

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 349/2024-T

Tema: IRS de 2021 – Ajudas de custo.

SUMÁRIO:

1. Cabe, em primeiro lugar, à AT, reunir indicadores que, por si só ou conjuntamente, suportem a conclusão de que as quantias percebidas são consideradas remuneração de trabalho, como decorre do artigo 74.º da Lei Geral Tributária.
2. Caso a AT exerça o ónus da prova conforme lhe compete, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, o contribuinte terá de fazer contraprova da efetividade das ajudas de custo.
3. A fundamentação do ato tributário, como de qualquer ato administrativo, deve ser clara, congruente, suficiente e tem de ser expressa, dando a conhecer a motivação do ato em concreto, através de elementos especificamente respeitantes a cada um dos visados.

I. RELATÓRIO

A..., S.A. (doravante Requerente), contribuinte fiscal n.º..., com sede na Rua ..., ... –... Pombal, notificada da Demonstração de Liquidações de Retenção na Fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.ºs 2023 .../.../.../.../.../.../.../.../.../.../... e das respetivas Liquidações de Juros Compensatórios n.ºs 2023 .../.../.../.../.../.../.../.../..., todas relativas ao ano de 2021, que prevê um valor global a pagar de €31.313,43 (trinta e um mil, trezentos e treze euros e quarenta e três cêntimos) veio, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), em conjugação com o disposto no artigo 99.º e na alínea a),

1.

do n.º 1, do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), aplicável por força do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do RJAT, deduzir pedido de pronúncia arbitral (doravante PPA).

O pedido apresentado no CAAD visa a declaração da ilegalidade dos atos de retenção na fonte de IRS, peticionando, a final, a anulação das liquidações acima identificadas acrescida do reembolso do imposto pago e respetivos juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, AT.**

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), em 13-03-2024.

O Requerente optou por não designar Árbitros.

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, foi a árbitra designada pelo Ex.mo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, comunicando a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 06-05-2024, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação da árbitra, 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.

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 24-05-2024.

Em 27-05-2024, 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, que apresentou, em 01-07-2024, tendo juntado o Processo Administrativo (doravante PA), na mesma data.

Por despacho arbitral, de 08-09-2024, e afigurando-se que a matéria de facto relevante para a decisão da causa poderia ser fixada com base na prova documental, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a audição requerida pelo sujeito passivo, e apresentação de alegações escritas, em aplicação dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT).

Estimou-se, por último, a prolação de decisão arbitral dentro do prazo previsto no n.º 1, do artigo 21.º do RJAT, convidando-se a Requerente a pagar até lá a taxa arbitral subsequente prevista no artigo 4.º, n.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária. Em 16-09-2024, o sujeito passivo apresentou requerimento, solicitando que o despacho arbitral produzido anteriormente fosse reconsiderado com vista à inquirição das testemunhas arroladas, e tomada de declarações de parte.

Por despacho arbitral, de 22-09-2024, o Tribunal Arbitral indeferiu o Requerimento do sujeito passivo, com base no princípio processual da proibição da prática de atos inúteis enunciado em termos gerais pelo artigo 130.º do CPC, aplicável ao processo arbitral *ex vi* o artigo 29.º do RJAT, e considerando o princípio da celeridade, também consagrado no n.º 2 daquele mesmo artigo 29.º, e bem assim, o princípio de autonomia do Tribunal Arbitral na livre condução do processo em matéria de realização de diligências probatórias (cfr. artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, e artigo 19.º), prevalecendo o critério do Tribunal Arbitral na determinação das diligências de produção de prova necessárias de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros.

Na sequência do requerimento acima referido, contudo, e em aplicação do princípio do contraditório previsto no artigo 16.º, do RJAT, convidou-se a Requerente, querendo, a produzir prova documental adicional a coberto de alegações escritas, no prazo de 30 dias, relativamente ao Presidente do Conselho de Administração/Colaboradores respetivamente com os n.ºs de contribuinte..., ..., e ..., demonstrando que os respetivos rendimentos têm carácter compensatório de despesas por estes efetuadas em favor da sua entidade patronal, considerando que não tinha sido apresentada prova da utilização de outras viaturas para além das que constam nos mapas de quilómetros, não tendo sido carreados documentos complementares que pudessem comprovar tais deslocações, ou apresentados

comprovativos de pagamento de portagens, combustíveis, alimentação, entre outros, quer em nome daqueles, quer em nome dos proprietários das viaturas, vindo a Requerente neste seguimento a juntar nova documentação aos autos, respetivamente em 24-10-2024 e 25-10-2024.

Também a AT foi convidada para, querendo, apresentar alegações escritas no prazo de 30 dias, sem prejuízo de ao abrigo do princípio da cooperação previsto na alínea f), do artigo 16.º do RJAT, juntar aos autos os dados fornecidos pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes I.P. (“IMT”) em que se baseia a informação transmitida pelo RIT, relativa aos quilómetros registados à data das inspeções periódicas obrigatórias realizadas, elementos que forneceu a este Tribunal, em 29-10-2024.

Em face da nova documentação junta aos autos pela Requerente e Requerida, foi proferido despacho arbitral, em 10-11-2024, a coberto do qual o Tribunal Arbitral (i) deferiu parcialmente o requerido pelo sujeito passivo no que toca à audição das seguintes testemunhas e declaração de parte arroladas:

B..., ENGENHEIRO CIVIL, com o NIF..., e domicílio profissional na Rua..., ...-... Pombal;

C..., ENGENHEIRA GEÓLOGA, com o NIF ... e domicílio profissional na Rua ..., ...-... Pombal;

D..., com o NIF ... e domicílio profissional na Rua ..., ...-... Pombal.

(ii) Indeferiu o requerido pelo sujeito passivo relativamente às restantes testemunhas arroladas, com base no princípio processual da proibição da prática de atos inúteis, enunciado em termos gerais pelo artigo 130.º do CPC, aplicável ao processo arbitral *ex vi* o artigo 29.º do RJAT, e considerando o princípio da celeridade, também consagrado no n.º 2 daquele mesmo artigo 29.º, e bem assim, o princípio de autonomia do Tribunal Arbitral na livre condução do processo em matéria de realização de diligências probatórias (cfr. artigo 18.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, e artigo 19.º), prevalecendo o critério do Tribunal Arbitral na determinação das diligências de produção de prova necessárias de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros.

(iii) Ordenou, ainda, a comparência de E..., Contabilista Certificado, com domicílio profissional na Rua ..., ...- ... Pombal, a fim de ser ouvido como testemunha.

(iv) Para audição de testemunhas e tomada de declarações de parte (a comparecerem nas instalações do CAAD), designou o dia 16 de dezembro, pelas 10h.

(v) Considerando a realização de inquirição, justificou no mesmo despacho a prorrogação por dois meses o prazo para prolação da sentença, contados desde o termo do prazo em curso (o qual terminava em 24-11-2014), nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT.

II. Síntese da posição das Partes:

1. Do Requerente

Os argumentos apresentados no PPA, bem como em alegações escritas, sublinham o seguinte: Quanto a B..., este é engenheiro civil inscrito na Ordem dos Engenheiros, sendo o diretor comercial e de produção da Requerente. Nesse âmbito, as suas deslocações predem-se, sobretudo, com a necessidade de preparação e elaboração de propostas e orçamentos nos procedimentos em que a Requerente tem interesse em apresentar proposta. No entanto, incluem-se, também, deslocações no âmbito da execução das obras adjudicadas à Requerente, nomeadamente para efeitos de organização e gestão da produção. No Relatório Final de Inspeção, afasta-se a qualificação da compensação total paga a este técnico como ajudas de custo com fundamento no facto de o veículo indicado nos boletins (com a matrícula ...) não ter percorrido num único ano (2021) os 56.087 quilómetros indicados nos boletins. Ainda de acordo com a Requerente, o veículo indicado nos boletins de itinerário (...) não terá sido o único a ser utilizado pelo técnico, tendo sido indicado este apenas “por defeito”, por quem preencheu a versão inicial do boletim de itinerário.

Por sua vez, o Presidente do Conselho de Administração da Requerente, D... é também engenheiro, e as deslocações pagas ao longo de 2021, prendem-se com o exercício desse cargo e a necessidade geral de representação da Requerente junto dos donos da obra e outros clientes, bem como com fornecedores e outras empresas que prestam serviços à Requerente na prossecução da atividade desta. No Relatório Final de Inspeção, a Administração Tributária indicou, como fundamento para afastar a qualificação como ajudas de custo pagas pelas deslocações em 2021, o facto do veículo indicado nos boletins (com a matrícula...) não ter percorrido num único ano (2021) os 65.898 quilómetros indicados nos boletins. Ora, a esse respeito, destaca a Requerente que o veículo indicado nos boletins de itinerário (...) não foi o

único a ser utilizado pelo Presidente do Conselho de Administração, tendo sido indicado este veículo “por defeito”, por quem preencheu a versão inicial do boletim de itinerário – no caso, pela sua secretária.

Quanto a C..., é engenheira geóloga, prestando funções no Departamento de Qualidade da Requerente, sendo responsável pela realização de ensaios e demais tarefas associadas ao controlo de qualidade, para o que tem necessidade de se deslocar às obras bem como de reunir com fornecedores de materiais e de equipamentos à empresa. No Relatório Final de Inspeção, a Administração Tributária menciona como fundamento para afastar a qualificação como ajudas de custo pagas pelas deslocações em 2021, o facto do veículo indicado nos boletins (com a matrícula...) não ter percorrido num único ano (2021) os 13.629 quilómetros indicados nos boletins. Mais uma vez, assinala a Requerente que o veículo indicado nos boletins de itinerário foi indicado apenas “por defeito”, por quem preencheu a versão inicial do boletim de itinerário. F... é técnico de topografia realizando deslocações às obras para efeitos de realização de medições e levantamentos topográficos, no âmbito do seu trabalho. Desconhece em absoluto a Requerente o fundamento para a Administração Tributária ter desconsiderado as quantias pagas indicadas nos boletins de itinerário a título de ajudas de custo pelas deslocações feitas no veículo próprio, com a matrícula ..., uma vez que o mesmo não resulta do Relatório de Inspeção Tributária ou dos atos de liquidação ora contestados.

G..., por seu turno, é engenheiro técnico civil inscrito na Ordem dos Engenheiros Técnicos, exercendo funções de diretor de obra nas empreitadas que são adjudicadas à Requerente. No Relatório Final de Inspeção é indicado como fundamento para afastar a qualificação como ajudas de custo pagas pelas deslocações em 2021, o facto de nos boletins se referir o início das contagens dos quilómetros na Batalha (que corresponde ao domicílio pessoal do funcionário), mas não na sede da Requerente. De acordo com a Requerente, este fundamento não poderá ser atendível, na medida em que é hoje pacífico na jurisprudência que as ajudas de custos podem englobar a deslocação do domicílio do trabalhador até à sede da empregadora e desta até ao seu domicílio. E, ainda que se excluíssem as deslocações (o que a Requerente apenas pondera por mero dever de patrocínio), sempre deveriam ser consideradas ajudas de custo as restantes deslocações, efetuadas entre a sede da Requerente e o local das obras. Sucede, porém, segundo a Requerente, que a Administração Tributária se serviu deste argumento para desconsiderar

todas as deslocações feitas pelo trabalhador, incluindo as realizadas entre a sede da Requerente e o local das obras.

Quanto a H..., é engenheiro civil inscrito na Ordem dos Engenheiros, exercendo funções de diretor de obra nas empreitadas que são adjudicadas à Requerente. Alega a Requerente que como fundamento para afastar a qualificação como ajudas de custo pagas pelas deslocações em 2021, a AT invocou o facto de nos boletins se referir o início das contagens dos quilómetros na residência do técnico, em Figueiró dos Vinhos, e não o seu local de trabalho “contrariando as regras para atribuição da ajuda de custo por utilização de viatura própria ao trabalhador”. Reitera a Requerente, que a natureza de ajudas de custos não é afastada pelo simples facto de a deslocação do trabalhador partir do seu domicílio pessoal e não do local de trabalho, e que ainda que se excluíssem tais deslocações – o que a Requerente apenas pondera por mero dever de patrocínio –, sempre deveriam ser consideradas ajudas de custo as deslocações diretas para as obras, sem passagem na sede da empregadora. Ainda a esse respeito, destaca a Requerente que, por razões de racionalização de recursos, não havendo necessidade de retomar ao local de trabalho/sede da Requerente, o técnico desloca-se diretamente para as obras.

L... é engenheiro técnico civil inscrito na Ordem dos Engenheiros Técnicos, exercendo funções de diretor de obra nas empreitadas que são adjudicadas à Requerente. Segundo a Requerente, no Relatório Final de Inspeção a Administração Tributária invoca, como fundamento para afastar a qualificação como ajudas de custo pagas pelas deslocações em 2021, o facto de nos boletins se referir o início das contagens dos quilómetros na residência do técnico, em Ansião, e não o seu local de trabalho, alegadamente “contrariando as regras para atribuição da ajuda de custo por utilização de viatura própria ao trabalhador”. Novamente, contesta a Requerente este entendimento, conforme refere que irá lograr demonstrar, com base na jurisprudência.

I... é engenheiro mecânico inscrito na Ordem dos Engenheiros, prestando funções no departamento de manutenção da empresa, tendo necessidade de se deslocar a fornecedores de equipamentos para as obras bem como a prestadores de serviços de reparação e manutenção de equipamentos. Segundo a Requerente, no Relatório Final de Inspeção a AT não invoca qualquer fundamento para afastar a qualificação como ajudas de custo pagas pelas deslocações em 2021.

J..., é técnica superior de Segurança e Higiene no Trabalho, sendo responsável pelo Departamento de Qualidade, Segurança e Ambiente da empresa, acompanhando a implementação dos planos de segurança e saúde nas obras adjudicadas. No Relatório Final de Inspeção, segundo a Requerente, a AT é omissa quanto ao fundamento para afastar a qualificação como ajudas de custo pagas pelas deslocações em 2021.

K... é engenheiro civil, tendo feito algumas deslocações no âmbito das obras adjudicadas à empresa e nas quais colaborou com a Direção Técnica. Da leitura do Relatório Final de Inspeção, refere a Requerente não ser possível retirar o motivo pelo qual afasta a AT a qualificação como ajudas de custo pagas pelas deslocações em 2021.

A Requerente apresenta ainda a tabela infra sintetizando o motivo indicado pela AT para a correção proposta e consequente liquidação em relação a cada trabalhador/administrador:

	Falta de fundamentação	Discrepância entre quilómetros da viatura e o indicado nos boletins de itinerário	Deslocação desde/ para o domicílio do trabalhador
F...	x		
K...	x		
I...	x		
J...	x		
B...		x	
D...		x	
C...		x	
G...			x
H...			x
L...			x

Em relação ao Relatório Final apresentado pela Administração tributária e que serve de fundamento às liquidações aqui objeto de impugnação, considera a Requerente que o mencionado documento justificativo se encontra insuficientemente e indevidamente fundamentado.

Assim, entende a Requerente que os elementos constantes do Relatório de Inspeção não podem sustentar as conclusões tidas pela AT e o conseqüente ato de liquidação, porquanto o ónus da prova que impende sobre esta para demonstração cabal dos fundamentos para recurso às correções operadas não se compadece com tal procedimento.

Por um lado, considera a Requerente que a Administração Tributária faz uma errónea interpretação dos factos, nomeadamente, tendo em conta os argumentos e documentos comprovativos juntos pela Requerente, desconsiderando-os em toda a linha, e, por outro, a AT, ao contrário do que seria necessário, não fundamenta, minimamente as suas conclusões, não obstante o seu ónus probatório sobre a alegada falta de pressupostos para atribuição de ajudas de custo.

Pois, na ótica da Requerente, e ao contrário do que parece resultar da argumentação utilizada pela AT no Relatório de Inspeção, não compete à Requerente a respetiva contraprova no sentido de que os factos constantes no Relatório Inspecivo careciam de fundamento legal, nomeadamente justificar supostas discrepâncias a que é feita alusão.

Segundo a Requerente, sobre a Administração Tributária impende o dever legal de, não só indicar todos os factos, de forma clara e coerente, mas, também, de indicar e sustentar as suas conclusões, com as correspondentes disposições legais.

Com efeito, só com a indicação de todas as razões, de facto e de direito, poderia a Requerente, em consciência, aferir da legalidade dos argumentos invocados pela Administração Tributária e, assim, optar pela contestação ou acatamento dos atos de liquidação que concretizaram as correções propostas no Relatório de Inspeção.

Ora, por um lado, o que a Requerente defende é precisamente que, no caso em apreço, a Administração Tributária se limitou a elencar meros juízos conclusivos, o que, como pacífica e unanimemente aceite na doutrina e na jurisprudência, não representam a fundamentação legalmente exigida.

Do erro sobre os pressupostos de facto e de direito

Lembra o douto Tribunal Central Administrativo que *“Porque 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 (cfr. artigo 2.º, n.º 3, alínea d), do CIRS), 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).”*

Concluindo, a esse respeito que, *“É, portanto, sobre a Administração Tributária que recai o ónus de demonstrar que as quantias devidamente declaradas como ajudas de custo constituem retribuição”*.

Ora, no caso da Requerente, não tendo a Administração Tributária recolhido quaisquer indicadores seguros dos pressupostos da tributação das ajudas de custo, isto é, não tendo fundamentado materialmente as correções das ajudas de custo atribuídas pela Requerente aos seus funcionários que em deslocações em nome da Requerente 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.

Pelo que, entende a Requerente, as correções efetuadas pela Administração Tributária, em resultado do procedimento inspetivo, estão inquinadas de ilegalidade por falta de fundamentação material ou erro nos pressupostos, violando o disposto no n.º 3, artigo 268.º da CRP e o artigo 77.º da LGT, bem como o artigo 74.º da LGT, o que, julga a Requerente, determinará a anulação dos atos tributários *sub iudice*, isto é, a anulação do ato de liquidação de Retenções na Fonte de IRS e das correspondentes liquidações de juros compensatórios.

Mas há um outro pressuposto legal da liquidação de juros compensatórios não demonstrado pela AT em matéria de fundamentação dos atos de liquidação promovidos por esta: o pressuposto, previsto na lei, de que o retardamento da liquidação do imposto se deve a facto imputável ao contribuinte (cf. artigo 35.º, n.º 1, da LGT). Afirma a Requerente a este respeito que, dos elementos até à data facultados à Requerente, não se vislumbra qualquer referência à

existência de culpa imputável, pressuposto fundamental da pretensão de liquidação de juros compensatórios. No que ao presente caso diz respeito, importa, pois, que o contribuinte destinatário da decisão fique minimamente ciente do *iter* volitivo da AT no que concerne, também, à liquidação de juros compensatórios, pelo que a violação destes requisitos da decisão implica a respetiva ilegalidade, fundamento para a sua anulação.

2. Da Requerida

Sintetizam-se os argumentos apresentados na Resposta pela Requerida:

"Conforme consta no ponto V do relatório de inspeção, procedeu-se à análise dos vários itens que contribuíram para a remuneração mensal total dos trabalhadores, em particular, aqueles que auferiram ajudas de custo para além da remuneração base, confirmando-se assim, que as mesmas tinham um peso inquestionável no total dos rendimentos auferidos. Nesta sequência, de modo a validar as deslocações efetuadas e, portanto, se cumpriam todos os requisitos para a sua atribuição, os serviços de inspeção solicitaram ao contabilista certificado do sujeito passivo os mapas anexos aos recibos de vencimento, bem como, documentação de suporte.

Dentro do prazo previsto na notificação, foram remetidos os respetivos mapas anexos aos recibos de vencimento (mapas de km's) percorridos pelos funcionários, aparentemente preenchidos e assinados pelos mesmos, sem, contudo, conterem qualquer outro documento de suporte, justificativo da invocação daquele facto.

Neste âmbito, os SIT solicitaram ainda a colaboração do IMT-Instituto da Mobilidade e dos Transportes (Anexo V do relatório de inspeção) e tendo por base a informação presente nas bases de dados da AT, procederam à respetiva análise dos mapas remetidos. Da análise efetuada pelos SIT, foram detetadas várias irregularidades, nomeadamente:

- A falta de identificação do itinerário realizado, que permitisse confirmar o número de quilómetros indicado;*
- Número de quilómetros indicado superior ao itinerário indicado;*
- Deslocação efetuada a partir do domicílio fiscal do funcionário e não da sede da empresa;*
- Número de quilómetros indicados nos boletins substancialmente superiores aos realmente efetuados pelas viaturas, sendo que a viatura está afeta a uso particular e realizará deslocações neste âmbito também;*
- A empresa possui diversas viaturas para a mesma finalidade, tal como*

foi informado pelo contabilista certificado do sujeito passivo, suportando gastos com as mesmas, não tendo sido identificadas as pessoas que as utilizam (Anexo I do relatório de inspeção).

Nesta conformidade foram promovidas as correções descritas no RIT cujo teor aqui se considera reproduzido para todos os efeitos legais, dando, no seguimento, origem às liquidações ora impugnadas."

Recorda a Requerida que, "(...) em conformidade com o disposto no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril, os trabalhadores que exerçam funções de natureza pública, quando deslocados do seu domicílio, têm direito ao abono de ajudas de custo e transporte, encontrando-se abrangidas nas despesas de transporte em território nacional, por força do artigo 20.º do mesmo diploma, a título excecional, as relativas ao uso de automóvel próprio."

E acrescenta: "De acordo com o diploma supracitado, decorre que é o próprio Estado/entidade patronal a facultar os veículos necessários às deslocações dos seus colaboradores, através das viaturas da empresa (conforme n.º 1 do artigo 18.º). A exceção ocorre, quando se verifique, a falta, ou haja impossibilidade de o Estado/entidade patronal disponibilizar viaturas de serviço. Nesta situação, a "regra alternativa", consiste na utilização de transportes coletivos de serviço público. Em casos excecionais, a lei permite a utilização de automóvel próprio ou de automóvel de aluguer (artigos 20.º e 21.º do DL n.º 106/98, de 24 de abril). O regime aprovado pelo Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril, foi criado para se aplicar apenas à Administração Pública, contudo, devido à inexistência de legislação específica aplicável às relações jurídico-laborais do direito privado, é comum aplicarem-se as regras estabelecidas neste diploma".

Neste sentido, no que concerne ao tema em análise, as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio ao serviço da entidade patronal (quilómetros), tem por finalidade a atribuição de uma compensação aos trabalhadores dependentes pelas despesas que venham a incorrer, isto é, ao pagamento de despesas com quilómetros ao trabalhador (preço por cada Km), está subjacente ao encargo pela disponibilização do seu veículo ao serviço da empresa, pretendendo-se ressarcir o mesmo pelos gastos que previsivelmente irá suportar, inerentes ao uso da viatura, nomeadamente custos com combustíveis, seguros, despesas de manutenção ,IUC, inspeções periódicas, etc.

Neste âmbito, para efeitos de determinação dos valores sujeitos a imposto, tem-se como referência os montantes que excedam os limites legais estabelecidos para os trabalhadores em funções públicas, estabelecendo-se assim, um critério geral e abstrato, aplicável a todos os trabalhadores por conta de outrem, conforme o disposto na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, reforçando o n.º 14 do mesmo artigo que os limites são os anualmente fixados para os servidores do Estado.

Conforme apurado pelos Serviços de Inspeção Tributária, concluiu-se que os montantes pagos a título de deslocação em viatura própria ao serviço da entidade patronal aos funcionários a seguir citados, não estavam devidamente comprovados, pelo que, nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, aqueles valores terão sido pagos a título de remunerações-rendimentos do trabalho dependente (Categoria A), razão pela qual deveriam ter sido sujeitas a retenção na fonte de IRS. Nesta sequência, na petição apresentada “discorda a REQUERENTE, em absoluto, quer das premissas em que se baseia a Administração tributária, quer das consequências que delas assaca. (...) Na verdade, parte das interpretações em que se funda a Administração tributária são dúbias ou, pelo menos questionáveis. (...) Não explicando, de modo factual e legal, primeiro, por que motivo as ajudas de custo não foram consideradas e, em segundo, por que motivo e com que respaldo factual reconduz, sem mais, essas ajudas de custo prestadas pela REQUERENTE aos seus funcionários a rendimentos de trabalho dependente e, portanto, sujeitos a retenção na fonte de IRS (...). De forma a validar o número de quilómetros percorridos pelas viaturas utilizadas pelos funcionários no exercício de 2021, 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, 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. Por esta via, procedeu-se à análise dos mapas de km’s remetidos pelo sujeito passivo, validando-se as viaturas usadas pelos funcionários e os km’s percorridos anualmente, utilizando-se a base de dados da AT, bem como, a informação remetida pelo “IMT”. Assim, obteve-se o seguinte:

a) No que respeita ao funcionário B..., no ano de 2021 recebeu a título de compensação pela deslocação em viatura própria o correspondente a 56 087 quilómetros percorridos, tendo

utilizado a viatura com a matrícula... . De acordo com os dados fornecidos pelo IMT, desde a inspeção realizada no dia 18/03/2021 (86 288 km´s) a 14/03/2023 (123 398km´s), a viatura percorreu 37 110 km´s (em 2 anos). Torna-se factual a impossibilidade de ter percorrido num único ano (2021) os 56 087 km´s reclamados pelo funcionário ao sujeito passivo e por este pago como ajudas de custo;

b) L..., no ano de 2021 recebeu a título de compensação pela deslocação em viatura própria o correspondente a 12 165 km´s percorridos, tendo utilizado a viatura com a matrícula De acordo com os mapas de km´s preenchidos, considerando como início de viagem a residência do funcionário (Ansião) e não o seu local de trabalho, contrariando as regras para a atribuição da ajuda de custo por utilização de viatura própria do trabalhador.

c) H..., no ano de 2021 recebeu a título de compensação pela deslocação em viatura própria o correspondente a 18 943 km´s percorridos, tendo utilizado a viatura com a matrícula Os mapas de km´s preenchidos consideraram como início de viagem a residência deste (Figueiró dos Vinhos) e não o seu local de trabalho, contrariando assim, as regras para a atribuição de ajudas de custo por utilização de viatura própria do trabalhador;

d) C..., no ano de 2021 recebeu a título de compensação pela deslocação em viatura própria o correspondente a 13 629 km´s percorridos, tendo utilizado a viatura com a matrícula..., cujo proprietário é o seu cônjuge. A título de exemplo, no boletim itinerário referente a julho de 2021, apenas é indicado nos dias da deslocação “A1 ou A19”, desconhecendo-se o itinerário realizado. Ora, adicionalmente, desde a inspeção realizada no dia 31/12/2020 (131 559km´s) a 29/12/2021 (134 094km´s) a viatura percorreu um total de 2 535km´s. Torna-se factual a impossibilidade de ter percorrido num único ano (2021) os 13 629km´s reclamados pelo funcionário ao sujeito passivo e por este pago como ajudas de custo;

e) G..., no ano de 2021 recebeu a título de compensação pela viatura com a matrícula Os mapas justificativos do direito a ajudas de custo, referem o início da contagem dos km´s na Batalha, local da morada do funcionário, mas não a sede do sujeito passivo, contrariando assim as regras para a atribuição de ajudas de custo por utilização de viatura própria do trabalhador;

f) D..., no ano de 2021 recebeu a título de compensação pela deslocação em viatura própria o correspondente a 65 898 km´s percorridos, tendo utilizado a viatura com a matrícula ...cujo

proprietário é o seu cônjuge. Adicionalmente, desde a inspeção realizada no dia 12/02/2020 (52 102 km´s) a 07/03/2022 (57 098km´s), a viatura percorreu um total de 4 996 km´s. Torna-se factual a impossibilidade de ter percorrido num único ano (2021) os 65 898km´s reclamados pelo funcionário ao sujeito passivo e por este pago como ajudas de custo.

g) Por último, relativamente aos funcionários F..., K..., I... e J..., foram verificadas nos mapas de quilómetros associados a estes, várias irregularidades, nomeadamente, o motivo da deslocação não está devidamente fundamentado e/ou omissão de origem ou destino."

Realça igualmente a AT que "(...) os mapas de km´s supramencionados, remetidos pelo sujeito passivo, aparentemente preenchidos e assinados pelos funcionários, não contêm qualquer outro documento de suporte justificativo da invocação daquele facto, nomeadamente: portagens, despesas de combustível ou despesas de alimentação. Significa assim, que não obstante o facto de os mapas de quilómetros estarem corretamente preenchidos e que cumprirem os requisitos previstos na alínea h) do nº1 do artigo 23º-A do CIRC, não dispensa o sujeito passivo de ter de fazer prova da efetividade das ajudas de custo pagas aos funcionários, principalmente no caso em apreço, existindo diversas irregularidades. Ora, o sujeito passivo limitou-se a apresentar os mapas de km´s sem, no entanto, proceder à necessária prova da efetividade das deslocações efetuadas pelos funcionários, não tendo remetido quaisquer documentos suplementares que possam comprovar essas deslocações, sendo que, teve a oportunidade de no direito de audição prestar os devidos esclarecimentos, bem como apresentar a documentação/comprobativos, e não o fez."

Ainda segundo a Requerida "(...) não foi apresentada qualquer contraprova que demonstre de forma inequívoca a existência de eventuais deslocações e inerentes despesas, e/ou que as deslocações dos funcionários tinham finalidades relacionadas com a própria atividade do sujeito passivo. Conforme jurisprudência arbitral, nomeadamente na sentença do processo CAAD n.º 151/2023-T: "Compete, nesse caso, ao contribuinte demonstrar que os rendimentos em causa têm carácter compensatório de despesas por ele efetuadas em favor da sua entidade patronal e, se não conseguir tal objetivo, a liquidação não merece censura... (...)" Na mesma decisão consta, ainda que: "Por sua vez, no Acórdão do TCAS de 21/11/2006, proc. 264/04 (Relatora Ivone Martins), conclui-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.”

Afirma também que, conforme decorre do Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril, deverá ser a entidade patronal a facultar os veículos necessários às deslocações dos seus trabalhadores e só em casos excepcionais, é permitida a compensação pela utilização de viatura própria ao serviço da entidade patronal. E que de acordo com a informação recolhida nas bases de dados da AT, verificou-se que o sujeito passivo é proprietário de diversas viaturas, suscetíveis de serem utilizadas nas deslocações dos colaboradores ao serviço da empresa, inclusivamente, tal facto foi mencionado pela Requerente na petição entregue (art.º 22.º) que de um total de 25 (vinte e cinco) pessoas com vínculo à mesma, eram suscetíveis de utilizar as 12 (doze) viaturas ligeiras de passageiros da empresa para o exercício das suas funções, contudo, detém outras viaturas passíveis de utilização.

Adicionalmente, refere não ter sido esclarecido pelo sujeito passivo, quais os técnicos que efetivamente utilizaram as viaturas da empresa, nem quais estão alocados às mesmas, para além disso, ficou devidamente explanado pelos SIT, que os colaboradores referidos, receberam de forma regular ao longo do ano de 2021 compensações pela utilização de viatura própria ao serviço da entidade patronal, acrescentando que neste âmbito, face aos factos elencados, não se revelam consistentes os argumentos apresentados pela Requerente, *“(…) mormente o argumento infundado de falta de fundamentação, já que decorre cristalinamente do RIT, a motivação das correções levadas a cabo pela AT, Ao que acresce que, a Requerente, não demonstrou através de prova suficiente que as deslocações mencionadas correspondem à realidade e que efetivamente foram efetuadas ao serviço da entidade patronal.”*

E conclui a AT citando decisão proferida no processo CAAD n.º 280/2023-T *“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.º3, alínea d), do CIRS.”*

Ora, não vislumbrando a Requerida a existência de qualquer erro imputável aos serviços, afirma não se encontrarem reunidos os pressupostos para que, nos termos do artigo 43.º da LGT, haja

lugar ao pagamento de juros indemnizatórios a favor da Requerente, tendo o apuramento do imposto sido o correto, pelo que da liquidação não resultou qualquer pagamento superior ao legalmente devido.

III. SANEAMENTO

O âmbito de competência material do tribunal é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (cfr. artigo 13.º do CPTA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT), sendo que a infração das regras da competência em razão da matéria é de conhecimento oficioso (cfr. artigo 16.º do CPPT e artigos 96.º, al. a) e 97.º, n.º 1, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Haverá assim que ter por referência todo o normativo legal relativo à competência dos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD, que encontra respaldo no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT e no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a competência dos Tribunais Arbitrais em matéria tributária abrange, entre outras pretensões, a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

A competência dos referidos Tribunais Arbitrais é também limitada às matérias em que a AT se vinculou àquela jurisdição e que se encontra densificada na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, por força do estipulado no artigo 4.º do RJAT, de acordo com a qual *«a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos»*.

A competência dos Tribunais Arbitrais depende, assim, essencialmente, dos termos desta vinculação, pois mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele artigo 2.º do RJAT, se não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral.

De acordo com a alínea a) do artigo 2.º desta Portaria n.º 112-A/2011, excluem-se expressamente do âmbito da vinculação da AT à jurisdição dos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD, as *«pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de*

autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário».

A referência expressa ao «*recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*», tem sido entendida como reportando- -se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles artigos 131.º a 133.º do CPPT.

Note-se que a impugnação direta do ato de retenção na fonte só pode fazer-se sem prévia reclamação graciosa nos referidos casos em que «*(...) o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e de acordo com orientações genéricas emitidas pela Administração Tributária*», como resulta do preceituado naqueles artigos. 132.º, n.º 6, e 131.º, n.º 3, do CPPT (a este propósito veja-se o entendimento do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, no seu *Guia da Arbitragem Tributária*, 3.ª Edição, 2017, revisto e atualizado, p. 117).

Ora, *in casu*, não estamos perante uma situação deste tipo¹, o que poderia levar a concluir que a impugnação do ato de retenção na fonte estava dependente de prévia reclamação graciosa, afastando, no caso, a competência do Tribunal.

Não é este, porém, o entendimento deste Tribunal Arbitral, face à situação concreta, considerando que, genericamente, o pedido de declaração de ilegalidade de atos de retenção na fonte integra, conforme exposto, o âmbito de competência dos Tribunais Arbitrais, independentemente de a impugnação judicial se encontrar sujeita a prévia impugnação administrativa necessária, como aqui também acontece.

Diferentemente, o que poderá estar efetivamente em causa, é uma questão procedimental conduzindo à inimpugnabilidade do ato, i.e, à impossibilidade de impugnar diretamente a liquidação deste ato de retenção na fonte, em concreto, sem a existência de prévia de reclamação graciosa.

¹ Orientações genéricas são atos do poder de direção típico da relação da hierarquia administrativa, as quais dão a faculdade de emanar circulares interpretativas, ou seja, instruções gerais, vinculativas, dirigidas aos órgãos da Administração Tributária, funcionários e agentes subalternos, acerca do sentido em que devem - mediante interpretação ou integração - entender-se normas e princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções, lhe caiba aplicar (cfr. o Acórdão do STA , de 31-05-2006, proc. 26622, seguindo o parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República n.º 62/96, de 28-05-1998, publicado no DR, II série de 24-10-1998).

Aqui chegados, é relevante referir que, as liquidações objeto de impugnação foram apresentadas no âmbito de procedimento inspetivo, em que os Serviços de Inspeção concluíram nesse sentido.

Ora, quanto à necessidade de apresentação de prévia reclamação graciosa (necessária) como forma de abrir a via à impugnabilidade do ato, o Ac. do S.T.A., de 07-12-2011, proferido no Processo n.º 0299/11, proclamou que: *«I - Nos casos em que a administração tributária já tomou posição sobre a autoliquidação do imposto — através de ato tributário de correção dos valores declarados pelo contribuinte — não se está perante situação que exija nova intervenção da administração tributária antes da colocação do problema ao tribunal, isto é, não se está perante situação que exija prévia reclamação nos termos do artigo 131.º do CPPT»*, sendo que, nestes casos, a reclamação graciosa acaba por constituir, sempre, uma formalidade inútil, tal como aconteceria relativamente à liquidação deste ato de retenção na fonte, em concreto.

Pelo que se considera que os atos em análise são impugnáveis pese embora não tenha sido apresentada prévia reclamação graciosa, e que 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.

O processo não enferma de nulidades.

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

IV. MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados:

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

- A. A Requerente é uma empresa constituída na década de 60, com sede na Rua ..., em ..., Leiria, que desenvolve a sua atividade, principalmente, no âmbito da execução de obras públicas e na indústria de construção civil, prestação de serviços de engenharia,

- produção e fornecimento de misturas betuminosas, sendo titular do Alvará de Empreiteiro de Obras Públicas com o n.º ...-PUB.
- B. A sua sede social encontra-se na Rua ..., em ..., Leiria – local onde se encontram, igualmente, os serviços administrativos e outros serviços de apoio à atividade (oficinas, armazéns, etc.), bem como um dos estaleiros da empresa – sendo que prestam serviços com âmbito nacional.
- C. O normal exercício da sua atividade implica a realização de deslocações no quadro de empreitadas em curso ou em análise, ou no âmbito de concursos a que a empresa se candidata, e ainda que os seus serviços não venham a ser adjudicados.
- D. As mencionadas deslocações têm igualmente fins conexos com a própria atividade da Requerente, onde se incluem, nomeadamente, a necessidade de acompanhamento de projetos, presença em reuniões com clientes e parceiros, fins comerciais e de divulgação, prestação de serviços, apoio técnico a clientes, entre outros.
- E. Durante o período pandémico, evitando a concentração de trabalhadores nas instalações da A..., por razões de saúde pública, mas igualmente fora daquele período temporal, a distribuição das obras pelos colaboradores da empresa tem obedecido a dois critérios de racionalidade: a proximidade geográfica das suas residências, e o número de obras atribuídas a cada colaborador.
- F. A Requerente dispõe de diversos técnicos no seu quadro, designadamente engenheiros civis, técnicos de segurança, técnicos topógrafos, uma engenheira geóloga, e um engenheiro mecânico.
- G. Em 2021, a Requerente tinha um total de 90 (noventa) trabalhadores, dispondo de 13 (treze) técnicos superiores.
- H. Acrescem os 2 (dois) administradores da Requerente (Eng.º D... e Dr. H...) e ainda 7 (sete) encarregados e 3 (três) chefes de equipa que poderiam utilizar as viaturas ligeiras de passageiros da empresa.
- I. Um total de 25 (vinte e cinco) pessoas com vínculo à Requerente são possíveis utilizadores das 12 (doze) viaturas ligeiras de passageiros pertencentes à frota da empresa, para o exercício das suas funções.

-
- J. Quanto ao mencionado ano de 2021, a A... está enquadrada no regime geral de tributação, com contabilidade organizada.
- K. A auditoria dos boletins de itinerários preenchidos pelos colaboradores, e efetuada por parte do contabilista certificado da Empresa, é de natureza meramente administrativa limitando-se à validação formal dos elementos aí indicados com vista ao seu registo contabilístico, sem aferir materialmente da sua aderência à realidade.
- L. Dentro dos prazos legalmente estabelecidos para o efeito, a Requerente efetuou a entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) e, bem assim, da declaração anual de informação contabilística e fiscal do ano de 2021.
- M. Na sequência da abertura da Ordem de Serviço n.º OI2023... com Despacho da Chefe da Divisão da Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Leiria, a Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo interno, de âmbito parcial, que teve por objeto, primeiramente, apenas o Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e, posteriormente, foi alargado também ao IRC e Retenções na Fonte de IRS, tudo por referência ao período de tributação de 2021.
- N. Neste contexto, em 12 de junho de 2023, a Requerente foi notificada para fornecer alguns elementos, ao abrigo do princípio da colaboração, nomeadamente “os mapas anexos aos recibos de vencimento, que motivaram o direito aos valores recebidos, bem como documentação de suporte que os validasse.”
- O. A documentação solicitada foi remetida, “Dentro do prazo previsto na notificação”.
- P. 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.
- Q. Em 12-09-2023, 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.

R. No quadro do RIT, os SIT procederam ao apuramento dos valores de Retenção na Fonte – IRS, alegadamente devida pelo sujeito passivo, nos termos abaixo demonstrados:

D..., com o NIF: ...: €8.509,60;

B..., com o NIF:....: €7.517,75;

C..., com o NIF: ...: €1.039,64;

Subtotal: €17.066,99.

F..., com o NIF:....: €548,39;

G..., com o NIF: ...: €3.390,09;

H..., com o NIF: ...: €1.951,03;

K..., com o NIF:....: €267,82;

L..., com o NIF: ...: €1.099,50;

I..., com o NIF:....: €3.872,93;

J..., com o NIF: ...: €595,42.

Destes cálculos resultou o apuramento de um valor de imposto (RF-IRS), no montante total de €28.792,18, a que acrescem juros compensatórios de €2.521,25, tudo totalizando €31.313,43.

S. Requerente optou por não exercer o seu direito de audição prévia.

T. No âmbito descrito, a Requerente procedeu ao pagamento, no dia 13-12-2023, do valor de €31.313,43 (trinta e um mil, trezentos e treze euros e quarenta e três cêntimos).

IV. 2. Factos não provados:

A. Não foi possível estabelecer uma ligação entre as viaturas ligeiras propriedade do SP e os funcionários que as utilizam.

B. Não resultou provado que os Boletins de Itinerário identificassem em todos os casos, de forma expressa, as obras concretas que estavam na origem das deslocações aí indicadas.

C. Alega a Requerente que, nos boletins de itinerário os veículos utilizados nas deslocações só estão aí indicados por defeito. Com respeito ao Presidente do Conselho de Administração/colaboradores, respetivamente D..., B..., e C..., não ficou

inequivocamente comprovado que também as viaturas que indicaram complementarmente como sendo da sua propriedade ou de familiares tivessem sido utilizadas em deslocações ao serviço da empresa, incorrendo em despesas com este fim.

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

IV. 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 selecionar 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).

Vejamos:

De forma a validar o número de quilómetros percorridos pelas viaturas utilizadas pelos funcionários no exercício de 2021, 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. Por esta via, procedeu-se à análise dos mapas de km’s remetidos pelo sujeito passivo, validando-se as viaturas usadas pelos funcionários e os km’s percorridos anualmente, utilizando-se a base de dados da AT, bem como, a informação remetida pelo “IMT”.

A informação fornecida pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes I.P. (“IMT”) em que se baseia a informação transmitida pelo RIT e para o qual remete, relativa aos quilómetros registados à data das inspeções periódicas obrigatórias realizadas, foi solicitada pelo Tribunal Arbitral à AT, e por este Tribunal analisada como elemento probatório de valor objetivo.

Face às sucessivas dúvidas suscitadas pela Requerente de que a prova documental não seria suficientemente esclarecedora sem ser complementada por prova testemunhal, B..., com o NIF

... e C..., com o NIF: ..., foram ouvidos na qualidade de testemunhas, a fim de, com os seus depoimentos, auxiliarem à descoberta da verdade.

Por sua vez, o Tribunal ordenou a comparência de E..., Contabilista Certificado, com domicílio profissional na Rua ..., ... – ... Pombal, a fim de ser ouvido como testemunha.

Deferiu ainda a tomada de declarações de D..., com o NIF..., Presidente do Conselho de Administração da Requerente, na qualidade de parte.

É de assinalar que, a inquirição de testemunhas e tomada de declarações de parte realizada no âmbito da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, obriga a uma apreciação crítica mais fina atendendo a que a prova testemunhal bem como aquelas declarações se traduzem em meios de prova suscetíveis de avaliação subjetiva, como é consabido, pelo que considerando igualmente o que acima ficou dito sobre a prova documental, dará este Tribunal Arbitral, de seguida, indicação das razões de ter atribuído valor probatório a determinados elementos de prova em detrimento de outros.

Assim, quanto ao conteúdo da inquirição de testemunhas e tomada de declarações de parte realizadas conforme gravação áudio disponível no sistema de gestão processual do CAAD, para as quais nos permitimos remeter e damos aqui por reproduzidas com todas as consequências legais, cumpre aferir da sua relevância e proceder à respetiva valoração.

Considera o Tribunal que as duas primeiras testemunhas ouvidas, e que tinham sido arroladas pela Requerente, pouco relevo assumiram no esclarecimento dos factos. No essencial, procuraram comprovar a existência de deslocações ao serviço da empresa, nomeadamente em viaturas da propriedade de familiares que não identificaram nos Boletins de Itinerário.

Uma conscienciosa análise e ponderação dos documentos pertencentes às viaturas propriedade de familiares que alegadamente teriam sido também utilizadas em deslocações ao serviço da empresa, em conjugação com o valor probatório diminuído dos referidos depoimentos resultante do facto de as testemunhas acima identificadas virem a depor sobre factos que lhe interessam diretamente no desfecho da demanda, vieram a revelar-se insuficientes, no caso, para comprovar os factos controvertidos relacionados com as deslocações das testemunhas, em análise nos autos, desacompanhados de outro meio de prova considerado relevante.

O depoimento da terceira testemunha, aditada pelo Tribunal Arbitral, consistiu, essencialmente, em explicitar os termos em que auditava os Boletins de Itinerários da Empresa, para efeitos de registo contabilístico, não demonstrando qualquer conhecimento da existência de documentos complementares que pudessem comprovar as deslocações de outras viaturas para além das que constam nos mapas de quilómetros, nem tão pouco daquelas. Ademais, limitou-se a reforçar os esclarecimentos prestados anteriormente à AT, em sede de Inspeção.

Quanto ao Presidente do Conselho de Administração da A... que à data da ocorrência dos factos detinha poderes de representação, podendo obrigar a sociedade, ouvido aqui na qualidade de representante da Requerente, compareceu perante o Tribunal para prestar declarações de parte, fazendo um enquadramento pormenorizado da atividade da A..., no quadro do qual, procurou ainda, demonstrar a existência de deslocações ao serviço da empresa, nomeadamente utilizando viaturas não identificadas nos Boletins de Itinerário.

No que às declarações de parte concerne, enquanto meio de prova voluntário de natureza potestativa, é sabido que são da iniciativa da própria parte. Ora, as declarações de parte reguladas no artigo 466.º do CPC, interessadas diretamente no desfecho da demanda, não isentas, e parciais não podem valer como prova de factos favoráveis se essas declarações não forem corroboradas por outros meios de prova (Ac. RP, de 20-11-2014, proc. 1878/11, dgsi.Net, entre outros). Pelo que, em termos de valoração de prova, exigem uma especial ponderação por parte do julgador.

As declarações de parte são, assim, apreciadas livremente pelo Tribunal naquilo em que não constitua confissão, e revelam-se insuficientes para comprovar os factos controvertidos relacionados com as deslocações da parte favoráveis à procedência da ação, desacompanhadas de qualquer outra prova que as sustente, como considera o Tribunal Arbitral ser o caso.

Em conclusão, os factos dados como provados foram-no com base nos documentos anexos aos autos com o PPA, e no PA, complementados com elementos juntos subsequentemente ao processo - 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.

V. DO DIREITO

V.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 e das respetivas liquidações de juros compensatórios, todas relativas ao ano de 2021.

V.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 RIT), o Tribunal deve apreciar 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 alegados:

- 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.

Cumprе apreciar e decidir.

Pormenorizando um pouco mais, sublinha-se que as liquidações de IRS/Retenção na fonte ora contestadas, têm origem em diversas correções, que dimanaram da ação de inspeção de que a Requerente foi alvo com base na Ordem de Serviço interna n.º OI2023... de âmbito parcial (IVA, IRC, IRS-RF) com referência ao ano de 2021, realizada pela DF de Leiria, tendo por motivo o controlo dos sujeitos passivos que solicitaram reembolsos de IVA. No caso em apreço, as mesmas são relativas a montantes pagos a colaboradores, a título de ajudas de custo (deslocação em viatura própria), enquadradas como rendimentos da Categoria A do IRS-Trabalho Dependente.

Como vimos já, a Resposta fornecida pela AT e requerida por este Tribunal Arbitral, ao abrigo do artigo 17.º do RJAT, invoca o seguinte:

"a) No que respeita ao funcionário B..., no ano de 2021 recebeu a título de compensação pela deslocação em viatura própria o correspondente a 56 087 quilómetros percorridos, tendo utilizado a viatura com a matrícula De acordo com os dados fornecidos pelo IMT, desde a inspeção realizada no dia 18/03/2021 (86 288 km´s) a 14/03/2023 (123 398km´s), a viatura percorreu 37 110 km´s (em 2 anos). Torna-se factual a impossibilidade de ter percorrido num

único ano (2021) os 56 087 km´s reclamados pelo funcionário ao sujeito passivo e por este pago como ajudas de custo;

b) L..., no ano de 2021 recebeu a título de compensação pela deslocação em viatura própria o correspondente a 12 165 km´s percorridos, tendo utilizado a viatura com a matrícula De acordo com os mapas de km´s preenchidos, considerando como início de viagem a residência do funcionário (...) e não o seu local de trabalho, contrariando as regras para a atribuição da ajuda de custo por utilização de viatura própria do trabalhador.

c) H..., no ano de 2021 recebeu a título de compensação pela deslocação em viatura própria o correspondente a 18 943 km´s percorridos, tendo utilizado a viatura com a matrícula Os mapas de km´s preenchidos consideraram como início de viagem a residência deste (...) e não o seu local de trabalho, contrariando assim, as regras para a atribuição de ajudas de custo por utilização de viatura própria do trabalhador;

d) C..., no ano de 2021 recebeu a título de compensação pela deslocação em viatura própria o correspondente a 13 629 km´s percorridos, tendo utilizado a viatura com a matrícula ..., cujo proprietário é o seu cônjuge. A título de exemplo, no boletim itinerário referente a julho de 2021, apenas é indicado nos dias da deslocação “A1 ou A19”, desconhecendo-se o itinerário realizado. Ora, adicionalmente, desde a inspeção realizada no dia 31/12/2020 (131 559km´s) a 29/12/2021 (134 094km´s) a viatura percorreu um total de 2 535km´s. Torna-se factual a impossibilidade de ter percorrido num único ano (2021) os 13 629km´s reclamados pelo funcionário ao sujeito passivo e por este pago como ajudas de custo;

e) G..., no ano de 2021 recebeu a título de compensação pela viatura com a matrícula Os mapas justificativos do direito a ajudas de custo, referem o início da contagem dos km´s na Batalha, local da morada do funcionário, mas não a sede do sujeito passivo, contrariando assim as regras para a atribuição de ajudas de custo por utilização de viatura própria do trabalhador;

f) D..., no ano de 2021 recebeu a título de compensação pela deslocação em viatura própria o correspondente a 65 898 km´s percorridos, tendo utilizado a viatura com a matrícula..., cujo proprietário é o seu cônjuge. Adicionalmente, desde a inspeção realizada no dia 12/02/2020 (52 102 km´s) a 07/03/2022 (57 098km´s), a viatura percorreu um total de 4 996 km´s. Torna-

se factual a impossibilidade de ter percorrido num único ano (2021) os 65 898 km's reclamados pelo funcionário ao sujeito passivo e por este pago como ajudas de custo.

g) Por último, relativamente aos funcionários F..., K..., I... e J..., foram verificadas nos mapas de quilómetros associados a estes, várias irregularidades, nomeadamente, o motivo da deslocação não está devidamente fundamentado e/ou omissão de origem ou destino".

Por sua vez no Relatório SIT, pode ler-se:

"Face ao exposto, somos forçados a concluir que, no caso em apreço, os pagamentos detetados como 81 RELATÓRIO DE INSPEÇÃO Serviços de Inspeção Tributária Direção de Finanças de Leiria OI2023...– NICP ... #...#...#...# ajudas de custo visaram incentivar e compensar os trabalhadores na razão do seu trabalho, pelo que se considera que: têm natureza remuneratória, são um complemento ao vencimento base e, por não se enquadrarem em nenhuma norma de exclusão de tributação, por força do disposto do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IRS, são tributadas em sede de IRS, como rendimentos do trabalho dependente.

Além disso, a alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do mesmo código dispõe que se consideram ainda rendimentos do trabalho dependente: As ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado, e as verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício. (sublinhado nosso) Por essa razão, não estão excluídas de tributação as ajudas de custo nas situações em que o trabalhador não realizou as deslocações ao serviço da entidade patronal.

(...)

Relativamente aos restantes funcionários, constata-se que são pagos quilómetros desde o domicílio pessoal do funcionário. Contudo, as deslocações feitas a partir do domicílio pessoal dos funcionários, não são consideradas como deslocações ao serviço da empresa, pelo que, os valores pagos a esse título encontram-se sujeitos a IRS e deles não isentos.

As ajudas de custo (no caso em apreço, km's pela deslocação em viatura própria dos funcionários), têm como pressuposto e finalidade exclusiva, a atribuição de uma compensação, devendo ser entendida como um complemento à remuneração, motivada por um acréscimo de despesas a efetuar pelo trabalhador em resultado de deslocações do seu local de trabalho

habitual efetuadas ao serviço da empresa e que se destinam a compensar os gastos acrescidos por essa deslocação (alimentação e alojamento, ou no caso gastos de deslocação em viatura própria). Já a al. a) do art.º 2.º do DL n.º 106/98, de 24 de abril, estabelece que se considera domicílio necessário, para efeito de ajudas de custo, a localidade onde o funcionário aceitou o lugar ou cargo, se aí ficar a prestar serviço. Resulta claro que só são atribuídas ajudas de custo (no caso em apreço, km's pela deslocação em viatura própria dos funcionários) quando os trabalhadores (ou órgãos sociais) se deslocam desse domicílio necessário."

a) Apreciação do invocado vício de violação do ónus da prova previsto no artigo 74.º da LGT (quanto aos contribuintes n.ºs ..., ..., e...)

Visto 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 – cfr. artigo 2.º, n.º 3, alínea e), e 6, do CIRS –, a tributação em sede de IRS dos montantes auferidos a título de ajudas de custo e que se compreendam dentro desses limites somente pode ser fundamentada se a AT 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 (cfr. acórdão do TCA Sul, n.º 578/13.9BEALM, de 28-09-2017).

Os valores das ajudas de custo legalmente estabelecidos são também aplicáveis aos particulares, nos termos previstos na alínea d), do 11), do n.º 3, do artigo 2.º do CIRS.

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), e cabendo à Administração Tributária demonstrar a falta de verificação dos pressupostos para a atribuição de verbas a título de ajudas de custo, 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).

Segundo o Acórdão do TCAS de 13-05-2003, proc. 6910/02 (Relator Francisco Rothes), que subscrevemos «(...) 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 conseqüente 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 atual artigo 100.º do CPPT)».

Também no caso concreto, os SIT coligiram elementos suscetíveis de colocar em causa a veracidade dos mesmos, enunciando indícios objetivos que traduziam uma probabilidade elevada de os mapas de quilómetros não titularem deslocações reais.

Declarados pagamentos de ajudas de custo e tendo a AT posto em causa essa natureza quanto aos sujeitos passivos acima identificados, conforme é entendimento deste Tribunal Arbitral, cabendo ao contribuinte fazer contraprova quanto à reunião dos respetivos pressupostos, como também defendemos, cumpriu ao Tribunal Arbitral avaliar os argumentos em presença (importância dos elementos indiciários reunidos pela AT, valor da prova e argumentos invocados pela Requerente, 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, o conteúdo das audições descritas no capítulo IV não foram, como vimos, suficientes para dentro da margem que possui na livre formação desta, infirmar a convicção do Tribunal assente na prova documental junta aos autos, demonstrando que os respetivos rendimentos têm carácter compensatório de despesas por estes efetuadas em favor da sua entidade patronal, considerando que a Requerente não logrou provar que tenham sido utilizadas outras viaturas para além das que constam nos mapas de quilómetros, não tendo sido carreados documentos complementares que pudessem comprovar tais deslocações, ou apresentados comprovativos de pagamento de portagens, combustíveis, alimentação, de deslocações com fins conexos com a atividade, evidenciando, por exemplo, a realização de reuniões com clientes e parceiros, de divulgação, entre outros, quer em nome daqueles, quer em nome dos proprietários das viaturas, e também no que se refere às viaturas indicadas nos próprios mapas de quilómetros.

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.

Concluindo-se que as verbas pagas a título de ajudas de custo visaram incentivar os trabalhadores relativamente ao seu trabalho, considera-se que possuem natureza remuneratória sendo um complemento ao vencimento base e, por não se enquadrarem em nenhuma norma de exclusão de tributação, por força do disposto do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IRS, são tributadas em sede de IRS, como rendimentos do trabalho dependente.

Acresce que a entidade patronal é o substituto tributário a quem cabe a responsabilidade pela retenção na fonte sobre os valores referidos não obstante se tratar de rendimentos de trabalho dependente, o que não efetuou, nem incluiu as importâncias correspondentes aos rendimentos atribuídos nas declarações de remuneração mensal, infringindo assim o disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS.

Pelo que improcede quanto às liquidações em análise a pretensão da Requerente.

Em conclusão: 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 (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.

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) Apreciação dos invocados vício de violação do ónus da prova previsto no artigo 74.º da LGT, e do vício de falta de fundamentação do ato de liquidação (quanto aos contribuintes n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., e ...)

b)1.Recordatória:

"b) L..., no ano de 2021 recebeu a título de compensação pela deslocação em viatura própria o correspondente a 12 165 km´s percorridos, tendo utilizado a viatura com a matrícula... . De acordo com os mapas de km´s preenchidos, considerando como início de viagem a residência do funcionário (...) e não o seu local de trabalho, contrariando as regras para a atribuição da ajuda de custo por utilização de viatura própria do trabalhador.

c) H..., no ano de 2021 recebeu a título de compensação pela deslocação em viatura própria o correspondente a 18 943 km´s percorridos, tendo utilizado a viatura com a matrícula Os mapas de km´s preenchidos consideraram como início de viagem a residência deste (...) e não o seu local de trabalho, contrariando assim, as regras para a atribuição de ajudas de custo por utilização de viatura própria do trabalhador;

e) G..., no ano de 2021 recebeu a título de compensação pela viatura com a matrícula Os mapas justificativos do direito a ajudas de custo, referem o início da contagem dos km´s na Batalha, local da morada do funcionário, mas não a sede do sujeito passivo, contrariando assim as regras para a atribuição de ajudas de custo por utilização de viatura própria do trabalhador;"

Resultou do probatório que durante a pandemia da Covid 19, evitando a concentração de trabalhadores nas instalações da A..., por razões de saúde pública, mas igualmente fora daquele período temporal, a distribuição das obras pelos colaboradores da empresa tem obedecido a dois critérios de racionalidade: a proximidade geográfica das suas residências, e o número de obras atribuídas a cada colaborador.

Continua a ser sobre a Administração Tributária que recai o ónus de demonstrar que as quantias devidamente declaradas como ajudas de custo constituem retribuição, como vimos *supra*, provando que se mostram verificados os pressupostos vinculativos.

Ao contrário do que observámos nos casos anteriores, a AT não nega aqui a existência de deslocações. E a Requerente questiona porque então não faz qualquer referência ao tema dos limites legais? Do posicionamento da AT decorre efetivamente que as quantias atribuídas a título de ajudas de custo foram consideradas remunerações, não porque o seu recebimento tivesse excedido os limites qualitativos e quantitativos consignados na lei, mas porque, segundo a AT, as deslocações não foram efetuadas a partir da sede da empresa, limitando-se a extrair as referidas conclusões, sem mais.

Socorremo-nos do entendimento expresso no já referido acórdão do TCA Sul, n.º 578/13.9BEALM, de 28-09-2017: *"IV - Porque 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 (cfr. artigo 2.º, n.º 3, alínea e), e 6, do CIRS), 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 de facto, a questão da “residência habitual” deverá ser tida em primordial conta. II. Isto porque, entendem os tribunais ser legítimo o pagamento de valores a título de ajudas de custo quando exista deslocação da residência habitual.”(sublinhado nosso).*

Veja-se ainda, entre outros, como concluiu o TCA Sul, no âmbito do processo n.º 2265/13.9BELRS, proferido em 14 de janeiro de 2021: *“O principal pressuposto para a atribuição de ajudas de custo aos trabalhadores por conta de outrem é a existência de deslocação do trabalhador em serviço para local diferente do seu domicílio necessário.”*

Convoca-se igualmente o Acórdão deste Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), de 13/02/2014, proferido no âmbito do processo n.º 00237/06.9BEBRG, cujo entendimento podemos aplicar, com as devidas adaptações ao caso concreto, e onde se pode ler *"Caberia, por isso, à administração tributária reunir outros indicadores que, por si só ou conjugadamente, suportassem a conclusão de que as quantias percebidas são consideradas remuneração de trabalho. Como decorre do artigo 74.º da Lei Geral Tributária.*

Simplesmente os serviços da inspeção tributária consideraram que tais importâncias não podem ser atribuídas a título de ajudas de custo, mas como rendimento de trabalho dependente (categoria A) apenas porque as deslocações não tiveram origem no domicílio profissional sem reunirem quaisquer outros indícios que suportassem essa conclusão.

"Em conclusão, aceite que estava, pela Administração Tributária, a efectividade da deslocação, a qual, segundo as regras da experiência comum, implica geralmente despesas, incumbia-lhe demonstrar (ainda que através de factos indiciantes) que esse abono era totalmente independente das deslocações e das inerentes e normais despesas, representando um ganho real para o trabalhador ou, pelo menos, que esse abono excedia as despesas normais das deslocações ao serviço da entidade patronal. O que não fez, já que não provou, a inexistência de despesas normais ou, sequer, que elas fossem largamente inferiores às importâncias pagas para as compensar".

Pelo que procede quanto às liquidações em análise a pretensão da Requerente,

b)2.Recordemos, finalmente:

g) Por último, relativamente aos funcionários F..., K..., L... e J..., foram verificadas nos mapas de quilómetros associados a estes, várias irregularidades, nomeadamente, o motivo da deslocação não está devidamente fundamentado e/ou omissão de origem ou destino".

Com as necessárias adaptações, voltamos ao acórdão do TCA Sul, n.º 578/13.9BEALM, de 28-09-2017: *"I - A fundamentação do acto tributário, como de qualquer acto administrativo, deve ser clara, congruente, suficiente e tem que ser expressa.(sublinhado nosso)(...) IV - Porque 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 (cfr. artigo 2.º, n.º 3, alínea e), e 6, do CIRS), 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)."

Caberia, em primeiro lugar à AT, de novo, reunir outros indicadores que, por si só ou conjugadamente, suportassem a conclusão de que as quantias percebidas são consideradas remuneração de trabalho, como decorre do artigo 74.º da Lei Geral Tributária, o que não sucedeu. Os SIT não reuniram nem tão pouco invocaram quaisquer outros indícios que suportassem essa conclusão.

Acresce que "(...) a fundamentação do acto tributário, como de qualquer acto administrativo, deve ser clara (as razões de facto e de direito não podem ser confusas ou ambíguas, sob pena de não se dar a conhecer o que determinou o agente a praticar o acto ou a escolher o seu conteúdo), congruente (o conteúdo do acto tem de ter uma relação lógica com os fundamentos invocados) suficiente (por forma a tornar claros os pressupostos tidos em conta pelo autor do acto) e tem que ser expressa (sob pena de pôr em causa a funcionalidade e objectivos do próprio instituto) - entre muitos outros, vejam-se os acórdãos de 12/03/13, processo n.º 01674/13, do STA e o acórdão do TCAS de 26/06/14, processo n.º 5778/12."

Ora, não perdendo de vista o enquadramento descrito, a pergunta que se impõe é: a AT permitiu a cada contribuinte deste “lote” (como foram tratados pela AT) de quatro colaboradores conhecer a motivação do ato em concreto, através de elementos especificamente respeitantes a cada um dos visados, não reconduzíveis a um universo mais vasto de trabalhadores? A resposta não pode deixar de ser negativa. A AT após fazer um enquadramento generalizado aplicável a um universo de quatro trabalhadores, em nenhum momento se esforçou por particularizar a situação do trabalhador a, b, c, ou d.

Resulta, pois, cristalino que as considerações genéricas formuladas pela AT relativamente aos quatro colaboradores acima identificados não permitiram, de todo, revelar as razões de facto e de direito que distinguem cada um face à globalidade identificada.

Pelo que também nesta parte procede a pretensão da Requerente.

Em conclusão: as liquidações correspondentes à totalidade dos contribuintes identificados na presente alínea b)1. e b)2. padecem, de facto, de vício de violação do ónus da prova, e bem assim, de vício na fundamentação legalmente exigida, violando o disposto no artigo 74.º da

LGT, e no n.º 3, do artigo 268.º da CRP e artigo 77.º da LGT, o que determina a anulação dos correspondentes atos de liquidação de retenções na fonte de IRS.

Há também que proceder à anulação da respetiva liquidação de juros compensatórios, já que não sendo o imposto devido, nesta parte, não se afigura legal a liquidação dos correspondentes juros que visam compensar o atraso da liquidação do imposto.

VI. PEDIDO DE REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente formula pedido de restituição das quantias relativas a retenções na fonte indevidas, incluindo o reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

Vejamos.

De acordo com o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.

“*Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

Repare-se que as liquidações de IRS/Retenção na fonte ora contestadas, têm origem em diversas correções, que dimanaram da ação de inspeção de que a Requerente foi alvo com base na Ordem de Serviço interna n.º OI2023... de âmbito parcial (IVA, IRC, IRS-RF) com referência ao ano de 2021, realizada pela DF de Leiria.

A este propósito, convoca-se de novo o já *supra* citado Ac. do S.T.A., de 07-12-2011, proferido no Processo n.º 0299/11, proclamando que: «*I - Nos casos em que a administração tributária já tomou posição sobre a autoliquidação do imposto — através de ato tributário de correção dos valores declarados pelo contribuinte — não se está perante situação que exija nova intervenção da administração tributária antes da colocação do problema ao tribunal, isto é, não se está perante situação que exija prévia reclamação nos termos do artigo 131.º do CPPT*», sendo que,

nestes casos, a reclamação graciosa acaba por constituir, como defendemos, uma formalidade inútil, tal como aconteceria na liquidação deste ato de retenção na fonte, em concreto.

Ora, o erro dos serviços resulta desta intervenção em sede inspetiva, desta tomada de posição expressiva por parte da AT, que de resto o STA considera decisiva, ao ponto de dispensar genericamente a apreciação prévia em sede administrativa para efeitos de impugnação do ato. É assim de concluir que são devidos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, relativamente às liquidações de retenção na fonte acima identificadas que enfermem de vício de violação de lei, justificando-se a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do CPA subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, todos aplicáveis ao processo arbitral *ex vi* artigo 29.º do RJAT, bem como a devolução do imposto retido indevidamente.

Os juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos, nos termos do artigo 61.º, n.º 5 do CPPT, e pagos nos termos do mesmo artigo, aplicável ao processo arbitral pela mesma via.

VII. DECISÃO

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral singular:

- a) Julgar improcedente o pedido arbitral formulado na parte referente aos contribuintes n.ºs ..., ..., e ..., absolvendo nesta parte a Requerida;
- b) Julgar procedente a restante parte do pedido arbitral, em consequência da ilegalidade dos atos de retenção impugnados ora declarada, acompanhada da sua anulação, bem como da anulação da liquidação dos correspondentes juros compensatórios;
- c) Condenar a AT a restituir ao Requerente o valor de imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do título VI desta decisão;
- d) Condenar em custas a Requerente e a Requerida na proporção do seu decaimento, conforme título IX desta decisão .

VIII. VALOR DO PROCESSO

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 € 31.313,43 (trinta e um mil, trezentos e treze euros e quarenta e três cêntimos), atendendo ao valor económico aferido pelo montante das liquidações de imposto impugnadas.

IX. CUSTAS

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 €1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, repartidos da seguinte forma: €991,44 a cargo da Requerente (54 %), e €844,56 a cargo da Requerida (46 %).

Notifique-se.

Lisboa, 6 de janeiro de 2025

A Árbitra

Alexandra Iglésias

Texto elaborado em computador.

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