

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 43/2026-T

Tema: IRS – Rendimento de trabalho dependente. Ajudas de custo. Despesas de deslocação.

DECISÃO ARBITRAL

Sumário

1. A exclusão de tributação de ajudas de custo e despesas de deslocação (art. 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.
2. 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 objectivas, como a realização de deslocações em data em que o trabalhador não estava no país, a presença constante de um valor mensal (com a indicação de valores que assumem um carácter reiterado e até fixo ao longo dos meses), e visitas quase diárias às mesmas entidades, com dias com mais do que uma visita e às vezes pelo mesmo trabalhador à mesma entidade.
3. Verificados tais indícios, inverte-se o ónus da prova, cabendo ao contribuinte demonstrar a efectividade das deslocações, sob pena de as verbas serem qualificadas como rendimento do trabalho dependente e sujeitas a tributação em sede de IRS.

I. Relatório

1. No dia 12-1-2026, o sujeito passivo A..., contribuinte n.º ..., residente na Rua ..., ..., ...-... Guimarães, apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por

1.

RJAT), tendo em vista a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2025..., proferida em 2/10/2025 pela Direcção de Finanças de Braga, ao abrigo da subdelegação de competências do Chefe de Divisão da Justiça Tributária, bem como da liquidação adicional de IRS n.º 2025..., em montante de € 470,05 (quatrocentos e setenta euros e cinco cêntimos), da liquidação de juros compensatórios por recebimento indevido n.º 2025..., no valor de € 139,08 (cento e trinta e nove euros e oito cêntimos) e ainda do estorno da liquidação n.º 2022..., que havia resultado num reembolso de € 1788,07 (mil setecentos e oitenta e oito euros e sete cêntimos), recebido pelo Requerente em 14 de Junho de 2022, através de transferência bancária.

2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro ora signatário, disso notificando as partes.

3. O tribunal encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

4. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são em súmula, as seguintes:

4.1. Os actos de liquidação ora impugnados tiveram origem em correcções aritméticas efectuadas no âmbito de uma acção inspectiva externa (Ordem de Serviço n.º OI2024...) à sociedade B..., LDA., identificada com o NIPC ..., sociedade comercial por quotas com sede na ..., n.º ..., ...-... Guimarães.

4.2. A referida sociedade tem como objecto social o comércio por grosso de calçado, a fabricação de calçado em diferentes materiais, o agendamento de calçado e produtos similares, mas a actividade que efectivamente exerce consiste exclusivamente no agendamento e intermediação comercial entre fabricantes de calçado e retalhistas ou lojistas, não abrangendo, em momento algum, a produção própria de artigos.

4.3. A actividade de agendamento e intermediação comercial entre fabricantes de calçado e marcas de calçado, assim como o comércio de calçado, que, no caso da B..., LDA. se localizam todos fora do território português, surge da dificuldade de os fabricantes comunicarem e controlarem o desenvolvimento e a produção do calçado que comercializam.

4.4. Com as informações do produto pretendido, a B..., LDA., seleciona uma ou mais fábricas de calçado e de materiais, e inicia o desenvolvimento do protótipo do produto desejado pela marca de calçado.

4.5. Este desenvolvimento é acompanhado de perto e em todos os momentos pela B..., LDA., através dos seus gerentes e funcionários ou colaboradores, para garantir que o mesmo apresenta as características e qualidade desejados pela marca.

4.6. No processo de produção e desenvolvimento do produto é exigido o acompanhamento constante da B..., LDA., para garantir que os materiais e componentes apresentam as qualidades exigidas pelas marcas e que o corte e costura dos materiais, assim como a sua montagem, são efectuados em exacta correspondência com o protótipo final escolhido e aprovado pela marca de calçado.

4.7. Este trabalho complexo, meticuloso e absolutamente essencial é indissociável do desenvolvimento normal da atividade que os colaboradores da B..., LDA., efectuem visitas e reuniões frequentes com os seus parceiros de negócio, se escolhem as instalações produtivas para acompanhar o desenvolvimento de colecções, e marcam presença assídua em feiras e certames do sector para divulgação dos artigos e angariação de novos clientes.

4.8. Por conseguinte, as frequentes viagens e deslocações levadas a cabo pelos funcionários da B..., LDA., incluindo o Requerente, e que estão na base das correcções tributárias aqui em causa, inserem-se na atividade normal e corrente da empresa, sendo um elemento imprescindível para assegurar o acompanhamento de fornecedores e clientes, a prospecção de mercado e a divulgação da marca, tarefas nucleares do objecto e do modelo de negócio da B..., LDA.

4.9. O Requerente, A..., foi trabalhador da B..., LDA., tendo sido contratado ao abrigo de um contrato de trabalho sem termo, para exercer as funções de "Controlador de qualidade".

4.10. As funções exercidas pelo Requerente na B..., LDA., consistiam no acompanhamento próximo e constante da qualidade dos materiais e componentes do

calçado a serem utilizados na produção do calçado e posterior acompanhamento das várias fases de produção, até ao embalamento.

4.11. Estas funções eram exercidas nas instalações dos fabricantes de calçado, directamente na linha de produção junto dos responsáveis técnicos e funcionários das fábricas.

4.12. Como tal, as deslocações em viatura própria do Requerente, não só eram essenciais para o exercício das suas funções, como para toda a actividade económica exercida pela B..., LDA., e respectiva obtenção de rendimento.

4.13. Todas as deslocações efetuadas pelo reclamante foram assim realizadas no exercício da atividade comercial desempenhada pela B..., LDA., tendo sido realizadas no interesse da empresa, numa óptica comercial, na medida em que serviram para manter o controlo de qualidade das produções de calçado das marcas ou clientes captadas pela referida sociedade.

4.14. Não são, portanto, qualquer forma de rendimento do aqui reclamante, sujeito a tributação em sede de IRS.

4.15. Nesse contexto, a sociedade B..., LDA., compensou o Requerente pelas deslocações realizadas em viatura própria ao serviço da empresa..

4.16. A Autoridade Tributária e Aduaneira, no entanto, desconsiderou a natureza compensatória destes pagamentos, qualificando-os como rendimentos do trabalho dependente (Categoria A de IRS) não declarados, por entender que não foi feita prova bastante da sua efectiva realização e indispensabilidade.

4.17. A AT fundamentou a sua decisão na premissa de que os valores pagos ao Requerente não se destinavam a compensá-lo por despesas de deslocação efectivas, mas sim a atribuir-lhe uma remuneração encapotada.

4.18. Contudo, fê-lo sem lograr demonstrar a factualidade que suporta tal conclusão, o que constitui vício invalidante da decisão recorrida por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, com violação das regras de repartição do ónus da prova consagradas no artigo 74.º da Lei Geral Tributária.

4.19. A jurisprudência tem consolidado o entendimento de que, para desconsiderar um custo devidamente documentado, a AT deve apresentar indícios consistentes sobre a sua não indispensabilidade, sendo que apenas a partir desse momento o ónus probatório se transfere para o contribuinte, que deverá então afastar esses indícios consistentes através da produção de prova suficiente.

4.20. Ora, a AT não o fez, tendo-se limitado a tecer considerações genéricas e a levantar presunções a partir de factos que, por si sós, nada provam quanto à inexistência das deslocações ou à sua natureza não profissional.

4.21. A regularidade dos montantes mensais ou a existência de comunicação por correio electrónico não são factos que, sem mais, permitam concluir pela falsidade dos mapas de deslocações apresentados.

4.22. Tais circunstâncias podem ser perfeitamente compatíveis com a regularidade e previsibilidade das deslocações profissionais num sector que exige acompanhamento permanente e sistemático da produção, como é o caso do sector do calçado no modelo de negócio da B..., LDA.

4.23. A AT não pode basear-se em meras presunções ou juízos de valor genéricos para desconsiderar um custo que se encontra devidamente documentado e que apresenta uma justificação plausível à luz da actividade desenvolvida pela empresa.

4.24. Competiria 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 trabalhadores 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, ou que ultrapassaram os limites legais estabelecidos para a exclusão da respetiva tributação, dado que estes elementos são ainda factos fundamentadores ou enformadores do acto tributário.

4.25. A AT procedeu a uma análise meramente formalista dos mapas de deslocações, sem ter em conta o contexto da actividade, as funções concretas desempenhadas pelo

Requerente, e a necessidade objectiva de acompanhamento presencial da produção que caracteriza o modelo de negócio da empresa.

4.26. Ao inverter esta regra fundamental, exigindo ao Requerente uma prova absoluta e diabólica da realidade de cada quilómetro percorrido, quando o que se exigiria seria apenas uma justificação plausível da necessidade das deslocações no contexto da actividade desenvolvida, a AT incorreu em erro sobre os pressupostos de direito, violando o artigo 74.º da LGT, o que acarreta a anulação do acto, anulabilidade que desde já se invoca e requer para todos os efeitos legais.

4.27. Tem sido jurisprudência reiterada, que não é pelo facto de existir a realização de um pagamento mensal fixo, que se pode deixar de caracterizar esse valor como ajudas de custo.

4.28. Para além disso, também tem entendido a jurisprudência que as entidades privadas não necessitam de apresentar um boletim itinerário para ter de se admitir como ajudas de custo os pagamentos realizados com deslocações do trabalhador ao serviço da empresa.

4.29. Acresce que é sobre a Administração Tributária que recai o ónus de demonstrar que as quantias declaradas como ajudas de custo constituem retribuição, o que claramente não foi feito no processo inspectivo em questão, baseado em presunções e considerações genéricas, conforme entendimento jurisprudencial reiterado dos tribunais superiores.

4.30. A decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa incorreu em grave violação dos direitos de participação e de defesa do Requerente, constitucionalmente consagrados, ao indeferir liminarmente o pedido de produção de prova testemunhal, com fundamento em considerações genéricas e na invocação de uma pretensa plenitude probatória dos autos que, em rigor, não existe.

4.31. A recusa de produção de prova testemunhal, com o fundamento de que os elementos documentais seriam suficientes para a decisão, constitui uma inversão inaceitável do ónus da prova e uma violação do princípio da verdade material que deve nortear a ação da Administração Tributária.

4.32. A omissão de diligências de investigação, conjugada com a recusa de produção de prova testemunhal, configura uma violação do princípio da investigação e do dever de

descoberta da verdade material, que não pode deixar de determinar a anulação da decisão recorrida, por vício de forma, na medida em que o procedimento não foi integralmente cumprido, e por vício de violação de lei, na medida em que foram desrespeitadas normas procedimentais essenciais.

4.33. A AT procedeu à desconsideração fiscal das despesas com deslocações, fundando-se numa interpretação do artigo 23º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) que não se sustenta à luz dos pressupostos legais de dedutibilidade dos custos, e que, ademais, conduziu a uma errada qualificação dessas despesas como rendimento do trabalho dependente para efeitos de IRS.

4.34. Nos termos do artigo 23º do CIRC, consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, interpretando a doutrina e a jurisprudência este preceito no sentido de que a indispensabilidade deve ser aferida em função da normalidade da gestão empresarial e da conexão objetiva entre a despesa e a atividade desenvolvida, não se exigindo uma prova absoluta e casuística de que cada despesa concreta gerou um rendimento específico.

4.35. Ora, no caso dos autos, a actividade desenvolvida pela B..., LDA., consiste no agendamento e intermediação comercial no sector do calçado, o que pressupõe, por sua própria natureza, um acompanhamento presencial, constante e metucioso de todo o processo produtivo, desde o desenvolvimento de protótipos até ao controlo de qualidade final.

4.36. As deslocações efetuadas pelo Requerente às instalações dos fabricantes e fornecedores não constituem, portanto, uma opção de gestão excêntrica ou desconforme com o objecto social da empresa, mas antes uma exigência intrínseca e incontornável da atividade desenvolvida.

4.37. A AT, no entanto, desconsiderou por completo esta realidade, procedendo a uma análise meramente formalista e descontextualizada dos mapas de deslocações, sem ter em conta as especificidades do sector e do modelo de negócio da empresa, tendo violado o

princípio da tributação pelo lucro real, consagrado no artigo 104º, nº 2, da CRP, e no artigo 3º, nº 1, do CIRC, na medida em que procedeu à tributação de valores que não constituem rendimento, mas sim meros reembolsos de despesas efectivamente incorridas no interesse da empresa.

4.38. A qualificação de tais valores como rendimento do trabalho dependente, além de violar o princípio da capacidade contributiva, assenta numa presunção não demonstrada de que as deslocações não ocorreram ou não se mostravam necessárias, presunção essa que, como já se demonstrou, inverte indevidamente o ónus da prova.

4.39. A jurisprudência dos tribunais superiores e da arbitragem tributária tem consolidado o entendimento de que, para desconsiderar um custo devidamente documentado, a AT deve apresentar indícios consistentes sobre a sua não indispensabilidade, momento a partir do qual o ónus probatório se transfere para o contribuinte, que deverá então afastar esses indícios.

4.40. Acresce que todas as despesas se encontram devidamente documentadas com facturas emitidas em nome da entidade empregadora, cumprindo os requisitos formais exigidos, e foram integralmente contabilizadas e aceites pela sociedade como custos com deslocações que o Requerente efetivamente realizou.

4.41. Da análise efectuada aos factos apresentados, e atentos os requisitos de aplicação do artigo 23º do Código do IRC, não se revela possível o afastamento de que os mesmos foram incorridos no interesse da empresa, sendo manifesta a sua adequação atendendo à regular prossecução do objeto societário e portanto à actividade económica desenvolvida pela entidade patronal do Requerente, não tendo ficado comprovada qualquer outra motivação.

4.42. Para efeitos de dedutibilidade de um custo entendia a doutrina e a jurisprudência que aquele requisito se demonstra através de documentos que comprovem os custos realizados, sendo que esses documentos podem consistir em meros documentos, facturas, recibos ou até uma nota interna da empresa, conquanto se revelem credíveis e consistentes.

4.43. Tendo sido apresentado documentos que demonstram a existência das viagens, bem como a justificação para estas, com documentos de suporte que justificam a necessidade delas, não podia a Autoridade Tributária concluir como concluiu.

4.44. A decisão recorrida viola ainda o princípio da proporcionalidade, consagrado no artigo 266º, nº 2, da CRP, e no artigo 5º do CPA, na medida em que a AT procedeu à desconsideração integral das despesas com deslocações, sem ter em conta que, ainda que se admitisse alguma desconformidade pontual ou alguma insuficiência probatória relativamente a deslocações específicas, tal não justificaria a desconsideração global e indiscriminada de todas as despesas.

4.45. Efectivamente, no caso dos autos, a AT limitou-se a concluir pela inverosimilhança genérica dos mapas de deslocações, sem proceder a qualquer análise casuística que permitisse distinguir entre deslocações efectivamente realizadas e eventuais deslocações não comprovadas.

4.46. Acresce que a decisão recorrida viola ainda o princípio da tutela da confiança legítima, na medida em que a B..., LDA., sempre procedeu ao registo contabilístico das despesas com deslocações de acordo com as normas aplicáveis, tendo apresentado à AT, no decurso da inspeção tributária, todos os elementos documentais que lhe foram solicitados.

4.47. A decisão impugnada padece ainda de vício de forma, por insuficiência de fundamentação, em violação do disposto no artigo 77.º da LGT.

4.48. Efectivamente, a decisão de indeferimento baseia-se em meras suspeitas e generalizações, tais como o facto de o acompanhamento poder ser feito por correio electrónico ou a existência de características suspeitas nos registos, sem concretizar minimamente tais afirmações nem demonstrar de que forma os elementos apresentados seriam insuficientes ou contraditórios.

4.49. A AT não concretiza por que razão a comunicação electrónica tomaria desnecessárias as deslocações diárias num sector como o da produção de calçado, que exige verificação física de materiais, controlo presencial de qualidade, acompanhamento

das várias fases de produção e interação directa com os responsáveis técnicos e funcionários das fábricas.

4.50. Acresce que a fundamentação da decisão recorrida é ainda contraditória na sua essência, na medida em que, por um lado, reconhece implicitamente que a actividade da empresa exige deslocações frequentes para o acompanhamento da produção, mas, por outro lado, desconsidera integralmente as despesas com tais deslocações, sem explicar de que forma se compatibilizam estas duas asserções nem por que razão as deslocações documentadas não corresponderiam às necessidades reais da actividade empresarial.

4.51. Tal contradição interna revela uma insuficiência de fundamentação que inquina irremediavelmente a validade do acto, impondo a sua anulação por vício de forma e por violação do artigo 77º da LGT.

4.52. Foram violados, entre outros, os arts. 38º, nº 2, 58º, 74º nº 1 e 77º da LGT e 23º do CIRC, impondo-se a revogação da decisão final proferida pela AT e a reposição da legalidade tributária, o que se requer.

5. Por seu turno, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, na qual se defendeu, em súmula, nos seguintes termos:

5.1. A liquidação adicional em causa deriva de uma acção de inspecção, com referência ao exercício de 2021, efetuada pela Divisão III dos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Braga, credenciados pela Ordem de Serviço OI2024..., de natureza interna, com âmbito parcial em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), nos termos do art.º 14.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA).

5.2. No seguimento de diligências emitidas para a sociedade B..., LDA., com o NIPC..., através de procedimento inspectivo credenciado pela ordem de serviço n.º OI2022..., reportados ao ano de 2021, verificou-se que a sociedade suportou despesas não conexas com a sua atividade e efetuou pagamentos referentes a alegadas deslocações em viatura própria, que tiveram como beneficiário o requerente.

5.3. Da acção de inspecção ao Requerente (OI2024...), foram propostas correções ao rendimento bruto da categoria A e ao rendimento colectável, no montante de € 20.376,48 ao nível da matéria colectável.

5.4. O requerente foi notificado para audição prévia do projecto do relatório, não tendo até 23-12-2024 (prazo do termo), pronunciado-se no sentido de juntar documentos, conforme email que remeteu ao processo de inspecção.

5.5. Por ofício n.º ... do SIT-DF Braga, datado de 07-01-2025, o requerente foi notificado do relatório final de inspecção, em que foi determinado: *“Nos termos e para efeitos do n.º 4 do Art. 65.º do CIRS, fixo os Rendimentos líquidos sujeitos a tributação em IRS do ano de 2021, por avaliação direta, no montante de 20.376,48€”*.

5.6. Na sequência da acção inspectiva, foi emitida a liquidação adicional ao ano de 2021 de IRS n.º 2025... no valor de €470,05, acrescida de liquidação de juros compensatórios por recebimento indevido n.º 2025 ... no valor de €139,08, assim como o estorno da liquidação n.º 2022 ... que originou um reembolso de €1.788,07 recebido em 14-06-2022, através de transferência bancária.

5.7. Por não concordar, o Requerente, em 21-03-2025, apresentou reclamação graciosa, à qual foi atribuída o n.º ...2025..., cujo objecto são os supra identificados, objecto da presente impugnação arbitral.

5.6. Em 12.01.2026, o requerente apresentou no CAAD um pedido de constituição de tribunal arbitral, a que foi atribuído o n.º 43/2026-T.

5.7. Nos termos do artigo 102.º, n.º 1, al. b) do CPPT, a impugnação pode ser apresentada no prazo de três meses após a notificação da decisão de indeferimento.

5.8. Por outro lado, o art. 10.º, n.º 1 a) do RJAT, menciona o prazo de 90 dias, a contar dos factos previstos no art. 102.º do CPPT.

5.9. O requerente foi notificado por ofício de 03.09.2025 da decisão de indeferimento que recaiu sobre a reclamação graciosa n.º ...2025... .

5.10. A impugnação foi apresentada em 12.01.2026, de acordo com a informação constante na plataforma do CAAD, pelo que o mesmo foi apresentado intempestivamente, quer se considere o prazo de três meses ou quer se considere o prazo de 90 dias.

5.11. A extemporaneidade constitui excepção peremptória, nos termos do art. 576º do Código de Processo Civil (aplicável subsidiariamente pelo art. 29º do RJAT), que importa a absolvição da AT (Requerida) quanto ao pedido, uma vez que impede o efeito jurídico dos factos articulados pelo Requerente.

5.12. Em primeiro lugar, importa sublinhar que o entendimento da AT está devidamente justificado e fundamentado no Relatório de Inspeção da DF de Braga (OI202401258).

5.13. As correcções propostas ao requerente, no âmbito da OIOI2024..., resultam do procedimento inspectivo à empresa B..., LDA, que incluiu análise aos gastos relacionados com deslocações em viatura do próprio, onde resultaram valores pagos ao requerente a título das alegadas deslocações em viatura do próprio (quilómetros).

5.14. Não estão em causa ajudas de custo, mas sim encargos titulados pela compensação da deslocação em viatura própria do requerente, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, por cada pagamento efectuado.

5.15. Ora, conforme dispõe a alínea h) do n.º1 do art.º 23-A do CIRC é exigido à empresa um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos.

5.16. Os mapas apresentados no decurso da ação inspectiva à B... LDA, por não terem a informação completa, como indicação da viatura, ou identificação da entidade onde foi efectuada a deslocação, foi solicitada informação adicional à empresa no decorrer do procedimento inspectivo, para cada trabalhador.

5.17. Como referido no RIT, da análise efectuada aos valores mensais pagos a título de deslocações ao requerente, verifica-se um valor mensal, constante, 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 (até ao cêntimo).

5.18. Por outro lado, existem registos de deslocações identificadas pela B... LDA, para entidades que não constam nos registos e documentos apresentados pela mesma, como tendo relações com a empresa como por exemplo: C...- fábrica de calçado – Rua ..., ..., ...-Ul ...-... .. e D...- Rua ...-... .. .

5.19. A que acresce o facto de existirem registos de deslocações coincidentes com dias em que alegadamente o requerente se encontrava fora do país, conforme documentos de arquivo de suporte aos registos contabilísticos e considerados gastos do exercício.

5.20. Por exemplo, o requerente que consta registo no mapa de deslocações nos dias 11 e 13 de Outubro e pelo registo contabilístico com n.º 409143, correspondendo à fatura n.ºFV21-CRG-ES-003740, onde consta como descritivo “voo: KLM OPO(PT) – MAS(NL) data saída de 09-10-2021” e “voo: KLMMAS (NL) – OPO(PT) data de saída 14-10-2021”, ou seja, nos dias em que foram registadas deslocações o trabalhador não estava no país.

5.21. Um outro exemplo, no dia 12.3.2021 deslocaram-se ao mesmo cliente três pessoas em viaturas distintas.

5.22. Mas mais, verifica-se ainda a existência de viaturas utilizadas nas deslocações em viatura do próprio pertencentes a outras entidades, nomeadamente outras empresas.

5.23. Cabe à AT o ónus de demonstrar que os abonos pagos pela B... não tinham qualquer fim compensatório, recolhendo e enunciando factos-índices suficientemente sólidos para criarem essa convicção, designadamente porque não existiam deslocações do trabalhador ou, existindo, porque esses abonos não tinham qualquer relação com essas deslocações ou, tendo-a, cobriam largamente as despesas normais que as deslocações provocam, fazendo, por isso, parte da retribuição.

5.24. As mesmas conclusões tiveram os SIT, de acordo com o RIT, as quantias pagas ao requerente não corresponderam, por falta de prova documental, a um reembolso das despesas que o mesmo teve de suportar no âmbito das funções que exerceu na empresa.

5.25. Por outro lado, o acompanhamento das encomendas, o desenvolvimento e entrega do produto, não necessita ser presencial.

5.26. Também não são evidentes indícios da necessidade de deslocações, muito menos, com o carácter tão frequente, diárias até, como evidenciam os mapas efectuados pela empresa.

5.27. A propósito dos valores dos gastos, em que o Requerente alega que revestem um carácter empresarial em que é explanado o conceito de gasto em sede de IRC, refira-se que a acção inspectiva é em sede de IRS, em que não está em causa o disposto no Código do IRC.

5.28. No que se refere à inquirição de testemunhas, compete à Inspeção Tributária ajuizar sobre a utilidade ou conveniência das diligências complementares requeridas, podendo rejeitar as diligências probatórias solicitadas pelo sujeito passivo no caso de, fundamentadamente, entender que as mesmas são desprovidas de interesse para a resolução do procedimento, por constarem todos os elementos de facto e de direito necessários à sua conclusão e à tomada da decisão final.

5.29. É que, a verificação das deslocações em viatura do próprio, nunca poderia ser sanada com uma simples prestação de declarações por testemunhas, uma vez que os comprovativos das deslocações não se resumem à forma verbal, mas sim documental, acto a acto.

5.30. Ainda assim, a AT notificou, via email de 23.12.2024, o mandatário do aqui requerente, ao abrigo do princípio da cooperação, de duas datas alternativas para a recolha de tais declarações, para serem reduzidas a termo nas instalações da Direção de Finanças de Braga, sitas na Rua Dr. Costa Júnior, nº 31, em Braga, por forma a serem levadas em consideração na apreciação dos respetivos direitos de audição: dia 26.12.2024, pelas 10h ou dia 27/12/2024, pelas 10h.

5.31. No dia 2024.12.24, em resposta ao email remetido pela AT, veio o mandatário do requerente informar que: *“Pelo presente, e face à posição de V. Exa. quanto à utilidade*

da prova testemunhal, os m/Constituintes prescindem, nesta fase, da produção dessa prova testemunhal".

5.32. Concluindo-se que, se não houve audição de testemunhas no âmbito do procedimento inspectivo, o mesmo é apenas imputável ao Requerente que prescindiu das mesmas, para além de que a prova documental é essencial para fazer prova na situação em apreço nos autos, o que não foi feito pelo Requerente.

5.33. Na acção de inspecção efectuada á B... (ponto V.1.6. Gastos não aceites – deslocação (Km) do RIT - OI2022...), através da Demonstração de Resultados constatou-se o valor de € 161.418,10 de gastos com o pessoal, que engloba a remuneração e os encargos suportados com os funcionários da sociedade, os seus sócios e o seu gerente, estando incluído nesse valor o montante de € 31.680,54, na conta SNC “62518 – Despesas com Km – M22-TA”, relativo a despesas com deslocações em viatura própria ao serviço da empresa (21,48% do valor total de gastos com o pessoal).

5.34. Esses montantes, atribuídos pela entidade patronal como ajudas de custos aos seus trabalhadores, visam compensar os encargos por estes incorridos quando deslocados do seu domicílio profissional ao serviço da entidade empregadora no interesse da entidade patronal, desde que não excedam os limites legais estabelecidos e sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado, não estão sujeitos a IRS, conforme decorre do disposto no artigo 2º, nº 3, alínea d), do CIRS.

5.35. Por outro lado, nos termos da alínea h) do nº 1 do art. 23º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), 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”.

5.36. Assim, a sociedade é obrigada a comprovar os encargos efetivamente suportados com a compensação por ajudas de custo dos trabalhadores ou membros dos órgãos estatutários ao serviço da entidade patronal, através de mapa itinerário, sendo necessário incluir informação sobre o nome do beneficiário, o local onde se deslocou, a data da deslocação, tempo e objetivo de permanência, a razão da deslocação, os respetivos locais, tempo de permanência, objetivos, e o respetivo abono diário ou total, de modo a aferir se o mesmo excede ou não os limites de sujeição a IRS e, conseqüentemente, a Segurança Social.

5.37. Durante o referido procedimento inspetivo, foi solicitado à B... LDA. a apresentação dos mapas de suporte que sustentam o valor das ajudas de custo pagas, com a discriminação das deslocações efetuadas.

5.38. E face aos indícios de que os alegados mapas de deslocações não correspondiam à realidade, foi solicitado à B..., LDA., que esclarecesse como era feito o apuramento dos valores mensais relativos aos mapas, tendo sido enviados mapas de cada trabalhador com a identificação do destino (identificação da entidade visitada) e a identificação da respetiva matrícula da viatura utilizada.

5.39. Perante os factos supra expostos, na busca pela verdade material, concluiu-se pela existência 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 salariais pagas ao trabalhador e que não terão sido objecto de tributação em sede de IRS.

5.40. Os mapas de quilómetros devem ser elaborados corretamente pelos colaboradores, para efeitos da comprovação documental dos gastos com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, e da sua conseqüente aceitação fiscal, nos termos do n.º 3 do art. 23º, conjugado com a alínea h) do nº 1 do art. 23º-A, ambos do CIRS.

5.41. Das várias incongruências, reitere-se que como se justificam as deslocações diárias como necessárias para a verificação física de materiais e processos, sendo que da análise e conteúdo dos documentos, muitas situações (como escolha de materiais, modelos e preços) consta que são tratadas através de via electrónica.

5.42. Por outro lado, se as deslocações são uma exigência da atividade da sociedade, porque não foram esses custos imputados aos clientes, ou seja, porque não foram faturados aos clientes?

5.43. Logo, nos termos da alínea d) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS, 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”*.

5.44. Face ao exposto, a AT fez prova de que os montantes pagos não tinham um carácter compensatório pela deslocação do trabalhador em serviço da empresa, cumprindo o ónus da prova decorrente do artigo 74.º, n.º 1, da LGT e impenia sobre o requerente o ónus de provar que os pagamentos em causa tinham um carácter compensatório, que justificasse a não tributação, o que não o fez.

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

5.46. Assim, estamos perante ajudas de custo ao serviço da entidade empregadora, que reúnem em substância os pressupostos para qualificação das mesmas como complemento da remuneração auferida, a integrar no rendimento tributável da categoria A de IRS como resulta do normativo citado.

5.47. Atendendo que as verbas registadas pelo requerente a título de ajudas de custo foram declaradas nas declarações mensais de remuneração, é possível concluir que os montantes mensais auferidos pelo gerente a título de ajudas de custo constituem um complemento salarial do mesmo.

5.48. Pelo que, em conclusão, os mapas de quilómetros referentes a deslocações em viatura própria ao serviço da empresa, têm que cumprir os requisitos previstos na alínea h), do n.º 1, do art. 23.º-A do CIRC, não dispensando a Requerente de ter que fazer prova da efetividade dessas deslocações, uma vez que a AT exerceu o ónus da prova conforme lhe competia, nos termos do n.º 1 do art. 74.º da LGT.

5.49. A que acresce que, não foram apresentados elementos que comprovem, de forma inequívoca, as deslocações, estamos perante rendimentos de trabalho dependente (categoria A) nos termos da alínea d) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS.

5.50. Pelo que se conclui que as importâncias despendidas pela entidade patronal, relativas a despesas não conexas com as funções dos trabalhadores, são consideradas como rendimento de trabalho dependente, de acordo com a alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

5.51. Relativamente ao pedido de juros indemnizatórios, não se mostra verificado o preenchimento do requisito que exige a existência de um erro na liquidação imputável aos serviços, nem se descortinou ter sido cometida, pelos serviços, qualquer ilegalidade.

5.52. Pelo que, não são devidos, por não se encontrarem reunidos os pressupostos definidos no artigo 43.º da LGT.

6. Em 4.5.2026 foi proferido despacho arbitral, notificando o Requerente para, querendo, se pronunciar sobre a exceção de intempestividade apresentada pela Requerida, bem como sobre a alegada desnecessidade da prova testemunhal e sobre a dispensa da reunião a que se refere o art. 18.º do RJAT.

7. Em 6.5.2026, o Requerente apresentou requerimento onde contestou que se verificasse a extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral, não se tendo pronunciado sobre a

desnecessidade da prova testemunhal e sobre a dispensa da reunião a que se refere o art. 18º do RJAT.

8. Em 25.5.2026 foi proferido despacho arbitral, dispensando a inquirição de testemunhas, da reunião a que alude o art. 18º e da produção de alegações, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (arts. 16º c) e 29º, nº1, do RJAT).

9. Em 12/6/2026, o Requerente procedeu à junção aos autos da decisão arbitral proferida no processo 843/2025-T, a qual considerou útil para o presente processo por ter por objecto de impugnação o mesmo relatório de inspecção e correcções officiosas dele resultantes.

II – Factos provados

10. Com base na prova documental junta pelo Requerente e do processo administrativo junto aos autos pela Requerida, consideram-se provados os seguintes factos, com interesse para a decisão da causa:

10.1. Em 18.11.2023 foi a sociedade B..., LDA., NIF ..., com sede na ..., nº..., ...-... Guimarães, notificada da instauração de um procedimento externo de inspecção tributária, determinado pela ordem de serviço OI2022... relativo ao IVA de 2021.

10.2. Tendo sido apurada no âmbito da inspecção a existência de irregularidades, com consequências em sede de outros impostos, designadamente no IRC, foi em 10 de Julho de 2024 determinado o alargamento do procedimento externo de inspecção de parcial para geral.

10.3. Em 20 de Setembro de 2024, considerando que, para além de o procedimento ser abrangente a todos os impostos, e o sujeito passivo evidenciar um elevado número de operações, resultando deste modo num procedimento de especial complexidade, foi determinada a prorrogação por três meses do prazo do procedimento de inspecção.

10.4. Em 12 de Dezembro de 2024, considerando que, para além de o procedimento ser abrangente a todos os impostos, e o sujeito passivo evidenciar um elevado número de operações, e uma situação a nível de pagamentos a funcionários e órgãos sociais que importa qualificar, resultando deste modo num procedimento de especial complexidade, foi determinada a prorrogação por mais três meses do prazo do procedimento de inspecção.

10.5. Em 5 de Março de 2025 foi apresentado Projecto de Relatório de Inspeção, no qual se propõem correcções meramente aritméticas relativas ao exercício de 2021, de €16.569,97 e –€1.422,20 em sede de IRC, de €11.700,61 em sede de IVA, e de €306,65 em sede de retenção na fonte de IRS.

10.6. Refere o Projecto de Relatório que as análises efectuadas à contabilidade da B..., LDA., verificou-se a existência de registos de gastos, a débito da conta da contabilidade “62518 – Despesas com Km – M22-TA”, no montante de €31.680,54, dizendo respeito a alegadas deslocações em viatura do próprio (quilómetros) pagos aos gerentes e aos trabalhadores.

10.7. Analisados os valores mensais pagos a título de deslocações, verifica-se a presença constante de um valor mensal, com a indicação de valores que assumem um carácter reiterado e até fixo, ao longo dos meses, do período em análise, existindo meses em que os valores são exatamente iguais (até ao cêntimo).

10.8. Os mapas não contêm a identificação do veículo utilizado, assim como não contêm a identificação da entidade, para onde foi efectuada a deslocação.

10.9. São efectuadas visitas quase diárias às mesmas entidades, existem dias com mais do que uma visita e às vezes pelo mesmo trabalhador à mesma entidade.

10.10. Em relação ao Requerente, consta registo no mapa de deslocações nos dias 11 e 13 de Outubro e pelo registo contabilístico com n.º 409143, correspondendo à fatura n.ºFV21-CRG-ES-003740, onde consta como descritivo “voo: KLM OPO(PT) – MAS(NL) data saída de 09-10-2021” e “voo: KLM MAS (NL) – OPO(PT) data de saída

14-10-2021”, ou seja, nos dias em que foram registadas deslocações o trabalhador não estava no país.

10.11. Relativamente às viaturas utilizadas nas deslocações em causa, conforme elementos fornecidos pela B..., LDA., verificou-se que os proprietários das viaturas não são os trabalhadores e existem casos que o proprietário até são empresas.

10.12. Pelos mapas de deslocações apresentados e pela informação adicional prestada pela B..., LDA., não é possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles gastos, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, e verificam-se incongruências na informação apresentada.

10.13. Em consequência, concluíram os serviços de inspecção 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 salariais pagas ao trabalhador e que não terão sido objeto de tributação em sede de IRS.

10.14. Em 11 de Março de 2025, a B..., LDA., foi notificada do Projecto de Relatório de Inspeção para, querendo, exercer o direito de audição sobre o mesmo.

10.15. Não tendo a B..., LDA, exercido o direito de audição, foi a mesma notificada do Relatório de Inspeção em 4 de Abril de 2025, no qual foram propostas correcções meramente aritméticas relativas ao exercício de 2021, de €16.569,97 em sede de IRC, de €11.700,61 em sede de IVA, e de juros compensatórios de €306,65 por atraso de retenção na fonte de IRS.

10.16. Em 27 de Novembro de 2024, através da Ordem de Serviço OI2024... foi determinada a realização de uma inspeção interna ao Requerente, abrangendo o seu IRS de 2021, em virtude dos elementos recolhidos na sua entidade patronal B..., LDA., relativos à atribuição de valores alegadamente referentes a deslocações do próprio por quilómetro.

10.17. Em 3 de Dezembro de 2024 foi o Requerente notificado do Projecto do Relatório de Inspeção, no âmbito do qual foi proposta uma correcção no IRS de 2021 no montante

de €5.730,48, fixando-se assim o rendimento líquido total de IRS desse ano em €20.375,48.

10.18. A proposta foi justificada 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 salariais pagas ao trabalhador e que não terão sido objecto de tributação em sede de IRS, apesar de serem qualificáveis como rendimentos de trabalho dependente.

10.19. Tendo sido notificado para exercer o direito de audição prévia, o Requerente indicou para o efeito testemunhas, tendo a Autoridade Tributária sugerido datas para a sua inquirição, mas o Requerente prescindiu, nesta fase, da produção dessa prova testemunhal, não tendo igualmente se pronunciado no âmbito da audição prévia dentro do prazo legal.

10.20. Em 7 de Janeiro de 2025 foi o Requerente notificado do Relatório de Inspeção, no âmbito do qual se propôs a alteração do rendimento tributável em IRS, relativo ao ano de 2021 por avaliação directa para € 20.376,48, em virtude de uma correcção à matéria tributável de €5.730,48.

10.21. Em 21 de Março de 2025, o Requerente apresentou reclamação graciosa contra o referido acto de liquidação de IRS, a qual foi instaurada com o nº ...2025..., tendo a mesma sido indeferida por despacho do Chefe do Equipa da Direcção de Finanças de Braga de 9 de Julho de 2025, tendo o Requerente sido notificado em 10 de Julho de 2025 para exercer o direito de audição prévia.

10.22. Não tendo o Requerente se manifestado em sede de audiência prévia foi, por despacho do Chefe do Equipa da Direcção de Finanças de Braga 4 de Agosto de 2025, indeferida definitivamente a referida reclamação graciosa.

10.23. Tendo a notificação do indeferimento sido enviada ao mandatário do Requerente, foi o respectivo aviso de recepção devolvido em 17 de Setembro de 2025, com a indicação de "não reclamado".

10.24. Em consequência, foi enviada segunda notificação ao mandatário do Requerente em 3 de Outubro de 2025, a qual foi por este recebida em 13 de Outubro de 2025.

10.25. Em 12 de Janeiro de 2026, o Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

III - Factos não provados

11. Por não haver prova produzida suficiente nesse sentido, julgam-se não provados os seguintes factos:

11.1. O Requerente efectuava deslocações frequentes aos fabricantes de calçado, para acompanhamento próximo e constante da qualidade dos materiais e componentes do calçado a serem utilizados na produção do calçado e posterior acompanhamento das várias fases de produção, até ao embalamento.

11.2. A actividade desenvolvida pela B..., LDA., consiste no agendamento e intermediação comercial no sector do calçado, o que pressupõe, por sua própria natureza, um acompanhamento presencial, constante e metuculoso de todo o processo produtivo, desde o desenvolvimento de protótipos até ao controlo de qualidade final.

O Tribunal Arbitral entende, quanto aos factos referidos *supra*, que não resultam elementos nos autos que permitam formar uma convicção do Tribunal no sentido da sua verificação, sendo claro que os documentos juntos pelo Requerente com o seu pedido de pronúncia arbitral não permitem comprovar a realização de deslocações e muito menos a sua essencialidade para a actividade empresarial da sua entidade patronal.

Na verdade, a única referência a deslocações é a sua previsão no contrato de trabalho celebrado com o Requerente, o que é manifestamente insuficiente para a prova da sua realização. Em tudo o mais, o que o Requerente junta são e-mails a enviar imagens de amostra de calçado à B..., LDA., e facturas de calçado e de comissões por intermediação de exportação relativas a essa empresa, o que manifestamente não permite demonstrar a realização de deslocações por parte do Requerente.

IV - Do Direito

12. São as seguintes as questões a examinar no presente processo arbitral:

- Da extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral.
- Do erro sobre os pressupostos de facto e de direito e errada repartição do ónus da prova.
- Da violação do direito de audição e do direito à apresentação de prova testemunhal.
- Da aplicação do artigo 23º do Código do IRC e da errada qualificação das despesas como rendimento de trabalho dependente.
- Da violação do princípio da proporcionalidade e da tutela da confiança legítima.
- Do vício de fundamentação e da violação do art. 77º da LGT.

Examinar-se-ão assim essas questões:

— DA EXTEMPORANEIDADE DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL.

13. Conforme resulta da matéria de facto provada, depois de uma primeira notificação do indeferimento da reclamação graciosa que foi devolvida por não reclamada, foi enviada segunda notificação ao mandatário do Requerente em 3 de Outubro de 2025, a qual foi por este recebida em 13 de Outubro de 2025. Já o presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 12 de Janeiro de 2026.

Nos termos do artigo 102º, nº 1, al. b) do CPPT, a impugnação pode ser apresentada no prazo de três meses após a notificação da decisão de indeferimento. Já o art. 10º, nº 1 a) do RJAT, refere que o pedido de pronúncia deve ser apresentado no prazo de 90 dias, a contar dos factos previstos no art. 102º do CPPT.

Uma vez que o prazo de 90 dias termina precisamente no dia 12 de Janeiro de 2026, tem que se considerar tempestivo o presente pedido de pronúncia arbitral, apresentado nesta data.

Nestes termos, e sem necessidade de mais considerações, julga-se improcedente a excepção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral.

— DO ERRO SOBRE OS PRESSUPOSTOS DE FACTO E DE DIREITO E ERRADA REPARTIÇÃO DO ÓNUS DA PROVA.

14. Sustenta o Requerente que se verifica um erro sobre os pressupostos de facto e de direito na tributação destes pagamentos em IRS, bem como uma errada repartição do ónus da prova.

O artigo 2º, nº 3, alínea d), do Código do IRS refere que se consideram rendimento do trabalho dependente: *“d) as ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviços 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”*.

Por outro lado, resulta do art. 74º, nº1, da LGT, que *“o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”*. Em consequência, o art. 75º, nº1, da LGT, refere: *“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”*. No entanto, o art. 75º, nº2, da LGT ressalva que *“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”*.

Ora, em face da matéria de facto provada, parece-nos claro que a Requerida logrou elidir a presunção de veracidade das declarações relativas às deslocações em viatura própria do trabalhador.

Efectivamente, conforme resulta dos factos provados 10.7. a 10.10., verifica-se a presença constante de um valor mensal, com a indicação de valores que assumem um carácter reiterado e até fixo, ao longo dos meses, do período em análise, existindo meses em que os valores são exatamente iguais (até ao cêntimo). Para além disso, os mapas não contêm a identificação do

veículo utilizado, assim como não contém a identificação da entidade, para onde foi efectuada a deslocação. Da mesma forma, são efectuadas visitas quase diárias às mesmas entidades, existem dias com mais do que uma visita e às vezes pelo mesmo trabalhador à mesma entidade. Finalmente, em relação ao próprio Requerente, consta registo no mapa de deslocações nos dias 11 e 13 de Outubro e pelo registo contabilístico com n.º 409143, correspondendo à fatura n.º FV21-CRG-ES-003740, onde consta como descritivo “voo: KLM OPO(PT) – MAS(NL) data saída de 09-10-2021” e “voo: KLM MAS (NL) – OPO(PT) data de saída 14-10-2021”, ou seja, nos dias em que foram registadas deslocações o trabalhador não estava no país.

Perante estes factos provados, é manifesto que a Requerida logrou afastar a presunção da veracidade das deslocações efectuadas em viatura própria por parte do Requerente, tendo assim cumprido o ónus da prova que sobre a mesma incumbia.

Conforme se salientou no acórdão deste CAAD, de 29 de Novembro de 2021, processo 794/2020-T:

"Com efeito, a ordem jurídico-fiscal parte do pressuposto de validade das declarações do contribuinte, que, no entanto, podem ser desconsideradas, não operando tal presunção, por ausência da sua premissa de suporte, quando a AT demonstre indícios fundados de que a contabilidade ou as declarações fiscais não refletem a matéria tributável efetiva, descredibilizando o valor probatório dos documentos – cf. SALDANHA SANCHES, A Quantificação da Obrigação Tributária, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (173), CEF, Lisboa 1995, de páginas 340-342. Regime que se mostra consentâneo com a compreensão atualizada do princípio da legalidade que rege toda a atuação administrativa. Deste modo, à AT cabe demonstrar a verificação dos pressupostos legais que legitimaram a sua atuação. Ao contribuinte cumpre, nesse caso, provar a veracidade das operações em causa.

A este propósito, refere VIEIRA DE ANDRADE, A Justiça Administrativa (Lições), 2ª edição, Almedina, página 269: “há-de caber, em princípio, à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua atuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao

administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do ato, quando se mostrem verificados estes pressupostos”.

O entendimento exposto é o que corresponde à jurisprudência constante do Supremo Tribunal Administrativo, destacando-se os acórdãos de 27 de fevereiro de 2019 (Pleno da Secção do CT), processo n.º 01424/05.2BEVIS; de 16 de novembro de 2016, processo n.º 600/15; de 19 de outubro de 2016, processo n.º 511/15 (Pleno da Secção do CT); de 16 de março de 2016, processo n.º 587/15 (Pleno da Secção do CT); de 17 de fevereiro de 2016, processo n.º 591/15 (Pleno da Secção do CT); de 24 de abril de 2002, processo n.º 102/02; de 17 de abril de 2002, processo n.º 26635”.

Efectivamente, resulta manifestamente da matéria de facto provada que tais valores terão sido pagos ao Requerente, independentemente da existência de eventuais deslocações e inerentes despesas, as quais não foram assim compensadas, tendo antes sido atribuída uma vantagem patrimonial ao Requerente pela sua entidade patronal em virtude do contrato de trabalho que entre ambos vigora. Assim, estes pagamentos constituem rendimentos de trabalho dependente (categoria A), pelo que deveriam ter sido sujeitos a tributação em sede de IRS.

Face ao exposto, e como salienta a Requerida, a mesma fez prova de que os montantes pagos não tinham um carácter compensatório pela deslocação do trabalhador em serviço da empresa, cumprindo assim o ónus da prova decorrente do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, passando consequentemente a recair sobre o Requerente o ónus de provar que os pagamentos em causa tinham um carácter compensatório de despesas de deslocação, que justificasse a sua não tributação em IRS, o que não o fez

Demonstrada a falta de verificação dos pressupostos para a atribuição dos montantes a título de compensação pelas deslocações, a AT poderia efectuar a correcção à liquidação de IRS que efectuou, não se verificando qualquer erro dos pressupostos de facto de direito dessa correcção, e muito menos a violação das regras sobre o ónus da prova constantes dos arts. 74.º, n.º 1 e 75.º, da LGT, não padecendo os actos de liquidação de qualquer ilegalidade com base nesse fundamento.

— DA VIOLAÇÃO DO DIREITO DE AUDIÇÃO E DO DIREITO À APRESENTAÇÃO DE PROVA TESTEMUNHAL.

Vem ainda o Requerente invocar a violação do direito de audição e do direito à apresentação de prova testemunhal, considerando que por esse motivo se verificaria a violação do

Sucedo, porém, que se encontra documentalmente provado que o Requerente foi sempre notificado para exercer o direito de audição prévia, tendo sido por sua exclusiva decisão que optou por não o exercer, nem aquando do relatório de inspeção, nem aquando da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (factos provados 10.19. e 10.22.).

Da mesma forma, em relação à prova testemunhal, resulta provado no facto 10.19. que o Requerente indicou testemunhas em sede de audição prévia, tendo a Autoridade Tributária sugerido datas para a sua inquirição, após o que o Requerente comunicou que prescindia das mesmas nesta fase.

Posteriormente o Requerente só voltou a indicar testemunhas no seu pedido de pronúncia arbitral, não se tendo igualmente oposto à dispensa das mesmas, por serem desnecessárias em face da prova documental existente, conforme solicitado pela Requerida.

No acórdão de 11 de Setembro de 2023, emitido no processo 579/2022-T deste CAAD, escreve-se sobre a inquirição de testemunhas no procedimento de inspeção tributária o seguinte:

" Com efeito, a indicação de meios de prova complementares é uma forma de exercício do direito de participação consagrado nos artigos 60.º, n.º 1 da LGT e 60.º do RCPITA, embora à AT não se imponha o dever de realizar todas diligências requeridas pelo contribuinte no decurso do procedimento ou realizar todas aquelas que o interessado venha a entender a posteriori como necessárias face ao conteúdo da decisão final que tenha sido adotada.

No entanto, a não realização das diligências instrutórias requeridas deve ser objeto de fundamentação, sob pena do contribuinte se ver confrontado com a situação limite em que os serviços omitam diligências essenciais à averiguação da situação tributária de tal modo que não se encontre justificação plausível ou compreensível para a correção fiscal apresentada".

No caso presente, não se verificou, no entanto, qualquer indeferimento de inquirição de testemunhas pela Requerida, tendo sido o próprio Requerente que das mesmas prescindiu. Assim sendo, é manifesto que não se verifica qualquer violação do direito de participação previsto no art. 60º da LGT e no art. 60º do RCPIT, im procedendo assim igualmente este fundamento de anulação da correcção invocado pelo Requerente.

— DA APLICAÇÃO DO ART. 23º DO CÓDIGO DO IRC E DA ERRADA QUALIFICAÇÃO DAS DESPESAS COMO RENDIMENTO DE TRABALHO DEPENDENTE.

O Requerente sustenta ainda que a Requerida procedeu à desconsideração fiscal das despesas com deslocações, fundando-se numa interpretação do artigo 23º do CIRC que não se sustenta à luz dos pressupostos legais de dedutibilidade dos custos, e que, ademais, conduziu a uma errada qualificação dessas despesas como rendimento do trabalho dependente para efeitos de IRS.

Conforme bem salienta a Requerida, a acção inspectiva ao Requerente é em sede de IRS, uma vez que está em causa a sua tributação como pessoa singular, pelo que a correcção em causa ao rendimento do Requerente não resulta da dedutibilidade dos custos em sede de IRC, não sendo a aplicação do art. 23º do CIRC relevante para este processo.

Em qualquer caso, e conforme igualmente se referiu no conforme se salientou no acórdão deste CAAD, de 29 de Novembro de 2021, processo 794/2020-T:

"Não é aqui posto em causa o cumprimento dos requisitos documentais (mencionados no citado artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h) do Código do IRC), por parte da Requerente. A questão que se coloca é de índole substantiva e prende-se com saber se é razoável o juízo de inverosimilhança da AT em relação aos factos relatados nos documentos.

A resposta não pode deixar de ser afirmativa. (...) Circunstâncias que justificam e legitimam que seja posto em causa o carácter fidedigno da informação que consta dos mapas de itinerário, invertendo-se o ónus da prova e passando a caber à Requerente a contraprova de que efetivamente tais eventos tiveram lugar nos moldes constantes dos documentos. (...)

Atento o exposto, há que concluir que a Requerente não demonstrou a efetividade das deslocações mencionadas nos mapas de itinerário e, por conseguinte, o respetivo enquadramento na regra geral da dedutibilidade dos gastos em IRC, enunciada no artigo 23.º, n.º 1 do Código IRC, em concreto a conexão com a atividade empresarial, tendo em vista prosseguir essa atividade (v. o acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 27 de junho de 2018, processo n.º 01402/17)".

Quanto à existência de erro na qualificação das despesas como rendimento de trabalho dependente, já acima se salientou que, nos termos do art. 2º, nº3, d) do CIRS, o pagamento destas deslocações reveste a natureza de rendimento de trabalho dependente. Na verdade, não tendo sido demonstrada a realização de qualquer deslocação, sendo as mesmas antes o pagamento de um valor fixo, é manifesto que as mesmas revestem a natureza de rendimentos de trabalho dependente, devendo por isso ser tributadas enquanto tais.

Improcede, por isso, também a argumentação do Requerente neste ponto.

— DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E DA TUTELA DA CONFIANÇA LEGÍTIMA.

Sustenta ainda o Requerente que a decisão recorrida viola o princípio da proporcionalidade, consagrado no artigo 266º, nº 2, da CRP, e no artigo 5º do CPA, na medida em que a AT procedeu à desconsideração integral das despesas com deslocações, sem ter em conta que, ainda que se admitisse alguma desconformidade pontual ou alguma insuficiência probatória relativamente a deslocações específicas, tal não justificaria a desconsideração global e indiscriminada de todas as despesas. Considera ainda que a decisão recorrida viola o princípio da tutela da confiança legítima, na medida em que a B..., LDA., sempre procedeu ao registo contabilístico das despesas com deslocações de acordo com as normas aplicáveis, tendo apresentado à AT, no decurso da inspeção tributária, todos os elementos documentais que lhe foram solicitados.

Está em causa neste caso a realização de uma inspeção tributária, a qual se rege pelo RCPITA. Nos termos do seu preâmbulo, a inspeção tributária assegura "a garantia da proporcionalidade

aos fins a atingir, da segurança dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a própria participação destes na formação das decisões, evitando a proliferação de litígios inúteis". Em relação ao princípio da proporcionalidade, refere o art. 7º do RCPITA que "as acções integradas no procedimento de inspecção tributária devem ser adequadas e proporcionais aos objectivos de inspecção tributária".

Ora, analisado o procedimento inspectivo, entende-se que a Requerida actuou dentro dos limites que lhe são conferidos pelo artigo 14º do RCPITA, e realizou as diligências que entendeu necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material no cumprimento do dever que lhe é imposto pelo artigo 58º da LGT sem se verificar a violação, no âmbito inspectivo, do princípio da proporcionalidade.

Relativamente à tutela da confiança legítima, também não se vê que a Requerida tenha alguma vez criado na B... qualquer expectativa legítima de que a mesma não seria objecto de inspecção tributária, ou que essa inspecção não conduzisse a correcções na sua situação tributária. Em qualquer caso, qualquer expectativa que tivesse sido criada em relação à B... não se repercutiria na situação do Requerente, nem afectaria a liquidação que lhe foi efectuada.

Efectivamente, e como se escreveu no acórdão deste CAAD de 11 de Julho de 2024, proferido no processo 150/2024-T: *"A eventual violação de normas do RCPITA terá como a consequência de obstar a que ocorram determinados efeitos próprios daquele procedimento, como a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos, ou a obrigação de abertura das instalações dos visados à inspecção tributária e não se reflete nas liquidações resultantes da recolha de informações pela AT (veja-se nesse sentido o Acórdão do STA, proferido no processo 0955/07, em 27-02-2008) cujo sumário transcrevemos: "Os procedimentos inspectivos e de liquidação são distintos entre si, ainda que este tenha carácter meramente preparatório ou acessório, o que não significa que as ilegalidades nele cometidas se projetem, fatalmente, na liquidação, invalidando-a"*". Neste caso, uma vez que a liquidação se refere a um contribuinte distinto daquele que foi objecto de inspecção, ainda menos qualquer irregularidade na inspecção poderia afectar a liquidação.

Em qualquer caso, o Requerente não aponta qualquer violação das regras do procedimento inspectivo pela Requerida, sendo manifesto que não foram violados nem o art. 266º, nº2, da Constituição, nem o art. 5º (julgamos estar em causa antes o art. 7º) do CPA.

Improcede assim também esta argumentação do Requerente.

— DO VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO E DA VIOLAÇÃO DO ART. 77º DA LGT.

Sustenta ainda o Requerente que a decisão impugnada padece de vício de forma, por insuficiência de fundamentação, em violação do disposto no art. 77º, nº1, da LGT.

Refere o art. 77º, nº1, da LGT: "*A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária*".

Referindo o nº 2 do mesmo artigo: "*A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo*".

Perante o teor da notificação enviado a 30/12/2024, é manifesto que a mesma cumpre os termos desta disposição. Na verdade, não apenas remete para o relatório da inspecção, como até envia uma cópia do mesmo, relativa à fundamentação da correcção realizada.

Refere, a este respeito, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Março de 2014, proc. nº 01674/13:

“E, como é consensual na jurisprudência, as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido: o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de destinatário normal - o bonus pater familiae de que fala o art. 487º nº 2 do C.Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na

sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo do seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.”

Veja-se ainda o disposto no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25 de Janeiro de 2011, Proc. nº 04410/10: “(...) o acto tributário, como salienta José Carlos Vieira de Andrade no seu «O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos», págs. 153-155, tem de ser sustentado por um mínimo suficiente da fundamentação expressa, ainda que operada por forma massiva e sendo produto de um poder legalmente vinculado, aspectos estes que só poderão ser valorados dentro do grau de exigibilidade da declaração de fundamentação, quer porque a massividade intui maior possibilidade de entendimento dos destinatários, quer porque a vinculação dispensa a enunciação da motivação do agente que decorrerá imediatamente da mera descrição dos factos-pressupostos do acto. Daí a necessidade de que o acto resulte de uma comunicação clara- i. é, não indistinta, confusa, dubitativa, obscura ou ambígua, congruente, i. é, que se traduza num processo lógico coerente e sensato, justificativo e com aptidão pôr si para sustentar o acto, dos factos e razões de direito-tudo apreensível pelo discurso justificativo e sem que esteja dispensada uma certa análise ou interpretação dele.”

Igualmente refere o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 24 de Janeiro de 2020, Proc. Nº 267/07.3BEALM:

“Importa recordar que a fundamentação dos actos tributários deve ser expressa através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão, neste caso, parte integrante do respectivo acto tributário, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto (cfr. v.g. art. 77º LGT e art. 124º e art. 125º do CPA) (...)”.

Verifica-se que, no caso em concreto, o Requerente foi objecto de um procedimento inspectivo, cujo relatório de inspecção tributária lhe foi notificado.

Verifica-se também que, tanto no âmbito da reclamação graciosa como nos presentes autos, o Requerente demonstrou ter compreendido, de forma integral, os motivos apresentados pela Autoridade Tributária para ter efectuado a liquidação adicional de IRS a que procedeu.

Motivos esses que, em todo o caso, constam, de forma bastante clara, do relatório de inspecção efectuado pela Autoridade Tributária, bem como não se verifica qualquer obscuridade nas liquidações de IRS e juros compensatórios, efectuadas nos termos decorrentes das conclusões do relatório de inspecção.

Por outro lado, foi ainda a Requerente notificada do projecto de decisão da reclamação graciosa, em que a Autoridade Tributária fundamentou, de forma expressa, a decisão tomada.

Não se verifica, portanto, qualquer falta de fundamentação do acto tributário.

Por outro lado, dispõe o artigo 37º, nº 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário: *“Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento”*.

Não recorreu, contudo, o Requerente, à faculdade prevista neste artigo, sendo que, como referido *supra*, resulta dos presentes autos e da reclamação graciosa apresentada por este, a plena compreensão dos motivos que levaram à notificação das liquidações de IRS e juros compensatórios.

Como tal, improcede igualmente a posição do Requerente nesta parte, considerando-se que o acto tributário se encontra devidamente fundamentado.

Não há, por isso, qualquer vício nas liquidações de IRS, de juros compensatórios, e na decisão da reclamação graciosa impugnadas, não se verificando qualquer violação dos arts. 38º, nº 2, 58º, 74º nº 1 e 77º da LGT e 23º do CIRC, não havendo por isso qualquer imposto a restituir.

Por esse motivo também não são devidos quaisquer juros indemnizatórios, por não se encontrarem reunidos os pressupostos definidos no artigo 43º da LGT

Improcedem assim os pedidos do Requerente, conforme em seguida se decidirá.

V – Decisão

Nestes termos, julgam-se improcedentes o pedido de anulação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2025..., bem como da liquidação adicional de IRS nº 2025..., em montante de € 470,05, da liquidação de juros compensatórios por recebimento indevido nº 2025..., no valor de € 139,08, e ainda do estorno da liquidação nº 2022..., que havia resultado num reembolso de € 1788,07, absolvendo-se a Autoridade Tributária desse pedido.

Julga-se também improcedente o pedido de condenação em juros indemnizatórios, absolvendo-se a Autoridade Tributária desse pedido.

Fixa-se ao processo o valor de € 2.397,20, e o valor da correspondente taxa de arbitragem em € 612,00 nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, condenando-se o Requerente nas custas do processo.

Lisboa, 19 de Junho de 2026

O Árbitro

(Luís Menezes Leitão)