

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 430/2025-T

Tema: IRS. Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal. Remunerações efectivas e retenção na fonte.

SUMÁRIO

I A existência de erros ou omissões que afectam a veracidade das deslocações em serviço que justificaram o pagamento de ajudas de custo, e as incongruências em boletins itinerários, não autorizam a conclusão de que os pagamentos efectuados, a esse título, correspondem a rendimentos de trabalho dependente – e, quando muito, apenas permitiriam excluir a dedução dos encargos para efeitos fiscais.

II A requalificação de verbas compensatórias em verbas remuneratórias não deve assentar em presunções ou juízos conclusivos, em especial quando isso contenda com a insindicabilidade do exercício da liberdade de gestão empresarial, ou quando desconsidere a presunção de veracidade das declarações do contribuinte.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A... S.A., também designada como A... , NIF ... (doravante “Requerente”), apresentou, no dia 29 de Abril de 2025, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da

Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

2. O Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade da liquidação adicional de IRS nº 2024..., a título de retenção na fonte e de juros compensatórios, por referência ao ano de 2020, no montante total de € 71.256,12, peticionando a restituição do imposto (e juros) indevidamente pago, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 14 de Julho de 2025.
7. Por Despacho de 14 de Julho de 2025, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.
8. A AT apresentou a sua Resposta em 20 de Outubro de 2025, juntamente com o processo administrativo.
9. No dia 13 de Janeiro de 2026, realizou-se a reunião prevista no art. 18º do RJAT, tendo sido obtido o depoimento da testemunha F... e convidadas as partes a apresentar alegações escritas.
10. Só a Requerente apresentou alegações, em 26 de Fevereiro de 2026.
11. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objecto do processo.
12. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.
13. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.
14. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
15. O processo não enferma de nulidades.

II – Matéria de Facto

II. A. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente, fundada em 1953, dedica-se à produção de adesivos / colas para aplicação industrial em diferentes subsectores, especificamente à fabricação de colas (CAE 20520), e ao comércio por grosso de produtos químicos (CAE 46750), desenvolvendo actividade económica a nível internacional.
2. A Requerente dispõe de duas unidades de produção em Portugal, e, por via da participação societária, dispõe de mais duas unidades de produção, na Polónia e nos EUA.
3. Por ordem de serviço OI2022..., de 6/3/2024, a Requerente foi objecto de procedimento inspectivo de natureza externa, de âmbito geral, por referência ao período de 2020.
4. Nesse ano, do Conselho de Administração da Requerente faziam parte B..., C..., D... e E...
.
5. No projecto de Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) constatou-se que a Requerente contabilizou nas contas “631400000 Remunerações órgãos sociais – Ajudas de custo” o montante de € 34.460,00, e na conta “632400000 Remunerações do pessoal - Ajudas de custo” o montante de € 109.594,97, num total de € 144.054,97, a título de ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes (como gasto que a entidade patronal suporta para ressarcir o trabalhador pela utilização da viatura pessoal ao serviço da empresa).

Tipo de Rendimentos		202001	202002	202003	202004	202005	202006	202007	202008	202009	202010	202011	202012
A	Rendimentos de trabalho dependente sujeitos (exceto os referidos com os códigos A2 a A5)	242.453,09	245.432,35	250.583,00	550.275,46	254.672,76	262.853,86	261.425,41	247.959,85	268.225,01	255.450,16	281.989,91	267.352,11
A22	Ajudas de custo e deslocações em viatura do próprio (parte não sujeita).	10.182,28	12.126,84	10.810,65	5,04	115,20	4.649,16	10.684,02	12.733,76	19.156,18	19.789,88	24.024,66	19.777,30

6. Nos mapas de deslocação, os Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”) procuraram comprovar se tinham sido respeitados os limites legais e observados os pressupostos, nos

termos do art. 2.º, 3, d) do CIRS e do Decreto Lei n.º 106/98, de 24 de Abril, tendo concluído que valores pagos pela empresa, no montante total de €144.054,97, não o foram a título de compensação por utilização de viatura própria e de ajudas de custo, mas a título de rendimento do trabalho, como remunerações efectivas nos termos do art. 2.º, 1 e 2 do CIRS, as quais deveriam ter sido alvo de retenção na fonte aquando do seu pagamento – tornando a Requerente responsável solidária pelo pagamento das verbas não retidas, nos termos dos arts. 98.º, 1, 99.º, 1 e 103.º, 4 do CIRS.

Nome	202001	202002	202003	202004	202005	202006	202007	202008	202009	202010	202011	202012	Total	Tipo
G...	849,60	856,80	844,56			508,32	897,84	1 136,16	954,00	1 140,48	1 562,40	999,72	9 749,88	Km
G...									450,00				450,00	Ajudas
H...	648,00	716,20	765,30			500,40	516,50	651,60	659,30	716,20	1 318,00	1 318,00	7 809,50	Km
I...	657,00	631,08	718,20			493,20	700,20	727,20	718,20	709,20	684,00	694,80	6 733,08	Km
J...	509,40	498,60	515,88			514,80	532,44	1 005,48	967,68	500,40	462,60	492,48	5 999,76	Km
F...						496,08	553,68	560,52	751,16	780,84	746,98	588,96	4 478,22	Km
F...	560,00	560,00	560,00										1 680,00	Ajudas
K...	315,36	318,96	311,04			318,96	326,16	407,52	500,40	392,40	574,56	314,64	3 780,00	Km
L...	328,00	338,00	308,00			352,00	362,00	345,00	352,00	451,00	399,00	503,00	3 738,00	Km
M...	250,56	252,00	259,20			252,00	253,44	403,92	331,92	406,80	349,92	240,48	3 000,24	Km
N...	397,80	397,80	397,80			205,20	205,20	205,20	205,20	205,20	205,20	205,20	2 629,80	Km
O...						200,00	204,00	307,00	310,00	311,00	308,00	309,00	1 949,00	Km
P...	170,00	184,00	175,10			170,00	170,00	166,68	151,92	170,00	170,00	151,92	1 679,62	Km
X...	100,00	100,00	120,00				182,16	163,44	152,84	124,56	126,00	131,40	1 200,20	Km
Q...	100,00	100,00	100,00			100,00	100,00	200,00	200,00	100,00	100,00	100,00	1 200,00	Km

Nome	202001	202002	202003	202004	202005	202006	202007	202008	202009	202010	202011	202012	Total	Tipo
Y...				5,04	5,04			102,24	881,48				793,80	Km
Z...		688,40											688,40	Km
AA..					110,16					73,44		159,12	342,72	Km
BB..	16,56		47,52								36,36		100,44	Km
CC..									93,60				93,60	Km
DD..								33,48				33,40	66,88	Km
EE..												64,80	64,80	Km
FF..							26,64	15,84	11,52			10,66	64,66	Km
GG ..						36,00							36,00	Km
HH ..			24,29										24,29	Km
II...			23,76										23,76	Km
JJ...							6,48	3,24	5,04			1,01	15,77	Km
KK ...							5,04		10,08				15,12	Km
LL. ...									11,52				11,52	Km

Nome	202001	202002	202003	202004	202005	202006	202007	202008	202009	202010	202011	202012	Total	Tipo
J...	240,00	440,00	160,00						4 800,00	3 000,00	3 000,00	3 000,00	14 640,00	Ajudas
S..	960,00	880,00	880,00				1 360,00	1 360,00	1 360,00	1 360,00	1 360,00	1 280,00	10 800,00	Ajudas
S..						502,20							502,20	Km
U...									1 600,00	3 000,00	3 000,00	3 000,00	10 600,00	Ajudas
B...	1 000,00	1 080,00	1 080,00				950,00	1 100,00	1 200,00	1 200,00	1 200,00	1 100,00	9 910,00	Ajudas
C...	1 000,00	1 080,00	1 080,00				950,00	1 100,00	1 200,00	1 200,00	1 200,00	1 100,00	9 910,00	Ajudas
V...	960,00	1 040,00	960,00				1 040,00	960,00	960,00	1 040,00	960,00	1 040,00	8 960,00	Ajudas
W...	800,00	1 200,00	1 200,00				800,00	800,00	800,00	1 200,00	720,00	800,00	8 320,00	Ajudas
MM		475,00								1 272,00	2 544,00	1 738,71	6 029,71	Ajudas
NN	320,00	280,00	280,00				440,00	400,00	400,00	400,00	360,00	400,00	3 280,00	Ajudas
OO..											2 674,00		2 674,00	Ajudas
													144 054,97	

7. De uma análise genérica dos mapas das deslocações apresentadas, os SIT verificaram que:

- O Presidente, B..., e a Vice-Presidente, C..., foram abonados em ajudas de custo de igual valor mensal;
- Em muitos dos boletins o montante total dos Kms declarados como percorridos não corresponde à soma das respectivas linhas,
- O montante abonado não corresponde à multiplicação dos Km indicados como percorridos e o respectivo abono por Km,
- Foram indicadas deslocações que correspondem a sábados, domingos ou feriados,
- Há discrepâncias e incoerências que resultam do cruzamento dos elementos solicitados ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I.P., à Direcção Regional de Mobilidade e Transportes do Norte – DRMTN, ao registo de inspecções técnicas efectuadas aos veículos com identificação dos quilómetros, e os Kms constantes dos mapas de deslocações apresentados.

8. Conclui o RIT que

“Dos factos anteriormente expostos resulta de forma inequívoca que as verbas pagas a título de “ajudas de custo e compensação por utilização de viatura própria”, consubstanciam remunerações efetivas, nos termos do n.º1 e n.º2 do artigo

2º do CIRS (...) deveriam ter sido alvo de retenção na fonte aquando do seu pagamento, pelo que, uma vez que a A..., não reteve as importâncias correspondentes à aplicação das taxas previstas nas respetivas tabelas, conforme prevê o n.º 1 do artigo 99º e n.º 1 do artigo 98º do Código do IRS, nos termos do n.º 4 do artigo 103º do Código do IRS, torna-se responsável solidária pelo pagamento das verbas não retidas.”

9. Assim, os SIT procederam à elaboração de um mapa com o apuramento das remunerações corrigidas, sujeitas a retenção de IRS, considerando as taxas em vigor em cada período e para cada trabalhador, apurando-se, por comparação com as retenções efectuadas, os valores de retenções não efectuadas, tendo-se apurado um valor total de € 61.001,00.
10. Notificada do projecto de relatório de inspecção, a Requerente exerceu o respectivo direito de audição prévia, a que se seguiu o RIT, no qual os SIT mantiveram inalteradas as correcções que haviam sido propostas, das quais decorreu a liquidação adicional de retenção na fonte de IRS ora impugnada, que pagou em 21 de Janeiro de 2025, dentro do prazo de pagamento voluntário.
11. Por entender que essas correcções e liquidações enfermam de erro nos respectivos pressupostos de facto, e resultam da inobservância de princípios fundamentais de tributação e de procedimento tributário, a 29 de Abril de 2025 a Requerente apresentou o pedido de pronúncia que deu origem ao presente processo.

II. B. Matéria não-provada

Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

II. C. Fundamentação da matéria de facto

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos e nos documentos juntos ao PPA e ao PA, e na prova testemunhal.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º,

7.

- 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
 4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, no exame das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
 5. Nos termos do art. 396º do Código Civil, a força probatória da prova testemunhal é livremente apreciada pelo tribunal.
 6. A testemunha F... revelou conhecimento aprofundado do funcionamento da Requerente e das implicações desse funcionamento para as questões aqui em litígio, tendo contribuído para a clarificação de alguns pontos relevantes.
 7. Cabendo aqui lembrar-se, todavia, que, nos termos do art. 393º do Código Civil, havendo documentos, a prova testemunhal se deve cingir à interpretação do contexto desses documentos, não podendo incidir nos factos que esses documentos provam, ou deveriam provar.
 8. Além do que precede, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

III. Sobre o Mérito da Causa

III. A. Posição da Requerente

1. A Requerente começa por assegurar que as quantias pagas pela Requerente aos seus quadros, a título de ajudas de custo e de compensação por kms de utilização de viatura própria, não possuem uma natureza remuneratória, e que portanto não se justificariam as retenções na fonte.
2. Lembrando que a dimensão da actividade desenvolvida pela Requerente na sua área de negócio, só por si, torna absolutamente impossível que essa mesma actividade seja desenvolvida sem a necessária deslocação de elementos dos seus quadros no exercício das respectivas funções, dentro e fora do país – o que tudo não apenas legitima, como implica necessariamente, a existência de ajudas de custo.
3. Aditando que a dimensão do seu quadro de pessoal permite compreender que não seria possível concretizar as referidas deslocações, necessárias ao desenvolvimento da sua actividade, por via da utilização exclusiva dos veículos da própria Requerente.
4. Isso deveria ter impedido a desconsideração dos valores pagos a título de ajudas de custo, ou compensação por Kms, por deslocações em viatura não disponibilizada pela Requerente – ao menos a desconsideração genérica, sem uma verificação prévia da efectiva necessidade e ocorrência das deslocações, e da fiabilidade da informação contida nos mapas.
5. A Requerente enfatiza que a sua própria dimensão, a escala da sua produção, a extensão geográfica dos seus contactos comerciais, com um pendor internacional manifesto, em termos de compras e exportações.
6. Por isso ela contesta o procedimento do RIT, que decompõe, por meses do ano de 2020, os gastos com veículos (ajudas de custo e deslocações em viatura própria) que foram considerados pela Requerente como gastos fiscalmente dedutíveis para efeitos de determinação do resultado tributável, para depois analisar cada caso separadamente, no intuito de verificar se os valores em questão foram efectivamente pagos a título de compensação pela deslocação em veículos próprios e de ajudas de custo, e não a título de rendimentos do trabalho.

7. A Requerente começa por contestar a conclusão do RIT de que, existindo veículos próprios da Requerente, não seria necessário recorrer-se a tão numerosa compensação por quilómetros percorridos, sugerindo que houve subutilização daqueles veículos próprios da empresa – quando essa afirmação assenta no facto de 15 veículos bastarem para os 13 funcionários que considera, enquanto parece ignorar que a empresa contava, à data, com 37 funcionários.
8. A Requerente sublinha que a decisão de gestão e utilização da sua frota automóvel é, enquanto tal, insindicável pela AT; pelo que o que a AT afirma quanto à suposta desnecessidade das deslocações mostra-se absolutamente afastado da realidade empresarial comum, e, concretamente, da realidade empresarial da Requerente. Pelo contrário, no entender da Requerente, as deslocações dos colaboradores em causa, que deram lugar ao pagamento de compensação por utilização de viatura providenciada pelos próprios colaboradores, ou ao pagamento de ajudas de custo, são mais do que razoáveis à luz da actividade concretamente desenvolvida pela Requerente, sendo manifestamente necessárias ao desempenho de funções daqueles trabalhadores.
9. Ao invés do que é sugerido pelos SIT no RIT, a Requerente sustenta ter um controlo muito estrito dos gastos com ajudas de custo e compensação por utilização de viaturas próprias dos seus colaboradores – não obstante o montante total envolvido não representar senão 2,7% do total dos custos com pessoal da Requerente.
10. E lembra também que o ano de referência foi o da pandemia, sem que esta tivesse interrompido a sua actividade, a nível nacional e internacional.
11. Quanto a diferenças detectadas pelos SIT, sustenta que correspondem a manifestos lapsos ou arredondamentos de quem preencheu os mapas em causa, dos quais frequentemente decorre que o colaborador tinha direito a uma compensação superior à que efectivamente lhe foi paga, ou até lapso que resulta do modo como aqueles mapas são elaborados (em ficheiros *word* pelos próprios colaboradores que realizam as deslocações, não imunes a lapsos de escrita, como o “copy/paste”), ou ainda a correcção, em mapa subsequente, de uma declaração anterior (aquilo que os SIT presumiram ser uma duplicação).
12. Além de que, num universo de mais de 200 mapas disponibilizados aos SIT por referência ao ano de 2020, a Requerente considera também natural que ocorra lapso na identificação

do dia concreto da deslocação, ou na identificação da matrícula da viatura utilizada (notando ainda que não há forma segura de confirmar se a matrícula indicada, de viatura que não pertence à Requerente, corresponde à matrícula da viatura concretamente usada pelo colaborador na concreta deslocação que fez).

13. Insistindo que os lapsos não desmentem a realização efectiva das deslocações, nem acarretam a desconsideração da totalidade dos mapas entregues.
14. Esclarecendo que a laboração da Requerente não se interrompe em Sábados, Domingos e Feriados, ao contrário daquilo que os SIT parece terem presumido – não apenas por imperativo da laboração industrial, mas também em resultado de contactos comerciais em cerca de 60 países.
15. E, portanto, conclui a Requerente que o que vem invocado pelos SIT não legitima a desconsideração da natureza compensatória dos valores pagos àquele título pela Requerente, muito menos na sua globalidade, exigindo-se, no mínimo, uma referência a concretos valores pagos, ou a concretas incongruências entre os mapas de ajudas de custo e os comprovativos de viagens, especificando os SIT quais as concretas deslocações que entendem que não teriam existido, e quais os factos concretos que teriam permitido chegar a uma tal conclusão.
16. Na ausência de tal especificação, sustenta a Requerente que os SIT se limitaram a formular juízos conclusivos quanto à existência de carácter remuneratório dos gastos em ajudas de custo e compensação por kms, como se se tratasse de aplicação de métodos indirectos de tributação (art. 83.º da LGT) e pudesse lançar mão de factos indiciantes e de presunções, muito para lá do que poderia configurar-se como simples correcções aritméticas – como, por exemplo, a presunção de que é remuneratório o pagamento mensal de quantias idênticas a título de ajudas de custo ou compensação, sem sequer se apurar se há, ou não, despesas rotineiras incorridas em deslocações ao serviço da Requerente.
17. Além do mais, sustenta a Requerente que isso viola a distribuição do ónus da prova, não podendo a AT, nesta matéria, partir de alegados factos que entenda qualificar como “indícios”, para daí concluir, generalizando, ou por amostragem, pela desconsideração integral do valor de ajudas de custo e compensação por kms – cabendo à AT demonstrar o

- que alega, que se trata, com o valor concretamente abonado pela Requerente aos seus colaboradores, de remuneração, e em que concreta medida.
18. Assinalando ainda a Requerente que os SIT não apontam qualquer falha no cumprimento das regras legalmente estabelecidas quanto aos valores pagos a título de ajudas de custo ou a título de compensação por kms, nomeadamente no que respeita aos respectivos limites, antes enveredando pela inferência generalizadora de que não teria havido qualquer deslocação a compensar – o que a Requerente considera descabido.
 19. Assim, a Requerida teria incorrido em erro nos pressupostos de facto e de direito, e vício de fundamentação legalmente exigida, nos termos do art. 77.º da LGT e do art. 268.º, 3 da CRP, o que acarreta a anulação da correcção e liquidação em causa.
 20. Lembra ainda a Requerente que, nos termos do art. 75.º da LGT, a escrita do contribuinte beneficia de uma presunção legal de veracidade e de boa-fé, a qual apenas soçobra, nos termos do n.º 2, a) do mesmo preceito, quando as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo – sendo que, mesmo em tal caso, as correcções deverão limitar-se à medida da diferença entre o que resulta da escrita e a realidade comprovadamente apurada pelos SIT.
 21. Até quanto aos dois únicos casos de valores regularmente abonados, a Requerente invoca a posição assumida num acórdão do TCAN (30 de Novembro de 2022, Proc. n.º 651/07.2BEBRG: *“A Administração Tributária tem o ónus de demonstrar que um pagamento mensal fixo, caracterizado pelas partes como ajudas de custo, não reveste essa natureza”*).
 22. Lembrando a orientação jurisprudencial do TCAS em acórdão de 14 de Janeiro de 2021, Proc. n.º 179/06:

“Se a AT, com vista a afastar tal presunção de veracidade, funda a sua posição em circunstâncias descritas de forma genérica e por amostragem, não discriminando concretamente as situações subjacentes a essa mesma posição, não é exigível ao contribuinte uma prova que não se quede, igualmente, por aspetos genéricos e globais, porque a própria fundamentação do ato não permite qualquer nível de detalhe adicional.”
 23. E a do TCAN, em acórdão de 27 de Maio de 2010, Proc. n.º 0097/03:

“Neste particular, sempre importa relevar que no limite sempre o Tribunal teria de fazer valer-se da fundada dúvida contemplada no artigo 100.º do CPPT (anterior 121.º do CPT), e isto porque a incerteza sobre a realidade dos factos tributários reverte, em regra, contra a Administração Tributária, não devendo ela efetuar a liquidação se não existirem indícios suficientes daqueles. O aludido normativo constitui uma afloração do princípio “in dubio contra fiscum”, vigente no momento da decisão sobre facto incerto na aplicação da lei e com alcance análogo ao do princípio “in dubio pro reo” no que respeita à apreciação da prova em processo penal, determinando que o interesse substancial da justiça domine o atual processo tributário em detrimento do mero interesse formal ou financeiro do Estado.”

24. Ainda a do TCAN, em acórdão de 30 de Novembro de 2012, Proc. n.º 00554/05.5BEBRG:

“Permanecendo a dúvida sobre a existência do facto tributário a Administração deverá abster-se de praticar o acto. Por outro lado, é hoje inquestionável que é sobre a Administração que recai o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais da sua actuação enquanto ao administrado cumpre apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados esses pressupostos. Por outras palavras, deve ser a Administração a suportar a desvantagem de não ter sido feita a prova (de o juiz não se ter convencido) da verificação dos pressupostos legais que permitem à Administração agir com autoridade (pelo menos, quando produza efeitos desfavoráveis para os particulares)”.

25. A Requerente invoca ainda o acórdão de 3 de Maio de 2012 do TCAN, proc. n.º 00209/08.9BEMDL:

“De acordo com o entendimento atual do princípio da legalidade administrativa, incumbe à AT o ónus de prova da verificação dos requisitos legais das decisões positivas e desfavoráveis ao destinatário, como sejam a existência dos factos tributários e a respetiva quantificação, isto quando o ato por ela praticado tem por fundamento a existência do facto tributário e a sua quantificação.

III - Assim, incumbe à AT, em sede do procedimento administrativo-tributário de liquidação, indagar sobre a verificação do facto tributável e demais elementos pertinentes à liquidação do imposto, fazendo todas as diligências pertinentes para o efeito, e tal procedimento só pode culminar com a liquidação em sentido estrito quando, face aos elementos constantes do processo administrativo, estiver adquirida a convicção da existência e conteúdo do facto tributário (princípio da verdade material).”

26. Lembrando que não há presunção absoluta de legalidade do acto administrativo susceptível de dispensar o dever de fundamentação, a Requerente cita um acórdão do STA de 22 de Maio de 2013 (Proc. n.º 0146/13):

“I- As ajudas de custo, atribuídas ao trabalhador, têm natureza remuneratória somente na parte que excede o limite legal fixado anualmente para os servidores do Estado, face ao disposto no art.º 2.º, n.º 3, al. d) do CIRS.

II - O ónus de prova de tal excesso, como da verificação da falta dos pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, recai sobre a Administração Tributária.”

27. Ora, sublinha a Requerente, os SIT sustentaram que as quantias pagas não teriam carácter compensatório, antes remuneratório, sem terem invocado que fosse excedido o limite legalmente estabelecido para as ajudas de custo.

28. E remete para uma inferência já consagrada jurisprudencialmente, por exemplo nos acórdãos do TCAN de 10 de Novembro de 2016 (Proc. n.º 00764/13.1BEPNF) e de 10 de Novembro de 2017 (Proc. n.º 00077/09.3BEPRT):

“II – É, portanto, sobre a Administração Tributária que recai o ónus de demonstrar que as quantias devidamente declaradas como ajudas de custo constituem retribuição.

III - O abono de quantias mensais fixas a título de ajudas de custo de trabalhador deslocado no estrangeiro não constitui, em si mesmo, indicador de que essas quantias não constituem ajudas de custo.

IV - Pelo que a Administração Tributária tem que demonstrar que essas quantias não constituem ajudas de custo na informação que suporta as correções respetivas, através de quaisquer meios probatórios que atestem as afirmações que também aí fazem, de que inexistiram deslocações, se o sujeito passivo contesta tal facto”

29. Insiste a Requerente que foi incumprido, pela Requerida, o ónus da prova que sobre ela impendia, nos termos do art. 74.º da LGT; além de não ter havido adequada observância do princípio do inquisitório, e ter ocorrido erro sobre os pressupostos de facto e de Direito, na medida em que a Requerente teria feito prova da inexistência de natureza remuneratória através da junção de comprovativos de viagens.

30. Por outro lado, a Requerente rejeita a noção de que seja exclusiva responsável pela totalidade do imposto resultante da desconsideração da natureza compensatória dos valores de ajudas de custo e compensação por kms por ela pagos. E isto porque as regras de solidariedade que decorrem do art. 103.º do CIRS e do art. 28.º da LGT pressupõem a prévia definição do montante do imposto devido pelo trabalhador, e a determinação de que o trabalhador faltou ao pagamento desse imposto: isto porque, se o imposto foi efectivamente retido, a responsabilidade pela sua entrega compete somente ao substituto; mas se o imposto não foi retido, total ou parcialmente, compete então ao substituído a responsabilidade, a

título principal, do seu pagamento, como devedor originário, passando o substituto a ter simples responsabilidade subsidiária.

31. Por isso, entende a Requerente que a AT deveria ter comparado o valor dos montantes cuja retenção ela julgou ter sido ilegalmente omitida, com o valor do imposto efectivamente devido a final pelos colaboradores da Requerente, para apurar qual a eventual responsabilidade da Requerente como substituto (sempre o menor dos dois valores), a qual só poderia ser accionada no caso de o trabalhador não ter cumprido a obrigação principal de pagamento voluntário do imposto devido a final.
32. A violação flagrante do disposto no art. 103.º, 4 do CIRS constitui, para a Requerente, violação de lei, a acarretar a anulabilidade das liquidações impugnadas.
33. Não sendo devido o imposto adicionalmente liquidado, não poderiam também ser exigíveis à Requerente os juros compensatórios, até por não poder estabelecer-se um nexo de causalidade adequada entre o comportamento do sujeito passivo e o retardamento da liquidação do imposto, ou poder provar-se dolo ou negligência da Requerente.
34. Pelo contrário, sustenta a Requerente que lhe são devidos juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º da LGT.
35. Em alegações, a Requerente retoma o essencial dos seus argumentos, reforçando aspectos factuais que considera reforçados pela prova testemunhal, e reiterando o essencial da fundamentação jurídica.

III. B. Posição da Requerida

36. A Requerida começa por reiterar as conclusões do RIT, destacando algumas (o Presidente e a Vice-Presidente da Requerente foram abonados em ajudas de custo de igual valor mensal; o montante abonado não corresponde à multiplicação dos Km indicados como percorridos e o respectivo abono por Km; há deslocações em sábados, domingos e feriados; há incompatibilidades, incoerências e discrepâncias com outras informações oficiais), e invoca o art. 574.º, 4 do CPC para dar por impugnado genericamente tudo o que sustenta a Requerente e se oponha à posição da Requerida.

37. Depois, especifica exemplos individuais nos mapas de deslocação, para ilustrar que eles são pouco específicos, além de evidenciarem incoerências e anomalias que permitem colocar em dúvida a factualidade a que pretendem reportar-se (casos de G... e a viatura matrícula..., H... e a viatura matrícula ..., I... e a viatura matrícula ..., J... e a viatura matrícula ..., K... e a viatura matrícula ..., L... e a viatura matrícula ..., M... e a viatura matrícula ..., N... e a viatura matrícula ..., O..., P..., Q..., R..., S..., T..., U..., B..., C..., V..., e W...).
38. A Requerida entende que os valores pagos pela empresa, no montante total de € 144.054,97, não foram a título de compensação por utilização de viatura própria e de ajudas de custo, mas a título de rendimento do trabalho, e isto porque, no seu entender: a) A sociedade dispõe de viaturas suficientes para suprir as necessidades de deslocações dos seus colaboradores; b) As informações vertidas nos mapas de deslocações têm falta de rigor e imprecisões, verificando-se a deturpação material daqueles mapas, por haver sido quebrada a normal coincidência entre a “verdade” real e a “verdade” aparente; c) A Requerente não efectuou comprovação da efectividade de tais deslocações, juntando comprovativos, nomeadamente facturas de portagens, bilhetes de avião, comboio ou outros – apesar de isso lhe ter sido solicitado; d) A Requerente não corrigiu quaisquer lapsos que ela própria admitiu existirem nos mapas de deslocações, o que releva para o art. 23.º-A, 1, h) do CIRC.
39. Por outro lado, a Requerida lembra que foi analisada a situação de 19 colaboradores que representam 89,22% do total de abonos pagos. E que o seu ponto de discórdia é o das incorrecções nos mapas, não a dúvida sobre as deslocações – tanto assim que detectou deslocações que, tendo sido feitas, nem sequer foram abonadas. Com as referidas incorrecções, perde-se a segurança no estabelecimento de uma correspondência entre a “verdade real” e a “verdade aparente”.
40. Assim, entende a Requerida ter feito a prova com que estava onerada, nos termos do art. 74.º da LGT.
41. E dessa circunstância retira que a Requerente, como entidade devedora dos rendimentos da categoria A, estava obrigada, nos termos do art. 99.º, 1, a) do CIRS, a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares, obrigação a que não deu cumprimento na parte que designou por ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, alguns custos

não facturados a clientes. Pelo que, na sua qualidade de substituto, recai sobre a Requerente a responsabilidade solidária pelo pagamento desse tributo, nos termos do art. 28.º da LGT e do art. 103.º, 4 do CIRS – uma solução instituída pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro (OE 2007).

IV. Fundamentação da decisão

IV. 1. Objecto

1. A questão a decidir no presente processo cinge-se ao seguinte: da prova produzida resulta, ou não, que os valores pagos pela Requerente, no montante total de € 144.054,97, não o foram a título de compensação por utilização de viatura própria, e de ajudas de custo, mas, antes, a título de rendimento do trabalho?
2. Por outras palavras, os rendimentos em causa tinham carácter compensatório, como pretende a Requerente, ou carácter remuneratório, como pretende a Requerida? Terão puras remunerações, como afirma a Requerida, sido erradamente contabilizadas como compensações? Justificar-se-ia a sua não-tributação, como compensações, ou a sua tributação, como remunerações?
3. Adiantemos, desde já, que entendemos que não fica provada essa errada contabilização de gastos, da qual resultaria a alegada falta de retenção na fonte desses rendimentos por parte da Requerente.
4. Desde logo porque, dos pontos elencados genericamente pelos próprios SIT:
 - é descabida a desconsideração das deslocações a sábados, domingos e feriados, dada a actividade da Requerente;
 - a contabilização em excesso de Kms percorridos é residual e justificável por uma multiplicidade de factores, muitos dos quais não são pura e simplesmente sindicáveis – o que afasta a conclusão quanto ao que constitua um valor “*manifestamente anómalo*”;
 - o mesmo se constata relativamente a quase todas as discrepâncias e incoerências detectadas, muitas delas ínfimas, da ordem de poucos cêntimos;

- a própria Requerida admite que houve até deslocações não-contabilizadas, o que afasta a imputação genérica de excesso deliberado;
 - o abono de ajudas de custo com um valor uniforme nada prova quanto à inexistência de deslocações a que aquele valor corresponda, nem pode fazer presumir que se trata de uma forma velada de remuneração.
5. Ao não procederem a uma distinção entre despesas deficientemente contabilizadas, por um lado, e despesas não-documentadas, por outro, os SIT desautorizam a conclusão genérica de que todo o montante de € 144.054,97 corresponde a rendimentos do trabalho disfarçados de compensações por utilização de viatura própria, e de ajudas de custo.
 6. Ou seja, a circunstância de os serviços inspectivos terem detectado, nos elementos instrutórios, a existência de erros ou omissões que poderão pôr em causa a própria veracidade das deslocações em serviço que justificaram o pagamento de ajudas de custo, e, bem assim, diversas incongruências nos boletins itinerários, não permite conduzir à conclusão de que os pagamentos efectuados, a esse título, correspondem a rendimentos de trabalho dependente – e, quando muito, apenas permitiriam excluir a dedução dos encargos para efeitos fiscais, em atenção ao disposto no artigo 23.º-A, 1, h), do CIRC, por incumprimento dos requisitos de ordem contabilística de que a lei faz depender a dedutibilidade.
 7. Fundamentando: dispõe o art. 2.º, 3, d) do CIRS que se consideram como rendimentos do trabalho dependente *“as ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado e as verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício”*.
 8. Assim é porque estas atribuições patrimoniais são, pela sua própria natureza e em princípio, valores com um carácter compensatório das despesas incorridas pelo trabalhador ao serviço da entidade patronal, apenas integrando a norma de incidência tributária quando extravasem tal função, passando a constituir uma verdadeira “vantagem económica”.
 9. Precisamente neste sentido se pronunciou o TCAS em acórdão de 8 de Maio de 2019 (Proc. n.º 581/13.9BEALM):

“Constituem ajudas de custo os abonos auferidos pelos trabalhadores, referentes a deslocações (alimentação e alojamento) por si efectuadas em benefício da entidade patronal, desde que se destinem a compensar o trabalhador pelas despesas por si suportadas e relativas a essas mesmas deslocações (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 23/3/2010, proc.3616/09; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 29/5/2014, proc.7524/14; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 30/11/2017, proc.712/13.9BEALM; José Guilherme Xavier Basto, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág.129 e seg.). (...) E recorde-se que as ajudas de custo são, pela sua própria natureza e em princípio, compensações por despesas incorridas pelo trabalhador mas a favor da entidade patronal, pelo que só tem sentido tributá-las quando extravasarem essa função e passarem a constituir verdadeira "vantagem económica". Enquanto se limitarem a compensar o trabalhador por despesas efectivamente incorridas a favor da entidade patronal, as somas recebidas não são sequer rendimento líquido daquele. A lei presume que isso acontece quando as ajudas de custo e as importâncias recebidas pela utilização de viatura própria se mantêm dentro dos limites legais previstos para os servidores do Estado, tal como quando sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado (cfr.dec.lei 106/98, de 24/4 - regime jurídico do abono de ajudas de custo e transporte ao pessoal da administração pública). Quando extravasarem aqueles limites, tornam-se tributáveis em I.R.S., a cargo dos trabalhadores (o que implica, obviamente, também obrigações de retenção na fonte para o empregador). Trata-se de um expediente prático e simples de distinguir as duas situações (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 30/11/2017, proc.712/13.9BEALM; José Guilherme Xavier Basto, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág.129). (...)

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

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

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

10. No caso *sub judice*, não foi suscitado um eventual excesso dos limites legais dos valores atribuídos pela deslocação em viatura própria dos trabalhadores, ou dos valores atribuídos a título de ajudas de custo, centrando-se a divergência das partes apenas nos pressupostos da respectiva atribuição, ou seja, na questão de se saber se os valores atribuídos aos colaboradores da Requerente tiveram por finalidade, ou não, a compensação de despesas realizadas com a sua efectiva deslocação ao serviço e no interesse da sua entidade patronal.

11. Ora, como decidiu já o STA em acórdão de 22 de Maio de 2013 (Proc. n.º 0146/13), o ónus da prova do excesso do limite legal de ajudas de custo atribuídas ao trabalhador, bem *“como da verificação da falta dos pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, recai sobre a Administração Tributária”*¹.
12. Uma larga parte dos argumentos da Requerida que alicerçaram as suas conclusões quanto aos pressupostos (ou ausência deles) de atribuição de compensações assentaram em incongruências e inconsistências na medição e contabilização das deslocações – até por confronto com registos oficiais.
13. Mas o TCAS decidiu já, em acórdão proferido a 5 de Novembro de 2020 (Proc. n.º 2693/10.1BELRS), que a existência de divergências quilométricas entre diferentes colaboradores na visita a um mesmo cliente é um argumento que não impressiona, e isto *“por ser facilmente rebatido atendendo às diferenças de percursos ou desvios que, naturalmente, se possam fazer nas deslocações efectuadas”*, não impressionando também o argumento de que possam ter existido desvios ou visitas *“a entidades não clientes ou a locais onde a sociedade não dispunha de instalações”*, sendo que *“tais alegações em nada permitem requalificar as verbas compensatórias em verbas remuneratórias, imperaria que a Administração Tributária tivesse reunido um conjunto adicional de realidades fáticas que permitisse atestar que os montantes atribuídos aos funcionários mais não representavam que uma remuneração acessória subsumível na Categoria A”*.
14. Por seu lado, decidiu já o TCAN, em acórdão de 19 de Novembro de 2020 (Proc. n.º 00643/06.7BEPRT), que *“o abono de quantias mensais fixas a título de ajudas de custo não constitui, em si mesmo, indicador de que essas quantias não constituem ajudas de custo”*², não podendo excluir-se, até, que a regularidade, ou similitude de valores, seja mero reflexo de gastos rotineiros.

¹ No mesmo sentido, Acórdãos do TCA Sul proferidos a 11 de Novembro de 2021 no âmbito do Processo n.º 14.14.3BEALM, a 30 de Setembro de 2020 no âmbito do Processo n.º 766/13.8BEALM e a 8 de Maio de 2019 no âmbito do Processo n.º 581/13.9BEALM, o Acórdão do TCA Norte proferido a 19 de Novembro de 2020 no âmbito do Processo n.º 00643/06.7BEPRT, bem como as decisões arbitrais proferidas a 30 de Setembro de 2022 no âmbito do Processo n.º 170/2022-T e a 22 de Fevereiro de 2023 no âmbito do Processo n.º 372/2022-T

² No mesmo sentido, o Acórdão proferido pelo TCA Sul a 30 de Setembro de 2020 no âmbito do Processo n.º 766/13.8BEALM.

15. Em sentido próximo, vejam-se as seguintes conclusões do TCAN, no acórdão de 7 de Junho de 2018 (Proc. n.º 01070/08.9BEBRG):

“(…) do facto de a quantia paga ao trabalhador a esse título ser fixa e regular não decorre em si mesmo que seja retribuição. Circunstâncias relacionadas com a dificuldade de estimar a natureza e os montantes das despesas adicionais a que se sujeita quem está deslocado no estrangeiro, com a inexistência de estruturas administrativas para as processar ou outras vicissitudes, estão entre muitas possíveis razões para que entre a entidade patronal e os trabalhadores seja fixado um valor constante, correspondente aos custos que presumivelmente irão suportar. As ajudas de custo visam compensar o trabalhador por despesas efectuadas ao serviço e em favor da entidade patronal e que, por razões de conveniência, foram suportadas pelo próprio trabalhador, não constituindo uma contraprestação do trabalho realizado. E estando os montantes pagos registados na contabilidade da Recorrida como ajudas de custo, face ao princípio da veracidade das declarações dos contribuintes e da contabilidade ou escrita, quando organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal - artigo 75.º da LGT - incumbe à Administração Tributária provar que tais quantitativos não se destinaram a cobrir as despesas suportadas pelo trabalhador em virtude de estar deslocado do seu posto de trabalho.

Caberia, por isso, à Administração Tributária reunir outros indicadores que, por si sós 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.”

16. Cabe também lembrar o que estabelece o art. 260.º, 1 do Código do Trabalho:

“Não se consideram retribuição:

a) As importâncias recebidas a título de ajudas de custo, abonos de viagem, despesas de transporte, abonos de instalação e outras equivalentes, devidas ao trabalhador por deslocações, novas instalações ou despesas feitas em serviço do empregador, salvo quando, sendo tais deslocações ou despesas frequentes, essas importâncias, na parte que exceda os respectivos montantes normais, tenham sido previstas no contrato ou se devam considerar pelos usos como elemento integrante da retribuição do trabalhador”

17. Tais “usos” são práticas socialmente generalizadas, que o art. 3.º, 1, do Código Civil considera atendíveis quando a lei o determine, se não forem contrários aos princípios da boa fé – e completam o estipulado contratualmente; o que, no caso da Requerente, não pode ter deixado de considerar o impacto, na sua própria actividade, da dispersão geográfica e da resultante necessidade de deslocações regulares. Afigura-se assim perfeitamente normal, expectável, que o elemento compensatório tenha revestido a forma de ajudas de custo de montante estável, reportado a gastos médios de uma actividade rotineira.

18. Insistamos que a circunstância de os SIT terem detectado a existência de erros ou omissões que poderão pôr em causa a própria veracidade das deslocações em serviço que justificaram o pagamento de ajudas de custo, e, bem assim, diversas incongruências nos boletins itinerários, não permite conduzir à conclusão de que os pagamentos efectuados, a esse título, correspondem a rendimentos de trabalho dependente – e, quando muito, apenas permitiriam excluir a dedução dos encargos para efeitos fiscais, em atenção ao disposto no artigo 23.º-A, 1, h), do CIRC, por incumprimento dos requisitos de ordem contabilística de que a lei faz depender a dedutibilidade.
19. Já agora, lembremos que não é por acaso que, nos termos do art. 88.º, 9, do CIRC, são tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, escriturados a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação, em sede de IRS, na esfera do respectivo beneficiário. É que, como tem sido frequentemente assinalado, a introdução do mecanismo de tributação autónoma, que começou por se reportar a despesas confidenciais e não documentadas e se estendeu progressivamente a diversos outros tipos de despesas, como os encargos com ajudas de custo ou despesas de deslocação, é justificada por se reportar a despesas cujo regime fiscal é difícil de discernir por se encontrarem numa zona de intersecção da esfera privada e da esfera empresarial, e tem em vista prevenir e evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição oculta de lucros, ou atribuam rendimentos que poderão não ser tributados na esfera dos respectivos beneficiários, tendo também o objectivo de combater a fraude e a evasão fiscais.
20. Para além disso, a tributação autónoma, embora regulada normativamente em sede de imposto sobre o rendimento, é materialmente distinta da tributação em IRC, na medida em que incide, não directamente sobre o lucro tributável da empresa, mas sobre certos gastos que constituem, em si, um novo facto tributário (que se refere não à percepção de um rendimento, mas à realização de despesas). E, desse modo, a tributação autónoma tem ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afectar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de menor transparência fiscal, e é explicada

por uma intenção legislativa de estimular as empresas a reduzirem, tanto quanto possível, as despesas que afectem negativamente a receita fiscal.

21. No caso das ajudas de custo, como pagamentos compensatórios, esses encargos não são dedutíveis como custo fiscal, nos termos da referida disposição do artigo 23.º-A, 1, h), quando a entidade empregadora não tenha cumprido a formalidade do registo das ajudas de custo, por forma a permitir o controlo das deslocações. Mas, sejam ou não deduzidos, estão sujeitos a tributação autónoma, como forma de dissuadir os comportamentos concretos que possam traduzir-se em vantagens indirectas para os beneficiários (art. 88.º, 9 do CIRC).
22. Razão adicional para serem desnecessárias presunções, ou juízos conclusivos, que procurassem esbater a fronteira entre as componentes remuneratórias, e as componentes puramente compensatórias, que integram os pagamentos feitos pelas entidades patronais aos trabalhadores. E razão, também, para se considerar incompreensível que os serviços inspetivos concluam que erros e omissões constantes dos registos contabilísticos, e incongruências dos boletins itinerários, referentes à escrituração de ajudas de custo e compensações por deslocações, constituem indícios de que esses encargos correspondem a rendimentos de trabalho dependente – quando, obviamente, essas incorreções ou irregularidades apenas poderiam relevar para a não-dedutibilidade desses encargos para efeitos fiscais.
23. No mesmo sentido, a existência de eventuais irregularidades no preenchimento dos mapas de Kms à luz do disposto no art. 23.º-A, 1, do CIRC não acarreta, como efeito automático, a exigência da respectiva tributação em sede de IRS. E isto porque a exigência de cumprimento estrito dos requisitos formais previstos no art. 23.º-A, 1, do CIRC não é expressamente referida no art. 2.º, 3, d) do CIRS, sendo esta uma norma de incidência sujeita ao princípio da legalidade – razão pela qual os pressupostos tributários substantivos do pagamento de ajudas de custo, e da sua não-tributação, não podem ser senão os seguintes:
 - a) a realização de uma efectiva deslocação por parte de trabalhador ao serviço da sua entidade patronal;
 - b) o pagamento de quantitativo diário que não exceda os limites anualmente fixados para os servidores do Estado.
24. Neste mesmo sentido, o acórdão arbitral de 22 de Fevereiro de 2022 (Proc. n.º 373/2022-T), ao estabelecer que “*relativamente às irregularidades verificadas no boletim de*

itinerário que a AT pretende valorar, a lei não exige a elaboração de boletins de itinerário semelhantes ao previstos para os funcionários do Estado para que as prestações efetuadas a trabalhadores por conta de outrem assumam a natureza de ajudas de custo ou, sequer, para que seja feita a prova da natureza dessas prestações”.

25. Quanto àquilo que não é pura e simplesmente sindicável, não podem também ser admitidos, como indícios suficientes, considerações a respeito de aspectos que se encontrem intimamente relacionados com a liberdade de gestão empresarial da entidade pagadora das compensações, nomeadamente aqueles que se encontrem relacionados com a gestão da entidade, no seio de uma natural liberdade de aferição, que cabe às empresas, da melhor forma de prestação do seu serviço, designadamente relacionados com a necessidade de realização dos trabalhos presencialmente (e não à distância, sobretudo em período pré-pandemia) e com a natural liberdade de fixação das empresas em território nacional, sendo também de considerar as naturais vicissitudes inerentes à gestão de qualquer entidade, incluindo os típicos custos de angariação e de oportunidade e a necessidade de realização de serviços eficientes e competitivos (que por sua vez originam a realização de deslocações em “dias de descanso”).
26. Isso reforça a convicção de que a eventual insuficiência de mapas de suporte não pode constituir motivo, por si só, para se afastar a qualificação das verbas pagas como ajudas de custo e compensações; até porque os montantes pagos a título de ajudas de custos, ao terem sido inscritos e reconhecidos na contabilidade da Requerente, gozam da presunção de veracidade e boa-fé consagrada no artigo 75.º da LGT.
27. Julgamos pertinente, em apoio do entendimento que perfilhamos, transcrever as considerações genéricas que se contêm no acórdão de 13 de Fevereiro de 2014 do TCAN (Proc. n.º 00237/06.9BEBRG):

“A expressão «ajudas de custo», devidamente enquadrada no contexto laboral, significa que estamos perante montantes colocados à disposição do trabalhador para compensar os custos que este suportou ao serviço da entidade patronal. Estas importâncias não devem ser consideradas rendimento para efeitos tributários (e muito menos remuneração) porque não representam nenhum acréscimo patrimonial, destinando-se apenas a compensar gastos que afectam negativamente a esfera patrimonial do trabalhador e que devam ser imputados à sua actividade laboral e no interesse da sua entidade empregadora.

Na prática, porém, as coisas não se apresentam com tal linearidade. A dificuldade na determinação concreta dos custos elegíveis ou da sua comprovação conduz a que, muitas vezes, se convencionem atribuições patrimoniais fixas ou variáveis para compensar custos mais ou menos presumidos. E por vezes, o trabalhador faz a sua própria gestão de custos, poupando nas despesas e obtendo assim um rédito suplementar. Ora estas quantias, embora sejam justificadas com a ocorrência de custos ao serviço da entidade patrimonial, podem gerar verdadeiros acréscimos patrimoniais, na parte em que excedam os custos efectivamente suportados. E, assim sendo, as «ajudas de custo» podem conter verdadeiros rendimentos. Que, por apresentarem alguma conexão com a prestação do trabalho, cabem no conceito de remuneração acessória a que aludem a parte final do n.º 2 e a alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Todavia, a tributação da totalidade das «ajudas de custo» nas situações descritas também coloca problemas delicados. Problemas, desde logo, relacionados com a desigualdade de tratamento dos trabalhadores que, pela natureza do seu trabalho ou das circunstâncias em que fosse prestado, não pudessem determinar em cada momento a componente do custo e a componente do ganho das ajudas. Problemas relacionados com objectivos sociais e económicos que, muitas vezes, se associam à atribuição destas quantias, que extravasam a relação laboral e que se entende dever estimular e proteger. Problemas relacionados com a capacidade de fiscalização concreta destas situações, o custo que lhes está associado e a sua proporção com o valor das receitas potenciais.

Razões de sobra para que o legislador abdicasse da tributação das eventuais vantagens económicas que trabalhador obtivesse em consequência do recebimento de tais quantias, desde que contidas num determinado limite quantitativo – artigo 2.º, n.º 3, alínea d), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Assim, na parte em que não excedam determinados limites, as «ajudas de custo» não são tributáveis, mesmo que delas derivem vantagens económicas para o trabalhador, porque a lei exclui essas quantias da incidência do imposto. Na parte em que esses limites são excedidos, porém, o legislador presume que o seu recebimento gerou um excedente patrimonial para o trabalhador (e que, por conseguinte, o custo efectivo não atingiu aquele montante), constituindo um rendimento suplementar enquadrável no conceito de remuneração acessória.

A que acresce um limite qualitativo: as «ajudas de custo» são tributáveis quando (ou na parte em que) não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado.

Tudo isto, naturalmente, no pressuposto de que essas quantias sejam percebidas a título de «ajudas de custo». Nada impede, na verdade, a que sobre essa designação seja acordado entre trabalhador e empregador o pagamento de quantias que não se destinem verdadeiramente a compensar custos, mas a remunerar trabalho. Sendo que, em tal caso, não se pode sequer falar em ajudas nem em custos.

Em alguns casos, o legislador presume que as importâncias despendidas não têm conexão com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da entidade patronal. São aqueles em que seja apurado que as importâncias atribuídas dizem

respeito a despesas de deslocação, de viagens e de representação e não tenham sido prestadas contas até ao fim do exercício. Trata-se, porém – se bem vemos – de situações em que aquelas importâncias são provisionadas pela entidade patronal mas em que o trabalhador só tem direito ao valor dos custos efectivamente suportados com esse fim.”.

28. Complementemos tais considerações com uma observação adicional relativa à distribuição do ónus da prova (art. 74.º da LGT e art. 100.º do CPPT), com a lembrança de que cabe à AT demonstrar a falta de verificação dos pressupostos para a atribuição de verbas a título de ajudas de custo, e com a recordação, também, do princípio da tributação segundo o método declarativo. Como se estabeleceu em acórdão do TCAS de 3 de Abril de 2004 (Proc. nº 69/03):

“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.”

29. Concluindo, nos termos do disposto no art. 74.º, 1, da LGT, caberia à AT o ónus da prova dos factos constitutivos do direito que se arrogou. E, conseqüentemente, estando em causa uma liquidação adicional em IRC, por efeito da qualificação, como rendimentos de trabalho dependente, dos encargos efectuados pelo sujeito passivo com ajudas de custo e compensação por deslocações do trabalhador, nos termos do artigo 99.º, 1, a), do CIRS, e na sequência do procedimento inspectivo instaurado para controlo das obrigações declarativas do contribuinte, o ónus da prova dos factos justificativos dessa liquidação incumbia à AT.
30. . Como resulta do anteriormente exposto, a AT não logrou provar que os valores pagos a título de ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria do trabalhador correspondem a rendimentos do trabalho dependente, pelo que a liquidação adicional de

IRS nº 2024..., a título de retenção na fonte e de juros compensatórios, por referência ao ano de 2020, no montante total de € 71.256,12, é ilegal, e procede o pedido arbitral.

IV. 2. O direito aos juros indemnizatórios

31. O Requerente peticiona o pagamento de juros indemnizatórios, relativamente ao montante indevidamente retido na fonte.
32. Dispõe o art. 24.º, b) do RJAT que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, de acordo com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto no art. 29.º, 1, a) do RJAT) que estabelece que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.
33. É hoje consensual que os tribunais arbitrais abarcam nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, até porque o processo arbitral foi desenhado como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Por sua vez, o processo de impugnação admite a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, como resulta do teor do art. 43.º, 1 da LGT, em que se dispõe que *“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”*, e do art. 61.º, 4 do CPPT, que estabelece que *“se a decisão que reconheceu o direito a juros*

indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”.

34. Igualmente o art. 24.º, 5 do RJAT, ao estabelecer que “*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*”, deve ser interpretado e aplicado como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.
35. Nos termos dos artigos 61.º do CPPT e 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando, anulados os actos por vício de violação de lei, se apure que a culpa do erro subjacente à anulação do acto é imputável aos serviços da Administração Tributária, ou, em bom rigor, não é imputável ao contribuinte.
36. Uma vez verificado o erro, e ordenada judicialmente a sua anulação, é manifesto que, para além da devolução dos montantes ilegalmente retidos, o Requerente tem direito a que lhe sejam pagos os juros vencidos sobre esses valores (ilegalmente retidos) até integral restituição.
37. Estamos assim, neste caso, perante uma actuação por parte da AT que se traduz num “erro imputável aos serviços”, para efeitos da aplicação art. 43.º da LGT.
38. Lembremos que, de acordo com a jurisprudência do STA:
 - *“Para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, imposta à administração tributária pelo art. 43.º da LGT, havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. [§] Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado”* – acórdão de 07/11/2001, Proc. n.º 26404.
39. À luz desta jurisprudência, não sendo os erros que afectam as retenções na fonte imputáveis ao Requerente, eles são imputáveis à Requerida.
40. Os juros indemnizatórios contam-se a partir da data da liquidação impugnada; e, atendendo ao estabelecido no art. 61.º do CPPT, tais juros são calculados à taxa legal, e contados até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos.

IV. 3. Questões prejudicadas

41. Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria, por isso, inútil – art. 608.º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT.

V. Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando a ilegalidade da liquidação adicional de IRS nº 2024..., a título de retenção na fonte e de juros compensatórios, por referência ao ano de 2020, no montante total de € 71.256,12, por erro nos pressupostos de facto e de direito;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira à restituição do imposto liquidado em excesso;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data da liquidação adicional até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

VI. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 71.256,12 (setenta e um mil duzentos e cinquenta e seis euros e doze cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art.º 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. Custas

Custas no montante de € 2.448,00 (dois mil, quatrocentos e quarenta e oito euros) a cargo da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 19 de Março de 2026.

Os Árbitros

Fernando Araújo

Maria Alexandra Mesquita

Francisco Melo