

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 862/2025-T**

**Tema: IRS - Ajudas de custo – Despesas de Representação – Ónus da prova**

**Sumário:**

- I. De acordo com as regras de repartição do ónus da prova, previstas no artigo 74.º da LGT, compete à Autoridade Tributária e Aduaneira demonstrar, de forma concreta e suficientemente individualizada, os pressupostos de facto que legitimam a requalificação de quantias pagas como compensação por despesas com deslocações em viatura própria e gastos inerentes à atividade como remuneração, não bastando a invocação de indícios genéricos, conclusivos ou meramente formais.
- II. A regularidade dos montantes pagos, eventuais insuficiências formais dos mapas de deslocação ou alegadas incongruências documentais não constituem, por si só, prova bastante da inexistência das deslocações ou da sua natureza remuneratória, quando a realidade material das mesmas se mostre plausível à luz da atividade desenvolvida.
- III. Quando o sujeito passivo apresente elementos documentais aptos a tornar plausível a realidade material das despesas e a sua conexão com a atividade desenvolvida, e a AT não demonstre concretamente a sua falsidade, inexistência ou natureza pessoal, devem as correspondentes correções ser julgadas ilegais.

**DECISÃO ARBITRAL**

**I. RELATÓRIO**

1. A..., titular do número de identificação fiscal ... (doravante, a “**Requerente**”), veio nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1 e 10.º e seguintes

1.

do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”), em conjugação com o artigo 99.º, alínea a) e o artigo 102.º, n.º 1, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, “CPPT”), requerer a constituição do tribunal arbitral, com a intervenção de árbitro singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “Requerida” ou “AT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, bem como do ato de liquidação Adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, “IRS”) com o n.º 2025..., relativo ao ano de 2021, e respetivas Liquidações de Juros Compensatórios n.º 2025... e n.º 2025..., e estorno da liquidação n.º 2022..., que apurou um montante total a pagar de € 7.491,11, e bem assim, que se determine a condenação da Requerida à restituição dos montantes indevidamente pagos, acrescidos dos respetivos juros indemnizatórios, à taxa legal e contados nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (doravante, “LGT”).

2. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a) e 6.º, n.º 1, do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitra a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
3. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 11 de dezembro de 2025, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
4. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta em 23 de janeiro de 2026, tendo igualmente remetido o processo administrativo.
5. Em 20 de março de 2026 o Tribunal arbitral proferiu despacho a dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a notificar as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas, direito que o Requerente exerceu no dia 13 de abril de 2026 e a Requerida no dia de 24 de abril de 2026.
6. Em 2 de fevereiro de 2026 o Tribunal arbitral proferiu despacho a designar o dia 24 de fevereiro de 2026, às 10h00, para a realização da reunião arbitral para a inquirição das testemunhas arroladas.

7. Em 23 de fevereiro de 2026 o Requerente solicitou o adiamento da reunião arbitral por não ter sido possível reunir as testemunhas para a data indicada.
8. Em 24 de fevereiro o Tribunal arbitral proferiu despacho a dar sem efeito a reunião agendada, a solicitar documentação adicional e a indicação da matéria de facto sobre a qual recairá a inquirição, bem como da necessidade de apresentação de todas elas ou da eventual dispensa de alguma(s).
9. Em 9 de março de 2026 o Requerente apresentou requerimento no qual juntou a documentação solicitada e requereu que as testemunhas fossem ouvidas via comunicação à distância.
10. Em 12 de março de 2026 o Tribunal arbitral indeferiu o pedido do Requerente de que as testemunhas fossem ouvidas via comunicação à distância.
11. Em 20 de março de 2026 o Requerente prescindiu da prova testemunhal e o Tribunal arbitral proferiu despacho a dispensar a reunião do artigo 18.º do RJAT e a conceder prazo às partes para apresentarem alegações escritas, que foram apresentadas pelo Requerente em 13 de abril de 2026 e pela AT em 23 de abril de 2026.

## **II. SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES**

12. Para fundamentar a sua posição, o Requerente invocou, em suma, o seguinte:
  - A B..., Lda. (NIPC ...) dedica-se ao agenciamento e intermediação comercial no setor do calçado, atuando como elo de ligação entre marcas internacionais e fabricantes portugueses, o que exige uma atividade eminentemente presencial e itinerante. O Requerente é sócio gerente da sociedade B..., Lda., e exerce, cumulativamente, funções de comercial, designer de modelos de calçado e técnico de desenvolvimento de produto, implicando deslocações quase diárias a fábricas e fornecedores, viagens a feiras internacionais e reuniões com representantes de marcas;
  - Os atos de liquidação impugnados tiveram origem em correções aritméticas efetuadas no âmbito de uma ação inspetiva à sociedade B..., Lda., credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2024...;

- As despesas identificadas pela AT revestem carácter inequivocamente empresarial, pelo que não deveriam ter sido imputadas ao Requerente a título de deslocações em viatura própria (€ 9.819,36) nem a título de gastos com despesas inerentes à atividade de gerente (€ 6.836,91);
- A AT incorreu em erro sobre os pressupostos de facto e de direito e errada aplicação das regras de repartição do ónus da prova, violando os artigos 74.º e 75.º da LGT, na medida em que não logrou demonstrar que as quantias pagas a título compensatório constituem efetivamente retribuição do Requerente;
- A decisão da AT padece de vício de fundamentação, violando o artigo 77.º da LGT, por se basear em meras suspeitas e generalizações;
- A AT incorreu, ainda, em erro de julgamento quanto à qualificação dos gastos, violando o artigo 23.º do CIRC; e, por último,
- A atuação da AT viola os princípios constitucionais da proporcionalidade (artigo 266.º, n.º 2, da CRP), da boa-fé (artigo 55.º da LGT) e da capacidade contributiva (artigo 104.º da CRP).

**13.** Por sua vez, a Requerida respondeu, defendendo-se apenas por impugnação, nos seguintes termos:

- As despesas de € 6.836,91 são despesas pessoais do gerente (viagens, alojamentos e refeições), suportadas pela empresa mas sem conexão com a atividade empresarial, constituindo rendimentos do trabalho dependente nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS;
- A viagem a Mykonos (Grécia) contemplava duas pessoas sem identificação da segunda, sendo que não foram apresentados documentos comprovativos de que a viagem foi solicitada por um cliente e que não existe faturação emitida por ou a entidades com sede na Grécia;
- Os mapas de quilómetros relativos aos € 9.819,36 apresentam irregularidades graves: padrão mensal repetitivo (27.276 km anuais), ausência de identificação da viatura e do serviço, registo de deslocações a entidades sem relação documentada com a empresa,

incompatibilidade entre dias registados e deslocações ao estrangeiro, e deslocações quase diárias à mesma localidade;

- A AT cumpriu o ónus da prova que impendia sobre si (artigo 74.º, n.º 1, da LGT), tendo demonstrado indícios suficientes de que os referidos gastos não foram incorridos no âmbito da atividade da empresa, cabendo ao Requerente o ónus de provar que os pagamentos não tinham carácter compensatório, o que não foi feito;

- A matéria de facto dos processos arbitrais n.º 836/2025-T e n.º 862/2025-T (cujas decisões foram juntas pelo Requerente) não são idênticos a este processo, referindo-se a sujeitos passivos diferentes e a despesas distintas;

- Não são devidos juros indemnizatórios por não se verificar erro imputável aos serviços.

### **III.SANEAMENTO**

- 14.** O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar o pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos do previsto nos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e dos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo arbitral não enferma de nulidades.

### **IV.MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

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

- a) O Requerente, A..., é pessoa singular residente em território português e exerceu funções de gerente na sociedade B..., Lda. (NIPC...) desde 15 de maio de 2021 (cf. processo administrativo).
- b) A B..., Lda. foi constituída em 19 de maio de 2017, com o capital de € 5.000,00, distribuído de igual forma por C... (NIF ...) e pelo Requerente, tendo como atividade principal o comércio por grosso de calçado (CAE 046422), dedicando-se ao agenciamento e intermediação comercial entre fabricantes de calçado portugueses e marcas de retalhistas/lojistas internacionais, não abrangendo a produção própria de artigos (cf. processo administrativo).
- c) Em 11 de abril de 2022, o Requerente submeteu a sua declaração Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2021, identificada com o número ...-2021-...-..., tendo declarado no Anexo A (Trabalho dependente) os seguintes rendimentos:
- € 28.200,00 da entidade pagadora B..., Lda. (NIF...); e
  - € 3.953,83 da entidade pagadora D..., Lda. (NIF ...) (cf. processo administrativo).
- d) A B..., Lda. foi alvo de uma ação inspetiva credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2022...referente ao exercício de 2021, que começou por incidir sobre o IVA e foi alargada para âmbito "geral", tendo originado correções em sede de IRC, IVA e IRS (cf. processo administrativo e documento junto pelo Requerente ao processo em 13.04.2026).
- e) Na sequência da ação inspetiva à B..., Lda., o Requerente foi objeto de uma ação inspetiva credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2024..., de natureza interna, com âmbito parcial em IRS, referente ao exercício de 2021 (cf. documento junto pelo Requerente com o pedido de constituição do tribunal arbitral).
- f) No âmbito desta ação inspetiva ao Requerente, a AT determinou duas correções ao seu rendimento da Categoria A:
- Uma, no montante de € 6.836,91, referente a despesas identificadas como despesas pessoais do gerente, compreendendo viagens, alojamentos e refeições (incluindo viagem a Amesterdão, estadia em Atoguia da Baleia,

viagem e estadia na Grécia — Mykonos, estadia nos Açores, viagem e estadia na Alemanha, e hotel em Ribeira de Pena), cujas faturas constam do Anexo 1 do Relatório de Inspeção; e

- Outra, no montante de € 9.819,36, referente a deslocações em viatura própria (quilómetros), correspondentes a 27.276 km percorridos no ano, à taxa de €0,36/km, com base em mapas elaborados mensalmente, indicando dias do mês, localidades, horário e quilómetros, com a indicação genérica de "Deslocação" como serviço efetuado, que identificam o pagamento ao Requerente dos seguintes valores: € 851,76 (janeiro), € 850,32 (fevereiro), € 850,68 (março), € 883,08 (abril), € 732,60 (maio), € 750,60 (junho), € 855,00 (julho), € 810,00 (agosto), € 810,00 (setembro), € 820,80 (outubro), € 804,24 (novembro) e € 800,28 (dezembro) (cf. documento junto pelo Requerente com o pedido de constituição do tribunal arbitral).
- g) Os referidos valores pagos a título de ajudas de custo e deslocações em viatura própria foram declarados nas declarações mensais de remuneração (DMR), linha A22, e constam dos recibos de vencimento, tendo sido considerada a Tributação Autónoma na declaração Modelo 22 da B..., Lda. (cf. processo administrativo).
- h) O Requerente foi notificado do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária em dezembro de 2024, tendo, através do seu mandatário, expressado intenção de exercer o direito de audição prévia, sem, contudo, anexar qualquer documento relativo à ação inspetiva (cf. processo administrativo).
- i) O Requerente foi notificado do Relatório de Inspeção Tributária em janeiro de 2025, tendo sido mantidas as correções propostas (cf. processo administrativo).
- j) Na sequência da conclusão da inspeção tributária, o Requerente foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2025..., da liquidação n.º 2025..., de juros compensatórios, da liquidação n.º 2025..., de juros compensatórios e estorno da liquidação n.º 2022..., que apurou um montante total a pagar de € 7.491,11 (cf. processo administrativo).

- k) Em 7 de março de 2025, o Requerente deduziu Reclamação Graciosa contra os referidos atos de liquidação, a que foi atribuído o n.º SICAT ...2025... (cf. documento junto pelo Requerente com o pedido de constituição de tribunal arbitral).
- l) Em 2 de outubro de 2025, o Requerente apresentou o presente pedido de constituição de tribunal arbitral.
- m) Em 7 de outubro de 2025, a Reclamação Graciosa obteve despacho de indeferimento expresso pelo Chefe de Equipa da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Braga (cf. processo administrativo).

## **A.2. Factos dados como não provados**

**16.** Considera-se como não provado o seguinte facto:

- a) O Requerente pagou o montante de IRS adicionalmente apurado na sequência da ação de inspeção tributária.

**17.** Não existem outros factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

**18.** 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 importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

**19.** 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 (*cf.* art. 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

**20.** Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

21. A convicção do Tribunal quanto aos factos relativos à natureza empresarial das despesas e deslocações formou-se com base na prova documental junta pelo Requerente (faturas de fornecedores, *emails* com clientes, comprovativos de viagens e documentos juntos com a Reclamação Graciosa), conjugada com as regras da experiência aplicáveis ao setor de atividade em causa (agenciamento e intermediação no setor do calçado).
22. Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **V. DO DIREITO**

23. Apesar de ter sido invocado o vício de falta de fundamentação, a questão *decidenda* nos presentes autos é, em síntese, saber se a AT cumpriu o ónus da prova que sobre si recai, nos termos do artigo 74.º da LGT, para requalificar as quantias pagas pela B..., Lda. ao Requerente a título de compensação por gastos inerentes à atividade da empresa como pagamento de despesas pessoais (€ 6.836,91) e compensação por deslocações em viatura própria (€ 9.819,36) como rendimentos do trabalho dependente sujeitos a IRS.
24. Em concreto, entendeu a AT no âmbito da inspeção tributária que as deslocações em viatura própria não reuniam os requisitos legais para não serem sujeitas a tributação em sede de IRS e que os gastos reembolsados ao Requerente com as viagens não tinham conexão com as funções exercidas no âmbito da atividade da empresa.
25. Antecipa-se que não tem razão.

Vejamos,

### **A. Da falta de fundamentação**

26. O Requerente invoca vício formal de fundamentação da liquidação de IRS contestada por entender que aquela se baseia em “*meras suspeitas e generalizações*” e que não é realizada “*uma análise crítica dos elementos*”.

27. É pacífico entre a doutrina e a jurisprudência que a fundamentação para ser suficiente, clara e precisa, deverá permitir a um destinatário normal entender o itinerário cognoscitivo e valorativo constante do ato, de modo a que se fique a saber a razão pela qual se decidiu assim e não de outro modo (cf., entre outros, RUI DUARTE MORAIS, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2014 e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.03.2014, proferido no processo n.º 01674/13). Ou seja, basta que o sujeito passivo tenha entendido o *itinerário cognoscitivo e valorativo constante do ato*, de forma a poder contestá-lo seja pela via da reclamação graciosa ou pela via contenciosa.
28. Ora, o Requerente não viu frustrado o seu direito de defesa pela forma como o dever de fundamentação foi exercido pela AT na liquidação de IRS, pois contestou aquele ato tributário tanto sede de reclamação graciosa como no presente pedido de pronúncia arbitral.
29. Assim, não se verifica falta de fundamentação invocada. Questão distinta é a de saber se o Requerente discorda da fundamentação, não se tratando de aferir o vício formal de falta de fundamentação, mas a validade substantiva do ato tributário contestado, o que se analisará de seguida.

**B. Do incumprimento do ónus da prova pela AT e do erro sobre os pressupostos de facto de direito**

30. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular, provenientes de trabalho por conta de outrem.
31. O n.º 2 do artigo 2.º do Código do IRS determina que “*As remunerações referidas no número anterior compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não*”.
32. De acordo com a alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, “*Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente (...) as remunerações acessórias, nelas se*

*compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica”, designadamente, no ponto 6), “as importâncias despendidas pela entidade patronal com viagens e estadas, de turismo e similares, não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da mesma entidade”.*

- 33.** Por sua vez, a alínea d) do n.º 3 do mesmo artigo 2.º do Código do IRS prevê que se consideram também 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”.*
- 34.** O artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h), do Código do IRC, estabelece que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável *“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”.*
- 35.** Em face do quadro legal aplicável e das alegações das partes, a questão nuclear do presente litígio reside na repartição do ónus da prova quanto à natureza — compensatória ou remuneratória — dos montantes pagos pela B..., LDA. ao Requerente.
- 36.** No que concerne às regras de repartição do ónus da prova importa ter presente o artigo 74.º, n.º 1, da LGT, que dispõe que *“O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.*

37. Para requalificar os montantes pagos pela B..., LDA. ao Requerente como rendimentos do trabalho dependente (em vez de compensações por deslocações e pagamento de despesas com conexão à atividade), incumbia à AT demonstrar, de forma concreta e circunstanciada, que os pagamentos não se destinaram a compensar despesas efetivamente incorridas ao serviço da entidade patronal, mas sim a atribuir ao Requerente remuneração encapotada nos termos do artigo 2.º do Código do IRS.

***B.1. Da compensação por deslocações em viatura própria (€ 9.819,36)***

38. A jurisprudência dos tribunais superiores é pacífica nos critérios de análise das compensações por deslocações em viatura própria. Conforme decidido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no Acórdão proferido no processo n.º 00643/06.7BEPRT, de 19 de novembro de 2020, “[c]ompetiria 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 estas 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”.

39. No mesmo sentido pronunciaram-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de janeiro de 2015 (processo n.º 0901/14), os Acórdãos do TCA Sul de 23 de janeiro de 2025 (processo n.º 116/14BELRS), de 29 de maio de 2024 (processo n.º 1154/09.6BELRS) e de 14 de janeiro de 2021 (processo n.º 79/06.1BESNT), todos convergentes na afirmação de que é sobre a AT que recai o ónus de demonstrar que as quantias declaradas como ajudas de custo constituem efetivamente retribuição.

40. Acresce que a jurisprudência tem igualmente sustentado que a fixação de um valor constante mensal não descaracteriza, por si só, os pagamentos como ajudas de custo, conforme decidido pelo TCA Sul no Acórdão de 1 de junho de 2023 (processo n.º 713/13.7BEALM), e que as empresas não necessitam de apresentar boletim itinerário para que se admitam como ajudas de custo os pagamentos realizados com deslocações,

conforme decidido pelo TCA Norte nos Acórdãos de 19 de novembro de 2020 (processo n.º 00643/06.7BEPRT) e de 14 de abril de 2006 (processo n.º 00111/02BRAGA).

41. No plano arbitral, a mesma exigência de concreta densificação probatória pela AT encontra eco reiterado em múltiplas decisões do CAAD, entre elas a que foi proferida no processo n.º 170/2022-T (30.09.2022), que concluiu que alegações genéricas não bastam para inverter o ónus da prova em matéria de ajudas de custo e no processo n.º 919/2024-T (31.03.2025), que concluiu que a AT não conseguiu provar que os valores pagos como ajudas de custo e/ou quilómetros tratavam-se de rendimentos de trabalho dependente.
42. Voltando ao caso concreto, relativamente aos montantes pagos a título de deslocações em viatura própria (€ 9.819,36), a AT invocou, no Relatório de Inspeção Tributária que fundamenta o ato tributário de IRS sindicado, um conjunto de indícios para sustentar que tais pagamentos não corresponderiam a deslocações reais e que, em vez disso, constituiriam remuneração encapotada do Requerente nos termos do artigo 2.º do Código do IRS.
43. Os indícios invocados foram, em síntese: (i) a regularidade dos montantes mensais; (ii) a insuficiência dos mapas de quilómetros inicialmente apresentados (sem identificação da viatura e do serviço); (iii) visitas quase diárias às mesmas entidades; (iv) registo de deslocações a entidades sem relação documentada com a empresa; (v) incompatibilidade entre dias registados nos mapas e deslocações ao estrangeiro; e (vi) a possibilidade de o acompanhamento das mercadorias ser feito por via eletrónica.
44. Apreciando cada um destes indícios conclui-se que não assiste razão à AT, pelo que tais pagamentos devem ser tratados como compensação por deslocações em viatura própria.
45. Quanto à regularidade dos montantes mensais alegada pela AT, a jurisprudência *supra* referida é pacífica ao afirmar que a mera repetição de valores ao longo dos meses não constitui, por si só, indício bastante para requalificar ajudas de custo como remuneração, conforme acima referido. Aliás, em atividades que implicam deslocações frequentes e regulares — como é o caso do agenciamento de calçado —, é natural que os valores mensais de quilometragem apresentem um padrão relativamente constante. Com efeito, o percurso realizado pelos sujeitos passivos poderá ser semelhante numa base diária ou

semanal (entre casa – local de trabalho – fábricas de fornecedores – casa) o que facilmente originará um valor constante mensal, sem que tal deva ser tido em consideração para afastar a veracidade daquela despesa no exercício da atividade.

46. Quanto à insuficiência dos mapas iniciais, a B..., LDA. forneceu, é de sublinhar que a existência de deficiências formais nos mapas iniciais não implica, automaticamente, que as deslocações não tenham ocorrido. Especialmente porque na sequência do pedido de esclarecimento da AT, e ainda em sede inspetiva, o foram facultados mapas complementares com a identificação das entidades visitadas e das viaturas utilizadas, suprimindo as deficiências inicialmente detetadas.
47. Quanto às alegadas incongruências — nomeadamente a coincidência de deslocações nacionais com viagens ao estrangeiro —, a AT não quantificou com precisão a extensão dessas incongruências nem as individualizou de forma a permitir uma correção proporcional. Limitou-se a uma desconsideração integral da totalidade dos € 9.819,36, sem discriminar entre eventuais situações efetivamente questionáveis e deslocações cuja realidade não foi posta em causa, pelo que não pode considerar-se que esteja cumprido o ónus da prova que sobre ela recaía.
48. Por fim, quanto à possibilidade de acompanhamento por via eletrónica, reconhece-se que, no setor do calçado, o acompanhamento presencial da produção — verificação física de materiais, aprovação de protótipos, controlo de qualidade — é uma necessidade intrínseca essencial para o sucesso das empresas. Tal foi também reconhecido na decisão arbitral proferida no processo n.º 797/2025-T. Também na decisão arbitral proferida no processo n.º 836/2025-T, se concluiu que este mesmo argumento invocado pela AT relativamente ao outro gerente da B..., LDA. configurava “(...) *uma manifestação de absoluto alheamento acerca da vida real das empresas e dos mercados em que operam*”.
49. Apesar de a AT ter invocado também que o Requerente apresentou documentos que demonstram que o acompanhamento junto de alguns dos parceiros foi efetuado por via eletrónica, e não de forma presencial, considera-se que a existência de comunicações eletrónicas não exclui a necessidade de deslocações presenciais.

- 50.** Em face do exposto, conclui-se que os indícios invocados pela AT são, na sua essência, genéricos, conclusivos e vagos. A AT não demonstrou, de forma concreta, que as deslocações não tiveram lugar ou que os montantes pagos excedem os limites legais. Não individualizou quais as deslocações que considera fictícias, não apurou quais os dias em que efetivamente se teriam verificado incompatibilidades em virtude de deslocações ao estrangeiro, nem quantificou a extensão dessas eventuais irregularidades
- 51.** Por sua vez, o Requerente apresentou elementos probatórios — faturas de fornecedores, *emails* com clientes, comprovativos de viagens, mapas de deslocações complementares — que, conjugados com a natureza da atividade da empresa e com as funções exercidas pelo Requerente, tornam plausível a realidade das deslocações.
- 52.** O que determina a ilegalidade desta correção e de parte do ato tributário de IRS contestado.
- 53.** Aliás, esta conclusão é reforçada pelas Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.º 836/2025-T e n.º 797/2025-T, que apreciaram as mesmas correções tanto na esfera da empresa B..., LDA. como na esfera do outro sócio-gerente e concluíram no mesmo sentido: a ilegalidade das correções por insuficiência dos indícios invocados pela AT. Apesar de se reconhecer que os processos n.º 836/2025-T e n.º 862/2025-T respeitam a sujeitos passivos diferentes e que as despesas concretas não são exatamente as mesmas, seria contraditório e ofensivo do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP e artigo 55.º da LGT), que os mesmos factos e os mesmos indícios fossem considerados insuficientes para fundamentar as correções naqueles processos e, simultaneamente, bastante para as sustentar no presente processo.
- 54.** A esta conclusão acresce, com especial relevância, o facto de a Decisão Arbitral do processo n.º 797/2025-T ter anulado integralmente as correções efetuadas à B..., LDA. na esfera da própria sociedade, incluindo a desconsideração dos mapas de quilómetros. Ora, se as correções à entidade patronal foram declaradas ilegais — com a consequente reposição da dedutibilidade dos gastos em sede de IRC —, mal se compreenderia que se mantivessem as liquidações de IRS ao trabalhador/gerente que assentam nos mesmos pressupostos de facto.

55. Mais, tendo sido declarada, no processo arbitral n.º 797/2025-T, a ilegalidade de todas as correções efetuadas à B..., LDA. com reflexo nas presentes liquidações — designadamente a desconsideração dos mapas de quilómetros e a requalificação de despesas como pessoais — impunha-se à Administração Tributária, por força do artigo 100.º da LGT, proceder à plena reconstituição da situação que existiria se o ato ilegal não tivesse sido praticado. E tal dever de reconstituição abrange não apenas o ato diretamente anulado na esfera da sociedade, mas também os atos consequentes e dependentes que assentam nos mesmos pressupostos de facto e de direito, entre os quais se conta a liquidação de IRS aqui impugnada, por assentar nas mesmas correções eliminadas na decisão arbitral referida.
56. Em face do exposto, conclui-se que, em suma, que a correção que requalificou os montantes pagos a título de deslocações em viatura própria como rendimentos do trabalho dependente padece de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, sendo o ato tributário de IRS sindicado ilegal nessa parte, dando-se por prejudicados os demais vícios invocados.

***B.2. Da compensação por gastos inerentes à atividade da empresa como pagamento de despesas pessoais (€ 6.836,91)***

57. Relativamente às despesas no montante de € 6.836,91, qualificadas pela AT como despesas pessoais do gerente nos termos da alínea b) do n.º 3, ponto 6), do artigo 2.º do Código do IRS, importa notar que esta norma pressupõe que se trate de importâncias despendidas pela entidade patronal com viagens e estadas “*não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da mesma entidade*”.
58. Caberia, pois, à AT demonstrar esta falta de conexão, ou seja, que as despesas são estranhas à atividade profissional do trabalhador/gerente.
59. Resulta da matéria de facto provada que a B..., LDA. é uma empresa que se dedica exclusivamente ao agenciamento e intermediação comercial no setor do calçado, atuando como elo de ligação entre fabricantes portugueses e marcas internacionais. E que o Requerente exerce, na qualidade de sócio-gerente, funções de comercial, designer e técnico de desenvolvimento de produto, que implicam deslocações frequentes a fábricas, fornecedores e clientes, tanto em Portugal como no estrangeiro.

- 60.** As despesas em causa, questionadas pela AT, incluem viagens a Amesterdão, à Grécia (Mykonos), à Alemanha, aos Açores e estadias em território nacional, todas elas potencialmente enquadráveis no exercício das funções de um sócio-gerente de uma empresa de agenciamento de calçado com carteira de clientes internacionais. Aliás, foi junta prova das deslocações constantes e da necessidade de acompanhar de perto as tendências do setor do calçado e o processo de fabrico dos produtos.
- 61.** A AT limitou-se, no Relatório de Inspeção, a afirmar genericamente que *“as despesas são referentes a viagens, alojamento e refeições, estamos na presença de despesas do gerente, realizadas a titulo pessoal”*, sem proceder a uma análise individualizada de cada despesa que permitisse demonstrar a ausência de conexão com a atividade empresarial. Em concreto, quanto à viagem à Grécia (Mykonos), a AT invocou apenas que a estadia contemplava duas pessoas e que não existiam documentos que comprovassem a solicitação por um cliente.
- 62.** Porém, o Requerente explicou, de forma circunstanciada, tanto na Reclamação Graciosa como no pedido de pronúncia arbitral, que essa viagem foi realizada a pedido de E..., representante da marca norte-americana "...", que, apesar de trabalhar nos Estados Unidos, passa grande parte do ano na Grécia, e que desta viagem resultaram, a partir de 2023, diversas encomendas de produção de calçado, tendo juntado faturas comprovativas desse volume de negócios
- 63.** Acresce que importa ter em consideração que a correção simétrica àquela que ora se analisa no presente processo, promovida pela AT à empresa B..., LDA., também foi sindicada perante o Tribunal Arbitral constituído no processo n.º 797/2025-T, que determinou a ilegalidade das correções realizadas em sede de IRC, considerando que *«tudo aquilo que foi apontado como corrigível parecem ser decisões de gestão que se afiguram como normais e aceitáveis dentro do conceito de que "são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC"»*. Com efeito, o conceito de dedutibilidade de gastos previsto no artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, na redação da Lei n.º 2/2014, abandonou o critério da *"indispensabilidade"* que vigorava na redação anterior, passando a admitir como

dedutíveis “*todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*”. Como sublinhado na referida Decisão Arbitral do processo n.º 797/2025-T, a AT continua a fazer uma interpretação na ótica anterior à reforma, o que não tem suporte legal.

- 64.** Efetivamente, não se demonstrou que as despesas em questão sejam estranhas ao objeto e ao fim económico da B..., LDA. Pelo contrário, a natureza da atividade da empresa — agenciamento e intermediação no setor do calçado, com clientes internacionais — torna plausível e expectável que o seu sócio-gerente incorra em despesas de viagem, alojamento e refeições no exercício das suas funções
- 65.** Em face do exposto, conclui-se que a AT não logrou demonstrar, de forma concreta e individualizada, a natureza pessoal e a ausência de conexão das despesas identificadas com a atividade empresarial, não sendo suficiente, para o efeito, a mera afirmação genérica de que se trata de “*despesas do gerente, realizadas a título pessoal*”. Por este motivo, esta correção é ilegal, sendo também ilegal o ato tributário de IRS contestado nesta parte, dando-se por prejudicados os demais vícios invocados.

## **VI. DO PEDIDO DE REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS E DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

- 66.** O Requerente peticiona a restituição dos montantes indevidamente pagos e a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.
- 67.** Dispõe o n.º 1 do artigo 43.º da LGT 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*”.
- 68.** No caso vertente, apesar de a ilegalidade do ato tributário resultar de um erro imputável aos serviços, o Requerente não comprovou ter realizado o pagamento do imposto. Aliás, na data em que apresentou a reclamação graciosa tal pagamento não teria ainda sido feito visto que foi invocada “*(...) a suspensão de qualquer processo executivo a instaurar ou já*

*instaurado com dispensa de prestação de garantia (...)*” (cf. documento junto com o pedido de constituição de tribunal arbitral).

69. Neste contexto, não estando provado o pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, não se verificam os requisitos necessários para a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.
70. Sem prejuízo disso, importa ter presente que à luz do disposto no artigo 100.º da LGT “*A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei*”. Portanto, caso tal pagamento tenha efetivamente ocorrido, caberá à AT a plena reconstituição da situação que existiria.

## **VII. DA DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- 1- julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar a ilegalidade e anular a Liquidação Adicional de IRS n.º 2025..., no valor de €6.472,29, a Liquidação de Juros Compensatórios n.º 2025..., no valor de €648,29, a Liquidação de Juros Compensatórios n.º 2025..., no valor de €35,46, e o estorno da liquidação n.º 2022..., no valor de €335,07, tudo referente ao exercício de 2021, bem como a respetiva decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa;
- 2- julgar improcedente o pedido de reembolso do imposto e de pagamento de juros indemnizatórios;
- 3- condenar a Requerida e a Requerente nas custas do processo, na proporção do respetivo decaimento.

### **VIII. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 7.491,11 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **IX. CUSTAS**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do mencionado Regulamento, pela Requerida na proporção de 95% e pelo Requerente na proporção de 5%.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de junho de 2026

A Árbitra,

Joana Trincão Marques