

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 280/2023-T

**Tema:** Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS); ajudas de custo e uso de viatura própria em serviço da empresa.

## **SUMÁRIO:**

Quando tenham sido feitos pagamentos por uma empresa aos seus sócios-gerentes, a título de compensação pelo uso de viatura própria em serviço de empresa, mas, na sequência de procedimento inspetivo, se prove que os quilómetros pagos não foram realizados, os montantes auferidos têm carácter remuneratório, ficando 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, a menos que os sujeitos passivos façam prova de que é outra a natureza desses rendimentos.

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Rui Duarte Morais (Presidente), Manuel Lopes da Silva Faustino e Paulo Nogueira da Costa (relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral, constituído em 31 de julho de 2023, acordam no seguinte:

### **I – RELATÓRIO**

1. A..., com o NIF ..., residente em Rua ..., n.º ..., ..., ..., ...-... Carnaxide (Primeiro Requerente), e B..., com o NIF ..., residente em Rua ..., n.º ..., ..., Sintra, ...-... Sintra (Segunda Requerente), adiante abreviadamente designados por “Requerentes”, vieram, ao abrigo do disposto nos artigos 3º, nº 1 e 10º nº 1, alínea a) e nº 2, ambos do RJAT e nos artigos 99º, alínea a), 102º, nº 1, alínea b) e 104º, todos do CPPT, em coligação de autores,

por entenderem ser evidente a identidade da situação de facto e da mesma questão de direito, quanto à interpretação e aplicação das mesmas normas jurídicas, requerer a constituição de tribunal arbitral em matéria tributária, visando a declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de IRS, referentes ao ano 2018, identificadas com os n.ºs 2022 ... e 2022 ..., com os valores, respetivamente, de € 71.293,60 e de € 72.260,12, e a sua consequente anulação, na parte respeitante à tributação que incidiu sobre as correções ao rendimento coletável, Categoria A do IRS, nos montantes de 139.257,48 e de 141.761,52, quanto ao Primeiro e à Segunda Requerentes, respetivamente, com fundamento na sua ilegalidade, por errónea qualificação e quantificação dos factos tributários e por vício da fundamentação legalmente exigida, nos termos previstos no artigo 99.º, alíneas a) e c), do CPPT.

2. Os Requerentes fundamentam o pedido de pronúncia arbitral, em síntese, nos seguintes termos:

- a) Os Requerentes alegam que os atos tributários impugnados se encontram suportados numa fundamentação que se revela não adequada, insuficiente, meramente conclusiva e incongruente e que, no mínimo, deixa dúvidas fundadas sobre a existência, a qualificação e a quantificação do facto tributário, pelo que não obedece aos indispensáveis requisitos de fundamentação dos atos tributários, como exige o artigo 77º da LGT;
- b) Segundo os Requerentes, os relatórios inspetivos não só não estabeleceram qualquer relação de correspondência entre as quantias recebidas pelos sócios, ora Requerentes, e qualquer prestação de trabalho, por eles, à sua sociedade como entidade patronal, como também não procederam à subsunção normativa adequada, da incidência tributária sobre os factos descritos, a título de tributação do trabalho dependente – Categoria A;
- c) Por um lado, a fundamentação dos RIT alega que não foi prestado qualquer trabalho nem realizada qualquer deslocação em automóvel próprio ao serviço da entidade patronal, como prevê a norma de delimitação negativa da incidência da

alínea d), do n.º 3, do artigo 2.º do CIRS; por outro, a mesma fundamentação conclui que os valores recebidos pelos Requerentes são tributáveis como rendimentos da Categoria A, por força daquela mesma norma legal;

- d) Entendem os Requerentes que esta fundamentação não só é incongruente, como é, também, meramente conclusiva e até contraditória nos seus termos, na medida em que, por um lado, se afirma, claramente, que os montantes em causa não são ajudas de custo, e por outro, se conclui que os mesmos valores devem ser tributados em IRS, ao abrigo da norma de incidência que prevê a tributação, precisamente, das ajudas de custo;
- e) Alegam os Requerentes que os serviços da AT também não lograram demonstrar o carácter remuneratório dos valores em causa recebidos pelos Requerentes, nem a existência de uma correspondência entre o recebimento dos valores em causa pelos Requerentes, sócios da sociedade, e a sua prestação de trabalho, pelo que, sem essa demonstração, não é possível qualificar o recebimento dos valores em causa como sendo rendimentos do trabalho dependente;
- f) Os Requerentes sustentam que a errónea qualificação dos factos tributários e a falta de fundamentação suficiente dos atos impugnados, determina a anulação destes, por ilegalidade, decorrente de erro nos pressupostos de facto e de direito, por violação do disposto no artigo 2.º, n.º 3, alínea d), do Código do IRS, e por vício de forma, por violação do disposto nos artigos 74.º, n.º1, e 77.º, n.º 1, ambos da LGT;
- g) Entendem, ainda, os Requerentes, sem conceder, que mesmo que o tribunal arbitral considerasse que, após a prova produzida, subsistem dúvidas fundadas sobre a existência e quantificação do facto tributário, sempre deveria declarar a ilegalidade das liquidações e deveriam os atos aqui impugnados ser anulados, por força do disposto no artigo 100º, n.º 1, do CPPT.

3. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante designada somente por “Requerida” ou “AT”).

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 18-04-2023.
5. A Requerida foi notificada da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral em 24-04-2023.
6. Os signatários foram designados como árbitros pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, nos termos dos números 2, alínea a), e 3 do artigo 6.º do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e nos termos legalmente previstos.
7. Em 09-06-2023 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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.
8. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 27-06-2023.
9. Na mesma data foi a Requerida notificada para apresentar Resposta.
10. A Requerida apresentou a sua Resposta em 18-09-2023, na qual apresenta defesa por impugnação, sustentando a legalidade das liquidações *sub judice* e a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, com os fundamentos constantes do Relatório Final do Relatório de Inspeção tributária (RIT) e da decisão de pronúncia da DSIRS, tendente à manutenção dos atos contestados, bem como o RIT da inspeção realizada à sociedade comercial de que os ora Requerentes são sócios, que determinam a qualificação das importâncias recebidas pelos Requerentes, e por estes contestadas nos autos, como rendimentos do trabalho dependente, consequentemente sujeitos a tributação, em IRS, no âmbito da Categoria A de rendimentos, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS.
11. Em 17-01-2024, realizou-se a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, na qual se procedeu à inquirição das testemunhas arroladas pelos Requerentes – C... e D...–, tendo o tribunal determinado que o processo prosseguisse com a produção de alegações escritas, concedendo às partes o prazo de 15 dias para o efeito.
12. A Requerida apresentou as suas alegações em 01-02-2024, reiterando a argumentação expandida em sede de resposta.

---

13. Os Requerentes apresentaram as suas alegações em 02-02-2024, mantendo, no essencial, os argumentos contidos no pedido de pronúncia arbitral, manifestando o entendimento de que não resulta da fundamentação dos atos de liquidação impugnados, nem da prova testemunhal produzida, que os valores recebidos pelos Requerentes fossem provenientes da prestação de trabalho por conta de outrem ou de remunerações do exercício de funções de gerência, nem do excesso dos limites legais de ajudas de custo ou de importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal.

## **II – SANEADOR**

14. A apresentação do pedido de pronúncia arbitral foi tempestiva.

15. Verificam-se os requisitos para a coligação de autores, previstos no artigo 104.º, n.º 1, do CPPT.

16. 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.

17. Não foram alegadas exceções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

18. Não se verificam nulidades, pelo que se impõe conhecer do mérito.

## **III – FACTOS RELEVANTES**

### **§1. Factos provados**

19. Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Os Requerentes, no ano de 2018, eram, ambos, gerentes da sociedade E... Lda., com o número único de matrícula e de pessoa coletiva ...;
- b) Pelo exercício da sua função de gerentes auferiam daquela sociedade, em 2018, rendimentos da Categoria A, no valor de 12.600,00 euros, cada um, os quais foram

- sujeitos a retenção na fonte de IRS de 1.332,00 e a contribuições para a segurança social de 1.386,00 euros;
- c) Os Requerentes, ainda em 2018, receberam, igualmente, ajudas de custo nos montantes de 35.986,16, para o Primeiro Requerente, e de 35.785,68, para a Segunda Requerente;
  - d) Os Requerentes, em 2018, também eram os únicos sócios da referida sociedade;
  - e) Os Requerentes, em 2018, receberam daquela sociedade os valores de € 139.257,48 para o Primeiro Requerente e de € 141.761,52 para a Segunda Requerente, formalmente, a título de deslocações em viaturas dos próprios em serviço da entidade patronal;
  - f) Em 2022, os serviços da AT realizaram uma inspeção interna à empresa E..., LDA, de que os ora Requerentes eram, à data, sócios-gerentes;
  - g) O RIT da inspeção realizada à empresa, que se dá como integralmente reproduzido, consta do PA junto aos autos pela Requerida, e nele é afirmado, designadamente, o seguinte:

#### **II.4.1. - ANÁLISE**

##### **II.4.1.1 – AJUDAS DE CUSTO E ATRIBUIÇÃO DE QUILÓMETROS**

O S.P., apresentou mapas de despesas de representação e ajudas de custo em Km (s) efetuados em viatura própria do trabalhador, referente aos dois sócios gerentes, (Cfr. anexo 2) a saber:

→ Gerente: Sr. A... NIF: ... ;  
→ Gerente: Srª. B... NIF: ... ;

Facto evidenciado no balancete enviado pelo S.P., conta – 6314 – *Ajudas de custo* - ... e conta – 6314 – *Km Viatura própria*, (Cfr. anexo 3) onde estão contabilizadas as quantias pagas tendo por base os mapas de km (s), no total de € 71.771,84 e €280.719,00 respetivamente, conforme quadros seguintes:

**Quadro 1: Mapa resumo das ajudas de custo (Gerente, A... )**

Período (1)	Nº Dias (2)	Quilómetros (3)	Valor em Kms (4) = (3*€0,36)	Ajudas de custo (5)	Total (6)=(4+5)
janeiro	22	29.860	€ 10.749,60	€ 3.007,20	€ 13.756,80
fevereiro	20	31.526	€ 11.349,36	€ 3.007,20	€ 14.356,56
março	21	31.852	€ 11.466,72	€ 2.806,72	€ 14.273,44
abril	20	30.980	€ 11.152,80	€ 3.007,20	€ 14.160,00
maio	21	31.520	€ 11.347,20	€ 3.007,20	€ 14.354,40
junho	21	32.548	€ 11.717,28	€ 3.007,20	€ 14.724,48
julho	22	31.805	€ 11.449,80	€ 3.107,44	€ 14.557,24
agosto	22	32.640	€ 11.750,40	€ 3.007,20	€ 14.757,60
setembro	20	31.862	€ 11.470,32	€ 3.007,20	€ 14.477,52
outubro	22	33.625	€ 12.105,00	€ 3.007,20	€ 15.112,20
novembro	21	32.950	€ 11.862,00	€ 3.007,20	€ 14.869,20
dezembro	20	34.825	€ 12.537,00	€ 3.007,20	€ 15.544,20
<b>Totais</b>	<b>252</b>	<b>385.993</b>	<b>€ 138.957,48</b>	<b>€ 35.986,16</b>	<b>€ 174.943,64</b>

**Quadro 2: Mapa resumo das ajudas de custo (Gerente, B...)**

Período (1)	Nº Dias (2)	Quilómetros (3)	Valor em Kms (4) = (3*€0,36)	Ajudas de custo (5)	Total (6)=(4+5)
janeiro	22	28.350	€ 10.206,00	€ 3.007,20	€ 13.213,20
fevereiro	20	30.670	€ 11.041,20	€ 3.007,20	€ 14.048,40
março	21	30.920	€ 11.131,20	€ 2.806,72	€ 13.937,92
abril	20	32.530	€ 11.721,60	€ 3.007,20	€ 14.728,80
maio	21	33.250	€ 11.970,00	€ 2.806,72	€ 14.776,72
junho	21	34.250	€ 12.330,00	€ 3.007,20	€ 15.337,20
julho	22	34.202	€ 12.312,72	€ 3.107,44	€ 15.420,16
agosto	22	33.950	€ 12.222,00	€ 3.007,20	€ 15.229,20
setembro	20	34.250	€ 12.330,00	€ 3.007,20	€ 15.337,20
outubro	22	34.150	€ 12.294,00	€ 3.007,20	€ 15.301,20
novembro	21	33.980	€ 12.232,80	€ 3.007,20	€ 15.240,00
dezembro	20	33.250	€ 11.970,00	€ 3.007,20	€ 14.977,20
<b>Totais</b>	<b>252</b>	<b>393.782</b>	<b>€ 141.761,52</b>	<b>€ 35.785,68</b>	<b>€ 177.547,20</b>

[...]

Pela análise efetuada, verifica-se uma regularidade na atribuição das ajudas de custo e compensação por utilização de viatura própria, aos gerentes ao longo dos 12 meses do ano de 2018, (Cfr. Anexo 2)

Sobre os montantes contabilizados a título de ajudas de custo não incidiu retenção na fonte, sendo que o S.P., procedeu à tributação autónoma sobre o total das ajudas de custo contabilizadas, à taxa de 5%, previsto no n.º 9 do art.º 88.º do CIRC, conforme se pode comprovar na declaração modelo 22 de IRC, Q13 – Tributações Autónomas, campo 415 – Encargos efetuados ou suportados com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, entregue pelo contribuinte.

#### Análise aos mapas de ajudas de custo e compensação por utilização de viatura própria:

Conforme consta dos mapas de ajudas de custo e compensação de Km (s) por utilização de viatura própria, exemplo *supra*, verifica-se o seguinte:

- Os gerentes recebem mais em ajudas de custo e compensação de Km (s) por utilização de viatura própria, que de vencimento;
- Os valores que constam dos recibos de vencimento, estão suportados por mapas de ajudas de custo e mapa dos Km (s) efetuados, com a descrição do dia (s) local/destino (s) e empresa/cliente (s), bem como das horas de início e regresso;
- Estes mapas estão assinados pelos beneficiários, com a indicação da matrícula do veículo utilizado, para o qual elaboramos o quadro *infra*:

**Quadro 6 – Relação de Viaturas**

Matrícula	Marca	Modelo	ANO	Categoria	Utilizador	Proprietário à data dos factos	NIF
SPJ	NISS	1978	1978	LIGEIRO PASSAGEIRO	A...	A...	
FORD	ESCORT 1.6	2008	2008	LIGEIRO PASSAGEIRO	A...	F...	
RENAULT	Z	2010	2010	LIGEIRO PASSAGEIRO	B...	B...	
INQUIR	DP	2018	2018	LIGEIRO PASSAGEIRO	B...	G...	

De acordo com o explanado no n.º 4 do Despacho da Direção de Serviços do IRC, de 10 de março de 2009, esclarece o conceito de deslocação “[...]“deslocação em viatura própria do trabalhador” ou “utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal”, constantes, respetivamente, da alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º [atual alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A] do Código do IRC e da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, deve ser entendido como qualquer viatura que não faça parte do imobilizado da entidade patronal, nem a esta seja imputável qualquer responsabilidade ou encargo pelo seu uso.” [...]

Segundo os mapas de ajudas de custo e compensação por utilização de viatura própria, verifica-se, que os sócios gerentes, em 2018 receberam a título de compensação os seguintes valores:

- **O Sócio Gerente, A...** recebeu ajudas de custo e compensação por Km (s) feitos em viatura própria, um total anual de € 172.243,64 (€ 35.986,16 + € 136.257,48) conforme justificado nos mapas folhas de vencimento e conta SNC 6314 (anexos 3):
  - O total de Km (s) percorridos no exercício em análise foi o seguinte:
    - Km (s) percorridos, 386.826 Km, que segundo o mapa, os Km (s) foram efetuados pela viatura de matrícula A..., a primeira pertencente, à data dos factos ao Sócio Gerente, A...
  - As ajudas de Custo são atribuídas em 100%, ao valor de €100,24 por dia, valor que corresponde a administradores, gerentes em deslocações no estrangeiro, verificando-se nos mapas enviados, que o gerente tens deslocações diárias para fora de Portugal, mantendo-se dias seguidos sem regressar, com início de nova deslocação no dia seguinte em que termina a deslocação anterior.
- **A Sócia Gerente, B...** recebeu ajudas de custo e compensação por Km (s) feitos em viatura própria, um total anual de € 177.547,20 (€ 35.785,68 + € 141.761,52) conforme justificado nos mapas folhas de vencimento e conta SNC 6314 (anexos 3):
  - O total de Km (s) percorridos no exercício em análise foi o seguinte:
    - Km (s) percorridos, 393.782 Km, que segundo o mapa, os Km (s) foram efetuados pela viatura de matrícula B... e C..., a primeira pertencente, à data dos factos à Sócia Gerente, B...

- o As ajudas de Custo são atribuídas em 100%, ao valor de € 100,24 por dia, valor que corresponde a administradores, gerentes em deslocações no estrangeiro, verificando-se nos mapas enviados, que o gerente tens deslocações diárias para fora de Portugal, mantendo-se dias seguidos sem regressar, com início de nova deslocação no dia seguinte em que termina a deslocação anterior.

Foram apresentadas cópias de todos os mapas de quilómetros, e respetivos recibos de pagamento, não sendo possível efetuar o cruzamento desses pagamentos com o extrato da conta bancária que nos foi disponibilizada, nomeadamente o extrato do mês de dezembro da conta nº ... do Santander.

A regularidade de quilómetros efetuada pelos sócio-gerente, indicados nos mapas apresentam meses consecutivos em que são indicadas viagens mensais médias de 32.000 quilómetros ou até superiores, conforme se demonstra nos quadros 1 e 2 na respetiva coluna 3, em que se deslocam por vários pontos da Europa para efetuar "Prospecção" e "Acompanhamento" no âmbito da atividade da empresa à data dos fatos, "OUTRAS ACTIVIDADES AUXILIARES DE SEGUROS E FUNDOS DE PENSÕES". (Cfr. anexo 2)

Pelo exposto, com base nos mapas de deslocações apresentados pelo S.P., no exercício económico de 2018, os sócios-gerentes efetuaram os seguintes quilómetros ao serviço da empresa, com as seguintes viaturas:

**Quadro 3 – Viaturas VS Km (s)**

Nome	Matrícula	Marca	Kms alegadamente percorridos
A...		MG	289.279
		FORD	96.714
		<b>Total</b>	<b>385.993</b>
B...		RENAULT	360.532
		JAGUAR	33.250
		<b>Total</b>	<b>393.782</b>

Face ao elevado número de quilómetros, alegadamente percorridos, foi solicitado ao Departamento de Inspeção de Veículos Rodoviários, informação discriminada da data e número de quilómetros verificados, aquando de cada inspeção periódica obrigatória (IPO) efetuada às viaturas acima identificadas, com referencia a 2018.

**- Informação do IMT:**

Para se aferir da veracidade dos Km (s) percorridos pelos veículos de matrícula ... e ..., viaturas utilizadas pelo sócio-gerente, ... A... e veículos de matrícula : ... e ..., viaturas utilizadas pela Sócia-Gerente, ... B..., conforme quadro 3, foi pedido ao IMT que nos enviasse informação sobre o número de km (s) que constava nas fichas de inspeção.

A resposta do IMT revela que os referidos veículos, entre as datas de inspeção, tinham percorrido os seguintes quilómetros: (Cfr. anexo 4)

**A...**

→ Viatura de matrícula: :

Data Inspeção	Kms	Diferença de kms entre Inspeção
13-06-2017	91.325	
25-05-2018	91.563	238
13-07-2019	91.897	334
29-06-2020	91.907	10

→ Viatura de matrícula: :

Data Inspeção	Kms	Diferença de kms entre Inspeção
23-02-2017	93.280	
12-02-2018	95.380	2.100
06-03-2018	95.489	109
13-02-2019	96.996	1.507
1 <sup>a</sup> -03-2019	97.167	171

Em 2018 estas viaturas terão efetuado; a primeira considerando o período compreendido entre a inspeção feita em 2017 e 2019 fez cerca de 500 Km (s) e a segunda, no mesmo período de 2017 a 2019 não chegou a percorrer 4.000 Km (s), valores que ficam muito aquém dos 385.993 Km (s) que o S.P., apresenta nos mapas de Km (s).

**B...**

→ Viatura de matrícula: :

Data Inspeção	Kms	Diferença de kms entre Inspeção
19-01-2016	69.918	
16-02-2018	116.501	46.583
01-04-2019	137.957	21.456
07-03-2020	150.949	12.992

→ Viatura de matrícula: :

De referir que esta viatura, é um automóvel ligeiro de passageiros, que tem como data da primeira matrícula 16-11-2018 e, de acordo com a legislação, tem prazo para ser presente à primeira inspeção periódica obrigatória até 4 anos após a data referida, isto é até 19-11-2022, em seguida, de dois em dois anos, até perfazerem oito anos, e, depois, anualmente, pelo que em 2018, não estava sujeito à inspeção obrigatória.

No entanto a matrícula desta viatura apenas consta no mapa de 21 de novembro a 19 de dezembro, ao qual foi atribuído 33.250 Km (s) (Cfr. anexo 4 página 4)

Em 2018 estas viaturas terão efetuado: a primeira considerando o período compreendido entre a inspeção feita em 2017 e 2019, 68.039 Km (s) e a segunda, mesmo considerando os 33.250 Km (s) inscritos no mapa anteriormente identificado, perfaz o total de 101.289 (68.039 + 33.250) Km (s), valor muito aquém dos 393.782 Km (s) que o S.P., apresenta nos mapas de Km (s).

Como se pode verificar, o número de Km (s) efetivamente percorridos, é significativamente inferior aos indicados nos mapas de compensação por utilização das viaturas próprias apresentados pelo S.P., nas presumidas deslocações. (*Cfr. quadros supra*).

Perante os factos evidenciados, alicerçados na informação proveniente do IMT, fica demonstrado que os mapas de deslocações apresentado pelo S.P., relativo ao ano de 2018, **não tem aderência à realidade**.

- h) Os pagamentos feitos aos ora Requerentes, que geraram as liquidações adicionais contestadas nos presentes autos, foram-no com carácter regular, em conjunto com as remunerações salariais devidas aos mesmos, na sua qualidade de gerentes da empresa;
- i) As viaturas utilizadas não realizaram o número de quilómetros indicados nos mapas de despesas de representação e ajudas de custo em Km(s) efetuados em viatura própria do trabalhador, referentes aos dois sócios-gerentes da empresa, ora Requerentes;
- j) Não foram feitas retenções na fonte, a qualquer título, sobre as importâncias pagas;
- k) Em 13/09/2022, a Segunda Requerente e, em 28/09/2022, o Primeiro Requerente, foram notificados do início do respetivo procedimento inspetivo interno;
- l) Em resultado das referidas análises internas, foi entendido pelos serviços fiscais que os valores de € 139.257,48, para o Primeiro Requerente, e de € 141.761,52, para a Segunda Requerente, não teriam sido recebidos a título de importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, com o fundamento de que os Requerentes não teriam realizado aquelas deslocações;
- m) Do RIT referente ao Primeiro Requerente, que aqui se dá por integralmente reproduzido, consta, além do mais, a seguinte fundamentação:

#### IV. Descrição da análise efetuada

##### IV.1. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO DEPENDENTE – Categoria A:

De acordo com o concluído no relatório referente ao S.P., E...  
, LDA., sob a ordem de serviço OI2021..., ficou comprovado que o montante de € 139.257,48 foi auferido como remuneração de trabalho dependente, categoria A (conforme somatório dos valores constantes dos quilómetros contabilizados como gasto na empresa e cuja veracidade foi colocada em causa) e não como ajudas de custo.

As ajudas de custo auferidas no montante total de € 139.257,48, não correspondem a valores atribuídos não correspondem a valores atribuídos pela empresa para compensar despesas de viagens efetivas do sócio gerente, mas sim a rendimentos sujeitos a tributação na categoria A, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, uma vez que não foram observados os pressupostos da sua atribuição.

De notar que se consideram rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes de trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do CIRS, sendo que de acordo com a alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, consideram-se ainda rendimentos de trabalho dependente – Categoria A:

(...)

*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\*.*

(...)

Assim, as importâncias pagas ao sócio gerente que não foram sujeitas a qualquer tributação em sede de IRS, quer através de retenção na fonte na esfera da pagadora, quer no englobamento anual dos rendimentos declarados individualmente pelo beneficiário, resulta a omissão de rendimento de trabalho dependente – categoria A, no montante de € 139.257,48, conforme quadro *infra*:

**Quadro 2 – Tipo de Rendimentos.**

ANTONIO MANUEL NUNES RODRIGUES						
NIF	Período da DMR	Ano	Mês	A (1)	A22 (2)	Total (3) = (1+2)
	201801	2018	1	€ 1.050,00	€ 10.749,60	€ 11.799,60
	201802	2018	2	€ 1.050,00	€ 11.349,36	€ 12.399,36
	201803	2018	3	€ 1.050,00	€ 11.466,72	€ 12.516,72
	201804	2018	4	€ 1.050,00	€ 11.152,80	€ 12.202,80
	201805	2018	5	€ 1.050,00	€ 11.347,20	€ 12.397,20
	201806	2018	6	€ 1.050,00	€ 11.717,28	€ 12.767,28
	201807	2018	7	€ 1.050,00	€ 11.449,80	€ 12.499,80
	201808	2018	8	€ 1.050,00	€ 11.750,40	€ 12.800,40
	201809	2018	9	€ 1.050,00	€ 11.470,32	€ 12.520,32
	201810	2018	10	€ 1.050,00	€ 12.405,00	€ 13.455,00
	201811	2018	11	€ 1.050,00	€ 11.862,00	€ 12.912,00
	201812	2018	12	€ 1.050,00	€ 12.537,00	€ 13.587,00
	<b>Total</b>			<b>€ 12.600,00</b>	<b>€ 139.257,48</b>	<b>€ 151.857,48</b>

Fonte: DMR's e mapa de Km (s) recolhido no âmbito da OI2021

A – Rendimentos da Cat. A;

A22 – Ajudas de custo e deslocações em viatura do próprio.

- n) Do RIT referente à Segunda Requerente, que aqui se dá por integralmente reproduzido, consta, além do mais, a seguinte fundamentação:

#### IV. Descrição da análise efetuada

##### IV.1. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO DEPENDENTE – Categoria A:

De acordo com o concluído no relatório referente ao S.P., E...  
, LDA., sob a ordem de serviço OI2021, ficou comprovado que o montante de € 141.761,52 foi auferido como remuneração de trabalho dependente, categoria A (conforme somatório dos valores constantes dos quilómetros contabilizados como gasto na empresa e cuja veracidade foi colocada em causa) e não como ajudas de custo.

As ajudas de custo auferidas no montante total de € 141.761,52, não correspondem a valores atribuídos pela empresa para compensar despesas de viagens efetivas do sócio gerente, mas sim a rendimentos sujeitos a tributação na categoria A, nos termos da alínea d) do nº 3 do artigo 2.º do CIRS, uma vez que não foram observados os pressupostos da sua atribuição.

De notar que se consideram rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou post disposição do seu titular provenientes de trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato indivi de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do C sendo que de acordo com a alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, consideram-se ainda rendimentos de trab dependente – Categoria A:

(...)

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 sua atribuição aos servidores do Estado e as verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação de não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício”.

(...)

As importâncias pagas à sócia gerente não foram sujeitas a qualquer tributação em sede de IRS, quer através de retenção na fonte na esfera da pagadora, quer no englobamento anual dos rendimentos declarados individualmente pelo beneficiário, resultando na omissão de rendimento de trabalho dependente – categoria no montante de € 141.761,52, conforme quadro *infra*:

**Quadro 2 – Tipo de Rendimentos.**

NIF	Período da DMR	Ano	Mês	B...		
				A (1)	A22 (2)	Total (3) = (1+2)
	201801	2018	1	€ 1.050,00	€ 10.206,00	€ 11.256,00
	201802	2018	2	€ 1.050,00	€ 11.041,20	€ 12.091,20
	201803	2018	3	€ 1.050,00	€ 11.131,20	€ 12.181,20
	201804	2018	4	€ 1.050,00	€ 11.721,60	€ 12.771,60
	201805	2018	5	€ 1.050,00	€ 11.970,00	€ 13.020,00
	201806	2018	6	€ 1.050,00	€ 12.330,00	€ 13.380,00
	201807	2018	7	€ 1.050,00	€ 12.312,72	€ 13.362,72
	201808	2018	8	€ 1.050,00	€ 12.222,00	€ 13.272,00
	201809	2018	9	€ 1.050,00	€ 12.330,00	€ 13.380,00
	201810	2018	10	€ 1.050,00	€ 12.294,00	€ 13.344,00
	201811	2018	11	€ 1.050,00	€ 12.232,80	€ 13.282,80
	201812	2018	12	€ 1.050,00	€ 11.970,00	€ 13.020,00
<b>Total</b>				<b>€ 12.600,00</b>	<b>€ 141.761,52</b>	<b>€ 154.361,52</b>

Fonte: DMRs e mapa de Km (s) recolhido no âmbito da O2021.

A – Rendimentos da Cat. A.

- o) Em consequência dos RIT, foram emitidas, em 02/12/2022, ambas as liquidações adicionais de IRS, objeto dos presentes autos;
- p) Os Requerentes procederam ao pagamento do imposto resultante das liquidações adicionais contestadas nos presentes autos em 13/01/2023;
- q) Em 17/04/2023 os Requerentes submeteram o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem aos presentes autos;

- r) Por Despacho da Subdiretor-Geral dos Impostos, por delegação de competências, com data de 26/07/2023, a Requerida decidiu manter os atos contestados;
- s) A prova testemunhal produzida corroborou as conclusões dos RIT individuais.

## **§2. Factos não provados**

20. Os Requerentes não lograram provar que as importâncias de € 139.257,48, recebidas pelo Primeiro Requerente, e de € 141.761,52, recebidas pela Segunda Requerente, têm caráter compensatório, ou que foram pagas pela empresa de que eram sócios-gerentes a outro título que não o de remuneração da sua atividade enquanto gerentes da empresa, enquadrável na Categoria A do IRS.

## **§3. Motivação quanto à matéria de facto**

21. Cabe ao Tribunal selecionar 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].

22. Os factos pertinentes para a decisão 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].

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

## **IV – MATÉRIA DE DIREITO**

24. A questão a decidir, sobre se os atos de liquidação contestados são ou não ilegais, prende-se com saber se está ou não correta a qualificação dos montantes recebidos pelos Requerentes, como rendimentos da Categoria A de IRS, nos termos do artigo 2.º, n.º 3, alínea d), do CIRS, como se entendeu nos RIT, e se a respetiva fundamentação obedece aos requisitos legais dos artigos 74.º, n.º 1, e 77.º, n.º 1, da LGT.

25. Resulta da factualidade dada como provada que os montantes em causa foram pagos aos Requerentes pela empresa de que eram, à data dos factos, sócios-gerentes.

26. De acordo com a contabilidade da empresa, esses montantes foram pagos aos Requerentes a título de deslocações em viaturas dos próprios em serviço da entidade patronal.

27. Se assim fosse, o pagamento de tais montantes teria um carácter compensatório, e não remuneratório, o que afastaria 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 dispõe 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”.*

28. Naturalmente, um dos pressupostos para que um sujeito passivo possa beneficiar da não tributação das importâncias que lhe tenham sido pagas pelo uso de viatura própria em serviço da entidade patronal, é que esse uso tenha efetivamente existido, de outro modo tem de se concluir que os pagamentos feitos não tiveram carácter compensatório, mas sim remuneratório, ficando sujeitos a IRS com base no preceito citado *supra*, contido no artigo 2.º, n.º 3, alínea d), do CIRS.

29. A AT fez prova de que os montantes pagos aos Requerentes não tinham um carácter compensatório pela utilização de viatura própria em serviço da empresa, cumprindo o ónus da prova decorrente do artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

30. Impendia sobre os Requerentes o ónus de provar que os pagamentos em causa tinham um carácter compensatório, que justificasse a não tributação, ou que tinham uma natureza distinta daquela que resulta da contabilidade da empresa – rendimentos do trabalho dependente –, que

justificasse a sua tributação de acordo com as regras de outra categoria de rendimentos. Todavia, não o fez.

31. Atuou, pois, de forma legal a AT ao sujeitar a tributação como rendimento do trabalho dependente as importâncias em causa, com base no disposto no artigo 2.º, n.º 3, alínea d), do CIRS.

32. Vejamos agora a questão da fundamentação.

33. O artigo 268.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa (CRP) dispõe que “Os atos administrativos carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”.

34. Também os artigos 150.º, n.º 1, 152.º, n.º 1 e 153.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo (CPA) exigem que os atos administrativos sejam escritos e fundamentados, sendo que “A fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão”.

35. O artigo 77.º da LGT impõe que a decisão da administração fiscal seja “sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram”, sendo que essa fundamentação “pode ser efectuada 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”.

36. Segundo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA), o ato deve considerar-se 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” (cf. Acórdão do STA de 12-03-2014, Processo n.º 01674/13).

37. No caso *sub judice*, os RIT explicitam, em termos suficientes, as razões de facto e de direito para as correções propostas, que deram origem às liquidações adicionais, designadamente quando neles se refere que os montantes auferidos “[...] *não correspondem a valores atribuídos pela empresa para compensar despesas de viagens efetivas do sócio gerente, mas*

*sim a rendimentos sujeitos a tributação na categoria A, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, uma vez que não foram observados os pressupostos da sua atribuição”.*

38. Esta fundamentação, de facto e de direito, é inteligível, desde logo, porque os Requerentes impugnam os atos da Requerida sem aparentes dificuldades quanto à definição do objeto e respetiva argumentação.

39. Pelo exposto, conclui-se que não existe qualquer vício de fundamentação que possa determinar a ilegalidade dos atos contestados.

40. Finalmente, contrariamente ao que sustentam os Requerentes, não se justifica, no caso vertente a aplicação do disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, que determina que “[s]empre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado”.

41. Da factualidade dada como assente não subsiste qualquer dúvida quanto à existência ou à quantificação do facto tributário.

42. Quando muito, poderia falar-se em dúvidas quanto à qualificação do facto tributário, que para a Requerida são rendimentos da Categoria A e, para os Requerentes, poderiam ser qualificados como rendimentos de outra categoria, designadamente a E, embora sem fazer prova da natureza diversa dos montantes auferidos.

43. Como bem assinala Jorge Lopes de Sousa, o n.º 1 do artigo 100.º do CPPT não é aplicável a situações de dúvida quanto à qualificação jurídica, uma vez que “uma questão de qualificação de um facto tributário é uma questão jurídica e, no campo de aplicação do direito, o tribunal não pode ficar com dúvidas, tendo o dever de julgar mesmo em casos de falta ou obscuridade da lei (art. 8.º, n.º 1, do CC)” [*Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, vol. II, 6.ª ed., 2011, p. 135].

44. Em conclusão, os atos contestados não padecem de qualquer vício que justifique a sua anulação e, conseqüentemente, não se reconhece o direito ao reembolso dos montantes de imposto pagos nem aos juros indemnizatórios petitionados pelos Requerentes.

## **V – DECISÃO**

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido, com todas as consequências legais.

#### **VI- 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 **€ 143.553,72**.

#### **VI – CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo dos Requerentes.

Notifique-se.

Lisboa, 07 de fevereiro de 2024

Os árbitros,

Rui Duarte Morais

Manuel Faustino

Paulo Nogueira da Costa

(Relator)