

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 836/2025-T

Tema: IRS. Ajudas de Custo. Despesas de Deslocação.

SUMÁRIO:

I - A característica essencial das ajudas de custo é o seu carácter compensatório, visando reembolsar o trabalhador pelas despesas que foi obrigado a suportar em favor da sua entidade patronal.

II - Porque a lei exclui do conceito de rendimentos da categoria A para efeitos de IRS as ajudas de custo que não excedam os limites legais, tal como definidos para os servidores do Estado (vd. artº 2.º, nº 3, alínea e), e 6, do CIRS), a tributação em sede de IRS dos montantes auferidos a título de ajudas de custo e que se compreendam dentro desses limites só pode ser sustentada se a Administração Tributária demonstrar a falta de verificação dos pressupostos para a atribuição desses montantes a esse título, o que lhe permitirá alterar a declaração de rendimentos (vd. artigos 55º, 74º, nº 1 e 75º, nº 1, da LGT).

III - É sobre a Administração Tributária que recai o ónus de demonstrar que as quantias devidamente declaradas como ajudas de custo constituem retribuição.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A..., contribuinte n.º ..., e B..., contribuinte n.º ..., casados, residentes na Rua ... n.º ..., ..., ...-... Guimarães, apresentaram, em 24.09.2025, nos termos dos art.ºs 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista à declaração de ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2025..., relativa aos seus rendimentos do ano de 2021.

É Requerida no pedido a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por decisão do Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) foi designada a signatária como árbitra do presente Tribunal Arbitral Singular, o que a mesma aceitou no prazo legal, sem que tenha sido suscitada qualquer oposição pelas partes, e tendo nessa sequência o tribunal arbitral sido constituído em 02.12.2025.

Por despacho do Tribunal de 02.12.2025, nos termos do art.º 17º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, a AT foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, e, no mesmo prazo, remeter ao Tribunal cópia do processo administrativo.

Em 14.11.2025, a Requerida AT apresentou a sua resposta e juntou ainda cópia digitalizada do processo administrativo.

Por despacho de 14.01.2026, foram os Requerentes notificados para irem indicar, em relação a cada uma das testemunhas arroladas, quais os concretos factos (por referência a artigos específicos da sua petição inicial ou da resposta da Requerida) a cuja prova se destina o respetivo depoimento.

Em 02.02.2026 os Requerentes apresentaram requerimento em resposta ao sobredito despacho.

Nessa mesma data de 02.02.2026, o Tribunal proferiu despacho a indeferir a produção da prova testemunhal requerida pelos Requerentes e a dispensar a realização da audiência do RJAT, mais notificando as Partes para apresentação de alegações escritas.

A Requerida apresentou as suas alegações a 13.02.2026 e os Requerentes fizeram-no a 18.02.2026.

II - SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar a causa.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e encontram-se devidamente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe decidir.

III - POSIÇÃO DAS PARTES

Tendo sido os Requerentes notificados da liquidação em crise neste processo arbitral, relativa aos seus rendimentos do ano de 2021, emitida na sequência de um procedimento inspetivo credenciado pela Ordem de Serviço nº OI2024..., que procedeu à tributação em IRS da quantia de 9.391,31€ percebida pelo Requerente A... a título de compensação por deslocação em automóvel próprio, tendo a AT desconsiderado a natureza compensatória desses rendimentos, qualificando-os como rendimento de trabalho dependente.

Sustentam os Requerentes que essa liquidação está (1) ferida de erro nos pressupostos de facto e de direito por errada repartição do ónus da prova, (2) padece de vício de fundamentação, (3) foi proferida com violação do princípio do inquisitório e de preterição da prova testemunhal e (4) padece de vício de erro de julgamento quanto ao ónus da prova e à qualificação dos gastos.

A Requerida, na sua resposta, sustenta a improcedência da totalidade dos vícios assacados ao ato impugnado neste processo arbitral.

IV - QUESTÕES A DECIDIR

Constituem questões a decidir determinar se o ato de liquidação impugnado padece dos vícios que lhe assacam os Requerentes e, em consequência, se deve ser declarado ilegal e anulado.

V - FUNDAMENTAÇÃO - MATÉRIA DE FACTO

V-1 Factos considerados provados

O Tribunal Arbitral dá como provados os seguintes factos:

- A) No seguimento de diligências emitidas para a sociedade C..., LDA., com o NIPC ..., através de procedimento inspetivo credenciado pela ordem de serviço n.º OI2022..., reportados ao ano de 2021, verificou-se que foram pagos ao Requerente A... valores referentes a deslocações em viatura própria.
- B) Nessa sequência foi instaurada uma ação de inspeção aos Requerentes, com referência o exercício de 2021, pelo Serviço de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Braga, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2024..., de natureza interna, com âmbito parcial em imposto sobre o IRS.
- C) Da ação de inspeção ao Requerente (OI2024...), foram propostas correções em sede de IRS no montante de € 11.713,70 ao nível da matéria coletável, relativas às seguintes despesas suportadas pela referida C...:
 - Duas faturas emitidas por D..., SA, NIF ..., no valor de 2.165,38 e 157,00 euros, relativas à hospedagem do Requerente A... e correspondente a uma estadia de 2

adultos e 1 criança entre 16.8.2021 e 23.8.2021 (Capítulo V.1. do Relatório Inspetivo);

- Pagamentos efetuados ao Requerente A... a título de deslocações em viatura própria, no montante total de 9.391,32 euros, assim desdobrados (Capítulo V.2. do Relatório Inspetivo):

- Janeiro – 851,40 €
- Fevereiro – 859,68€
- Março – 851,04€
- Abril – 691,20€
- Maio – 675,00€
- Junho – 709,20€
- Julho – 828,00€
- Agosto – 790,20€
- Setembro – 800,64€
- Outubro – 809,28€
- Novembro – 754,56€
- Dezembro – 780,12€

- D) No procedimento inspetivo o Requerente exerceu o Direito de Audição sobre o projeto de relatório, no prazo legalmente estatuído, alegando, em síntese, que a C..., LDA. o compensou pelas deslocações em viatura própria ao serviço da empresa, sendo as mesmas necessárias no contexto da atividade empresarial da sociedade.
- E) No relatório final da ação inspetiva, o SIT concluiu que, após análise dos mapas de registos de deslocações de onde constam os valores pagos relativamente a deslocações em viatura do próprio Requerente, não cumpririam os requisitos legais exigidos (nomeadamente devido a informação incompleta, falta da indicação da viatura ou a não identificação da entidade onde foi efetuada a deslocação) e que nesses mesmos mapas, também existiriam várias incongruências de que resultavam indícios fortes de que foram registados a título de deslocações valores que não correspondem a deslocações reais, mas que a remunerações pagas que não terão sido objeto de tributação em sede de IRS.

- F) Assim sendo, no Relatório Insetivo final foi mantida a correção aritmética inicialmente proposta, na sequência do que foi emitida a liquidação adicional de IRS nº 2025... com o valor a pagar de € 577,69 de imposto e a liquidação nº 2025... no valor de € 57,86 de juros compensatórios, liquidação n.º 2025... no valor de € 353,14 de juros compensatórios por recebimento indevido e estorno da liquidação nº 2022... com o valor de a reembolsar de € 3.356,89, referentes ao ano de 2021, tudo perfazendo o valor económico de € 4.345,58.
- G) Em 10.3.2025 o Requerente deduziu Reclamação Graciosa a que foi atribuído o n.º ...2025..., contra a liquidação supra identificada.
- H) A Reclamação Graciosa obteve despacho de indeferimento datado de 30.6.2025, pelo Chefe de Equipa da Divisão de Justiça Tributária da DF de Braga.

V-2 Factos considerados não provados

Inexistem quaisquer factos relevantes para a boa decisão da causa que se devam considerar não provados.

V-3 Fundamentação da Matéria de Facto

O Tribunal dá como provada a matéria de facto elencada com base nos documentos constantes do processo, que são os documentos juntos pelo Requerente e os documentos juntos pela AT, com especial destaque para os documentos constantes do Processo Administrativo.

VI - FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

VI-1 Erro sobre os pressupostos de facto e de direito por errada repartição do ónus da prova

Em primeiro lugar, suscitam os Requerentes a ilegalidade decorrente de erro sobre os pressupostos de facto e de direito por errada repartição do ónus da prova. Em resumo, sustentam que a liquidação impugnada concluiu que os montantes alvo de correção diziam respeito a valores que não se destinavam a compensar o Requerente A... por despesas e encargos incorridos com a sua prestação de trabalho, mas sim a atribuir-lhe uma remuneração encapotada. Acrescentam que resulta do artº 74º, nº 1, da LGT que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária recai sobre esta e que, no caso em apreço, caberia à AT o ónus de provar a inexistência das referidas deslocações ou a sua natureza não profissional, o que a AT não teria feito, tendo-se limitado a tecer considerações genéricas e a levantar presunções a partir de factos que, por si só, nada prova.

A este respeito, importa distinguir as correções referidas no Capítulo V.1. do Relatório Inspetivo, daquelas referidas no Capítulo V.2. do mesmo documento (vd. Facto C) da Matéria de Facto Provada).

Em relação às correções constantes do Capítulo V.1. faz-se referência ao pagamento ao Requerente de uma despesa total de 2.322,38 euros suportada em duas faturas emitidas por uma empresa hoteleira e que diz respeito a uma estadia de sete dias num hotel da região algarvia durante o mês de Agosto de 2021, que correspondeu ao alojamento de um adulto e uma criança, além do próprio Requerente. Como se refere no Relatório Inspetivo, e se concorda, este facto, devidamente demonstrado em prova documental bastante colhida durante a ação inspetiva, por si mesmo consente a conclusão de que se trata de uma despesa realizada a título pessoal pelo Requerente mas suportada pela sua entidade patronal e que, corretamente, o Relatório qualifica juridicamente como uma remuneração acessória consubstanciada num benefício ou regalia que constitui uma vantagem económica, sendo assim de qualificar como um rendimento do trabalho dependente nos termos do artº 2º, nº 3, alínea b), item 6), do Código do IRS, tal como se fez no Relatório Inspetivo.

Em relação a esta correção não se verifica assim o apontado vício de erro nos pressupostos de facto e de direito decorrente da errada repartição do ónus da prova, já que a AT satisfaz o ónus que lhe competia nos termos do atrás citado artº 74º, nº 1, da LGT.

Em relação às correções efetuadas no Capítulo V.2 do Relatório Inspetivo importa ter em conta a jurisprudência acerca dessa matéria.

No seu Acórdão de 28.1.2015 (procº 0901/14) o Supremo Tribunal Administrativo referiu:

«Tratando-se, como se trata, de uma verdadeira norma de delimitação negativa de incidência ou de exclusão de tributação de IRS, competia à Administração Tributária alegar, para poder provar em seguida, ou, que as quantias pagas a título de ajudas de custo não se destinaram a reembolsar os recorridos de despesas decorrentes da sua deslocação, porque elas não tinham tido lugar ou não ocorreram com a extensão apresentada, o que não decorre simplesmente da verificação de que o seu valor se repete ao longo dos meses, ou, que ultrapassaram os limites legais estabelecidos para a exclusão da respectiva tributação, dado que estes elementos são ainda factos fundamentadores ou enformadores do ato tributário.

Nada disso foi sequer alegado. A Administração Tributária, como se constata das suas informações referenciadas na matéria dada como provada tendo verificado que vários dos trabalhadores da mesma empresa recebiam ajudas de custas em montantes repetidos ao longo dos meses, qualificadas como reembolso de despesas de deslocação, não curou de saber se efectivamente existiram deslocações, se as deslocações causaram despesas, se as despesas foram pagas pelos trabalhadores que as efectuaram, se, seguidamente foram pagas a estes pela empresa, se as que foram pagas excederam os limites legais para estarem contidas na exclusão de tributação, e, qual o excesso, concluindo, na ausência de todos estes elementos, que, se se repetiam, não tinham carácter compensatório e eram um stratagema da empresa para aumentar o salário dos seus trabalhadores de forma a privar o estado da tributação devida.»

No Acórdão de 23.1.2025 do TCA-S (procº 116/14BELRS) decidiu este Tribunal:

«I- A característica essencial das ajudas de custo é o seu carácter compensatório, visando reembolsar o trabalhador pelas despesas que foi obrigado a suportar em favor da sua entidade patronal, por motivo de deslocações ou novas instalações ao serviço desta, e a inexistência de qualquer correspondência entre a sua percepção e a prestação de trabalho.

II - Porque a lei exclui do conceito de rendimentos da categoria A para efeitos de IRS as ajudas de custo que não excedam os limites legais, tal como definidos para os servidores do Estado (cfr. artigo 2.º, n.º 3, alínea e), e 6, do CIRS), a tributação em sede de IRS dos montantes auferidos a título de ajudas de custo e que se compreendam dentro desses limites só pode ser sustentada se a Administração Tributária demonstrar a falta de verificação dos pressupostos para a atribuição desses montantes a esse título, o que lhe permitirá alterar a declaração de rendimentos (cfr. artigos 55.º, 74º, n.º 1 e 75.º, n.º 1, da LGT).

III - É sobre a Administração Tributária que recai o ónus de demonstrar que as quantias devidamente declaradas como ajudas de custo constituem retribuição.»

O mesmo Tribunal, no seu Acórdão de 11.3.2021 (procº 98/09.6BESNT) decidiu que

«I. Em regra, os valores pagos a título de ajudas de custo, dado o carácter compensatório que lhes é reconhecido (compensação por despesas que o trabalhador é obrigado a suportar, designadamente por motivo de deslocações), não se integram no conceito de remuneração, para efeitos de IRS.

II. Gozando as declarações de rendimentos apresentadas pelos contribuintes de uma presunção de veracidade, cabe à AT de forma sustentada afastar tal presunção, o que não ocorre quando a fundamentação do ato se consubstancia em afirmações genéricas e não especificadas.

III. A circunstância de terem sido pagos valores, a título de ajudas de custo, ao longo de todo o ano e com valores em parte aproximados não é suficiente para a caracterização de tais valores como remuneração para efeitos de IRS.»

E ainda, do mesmo Tribunal, o Acórdão de 14.1.2021 (procº 79/06.1BESNT) em que se decidiu que *«É sobre a Administração Tributária que recai o ónus de demonstrar que as quantias declaradas como ajudas de custo constituem retribuição».*

A respeito destas correções o Relatório Insetivo é meramente conclusivo, genérico e vago, limitando-se a afirmar que o valor mensal das compensações por utilização de viatura própria é muito aproximado em todos os meses, que estão registadas várias deslocações ao mesmo cliente/fornecedor no mesmo dia e por vezes por mais de um funcionário da entidade patronal e que há deslocações registadas a entidades que não resulta terem qualquer relação com a entidade patronal do Requerente. Finalmente, afirma-se que foi solicitada informação à entidade patronal e que os «mapas (e informação disponibilizada relacionada), onde consta os registos das alegadas deslocações não foi encontrada a mínima evidência de que as mesmas tenham ocorrido».

Ora, como resulta da jurisprudência, e uma vez que no procedimento insetivo foram apresentados mapas de deslocação e disponibilizada informação complementar com eles relacionada, não era ao Requerente ou à sua entidade patronal que cabia o ónus de demonstrar a realidade das deslocações registadas, mas sim era à AT que cabia demonstrar que tais deslocações não se teriam realizado. A motivação invocada a esse respeito é meramente conclusiva e genérica, não indo além da formulação de suspeições vagas, facilmente rebatíveis pelas regras da experiência: não é invulgar nem surpreendente que diferentes funcionários de uma empresa industrial façam várias deslocações, inclusive no mesmo dia, ao mesmo cliente ou fornecedor, assim como também nada há a estranhar na circunstância de se visitarem empresas que ainda não são (ou nunca foram nem vêm a ser) clientes ou fornecedores, até porque faz parte da vida empresarial a promoção da atividade e de produtos junto de potenciais novos clientes tentando angariá-los ou a deslocação às instalações de potenciais futuros fornecedores para contactos e abordagens comerciais. A observação feita no Relatório Insetivo de que estes contactos se poderiam fazer por via eletrónica só pode ser tomada como uma manifestação de absoluto alheamento acerca da vida real das empresas e dos mercados em que operam. Também a circunstância do valor mensal das compensações ser em todos os meses bastante aproximado é insuficiente para concluir, sem mais, que as deslocações reportadas nos correspondentes mapas não tiveram lugar.

Cabia à AT demonstrar que as deslocação objeto de compensação não tiveram lugar ou que, tendo tido, foram realizadas para fins pessoais do Requerente e não profissionais pois, como se diz no referido Acórdão do TCA-S do procº 98/09.6BESNT, «não se trata situação de presunção inilidível de que os valores em causa não se tratam de rendimentos da categoria A. Trata-se, sim, de situação em que cabe à AT o ónus da prova de que se verificam os pressupostos da tributação, ónus da prova esse que exige circunstancialismo e concretização das situações, o que não ocorreu in casu, onde a AT se limitou a socorrer-se de observações gerais, não especificadas quanto ao Recorrido e que de modo algum evidenciam o caráter remuneratório dos valores pagos. Portanto, não tendo a AT cumprido o seu ónus da prova, cai por terra tudo o alegado pela Recorrente a propósito do ónus da prova que impenderia sobre o Recorrido, uma vez que tal só seria pertinente se tivesse sido afastada a presunção de veracidade da declaração apresentada.»

Assim, no que diz respeito às correções constantes do Capítulo V.2 do Relatório Inspecivo este vício é procedente, determinando a procedência parcial do pedido e prejudicando a necessidade averiguar, no que a estas correções diz respeito, os demais vícios alegados.

VI-2 Restantes vícios

Como se referiu, a apreciação dos demais vícios alegados pelos Requerentes apenas se justifica em relação às correções constantes do Capítulo V.1 do Relatório Inspecivo, já que em relação àquelas constantes do Capítulo V.2 a procedência do vício de erro nos pressupostos de facto e de direito acima analisado assegura já suficientemente a tutela das posições dos Requerentes.

Quanto ao vício de fundamentação, o mesmo é manifestamente improcedente em relação às correções do Capítulo V.1 do Relatório Inspecivo já que, quanto a estas, a fundamentação do referido documento é clara, suficiente e congruente, permitindo compreender que a qualificação dessas despesas suportadas pela entidade patronal como viagens e estadas não conexas com a prestação do trabalho do Requerente A... se deve à circunstância de se tratar de uma estadia de

dois adultos e uma criança num estabelecimento hoteleiro durante o Verão, conclusão que se afigura como razoável e verosímil, além de conforme às regras da experiência.

Também improcede o vício de violação do princípio do inquisitório e de preterição da prova testemunhal, na medida em que os factos que serviram de fundamento à decisão de correção formulada no Capítulo V.1 estão suficientemente suportados na prova documental anexa ao Relatório Inspetivo, não carecendo da recolha de quaisquer elementos probatórios adicionais, sendo ainda de referir que foram os próprios Requerentes que no procedimento inspetivo prescindiram da audição das testemunhas que tinham indicado.

Finalmente, o último vício invocado (erro de julgamento quanto ao ónus da prova e à qualificação dos gastos) é completamente descabido, não fazendo qualquer sentido nesta sede, circunstância que é bem revelada pelos normativos invocados, quase todos do Código do IRC. Neste processo arbitral, não há qualquer utilidade em determinar se os gastos incorridos pela entidade patronal com os pagamentos ao Requerente a título de compensação por deslocação em viatura própria são dedutíveis na sua esfera, já que neste processo apenas se discute apenas a tributação em IRS na esfera dos Requerentes.

VI-3 Da restituição do imposto indevidamente pago e do pagamento de juros indemnizatórios

Em virtude da procedência do pedido de pronúncia arbitral, impõe-se à Requerida que haja lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago pelos Requerentes, na sequência da anulação parcial do ato de liquidação impugnado neste processo arbitral, em conformidade com o disposto nos artºs 24º, do RJAT, e 100º, da LGT, aplicável *ex vi* alínea a) do nº 1 do artº 29º do RJAT, pois tal é essencial para «restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado».

Além da restituição dessa quantia, os Requerentes pedem ainda a condenação da Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios. A propósito de juros indemnizatórios preconiza o artº 43º, nº 1, 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.»

No caso em colação, o erro que afeta a liquidação impugnada é exclusivamente imputável à AT como se demonstrou, pelo que os Requerentes têm direito ao recebimento dos juros indemnizatórios, nos termos da alínea b) do artº 24º do RJAT e dos artºs 35º, nº 10, e 43º, nº 1, ambos da LGT, e 61º, nº 5, do CPPT.

Consequentemente, a Requerida deve pagar aos Requerentes juros indemnizatórios sobre a quantia paga indevidamente, contados à taxa legal supletiva, desde a data do pagamento das quantias indevidamente exigidas até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

VII - DECISÃO

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- Julgar o pedido de pronúncia arbitral parcialmente procedente e declarar ilegal a liquidação de IRS nº 2025... apenas na parte em que teve por base as correções ariméticas constantes do Capítulo V.2. do Relatório Inspetivo que lhe serviu de fundamentação.
- Condenar a AT a restituir aos Requerentes o montante de imposto por eles indevidamente pago ao abrigo do conteúdo anulado da referida liquidação, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal.

VIII - VALOR DO PROCESSO

O valor da causa, nos termos do artigo 97º-A do CPPT, é fixado em 4.345,58 euros.

IX - CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 2 e 22º, nº 4, ambos do RJAT, e no artigo 4º, nº 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 612,00 € nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, condenando-se ambas as Partes a proceder ao pagamento da referida taxa, na proporção do respetivo decaimento que se fixa em 20% para os Requerentes e 80% para a Requerida.

Registe-se e notifique-se.

Porto, 9.3.2026

O Tribunal Arbitral Singular,

Paula da Silva Andrade