

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 843/2025-T**

**Tema: IRS – Ajudas de custo; despesas de deslocação.**

## **SUMÁRIO:**

**I.A exclusão de tributação de ajudas de custo (art.º 2.º, n.º 3, al. d) do CIRS) exige a demonstração da sua natureza estritamente compensatória, visando reembolsar o trabalhador por despesas suportadas em favor da entidade patronal.**

**II.Recai sobre a Administração Tributária o ónus de demonstrar a falta de fidedignidade dos mapas de quilómetros, o que se considera cumprido mediante a prova de incongruências objetivas, como a contabilização de gastos com deslocações após a cessação de funções do trabalhador, a existência de deslocações em dias de ausência dos trabalhadores, a descrição vaga e genérica do carácter indispensável das deslocações, sem apresentação de qualquer elemento de prova relacionado com tal “indispensabilidade” ou “efetividade”;**

**III. Verificados tais indícios, inverte-se o ónus da prova, cabendo ao contribuinte demonstrar a efetividade das deslocações, sob pena de as verbas serem qualificadas como rendimento do trabalho dependente, sujeitos a tributação em sede de IRS.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

A Árbitro Filipa Barros, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar este Tribunal Arbitral Singular, constituído a 03 de dezembro de 2025, decide o seguinte:

## I. RELATÓRIO

A... (doravante a “Requerente”), NIF..., residente na ..., ..., ..., Guimarães, vêm, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 10.º n.º 1, alínea e), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, diploma que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), em conjugação com a alínea a), do artigo 99.º e com a alínea e) do n.º 1 do artigo 102.º do Código do procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral tendo em vista a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2025..., proferida em 30-06-2025, e a consequente anulação da Liquidação Adicional de IRS n.º 2025..., relativa ao ano de 2021, bem como as liquidações de juros compensatórios, no valor global de € 3.523,71.

Assim, os atos tributários cuja anulação se peticiona são os seguintes:

- a) A declaração de ilegalidade e consequente anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025..., proferida em 30-06-2025 pela Direção de Finanças de Braga e, em consequência;
- b) A declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato tributário de liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao exercício de 2021, no valor de €1.182,69;
- c) A liquidação de juros compensatórios por recebimento indevido n.º 2025 ... no valor de €101,97;
- d) O estorno da liquidação n.º 2022 ..., que resultou num reembolso de imposto no valor de € 2.181,19;
- e) A demonstração de acerto de contas n.º 2025..., relativa ao ano de 2021, que fixa o valor final de imposto a pagar no montante de € 3.523,71.

Nos termos do disposto na alínea a), do n.º 2, do artigo 6.º e da alínea a), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do presente Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no

competente prazo.

Em 13-11-2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em consonância com a al. c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 03-12-2025.

Notificada para o efeito por despacho de 04-12-2025, a AT apresentou a sua resposta em 14-01-2026, defendendo-se por impugnação, e pugnando pela improcedência do pedido.

Por despacho de 19-01-2026, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

No mesmo despacho, o Tribunal notificou a Requerente para juntar aos autos no prazo de 5 dias os documentos que indicou protestar juntar no seu Pedido de Pronúncia Arbitral. Facultou-se às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas, de facto e de direito, no prazo simultâneo de 10 dias, contados do termo do prazo para a junção aos autos da prova documental indicada pela Requerente.

## **II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS**

### **A. Posição da Requerente**

A Requerente exercia, à data dos factos, funções de gerente não remunerada na sociedade "B..., Lda.", cuja atividade consiste no agenciamento e intermediação comercial no setor do calçado.

Sustenta que o exercício de tais funções exigia deslocações diárias e regulares a unidades produtivas e fornecedores para acompanhamento de protótipos e controlo de

qualidade. Nesse contexto, era compensada pelas deslocações em viatura própria ao serviço da empresa, montantes que a AT veio a desconsiderar e qualificar como rendimentos de Categoria A, por entender inexistir prova bastante da sua indispensabilidade e efetiva realização.

Em defesa da ilegalidade da liquidação, a Requerente alega:

- a) **Erro sobre os pressupostos de facto e de direito:** A AT não fez prova da factualidade que suporta as suas conclusões, não cumprindo o artigo 74.º n.º 1 da LGT. Pelo contrário, ao pretender inverter o ónus da prova, exigiu da Requerente uma "prova diabólica" da realidade de cada quilómetro percorrido, quando caberia à Requerida demonstrar a natureza remuneratória alegadamente encapotada dos referidos pagamentos.
- b) **Vício de fundamentação:** Nos termos do artigo 77.º da LGT, a AT deve fundamentar a sua decisão de forma clara, suficiente e congruente, expondo o *iter cognitivo* que a suporta. Ora, a decisão de indeferimento da reclamação graciosa da AT baseia-se em meras suspeitas sobre os registos e generalizações, ignorando as especificidades do setor do calçado, que exige presença física constante, não sendo possível fazer o acompanhamento do processo de produção do calçado por meios de comunicação à distância, designadamente por via de comunicações eletrónicas.
- c) **Inobservância do Art.º 23.º do CIRC:** A indispensabilidade do gasto deve ser aferida numa ótica económico-empresarial, estando os pagamentos devidamente documentados por mapas de quilómetros e justificados pela atividade comercial da sociedade. Com efeito, os encargos com deslocações e representação são uma consequência necessária do modelo de negócio da B... Lda. e do exercício das funções da Requerente nessa sociedade. A desconsideração de tais encargos pela AT baseia-se numa análise superficial e descontextualizada, pois considera que existindo formas de comunicação à distância, as deslocações diárias se tornam desnecessárias perdendo o seu carácter compensatório para se tornarem

rendimento. Assim, a prova da indispensabilidade resulta da própria descrição da atividade da empresa, que exige um contacto permanente com os parceiros e um trabalho de angariação de clientela.

A Requerente defende que a requalificação destes encargos em remuneração é ilegal, violando as regras do ónus da prova, bem como o disposto no artigo 23.º do CIRC, respeitante à indispensabilidade dos gastos em apreço. Neste seguimento, invoca jurisprudência dos tribunais superiores, segundo a qual a relevância fiscal de um gasto depende unicamente da sua conexão com a atividade da empresa, independentemente do mérito da opção de gestão empresarial.

Conclui pedindo a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, bem como dos atos tributários subjacentes, designadamente o ato de liquidação de IRS e correspondentes liquidações de juros, devendo a AT ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios.

## **B. Posição da Requerida**

A Requerida pugna pela improcedência total do pedido, defendendo a legalidade das correções efetuadas com base nos seguintes fundamentos:

- a) **Incumprimento dos Requisitos Legais:** No decorrer da análise à contabilidade da B... Lda., constatou a AT que do valor total dos gastos com pessoal, a percentagem de 21,48% respeita a despesas com deslocações em viatura própria ao serviço da empresa. Ora, a este respeito sustenta a AT que os mapas de registo de deslocações apresentados pela Requerente não cumprem os requisitos previstos no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h), do CIRC, por conterem informação incompleta, designadamente por não existir um mapa de suporte com a informação que sustente o valor das ajudas de custo pagas aos funcionários. Os mapas elaborados por funcionário são em tudo

idênticos, quanto às localidades, horários e quilómetros efetuados, referindo apenas “Deslocação”, omitindo a identificação da viatura, a discriminação do serviço ou a entidade visitada.

Face ao pedido de esclarecimento à empresa quanto à forma de apuramento dos valores mensais relativos aos mapas, foi detetado perante a nova informação enviada que eram efetuadas visitas quase diárias à mesmas entidades, em vários dias com mais de uma visita e pelo mesmo trabalhador à mesma entidade. Foram identificadas situações de deslocações de trabalhadores que estavam fora do país à data da deslocação, assim como outras incongruências nos documentos de suporte.

- b) **Incongruências factuais:** a Requerida aponta a existência de indícios fortes de que os valores pagos não correspondem a deslocações reais, salientando a respeito o seguinte:
- i) a Requerente apresentava mapas de quilómetros na B..., Lda. estando simultaneamente em exercício de funções como sócia-gerente noutra sociedade (C..., Lda.), onde auferia vencimento e subsídio de alimentação. ii) foi detetado um padrão de repetição inverosímil nos quilómetros mensais (sempre próximos de 1.945 km), com trajetos idênticos realizados diariamente entre as 08:30h e as 18:00h e, por vezes, duas vezes no mesmo dia; iii) a Requerente utilizava uma viatura que não era sua, mas sim propriedade de uma terceira sociedade, contrariando o pressuposto de "viatura própria" exigido para a exclusão de tributação; iv) foram registadas deslocações até ao final de maio de 2021, apesar de a Requerente ter cessado funções de gerência em 15-05-2021; v) a Requerente não demonstrou a natureza das funções exercidas na B... Lda. nem a necessidade da sua presença física diária nas instalações dos clientes.
- c) **Natureza Remuneratória:** defende a AT que os mapas apresentados revelam um padrão, não contendo a informação necessária para que a empresa possa comprovar fiscalmente os gastos relativos à compensação atribuída aos trabalhadores pela deslocação em viatura própria. Assim, em face das fragilidades e da falta de contraprova por parte da Requerente, a AT conclui que tais verbas não têm natureza

compensatória, mas constituem um verdadeiro complemento salarial (rendimento de Categoria A), subsumível à previsão do artigo 2.º, n.º 3, alínea d) do Código do IRS.

- d) **Cumprimento do ónus da prova decorrente do artigo 74.º n.º 1 da LGT:** Defende que, tendo a AT demonstrado a existência de indícios objetivos de que as declarações apresentadas não eram fidedignas, transferiu-se para a Requerente o ónus de provar a efetividade das deslocações, o que esta não logrou fazer. Acresce que, quando os valores dos quilómetros pagos aos funcionários já contemplam despesas (portagens, combustíveis e refeições etc.), tal facto não dispensa a Requerente de apresentar prova complementar da efetiva deslocação tendo em conta o princípio da colaboração a que está sujeita.

Conclui, considerando que os atos aqui impugnados não padecem de qualquer vício, devendo o pedido da Requerente ser julgado improcedente.

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

Por outro lado, no processo inexistem questões prévias ou exceções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

### **IV. DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

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

1. A Requerente exerceu funções de gerente na sociedade B..., LDA. (NIPC...) no exercício de 2021, tendo cessado formalmente tais funções em 15 de maio de 2021. - (cfr. PA, a fls. 16-17);
2. A sociedade B... tem como atividade principal o agenciamento e a intermediação comercial no sector do calçado. - (cfr. PA);
3. No mesmo período, entre janeiro e maio de 2021, a Requerente desempenhava funções de sócio-gerente na sociedade C... LDA., onde auferia remuneração e subsídio de alimentação declarados em sede de Categoria A; - (cfr. PA, fls. 13).
4. Com referência ao exercício de 2021, foi efetuada pela III Divisão dos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) de Braga, da Direção de Finanças de Braga, uma ação de inspeção interna, de âmbito parcial, em sede de IRS, credenciada pela Ordem de Serviço OI2024..., a qual teve início em 2024-11-27; - (cfr. PA, fls. 91).
5. No seguimento das diligências emitidas para a sociedade B..., Lda., verificou-se pela análise dos mapas de deslocação que, entre 1 de janeiro de 2021 e dia 31 de maio de 2021, esta colocou à disposição da Requerente o montante total de €3.503,52, a título de compensação por deslocações em viatura própria ao serviço da empresa; - (cfr. PA, fls. 93);
6. Da ação de ação de inspeção foram propostas correções em sede de IRS, no montante de €3.503,52; - (cfr. PA);
7. Não se conformando com as correções propostas, a Requerente exerceu o respetivo direito de audição sobre o Projeto de Relatório, defendendo, em síntese, que a B..., Lda. compensou a Requerente pelas deslocações em viatura própria ao serviço da empresa, sendo tais deslocações essenciais no contexto da atividade da empresa que se dedica à angariação e gestão da carteira de clientes retalhistas interessados nos artigos produzidos pelas diversas marcas e fabricantes portugueses com os quais a empresa colabora. Mais se referiu que a Requerente, enquanto peça operacional essencial no terreno, efetuava deslocações diárias e regulares às instalações de múltiplos fabricantes e fornecedores. Foi apresentada correspondência escrita, em

concreto, e-mails trocados entre a empresa B..., Lda. e os seus clientes, bem como a faturação de serviços de e para a empresa B... Lda, num total de 15 documentos juntos pela Requerente; - (Cfr. Direito de Audição junto com o PA o qual se dá por integralmente reproduzido).

8. Da análise ao Direito de Audição apresentado pela Requerente, a Direção de Finanças de Braga, concluiu pela manutenção das correções propostas no Projeto de Relatório de Inspeção, argumentando em síntese, nos termos seguintes:

*"(...) E da análise ao exposto nos pontos 26 e 27 ainda do documento apresentado, em que refere ser fundamental os colaboradores efetuarem visitas e reuniões frequentes com os seus parceiros de negócio, que o "acompanhamento presencial seja regular e ocorra, muitas vezes, numa base quinzenal ou até mesmo semanal". No caso em apreço o acompanhamento presencial torna-se diário e, por vezes efetuado por mais do que um funcionário ao mesmo local no mesmo dia ao mesmo parceiro da empresa B... .*

*No item I.B., para além de ser elencado que o SP em causa no presente relatório, tem uma vária experiência na indústria do calçado e, que as suas funções tal como referido consistiam à data dos factos inspecionados, entre outras, no controlo direto com as fábricas produtoras de calçado e os fornecedores de materiais componentes daqueles, nos diversos documentos apresentados neste exercício de direito de audição, (os já referidos documentos numerados do Doc.nº1 ao Doc.nº15) tal presença não é possível de verificar, na troca de emails apresentados, não é mencionada, nem é interveniente. E indo ao encontro do referido no item anterior elencado do ponto 27, no ponto 38, do documento acrescenta que "esse acompanhamento era realizado, como se disse, pela aqui expoente, mas também por outros trabalhadores e os sócios gerentes da sociedade B..., Lda.*

*Conclui-se da exposição efetuada neste Item 1. da AUDIÇÃO PRÉVIA, que não é clarificada qual a função do sujeito passivo em causa no presente relatório, conclui-se que faz acompanhamento, mas esse acompanhamento, feito junto dos parceiros, é*

*feito frequentemente e pelos vários colaboradores e, retira-se ainda, que esse acompanhamento pode ser feito, não de forma presencial, mas tal como demonstrado através de mensagens eletrónicas conforme emails apresentados (Doc. n.º1 ao Doc.n.º4) em que é possível perceber que existe acompanhamento não presencial entre a empresa B... e os seus parceiros.*

*(...)*

*Como já referido, as correções propostas resultam da análise efetuada no decorrer do procedimento inspetivo à B..., LDA, incluiu análise aos mapas de registos de deslocações, onde constam os valores pagos ao sujeito passivo A..., a título das alegadas deslocações em viatura do próprio (quilómetros) e aos quais por não terem a informação completa, indicação da viatura, ou Identificação da entidade onde foi efetuada a deslocação, (conforme dispõe a alínea h) do n.º1 do art.º23º A do CIRC), foi solicitada informação à empresa B... LDA, no decorrer do procedimento inspetivo, para cada mapa. Da análise aos referidos mapas (e informação disponibilizada relacionada), onde constam os registos das alegadas deslocações não foi encontrada a mínima evidência de que as mesmas tenham ocorrido.*

*Como já referido anteriormente, quando analisados os valores mensais pagos a título de deslocações, verificam-se determinadas características:*

- A presença constante de um valor mensal, em que os valores assumem um carácter reiterado, ao longo dos meses, do período em análise, existindo meses em que os valores são praticamente iguais.*
- Registos de deslocações ao mesmo cliente/fornecedor no mesmo dia, pelo mesmo funcionário uma ou mais vezes, e por outro(s) funcionário(s) também para o mesmo dia. Ou seja, no mesmo dia são registadas várias deslocações ao mesmo cliente/fornecedor por um ou mais funcionários.*
- Verificou-se a existência de viaturas utilizadas nas deslocações em viatura do próprio pertencentes a outras entidades, nomeadamente outras empresas.*

- Pelo registo de deslocações no mapa do mês de maio regista deslocações até ao dia 31 de maio de 2021 e a função de gerência do SP cessou em 15 de maio de 2021.  
-Da análise ao documento "AUDIÇÃO PRÉVIA", ainda se retira que os funcionários fazem acompanhamento das fases desde encomendas, desenvolvimento e entrega do produto e que esse acompanhamento pode não ser presencial.

-E ainda dos já referidos documentos apresentados e numerados como Doc.nº1 ao Doc. nº 15, que são cópias de emails e cópias de faturas emitidas de e para a empresa B... LDA, nenhum deles menciona a intervenção do SP em análise nas relações com os parceiros e muito menos com possíveis realizações de deslocações, não evidenciam indícios da necessidade de deslocações da mesma.

Concluindo-se que pelo conteúdo dos documentos, que muitas situações (como escolha de materiais, modelos e preços) são tratadas por via eletrónica e assim certifica-se os indícios de não serem necessárias deslocações, muito menos tão frequentes, diárias até, como evidenciam os mapas efetuados pela empresa." – (cfr. PA)

9. Em 07/01/2025, por despacho do chefe de Divisão da Direção de Finanças de Braga, a Requerente foi notificada do Relatório da Ação de Inspeção (RIT), no qual se conclui, em síntese, o seguinte:

**"V.1. Despesas com alegadas deslocações com viatura do próprio/km**

Em 2021, foi pago 3.503,52 EUR, a título de deslocações com viatura do próprio/km, conforme se discrimina no quadro seguinte:

**Quadro 6 - Valores deslocações /Km**

MÊS	VALOR
202101	699,48
202102	700,56
202103	700,20
202104	702,00
202105	701,28

	3.503,52
--	----------

*De referir que, a análise efetuada no decorrer do procedimento inspetivo à B..., LDA, incluiu análise aos mapas de registos de deslocações, onde constam os valores pagos a título das alegadas deslocações em viatura do próprio (quilómetros) e aos quais por não terem a informação completa, indicação da viatura, ou identificação da entidade onde foi efetuada a deslocação, foi solicitada informação à empresa B... LDA, no decorrer do procedimento inspetivo, para cada mapa. Da análise aos referidos mapas (e informação disponibilizada relacionada), onde constam os registos das alegadas deslocações não foi encontrada a mínima evidência de que as mesmas tenham ocorrido.*

*Quando analisados os valores mensais pagos a título de deslocações, verificam-se determinadas características, como a presença constante de um valor mensal, em que os valores assumem um carácter reiterado, ao longo dos meses, do período em análise, existindo meses em que os valores são praticamente iguais.*

*Registos de deslocações ao mesmo cliente/fornecedor no mesmo dia, pelo mesmo funcionário uma ou mais vezes, e por outro(s) funcionário(s) também para o mesmo dia. Ou seja, no mesmo dia são registadas várias deslocações ao mesmo cliente/fornecedor por um ou mais funcionários. Existindo ainda registos de deslocações identificadas pela B... LDA, para entidades que não constam nos registos e documentos apresentados pela B... LDA. como tendo relações com a empresa como por exemplo: D...- fábrica de calçado – Rua ..., ... ..., ... -... ... e E... - fábrica de calçado - Rua ...-... ... (denominações transcritas conforme informação remetida pela B... LDA)*

*O registo de deslocações é coincidente com o período em que o SP exerceu funções de gerente da empresa, até maio de 2021, no entanto o mapa do mês de maio regista*

*deslocações até ao dia 31 de maio de 2021 e a função de gerência cessou em 15 de maio de 2021.*

*Perante estes factos, na busca pela verdade material, conclui-se pela existência de indícios fortes de que foram registados a título de deslocações, valores que não correspondem a deslocações reais, mas que os valores em causa dizem respeito, de facto, a remunerações pagas e que não terão sido objeto de tributação em sede de IRS. Pelo disposto o art.º 2º do CIRS são considerados rendimentos da categoria A, as contribuições, não anteriormente sujeitas a tributação, quando ocorra recebimento em capital, quando se trate como no caso em apreço de 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.*

*Foram efetuados pagamentos a título de importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio ao serviço da entidade patronal, tendo sido enquadrados indevidamente conforme o exposto anteriormente.*

## **V.2. Conclusão:**

*Pela análise dos factos elencados nos pontos anteriores deste capítulo, na busca pela verdade material, conclui-se pela existência de indícios fortes de que os valores registados a título de deslocações pela B..., LDA, não correspondem a deslocações reais, mas que os valores em causa dizem respeito, de facto, a remunerações pagas, mas que não terão sido objeto de tributação em sede de IRS.*

*Destes pagamentos realizados pela entidade patronal não estamos perante a restituição de despesas pagas pelos funcionários/gerentes, mas sim perante a remuneração do seu trabalho.*

*As remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular, provenientes de trabalho por conta de outrem, prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado, é considerado rendimento do trabalho dependente, dos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IRS. (...);- (cfr. PA);*

10. Os mapas mensais apresentam um padrão de quilometragem quase invariável, fixando-se em média nos 1.945 km/mês, com trajetos diários repetitivos entre as 08:30h e as 18:00h; - (cfr. PA)
11. A Requerente apresentou mapas de quilómetros e pagamentos processados relativos a deslocações efetuadas até ao dia 31 de maio de 2021, apesar de ter cessado funções na B..., Lda. em 15 de maio do mesmo ano; - (cfr. PA);
12. À data dos factos, a Requerente não era proprietária de qualquer viatura ligeira de passageiros. A matrícula identificada nos mapas pertencia a uma terceira sociedade comercial alheia à relação laboral; - (cfr. PA).
13. Os mapas originais fornecidos aos SIT omitiam a identificação dos clientes e fornecedores visitados, o objetivo específico da deslocação e a matrícula da viatura, contendo apenas a descrição genérica "Deslocação" sem menção de cliente ou fornecedor; - (cfr. PA, fls. 16).
14. Em consequência do pedido de esclarecimento apresentado pelos SIT quanto à forma como era realizado o apuramento dos valores mensais relativos aos mapas de deslocação, a B... Lda. enviou novos mapas, por trabalhador, com a identificação do destino, matrícula da viatura utilizada, distância percorrida; - (cfr. PA).
15. Da análise cruzada entre a informação constante dos mapas de deslocação e os registos contabilísticos, os SIT apuraram o pagamento de despesas de deslocação por parte da B..., Lda. a trabalhadores que se encontravam fora do país; - (cfr. PA);
16. Em relação ao cliente F... foram emitidas duas faturas em Agosto e Dezembro de 2021, tendo o movimento anual de faturação ascendido a €4.233,45, e registadas para esta entidade mais de 50 deslocações; - (cfr. PA);
17. A Requerente foi alvo da liquidação adicional de IRS n.º 2025..., referente ao período de 2021, com o valor a reembolsar de €1.182,69 de imposto, liquidação n.º 2025... de juros compensatórios por recebimento indevido e estorno da liquidação n.º 2022... com o valor a reembolsar de €2.181,19, perfazendo o valor económico de €1.100,47.

18. Em 21-03-2025, a Requerente deduziu Reclamação Graciosa, ao abrigo do artigo 68.º e seguintes do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), a que foi atribuído o n.º SICAT ...2025..., contra a liquidação supra identificada e respetivos juros compensatórios, tendo defendido a ilegalidade das correções efetuadas pelos SIT; - (cfr. PA);
19. A Reclamação Graciosa obteve despacho de indeferimento datado de 30-06-2025, pelo Chefe de Equipa da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Braga; - (cfr. processo n.º ...2025... da DF de Braga que se dá por integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos);
20. Inconformada com a decisão, em 29-09-2025 a Requerente apresentou no CAAD um o presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral.

#### **IV.2 Factos não provados**

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que, todos os factos relevantes para a apreciação do mérito da causa foram considerados provados.

#### **IV.3 Motivação da Matéria de Facto**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam 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, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT).

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. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal e a sua convicção (relativamente à matéria de facto) resultou da análise crítica dos documentos e informações constantes dos autos, do

processo administrativo junto pela AT, os quais não foram impugnados, bem assim como da posição assumida pelas Partes nas respetivas peças processuais.

Não se deram como provadas, nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

## **V. OBJETO DOS AUTOS – MATÉRIA DE DIREITO**

### **MATÉRIA DE DIREITO**

A questão central de direito centra-se em determinar se os pagamentos realizados pela B... Lda. à Requerente a título de compensação por deslocações em viatura própria realizadas por esta ao serviço daquela entidade, correspondem a efetivas deslocações justificadas no contexto da atividade empresarial, como defende a Requerente, ou deverão ser qualificadas como rendimentos do trabalho dependente, nos termos da alínea d), do n.º 3, do artigo 2.º do Código do IRS, por não se encontrarem reunidas as condições para a sua atribuição nos termos do n.º 3, do artigo 23.º conjugado com a alínea h), do n.º 1, do artigo 23º-A, ambos do CIRC.

Perante a prova reunida nos autos, cabe aferir se a AT, ao desconsiderar a natureza compensatória dos referidos pagamentos, fez prova dos factos constitutivos do seu alegado direito, ao abrigo do disposto no artigo 74.º n.º 1 da LGT.

Adicionalmente, a Requerente fundamenta o pedido de anulação contenciosa no vício de falta de fundamentação legalmente exigida, entendendo que o RIT viola ainda o disposto no n.º 3, do artigo 268.º da CRP, e artigo 77.º da LGT, bem como no erro de julgamento quanto à qualificação de tais pagamentos enquanto gastos indispensáveis para a atividade da empresa ao abrigo do disposto no artigo 23.º do n.º 3 do CIRC.

### **V.1 Ordem de conhecimento dos vícios:**

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

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

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

Vejamos.

**a) Do erro de julgamento quanto à violação do ónus da prova previsto no artigo 74.º da LGT, e à qualificação dos gastos nos termos do artigo 23.º n.º 3 do CIRC**

Para analisar este segmento da questão, crê-se que importa ter presente a base legal relevante, tendo por referência o que se encontrava consagrado na legislação fiscal, à data dos factos tributários aqui em causa.

Dispõe a alínea d), do n.º 3, do artigo 2.º do CIRS o seguinte:

*“Consideram-se 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”.*

Estabelece o artigo 23º-A, n.º 1 alínea h), do CIRC o seguinte:

*“1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*(....)*

*h) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário;”*

Por seu turno, decorre da LGT:

*“Artigo 74.º*

*Ónus da prova*

*1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”*

*“Artigo 75.º*

*Declaração e outros elementos dos contribuintes*

*1 - Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou*

*escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.*

*2 - A presunção referida no número anterior não se verifica quando:*

*a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;”*

No caso, importa apurar se os indícios obtidos na ação de Inspeção, e que constam do RIT, acima transcrito, em sede da matéria de facto, permitem inferir que as deslocações em causa não ocorrerem efetivamente, e que as quantias pagas não corresponderam a verdadeiras ajudas de custo, visando reembolsar o trabalhador de despesas, devendo, ao invés, ser consideradas como remunerações, tributadas em IRS, em sede de Categoria A.

Ora, podemos resumir os indícios elencados no RIT para fundamentar os atos de liquidação do seguinte modo:

- 1) Da análise aos referidos mapas de deslocações (e informação disponibilizada relacionada), onde constam os registos das deslocações verificam-se determinadas características, como:
  - i) A presença constante de um valor mensal;
  - i) Os valores assumem um carácter reiterado, ao longo dos meses, e do período em análise, existindo meses em que os valores são praticamente iguais;
  - ii) Registos de deslocações ao mesmo cliente/fornecedor no mesmo dia, pelo mesmo funcionário, uma ou mais vezes, e por outro(s) funcionário(s) também para o mesmo dia;
  - ii) Registos de deslocações identificadas pela B... LDA, para entidades que não constam nos registos e documentos apresentados pela B... LDA. como tendo relações com a empresa como por exemplo: D...- fábrica de calçado – Rua ..., ..., ...-... -... ... e E... - fábrica de calçado - Rua ... -...-... -...-

- iii) Os mapas mensais da Requerente apresentam um padrão de quilometragem quase invariável, fixando-se em média nos 1.945 km, com trajetos diários repetitivos entre as 08:30h e as 18:00h;
  - iv) A Requerente apresentou mapas de quilómetros e pagamentos processados relativos a deslocações efetuadas até ao dia 31 de maio de 2021, apesar de ter cessado funções na B..., Lda. em 15 de maio do mesmo ano;
  - v) Apesar de ser invocado que a Requerente tem uma vasta experiência na indústria do calçado e, que as suas funções consistiam à data dos factos inspecionados, entre outras, no controlo direto com as fábricas produtoras de calçado e os fornecedores de materiais de componentes daqueles, nos diversos documentos apresentados em sede de direito de audição, (docs.nº1 ao Doc.nº15) tal presença não é possível de verificar, na troca de emails apresentados, não sendo mencionada, nem sendo indicada como interveniente nessa troca de correspondência com os clientes onde alegadamente seria presença constante;
  - vi) Dos elementos de prova apresentados pela Requerente não foi possível confirmar as funções por esta desempenhadas ao serviço de B... Lda.
- 2) Da análise cruzada entre a informação constante dos mapas de deslocação e os registos contabilísticos, os SIT apuraram o pagamento de despesas de deslocação por parte da B..., Lda. a trabalhadores que se encontravam fora do país; - (cfr. PA);

Face aos elementos de prova constantes dos autos, importa determinar se os montantes pagos à Requerente assumem caráter compensatório pela deslocação do trabalhador ao serviço da empresa, ou se a AT terá cumprido o ónus da prova decorrente do artigo 74.º da LGT, apresentando elementos suficientes capazes de por em causa as deslocações objeto de dissídio, cumprindo à Requerente demonstrar o caráter compensatório dos pagamentos realizados, apresentando prova completar da efetiva realização das deslocações, o que

justificaria a sua não tributação em sede de IRS.

Ora, surgindo diferenças de entendimento quanto à caracterização dos montantes pagos à Requerente, em particular no que toca à distribuição do ónus da prova, vejamos o que resulta do entendimento jurisprudencial existente sobre a matéria.

No que respeita à interpretação do artigo 2.º n.º 3 al. d) do CIRS, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) referiu no seu acórdão de 28-01-2015, proferido no processo n.º 0901/14, o seguinte:

*“Tratando-se, como se trata, de uma verdadeira norma de delimitação negativa de incidência ou de exclusão de tributação de IRS, competia à Administração Tributária alegar, para poder provar em seguida, ou, que as quantias pagas a título de ajudas de custo não se destinaram a reembolsar os recorridos de despesas decorrentes da sua deslocação, porque elas não tinham tido lugar ou não ocorreram com a extensão apresentada, o que não decorre simplesmente da verificação de que o seu valor se repete ao longo dos meses, ou, que ultrapassaram os limites legais estabelecidos para a exclusão da respectiva tributação, dado que estes elementos são ainda factos fundamentadores ou enformadores do ato tributário. Nada disso foi sequer alegado. A Administração Tributária, como se constata das suas informações referenciadas na matéria dada como provada tendo verificado que vários dos trabalhadores da mesma empresa recebiam ajudas de custas em montantes repetidos ao longo dos meses, qualificadas como reembolso de despesas de deslocação, não curou de saber se efectivamente existiram deslocações, se as deslocações causaram despesas, se as despesas foram pagas pelos trabalhadores que as efectuaram, se, seguidamente foram pagas a estes pela empresa, se as que foram pagas excederam os limites legais para estarem contidas na exclusão de tributação, e, qual o excesso, concluindo, na ausência de todos estes elementos, que, se se repetiam, não tinham carácter compensatório e eram um estratagema da empresa para aumentar o salário dos seus trabalhadores de forma a privar o estado da tributação devida.”*

Por seu turno, no Acórdão proferido pelo TCAS n.º 766/13.8BEALM, de 30-09-2020, veio-se referir o seguinte:

*“A norma deve ser interpretada no quadro do sistema jurídico assente numa sociedade aberta, concorrencial, de mercado. O que obriga a AT a justificar os pressupostos da sua actuação sempre que interfere na gestão das empresas ou desconsidera as declarações do contribuinte. Daí que se afirme que o ónus da prova do excesso de ajudas de custo, da sua desnecessidade ou de que as verbas atribuídas não se destinavam a cobrir o acréscimo de despesas suportadas em resultado de certa deslocação cabe à AT”*

Quanto à distribuição do ónus da prova (cfr. artigos 74.º da Lei Geral Tributária e 100.º do Código do Procedimento e Processo Tributário), considera-se oportuno recordar também aqui o velho princípio da tributação segundo o método declarativo: *“Como é sabido, no nosso sistema fiscal vigora o princípio da tributação segundo o método declarativo, ou seja, por princípio, a AT ao diligenciar no sentido de obter aquele objectivo, tem de ater-se ao que os cidadãos contribuintes declararam como rendimentos. Este princípio, pela sua própria natureza, impõe, por um lado, um dever de cooperação acrescida dos contribuintes, no sentido de facultarem, com aderência à realidade, à AT, os seus rendimentos sujeitos a tributação e, por inerência, os necessários elementos de controlo do declarado, enquanto, por outro lado, à última, obriga a fiscalização e controlo daquelas declarações no sentido de acautelarem, tanto quanto possível, que os rendimentos a tributar correspondem, de facto, à realidade. Em resultado do que se vem de referir, na medida em que a AT não aceite a declaração apresentada pelo contribuinte e se lhe substitua no apuramento da matéria colectável, cabe-lhe o ónus entendido no sentido substancial e não meramente formal, (...)”* (vide Acórdão proferido pelo TCAS, em 3-04-2004, no proc. n.º 69/03).

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

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

Parece-nos pertinente citar a jurisprudência emanada do Acórdão do TCAS de 21-11-2006, proc. n.º 264/04 (Relatora Ivone Martins), referindo-se que “*A dúvida que implica a anulação do acto impugnado não pode considerar-se “fundada”, na ausência ou na inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante*”.

Declarados pagamentos de ajudas de custo, no caso sub judice, e tendo a AT posto em causa a natureza desses pagamentos, quer na vertente da sua efetiva ocorrência, quer na vertente da extensão apresentada, caberia à Requerente fazer contraprova quanto à reunião dos respetivos pressupostos, nos termos do artigo 75.º da LGT.

Com efeito, e ao contrário do que se verificou no Acórdão do CAAD proferido no âmbito do processo n.º 836/2025-T, invocado pela Requerente para sustentar a sua tese, na situação dos autos, a AT coligiu elementos que permitem afastar, de forma sustentada, a presunção de veracidade das declarações da Requerente.<sup>1</sup>

Cabe, assim, avaliar os argumentos em presença (importância dos elementos indiciários reunidos pela AT, *versus* o valor da prova e argumentos invocados pela Requerente), tendo em conta o resultado do esforço probatório da AT e da Requerente, em sentido contrário,

---

<sup>1</sup> Quanto à jurisprudência emanada do Acórdão do CAAD, proferido no processo n.º 797/2025-T, que a Requerente também juntou aos autos, não se vê paralelismo, nem no que toca à base factual, nem no que respeita à matéria de direito, com o caso dos presentes autos. Diga-se, entre parêntesis, que este Tribunal Arbitral aplica o direito aos factos com base na prova produzida nestes autos, a qual resultou maioritariamente do relatório de inspeção produzido pelos SIT.

verificando, a final, quais as certezas e dúvidas daí resultantes.

Ora, a circunstância de existirem, in casu, mapas de quilómetros que foram completados e corrigidos pela Requerente após um pedido de esclarecimentos dos SIT (vide ponto 9 do probatório, in V.1 do RIT), e que - após a respetiva correção - foram considerados corretamente preenchidos nos termos da alínea h), do n.º 1, do artigo 23.º-A do CIRC, não desonera a Requerente de ter que fazer prova da efetividade das ajudas de custo, uma vez que, a AT exerceu o ónus da prova conforme lhe competia, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT. É consabido que a entrega dos mapas não configura uma presunção inilidível da existência dos gastos.

Conforme explicitámos supra, os SIT coligiram elementos suscetíveis de colocar em causa a veracidade dos mapas apresentados, enunciando indícios objetivos que traduziam uma probabilidade elevada de que esses mapas não titulavam deslocações reais.

A título de exemplo, a AT detetou as seguintes irregularidades:

- i) Os mapas mensais da Requerente apresentam um padrão de quilometragem quase invariável, fixando-se em média nos 1.945 km, com trajetos diários repetitivos entre as 08:30h e as 18:00h;
- ii) A Requerente apresentou mapas de quilómetros e pagamentos processados relativos a deslocações efetuadas até ao dia 31 de maio de 2021, apesar de ter cessado funções na B..., Lda. em 15 de maio do mesmo ano;
- iii) Apesar de ser invocado que a Requerente tem uma vasta experiência na indústria do calçado e, que as suas funções consistiam, à data dos factos inspecionados, entre outras, no controlo direto com as fábricas produtoras de calçado e os fornecedores de materiais de componentes daqueles, verificou-se, nos diversos documentos apresentados em sede de direito de audiência, (docs. n.º1 ao Doc.n.º15) que tal presença não era se encontrava materialmente demonstrada, designadamente na troca de emails apresentados, a Requerente não era mencionada, nem era indicada como interveniente nessa troca de correspondência com os clientes onde

alegadamente seria presença constante;

- iv) Dos elementos de prova apresentados pela Requerente em sede de Direito de Audição não foi possível confirmar as funções desempenhadas pela Requerente junto dos clientes para onde alegadamente se deslocava diariamente. E nos presentes autos, nenhum elemento de prova foi acrescentado a este respeito.

Acresce referir, que da análise cruzada entre a informação constante dos mapas de deslocação e os registos contabilísticos, os SIT apuraram o pagamento de despesas de deslocação por parte da B..., Lda. a trabalhadores que se encontravam fora do país.

Ora, no caso dos autos, as afirmações da AT não são de natureza genérica ou conclusiva, como alega a Requerente. Com efeito, os supra aludidos factos-índice, numa análise concatenada e ponderados à luz da experiência, são suficientes para permitirem à AT desconsiderar as ajudas de custo em causa, ainda que suportadas em mapas de quilómetros, com o fundamento de que as deslocações referidas nesses mapas não tiverem lugar, ou não ocorreram com a extensão apresentada, sendo certo que caberia à Requerente, perante a pertinência dos elementos concatenados pela AT, justificar a verificação daquelas deslocações.

Ora, não foi apresentada qualquer contraprova que demonstre que as deslocações da Requerente se encontravam relacionadas com a atividade da B... Lda., nem a Requerente cuidou de apresentar prova das funções efetivamente exercidas naquela empresa, nem tão pouco foi demonstrado o acompanhamento exercido no âmbito dos projetos de produção de calçado.

Não se duvida das especificidades alegadas pela Requerente relativamente à forma de atuação no sector do calçado, designadamente quanto às possíveis dificuldades de fazer o acompanhamento do processo de produção do calçado por meios de comunicação à distância ou por meras comunicações eletrónicas. Contudo, em todas as comunicações eletrónicas juntas aos autos pela própria Requerente, é de estagnar não haver rasto ou

evidência mínima de contacto entre as empresas e a Requerente, ou de que fosse dada nota da sua presença junto dos clientes, ou ainda, apresentada qualquer informação que remetesse para os serviços prestados pela Requerente junto dos clientes, nas respetivas instalações. Ora, estes elementos documentais, de natureza informal, seriam normais, sobretudo em estruturas produtivas de pequena e média dimensão em que os clientes conhecem os prestadores de serviços pelos seus nomes. Sendo a presença da Requerente indispensável e diária nas instalações dos seus clientes, afigura-se incompreensível, a total ausência de indícios juntos aos autos suscetíveis de concluir pela veracidade das afirmações da Requerente.

Ademais, tendo-se demonstrado no RIT que a Requerente foi compensada por deslocações realizadas ao serviço da B... Lda. após ter cessado funções junto daquela, ou seja, após 15-05-2021 competia-lhe provar, de forma inequívoca, a veracidade e efetividade, ainda que parcial, das deslocações constantes dos mapas apresentados. O que, no caso em concreto, também não fez. Ora, na ausência da apresentação de um motivo justificativo, cabe legitimamente duvidar da veracidade dos mapas de deslocações apresentados, no seu conjunto, pois, em coerência com a prova existente, tudo indica que foram produzidos sem correspondência com a realidade. Aliás, a realidade invocada pela Requerente colide, em parte, com os elementos de prova reunidos no decurso das diligências instrutórias. Vários são os indícios, quer diretamente relacionados com a Requerente, quer relacionados com a entidade patronal, que não permitem acompanhar a tese da Requerente. De resto, a falta de veracidade desses mapas é evidenciada no RIT pela demonstração do pagamento de ajudas de custo a trabalhadores, por deslocações em viatura própria, em datas que estes se encontravam ausentes do país.

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

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

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

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

Demonstrada a falta de verificação dos pressupostos para a atribuição dos montantes a título de ajudas de custo, a AT poderia alterar a declaração de rendimentos, como aconteceu (cfr. artigos 74.º, n.º 1 e 75.º, n.º 1, da LGT), não padecendo os atos de liquidação de ilegalidade com base nos vícios invocados.

Qualificados juridicamente como rendimentos de trabalho dependente (categoria A), aqueles montantes não são, por conseguinte, dedutíveis ao abrigo da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC. Contudo, nesta sede, não existe qualquer utilidade em determinar se os gastos incorridos pela entidade patronal com os pagamentos à Requerente a título de compensação por deslocação em viatura própria são dedutíveis em sede de IRC, pois, neste processo, apenas se discute a tributação daqueles pagamentos em sede de IRS, na esfera da Requerente.

Pelo que improcedem quanto às liquidações em análise os vícios supra invocados pela Requerente.

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

A Requerente entende que as liquidações em crise padecem de falta de fundamentação na medida em que “*baseiam-se em meras suspeitas e generalizações*”, e a AT “*não concretiza por que razão a comunicação eletrónica tornaria desnecessárias as deslocações diárias num sector como o da produção de calçado*”.

Segundo a Requerente, uma fundamentação que não faz análise crítica dos elementos de prova, é uma fundamentação meramente aparente.

Como se verifica do teor do RIT e, em termos sumários, (vide, em particular, matéria dada como provada dos pontos 8 ao 15 do probatório), foram recolhidos elementos demonstrativos da ausência de veracidade das declarações da Requerente. Tais elementos sobejamente elencados no ponto anterior baseiam-se em factos concretos, relativamente aos quais a Requerente não cuidou de apresentar contraprova, quer em sede do processo administrativo, quer no âmbito deste processo arbitral.

Ora, na ausência de esclarecimentos por parte da Requerente quanto ao tipo de funções exercidas, ou quanto à presença física nas instalações dos clientes da B..., Lda., aliado aos fortes indícios reunidos de que os mapas de deslocações não correspondiam à realidade, entendeu à AT, que as quantias pagas a título de ajudas de custo, se encontraram sujeitas a tributação, enquanto rendimentos do trabalho dependente, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS.

A este propósito, importa notar que o dever de fundamentação dos atos tributários inscreve-se no princípio constitucionalmente consagrado, no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, nos termos do qual, “os actos administrativos (...) carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”.

O preceito do artigo 77.º da LGT enuncia os requisitos da fundamentação ao nível específico do ato tributário. De acordo com o n.º 1 deste preceito, a fundamentação deve incluir a “*sucinta exposição das razões de facto e de direito, podendo a fundamentação*

*consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integram o relatório da fiscalização tributária”.*

Concretiza o n.º 2 do referido artigo que, podendo “[a] fundamentação dos actos tributários ... ser efectuada de forma sumária, deve [...] sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações da matéria tributável e do tributo” (n.º 2).

Trata-se de uma formulação específica do dever geral de fundamentação (constante do supra citado artigo 268.º, n.º 3, da CRP). No caso, a liquidação do imposto assenta nos fundamentos do RIT, a qual se mostra acessível a um destinatário médio, colocado na posição da Requerente.

Com efeito, o dever de fundamentação desempenha a função primordial de permitir que o destinatário do ato se inteire das razões que subjazem à decisão administrativa, permitindo o controlo da sua validade, através da análise dos respetivos pressupostos, e o acesso à garantia contenciosa, dando a conhecer ao sujeito passivo o itinerário cognoscitivo e valorativo para a AT ter decidido no sentido em que decidiu.

Segundo a jurisprudência do STA, deve considerar-se “*fundamentado o ato quando ele se insira num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível por um destinatário normal colocado na posição em que se encontra o seu real destinatário.*” (Vide Acórdão do STA, proferido em 06/10/2010, no âmbito do processo n.º 667/10).

Com efeito, esclarece a jurisprudência daquele Tribunal que a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de ato, visando responder às necessidades de esclarecimento do contribuinte, permitindo-lhe conhecer as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro.

Ora, também neste segmento argumentativo se discorda da Requerente.

Compulsados os autos arbitrais, constata-se que o RIT contém, com clareza e suficiente grau de detalhe os argumentos, de facto e de direito, nos quais a AT alicerçou as correções de IRS impugnadas.

A tributação, em sede de IRS, das ajudas de custo declaradas pela Requerente, decorre de

um conjunto de indícios descritos no RIT que resultam quer da análise da situação pessoal da Requerente, quer da análise cruzada com outros elementos declarativos da entidade patronal, os quais apontam inequivocamente para uma realidade de pagamento de ajudas de custo que não tinham carácter compensatório pela deslocação do trabalhador ao serviço da empresa.

Os argumentos apresentados pela AT, o seu sentido e alcance, foram devidamente percecionados pela Requerente que os refuta de forma exaustiva e circunstanciada, não se antevendo em que medida ficou comprometido o exercício do contraditório.

Por conseguinte, improcede, pelas razões expostas, o vício de falta de fundamentação suscitado pela Requerente.

Questão distinta é a de saber se a Requerente discorda da fundamentação por não considerar verificados os pressupostos de tributação nela retratados situação que “tem já a ver com o mérito da decisão e com a legalidade «*stricto sensu*» do próprio ato”. Neste caso, não se trata de aferir o vício formal de ausência de fundamentação legalmente exigida, mas a validade substantiva dos atos tributários, por erro nos pressupostos de facto de direito, o que constituiu o objeto de apreciação por este Tribunal.

## **VI. DECISÃO**

Com base nos fundamentos de facto e de direito acima enunciados decide o Tribunal julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente e, em consequência, absolver a Requerida do pedido de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IRS n.º 2025..., referente ao ano de 2021, liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., liquidação de juros compensatórios por recebimento indevido n.º 2025 ... e o estorno de liquidação n.º 2022 ..., no montante de € 3.523,71, com os demais efeitos legais do artigo 24.º, do RJAT.

Visto que nenhum valor há a restituir à Requerente improcede também o pedido formulado quanto ao pagamento de juros indemnizatórios.

Decide-se ainda condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

## **VII. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se, em conformidade com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), que remete expressamente para o artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), e n.º 3, do CPPT, e tendo em conta o artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, este último aplicável por força da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º, do RJAT, o valor do processo em €3.523,71 (três mil, quinhentos e vinte e três euros e setenta e um cêntimo).

## **VIII. CUSTAS**

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e nos termos dos artigos 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 e 4.º, n.º 5, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €612,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente.

Lisboa, 26 de maio de 2026

Notifique-se.

A Árbitro do Tribunal Singular,

Filipa Barros