

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 151/2023-T**

**Tema: IRS de 2018 – Ajudas de custo – alínea h), do n.º 1 do artigo 23.º -A do CIRC.**

## **SUMÁRIO:**

1. A circunstância de existirem, *in casu*, Mapas de quilómetros corretamente preenchidos e que cumprem os requisitos previstos na alínea h), do n.º 1, do artigo 23.º-A do CIRC, não desonera a Requerente de ter que fazer prova da efetividade das ajudas de custo, uma vez que a AT exerceu o ónus da prova conforme lhe competia, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT.
2. Nessa sequência, não foi apresentada qualquer contraprova que demonstre, de forma inequívoca, que as deslocações dos funcionários tinham finalidades relacionadas com a própria atividade da Requerente.
3. O artigo 100.º do CPPT não contém nenhuma regra de decisão a favor do contribuinte no que se refere à qualificação jurídica, mas tão só em caso de dúvida sobre a existência de facto tributário ou a quantificação do facto tributário.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

A A..., LDA, com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, sujeito passivo com número de identificação fiscal ..., vem requerer pedido de pronúncia arbitral (doravante PPA), nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que regula o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (doravante RJAT), submetendo à apreciação do Tribunal Arbitral a legalidade da liquidação de Retenções na Fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2022 ... e das respetivas liquidações de Juros Compensatórios n.ºs 2022 .../.../.../.../.../.../.../.../..., todas relativas ao ano de 2018, no valor total de € 47.154,80 (quarenta e sete mil, cento e cinquenta e quatro euros e oitenta cêntimos).

Peticiona a final que seja determinada a anulação daqueles atos de liquidação, bem como o reembolso do imposto pago indevidamente pela Requerente, acrescido dos competentes juros indemnizatórios calculados à taxa legal.

### É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente enviado *email* à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), a informar da entrada de um pedido de constituição de tribunal arbitral e do n.º do processo atribuído, em 13-03-2023, tendo por sua vez a AT sido notificada, em 19-03-2023.

Nos termos do disposto na alínea a), do n.º 2, do artigo 6.º e da alínea b), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, a signatária foi designada pelo Ex.mo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.

Em 05-05-2023, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico.

Síntese da posição das Partes:

1. Do Requerente

Os argumentos apresentados no PPA do Requerente, bem como em alegações escritas, sublinham o seguinte:

Defende a Requerente que o posicionamento assumido pela Requerida não tem qualquer sustentação factual, e que as ajudas de custo pagas aos funcionários da Requerente foram devidamente justificadas e comprovadas, pelo que não podia fazer outra interpretação a Requerida que não fosse a sua total aceitação.

Segundo a Requerente, esta limita-se a recorrer a médias aritméticas, não considerando as inúmeras variáveis que as podem desregular e pretende impor exigências injustificadas e descabidas de documentação que a lei em nenhum momento faz menção.

Acrescenta que os pressupostos legais para a atribuição das ajudas de custo foram devidamente cumpridos.

Recorda que a lei exclui do conceito de rendimentos da categoria A para efeitos de IRS, as ajudas de custo que não excedam os limites legais, tal como definidos para os servidores do Estado e a tributação em sede de IRS dos montantes auferidos a título de ajudas de custo e que se compreendam dentro desses limites só pode ser sustentada se a Administração Tributária demonstrar a falta de verificação dos pressupostos para a atribuição desses montantes a esse título, o que lhe permitirá alterar a declaração de rendimentos – cfr. artigos 55.º, 74.º, n.º 1 e 75.º, n.º 1, da LGT.

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

3.

Concluindo: «Assim, não se compreende a exigência da REQUERIDA, ao longo do procedimento inspetivo, que fossem (...) enviados os comprovativos de gastos efetuados relacionados com os quilómetros efetuados no ano de 2018 como por exemplo combustíveis, estacionamento, alojamentos, alimentação etc.» – cfr. *email* da Inspectora de 8 de Fevereiro de 2022, junto como Anexo III, página 5 do cit. DOCUMENTO N.º 4 –, uma vez que tal não se afigura legalmente necessário para que as ajudas de custo pagas sejam admissíveis.

Por outro lado, o artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h) contém uma dupla exigência: a existência de mapas de deslocação e o conteúdo mínimo exigível».

Considera igualmente a Requerente que não lhe compete a respetiva contraprova no sentido de que os factos constantes no Relatório Inspetivo careciam de fundamento legal.

E acrescenta o seguinte: «o ónus da prova da factualidade alegada pelas partes tem a natureza de ónus objectivo, e nessa medida, a repartição do ónus probatório concretiza-se do seguinte modo, Compete à REQUERIDA a prova da existência dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, isto é, tem de provar que se verificam os factos que integram o fundamento previsto na lei para que seja legítimo o acto de liquidação.

Do mesmo modo, compete à Administração tributária, REQUERIDA, apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados os pressupostos vinculativos.

Sendo que, considera a Requerente, a título meramente hipotético, eventuais lapsos que pudessem existir na documentação justificativa das ajudas de custo pagas aos seus trabalhadores, não permitiriam, *per se*, como faz a Requerida, legitimar a requalificação efetuada pela Administração Tributária, longe disso.

Com efeito, competiria a esta reunir outros indicadores que, por si só ou conjuntamente, suportassem a conclusão de que as quantias em causa são consideradas remuneração de trabalho, em cumprimento do ónus probatório que sobre si impende, como decorre do artigo 74.º da LGT. Assim, a Requerida não ilidiu o ónus probatório a que se encontrava investida, uma vez que os indícios por si recolhidos, ou a falta deles, não permite suportar a conclusão a que chegou de que as verbas pagas a título de deslocações em viatura própria consubstanciam

vencimentos, donde subsumíveis e tributados enquanto rendimentos do trabalho dependente, e nessa medida, sujeitos a retenção na fonte.

Não tendo a REQUERIDA recolhido quaisquer indicadores seguros dos pressupostos da tributação das ajudas de custo, isto é, não tendo fundamentado materialmente as correcções das ajudas de custo atribuídas pela REQUERENTE aos seus funcionários que em deslocações em nome da empresa utilizaram viatura própria, nenhum ónus recai sobre a Requerente, à luz do disposto no n.º 1 do artigo 75.º da LGT, de demonstrar que os funcionários a quem foram pagas de ajudas de custo percorreram exatamente os quilómetros pagos a esse título ou percorreram o caminho mais eficiente sem qualquer desvio ou paragem.»

## 2. Da Requerida

No essencial entende a Requerida que:

Na origem da sua apreciação, tomou por base a análise dos quilómetros percorridos pelas viaturas recorrendo aos dados registados junto do Instituto da Mobilidade e dos Transportes I.P. (“IMT”).

Ora, os argumentos da Requerente, nomeadamente que a AT se limita a recorrer a médias aritméticas, não considerando as inúmeras variáveis que as podem desregular, como não ter considerado a possibilidade de utilização de outras viaturas nos demais percursos efetuados ao longo de cada um dos anos; a existência de mais viaturas registadas em nome dos funcionários; a redução ou aumento de viagens consoante o volume de negócios passíveis de verificação nas Modelos 22 entregues; as relações comerciais existentes em cada um dos anos; e ter sido decretado Estado de Emergência, a partir de março de 2020, devido à pandemia Covid- 19, não podem proceder, desde logo porque a Requerente não apresenta qualquer prova, documental ou outra, que comprovem os seus argumentos.

Segundo a Requerida, não é pelo facto de existirem mapas de quilómetros corretamente preenchidos e que cumpram os requisitos previstos na alínea h), do n.º 1, do artigo 23.º-A do CIRC, que dispensa a Requerente de ter que fazer prova da efetividade das ajudas de custo, uma vez que a AT demonstrou de forma concludente, que aqueles kms não foram realizados pelos funcionários, conforme lhe competia nos termos do nº 1 do artigo 74.º da LGT –

5.

especialmente quando os SIT demonstraram existirem fortes indícios que contrariam o que consta de tais mapas.

Ainda de acordo com esta, a Requerente limita-se a apresentar os mapas de kms sem no entanto proceder à necessária prova da efetividade das deslocações dos funcionários, não tendo carreado quaisquer documentos complementares que possam comprovar essas deslocações face às fundadas dúvidas da efetividade das mesmas e consequente natureza dos pagamentos ao funcionário.

Sublinha igualmente a Requerida que não é apresentado qualquer comprovativo dessas deslocações que possa colocar em causa as fundadas dúvidas detetadas pela AT sobre a efetividade dessas deslocações, que a Requerente teve a oportunidade de no direito de audiência prestar esclarecimentos e apresentar documentação, e não o fez, e bem assim que, face à ausência total de prova complementar das alegadas deslocações, e uma vez que a AT apontou elementos de prova que indiciam, sem margem para dúvidas, segundo juízos de razoabilidade e de normalidade, que as deslocações não ocorreram, os argumentos da Requerente não podem proceder.

Segundo a AT a Requerente argumenta que a mencionada interpretação contraria o conceito do que é efetivamente viatura própria para efeito de ajudas de custo, mas a al. h), do n.º 1, do artigo 23.º-A do CIRC, é clara, quando determina que no caso de ajudas de custo pela deslocação em viatura própria do trabalhador, o mapa comprovativo deve conter a identificação da viatura e do respetivo proprietário, pelo que não pode proceder este seu argumento.

Relativamente ao relatório de inspeção se encontrar insuficientemente e indevidamente fundamentado, contrariamente ao que alega a Requerente a Requerida afirma que o relatório de inspeção demonstra, fundamentadamente, as razões e motivos que levaram a concluir que não foram cumpridas as condições para a atribuição das ajudas de custo, pelo que nos termos do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h) do CIRC foi considerado que foram efetivamente pagos a título de remunerações, rendimentos de trabalho dependente (categoria A).

Afirma, por fim, que é este o alcance da obrigação formal estabelecida na al. h), do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC. – e não, como resultaria da aplicação prática da tese aqui preconizada pela

Requerente, a de esgotar os meios de prova associados a encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, tornando inilidível a presunção da existência do gasto.

Concluindo «Efetivamente, no relatório de inspeção que aqui se dá por reproduzido, bem como nos pontos anteriores da presente informação, é demonstrado que os mapas de kms não titulavam deslocações reais, ou seja, que não correspondiam à realidade.

(...) Ora, a AT, cumpriu o ónus que lhe competia, nos termos do n.º 1 do art.º 74º da LGT, suscitando a existência de elementos suscetíveis de colocar em causa a veracidade dos mapas (...)

Assim sendo, cabia agora à Requerente fazer prova que os mapas correspondiam a operações reais, ou seja, a deslocações de funcionários ao serviço da empresa, o que não foi feito, porquanto, a Requerente não apresentou qualquer prova de que as deslocações se tivessem efetivamente realizado. (...) a AT cumpriu o ónus da prova da existência dos pressupostos legais (vinculativos) da sua atuação, isto é, provou que se verificaram os factos que integram o fundamento previsto na lei para que seja legítimo o ato de liquidação.

\*\*\*

Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral singular, foi constituído em 28-09-2021.

Em 23-05-2023, foi proferido despacho arbitral ordenando a notificação do dirigente máximo do serviço da administração tributária para apresentar resposta, nos termos e prazo do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT, o que efetuou em 01-09-2023, após decurso das férias judiciais, juntando Processo Administrativo (doravante PA).

A coberto de despacho, de 19-05-2023, proferido pela Ex.ma Senhora Sub-Diretora Geral da Área da Gestão Tributária - Impostos Sobre o Rendimento, e notificado a este Tribunal, em 25-05-2023, foi anulado parcialmente o ato de liquidação em dissídio (2022 ..., e respetivas liquidações de Juros Compensatórios n.ºs 2022.../.../.../.../.../.../.../.../.../...), tudo relativo ao ano de 2018, em resultado da caducidade do direito da AT à liquidação, o que implicou a anulação dos respetivos atos relativos ao IRS de janeiro a setembro do ano 2018. Mantiveram-se as liquidações de IRS relativas aos meses de outubro a dezembro 2018.

Em obediência ao princípio do contraditório previsto no artigo 16.º do RJAT, convidou-se o Requerente, a coberto de despacho, de 28-05-2023, a pronunciar-se relativamente ao prosseguimento, ou não, dos presentes autos face ao demais peticionado.

A Requerente apresentou requerimento de resposta, em 06-06-2023, a manifestar interesse no prosseguimento dos autos quanto às liquidações referentes aos meses de outubro a dezembro de 2018 que, como referido, não tinham sido objeto de anulação.

Em 09-10-2023, foram notificadas as partes do despacho, de 07-10-2023, proferido pelo Tribunal Arbitral, no qual se dispensava a reunião prevista no artigo 18.º, n.º 1 do RJAT, convidando-se as partes, querendo, a apresentar alegações escritas por prazo simultâneo, em 30 dias, o que o Requerente efetuou, em 02-11-2023.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à luz do preceituado nos artigos 2.º n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do mesmo diploma, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Não foram suscitadas exceções de que deva conhecer-se.



O processo não enferma de nulidades.

Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

### **III. MATÉRIA DE FACTO**

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

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma empresa de tecnologias de informação que oferece serviços de consultoria, serviços gerenciados, desenvolvimento de soluções e outsourcing, dedicando-se, primordialmente, a Atividades de Programação Informática (CAE 62010).
- b) A Requerente não dispõe de frota automóvel passível de ser usada pelos funcionários nas mencionadas deslocações de trabalho, tendo estas obrigatoriamente de ser feitas em veículo próprio de cada um dos funcionários ou administradores da Requerente.
- c) Por altura dos factos, a Requerente tinha escritório no Fundão e filial e escritórios em Madrid, havendo relações administrativas, financeiras e comerciais nesses locais e países.
- d) Durante o ano de 2018, e dentro dos prazos legalmente estabelecidos para o efeito, a Requerente efetuou a entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC e, bem assim, da declaração anual de informação contabilística e fiscal do ano de 2018.
- e) O procedimento de inspeção tributária à Requerente iniciou-se, em 29-07-2021.
- f) A AT solicitou por telefone à contabilista certificada da empresa cópias de alguns documentos comprovativos de deslocações, por exemplo a Madrid, Bilbao, Burgos (gastos com combustíveis, estacionamento, alojamentos, portagens, refeições etc.), tendo a mesma informado que a empresa não possui comprovativos dos gastos referidos.

- g) Em 31 de janeiro de 2022, A AT solicitou por *e-mail* à contabilista fotocópia dos recibos das portagens, que deveriam estar anexados aos mapas dos quilómetros. Em resposta ao solicitado a mesma informou por *e-mail*, datado de 2022-02-02, que não existiam quaisquer recibos de portagens anexados aos mapas de quilómetros, uma vez que o valor do Km pago já contemplava essas despesas, ficando ao critério dos colaboradores a gestão das viagens, optando pela utilização ou não de autoestradas.
- h) Em 08-02-2022, por *e-mail* a AT solicitou que fossem enviados os comprovativos dos gastos efetuados pela contabilista certificada B..., no ano de 2018, relacionados com os quilómetros percorridos, por exemplo com combustíveis, estacionamento, alojamentos, alimentação etc.. Em resposta ao *e-mail* a contabilista certificada informou também por *e-mail* que a A... não possui comprovativos dos referidos gastos, visto que nestas deslocações não houve lugar a essas despesas ou foram efetuadas pela própria colaboradora e a seu cargo.
- i) Foi solicitada pela AT ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes I.P. (“IMT”) ao abrigo do princípio de colaboração previsto no n.º 4, do artigo 59.º da Lei Geral Tributária (LGT), e no artigo 29.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), a indicação dos quilómetros à data das inspeções periódicas obrigatórias realizadas.
- j) Em 28-07-2022, a Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária para, querendo, exercer o seu direito de audição prévia sobre o teor do mesmo.
- k) Em 29-08-2022, a Requerente exerceu o seu Direito de Audição Prévia.
- l) Dos Mapas fornecidos pela Requerente constam as seguintes informações: I) local de origem e destino; II) tempo de permanência; III) objetivo da viagem; IV) número de quilómetros percorridos; V) identificação da viatura; VI) assinatura do colaborador.
- m) A Requerente procedeu, no dia 12 de Dezembro de 2022, ao pagamento do imposto apurado.

## 2. Factos não provados

Com relevo para a decisão da causa, não existem outros factos que não tenham ficado provados.

## 3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como “provados” e “não provados” foram-no com base nos documentos juntos aos autos com o PPA, e no PA - todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos – e, bem assim, no consenso das partes.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT (aqui aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **III. DO DIREITO**

### 1. A questão a decidir

Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão central a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral consiste em apreciar a legalidade da liquidação de

---

Retenções na Fonte de IRS n.º 2022 ... e das respetivas liquidações de Juros Compensatórios n.ºs 2022.../.../.../.../.../.../.../.../..., todas relativas ao ano de 2018.

## 2. Ordem de Conhecimento dos Vícios

A Requerente fundamenta o pedido de anulação contenciosa no vício de falta de fundamentação legalmente exigida, violando assim, também o disposto no n.º 3, do artigo 268.º da CRP, e artigo 77.º da LGT, alegando que a liquidação padece também do vício de violação do ónus da prova ínsito ao artigo 74.º da LGT, o que segundo a Requerente determinará a anulação do ato de liquidação de Retenções na Fonte de IRS e das correspondentes liquidações de Juros Compensatórios.

Conforme dispõe o artigo 124.º do CPPT, na sentença a proferir no processo de impugnação (igualmente aplicável no âmbito dos processos arbitrais *ex vi* Artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), o Tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação (n.º 1), havendo lugar no primeiro grupo, à apreciação prioritária dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos, e, no segundo grupo, a indicada pela Requerente, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior (n.º 2).

No presente caso, não são arguidos vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado ou outros que resultem do exercício da ação pública, estando apenas em causa vícios que conduzem à anulação do ato tributário.

Por outro lado, a Requerente não indica uma relação de subsidiariedade entre os vícios, pelo que se afigura haver lugar ao conhecimento prioritário dos vícios de violação de lei por serem estes que conferem mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos, visto que o vício de falta de fundamentação – a proceder – não impediria que a AT produzisse, em execução de julgado, um ato de idêntico sentido após inclusão da devida fundamentação.

Nestes termos, procede-se ao conhecimento do mérito da causa começando por apreciar, por esta ordem, os invocados:

- a) Vício de violação do ónus da prova previsto no artigo 74.º da LGT;
- b) Vício de falta de fundamentação do ato de liquidação.

Por fim, procede-se ainda na alínea c) à apreciação de eventual direito ao pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

Cumprе apreciar e decidir.

**a) Vício de violação do ónus da prova previsto no artigo 74.º da LGT**

A Requerente foi alvo de procedimento de inspeção interna ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2021..., da DF de Lisboa. Conforme se retira do capítulo III do relatório de inspeção, que aqui se dá por integralmente reproduzido, os Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”) concluíram que o pagamento de ajudas de custo e deslocação em viatura própria a funcionários/órgãos sociais não estavam devidamente comprovadas, pelo que, nos termos do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h) do CIRC, aqueles valores terão sido pagos a título de remunerações – rendimento de trabalho dependente (Categoria A), razão pela qual deveriam ter sido sujeitas a retenção na fonte de IRS.

Na Resposta dada pela AT a este Tribunal, ao abrigo do artigo 17.º do RJAT, pode ler-se o seguinte:

1. «No que respeita ao sócio-gerente da REQUERENTE C..., no ano de 2018, € 60.376,68 referente a compensação pela deslocação em viatura própria o que corresponde a 167.713 quilómetros percorridos, tendo utilizado as viaturas com as matriculas ..., ... (A proprietária do veículo é a esposa), ... (Motociclo Yamaha, proprietário do mesmo a partir de 2019-01-17, €19.857,53 de ajudas de custo nacionais e €701,68 de ajudas de custo estrangeiras, e, de janeiro a dezembro de 2018, recebeu valores referentes a ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria, que de acordo com a informação prestada pela contabilista o sócio-gerente não gozou férias no ano de 2018. Com base nos dados fornecidos pelo IMT (...) a viatura com a matrícula ..., até à data da inspeção periódica efetuada em 2018/06/08, percorreu 78.542 quilómetros.

- (...) Nos mapas dos quilómetros que foram enviados à AT consta que a viatura percorreu 40.684 quilómetros entre 01/01/2018 e 31/03/2018, **valor significativamente superior, o que implica que o declarado pela Requerente não corresponde à realidade (sublinhado da AT);**
2. De acordo com os dados fornecidos pelo IMT (...) a viatura com a matrícula..., até à data da inspeção periódica efetuada em 2020/11/12, percorreu cerca de 80.256 quilómetros.
  3. (...) Nos mapas dos quilómetros que nos foram enviados consta que a viatura percorreu 69.799 quilómetros entre 01/04/2018 e 30/08/2018, **valor significativamente superior, o que implica que o declarado não corresponde à realidade (sublinhado da AT);**
  4. Em relação ao motociclo Yamaha com a matrícula ..., propriedade do sócio-gerente a partir de 2019/01/17, consta nos mapas de quilómetros que nos foram enviados que este motociclo percorreu, entre 01/09/2018 até 30/11/2018, 42.917 quilómetros.
  5. (...) Ora, os argumentos da recorrente, nomeadamente, que a AT se limita a recorrer a médias aritméticas, não considerando as inúmeras variáveis que as podem desregular, como, não ter considerado a possibilidade de utilização de outras viaturas nos demais percursos efetuados ao longo de cada um dos anos; a existência de mais viaturas registadas em nome do funcionário, a redução ou aumento de viagens consoante o volume de negócios, passíveis de verificação nas Modelos 22 entregues, e as relações comerciais existentes em cada um dos anos, ter sido decretado Estado de Emergência a partir de março de 2020 devido à pandemia **não podem proceder, desde logo, porque a Requerente não apresenta qualquer prova, documental ou outra, que comprovem os seus argumentos (sublinhado da AT);**

Efetivamente, não é apresentada qualquer prova de que tenham sido utilizadas outras viaturas para além das que constam nos mapas de quilómetros, ou seja, as viaturas com as matrículas ..., ... (A proprietária do veículo é a esposa) e ... (Motociclo Yamaha). Mas para além disso, o funcionário em causa, que também é o sócio-gerente da empresa, declarou que percorreu ao serviço da empresa 167.713 km no ano de 2018, tendo

---

utilizado as viaturas anteriormente referidas, mas, que **através dos dados fornecidos pelo IMT, as viaturas percorreram no ano de 2018 Km em valores significativamente inferiores aos declarados, o que implica que o declarado não corresponde à realidade, até porque as viaturas não estiveram só ao serviço da empresa, também oram utilizadas para fins alheios à empresa. (sublinhado da AT)**

(...) Acrescendo, que de acordo com os mapas de Km apresentados, o funcionário efetuou viagens para Barcelona, Valência, Bilbao, Burgos, **mas não foi apresentado um único comprovativo do pagamento de portagens, estacionamento, etc. (sublinhado da AT).**

Significa, assim, que não é pelo facto de existirem mapas de quilómetros corretamente preenchidos e que cumpram os requisitos previstos na alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, que dispensa a Requerente de ter que fazer prova da efetividade das ajudas de custo, uma vez que a AT, demonstrou, de forma concludente, que aqueles km não foram realizados pelo funcionário, conforme lhe competia nos termos do n.º 1 do artº 74º da LGT – **especialmente, quando os SIT demonstraram existirem fortes indícios que contrariam o que consta de tais mapas (sublinhado da AT).**

(...) Assim sendo, a Requerente limita-se a apresentar os mapas de km, sem no entanto, proceder à necessária prova da efetividade das deslocações do funcionário, não tendo carreado quaisquer documentos complementares que possam comprovar essas deslocações, face às **fundadas dúvidas da efetividade dessas deslocações e consequente natureza dos pagamentos ao funcionário. (sublinhado da AT)**

A Requerente teve a oportunidade de no direito de audição prestar esclarecimentos e apresentar documentação/comprovativos (...).

6. Quanto à funcionária da Requerente B..., é a contabilista certificada da empresa que também acumula a função de diretora administrativa e financeira no ano de 2018 recebeu € 7.841,88 referentes a compensação pela deslocação em viatura própria o que corresponde a 21.783 quilómetros percorridos.

De acordo com os dados fornecidos pelo IMT, a viatura com a matrícula..., até à data da inspeção periódica efetuada em 2019-01-08, percorreu cerca de 279.079 quilómetros, e de 2017/10/20 até 2019/01/08, percorreu 26.294 quilómetros.

(...) No mapa dos quilómetros que foi enviado aos SIT consta que a viatura percorreu 3.306 quilómetros no mês de março de 2018, valor significativamente elevado, **o que implica que o declarado não corresponde à realidade (sublinhado da AT).**

7. Em relação à viatura com a matrícula ..., de acordo com os dados fornecidos pelo IMT (...) a viatura à data da inspeção periódica efetuada em 2021/10/28 percorreu cerca de 25.592 quilómetros. Nos mapas dos quilómetros que nos foram enviados consta que a viatura percorreu, desde 2018/04/01 até 2018/08/31, cerca de 18.477,00, valor significativamente elevado, **o que implica que o declara o não corresponde à realidade (sublinhado da AT).**

Nas deslocações a Espanha e em território nacional, o objetivo registado é “Reunião RH/Financeiro”, “Reunião” “Reuniões diversas” (...). Na análise que se efetuou ao mapa dos quilómetros percorridos no mês de julho de 2018 pela contabilista, verificou-se que **a mesma viajou em viatura própria para Madrid no dia 09/07/2018, regressou no mesmo dia, percorreu 1373 quilómetros, permaneceu 6 horas em que o objetivo foi “Certificado Digital AT”. O que é humanamente impossível, pelo que implica que o declarado não corresponde à realidade (sublinhado da AT).**

Quanto à viatura com a matrícula ..., de acordo com os dados fornecidos pelo IMT (...) a viatura à data da inspeção periódica efetuada em 2021/10/28 percorreu cerca de 25.592 quilómetros, e de acordo com os mapas dos quilómetros consta que a viatura percorreu, desde 2018/04/01 até 2018/08/31, cerca de 24 18.477,00, o que significa que mesmo com o Estado de Emergência, decorrente da pandemia da Covid-19, que se verificou apenas em março de 2020, o valor dos km apresentado é significativamente elevado, e **demonstrativo que o declarado não corresponde à realidade (sublinhado nosso).**

8. Quanto ao argumento que a funcionária B... é representante da empresa em diversas áreas, acumulando funções de contabilista certificada e diretora administrativa e financeira, tendo como responsabilidades, entre outras, a representação da empresa



junto de várias entidades em matérias respeitantes à área financeira, administrativa, recursos humanos e comercial tanto em Portugal como em Espanha e demais países onde a REQUERENTE tem relações comerciais, **sem no entanto, proceder à necessária prova da efetividade das deslocações da funcionária**, não tendo carreado quaisquer documentos complementares que possam comprovar essas deslocações, face às **fundadas dúvidas da efetividade dessas deslocações** e consequente natureza dos pagamentos à funcionária, porquanto, não é pelo facto de existirem mapas de quilómetros corretamente preenchidos e que cumpram os requisitos previstos na alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, que dispensa a Requerente de ter que fazer prova da efetividade das ajudas de custo,

9. Relativamente ao funcionário D..., no mês de junho de 2018 recebeu o valor total de €1.340,64 referente a compensação pela deslocação em viatura própria o que corresponde a 3.724 quilómetros percorridos de Lisboa a Bilbao e de Bilbao a Lisboa, nos dias 05 e 19 de maio de 2018, e ajudas de custo relacionadas com estas deslocações no valor de € 98,00 (€49\*2 dias).

Nas deslocações a Espanha, o objetivo registado é “Reunião/Consultoria”, no entanto, verificou-se no mapa referente a compensação pela deslocação em viatura própria do mês de maio de 2018, que D... viajou na sua viatura de Lisboa para Bilbao no dia 05/05/2018, regressou no mesmo dia, percorreu 1862 quilómetros e permaneceu 8 horas. **Este procedimento é humanamente impossível, o que implica que o declarado não corresponde à realidade (sublinhado nosso);**

10. Quanto ao funcionário E..., no ano de 2018 recebeu o valor total de € 1.899,72 referente a compensação pela deslocação em viatura própria, o que corresponde a 5.277 quilómetros percorridos, com a viatura que têm a matrícula ... .

Recebida a informação prestada pelo IMT, verificou-se que entre 2017/12/13 e 2018/12/14, a viatura percorreu cerca de 4.682 quilómetros. Foram declarados 595 quilómetros percorridos a mais (5.277-4.682), que corresponde ao valor recebido a mais de €214,20.

**(...) foram declarados nos mapas 595 km declarados a mais, ou seja, que não foram efetivamente percorridos, e que o funcionário foi compensado por tal (sublinhado da AT);**

11. Por fim, quanto ao funcionário F..., no ano de 2018 recebeu o valor total de € 2.499,84 referente a compensação pela deslocação em viatura própria, o que corresponde a 6.944 quilómetros percorridos, com a viatura cuja matrícula é: ... .

Recebida a informação prestada pelo IMT, verificou-se que entre 2018/01/11 e 2019/01/15, a viatura percorreu cerca de 6.376 quilómetros (Vide anexo 12 folha 1 do relatório). **Foram declarados 568 (6.994-6.376) quilómetros percorridos a mais, que corresponde ao valor recebido a mais de €204,48 (sublinhado nosso).**

A Requerente, argumenta que a diferença de quilómetros identificada pela REQUERIDA foi devidamente justificada pela REQUERENTE, tratando-se dos quilómetros correspondentes a uma viagem ao cliente da REQUERENTE “G...”, onde o funcionário em causa prestava serviço de consultoria, dizendo ainda no exercício do direito de audição no procedimento de inspeção, que ” Este valor corresponde a uma viagem ao nosso cliente no Fundão, G..., onde o funcionário estava a prestar serviços de consultoria e acreditamos que, por lapso, não foi alterada a matrícula da viatura habitualmente utilizada em algum dos mapas entregues pelo funcionário.”

**Ora, este argumento não tem qualquer sustentabilidade, porquanto, entre 2018/01/11 e 2019/01/15, a viatura percorreu cerca de 6.376 quilómetros, e, no ano de 2018, a viatura não percorreu só quilómetros ao serviço da entidade patronal, para além, de o funcionário no ano em causa apenas possuía esta viatura (sublinhado da AT);**

12. Quanto ao funcionário H..., recebeu no mês de dezembro de 2018 o valor total de €1.301,40, referente a compensação pela deslocação em viatura própria, tendo a mesma a matrícula ..., o que corresponde a 3.615 quilómetros percorridos. **A proprietária da viatura é a senhora I..., NIF/..., pelo que não foram cumpridas as condições para que fosse atribuído o valor relacionado com a compensação pela deslocação em viatura própria (sublinhado nosso).** A Requerente argumenta que a mencionada

interpretação contrária o conceito do que é efetivamente viatura própria para efeito de ajudas de custo, mas a al. h) do n.º 1 do art.º 23.º A do CIRC, é clara, quando determina, que no caso de ajudas de custo pela deslocação em viatura própria do trabalhador, o mapa comprovativo deve conter a identificação da viatura e do respetivo proprietário, pelo que, não pode proceder o argumento da Requerente.

13. Relativamente ao funcionário J..., recebeu no mês de junho de 2018 o valor total de € 302,04 referente a compensação pela deslocação em viatura própria, o que corresponde a 839 quilómetros percorridos, com a viatura que têm a matrícula ... . **O proprietário da viatura é a senhor K..., NIF/..., pelo que não foram cumpridas as condições para que fosse atribuído o valor relacionado com a compensação pela deslocação em viatura própria (sublinhado nosso)**, pelo que nos termos do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h) do CIRC. A Requerente argumenta que a mencionada interpretação contrária o conceito do que é efetivamente viatura própria para efeito de ajudas de custo, mas a al. h) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, é clara, quando determina, que no caso de ajudas de custo pela deslocação em viatura própria do trabalhador, o mapa comprovativo deve conter a identificação da viatura e do respetivo proprietário, pelo que, não pode proceder o argumento da Requerente».

Por último, é a própria Requerente que vem referir no PPA que «Quanto aos funcionários H... e J..., em face da argumentação<sup>1</sup> apresentada pela Requerente, a Requerida concluiu que não seriam mantidas as correções nos montantes de € 475,11 e € 112,03.»

Seja como for, e relativamente aos funcionários H... e J... não poderíamos em qualquer hipótese subscrever o entendimento da AT invocado na Resposta proferida no âmbito do processo arbitral. É que o advérbio “designadamente” evidencia inequivocamente a natureza exemplificativa do conteúdo dos Mapas de controlo de deslocações exigidos pelo artigo 23.º-A

---

<sup>1</sup> Por Despacho de 10/03/2009 do Ex.mo Sr. Diretor-Geral e referente ao processo n.º 3486/2008, a Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (Divisão de Administração I), esclarece no ponto 4, o conceito de “Viatura Própria”, sendo que deve ser entendido como qualquer viatura utilizada pelo funcionário, desde que não pertença ao imobilizado da entidade patronal. Ora, a A..., Lda. não era proprietária da referida viatura utilizada pelo funcionário. Os mapas itinerários apresentados pelo funcionário deverão ser considerados.

do CIRC. Desta forma, não poderia a Requerida exigir, em momento algum, que os Mapas contivessem toda a informação exemplificada na alínea h), mas apenas a suficiente para garantia do controlo das deslocações a que se referem os encargos.

Conforme ficou demonstrado nos autos:

A AT solicitou por telefone à contabilista certificada da empresa cópias de alguns documentos comprovativos de deslocações, por exemplo, a Madrid, Bilbao, Burgos dado que os mesmos poderiam ser todos considerados relevantes para comprovar as deslocações e/ou a atividade da sociedade (gastos com combustíveis, estacionamento, alojamentos, portagens, refeições etc.), tendo a mesma informado que a empresa não possui comprovativos dos gastos referidos.

Em 31-01-2022, a AT solicitou por *e-mail* à contabilista fotocópia dos recibos das portagens que deveriam estar anexados aos mapas dos quilómetros. Em resposta ao solicitado a mesma informou por *e-mail*, datado de 2022-02-02, que não existiam quaisquer recibos de portagens anexados aos mapas de quilómetros, uma vez que o valor do Km pago já contemplava essas despesas, ficando ao critério dos colaboradores a gestão das viagens, optando ou não por autoestradas.

Em 08-02-2022, por *e-mail* a AT solicitou que fossem enviados os comprovativos dos gastos efetuados pela contabilista certificada B..., no ano de 2018, relacionados com os quilómetros percorridos por exemplo combustíveis, estacionamento, alojamentos alimentação etc.. Em resposta ao *e-mail* a contabilista certificada informou também por *e-mail* que a A... não possui comprovativos dos referidos gastos, visto que nestas deslocações não houve lugar a essas despesas ou foram efetuadas pela própria colaboradora e a seu cargo.

De forma a validar o número de quilómetros percorridos pelas viaturas utilizadas pelos funcionários e pelo sócio-gerente no exercício de 2018 foi solicitada pela AT ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes I.P. (“IMT”), ao abrigo do princípio de colaboração previsto no n.º 4, do artigo 59.º da Lei Geral Tributária (LGT), e no artigo 29.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), a indicação dos quilómetros à data das inspeções periódicas obrigatórias realizadas.

---

Surgindo diferenças de entendimento quanto às questões relevantes na decisão em curso, em particular no que toca à distribuição do ónus da prova, procedeu este Tribunal Arbitral à análise de correntes jurisprudenciais diversas. Transcrevemos parcialmente e apenas como referência, as decisões judiciais abaixo:

«A norma deve ser interpretada no quadro do sistema jurídico assente numa sociedade aberta, concorrencial, de mercado. O que obriga a AT a justificar os pressupostos da sua actuação sempre que interfere na gestão das empresas ou desconsidera as declarações do contribuinte. Daí que se afirme que o ónus da prova do excesso de ajudas de custo, da sua desnecessidade ou de que as verbas atribuídas não se destinavam a cobrir o acréscimo de despesas suportadas em resultado de certa deslocação cabe à AT (cfr. Acórdão do TCAS n.º 766/13.8BEALM, de 30-09-2020).

Quanto à distribuição do ónus da prova (cfr. artigos 74.º da Lei Geral Tributária e 100.º do Código do Procedimento e Processo Tributário), considera-se oportuno recordar também aqui o velho princípio da tributação segundo o método declarativo: «Como é sabido, no nosso sistema fiscal vigora o princípio da tributação segundo o método declarativo, ou seja, por princípio, a AT ao diligenciar no sentido de obter aquele objectivo, tem de ater-se ao que os cidadãos contribuintes declararam como rendimentos. Este princípio, pela sua própria natureza, impõe, por um lado, um dever de cooperação acrescida dos contribuintes, no sentido de facultarem, com aderência à realidade, à AT, os seus rendimentos sujeitos a tributação e, por inerência, os necessários elementos de controlo do declarado, enquanto, por outro lado, à última, obriga a fiscalização e controlo daquelas declarações no sentido de acautelarem, tanto quanto possível, que os rendimentos a tributar correspondem, de facto, à realidade. Em resultado do que se vem de referir, na medida em que a AF não aceite a declaração apresentada pelo contribuinte e se lhe substitua no apuramento da matéria colectável, cabe-lhe a ela o ónus entendido no sentido substancial e não meramente formal, de que as diligências probatórias (...)» (vd. Acórdão proferido pelo TCAS, em 3 de Abril de 2004, no proc. n.º 69/03).

O Acórdão do TCAS de 13-05-2003, proc. 6910/02 (Relator Francisco Rothes), considerou que «(...) no caso de a AT se basear em factos-índice que, apreciados à luz das regras da experiência comum, permitem a conclusão de que os montantes auferidos pelo trabalhador da sua entidade

patronal a título de ajudas de custo não tinham carácter compensatório, satisfaz o dever de investigação que sobre ela impende em sede de procedimento administrativo-tributário e fica legitimada a efectuar correcção dos rendimentos declarados (...) e a consequente liquidação adicional de IRS. Compete, nesse caso, ao contribuinte demonstrar que os rendimentos em causa têm carácter compensatório de despesas por ele efectuadas em favor da sua entidade patronal e, se não conseguir tal objectivo, a liquidação não merece censura, não sendo aplicável a regra do art. 121.º do CPT.» (correspondente ao actual artigo 100º do CPPT)».

Por sua vez, no Acórdão do TCAS de 21/11/2006, proc. 264/04 (Relatora Ivone Martins), concluiu-se que «A dúvida que implica a anulação do acto impugnado não pode considerar-se “fundada”, na ausência ou na inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante».

Declarados pagamentos de ajudas de custo, no caso *sub judice*, e tendo a AT posto em causa essa natureza cabendo ao contribuinte fazer contraprova quanto à reunião dos respetivos pressupostos, conforme defendemos, cumpre ao Tribunal Arbitral avaliar os argumentos em presença (importância dos elementos indiciários reunidos pela Administração Tributária, valor da prova e argumentos invocados pelo contribuinte), tendo em conta o resultado do esforço probatório da AT e do contribuinte em sentido contrário, verificando, a final, quais as certezas e dúvidas daí resultantes.

Ora, a circunstância de existirem, *in casu*, Mapas de quilómetros corretamente preenchidos e que cumprem os requisitos previstos na alínea h), do n.º 1, do artigo 23.º-A do CIRC, não desonera a Requerente de ter que fazer prova da efetividade das ajudas de custo, uma vez que a AT exerceu o ónus da prova conforme lhe competia, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT. É consabido que a entrega dos Mapas não configura uma presunção inilidível da existência dos gastos.

Nunca esteve em causa a correção formal dos Mapas de quilómetros<sup>2</sup>. Contudo, os SIT coligiram elementos suscetíveis de colocar em causa a veracidade dos mesmos, enunciando

---

<sup>2</sup> Quanto ao conteúdo mínimo exigível do Mapa de quilómetros devemos ter em conta a redação da alínea h) do n.º 1, do artigo 23.º-A em causa, no seguinte trecho: “(...) sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de

indícios objetivos que traduziam uma probabilidade elevada de que esses Mapas não titulavam deslocações reais.

Nessa sequência, não foi apresentada qualquer contraprova que demonstre, de forma inequívoca, que as deslocações dos funcionários tinham finalidades relacionadas com a própria atividade da Requerente, nomeadamente, «acompanhamento de projetos, presença em reuniões com clientes e parceiros, fins comerciais e de divulgação, prestação de serviços, apoio técnico a clientes, entre outros»;

Acompanhamos igualmente a ideia esgrimida pela Requerida, de que o facto do valor dos quilómetros pagos aos funcionários já contemplarem despesas com portagens, combustíveis, refeições, etc., não dispensa a Requerente de apresentar prova complementar da efetiva deslocação dos funcionários, tendo em conta o princípio da descoberta da verdade material e o princípio da colaboração a que está sujeita a Requerente, exercido o ónus da prova por parte da AT.

Face à ausência de contraprova, não são conhecidos factos objetivos passíveis de ser compensados sob a forma de ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria, não se encontrando reunidas as condições para a atribuição das ajudas de custo, nos termos do artigo 23.º A, n.º 1, alínea h) do CIRC.

Desacompanhados de outros elementos os Mapas apresentados parecem configurar um padrão, revelando fragilidades que impõem uma correção e qualificação diferenciada dos montantes auferidos.

As ajudas de custo estão sujeitas a tributação na parte em que excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do estado (cfr. alínea d), do n.º 3, do artigo 2.º do CIRS, em articulação com o n.º 14 do mesmo preceito).

---

quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário (...); Ora, o conteúdo do mapa está assente num dispositivo que contém o advérbio “designadamente”. E sobre o significado de cariz exemplificativo já se pronunciou em abundância a jurisprudência. Assim, e como se afirmou já nesta decisão arbitral, o advérbio designadamente é claro quanto à natureza exemplificativa do conteúdo dos Mapas de controlo de deslocações exigidos pelo artigo 23.º-A do CIRC em análise.

Considerando que, com grande probabilidade, tais valores foram pagos pela entidade patronal, independentemente da existência de eventuais deslocações e inerentes despesas, ou em alguns casos, excedendo as despesas normais das deslocações ao serviço da entidade patronal existindo uma vantagem patrimonial retirada pelo beneficiário, conclui este Tribunal Arbitral que estes consubstanciam rendimentos de trabalho dependente (categoria A), pelo que deveriam ter sido sujeitos a retenção na fonte de IRS. Não o tendo sido, infringiram o disposto no artigo 99.º do Código do IRS.

Demonstrada a falta de verificação dos pressupostos para a atribuição dos montantes a título de ajudas de custo, a AT poderia alterar a declaração de rendimentos, como aconteceu (cfr. artigos 74.º, n.º 1 e 75.º, n.º 1, da LGT), não padecendo os atos de liquidação de ilegalidade com base no vício invocado.

Qualificados juridicamente como rendimentos de trabalho dependente (categoria A), aqueles montantes não são por conseguinte dedutíveis ao abrigo da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC.

Relevante ainda é que a dúvida sobre a qualificação jurídica dos factos é da responsabilidade do Tribunal, no exercício do seu dever de julgar (artigo 8.º do Código Civil). E que, nesse aspeto, o artigo 100.º do CPPT não contém nenhuma regra de decisão a favor do contribuinte mas apenas em caso de dúvida sobre a existência de facto tributário ou a quantificação do facto tributário.

A este propósito, o Acórdão do STA de 5 de Julho de 2012 (Proc. 0764/10) considerou que apurar, se às quantias pagas a título a este equiparado, deve ser atribuída natureza compensatória ou remuneratória, implica um trabalho de “qualificação do facto tributário” que não tem hoje expressão no artigo 100.º do CPPT.

### **b) Vício de falta de fundamentação do ato de liquidação**

Como se descreve no processo do CAAD n.º 549/2018 – T, «Na terminologia administrativa e tributária, o termo “fundamentação” é utilizável com dois sentidos: o de "fundamentação material" e o de "fundamentação formal".



A fundamentação formal pode ser entendida como uma exposição enunciativa das razões ou motivos da decisão enquanto a fundamentação material corresponde à recondução do decidido a um parâmetro valorativo que o justifique: no primeiro sentido, privilegia-se o aspeto formal da operação, associando-a à transparência da perspectiva decisória; no segundo, dá-se relevo à idoneidade substancial do ato praticado, integrando-o num sistema de referência em que encontre bases de legitimidade. É com este último sentido que a jurisprudência tem falado em falta de «fundamentação substantiva» ou «fundamentação substancial», que se reconduz a falta de demonstração dos pressupostos substantivos da atuação corretiva da administração tributária.

A falta de fundamentação substancial, designadamente por não correspondência à realidade dos pressupostos de facto invocados (a que é equiparável a falta de prova desses pressupostos quando sobre a Administração recai o ónus da prova) ou por erro de direito, consubstanciará vício de erro sobre os pressupostos de facto ou erro sobre os pressupostos de direito».

Especialmente para a fundamentação dos atos tributários, o artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, estabelece que «a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária» e que «a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo». Há muito que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem sufragado o entendimento de que o ato em matéria tributária se encontra suficientemente fundamentado, «quando do mesmo é possível extrair o respetivo percurso cognoscitivo». É também isso que resulta do disposto nos artigos 63.º, do Regulamento Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, 77.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária e 153.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo.

A jurisprudência do CAAD vem igualmente trazer alguma luz sobre o tema através do processo n.º 14/2017-T, onde se pode ler o seguinte:

«A exigência legal e constitucional de fundamentação do ato tributário, decorrente dos artigos 268.º da CRP, 77.º da LGT e 152.º do CPA, visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a Administração a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do ato e a sua impugnação contenciosa. No que concerne aos atos tributários de liquidação, o n.º 2 do artigo 77.º da LGT estabelece os parâmetros mínimos de fundamentação. Estes atos podem conter uma fundamentação sumária, que, no entanto, não pode deixar de conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo. Por outro lado, o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o *bonus pater familiae* de que fala o art. 487.º n.º 2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, por aceitar ou não o ato (acórdão STA de 02-07-2014, proc. n.º 1074/13). Ora a fundamentação do ato, de facto e de direito, foi explicitamente comunicada à Requerente na notificação pela qual se deu a conhecer à mesma que iria ser desencadeado procedimento de liquidação».

Por todos os motivos que vêm expostos até ao momento, incluindo aqueles a que nos referimos *supra* demonstrativos do cumprimento do ónus da prova que recai sobre a AT e que se encontram relacionados com o dever de fundamentação na sua dimensão substancial, consideramos que esta é aqui suficiente de acordo com o disposto nos artigos 268.º da CRP, 77.º da LGT e 152.º do CPA.

É de concluir, pois, que os atos de liquidação corretiva do imposto ocorridos e dos respetivos juros compensatórios se encontram devidamente fundamentados, pelo que também quanto a este ponto de análise improcede o pedido da Requerente.

### **c) Dos juros indemnizatórios**

Por último, não se verificando erro imputável aos serviços na liquidação do tributo e consequentes juros compensatórios, conforme referido, entendemos sem mais delongas que não são devidos juros indemnizatórios, nos termos do disposto no art.º 43.º da LGT.

## V. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral singular:

- a) Julgar o presente pedido de pronúncia arbitral improcedente por não provado e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, incluindo o peticionado em sede de juros indemnizatórios, tudo com as devidas e legais consequências.
- b) De harmonia com o disposto nos artigos 296.º e 306.º do Código do Processo Civil (CPC) e 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1 alíneas a) e e) do RJAT, e 3.º, n.ºs 2 e 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 47.154,80 (quarenta e sete mil, cento e cinquenta e quatro euros e oitenta cêntimos), atendendo ao valor económico aferido pelo montante da liquidação de imposto impugnada.
- c) Condenar a Requerente nas custas judiciais. Nos termos dos artigos 12.º e 22.º, n.º 4 do RJAT, e artigos 2.º e 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas, em € 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de novembro de 2023

A Árbitra

/Alexandra Iglésias/

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.