa com o número OI2019..., com despacho datado de 19 de fevereiro de 2019, a Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo, de natureza externa e âmbito geral com incidência no exercício de 2017, de que foi lavrado relatório de inspeção tributária;
- f. Em resultado deste procedimento de inspeção, foram efetuadas correções relativas a retenções na fonte de IRS no montante de Euro 2 104,00 (dois mil, cento e quatro euros);
- g. A Requerente procedeu à tributação autónoma de IRC dos valores que pagou a título de compensação por deslocações em viatura própria do colaborador ao seu serviço.

A.2. Factos dados como não provados

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

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.os 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil

(CPC), aplicáveis ex vi das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/131, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

B. DO DIREITO

B.1. QUANTO A MÉRITO

1. A base do pedido do Requerente e na qual baseia a liquidação adicional efetuada pela Requerida é a análise da aplicação ao presente caso do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h) do CIRC, que prevê o seguinte:

«1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

(...)

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

h) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário; (...)»

Na verdade, a B... reconheceu como gasto na subconta 63123 “Gastos com pessoal – Kms” da conta SNC 63 “Gastos com pessoal”, o montante de 12.858,73, os quais considerou dedutíveis para efeitos de determinação da matéria coletável em sede de IRC, tendo ainda apurado a respetiva tributação autónoma à taxa de 5%, nos termos do n.º 9 do artigo 88.º do CIRC. Os gastos em questão, correspondem de forma exata ao valor constante das respetivas Declarações Mensais de Remuneração (DMC).

Quanto à invocada falta de documentação, por tais gastos, alegadamente, estarem suportados apenas por documento interno, também não se afigura que a mesma ocorra.

Na verdade, a alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC prevê que os gastos correspondentes *a ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal* só não são dedutíveis se a entidade patronal não possua um *“mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos”*.

E, acrescenta, que existindo mapa, o mesmo deve conter *“designadamente”*:

- *os respetivos locais,*
- *tempo de permanência,*

- *objetivo*
- *identificação da viatura e do respetivo proprietário,*
- *bem como o número de quilómetros percorridos.*

Para além disso, o mapa deve conter a assinatura do colaborador, seguindo de perto a Ficha doutrinária proferida no Processo: 1784/21, PIV 21076², que prevê o seguinte:

“A assinatura é, assim, um elemento essencial para o reconhecimento da autoria do documento e, conseqüentemente, para a aceitação do mesmo como prova.

Face ao exposto, os mapas de kms devem estar assinados pelos colaboradores, para efeitos da comprovação documental, nos termos do n.º 3 do art.º 23.º, conjugado com a alínea h) do n.º 1 do art.º 23.º-A, ambos do CIRC, dos gastos com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, e da sua conseqüente aceitação fiscal.”

2. Apreciemos a argumentação da Requerida no sentido de que tais gastos não são dedutíveis. Argumenta a Requerida que foram exibidos mapas, mas que nenhum dos mapas contém informação relativa:

- *“À viatura utilizada pelo colaborador;*
- *Quanto à hora de partida e hora de chegada das respetivas deslocações, desconhecendo-se por isso o respetivo tempo de permanência”*

Ora, no caso em apreço a Requerente apenas apresentou os mapas de deslocação relativos aos colaboradores G... e H... dos meses janeiro a novembro de 2017, não tendo sido apresentados os mapas relativamente ao mês de dezembro, obtendo a seguinte informação.

² Disponível em https://www.apeca.pt/docs/informacaoapeca/179_FD_PIV_21076.pdf.

Quadro 13:

(Em euros)

Beneficiário/Mês	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	Total Geral
G...	302,00	382,54	800,09	349,45	341,88	598,28	321,14	300,00	314,11	284,02	601,08	288,18	4.853,53
H...	404,44	320,41	135,82	126,82	198,50	125,82	275,70	158,45	91,84	161,00	51,11	153,48	2.201,38
Total Geral	706,44	682,95	936,81	476,27	538,38	722,07	596,84	458,45	405,95	445,82	652,17	442,64	7.064,88

Quadro 14:

(Em kms)

Beneficiário/Mês	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	Total Geral
G...	838,90	1.097,05	2.224,98	970,69	940,66	1.656,24	892,05	833,32	872,53	791,44	1.669,60	Não disp	12.706,44
H...	1.123,44	890,02	377,27	352,27	545,84	349,50	765,82	440,13	259,10	447,21	141,98	Não disp	5.688,58
Total Geral	1.962,34	1.897,07	2.602,23	1.322,96	1.495,50	2.005,74	1.657,87	1.273,45	1.127,63	1.238,65	1.811,58	0,00	18.395,02

Assim, a Requerida não aceitou como gastos os incorridos sobre o valor 7.064,88 de € que a Requerente suportou, fazendo as seguintes correções em sede de IRC:

Quadro 17:

Rubricas	Base de tributação considerada pelo SP	Correção à base de tributação a considerar na liquidação	Taxa	Tributação autónoma paga	Tributação autónoma devida	Correção a favor da empresa
Despesas de representação	670,71		10,00%	67,07	67,07	0,00
Encargos efetuados ou suportados com ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador	12.858,73	-7.064,89	5,00%	642,94	289,69	353,25
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros ...	288,27		10,00%	28,83	28,83	0,00
Gastos não documentados	20,70		50,00%	10,35	10,35	0,00
TOTALS	13.838,41	-7.064,89		749,19	395,94	353,25

Nota: "Correção a favor da empresa": Valor a deduzir ao apurado no ponto III.2.1 deste relatório, conforme apresentado no Quadro 12 deste relatório.

Correções estas que deram lugar a um excesso de retenções na fonte de 2.104,00, conforme quadro infra:

Quadro 16: (Em Euros)

Período	IRS (artº 98º seguintes do CIRS)		
	IRS retido na fonte	Retenção Devida	IRS em FALTA
	(a)	(b)	(c)=(b)-(a)
2017 01	98,00	282,00	184,00
2017 02	98,00	304,00	206,00
2017 03	109,00	403,00	294,00
2017 04	98,00	259,00	161,00
2017 05	98,00	270,00	172,00
2017 06	98,00	326,00	228,00
2017 07	98,00	252,00	154,00
2017 08	98,00	248,00	150,00
2017 09	160,00	278,00	118,00
2017 10	152,00	280,00	128,00
2017 11	161,00	343,00	182,00
2017 12	150,00	277,00	127,00
Total	1.418,00	3.522,00	2.104,00

NOTA: Arredondamentos em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 99.º-E do CIRS.

3. Pela consulta dos mapas fornecidos pela Requerente, e de acordo com o mapa identificado junto do processo administrativo (sob o anexo n.º 9, amostra respeitante ao mês de março de 2017), podemos verificar que dos mesmos constam a seguinte informação:

- *Local de origem e destino;*
- *Objetivo da viagem;*
- *Número de quilómetros percorridos;*
- *Assinatura do colaborador.*

Dos seis requisitos exigidos os mapas contêm quatro dos mesmos, ou seja predominantemente estão verificados. Vejamos se esta informação é suficiente.

Na verdade, o artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h) contém uma dupla exigência:

- A existência de mapas de deslocação;
- O conteúdo mínimo exigível.

Quanto à exigência dos mapas é claro que a sua ausência contempla a não dedutibilidade, o que sucede com o mês de dezembro, por falta de junção dos mesmos pela Requerente (que aliás, nunca teve preocupação em impugnar este fato ao longo de todo o processo, incluindo nas alegações).

Quanto ao conteúdo mínimo exigível devemos ter em conta a redação da alínea h) do n.º 1, do artigo 23.º-A em causa, no seguinte trecho:

“(…) sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário (…);

Ora, o conteúdo do mapa está assente num dispositivo que contém o advérbio “designadamente”. E sobre o significado de cariz exemplificativa do mesmo a jurisprudência é profusa. Veja-se, a título exemplificativo:

“Mas, se, ao invés, pretendia restringir o acervo das matérias, então não precisaria de as citar mediante o uso de uma fórmula adverbial (“designadamente”): bastar-lhe-ia dizer, simplesmente, quais eram.

À falta de outros argumentos, cremos que a solução passa por dois caminhos: um, semântico, outro literal.

Designadamente é sintagma adverbial que representa o modo de designar, de indicar, denominar. Inserido numa oração, o advérbio tem um sentido especificativo com que se pretende particularizar algo ou alguém, de entre uma série de elementos indiscriminados de um conjunto. Assim, tal como no caso concreto, é-lhe conotada uma noção de exemplificação”

(Acórdão do STA, processo01802/02, de 05/15/2003, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c8b62e8b652da5ff80256d3500348ebc?OpenDocument&ExpandSection=1>).

É certo que, neste caso, o legislador também não deixou expressa a natureza meramente exemplificativa do referido preceito, o que, em regra, e como se refere no acórdão fundamento, passa pela utilização dos advérbios, “nomeadamente”, “designadamente” e “entre outras”.

Neste caso, o legislador limitou-se a fazer uma afirmação, «São consideradas carreiras horizontais» as seguintes.

(Acórdão do STA, processo 0744/06, de 17/1/2007), disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/af0a50946213d7b08025727200576b7b?OpenDocument&ExpandSection=1>)

Assim, o advérbio designadamente é claro quanto à natureza exemplificativa do conteúdo dos mapas de controlo de deslocações exigidos pelo artigo 23.º-A do CIRC em análise. Desta forma, não poderia a Requerida exigir, em momento algum, que os mapas contivessem toda a informação exemplificada na alínea h), mas apenas a suficiente para garantia do controlo das deslocações a que se referem os encargos.

É importante referir que esta alínea h) do n.º 1 do Artigo 23.º-A do CIRC existe desde 2001, tendo estabilizado a sua redação desde 2004³ e que o seu propósito é muito claro: garantir que há controlo efetivo das deslocações do trabalhador em viatura própria, controlo este que deverá estar demonstrado por evidências substantivas e adjetivas exigidas por lei. Repita-se, meras evidências como garantia de controlo e não exigências taxativas, como a Requerida quer fazer crer ao longo do procedimento e do processo.

³ Artº29º, nº1 da [Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro](#).

Assim, no caso vertente a Requerente, quanto aos mapas juntos de janeiro a novembro de 2017, identificou quatro dos seis requisitos exigidos (há aqui um critério de predominância que está preenchido), incluindo a assinatura do colaborador que se afigura de grande importância, pelo que em nosso entender estão preenchidas as garantias de controlo exigidas pelo artigo 23.º-A do CIRC e conseqüentemente não pode verificar-se a não dedutibilidade que a Requerida defendeu no Relatório de Inspeção, nem na presente ação.

4. Questão diferente da garantia de controlo exigida pelo artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h) do CIRC é aquela que a Requerida quer dar a entender quer no Relatório, quer na contestação, de que há desproporcionalidade e desconformidade dos valores pagos a título de compensação, mas é nosso entender que são argumentos que não relevam para o presente caso, uma vez que deveriam ter sido apreciados em procedimento próprio das normas anti abusivas, eventualmente Cláusula Geral Anti- Abuso.

5. Finalmente, a argumentação da Requerente quanto à responsabilidade subsidiária nas retenções na fonte fica prejudicada, sendo que, no entanto, é claro o conteúdo do n.º 4 do artigo 103.º quanto à responsabilidade solidária (entre empregador e trabalhador) destas quantias.

6. Sendo assim, deve ser dada razão, para efeitos de dedutibilidade dos encargos relacionados com controlo efetivo das deslocações do trabalhador em viatura própria:

- ao Requerente quanto aos mapas juntos de janeiro a novembro de 2017, e devolvidos a quantia de € 1977,00 e respetivos juros compensatórios; e
- à Requerida quanto à falta de junção dos mapas de deslocações de dezembro de 2017.

B.2. QUANTO À RESTITUIÇÃO DA QUANTIA PAGA EM EXCESSO ACRESCIDA DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos

termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária” (CAAD, proc. n.º 277/2020-T; CAAD, proc. n.º 220/2020-T).

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT, que dispõe que “se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea” (CAAD, proc. n.º 277/2020-T; CAAD, proc. n.º 220/2020-T).

O n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral” (CAAD, proc. n.º 277/2020-T; CAAD, proc. n.º 220/2020-T).

Na sequência da anulação parcial do ato impugnado, a Demandante terá direito a ser reembolsada do imposto indevidamente pago, o que é efeito da própria anulação parcial, por força dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT.

Quanto ao direito a juros indemnizatórios, dispõe o art.º 43º nº 3 LGT que “são também devidos juros indemnizatórios (...) d) em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução”.

É o caso nos presentes autos, na medida em que a Requerente efetuou o pagamento do imposto liquidado pela administração tributária deverá ser ressarcida do montante indevidamente pago em sede de retenção na fonte em IRS, em excesso (€ 1.977,00) acrescido dos respetivos juros indemnizatórios à luz do preceituado nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT. Pelo que há que concluir que, transitada a presente decisão arbitral em julgado, a Demandada terá direito a ser ressarcida nos termos do art. 43º, nº 3, al. d) da LGT, através do pagamento de juros indemnizatórios.

C. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Singular:

- a) Julgar procedente parcialmente o pedido formulado pela Requerente, quanto à ilegalidade da liquidação adicional de Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares (“IRS”) e de juros compensatórios com o número 2020..., relativamente ao valor de € 1977,00 e respetivos juros compensatórios (respeitantes às retenções na fonte efetuadas entre janeiro e novembro de 2017); e consequentemente,
- b) Ordenar a devolução à requerente dos referidos montantes indevidamente pagos, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados da data do seu pagamento até integral reembolso;
- c) Manter o ato impugnado quanto à liquidação adicional de IRS identificada quanto ao valor de € 127,00 e respetivos juros compensatórios (respeitantes à retenção na fonte efetuada em dezembro de 2017).

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € **2.363.30**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **612,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar na proporção pelo decaimento, pela Requerente em 6,04% (€ **36,94**) e pela Requerida em 93,96% (€ **575,06**), uma vez que o pedido foi julgado parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 16 de novembro de 2021

O Árbitro,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)