

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 800/2025-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:

- 1. 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.*
- 2. 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

Os Árbitros Carlos Alberto Fernandes Cadilha (Árbitro-Presidente), José Alberto Pinheiro Pinto (Árbitro-Adjunto) e Rui Miguel Zeferino Ferreira (Árbitro-Adjunto e Relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Colectivo, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

1.

1. **A... S.A.** (doravante abreviadamente designada por “Requerente”), titular do número de identificação de pessoa coletiva ..., com sede social na Rua ..., n.º..., ...-... ..., veio solicitar a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, al. a), bem como no artigo 10.º, n.ºs 1 e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, para apreciação da legalidade das liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), a título de retenção na fonte, e juros compensatórios, por referência ao ano de 2021, no valor global de € 108.475,00 (cento e oito mil quatrocentos e setenta e cinco euros).
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Colectivo foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 10.09.2025, e automaticamente notificado à Requerida, que foi do mesmo notificada em 12.09.2025.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, 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 redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD nomeou no dia 27.10.2025 como árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo os aqui signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. As Partes foram devidamente notificadas dessas nomeações, não tendo manifestado vontade de as recusar, 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 e, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 14.11.2025.
5. No pedido arbitral a Requerente invocou, em síntese:
 - a) Que foi objecto de procedimento inspectivo de natureza externa, de âmbito geral,

por referência ao período de 2021, levado a cabo pela Direcção de Finanças do Porto sob a ordem de serviço OI2024..., que surgiu na sequência de um outro procedimento inspectivo, relativo ao ano de 2020, que correu sob a ordem de serviço OI2022... .

- b) Que foi notificada do projecto de relatório de inspecção (PRIT), do qual resultava a proposta de determinação de correcções em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), por via de retenção na fonte (RFIRS), tendo exercido o direito de audição prévia, no âmbito do qual prestou esclarecimentos e informações adicionais, e juntou documentação que ainda não havia sido analisada pela AT no procedimento inspectivo.
- c) Que, porém, foi notificada do relatório de inspecção tributária (RIT), onde os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) mantiveram inalteradas as correcções que haviam sido propostas, bem como foi notificada das liquidações adicionais de retenção na fonte de IRS, que ainda que discordando, pagou dentro do prazo de pagamento voluntário.
- d) Que as correcções em sede de IRS, para o ano de 2021, não podem subsistir no ordenamento jurídico, porque resultam de uma interpretação claramente *contra legem* do Direito aplicável, padecendo de erro nos respectivos pressupostos de facto, como resultam, igualmente, da inobservância de princípios fundamentais de tributação.
- e) Que o imposto em falta resulta na sua totalidade das quantias de ajudas de custo e compensação por kms de utilização de viatura própria, pagas aos seus quadros, no valor global de € 265.144,60, e que os SIT generalizadamente entenderam que teriam tido natureza remuneratória.

- f) Que quantias pagas pela Requerente aos seus quadros não possuem uma natureza remuneratória, não tendo os SIT demonstrado que tais quantias revestem essa natureza, limitando-se à formulação de um juízo conclusivo sobre o qual promovem as liquidações adicionais de IRS, a título de retenção na fonte, calculadas sobre a totalidade dos valores pagos a título de ajudas de custo e compensação por kms, e não apenas sobre aquelas relativamente às quais os SIT alegadamente teriam encontrado indícios de que poderiam não revestir aquela natureza.
- g) Que na sua área de negócio, só por si, torna absolutamente impossível (atividade de pendor internacional) que essa mesma actividade fosse 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.
- h) Que não seria possível a utilização exclusiva dos veículos próprios, a que acresce que essa opção constituía uma decisão de gestão legítima que, como tal, não é passível de ser sindicada pela AT.
- i) Que a necessidade de deslocação ao serviço da Requerente – seja através de viatura própria, seja sobretudo através da utilização de viaturas da Requerente – constitui uma decisão de gestão que cabe apenas à Requerente tomar e que, portanto, não está sujeita a qualquer validação ou sindicância por parte da AT.
- j) Que as deslocações dos colaboradores em causa, que deram lugar ao pagamento de compensação por utilização de viatura providenciada pelos próprios colaboradores e/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.
- k) Que, além das ajudas de custo, a Requerente normalmente suporta directamente os gastos com voos – sem prejuízo de que os colaboradores que fazem essas deslocações ao serviço da Requerente não deixarem de ter de suportar, por causa

dessas deslocações, um conjunto de despesas que, de outro modo, não ocorreriam e que, portanto, devem ser compensadas pelas ajudas de custo pagas pela Requerente.

- l) Que os dados declarados pela Requerente estão perfeitamente ajustados à respectiva realidade e respeitam a gastos necessários à sua actividade operacional.
- m) Que o que é invocado pelos SIT não legitima a desconsideração da natureza compensatória dos valores pagos àquele título pela Requerente, muito menos na sua globalidade, e, mesmo que legitimasse alguma correcção – o que não concede –, sempre esta teria de se restringir aos concretos valores pagos que, por causa de cada um dos concretos lapsos ou, nos dizeres dos SIT, “incongruências” ou “anomalias” verificados, os SIT entendessem que não correspondiam a concretas deslocações – e nunca a simples desconsideração de todos e quaisquer valores pagos àquele título pela Requerente aos seus colaboradores.
- n) Que face à actividade da Requerente e aos elementos disponibilizados aos SIT, mormente os próprios mapas de deslocações, mapas de kms e comprovativos de viagens, extratos de movimentos de cartões de crédito, não pode haver dúvidas de que os colaboradores da Requerente fazem deslocações ao serviço desta, nomeadamente usando para tal viaturas que não são disponibilizadas pela Requerente, o que determina que lhes sejam devidas ajudas de custo e/ou compensação por utilização de viaturas que não são da Requerente.
- o) Que cabia à AT identificar quais as concretas deslocações que entendem que não teriam existido e quais os factos concretos que permitiam chegar à conclusão que alguma das quantias pagas não tinha natureza compensatória, e apenas nessa circunstância e medida, poderiam os SIT considerar que tinha carácter remuneratório o gasto em ajudas de custo/compensação por kms.
- p) Que o facto de existirem colaboradores que recebam mensalmente quantias idênticas a título de ajudas de custo ou compensação, nada diz quanto à natureza dessas quantias e, portanto, para promover a correcção em causa, incumbia à AT

apurar se essas quantias superavam, em concreto, o valor das despesas suportadas pelos beneficiários pelo facto de terem estado em deslocação ao serviço da Requerente.

- q) Que no exercício das respectivas atribuições funcionais, se veem na contingência de se deslocar dentro e/ou fora do território nacional, têm de suportar encargos com viagens, alimentação, e outras despesas que, de outro modo, não teriam de suportar caso não estivessem deslocados (no que às ajudas de custo respeita) e/ou têm despesas com a utilização de viatura própria em que façam essa deslocação, que devem ser também compensadas nos termos legalmente estabelecidos, à razão dos kms percorridos.
- r) 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 que tenham quantificado e corrigido nessa medida, antes enveredando por aquele raciocínio errado, conclusivo e de generalização, para concluir que não teria havido qualquer deslocação a compensar.
- s) Que não pode manter-se a correcção determinada em RFIRS, por a AT ter incorrido, simultaneamente, em erro nos pressupostos de facto e de direito, e vício de fundamentação legalmente exigida, o que acarreta a anulação da correcção e liquidação em causa.
- t) Que, igualmente, aplicaram e interpretaram erradamente a legislação aplicável, o que importa a anulação da liquidação de RFIRS posta em crise, acrescendo, que competia aos SIT o ónus de demonstrar fundamentadamente a verificação dos pressupostos de que depende a correcção.
- u) Que, por outro lado, foi violado o princípio do inquisitório, uma vez que se abstiveram de efectuar as diligências tendentes a demonstrar a verificação dos pressupostos de facto legitimadores das correcções efectuadas e, sobretudo,

necessários à descoberta da verdade material – com idênticas consequências ao nível da sua anulabilidade, bem como das sequentes liquidações.

- v) Que, ainda que estivesse obrigada à retenção, seria responsável solidária pelo imposto devido a final, isto é, o imposto resultante da liquidação de IRS, efetuada em 2022 aos trabalhadores, relativo ao ano de 2021 – mas já não seria responsável pelas quantias que eventualmente devessem ter sido retidas sem que, previamente, i) se defina qual o imposto efectivamente devido pelo trabalhador e ii) este tenha faltado ao seu pagamento.
 - w) Que na medida em que a AT exige à Requerente a totalidade das importâncias não retidas, a título de retenção na fonte, torna-se por demais evidente que violara assim, de forma flagrante, o regime da responsabilidade em caso de substituição previsto no artigo 103.º, n.º 4, do CIRS, e a violação de lei implica a anulabilidade das liquidações sob impugnação.
 - x) Que a liquidação de juros compensatórios é ilegal e, por consequência, anulável, sendo pelo contrário devidos juros indemnizatórios.
6. Em 05.01.2026, após notificação à Requerida para apresentação de resposta, a mesma apresentou-a, bem como, em 30.01.2026, juntou o respetivo processo administrativo, invocando em síntese:
- a) Que do Relatório de Inspeção Tributária consta a descrição dos factos fiscalmente relevantes que alteraram os valores declarados, meios de prova e fundamentação legal de suporte das correções efetuadas, pelo que deve o Tribunal dar por provados os factos aí constantes do RIT.
 - b) Que da análise efetuada, no âmbito do procedimento inspeetivo concluiu-se que os valores apurados não foram pagos a título de compensação por utilização de viatura própria e de ajudas de custo, mas a título de rendimento do trabalho, não

7.

apresentando a Requerente novos factos, que se reconduzem no essencial às alegações apresentadas em sede de direito de audiência.

- c) Que do procedimento resulta que «A A..., contabilizou nas contas “631400000 Remunerações órgãos sociais – Ajudas custo” no montante de € 56.300,00 e na conta “632400000 Remunerações do pessoal – Ajudas de custo” no montante de € 208.844,60, um total de € 265.144,60, a título de ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal» e não € 56.200,00 e € 365.144,60 como a Requerente refere.
- d) Que nunca foi colocado em causa, conforme a Requerente alega, a necessidade de deslocações, mas que é manifesta a “falsificação” material daqueles mapas, por haver sido quebrada a normal coincidência entre a “verdade real” e a “verdade aparente”.
- e) Que ao ser cada colaborador a preencher os seus boletins não se compreendem os padrões de erro semelhantes em colaboradores diferentes, pois se fossem meros erros atento à sua extensão e ao facto de que, quer no decurso do procedimento quer no âmbito do direito de audiência os mesmos, a serem meros lapsos, não foram corrigidos, e como tal aqueles mapas não permitem o controlo das deslocações.
- f) Que, é de concluir, que os mapas não correspondem à realidade, ou seja, à compensação dos encargos suportados pelos trabalhadores ao serviço da empresa, mas sim, que efectivamente aqueles abonos a título de ajudas de custo e Kms por utilização de viatura própria são efetivas remunerações dos seus beneficiários, pelo que entende ser de manter as correcções propostas no relatório de inspecção e as liquidações daí resultantes.
- g) Que inexistindo qualquer ilegalidade sobre os atos impugnados, não há, de igual forma lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

7. Em 28.01.2026, a Requerente dirigiu ao tribunal pedido, entre o demais, de aproveitamento para os presentes autos da prova testemunhal produzida no âmbito do processo arbitral 430/2025-T, por aplicação do disposto no artigo 421.º do CPC. Sobre esse requerimento recaiu o despacho, de 29.01.2026, com o seguinte conteúdo:

Notifique a Autoridade Tributária para se pronunciar, querendo, no prazo de 10 dias, sobre o pedido de aproveitamento da prova produzida no Processo n.º 430/2025-T, em aplicação do disposto no artigo 421.º, n.º 1, do CPC.

8. Em 30.01.2026, a Requerida informou o tribunal que “*não se opõe ao aproveitamento da prova testemunhal produzida no âmbito do processo 430/2025-T, mais tendo procedido ao envio do Processo Administrativo*”. Pelo que, na mesma data, por despacho arbitral, foi admitido o aproveitamento da prova, nos termos requeridos e ao abrigo do disposto no artigo 421.º, n.º 1, do CPC, determinando-se a junção aos autos da gravação do depoimento realizado nesse processo, bem como da acta da reunião do tribunal arbitral.
9. Em 03.02.2026, por despacho arbitral, com fundamento no facto de o processo não se mostrar especialmente complexo no plano da tramitação processual, não terem sido suscitadas exceções de que caiba conhecer preliminarmente, nem existirem irregularidades a suprir, bem como por não haver diligências instrutórias a realizar, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, e da celeridade, simplificação e informalidade processuais promoveu-se a dispensa da realização da reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º do RJAT.

Nesse mesmo despacho foram as Partes notificadas para a apresentação de alegações escritas facultativas, por prazo sucessivo, de quinze dias. Igualmente se fixou como data previsível para a prolação da decisão arbitral, o dia 13 de Abril de 2026, e determinando-se que até essa data deveria a Requerente pagar a taxa de arbitragem subsequente.

10. Em 25.02.2026, a Requerente apresentou as respectivas alegações, bem como na mesma data procedeu à junção aos autos do pagamento da taxa de arbitragem subsequente (paga em 09.02.2026).

11. A Requerida não apresentou alegações.

12. Em 26.03.2026, a Requerente juntou aos autos, ao abrigo do princípio da colaboração, a decisão arbitral proferida no âmbito do processo arbitral que correu sob o n.º 430/2025-T, a cuja junção o tribunal por despacho de 31.03.2026 não se opôs.

Nesse mesmo despacho o tribunal arbitral fixou como data previsível para a prolação da decisão o dia 14 de Maio de 2026.

II. SANEAMENTO

13. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112- A/2011, de 22 de Março (Portaria de Vinculação).

14. Não existe no processo qualquer nulidade, bem como as partes não suscitaram questões prévias nem exceções que o Tribunal Arbitral deva conhecer antes de proferir a sua decisão.

III. DA MATÉRIA DE FACTO

A. FACTOS PROVADOS

15. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- A. A sociedade comercial, Requerente dos presentes autos, dedica-se à produção de adesivos/colas para aplicação industrial em diferentes subsectores, especificamente à fabricação de colas, e ao comércio por grosso de produtos químicos, desenvolvendo actividade económica a nível internacional.
- B. 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 Estados Unidos da América.
- C. Pela ordem de serviço OI2024..., 06.03.2024, a Requerente foi objecto de procedimento inspectivo de natureza externa, de âmbito geral, por referência ao período de 2021, que se seguiu ao procedimento de idêntica natureza ocorrido ao período de 2020, pela ordem de serviços OI2022..., da mesma data.
- D. No período de tributação em questão, faziam parte do Conselho de Administração da Requerente B... (Presidente); C... (Vice-Presidente); D... (Vogal Executivo); E... (Vogal não Executivo).
- E. No projeto de Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) constatou-se que a Requerente contabilizou nas contas “631400000 Remunerações órgãos sociais - Ajudas custo” no montante de € 56.300,00 e na conta “632400000 Remunerações do pessoal - Ajudas de custo” no montante de € 208.844,60, um total de € 265.144,60, 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 código A2 a A5)	271 376,74	265 236,73	585 799,34	292 754,77	342 603,93	291 271,80	294 189,50	279 240,65	284 126,40	282 572,58	308 120,27	291 739,45

A22	Ajudas de custo e deslocações em viatura do próprio (parte não sujeita).	23 775,41	20 644,96	21 111,10	18 371,00	23 963,16	24 239,03	19 337,23	21 603,59	24 506,09	25 242,65	22 351,01	19 999,37
-----	--	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------

F. 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 € 265.144,60, 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	202101	202102	202103	202104	202105	202106	202107	202108	202109	202110	202111	202112	Total	Tipo
F...							153,00	302,40	301,68	303,00	300,00	300,00	1 660,08	km
G...	315,36	313,20	320,04	309,60	315,36	316,80	315,36	331,20	300,24	314,64	295,20	316,08	3 763,08	Km
H...	205,20	205,20	205,20	205,20	205,20	205,20	205,20	205,20	205,20	205,20	205,20	205,20	2 462,40	Km
I...	800,00	800,00	800,00	800,00	1 040,00	800,00	800,00	800,00	800,00	1 200,00	490,00	800,00	9 930,00	Ajudas
J...	1 040,00	1 040,00	960,00	1 040,00	880,00	1 040,00	1 040,00	960,00	960,00	1 040,00	1 040,00	1 040,00	12 080,00	Ajudas
K...	400,00				400,00	600,00	560,00	600,00	600,00	600,00	600,00	160,00	4 520,00	Ajudas
B...	1 200,00	1 200,00	1 100,00	1 200,00	2 000,00	3 050,00	3 050,00	2 200,00	3 050,00	2 000,00	2 000,00	2 000,00	24 050,00	Ajudas
L...	849,60	828,00	869,40	874,80	890,64	850,32	853,20	850,32	849,60	852,48	864,00	850,32	10 282,68	Km
M...	250,00	252,00	248,40	250,56	251,28	252,00	249,12	247,68	249,84	252,72	250,56	249,84	3 004,00	Km
N...	2 180,71	2 312,52	2 245,39	621,59	2 543,48	1 555,41		426,04	2 560,00	2 665,52	1 773,36		18 884,02	Ajudas
O...	170,00	151,92	188,28	171,72	184,00	170,00	172,80	151,92		321,92	170,00	155,16	2 007,72	Km
P...	751,16	563,04	553,68	751,16	538,56	563,04	553,68	553,68	547,20	572,76	560,00	540,72	7 048,68	Km
Q...	644,40	450,00	493,20	502,56	631,08	502,56	468,72	658,44	678,96	501,12	677,52	502,56	6 711,12	Km
R...	651,60	716,20	716,20	716,20	684,00	658,60	716,20	658,60	684,00	866,20	658,60	765,30	8 491,70	Km
S...						9,36							9,36	Km
T...	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	120,00	100,00	105,00	100,00	100,00	1 225,00	Km
U...				414,00	630,00	594,00	637,92	673,92	518,40	681,84	594,00	501,12	5 245,20	Km
C...	1 200,00	1 200,00	1 100,00	1 200,00	2 000,00	3 050,00	3 050,00	2 250,00	3 050,00	1 950,00	2 000,00	2 000,00	24 050,00	Ajudas

V...												130,88	130,88	Km
W...		2,16						9,00	5,90	4,43			21,49	km
X...	6 127,10	2 450,84	2 713,43	2 625,90	2 713,43	2 625,90	962,83	2 713,43	2 538,37	2 625,90	2 625,90	2 363,31	33 086,34	Ajudas
Y...	2 300,00	2 800,00	3 100,00										8 200,00	Ajudas
Z...		134,64	73,44	85,68	36,72	12,24							342,72	Km
AA...	960,00	960,00	880,00	880,00	920,00	920,00	960,00	920,00	920,00	920,00	920,00	920,00	11 080,00	Ajudas
BB...	2 300,00	2 800,00	3 100,00	3 000,00	3 100,00	3 000,00	2 100,00	2 100,00	3 000,00	3 100,00	3 000,00	2 800,00	33 400,00	Ajudas
CC...	352,00	319,00	299,00	306,00	468,00	498,00	498,00	411,00	406,00	443,00	404,00	436,00	4 840,00	Km
DD...	304,00	305,00	306,00	307,00	602,00	509,00	307,00	300,00	300,00	299,00	302,00	299,00	4 140,00	Km
EE...			2,88										2,88	km
FF...	515,88	528,84	483,48	484,56	464,40	493,20	495,36	515,88	495,36	515,88	502,56	504,72	6 000,12	Km
GG...			152,28					15,84	194,40				362,52	Km
HH...									1,80				1,80	km
II...				1 400,63	2 123,09	1 638,48	280,00	1 240,00	160,00				6 843,20	Ajudas
JJ...				28,08	11,52		352,44						392,04	Km
KK...		4,32						12,60	13,10		1 598,57	1 362,22	2 990,81	Ajudas
LL...	104,40	95,04	100,80	95,76	104,40	95,04		115,20		288,56	148,32	108,00	1 235,52	Km
MM...	54,00	108,00			115,20	90,00	176,40		144,00		212,40	115,20	1 015,20	Km
NN...												398,41	398,41	Ajudas
OO...										6,84			6,84	Km
PP...		5,04			10,80	38,88		21,24	32,04	26,64	58,82	75,53	268,99	Km

QQ...									680,00	1 120,00			1 800,00	Ajudas
RR...										1 480,00			1 480,00	Ajudas
SS...							280,00	1 240,00	160,00				1 680,00	Ajudas
													265 144,60	

G. 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 Km declarados como percorridos não corresponde à soma das respetivas linhas;

- O montante abonado não corresponde à multiplicação dos Km indicados como percorridos e o respetivo abono por Km;

- A Indicação de deslocações que correspondem a sábados, domingos ou feriados,

- Boletins referentes a meses distintos, com indicação do mesmo número de dias de deslocação e mesmas datas;

- Do cruzamento dos elementos solicitados ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I.P., Direção Regional de Mobilidade e Transportes do Norte – DRMTN, registo de inspeções técnicas efetuadas aos veículos com identificação dos quilómetros, e os Km constante dos mapas de deslocações apresentados, no ano 2021 e no ano de 2020 (OI2024... procedimento anterior) apuramos incompatibilidades/incoerências/ discrepâncias.

H. O Relatório da Inspeção Tributária concluiu 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.º 1 e n.º 2 do artigo 2.º do CIRS, (...). Também de acordo com a alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS: (...). Assim, 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 99.º e n.º 1 do artigo 98.º do Código do IRS, nos termos do n.º 4 do artigo 103.º do Código do IRS, torna-se responsável solidária pelo pagamento das verbas não retidas.”

I. 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 € 108.475,00.

- J.** Notificada do projecto de relatório de inspecção, a Requerente exerceu o respectivo direito de audição prévia, a que se seguiu o Relatório de Inspeção Tributária, no qual os SIT mantiveram inalteradas as correcções que haviam sido propostas, das quais decorreram as liquidações adicionais de retenção na fonte de IRS ora impugnadas, que pagou dentro do prazo de pagamento voluntário (cfr. Doc. 1 do PPA).
- K.** 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 8 de Setembro de 2025 a Requerente apresentou o pedido de pronúncia que deu origem ao presente processo.

B. FACTOS NÃO PROVADOS:

- 16.** Com relevo para a decisão do caso em juízo, não existem factos dados como não provados.

C. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA

- 17.** Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importa, para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

18. Deste modo, 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. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
19. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, bem como o processo administrativo, a prova documental junta aos autos e a prova testemunhal, resultante do aproveitamento da prova testemunhal produzida no processo n.º 430/2025-T, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.
20. 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). 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).
21. Nos termos do art. 396º do Código Civil, a força probatória da prova testemunhal é livremente apreciada pelo tribunal.
22. A testemunha Ana Patrícia Romualdo Pereira 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. 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.

23. 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.

IV. DO DIREITO

A. DA QUESTÃO PRINCIPAL OBJETO DE LITÍGIO

24. A questão a decidir no âmbito dos presentes autos diz respeito a saber se da prova produzida resulta, ou não, que os valores pagos pela Requerente, no montante total de € 265.144,60 (duzentos e sessenta e cinco mil cento e quarenta e quatro euros e sessenta cêntimos), 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. Isto é, se os rendimentos em causa tinham carácter compensatório, como pretende a Requerente, ou carácter remuneratório, como pretende a Requerida. Assim, importa perceber se, terão as puras remunerações, como afirma a Requerida, sido erradamente contabilizadas como compensações, ou se está justificada a sua não-tributação, como compensações, ou a sua tributação, como remunerações.

25. 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, tal como também concluiu outro tribunal arbitral no âmbito do processo n.º 430/2025-T, inexistindo razões que facto e/ou direito para concluir de forma distinta como se decidiu no processo antecedente, quanto à mesma factualidade, mas naquele reportado ao período de 2020.

26. Isto porque, não faz sentido a desconsideração das deslocações a sábados, domingos e feriados, dada a actividade da Requerente, bem como 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 a que chegou a Requerida no Relatório da Inspeção Tributária. E, bem assim, o mesmo se constata relativamente a quase todas as discrepâncias e incoerências detectadas, muitas delas ínfimas, da ordem de poucos centimos/euros, em que é a própria Requerida a admitir que houve até deslocações não-contabilizadas, o que afasta a imputação genérica de excesso deliberado. E, por último, 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.

27. Portanto, 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 € 265.144,60 corresponde a rendimentos do trabalho disfarçados de compensações por utilização de viatura própria, e de ajudas de custo. 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, n.º 1, al. h), do CIRC, por incumprimento dos requisitos de ordem contabilística de que a lei faz depender a dedutibilidade.

28. Com efeito, o artigo 2.º, n.º 3, al. d), do CIRS, dispõe 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”.

29. 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”. 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.).”

- 30.** Nos presentes autos de arbitragem, 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.

- 31.** O STA no acórdão de 22 de Maio de 2013 (Proc. n.º 0146/13), já teve a oportunidade de decidir que, 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”*. No mesmo sentido, vejam—se ainda os 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.
- 32.** Com efeito, grande 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. Porém, tal como já se pronunciou a jurisprudência, entre outros, no acórdão do TCA Sul, proferido a 5 de Novembro de 2020 (Proc. n.º 2693/10.1BELRS), 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”*.

33. 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*”, não podendo excluir-se, até, que a regularidade, ou similitude de valores, seja mero reflexo de gastos rotineiros. No mesmo sentido, se pronunciou o Acórdão proferido pelo TCA Sul a 30 de Setembro de 2020 no âmbito do Processo n.º 766/13.8BEALM.

34. 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 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.”.

35. Por outro lado, nos termos do artigo 260.º, n.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”.*

36. Tais “usos” são práticas socialmente generalizadas, que o art. 3.º, n.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.

37. Assim, 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, n.º 1, al. h), do CIRC, por incumprimento dos requisitos de ordem contabilística de que a lei faz depender a dedutibilidade.

- 38.** Ademais, não é por acaso que, nos termos do art. 88.º, n.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.
- 39.** 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.

- 40.** 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, n.º 1, al. 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, n.º 9 do CIRC).
- 41.** 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 inspectivos 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 incorrecções ou irregularidades apenas poderiam relevar para a não-dedutibilidade desses encargos para efeitos fiscais.
- 42.** No mesmo sentido, a existência de eventuais irregularidades no preenchimento dos mapas de Kms à luz do disposto no artigo 23.º-A, n.º 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, n.º 1, do CIRC não é expressamente referida no art. 2.º, n.º 3, al. 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.

43. Neste mesmo sentido, vai 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”.

44. 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 trabalho presencialmente (e não à distância) 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”).

45. 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. Assim, julga-se pertinente neste sentido as considerações do acórdão de 13 de Fevereiro de 2014 do TCAN (Proc. n.º 00237/06.9BEBRG), segundo o qual:

“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.”.

- 46.** 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.”

47. Concluindo, nos termos do disposto no art. 74.º, n.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, n.º 1, al. 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.
48. 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 as liquidações adicionais de IRS, a título de retenção na fonte e de juros compensatórios, por referência ao ano de 2021, no montante total de € 108.475,00 (cento e oito mil quatrocentos e setenta e cinco euros), são ilegais, pelo que procede o pedido arbitral.

B. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

49. A Requerente peticiona o pagamento de juros indemnizatórios, relativamente ao montante indevidamente retido na fonte. Com efeito, dispõe o artigo 24.º, alínea 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”.

50. 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”.

51. 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.

- 52.** 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.
- 53.** 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.
- 54.** 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. Na verdade, segundo na 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.*
- 55.** À luz desta jurisprudência, não sendo os erros que afectam as retenções na fonte imputáveis à Requerente, eles são imputáveis à Requerida.
- 56.** Os juros indemnizatórios contam-se a partir da data da liquidação impugnada; e, atendendo ao estabelecido no artigo 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.

57. 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.

C. DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS ARBITRAIS

58. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral*” sendo que, nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1, do CPC (*ex vi* 29º, nº 1, alínea e), do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito e, nos termos do nº 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “houver dado causa”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

59. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerida, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e artigo 4.º, n.º 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

V. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral Colectivo decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando a ilegalidade das liquidações adicionais de retenção na fonte de IRS, do período de 2021, no montante total de € 108.475,00 (cento e oito mil quatrocentos e setenta e cinco euros), 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

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em **€ 108.475,00 (cento e oito mil quatrocentos e setenta e cinco euros)**.

VII. CUSTAS

Entende este Tribunal Arbitral Colectivo que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente pedido de pronúncia arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral, i.e., o valor de € 108.475,00 (cento e oito mil quatrocentos e setenta e cinco euros), correspondente ao valor dos atos tributários de retenção na fonte de IRS impugnados pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00 (três mil e sessenta euros)**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se as Partes.

Porto, 5 de maio de 2026

Os Árbitros,

Carlos Alberto Fernandes Cadilha
(Árbitro Presidente)

José Alberto Pinheiro Pinto
(Árbitro Adjunto)

Rui Miguel Zeferino Ferreira
(Árbitro Adjunto - Relator)