

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 258/2023-T

Tema: IRS. Ajudas de custo e deslocações em viatura própria do trabalhador. Ónus da prova.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra Ana Paula Rocha, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular constituído em 21 de junho de 2023, decide o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. Da tramitação processual

- a) **A...**, com o número de identificação fiscal ... e residente na ..., ..., ...-... Lisboa, **B...**, com o número de identificação fiscal ... e residente na ..., n.º..., ..., ...-... Queluz, **C...**, com o número de identificação fiscal ... e residente na R. ... n.º..., ...-... Queluz e **D...**, com o número de identificação fiscal ... e residente na Rua ... n.º..., ..., Lisboa, doravante designadas por Requerentes, apresentaram, em coligação, Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”) com vista à declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2022..., 2022..., 2022 ... e 2022..., respetivamente, referentes ao ano de 2018, no valor global de € 13.591,70 (montante este que inclui o valor de imposto e os juros compensatórios).
- b) É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “Requerida” ou “AT”).
- c) As Requerentes optaram por não designar árbitro.

- d) O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD a 11 de abril de 2023 e de imediato notificado à AT.
- e) Ao abrigo do disposto no artigo 6.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como Árbitra do Tribunal Arbitral Singular, tendo a signatária comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.
- f) A 31 de maio de 2023 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas b) e c) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
- g) Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído a 21 de junho de 2023.
- h) Por despacho arbitral proferido a 26 de junho de 2023 nos termos do artigo 17.º do RJAT, a Requerida foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional, querendo. Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o Processo Administrativo.
- i) A 13 de setembro de 2023, a Requerida apresentou a sua Resposta e o Processo Administrativo.
- j) A 25 de setembro de 2023, as Requerentes apresentaram requerimento, ao abrigo do princípio do contraditório, contra o pedido de indeferimento das declarações de parte das Requerentes A... e B... formulado pela Requerida na sua Resposta, mais requerendo, ao abrigo do princípio da economia processual, que tais declarações fossem admitidas.
- k) A 2 de outubro de 2023, e considerando que no requerimento datado de 25 de setembro de 2023 nada foi dito a este respeito, o Tribunal Arbitral proferiu despacho para notificação das Requerentes para, no prazo de 5 dias, informarem “se mantêm interesse na inquirição das testemunhas arroladas no pedido de pronúncia arbitral e, em caso afirmativo, indicar sobre que factos mencionados no seu pedido e não suscetíveis de ser demonstrados por documentos pretendem que incida a inquirição das referidas testemunhas. Ao abrigo dos princípios da economia processual, da simplificação e da autonomia do Tribunal na condução do processo (previstos nas als. c) e e) do art. 16.º e no n.º 2 do art. 29.º, ambos do RJAT), o Tribunal Arbitral

pronunciar-se-á posteriormente, de forma global, sobre as diligências de prova a realizar no presente processo”.

l) Nada tendo sido dito na sequência do despacho de 2 de outubro de 2023, no dia 19 de outubro o Tribunal Arbitral proferiu despacho em que admitiu “a prestação de declarações de parte pelas Requerentes A... e B... sobre os factos indicados no Requerimento de 25 de setembro de 2023 em que intervieram pessoalmente e/ou de que têm conhecimento direto, nos termos previstos no artigo 466.º do CPC (aplicável **ex vi** a al. e), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT)”, agendou a reunião arbitral para o dia 23 de novembro de 2023 pelas 10h e reiterou o que havia solicitado no despacho anterior.

m) A 24 de outubro de 2023, as Requerentes apresentaram requerimento em que informaram a intenção de manter a inquirição das testemunhas “arroladas por considerarem as mesmas essenciais para corroborar alguns aspetos particulares da matéria de facto, isto em abono ou complementaridade da prova documental produzida”, mais indicando os factos “sobre os quais se pretende que cada testemunha seja inquirida, nos termos seguidamente identificados”.

n) A 3 de novembro de 2023 foi proferido despacho arbitral em que o Tribunal Arbitral admitiu as testemunhas arroladas e determinou diversos aspetos quanto à ordem e local da respetiva audição.

o) A 23 de novembro de 2023 foi realizada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, na qual foram ouvidas as declarações de parte das Requerentes A... e B..., tendo ainda sido inquiridas as testemunhas arroladas pelas Requerentes. Nesta reunião, e atendendo à tramitação processual subsequente que nela foi definida, foi proferido despacho arbitral de prorrogação da decisão arbitral ao abrigo do disposto no artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

p) A 24 de novembro de 2023, foi junto aos autos substabelecimento com reserva datado de 23 de novembro de 2023, conforme requerimento oral apresentado na data da reunião arbitral e ao qual a Requerida não se opôs.

q) As Requerentes e a Requerida apresentaram alegações escritas a 4 e a 14 de dezembro de 2023, respetivamente.

r) A 20 de fevereiro de 2024 foi proferido despacho arbitral em que, por força da complexidade acrescida do processo em virtude da coligação de Requerentes nele verificada, o Tribunal Arbitral determinou a prorrogação do prazo de prolação da decisão arbitral ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT tendo, contudo, sido mencionada como data provável de prolação da decisão arbitral o dia 20 de março de 2024.

1.2. Síntese da posição das Partes

a) Síntese da posição das Requerentes:

Como fundamentos do PPA, as Requerentes vêm, em síntese, invocar e defender o seguinte:

- A E..., Lda. (doravante, E...) “é uma sociedade que tem como objeto serviços de consultoria, contabilidade, processamento de salários, serviços partilhados e outros serviços administrativos nas suas instalações ou nas instalações dos clientes”.
- Apesar de “o escritório principal de exercício de atividade” desta entidade ser em Lisboa, sendo este o local de trabalho das Requerentes, estas aludem às razões históricas que conduziram a que a sede estatutária da empresa se encontrasse situada no Fundão em 2018, sublinhando não existir “qualquer impedimento à existência de uma sede num local diferente do núcleo principal de atividade” e “nunca se ter retirado uma qualquer vantagem tributária (ou outra) dessa localização, para que ela pudesse ser uma questão ou um problema, designadamente em sede de Inspeção tributária”. A este respeito, as Requerentes não compreendem, não aceitam nem deduzem “o motivo do Inspetor Tributário – que não seja causar desconforto e pressão - se ter deslocado pessoalmente até à sede da sociedade E... durante o processo de inspeção, sem qualquer pré-aviso e, não obstante não se encontrar ninguém com funções na sociedade, não se ter coibido de interrogar o pai da REQUERENTE A..., o qual teve o cuidado de informar que nunca pertenceu à sociedade inspecionada”, numa atuação que, no entender das Requerentes, revela a “forma intimidatória com que foi tratada toda a inspeção à E..., que não pode deixar de ser tomada como pano de fundo às correções realizadas em sede de IRS aos seus trabalhadores”.

-
- Relativamente aos montantes que lhes foram pagos pela E..., no ano de 2018, a título de quilómetros e ajudas de custo, as Requerentes defendem o respetivo carácter compensatório e não remuneratório, adiantando neste contexto o conceito jurídico-laboral de retribuição (com alusão ao disposto na alínea a), do n.º 1, do art.º 260º, do Código do Trabalho) e o decidido no “Acórdão do TCA Norte, de 08/11/2007, Processo 01006/04.6BEBRG, 2ª Secção - Contencioso Tributário” a respeito do carácter compensatório destes pagamentos.
 - Para as Requerentes, existe “uma total confusão na fundamentação dos RIT entre as esferas tributárias da E... e das trabalhadoras”, sendo irrelevantes, para o enquadramento fiscal dos pagamentos efetuados às últimas, “eventuais vícios dos mapas de suporte, como se os clientes foram ou não faturados, etc...por serem questões relativas ao suporte de custos em sede de IRC e não de IRS”. *A contrario*, para as Requerentes o que importaria verificar – e se verificou – no contexto do enquadramento fiscal dos pagamento em sede de IRS (em causa nos presentes autos) é que “o valor pago a título de quilómetros nunca foi excedido e que os pressupostos [da sua atribuição] foram cumpridos”, tendo sido observados os condicionalismos para os servidores do Estado (Decreto-Lei n.º 106/98, de 24/04 e Decreto-Lei n.º 192/95, de 28 de julho), conforme decorre do disposto no art.º 2, n.º 3 al. d) do Código do IRS.
 - Contudo, referem as Requerentes que “a IT reforça amiúde indícios e incongruências ao nível dos registos da E... em sede de IRC (mapas de suporte das ajudas de custo)”, tendo concluído “de forma absolutamente excessiva e sem qualquer critério de justiça ou adesão à realidade, [que] todas as ajudas de custo, sem exceção, mais não eram que remuneração das trabalhadoras da sociedade”, sendo esse “o grande vício da fundamentação dos actos, que dita respetiva ilegalidade”, uma vez que “a atividade da E... pressupõe, necessariamente, por natureza, que os seus trabalhadores se desloquem, com frequência e regularidade, às instalações dos clientes no exercício das suas funções”. Como tal, entendem as Requerentes que “as liquidações adicionais de IRS são absolutamente excessivas e penalizadoras dos trabalhadores da empresa, com recurso a métodos indiretos indevidos e suposições genéricas, sem considerar pontualmente que suportavam pessoal, efetiva e necessariamente, ajudas de custo dessa natureza” (tanto mais que, em 2018, inexistiram “encargos dessa natureza na esfera da entidade patronal (que a IT pôde verificar, inexistindo durante o ano de 2018 qualquer veículo propriedade da sociedade)), o que determina que tais liquidações enfermam de “erro sobre os

pressupostos de facto” que conduzem a uma inversão inadmissível do ónus da prova, impondo-se a respetiva anulação.

– E ainda que as Requerentes possam “admitir, apenas por cautela e dever de patrocínio, que alguns dos mapas têm incongruências ou estão pontualmente incorretos”, tal não poderia determinar a IT a corrigir “todas as ajudas de custos de todos os trabalhadores da sociedade”, não só porque a perfeição dos mapas constitui requisito da aceitação do gasto em sede de IRC (e não da respetiva tributação em sede de IRS), porque não corresponde à verdade “que todos os trabalhadores da E... nunca realizaram quaisquer viagens ao serviço da entidade patronal” (conforme acima se referiu), e porque, apesar de algumas incongruências, os mapas não deixam de atestar que “(i) a origem da viagem é indicada ser em Lisboa, onde existem instalações da sociedade e onde a morada estava inserida nos documentos; (ii) o destino ser um cliente, que tem sempre sede ou instalações num sitio específico, não abstrato, e totalmente identificável, (iii) e que os serviços estavam suficientemente descritos, face à natureza e regularidade dos mesmos (de que forma se deverá ser mais extensivo quando se descrever a realização de serviços de contabilidade a uma entidade nas suas instalações?)”.

– Embora não seja possível às Requerentes, à data atual, “provar a realização individualizada de todas as viagens/deslocações, por falta de prova específica”, vieram contudo juntar aos autos, de forma subsidiária, declarações de algumas empresas às quais foram prestados serviços “a comprovar a efetiva deslocação dos trabalhadores da E..., as respetivas instalações, no ano de 2018”, sendo estas entidades “independentes e sem qualquer interesse na causa”.

– Adicionalmente, referem as Requerentes que embora não lhes caiba responder “- ou ter informações para responderem - aos inúmeros aspectos enunciados no RIT quanto à faturação e clientela da sociedade, sendo certo que, por manifesta impossibilidade, esse nunca poderia ser um ónus da prova das mesmas” (o que configura mais uma consequência da “total confusão na fundamentação entre as esferas tributárias da E... e das trabalhadoras”), as Requerentes sublinham que a questão de faturar ou não faturar as ajudas de custo aos clientes “não é uma opção ou uma questão na disponibilidade dos trabalhadores, para que possa ser valorada para a respetiva tributação”, tratando-se de “uma opção de gestão da entidade que, não só é legal”, como implica a consideração dos “típicos custos de angariação e de oportunidade” numa “empresa lucrativa”.

-
- Relativamente às deslocações em que a IT refere que os clientes “têm a atividade de IVA cessada, alteraram o contabilista certificado” (sendo esta mais uma “questão da sociedade e não das trabalhadoras”), referem as Requerentes que “são as normas fiscais que obrigam os sujeitos passivos, ainda que com actividade cessada em sede IVA, que tenham que continuar a apresentar outras declarações fiscais (vg. IRC e IES) e, inclusive, a terem a contabilidade organizada”, mais sendo de sublinhar que a alteração do contabilista certificado em nada impede a continuidade da prestação de serviços de consultoria.
 - Referem ainda as Requerentes não ser “anormal a realização de trabalhos pontuais em dias que são considerados de descanso”, tanto mais que “lamentavelmente, os contabilistas estavam há vários anos a solicitar ao Governo que [fossem] atribuídas férias fiscais (apenas concedidas em 2022) para que os mesmos possam descansar durante 30 dias, já que a AT não suspendia os prazos processuais, administrativos e declarativos incluindo de execução fiscal e de Inspeções Tributárias durante mês algum, o que tornava muito difícil tirar férias em dias seguidos numa sociedade pequena e com vários clientes afetados por esses prazos”.
 - Quanto ao facto de existirem valores geralmente equivalentes, em termos mensais, nos mapas de B... e C..., referem que “sendo as mesmas encarregues de determinados clientes, e prestando essencialmente serviços de contabilidade (recolha e tratamento de dados) e administrativos (faturação, arquivo, e outros) nesses clientes, as respetivas viagens e visitas são, regra geral, mais rotineiras, explicando a similitude desses valores”.
 - Mais referem as Requerentes que os quilómetros percorridos por diferentes trabalhadoras para um mesmo cliente “têm em causa deslocações específicas e distintas e adaptadas às necessidades da E... e dos clientes, podendo ter pontos de partida e de paragem distintos”, cabendo “a cada trabalhador optar por qual o caminho (nacionais, IPs ou autoestradas) que pretende fazer e o empregador não verifica, até porque confia nos seus trabalhadores na quantidade de quilómetros realizados e indicados. Para além do exposto, é possível e com alguma frequência isso sucedia, aproveitando-se as viagens aos clientes para se ir também aos serviços locais - de Segurança Social, Câmaras e Finanças -, para se entregar documentos, apresentar requerimentos, obter informações e ter reuniões com cliente, advogados ou solicitadores, ou seja, tratar de todo o tipo de questões relativas aos clientes”, fazendo especial referência à situação da sociedade F... .

– Por outro lado, as Requerentes não aceitam que os raciocínios formulados pela AT na sequência das informações prestadas pelo IMT possam ser considerados “prova suficiente, facto mais notório quando, na verdade, essa é a argumentação principal e base das correções realizadas. Mas, mesmo que fosse admissível o recurso a este tipo de presunções e métodos indiretos (sempre de utilização excecional prevista na lei, e que não tem qualquer enquadramento no caso), as extrapolações realizadas estariam sempre necessariamente erradas”. A este respeito, referem as Requerentes que para além de o “cálculo em si [ser] extramente duvidoso”, sendo utilizados “meses diferentes dos anos para os cálculos das médias de quilómetros”, os trabalhadores poderiam ter-se deslocado noutras viaturas (que não as indicadas nos mapas de quilómetros) sem que isso constituísse problema, visto que o valor da “ajuda de custo é sempre a mesma, ou seja, 0,36€ por quilometro”, razão pela qual “o tipo de viatura utilizada, não é, nem tinha de ser um controlo realizado pela entidade empregadora” (tanto mais que “a eventual errada identificação da viatura é uma questão que se pode colocar em sede de IRC, quanto ao conteúdo dos mapas de deslocação/ajudas de custo, mas que não afeta, não contamina, nem desvirtua a natureza do pagamento em remuneração”), sendo ainda que “existem épocas do ano com mais ou menos trabalho, os clientes atribuídos a cada trabalhador podem ter períodos com mais ou menos trabalho e/ou mais ou menos exigentes em necessidade de deslocações, existem períodos em que os trabalhadores estão de férias e/ou doentes”.

– Adicionalmente, e ao contrário do que a AT pretende relevar, nos casos em que a média de quilómetros percorridos calculados pela IT com base nos registos do IMT originasse menos quilómetros do que aqueles que foram declarados nos mapas, tal não permite concluir “liminarmente que tais km não teriam sido realizados e que as deslocações eram, simplesmente, também todas fictícias”, sublinhando as Requerentes que:

. O veículo de matrícula ... da REQUERENTE A... “foi vendido em janeiro de 2019, ou seja, antes da inspeção de Maio de 2019 identificada pela IT”. De acordo com os dados decorrentes de tal inspeção, o veículo apenas teria percorrido 929km num ano, o que se revela inverosímil na medida em que “bastaria à REQUERENTE A... ter realizado uma viagem por mês ao Fundão (sede da sociedade, num total de 520 Kms) ou à G... no ..., Odemira, num total de kms 550), que resulta logo como impossível que os Kms que foram presumidos pudessem sequer ser

aproximados aos Km verdadeiros”, sendo portanto de presumir “que a inspeção realizada em Maio de 2019 terá sido realizada por alguém que registou mal ou alterou os km do carro”.

. Já a Requerente D...“utilizava com regularidade o carro do seu namorado Z..., proprietário de um BMW 520, de matrícula ..., de inequívoca melhor qualidade, maior cilindrada, maior conforto e segurança, que usava amiúde, em particular para as viagens fora de Lisboa (vg. para o Fundão, .../G... e Ferreira do Alentejo/H...), mais distantes”, em detrimento do veículo indicado no mapa de quilómetros, de matrícula ... (que foi vendido pela própria em 2020).

– As Requerentes referem-se ainda a específicas viagens que foram colocadas em questão, destacando-se a este respeito algumas considerações ainda não especificadas anteriormente:

. Às “ajudas de custo em Cádiz, referenciadas quanto ao cliente I...”, em que a “E... elaborava a contabilidade da sociedade que pertence ao grupo J...”, tendo os pagamentos dos serviços sido “efetuados pela sociedade relacionada, conforme relação em anexo bem como e-mail da J...”;

. Quanto às ajudas de custo imputadas aos clientes “K...” e “L...”, no Brasil, referem as Requerentes que sendo “sociedades com alguma faturação, [se] pretendia estreitar contactos e avançar, se possível, para serviços de consultoria no Brasil, tendo sido estabelecida uma “parceria com um Advogado em prática local”;

. “Já quanto às deslocações da REQUERENTE D..., verificou-se, efetivamente, um lapso de se ter indicado a M..., quando deveria estar indicada a sede de E..., lapso que se lamenta, mas que não invalida realização dessas viagens/deslocações”.

– Mais sublinham as Requerentes que a E... pagou “a taxa de tributação autónoma de 5% sobre todos os pagamentos de ajudas de custos realizados” ao abrigo do disposto no art. 88.º n.º 9 do CIRC, as Requerentes questionam se “não se impunha, em face das correções que realizou em sede de IRS, fazer o necessário ajustamento em sede de Tributação autónoma da sociedade, designadamente por as mesmas resultarem de inspeções tributárias simultâneas e interligadas, realizadas em sede de IRC e IRS?”.

– Assim, concluíram as Requerentes “que o montante de € 13 591,70 Liquidado a título de rendimento de categoria A de IRS seja restituído na sua totalidade, acrescidos dos respetivos juros indemnizatórios, por ter sido baseado em errados pressupostos de facto que inquinam as liquidações de ilegalidade” ou que, “subsidiariamente, apenas admitindo-se, por cautela e dever

de patrocínio, que tal vício não inquina globalmente de ilegalidades as liquidações subjacentes, solicita-se que se anulem as mesmas proporcionalmente em função das ajudas de custo que se considerem por provadas, designadamente, e no mínimo, quanto àquelas em que entidades externas e independentes (clientes) atestaram a respetiva veracidade”, “solicitando-se, em qualquer dos sobreditos enquadramentos, a devolução dos montantes de imposto e juros compensatórios que se apurem por ter sido indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, a contar desde a data do respetivo pagamento, nos termos e para efeitos do art.º 43 da LGT”.

– Nas suas alegações, as Requerentes reiteraram os argumentos apresentados no seu PPA e, sublinhando a “confusão e densidade dos factos apresentados nos RIT’s, sendo certo que grande parte dos quais são de pormenor ou até meras suposições e conclusões infundadas”, apresentaram o elenco dos factos que consideram dever considerar-se provados atendendo aos documentos juntos aos autos e à reunião realizada nas instalações do CAAD.

b) Síntese da posição da Requerida:

Na sua Resposta, veio a Requerida AT defender-se por impugnação, invocando e defendendo, em síntese, o seguinte:

– Considera a Requerida que 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”.

– Pela “jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, a Requerida sublinha que se aplicam “as regras do ónus da prova do artigo 74.º da LGT, competindo à administração fiscal fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua atuação, ou seja, de que existem indícios sérios dos factos alegados pelo contribuinte não corresponde à realidade, pelo que feita esta prova, passa a recair sobre o contribuinte o ónus da prova da veracidade dos factos tributários que lhe são favoráveis.””.

– Ora, no que diz respeito à atuação da AT (que se encontra vinculada aos princípios do inquisitório e da procura da verdade material), a Requerida entende que “as diligências

desenvolvidas pelos SIT visaram testar a razoabilidade e veracidade dos quilómetros apresentados com os percursos percorridos pelas viaturas para os destinos inscritos nos mapas de ajudas custos/Km's em automóvel próprio e ainda os motivos indicados para as deslocações, chegando à conclusão de que não havia razoabilidade nem justificação aceitável quanto aos quilómetros apresentados para o período temporal analisado”,

– Por seu lado, defende a Requerida que “as Requerentes não lograram apresentar provas claras e objectivas e fiáveis, susceptíveis de colmatar as insuficiências detetadas nos descritivos constantes dos mapas de itinerários elaborados pela empresa que servem de suporte aos registos contabilísticos”, só podendo a Requerida concluir que “os mapas de Km's e ajudas de custo foram ficcionados pela empresa para desconsiderar os pagamentos efectuados às Requerentes como rendimentos do trabalho sujeitos a tributação”.

– Assim, e constatando que o “princípio do ónus da prova consubstancia-se no princípio de que quem alega um determinado facto constitutivo de um direito, tem a necessidade de prová-lo (cf. art.º 342.º do Código Civil – CC e n.º 1 do art.º 74.º da LGT)”, a Requerida sublinha que em “momento algum o Requerente prova o que cauciona ao longo do seu pedido de pronúncia arbitral”, apesar de a eventual desconsideração do vertido no RIT implicar uma justificação “ponto por ponto”, não só porque os serviços de inspeção “profusa e minuciosamente fundamentaram as correções efetuadas em sede de procedimento inspetivo”, porque o RIT terá força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas (referindo a este respeito o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul 26-06-2014, proferido no processo 07148/13) e porque existe jurisprudência no sentido de que o RIT tem força probatória plena, ficando assim “subtraído à livre apreciação da prova pelo Juiz” (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte 12-01-2017, processo 00250/15.3 BEPRT).

– Referindo-se concretamente às diligências realizadas em sede de inspeção tributária, a Requerida sublinha que, “numa análise ao total de rendimentos declarados, 131.244,17€, verificou-se que as ajudas de custo e deslocações em viatura do próprio declaradas foi de 45.125,69€, o que representa 34,38%, do total do rendimento”. Adicionalmente, “nalguns casos apurou-se que os valores facturados aos clientes eram inferiores aos valores pagos às Requerentes em deslocações e ajudas de custos para esses clientes”, não tendo sido “emitida qualquer factura noutros casos, “estando, aliás, alguns desses clientes cessados há anos” (tendo

os SIT verificado que não houve qualquer acréscimo de faturação a tais clientes no ano de 2019).

– A Requerida refere ainda a circunstância de, “para o mesmo cliente o número de kms diários, não [ser] o mesmo declarado por todos os trabalhadores, existindo diferenças substanciais”, tendo-se constatado (por análise a informação enviada “pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I.P. (IMT) referente ao número de quilómetros registados na viatura à data de cada inspeção periódica obrigatória”) “que foram pagos mais quilómetros do que cada um dos veículos percorreu em 2018” – fazendo a Requerida a este respeito uma análise mais demorada aos kms percorridos pela Requerente A..., considerando tal situação “similar às restantes Requerentes”.

– Refere ainda a Requerida, “quanto à alegação da impossibilidade dos serviços prestados serem realizados à distância e obrigarem à deslocação junto dos clientes, (...) que não se encontra justificação para a mesma atendendo às possibilidades existentes na era digital”, existindo “situações em que é o próprio cliente que se desloca ao contabilista, quando sente necessidade, ou pretende entregar alguma documentação em mão”. “Muito menos, é aceitável que sejam indicadas deslocações à sede estatutária da E... onde manifestamente nenhuma actividade era realizada”, sendo a actividade da empresa desenvolvida em Lisboa.

– Adicionalmente, a Requerida não aceita a alegação das Requerentes de que “o tipo de viatura utilizada, não é, nem tinha de ser um controlo realizado pela entidade empregadora”, “uma vez que independentemente do carro que o beneficiário se desloca, o mesmo tem de ser devidamente identificado no mapa de Kms, não podendo posteriormente alegar-se que a deslocação tinha sido efectuada noutro veículo – *lex postulat*”. Se as Requerentes não identificaram as viaturas em conformidade, não devem remeter a responsabilidade para terceiros, uma vez que, quando assinam os mapas, devem verificar se está tudo em conformidade, nomeadamente, a identificação da viatura utilizada”,

– Sendo que, para a Requerida, o mencionado mapa de deslocações, é “um documento necessário para a comprovação fiscal dos gastos relativos a essa compensação” e da “sua consequente aceitação fiscal, 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 CIRS – *lex postulat*”.

-
- Assim, e “além de, outras análises efectuadas individualmente aos mapas de cada trabalhador”, concluiu a Requerida ter ficado “demonstrado que aquelas deslocações/ajudas de custo não se efectivaram e, por conseguinte, não se destinaram a compensar os trabalhadores por gastos incorridos por estes e que devessem ser suportados pela entidade patronal, mas assumiram um carácter remuneratório”, razão pela qual “devem ser tributadas como rendimentos do trabalho dependente, conforme disposto na alínea d) do nº 3 do art.º 2º do CIRS”;
 - Sendo que, na sequência da eventual consideração das ajudas de custo como rendimento da categoria A, “a eventual devolução do montante de tributação autónoma paga pela E...” poderá vir a ser solicitado pela empresa “em processo ou procedimento próprio, caso assim o entenda”, uma vez que tal pedido se encontra “fora do âmbito deste processo”.
 - Concluiu a Requerida no sentido de que “deve o tribunal considerar improcedente o pedido das Requerentes quanto à ilegalidade das liquidações de IRS, por inexistir erro pressupostos de facto e violação de lei”, devendo o PPA “ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências”, designadamente não existindo “imposto e juros compensatórios a restituir”, justificando ainda a Requerida a inaplicabilidade de pagamento de juros indemnizatórios no caso vertente.
 - Adicionalmente, e quanto ao pedido subsidiário de “anulação parcial em função das ajudas de custo que se considerem por provadas, face à análise dos elementos juntos e à falta de documentos de prova ou a sua prestação insuficiente que corroborem o alegado nos presentes autos, não poderá deixar de influenciar o mérito da pretensão, que só pode ser considerado provado quando determinado com uma certeza absoluta”.
 - Nas suas alegações, a Requerida veio sublinhar várias “incongruências e contradições reveladas nos diversos depoimentos das partes e das testemunhas”, posicionando-se, contudo, pela inexistência de “factos novos a acrescentar à tese que havia sido, pelas Requerentes, desenvolvida no requerimento inicial. Não se suscitando, por isso, qualquer alteração aos argumentos arvorados no pedido arbitral, pelo que não obstam à procedência da argumentação desenvolvida pela AT em sede de Resposta”.

2. SANEAMENTO

- a) As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cfr. os artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e o artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
- b) O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, à face do preceituado no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), no artigo 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), no artigo 6.º, n.º 1 e no artigo 11.º, n.º 1, todos do RJAT.
- c) O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte, conforme estabelecido no art. 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT.
- d) O processo não enferma de nulidades.
- e) Importa, contudo, analisar uma questão prévia relativa à cumulação de pedidos e coligação de autores requerida pelas Requerentes, que de seguida se decidirá.

Defendem as Requerentes que as respetivas inspeções tributárias foram originadas na sequência de uma mesma inspeção realizada à sociedade “E..., Lda, com o NIPC..., entidade empregadora de todas as quatro Requerentes” (sendo a Requerente A... sua sócia-gerente). Em conformidade, “na base das correções e de todos os Relatórios de Inspeção Tributária estão as ajudas de custo (essencialmente, kms por deslocação em viatura própria) pagas pela E..., LDA. a cada uma das REQUERENTES, e que foram todas, sem exceção, consideradas globalmente como remuneração das mesmas”.

Portanto, no caso em apreço, defendem as Requerentes que “existe total identidade da natureza dos tributos em análise (IRS de 2018)” e, “apesar de não existir a total identidade de factos, os factos subjacentes são equivalentes ou da mesma inequívoca natureza, mesma fundamentação e vícios apontados – quanto às deslocações das REQUERENTES ao serviço da E..., LDA. –”, existindo ainda a total identidade de direito, sobre os quais as REQUERENTES fundamentam a sua defesa e o conseqüente pedido de anulação das liquidações realizadas”.

Como tal, “tudo depende essencialmente da apreciação da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito e da apreciação de facto similares/idênticos”, numa “identidade de causa de pedir, com o mesmo pedido de anulação das liquidações adicionais por vício de lei, termos em se solicita que seja admitida a coligação”.

Ademais, consideram as Requerentes que “resulta notório que a coligação requerida permite uma manifesta economia e celeridade processual, reforçada, a final, por uma pretendida uniformidade da decisão final”.

A AT nada disse a este respeito na sua Resposta.

Decidindo, importa salientar que o artigo 3.º n.º 1 do RJAT prevê que “a cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”, dispondo ainda o artigo 12.º, n.º 1, alínea b) do CPTA (aplicável *ex vi* o art. 29.º n.º 1 al. a) do RJAT) que: “Podem coligar-se vários autores quando (...) sendo diferente a causa de pedir, a procedência dos pedidos principais dependa essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”.

Das normas legais transcritas decorre, nas palavras de Jorge Lopes de Sousa (2013): Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, p. 147 (*apud* Carla Castelo Trindade (2016): Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado, p. 140), que a identidade de situações fácticas ou de questões de direito a apreciar não exige “que haja uma identidade absoluta das situações fácticas, bastando que seja essencialmente idêntica a questão jurídico-fiscal a apreciar e que a situação fáctica seja semelhante nos pontos que relevem para a decisão”. Portanto, e como se referiu na decisão arbitral proferida a 2 de outubro de 2013 no processo n.º 53/2013, “tanto a coligação de autores como a cumulação de pedidos são permitidas, sendo única condição da sua admissibilidade que estejam em causa «essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito». Neste mesmo sentido, e tal como salientado na decisão arbitral proferida a 13 de setembro de 2019 no âmbito do Processo n.º 633/2018-T, “podem ser cumuladas no processo arbitral tributário as pretensões materialmente conexas para as quais o tribunal seja

competente”, sendo admissível a coligação de autores “quando estamos perante a apreciação de idênticas circunstâncias de facto e aplicação dos mesmos princípios e regras de direito”.

Nesta medida, e sendo este o caso do presente processo arbitral – em que, como se verá na parte respeitante à matéria de facto e à matéria de Direito, e tal como bem referem as Requerentes (em raciocínio não impugnado pela Requerida), “existe total identidade da natureza dos tributos em análise (IRS de 2018)”, sendo os factos subjacentes essencialmente equivalentes e existindo ainda a total identidade de direito, admite-se a presente coligação de autores e cumulação de pedidos ao abrigo do disposto nos artigos 3.º, n.º 1 do RJAT, 12.º, n.º 1, alínea b) do CPTA e 29.º n.º 1 al. a) do RJAT (as quais, além do mais, se justificam “em nome do princípio da economia processual e da simplificação processual, apanágio da justiça arbitral”, tal como referido na decisão arbitral proferida a 7 de março de 2014 no processo n.º 51/2013-T).

f) Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

3. *Thema decidendum*

Em face do PPA apresentado pelas Requerentes e da Resposta apresentada pela AT (acima resumidos), a questão a decidir no presente Processo Arbitral consiste em apreciar a legalidade das liquidações adicionais de IRS emitidas pela AT às Requerentes no ano de 2018, na sequência do pagamento de ajudas de custo e de valores a título de deslocação em viatura própria, sendo esse o objeto do presente processo arbitral. Como tal, começará por se analisar as questões referentes ao pagamento de quilómetros, seguindo-se a análise das questões referentes ao pagamento de ajudas de custo.

Decidindo-se em sentido favorável às Requerentes, importará ainda analisar se se impõe o dever de reembolso daquele montante de imposto e juros compensatórios e, bem assim, se se impõe reconhecer o direito das Requerentes a juros indemnizatórios.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1 Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

A. As Requerentes C..., D... e B... eram, em 2018, e na sequência da celebração de contrato de trabalho escrito, trabalhadoras dependentes da sociedade E..., exercendo as suas funções no escritório da empresa em Lisboa.

B. A Requerente A... era, em 2018, sócia-gerente da sociedade E... .

C. A sede fiscal da E... situava-se, em 2018, na ..., n.º ..., ...- Fundão, contando com um escritório em Lisboa.

D. No ano de 2018, a sociedade E... pagou os seguintes valores anuais de remunerações aos seus colaboradores:

DETALHE DO TIPO DE RENDIMENTOS				
Tipo de Rendimentos		Local de Obtenção de Rendimentos	valores €	%
A	Rendimentos de trabalho dependente sujeitos (exceto os referidos com os código	Continente	69.311,16 €	52,81%
A21	Subsídio de refeição (parte não sujeita).	Continente	7.255,17 €	5,53%
A22	Ajudas de custo e deslocações em viatura do próprio (parte não sujeita).	Continente	45.125,69 €	34,38%
A3	Rendimentos do trabalho dependente - Subsídio de férias.	Continente	4.775,60 €	3,64%
A4	Rendimentos do trabalho dependente - Subsídio de Natal.	Continente	4.776,55 €	3,64%
		total	131.244,17 €	100,00%

E. As ajudas de custo/deslocações em viatura própria pagas pela E... aos seus colaboradores foram sujeitos pela empresa a Tributação Autónoma à taxa de 5%.

F. Os mapas de deslocações em viatura própria referentes ao exercício de 2018 das Requerentes encontram-se assinados por estas.

G. A sociedade E... foi alvo de uma ação de inspeção fiscal de âmbito parcial referente ao IRC do exercício de 2018 que, tendo sido credenciada pela Ordem de Serviço Interna n.º OI2021...

de 6 de maio de 2021, teve o seu início a 15.10.2021, com o propósito de controlar o pagamento daquelas ajudas de custo/deslocações em viatura própria.

H. Embora não tenham sido propostas quaisquer correções na esfera da sociedade E... em sede de IRC, a AT concluiu no contexto daquela inspeção fiscal à empresa que deveriam ser “abertas ordens de serviço para cada trabalhador, e o valor pago como deslocações/ajudas de custo considerado como rendimentos do trabalho dependente – categoria A, a ser adicionado ao rendimento coletável”.

I. No que se refere à Requerente C...:

I.1. A Requerente C..., a 31/03/2019, submeteu a sua declaração de IRS MOD.3, respeitante ao ano de 2018, declarando ter recebido da empresa E..., o montante em rendimentos de trabalho dependente, no valor de 7.699,04€.

I.2. A inspeção realizada à Requerente C... relativa ao IRS de 2018 teve carácter parcial e início a 5 de julho de 2022, tendo sido originada pela ordem de serviço n.º OI2022... de 28 de junho de 2022.

I.3. Na sequência da realização da inspeção, a AT propôs a realização de correções à matéria tributável de IRS no montante de EUR 2.240,72:

RESUMO DAS CORREÇÕES PROPOSTAS

VALORES DO AGREGADO FAMILIAR - ANO DE 2018	Declarado	Correções técnicas	Valor corrigido
Rendimento global	37 341,48 €	2 240,72 €	39 582,20 €
Dedução específica	8 208,00 €		8 208,00 €
Rendimento Colectável	29 133,48 €		31 374,20 €

I.4. O valor de despesas com deslocação pagos em 2018 pela empresa E... a C... foi o seguinte:

Período da DMR	(01) NIF do Titular	(03) Rendimentos do Ano
201802		225,00
201803		226,00
201804		223,00
201805		222,00
201807		224,00
201808		223,00
201809		225,00
201810		226,00
201811		224,00
201812		222,72
TOTAL		2 240,72

I.5. Nos mapas de quilómetros por si preenchidos, a Requerente C... declarou como valor total de quilómetros percorridos com a viatura com a matrícula ... 6.224,3Km.

I.6. De acordo com os dados fornecidos pelo IMT, os quilómetros percorridos no automóvel com a matrícula ... entre 9.6.2017 e 29.08.2020 ascenderam ao montante global de 35.356km:

2020-08-29	225	Inspeções periódicas	CI5	Aprovado	288
2018-05-10	303	Inspeções periódicas	CH	Aprovado	270
2017-06-09	223	Inspeções periódicas	CG7	Aprovado	253

I.7. Na sequência da inspeção realizada, a Requerente C... foi notificada da liquidação n.º 2022... e do acerto de contas n.º 2022 ... com a data-limite de pagamento de 4 de janeiro de 2023.

J. No que se refere à Requerente B...:

J.1. A Requerente B..., a 25/04/2019, submeteu a sua declaração de IRS MOD.3, respeitante ao ano de 2018, declarando ter recebido da empresa E..., o montante em rendimentos de trabalho dependente, no valor de 8.400,00€.

J.2. A inspeção realizada à Requerente B... relativa ao IRS de 2018 teve carácter parcial e início a 3 de novembro de 2022, tendo sido originada pela ordem de serviço n.º OI2022..., emitida na mesma data.

J.3. Na sequência da realização da inspeção, a AT propôs a realização de correções à matéria tributável de IRS no montante de EUR 4.235,72:

VALORES DO AGREGADO FAMILIAR - ANO DE 2018	rendimentos cat A	Correções técnicas	Valor corrigido
Rendimento global	8 400,00 €	4 235,72 €	12 635,72 €
Dedução específica			4 104,00 €
Rendimento Colectável			8 531,72 €

J.4. O valor de despesas com deslocação pagos em 2018 pela empresa E... a B... foi o seguinte:

Período da DMR	(01) NIF do Titular	(03) Rendimentos do Ano (€)
201801		322,00
201802		323,00
201803		624,00
201804		320,00
201805		396,00
201806		322,00
201807		324,00
201808		320,00
201809		322,00
201810		321,00
201811		323,00
201812		320,72
	TOTAL	4 237,72

J.5. Nos mapas de quilómetros por si preenchidos, a Requerente B... declarou como valor total de quilómetros percorridos com a viatura com a matrícula ... 11.771,45 km.

J.6. De acordo com os dados fornecidos pelo IMT, os quilómetros percorridos no automóvel com a matrícula ... entre 3.3.2016 e 16.1.2019 ascenderam ao montante global de 50.793:

2019-01-16	309	Inspeções periódicas	CHC	Aprovado	217
2018-03-06	105	Inspeções periódicas	CH1	Aprovado	200
2016-03-03	105	Reinspeções	CG1	Aprovado	166

J.7. Na sequência da inspeção realizada, a Requerente B... foi notificada da liquidação n.º 2022..., no valor de EUR 1.131,85, e do acerto de contas n.º 2022... com a data-limite de pagamento de 25 de janeiro de 2023.

K. No que se refere à Requerente D...:

K.1. A Requerente D..., a 24/04/2019, submeteu a sua declaração de IRS MOD.3, respeitante ao ano de 2018, declarando ter recebido da empresa E..., o montante em rendimentos de trabalho dependente, no valor de 17.866,00€.

K.2. A inspeção realizada à Requerente D... relativa ao IRS de 2018 teve carácter parcial e início a 5 de julho de 2022, tendo sido originada pela ordem de serviço n.º OI2022...de 28 de junho de 2022.

K.3. Na sequência da realização da inspeção, a AT propôs a realização de correções à matéria tributável de IRS no montante de EUR 10.299,19:

VALORES DO AGREGADO FAMILIAR - ANO DE 2018	Declarado	Correções técnicas	Valor corrigido
Rendimento global	20 287,64 €	10 299,19 €	30 586,83 €
Dedução específica	4 104,00 €		4 104,00 €
Rendimento Colectável	16 183,64 €		26 482,83 €

K.4. O valor de despesas com deslocação pagos em 2018 pela empresa E... a D... foi o seguinte:

Período da DMR	(01) NIF do Titular	(03) Rendimentos do Ano
201801		852,00
201802		891,19
201803		853,00
201804		852,00
201805		851,00
201806		972,21
201807		853,00
201808		990,17
201809		840,00
201810		789,42
201811		870,00
201812		685,20
TOTAL		10 299,19

K.5. Nos mapas de quilómetros por si preenchidos, a Requerente D... declarou como valor total de quilómetros percorridos com a viatura com a matrícula ... 28.422,18 km.

K.6. De acordo com os dados fornecidos pelo IMT, os quilómetros percorridos no automóvel com a matrícula ... entre 28.9.2017 e 30.10.2019 ascenderam a 20.511:

2020-10-20	192	Inspeções periódicas	CI	Aprovado	16
2019-10-30	329	Inspeções periódicas	CI	Aprovado	15
2017-09-28	329	Inspeções periódicas	CH	Aprovado	13

K.7. Na sequência da inspeção realizada, a Requerente D... foi notificada da liquidação n.º 2022..., no valor de EUR 2.810,64, e do acerto de contas n.º 2022... com a data-limite de pagamento de 4 de janeiro de 2023.

L. No que se refere à Requerente A...:

L.1. A Requerente A..., a 25/06/2019, submeteu a sua declaração de IRS MOD.3, respeitante ao ano de 2018, declarando ter recebido da empresa E..., da qual é sócia gerente, o montante em rendimentos no valor de 16.980,95€.

L.2. A inspeção realizada à Requerente A... relativa ao IRS de 2018 teve carácter parcial e início a 30 de junho de 2022, tendo sido originada pela ordem de serviço n.º OI2022...de 28 de junho de 2022.

L.3. Na sequência da realização da inspeção, a AT propôs a realização de correções à matéria tributável de IRS no montante de EUR 19.458,09, sendo EUR 13.814,26 referentes a deslocações em viatura própria e EUR 5.643,85 referentes a ajudas de custo:

RESUMO DAS CORREÇÕES PROPOSTAS

VALORES DO AGREGADO FAMILIAR - ANO DE 2018	Declarado	Correções técnicas	Valor corrigido
Rendimento global	80 646,56 €	19 458,37 €	100 104,93 €
Dedução específica	8 887,27 €		8 887,27 €
Rendimento Colectável	71 759,29 €		91 217,66 €

L.4. O valor de despesas com deslocação pagos em 2018 pela empresa E... a A... foi o seguinte:

Período da DMR	(01) NIF do Titular	(03) Rendimentos do Ano
201801		723,17
201802		1 096,33
201803		952,06
201804		1 200,00
201805		1 600,00
201806		2 441,85
201807		2 250,00
201808		1 800,00
201809		2 284,74
201810		1 550,00
201811		1 780,76
201812		1 779,46
	total	19 458,37

L.5. Nos mapas de quilómetros por si preenchidos, a Requerente A... declarou como valor total de quilómetros percorridos com a viatura com a matrícula ... 38.372,87km.

L.6. De acordo com os dados fornecidos pelo IMT, os quilómetros percorridos no automóvel com a matrícula ... entre 18.2.2017 e 9.5.2019 ascenderam a 22.314:

2019-05-09	337	Inspeções periódicas	CH7	Aprovado	22'
2018-02-24	328	Inspeções periódicas	CH1	Aprovado	22'
2017-02-18	328	Inspeções periódicas	CG5	Aprovado	20€

L.7. Na sequência da inspeção realizada, a Requerente A... foi notificada da liquidação n.º 2022..., no valor de EUR 8.334,58, e do acerto de contas n.º 2022 ... com a data-limite de pagamento de 11 de janeiro de 2023.

M. Em 2018, e apesar da alteração do Contabilista Certificado referente às sociedades N... e Q..., a E... continuou a prestar serviços de contabilidade a estas sociedades, por subcontratação de serviços;

N. A Requerente A... prestou serviços de contabilidade, fiscalidade e consultoria financeira nos escritórios da empresa G... no ..., ..., São Teotónio durante o ano de 2018;

O. Nas deslocações realizadas ao serviço da empresa, as Requerentes tinham por vezes de se dirigir aos serviços locais dos seus clientes (tais como a Segurança Social, Câmara Municipal ou Serviços de Finanças).

P. Durante o mês de janeiro de 2023, foi efetuado o pagamento integral dos valores resultantes das liquidações adicionais notificadas às Requerentes.

Q. A 10 de abril de 2023 foi apresentado o presente PPA pelas Requerentes.

4.2 Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

4.3.Motivação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão – levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor, conforme o artigo 596.º, n.º 1 e o artigo 607.º, n.º 2 a 4, ambos do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT – e consignar se considera tal matéria provada ou não provada, conforme resulta do artigo 123.º, n.º 2 do CPPT.

O Tribunal baseia a decisão à luz das regras da experiência, da normalidade e da racionalidade, inerentes ao princípio processual que rege a arbitragem tributária da “livre apreciação dos factos e [d]a livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros”, previsto no artigo 16.º, alínea e) do RJAT, bem como no artigo 607.º, n.º 5 do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, onde se determina que o julgador “aprecia livremente as provas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto”.

Em concreto, o probatório acima fixado resultou da análise concatenada *i)* dos factos invocados nas peças processuais apresentadas pelas partes, *ii)* do acervo documental junto aos autos pelo Requerente e do Processo Administrativo junto aos autos pela Requerida e ainda *iii)* das declarações de parte prestadas por A... e B..., bem como do depoimento da testemunha V..., tendo esta testemunha aparentado depor com isenção e com conhecimento direto dos factos que relatou. Quanto aos demais depoimentos testemunhais, demonstraram-se os mesmos irrelevantes para a apreciação dos factos pertinentes à boa decisão da causa em face da análise jurídica que foi levada a cabo e da prova documental junta aos autos.

5. DO DIREITO

A questão que está em causa nos presentes autos é a de saber se as importâncias pagas em 2018 pela sociedade E... às Requerentes a título de compensação pela deslocação em viatura própria e de ajudas de custo deve ou não ser considerada como rendimento de trabalho dependente destas últimas, ao abrigo do disposto na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código

do IRS, tal como entendeu a Autoridade Tributária e Aduaneira nas inspeções tributárias concretamente dirigidas às Requerentes.

Considerando este objeto, e na medida em que o relatório inspetivo à sociedade E... não foi (nem poderia ser) especificamente impugnado no contexto dos presentes autos, não cumpre analisar, nesta sede, as alegações das Requerentes relativas à atuação dos inspetores tributários no contexto daquele procedimento inspetivo dirigido à empresa (mormente, respeitantes à deslocação realizada pelos inspetores tributários à sede da E... no Fundão), uma vez que tal atuação se encontra manifestamente fora do âmbito do presente processo arbitral.

5.1. Do pagamento de valores pela deslocação em viaturas próprias dos colaboradores ao serviço da empresa

5.1.1. Do ónus da prova a cargo da AT

Dispõe a alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS que se consideram como rendimentos do trabalho dependente “as ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado e as verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício”. Assim é porque estas atribuições patrimoniais são, pela sua própria natureza e em princípio, valores com um carácter compensatório das despesas incorridas pelo trabalhador ao serviço da entidade patronal, apenas integrando a norma de incidência tributária quando extravasem tal função, passando a constituir uma verdadeira “vantagem económica”. Precisamente neste sentido se pronunciou o TCA Sul a 8 de maio de 2019 no âmbito do Processo n.º 581/13.9BEALM, no qual se pode ler que:

“Constituem ajudas de custo os abonos auferidos pelos trabalhadores, referentes a deslocações (alimentação e alojamento) por si efectuadas em benefício da entidade patronal, desde que se destinem a compensar o trabalhador pelas despesas por si suportadas e relativas a essas mesmas deslocações (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 23/3/2010, proc.3616/09; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 29/5/2014, proc.7524/14; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 30/11/2017,

proc.712/13.9BEALM; José Guilherme Xavier Basto, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág.129 e seg.). (...) E recorde-se que as ajudas de custo são, pela sua própria natureza e em princípio, compensações por despesas incorridas pelo trabalhador mas a favor da entidade patronal, pelo que só tem sentido tributá-las quando extravasarem essa função e passarem a constituir verdadeira "vantagem económica". Enquanto se limitarem a compensar o trabalhador por despesas efectivamente incorridas a favor da entidade patronal, as somas recebidas não são sequer rendimento líquido daquele. A lei presume que isso acontece quando as ajudas de custo e as importâncias recebidas pela utilização de viatura própria se mantêm dentro dos limites legais previstos para os servidores do Estado, tal como quando sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado (cfr.dec.lei 106/98, de 24/4 - regime jurídico do abono de ajudas de custo e transporte ao pessoal da administração pública). Quando extravasarem aqueles limites, tornam-se tributáveis em I.R.S., a cargo dos trabalhadores (o que implica, obviamente, também obrigações de retenção na fonte para o empregador). Trata-se de um expediente prático e simples de distinguir as duas situações (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 30/11/2017, proc.712/13.9BEALM; José Guilherme Xavier Basto, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág.129). (...)

Em conclusão, os pressupostos tributários substantivos do pagamento de ajudas de custo e da sua não tributação que a lei fiscal elege são os seguintes:

1-A realização de uma efectiva deslocação por parte de trabalhador ao serviço e portanto no interesse da sua entidade patronal;

2-O pagamento de quantitativo diário que não exceda os limites anualmente fixados para os servidores do Estado (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 30/11/2017, proc. 712/13.9BEALM; João Ricardo Catarino, Ajudas de Custo-Algumas Notas sobre o regime substantivo e fiscal, Fisco, n.ºs.97/98, Setembro de 2001, pág.77 e seg.).

(...)” – nosso sublinhado.

No caso *sub judice*, a discussão não é referente a um eventual excesso dos limites legais dos valores atribuídos pela deslocação em viatura própria dos trabalhadores (ou dos valores

atribuídos a título de ajudas de custo), centrando-se apenas nos pressupostos da respetiva atribuição, ou seja, em saber se os valores atribuídos às Requerentes tiveram por finalidade a compensação de despesas realizadas com a sua efetiva deslocação ao serviço e no interesse da sua entidade patronal.

Ora, como se decidiu já no Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo a 22 de maio de 2013, no âmbito do Processo n.º 0146/13, o ónus da prova do excesso do limite legal de ajudas de custo atribuídas ao trabalhador, bem “*como da verificação da falta dos pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, recai sobre a Administração Tributária*” (também no mesmo sentido, *vide* os Acórdãos do TCA Sul proferidos a 11 de novembro de 2021 no âmbito do Processo n.º 14.14.3BEALM, a 30 de setembro de 2020 no âmbito do Processo n.º 766/13.8BEALM e a 8 de maio de 2019 no âmbito do Processo n.º 581/13.9BEALM, o Acórdão do TCA Norte proferido a 19 de novembro de 2020 no âmbito do Processo n.º 00643/06.7BEPRT, bem como as decisões arbitrais proferidas a 30 de setembro de 2022 no âmbito do Processo n.º 170/2022-T e a 22 de fevereiro de 2023 no âmbito do Processo n.º 372/2022-T).

Ora, para sustentar as correções fiscais que realizou quanto às deslocações das Requerentes em viatura própria, a AT recorreu a diversos fundamentos, sendo um deles a circunstância de as Requerentes terem declarado, nos mapas de quilómetros referentes ao exercício de 2018, distâncias percorridas com as suas viaturas em montante superior àquele que se encontra registado no IMT (Instituto da Mobilidade e dos Transportes). Compulsado o probatório, verifica-se que:

- **C...:** Declarou nos mapas de quilómetros ter percorrido **6.224,3km** em 2018 ao serviço da entidade patronal; de acordo com os dados fornecidos pelo IMT, os quilómetros globais percorridos no automóvel com a matrícula ... entre 9.6.2017 e 29.08.2020 ascenderam ao montante de **35.356km**;
- **B...:** Declarou nos mapas de quilómetros ter percorrido **11.771,45km** em 2018 ao serviço da entidade patronal; de acordo com os dados fornecidos pelo IMT, os quilómetros globais percorridos no automóvel com a matrícula ... entre 3.3.2016 e 16.1.2019 ascenderam ao montante global de **50.793km**;

- **D...:** Declarou nos mapas de quilómetros ter percorrido **28.422,18km** em 2018 ao serviço da entidade patronal; de acordo com os dados fornecidos pelo IMT, os quilómetros globais percorridos no automóvel com a matrícula ... entre 28.9.2017 e 30.10.2019 ascenderam a **20.511km**;
- **A...:** Declarou nos mapas de quilómetros ter percorrido **38.372,87km** em 2018 ao serviço da entidade patronal; de acordo com os dados fornecidos pelo IMT, os quilómetros globais percorridos no automóvel com a matrícula ... entre 18.2.2017 e 9.5.2019 ascenderam a **22.314km**.

Do exposto resulta à saciedade que o número total de quilómetros percorridos pelas viaturas das Requerentes D... e A... num período de aproximadamente dois anos (que compreendia o ano de 2018) foi *inferior* ao número de quilómetros que tais Requerentes declararam ter percorrido, com essas mesmas viaturas, ao serviço da entidade patronal apenas durante o ano de 2018. Segundo entendemos, esta circunstância revela-se apta a colocar em causa a veracidade dos mapas com a declaração de quilómetros ao serviço da entidade patronal percorridos naquele exercício, enunciando indícios objetivos e sérios da probabilidade de que tal declaração titulava deslocações não efetivamente realizadas. Nesta medida, e caindo a presunção de veracidade das declarações das contribuintes nos termos do artigo 75.º n.º 1 e 2 da LGT, compete verificar se as Requerentes D... e A... conseguem demonstrar que as importâncias recebidas a título de deslocações em viatura própria têm, apenas, carácter compensatório e não remuneratório, ao abrigo do disposto no artigo 74.º da LGT e tal como se enunciou, a título de exemplo, na decisão arbitral proferida a 12 de junho de 2015 no Processo n.º 704/2014-T (que cita diversa jurisprudência) – apreciação que se fará no ponto 5.1.2 da presente decisão arbitral.

Já no que se refere às Requerentes C... e B..., o número total de quilómetros percorridos pelas respetivas viaturas num período de aproximadamente três anos (que compreendia o ano de 2018) foi *superior* ao número de quilómetros que tais Requerentes declararam ter percorrido, com essas mesmas viaturas, ao serviço da entidade patronal apenas durante o ano de 2018 (não sendo, pois, de considerar o que a AT refere na sua Resposta, ao considerar que a situação

referente à Requerente A... é “similar às restantes Requerentes”). E ainda que se procedesse à divisão média mensal de tais valores, sempre se teria de concluir que os quilómetros percorridos em termos globais pelas viaturas indicadas pelas Requerentes seriam superiores àqueles que foram declarados como tendo sido percorridos apenas ao serviço da entidade patronal nos respetivos mapas de quilómetros (pois que, considerando um período global de 38 meses, a viatura de C... percorreu um valor médio de 930km/mês, tendo sido declarado nos mapas de deslocações de 2018 um valor médio de 518,685km/mês; de igual forma, considerando um período global de 34 meses, a viatura de B... percorreu um valor médio de 1.493,91km/mês, tendo declarado nos mapas de deslocações de 2018 um valor médio de 980,95km/mês).

Assim, e sendo superiores os quilómetros globalmente percorridos pelas viaturas de C... e B... face aos quilómetros que foram declarados pelas Requerentes como tendo sido realizados ao serviço da E..., não se revela possível concluir no caso destas duas Requerentes pela existência de um indício objetivo e sério da probabilidade de que os seus mapas titulavam deslocações não efetivamente realizadas (tanto mais que as viaturas podem naturalmente percorrer mais quilómetros num ano – por exemplo, 2018 – e menos quilómetros em outro – por exemplo, 2017 e 2019 – já que, como as Requerentes bem indicam, revela-se natural que existam “épocas do ano com mais ou menos trabalho, os clientes atribuídos a cada trabalhador podem ter períodos com mais ou menos trabalho e/ou mais ou menos exigentes em necessidade de deslocações, existem períodos em que os trabalhadores estão de férias e/ou doentes”).

E se assim é, não nos parece que, quanto às Requerentes C... e B..., a AT tenha reunido outros indícios que pudessem abalar a veracidade dos seus mapas de deslocações realizadas ao serviço da E... por referência ao exercício de 2018. Com efeito:

– O TCA Sul decidiu já, em Acórdão proferido a 5 de novembro de 2020 no Processo n.º 2693/10.1BELRS (e na sequência de um aresto do mesmo Tribunal proferido no processo n.º 08317/15, de 08 de outubro de 2015), que a existência de divergências quilométricas entre diferentes colaboradores na visita a um mesmo cliente é um argumento que “não impressiona, e isto “[p]or ser facilmente rebatido atendendo às diferenças de percursos ou desvios que, naturalmente, se possam fazer nas deslocações efectuadas””, não impressionando também (ainda nos termos daquele aresto) o argumento de que possam ter existido desvios ou visitas “a

entidades não clientes ou a locais onde a sociedade não dispunha de instalações”, sendo que “tais alegações em nada permitem requalificar as verbas compensatórias em verbas remuneratórias, imperaria que a Administração Tributária tivesse reunido um conjunto adicional de realidades fáticas que permitisse atestar que os montantes atribuídos aos funcionários mais não representavam que uma remuneração acessória subsumível na Categoria A” (sendo que a este respeito, importa precisamente notar que resulta do probatório que as Requerentes muitas vezes aproveitavam as viagens realizadas aos seus clientes para se deslocarem aos respetivos serviços locais, tais como a Segurança Social, Câmara Municipal ou Serviços de Finanças);

– Por outro lado, “o abono de quantias mensais fixas a título de ajudas de custo não constitui, em si mesmo, indicador de que essas quantias não constituem ajudas de custo” – Acórdão do TCA Norte proferido a 19 de novembro de 2020 no âmbito do Processo n.º 00643/06.7BEPRT e, no mesmo sentido, o Acórdão proferido pelo TCA Sul a 30 de setembro de 2020 no âmbito do Processo n.º 766/13.8BEALM, sendo certo que, no caso das Requerentes, e conforme resulta do probatório, os valores atribuídos mensalmente não são exatamente iguais (sendo ainda de relevar a racionalidade do que é referido no PPA, quando se indica que sendo as Requerentes “encarregues de determinados clientes, e prestando essencialmente serviços de contabilidade (recolha e tratamento de dados) e administrativos (faturação, arquivo, e outros) nesses clientes, as respetivas viagens e visitas são, regra geral, mais rotineiras”, o que poderá originar uma maior similitude de valores);

– A existência de eventuais irregularidades no preenchimento dos mapas de quilómetros à luz do disposto no art. 23.º-A, n.º 1, do Código do IRC não aporta, como efeito automático, a exigência da respetiva tributação em sede de IRS.

Assim é porque a exigência de cumprimento estrito dos requisitos formais previstos no art. 23.º-A, n.º 1, do Código do IRC não é expressamente referida no artigo 2.º, n.º 3, al. d) do CIRS, sendo esta uma norma de incidência naturalmente sujeita ao princípio da legalidade (razão pela qual, e como se disse já, “os pressupostos tributários substantivos do pagamento de ajudas de custo e da sua não tributação que a lei fiscal elege são [apenas] os seguintes: 1-A realização de uma efectiva deslocação por parte de trabalhador ao serviço e portanto no interesse da sua entidade patronal; 2-O pagamento de quantitativo diário que não exceda os limites anualmente

fixados para os servidores do Estado”). Neste mesmo sentido, pode ler-se na decisão arbitral proferida a 22 de fevereiro de 2022, no âmbito do Processo n.º 373/2022-T, que “relativamente às irregularidades verificadas no boletim de itinerário que a AT pretende valorar, a lei não exige a elaboração de boletins de itinerário semelhantes ao previstos para os funcionários do Estado para que as prestações efetuadas a trabalhadores por conta de outrem assumam a natureza de ajudas de custo ou, sequer, para que seja feita a prova da natureza dessas prestações”;

– Não podem também ser admitidos como indícios suficientes as considerações tecidas pela AT a respeito de aspetos que se encontram intimamente relacionados com a liberdade de gestão empresarial da entidade pagadora das compensações, nomeadamente aqueles que se encontram relacionados com a possibilidade de (re)faturação dos gastos com deslocações aos clientes visitados, da visita a clientes menos lucrativos para a empresa ou da deslocação de alguns colaboradores à sede da empresa no Fundão. Com efeito, e para além de se estar perante questões naturalmente respeitantes à gestão da entidade (e que as Requerentes C... e B... teriam, necessariamente, dificuldade em contrapor), importa considerar a natural liberdade de aferição, por parte das empresas, da melhor forma de prestação do seu serviço, designadamente relacionados com a necessidade de realização dos trabalhos presencialmente (e não à distância, sobretudo em período pré-pandemia) e com a natural liberdade de fixação das empresas em território nacional, sendo também de considerar as naturais vicissitudes inerentes à gestão de qualquer entidade, incluindo os típicos custos de angariação e de oportunidade e a necessidade de realização de serviços eficientes e competitivos (que podem originar a realização de deslocações pontuais em “dia de descanso”, tanto mais que em 2018 não tinham ainda sido reconhecidas as designadas “férias fiscais”);

– Por fim, e apenas no que diz respeito à Requerente B..., a existência de deslocações a entidades com atividade cessada no ano imediatamente anterior àquele que está em causa nos autos (R... e S...) ou a entidades com alteração de contabilista certificado (N... e Q...) não configuram também, por si só, um indício suficiente para a desconsideração da veracidade dos mapas. Com efeito, não só têm razão as Requerentes quando afirmam que “são as normas fiscais que obrigam os sujeitos passivos, ainda que com actividade cessada em sede IVA, que tenham que continuar a apresentar outras declarações fiscais (vg. IRC e IES) e, inclusive, a terem a contabilidade organizada” (sobretudo, no exercício seguinte ao encerramento da atividade),

como resulta do probatório que apesar da alteração do contabilista certificado nas sociedades N... e Q..., a E... continuou a prestar serviços de contabilidade a título de sub-contratação.

Em consequência, as liquidações adicionais emitidas a C... e a D... afiguram-se ilegais, padecendo do vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito subjacentes, pelo que se impõe a sua anulação, com todas as consequências legais.

5.1.2. Da demonstração das viagens realizadas pelas Requerentes D... e A...

Quanto às Requerentes D... e A... importa, na sequência do que se concluiu no ponto anterior, verificar se tais Requerentes conseguem demonstrar que as importâncias recebidas a título de deslocações em viatura própria no exercício de 2018 tiveram, apenas, carácter compensatório e não remuneratório.

A este respeito, importa desde logo salientar que não se revela possível admitir a argumentação desenvolvida pelas Requerentes a respeito da incompatibilidade dos quilómetros declarados nos mapas de deslocações ao serviço da empresa referentes a 2018 com os quilómetros totais percorridos pelas respetivas viaturas nos termos indicados pelo IMT, na medida em que:

- Quanto à Requerente A..., a Requerente não oferece qualquer prova que permita validar as suas alegações quanto à falta de fiabilidade dos dados fornecidos pelo IMT, quando vem arguir, mas sem provar ou concretizar, a hipótese de que “a inspeção realizada em Maio de 2019 [após alienação da viatura] terá sido realizada por alguém que registou mal ou alterou os km do carro”;
- Quanto à Requerente D..., a Requerente não indica ou individualiza as específicas deslocações que refere ter realizado em viatura do seu namorado, apenas sustentando que o facto de utilizar “com regularidade” tal viatura (por esta conferir “melhor qualidade, maior cilindrada, maior conforto e segurança”) permite atestar que percorreu muitos quilómetros ao serviço da entidade patronal em 2018 numa viatura diferente da sua (donde resultariam, na sua ótica, justificadas as diferenças de quilómetros por si declaradas face às informações prestadas pelo IMT). Contudo, e para além de não ser conferida qualquer objetividade a esta alegação (sendo apenas apontadas como deslocações em viatura do seu namorado, de uma forma

genérica, aquelas que eram realizadas para fora de Lisboa), importa tomar em consideração que foi a própria Requerente que preencheu e assinou os mapas de deslocação em viatura própria, firmando assim em documento junto aos autos que todas as deslocações por si realizadas em 2018 ao serviço da E... haviam sido realizadas na viatura com a matrícula... . Não se trata, aqui, de relevar eventuais irregularidades no preenchimento dos mapas de quilómetros à luz do disposto no art. 23.º-A, n.º 1, do Código do IRC mas, antes, de relevar a desconformidade da declaração documental emitida pela própria Requerente em 2018 (verificando-se que, tal como refere a Requerida na sua resposta, “Se as Requerentes não identificaram as viaturas em conformidade, não devem remeter a responsabilidade para terceiros, uma vez que, quando assinam os mapas, devem verificar se está tudo em conformidade, nomeadamente, a identificação da viatura utilizada”).

Adicionalmente, não foi também apresentada pelas Requerentes qualquer contraprova que demonstre, de forma inequívoca, que as deslocações inseridas nos mapas de quilómetros por si apresentados tinham finalidades unicamente relacionadas com a atividade da E... . Com efeito:

- As Requerentes reconhecem, no seu PPA, que não lhes é possível “provar a realização individualizada de todas as viagens/deslocações, por falta de prova específica”, donde se conclui pela inexistência de comprovativos de portagens, estacionamento, depósito de gasolina que pudesse atestar a realização das deslocações;
- A junção de declarações emitidas por algumas empresas clientes da E... (tais como a F..., a T..., a U... e a G...), embora sejam aptas a provar que determinados trabalhadores da E... exerceram funções de forma presencial nas instalações destes clientes, não se revelam aptas a provar o modo de deslocação de tais trabalhadores – *i.e.*, se tais deslocações foram ou não realizadas em viatura própria –, o que constitui o verdadeiro objeto da situação em discussão nos autos; e
- Na sequência do que é descrito no ponto anterior, não podem ser consideradas as tabelas juntas aos autos pelas Requerentes (Doc. 18 e Doc. 21), construídas a partir das declarações emitidas pelas empresas F..., a T..., a U... e a G... .

Assim, não tendo as Requerentes D... e A... apresentado provas claras e objetivas das deslocações efetivamente realizadas, em viatura própria e ao serviço da E..., durante o ano de 2018, não merecem censura as liquidações adicionais que lhes foram emitidas pela AT na parte respeitante a correções referentes a quilómetros.

5.2. Do pagamento de ajudas de custo à Requerente A...

As desconformidades verificadas ao nível dos mapas de deslocações em viatura própria assinados pela Requerente A... conduzem, necessariamente, à cessação da presunção de veracidade das declarações referentes às ajudas de custo recebidas em 2018 por esta Requerente, uma vez que 1) os dois tipos de mapas (quilómetros e ajudas de custo) se encontram assinados pela mesma Requerente, respeitando ao mesmo exercício fiscal e a componentes salariais do mesmo tipo e que 2) os dois tipos de mapas se referem, por diversas vezes, às mesmas deslocações (v.g., para várias estadias declaradas pela Requerente nos mapas de ajudas de custo, foram também declarados os correspondentes quilómetros por deslocação em viatura própria).

Neste contexto, e em conexão com o que havia já sido determinado no segmento 5.1., considera-se ser de admitir a validade das estadias declaradas pela Requerente com o objetivo de prestação de serviços à empresa G..., num total de EUR 1.024,47. Assim se entende na medida em que, conforme decorre do probatório (em declaração assinada pelos responsáveis da empresa), a Requerente efetivamente prestou serviços de contabilidade, fiscalidade e consultoria financeira “nos escritórios da empresa no ..., ..., São Teotónio” entre 2015 e maio de 2022 – sendo que tal declaração, pese embora não ser apta a provar se o modo de deslocação da Requerente foi efetivamente a utilização da viatura declarada nos mapas de quilómetros por si preenchidos, permite atestar a prestação de serviços de nas instalações da empresa (o que, constando de prova documental, foi também corroborado pelo testemunho de V...).

Para as restantes empresas, não é possível validar a existência de efetivas prestações de serviços nas instalações dos clientes, uma vez que 1) não existem quaisquer documentos especificamente comprovativos das deslocações realizadas (tais como faturas de hotéis, restauração, etc.), 2) não

existem quaisquer declarações das empresas M..., W..., X... e H... a atestar a prestação de serviços nas respetivas instalações, 3) os *e-mails* relacionados com a empresa I... (Espanha) não atestam qualquer realização presencial de serviços nas instalações da empresa e 4) a declaração emitida pelo advogado brasileiro Y... não se encontra assinada, não existindo também qualquer declaração emitida pelos responsáveis das empresas K... e L... (no Brasil).

Em consequência, a liquidação adicional de IRS emitida a A... afigura-se parcialmente ilegal, padecendo do vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito subjacentes, pelo que se impõe a sua anulação parcial no montante de EUR 1.024,47, com todas as consequências legais.

5.3. Do reembolso dos montantes liquidados pela AT e dos juros indemnizatórios

De harmonia com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, na sequência da prolação da decisão arbitral cabe à AT “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”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação das liquidações impugnadas nos precisos termos acabados de descrever, há lugar ao reembolso total do imposto e dos juros compensatórios indevidamente pagos pelas Requerentes C... e B... e ao reembolso parcial do imposto e dos juros compensatórios indevidamente pagos pela Requerente A..., tudo nos termos previstos nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1 do RJAT.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito. Com efeito, e considerando que os erros que afetam a legalidade dos atos tributários parcial ou totalmente anulados são de considerar imputáveis à Requerida, que praticou tais atos

sem o necessário suporte factual e legal, as Requerentes C..., B... e A... (esta última, em termos proporcionais) têm ainda direito ao pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º, n.º 1 da LGT, no artigo 100.º da LGT e no artigo 24.º n.º 5 do RJAT, estabelecendo aquela primeira normal legal que tais juros são devidos quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Contudo, e sem prejuízo do exposto, importa sublinhar que a eventual devolução, à E..., dos valores de tributação autónoma pagos por esta entidade (na sequência da consideração de determinados valores de quilómetros e ajudas de custo como remunerações sujeitas a IRS) não é matéria que possa ser decidida ou determinada no âmbito do presente processo arbitral.

6. DECISÃO

Com base nos fundamentos de facto e de direito acima enunciados, decide-se:

- a)** Julgar totalmente procedente o pedido de anulação dos atos de liquidação de IRS n.º 2022... (C...) e 2022... (B...), declarando a respetiva ilegalidade e determinando a respetiva anulação total, com todas as consequências que se mostram devidas (nomeadamente, ao nível do reembolso do imposto e juros compensatórios indevidamente pagos, bem como ao nível do pagamento de juros indemnizatórios);
- b)** Julgar parcialmente procedente o pedido de anulação do ato de liquidação de IRS n.º 2022 ... (A...), declarando a respetiva ilegalidade parcial e a consequente anulação parcial na parte que respeita ao pagamento de ajudas de custo no montante de EUR 1.024,47 (as quais não devem ser consideradas como rendimentos do trabalho dependente), com todas as consequências que se mostram devidas (nomeadamente, ao nível do reembolso do imposto e juros compensatórios indevidamente pagos, bem como ao nível do pagamento de juros indemnizatórios);
- c)** Julgar improcedente o pedido de anulação do ato de liquidação de IRS n.º 2022 ... (D...); e
- d)** Condenar a Requerente e a Requerida no pagamento das custas, na proporção do respetivo decaimento.

*

Valor: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de EUR 13.591,70 (treze mil, quinhentos e noventa e um euros e setenta cêntimos).

*

Custas: Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em EUR 918. Ao abrigo do disposto nos artigos 12.º n.º 2 e 22.º n.º 4 do RJAT e no artigo 527.º n.º 1 e 2 do CPC, as custas ficam a cargo do Requerente e da Requerida AT, na proporção do respetivo decaimento em função das correções realizadas pela AT, sendo EUR 725,22 da responsabilidade das Requerentes (em função do respetivo decaimento na proporção de 79% - por se terem mantido correções de EUR 28.732,81, quando o respetivo montante total ascendeu a EUR 36.233,72) e EUR 192,78 da responsabilidade da Requerida AT (em função do respetivo decaimento na proporção de 21% - por terem sido anuladas correções de EUR 7.500,91, quando o respetivo montante total ascendeu a EUR 36.233,72).

*

Notifique-se.

Porto, 20 de março de 2024.

A Árbitra,

Ana Paula Rocha