

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 846/2023-T

Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)

SUMÁRIO:

- 1- Os montantes atribuídos pela entidade patronal aos respetivos trabalhadores, que visem compensar os encargos por estes incorridos com deslocações em viatura própria ao serviço e no interesse da entidade patronal, desde que não excedam os limites legais estabelecidos e sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado, não estão sujeitos a IRS, conforme decorre do disposto no artigo 2.º, n.º 3, alínea d), do CIRS.
- 2- 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 contida no artigo 2.º, n.º 3, alínea d), do CIRS, recai sobre a Administração Tributária.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A..., UNIPessoal LDA., titular do n.º de pessoa coletiva..., com sede na ..., n.º ..., ..., ...-... Porto, adiante designada por “Requerente”, veio, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º, ambos do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a anulação do ato de liquidação de retenção na fonte de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (“IRS”) n.º 2023..., e dos respetivos juros compensatórios, no valor total de € 7.958,40, e a restituição do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios.

2. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante designada somente por “Requerida” ou “AT”).
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 24-11-2023.
4. A Requerida foi notificada da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral em 28-11-2023.
5. Dado que o Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, foi o signatário designado como árbitro, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, tendo a nomeação sido aceite no prazo e termos legalmente previstos.
6. Em 16-01-2024 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
7. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 05-02-2024.
8. A Requerida remeteu o processo administrativo e apresentou resposta em 08-03-2024, na qual se defende por impugnação, pugnando pela manutenção na ordem jurídica do ato de liquidação controvertido e pela absolvição da Requerida dos pedidos.
9. Em 29-04-2024 realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, no âmbito da qual foram inquiridas três testemunhas arroladas pela Requerente, tendo sido determinado que o processo prosseguisse com produção de alegações escritas, no prazo simultâneo de 15 dias.
10. A Requerente apresentou alegações, nas quais reitera os argumentos contidos no PPA e alegando, ainda, que ainda que os montantes em causa fossem qualificados remunerações, sempre haveria que concluir que o imposto em causa teria de ser liquidado aos trabalhadores que as receberam, e não à Requerente, visto que a sua responsabilidade pelo imposto alegadamente devido é meramente subsidiária.
11. A Requerida apresentou alegações, nas quais reitera a argumentação expendida em sede de resposta.

II – SANEADOR

12. A apresentação do pedido de pronúncia arbitral foi tempestiva.
13. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
14. Não foram alegadas exceções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.
15. Não se verificam nulidades, pelo que se impõe conhecer do mérito.

III. MÉRITO

III. 1. MATÉRIA DE FACTO

§1. Factos provados

16. Consideram-se provados os seguintes factos:
 - a) A Requerente foi constituída em 18-02-2015, sob a forma de sociedade por quotas de direito português, tendo, em 2019, ocorrido alterações ao contrato de sociedade, pelo que, em consequência, passou a ter a forma de uma sociedade unipessoal por quotas;
 - b) A atividade da Requerente consiste, em termos genéricos: na prestação de serviços de consultoria de apoio à gestão, à área administrativa e financeira, à logística de empresas; na representação comercial; na compra e venda de participações sociais no âmbito da gestão da sua carteira de títulos; na prestação de serviços de engenharia e construção e prestações de serviços conexos com essas atividades; e na atividade agrícola e produção animal combinados;
 - c) A Requerente pagou aos trabalhadores B... e C... montantes contabilizados como correspondendo a compensações pela utilização de automóvel próprio dos trabalhadores ao serviço da Requerente, de acordo com os mapas mensais de deslocações;

- d) Em virtude das funções que estavam cometidas aos referidos trabalhadores e da atividade da Requerente, aqueles tinham de se deslocar recorrentemente em serviço a instalações de clientes situadas em locais diferentes daquele em que se situa o domicílio necessário dos trabalhadores;
- e) Os quilómetros realizados foram pagos no valor de € 0,36 por quilómetro;
- f) O pagamento foi feito de acordo com a informação constante dos mapas mensais de deslocações;
- g) A Requerente compensava as deslocações tomando como base a distância da sua sede até ao distrito a que os trabalhadores se deslocavam;
- h) Nalguns casos houve deslocações a Lisboa de ambos os trabalhadores, com a utilização das viaturas de cada um deles, em virtude terem de se deslocar a locais diferentes do mesmo município, tratar de assuntos distintos em entidades distintas;
- i) A Requerente é proprietária de três viaturas – um automóvel Renault Clio, de 2014, uma carrinha de caixa aberta afeta à atividade agrícola também exercida pela Requerente, da marca e modelo Toyota Hilux, e um automóvel Toyota Prius, de 2012;
- j) Em cumprimento da ordem de serviço nº OI2022... de 14-03-2022, foi levada a cabo pela Direção de Finanças de Porto uma ação inspetiva externa de âmbito Geral e extensão ao período de tributação de 2019, à ora Requerente;
- k) A referida ação inspetiva teve início a 13-02-2023 e conclusão a 06-08-2023, e teve como objeto o controlo de divergências e de situações de risco relativamente ao ano fiscal de 2019 (Código PNAITA, 102-24 - Controlo de contribuintes com perfil de risco);
- l) Em sede de IRS, os serviços inspetivos tributários (SIT), concluíram pela existência de retenções na fonte de IRS não declaradas e não entregues no valor total de € 6.878,89, sobre rendimentos do trabalho dependente auferidos como compensação da utilização de automóvel próprio pelos trabalhadores B... e C..., ao serviço da entidade patronal e sujeitos a tributação, na categoria A, nos termos dos nºs 1, 2 e a alínea d) do nº 3 do art.º 2.º do CIRS, uma vez que entenderam não terem sido observados os pressupostos da respetiva atribuição;

- m) A Requerente foi notificada em 24-06-2023 do teor do projeto de Relatório de Inspeção Tributária, para exercer, no prazo de 15 dias, o seu direito de audiência prévia;
- n) No dia 05-07-2023, deu entrada na Direção de Finanças do Porto requerimento interposto pela Requerente, a solicitar que o prazo inicialmente concedido de 15 dias para o exercício do seu Direito de Audição fosse alargado por mais 10 dias, considerando a extensão e a complexidade do projeto de relatório;
- o) A Requerida entendeu estarem reunidas as condições legais para se conceder o prazo máximo, previsto no nº 6 do artigo 60º da LGT e nº 2 do artigo 60º do RCPITA, tendo comunicado à Requerente que o prazo para exercício do direito de audiência terminaria no dia 24-07-2023;
- p) A Requerente exerceu, em 24-07-2023, o direito de audiência prévia sobre o projeto de relatório de inspeção, no qual manifestou a sua discordância relativamente à fundamentação e aos princípios subjacentes às correções efetuadas;
- q) Em 02-08-2023, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) referente ao período de tributação de 2019, o qual contém a fundamentação e conclusões do processo de inspeção tributária ao referido exercício fiscal, e que se dá aqui por integralmente reproduzido;
- r) Concluíram os SIT o seguinte:

Face ao exposto, concluiu-se que, da análise efetuada resultaram evidências claras, de:

- existência de viaturas disponíveis, bem como de gastos com combustíveis e outros encargos com essas viaturas, apesar dos funcionários da empresa estarem a receber compensações pela utilização de viatura própria;
- na esmagadora maioria das deslocações, a terem-se realizado, haviam 3 viaturas disponíveis, pertencentes ao ativo fixo da [REDACTED] A..., para deslocações a seu serviço;

Pelo que, as verbas indevidamente qualificadas como compensação por deslocação em viatura própria, apuradas com base nos pressupostos acima definidos, consubstanciam, na realidade, remunerações efetivas, porquanto:

- Nos termos da alínea d) do n.º 3 do art. 2º do Código do IRS, consideram-se rendimentos do trabalho dependente *“as ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal (...) quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado”*, nomeadamente, não terem como finalidade exclusiva, a atribuição de uma compensação, ao trabalhador, pelas despesas por este suportadas em consequência de deslocações ao serviço da entidade patronal.

Sendo que, conforme prevê o n.º 1 do artigo 98º e n.º 1 do artigo 99º, ambos do Código do IRS, o sujeito passivo era obrigado a deduzir o imposto correspondente à aplicação das taxas previstas nas respetivas tabelas, e tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não foram contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários, o substituto, ou seja, o sujeito passivo, assume a responsabilidade solidária pelo imposto não retido, nos termos do n.º 4 do artigo 103º do Código do IRS.

- s) Os SIT apuraram, conseqüentemente, as retenções na fonte alegadamente em falta constantes da seguinte tabela, contida no RIT:

Mês	Funcionário	Rendimento Declarado	Valor IRS declarado	Valor dos Km's	Rendimento Corrigido	Valor IRS corrigido	IRS
		(1)	(2)	(3)	(4)=(1)+(3)	(5)	(6)=(5)-(2)
Janeiro	B...	5 511,24	1 901,00	932,04	6 443,28	2 351,80	450,80
	Total						
Fevereiro	B...	5 512,42	1 901,00	738,72	6 251,14	2 281,67	380,67
	Total						
Março	B...	5 514,78	1 902,00	937,08	6 451,86	2 354,93	452,93
	Total						
Abril	B...	5 510,06	1 900,00	932,04	6 442,10	2 351,37	451,37
	C...	513,50	0,00	152,64	666,14	1,33	1,33
	Total						
Maio	B...	5 515,96	1 903,00	937,08	6 453,04	2 355,36	452,36
	C...	2 225,96	547,00	535,32	2 761,28	770,40	223,40
	Total						
Junho	B...	5 504,16	1 898,00	932,04	6 436,20	2 349,21	451,21
	C...	2 220,06	546,00	563,04	2 783,10	776,48	230,48
	Total						
Julho	B...	17 017,14	7 062,00	959,76	17 976,90	7 460,41	398,41
	B...	5 490,00	1 894,00			1 894,00	0,00
	C...	3 371,24	994,00	535,32	3 906,56	1 199,31	205,31
	C...	1 600,00	307,00			307,00	0,00
Total							603,73
Agosto	B...	5 504,16	1 898,00	840,60	6 344,76	2 315,84	417,84
	C...	2 224,78	547,00	566,28	2 791,06	778,71	231,71
	Total						
Setembro	B...	5 514,78	1 902,00	932,04	6 446,82	2 353,09	451,09
	C...	2 224,78	547,00	705,96	2 930,74	817,68	270,68
	Total						
Outubro	B...	5 517,14	1 903,00	910,08	6 427,22	2 345,94	442,94
	C...	2 227,14	547,00	457,92	2 685,06	714,23	167,23
	Total						
Novembro	B...	8 013,60	3 165,00	902,88	8 916,48	3 522,01	357,01
	B...	5 490,00	1 894,00			1 894,00	0,00
	C...	2 223,60	547,00	903,60	3 127,20	922,52	375,52
	C...	1 521,67	270,00			270,00	0,00
Total							732,53
Dezembro	B...	15 513,60	6 438,00	507,60	16 021,20	6 648,80	210,80
	C...	7 723,60	2 896,00	255,67	7 979,27	3 151,81	255,81
	Total						
Total							6 878,89

- t) Na sequência das conclusões do referido procedimento inspetivo, em 09-08-2023, os serviços emitiram a liquidação adicional de retenção na fonte de IRS 2019 n.º 2023 ... no valor de € 7.958,40, o qual inclui juros compensatórios no valor de €1.079,51€;
- u) A Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado no dia 07-09-2023;
- v) Em 22-11-2023, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem aos presentes autos.

§2. Factos não provados

17. A Requerida logrou provar que os montantes em causa nos autos, atribuídos pela Requerente aos seus trabalhadores B... e C..., tenham carácter remuneratório.

§3. Motivação quanto à matéria de facto

18. Cabe ao Tribunal seleccionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada [artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT].

19. Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

20. Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo por base a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, a prova testemunhal produzida e considerando, ainda, as posições assumidas pelas partes, e não contestadas, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT.

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

21. A questão principal a apreciar e decidir nos presentes autos é a que se prende com saber se os montantes pagos pela Requerente aos seus trabalhadores por deslocações em viatura própria ao seu serviço tinham carácter compensatório, como alega a Requerente, ou remuneratório, conforme entende a Requerida.

22. Em caso de procedência do pedido de pronúncia arbitral, importará, ainda, apreciar e decidir acerca do direito a juros indemnizatórios invocado pela Requerente.

23. Estão em causa nos autos montantes pagos pela Requerente aos seus trabalhadores, alegadamente a título de deslocações em viaturas dos próprios em serviço.

24. Se assim for, o pagamento de tais montantes tem um carácter compensatório, e não remuneratório, o que afasta a sua tributação em IRS, no âmbito da Categoria A, desde que

observados os requisitos definidos no artigo 2.º, n.º 3, alínea d), do CIRS, que estabelece o seguinte:

“3 - Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

[...]

d) 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”.

25. Entende a Requerida que os montantes atribuídos não revestem carácter compensatório, por uso de viatura própria em deslocações em serviço, mas sim carácter remuneratório, e que caberia à Requerente provar o contrário.
26. A Requerida sustenta esta conclusão, fundamentalmente, com base nas seguintes constatações: a existência de deslocações, no mesmo dia e para o mesmo destino, por trabalhadores distintos, cada um deslocando-se na sua própria viatura; a regularidade com que ocorreram as deslocações, sem interrupções mensais, frequentemente para os mesmos destinos; o facto de a Requerente ser proprietária de várias viaturas, cujos custos de manutenção suportava.
27. Diversamente, entende a Requerente, em síntese, que: (i) é a Requerida que tem o ónus de demonstrar o carácter remuneratório dos pagamentos efetuados, não podendo presumi-lo nem inverter tal ónus probatório; (ii) nem a regularidade das deslocações em causa, nem a titularidade de viaturas pela Requerente altera o carácter das compensações aos trabalhadores; (iii) o incorrer em gastos, mesmo que excessivos, desde que devidamente contabilizados, não altera o carácter dos mesmos, não podendo a Requerida imiscuir-se na autonomia e liberdade de gestão dos contribuintes; (iv) a Requerente demonstrou a efetividade das deslocações em causa, o alinhar do seu propósito com a atividade prosseguida, a razão da sua recorrência e a causa subjacente à não utilização de viaturas próprias.

28. O n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária (LGT) determina que “ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.
29. Assim, e tal como tem vindo a ser afirmado pela jurisprudência, com base no preceito legal citado, 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” (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de maio de 2013, proferido no âmbito do Processo n.º 0146/13).
30. No caso *sub judice*, os indícios apresentados pela Requerida não foram suficientes para provar que os montantes em causa têm caráter remuneratório, e não compensatório.
31. Com efeito, o facto de os montantes terem sido pagos com caráter regular não significa, necessariamente, que os mesmos não correspondam à compensação das concretas deslocações realizadas em automóvel próprio dos trabalhadores.
32. Essas deslocações constam dos mapas elaborados pela Requerente, dos quais consta o local, a data e a atividade realizada por conta da qual foram pagas as compensações.
33. Ainda que os referidos mapas possam não ter a explicitação detalhada das atividades que justificaram a deslocação, mas apenas uma indicação genérica, que permita estabelecer a conexão com a atividade da Requerente, não configura motivo suficiente para afastar a qualificação das verbas pagas a título de compensação pelo uso de viatura própria dos trabalhadores em serviço da Requerente.
34. Note-se que a lei não exige a elaboração de boletins de itinerário semelhantes ao previstos para os funcionários do Estado como condição para que as prestações efetuadas a trabalhadores por conta de outrem assumam a natureza de ajudas de custo ou de compensação pelo uso de viatura própria em serviço entidade empregadora ou, sequer, para que seja feita a prova da natureza dessas prestações (cfr., neste sentido, o Acórdão do TCA Sul de 06.04.2020, processo 15/14.1BEALM).

-
35. Ao terem sido inscritos e reconhecidos na contabilidade da Requerente, os montantes pagos a título de compensação pelo uso de viatura própria dos trabalhadores ao serviço da Requerente gozam da presunção de veracidade e boa-fé consagrada no artigo 75.º da LGT (cfr., neste sentido, designadamente, o acórdão arbitral proferido no processo n.º 366/2023-T).
36. Presunção essa que a Requerida não logrou ilidir.
37. O facto de a Requerente dispor de três viaturas próprias, e de suportar os custos de manutenção e combustível com as mesmas, também não pode ser considerado indício de que as deslocações em viatura própria pelos trabalhadores não ocorreram.
38. E carecem de relevo as considerações sobre se em termos de gestão faria mais sentido a deslocação dos trabalhadores numa dessas viaturas da Requerente ou em viatura própria dos trabalhadores, porquanto essa é uma decisão de gestão que compete exclusivamente à Requerente.
39. Aceitando-se como verdadeiras as deslocações e os seus motivos, não logrou a Requerida demonstrar que os montantes em causa não correspondem a deslocações efetivamente realizadas pelos trabalhadores em viatura própria ao serviço da Requerente.
40. Pelo que não existe, no caso *sub judice*, fundamento para qualificar os montantes pagos pela Requerente aos seus trabalhadores, em causa nos autos, como rendimentos sujeitos a tributação no âmbito da categoria A de rendimentos por aplicação do disposto no artigo 2.º, n.º 3, alínea d), do CIRS.
41. Consequentemente, os montantes pagos não estavam sujeitos a retenção na fonte de IRS.
42. Pelos fundamentos expostos, conclui-se pela procedência do pedido de pronúncia arbitral, pelo que importa apreciar, ainda, o pedido da Requerente de condenação da Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.
43. De acordo com o disposto na alínea b), do n.º 1, do artigo 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 exactos 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 [...] [r]estabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”.

44. Consequentemente, e tendo ficado provado que a Requerente procedeu ao pagamento do montante a que se refere a liquidação contestada, reconhece-se o direito da Requerente ao reembolso do mesmo.
45. Acresce que, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, “*[s]ão 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”.*
46. Este Tribunal reconhece, igualmente, que a ilegalidade da liquidação em causa nos presentes autos resultou de erro imputável aos serviços da AT, de acordo com os fundamentos expressos *supra*, pelo que são devidos juros indemnizatórios, conforme determinado pelo n.º 1 do artigo 43.º da LGT.
47. Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento do imposto pela Requerente até ao integral reembolso, por aplicação da taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

IV – DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Declarar ilegal e anular o ato de liquidação de retenção na fonte de IRS e de juros compensatórios n.º 2023..., no valor de € 7.958,40;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso do montante de imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data do pagamento até

integral reembolso, tudo conforme for apurado em sede de execução de sentença, e condenar a Requerida a efetuar tal reembolso, acrescido de juros indemnizatórios, tudo com as legais consequências.

V- VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **7.958,40**.

VI – CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **612,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de maio de 2024

O Árbitro

(Paulo Nogueira da Costa)