

[Acórdãos TCAN](#)

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte

Processo: 00130/04
Secção: 2ª Secção - Contencioso Tributário
Data do Acórdão: 17-12-2004
Relator: Fonseca Carvalho
Descritores: AJUDAS DE CUSTO: NATUREZA
IRS

Sumário:

TÉCNICO DE CONTAS

I - Não é pelo facto de determinadas verbas estarem correctamente contabilizadas como ajudas de custo e suportadas documentalmente em boletins itinerários que a AF não pode corrigi-las qualificando-as como rendimento para efeito de IRS.

II - O que caracteriza as ajudas de custo é a sua natureza compensatória. No abono de ajudas de custo está em princípio ínsita uma ideia de imprevisão e ocasionalidade. São despesas que o contribuinte teve de suportar por gastos que efectuou pelo facto de ao ter sido deslocado do seu local de trabalho imprevisivelmente e ocasionalmente, despesas essas que assim acresceram aos gastos normalmente efectuados caso não tivesse ocorrido tal deslocação.

III - Não devem ter-se por ajudas de custo mas como rendimento da categoria A para efeitos de IRS os montantes atribuídos a um técnico de contas quando esses montantes são atribuídos pela entidade patronal com carácter de regularidade todos os meses do ano pelo facto de o mesmo se deslocar a determinada obra em Abrantes no exercício de actividade que nada tem a ver com a de técnico de contas sendo certo ainda que a entidade patronal subempreitou a edificação da obra a um terceiro. Numa situação destas os montantes auferidos devem ter-se como verdadeiro vencimento correspondente a outro contrato de trabalho paralelo ao de técnico de contas para efeitos de IRS.

Aditamento:

Parecer Ministério

Publico:

1

Decisão Texto Integral:

Não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por C .. contra a liquidação de IRS do ano de 1995 no montante de 1 160 000\$00 veio a Fazenda Publica dela interpor recurso parao TCAN concluindo assim as suas alegações:

1. A questão controvertida prende-se com a determinação do enquadramento fiscal da verba atribuída ao impugnante, no montante de 1 160 000\$00, considerada pela Administração Tributária como rendimento da Categoria A, sujeita a tributação nos termos do artº 2º do CIRS, enquanto que pela douta sentença foi considerada como tendo sido auferida a título de ajudas de custo.
2. As ajudas de custo têm natureza compensatória e não remuneratória, destinando-se a compensar, indemnizar ou reembolsar o trabalhador por despesas por si efectuadas em serviço e a favor da entidade patronal.
3. A não tributação em IRS dos montantes atribuídos a título de ajudas de custo está dependente por um lado, da prova da efectivação de tais despesas por parte do abonado e por outro, que a terem sido realizadas, o seu reembolso foi efectuado sem exceder os limites legais, nos termos do disposto na alínea e) do nº 3 do artº 2º do CIRS.

4. É indispensável que o trabalhador preste contas à sua entidade patronal através de um documento de suporte, sendo usual que o faça através do vulgarmente designado boletim itinerário, que embora não tendo que obedecer a um formalismo rígido, no mínimo deverá conter a hora de partida e chegada, o local e motivo da deslocação, o abono diário e total, por forma a permitir o controlo, quer da própria efectivação da deslocação, quer da verba atribuída em função dos valores fixados na respectiva portaria e de harmonia com o Decreto Lei n.º 519-M/79, em vigor ao tempo.

5. Constam dos autos boletins itinerários relativos ao impugnante com o conteúdo acima referido, embora manifestamente incorrecto, porquanto o dia de regresso nunca pode ser ajuda completa por não incluir dormida.

6. Apesar dos respectivos montantes assim se encontrarem contabilizados na entidade patronal, tal por si só, não é suficiente para a caracterização de tais verbas como ajudas de custo, sendo necessário demonstrar que os montantes em causa foram atribuídos para compensar as despesas com transportes, alimentação, alojamento, sem correspondência de trabalho, por forma a poder integrar esses montantes na noção de ajudas de custo

7. Tal prova não foi feita, resultando dos autos alguns elementos relevantes, que tiram a natureza compensatória ao montante ora em questão, revestindo o mesmo a natureza de verdadeiras remunerações acessórias, sujeitas a tributação, nos termos do n.º 2 do art.º 2.º do CIRS, porquanto, para além da obra justificativa da atribuição de tal montante, estar a ser construída em regime de subcontratada, o mesmo assenta num valor diário estimado e pré-fixado, foi processado e pago periódica e regularmente ao longo de todo o ano (com excepção do mês de Agosto), por dias sucessivos, implicando o pagamento de “ajudas” aos fins de semana e feriados, de valor constante, intercalado, ao longo de vários meses, representando uma percentagem significativa da respectiva remuneração base.

8. Exercendo o impugnante as funções de técnico de contas da entidade patronal, os serviços (acompanhamento da obra, assuntos a tratar junto de instituições e serviços públicos) justificativos da atribuição de ajudas de custo, não estão relacionados com o exercício dessas funções.

9. A permanência pelo impugnante de 10, 12, 15 dias sucessivos todos os meses do ano (com excepção de Agosto) em localidade (Abrantes) distante da sua residência habitual (Vila Nova de Gaia), não é compatível com o exercício da actividade profissional de técnico de contas, por conta própria, de mais 8 contribuintes.

10. Não estando demonstrado o carácter de precariedade e a limitação temporal que representa o traço essencial do abono das ajudas de custo, tendo pelo contrário ficado provado o carácter independente face a reais deslocações porventura efectuadas, as referidas verbas têm única e exclusivamente natureza remuneratória, aferível de forma objectiva.

11. Face ao expendido, não se verifica qualquer erro de facto nos pressupostos, pelo que se deve manter na ordem jurídica a liquidação adicional efectuada pela Administração Tributária.

12. A qual foi originada, não por métodos indirectos, mas por correcções aritméticas, nos termos do n.º 1 do art.º 66.º do CIRS, decorrentes de elementos de que a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos passou a dispor na sequência da acção de fiscalização à entidade pagadora.

13. A douda sentença sob recurso violou as disposições legais supra citadas.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douda decisão recorrida, com as legais consequências.

Não houve contra alegações.

O M.º P.º pronuncia-se pela improcedência do recurso

Colhidos os vistos cumpre decidir

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal «a quo» deu como provada:

a) Os Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária efectuaram relatório, bem como as respectivas declarações de correcções que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os legais efeitos, onde consta que:

- A sociedade “H .., S.A.” pagou a C .., no ano de 1995, a quantia de 3.360.000\$00 de rendimentos da categoria “A”, tendo procedido à retenção na fonte de 655.200\$00 e a quantia de 1.160.000\$00 de ajudas de custo;

- Da análise à declaração modelo 22 do ano de 1995 e aos elementos apresentados relativos a ajudas de custo da referida sociedade conclui-se pela sujeição dos respectivos rendimentos a tributação em sede de categoria A do IRS;

- A sociedade exerce a actividade de “Operações s/ Imóveis” e a obra de Abrantes embora sendo sua pertença estava a ser construída em regime de subcontratada e o funcionário em causa a quem foram pagas as ajudas de custo era e continua a ser o técnico oficial de

contas, função não relacionada com o acompanhamento de obras;

- Os boletins de itinerário eram preenchidos sem que houvesse aderência à realidade e com o objectivo de “encobrir” o pagamento de rendimentos da categoria A. — cfr. fis. 35 a 36 -.

b) O contribuinte foi notificado para exercer o direito de audição nos termos dos arts. 600 da LGT e 600 do RCPJT. — cfr. fis. 34 do proc. reclm. apenso

c) Pelo Inspector tributário principal por delegação de competências do DDF do Porto in OR II Série n° 19 de 1996-01-23, por despacho de 2000-03-23 foi alterado o conjunto dos rendimentos líquidos do impugnante, tendo sido fixado o valor de esc. 3.965.285\$00, com a fundamentação constante do Modelo DC2, Anexo e fundamentações juntas, tudo conforme consta de folhas 26 a 34 do proc. reclm. apenso -.

d) Com base naquele valor de rendimentos em 2000-04-07 a Administração Fiscal procedeu à liquidação de IRS ao impugnante referente a 1995 apurando-se o valor a pagar de 2.108,30 Euros, cuja data limite de pagamento ocorreu em 2000- 06- 01 —cfr. fis. 13a15 «-.

e) Em 2000-06-21 o impugnante apresentou reclamação graciosa — cfr. fis. 2 do proc. recim. graciosa apenso -

f) Por despacho do Chefe do serviço de Finanças de 2001-11-12 o qual consta de folhas 61 a 63 do processo de reclamação graciosa apenso e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, foi aquela reclamação indeferida.

g) O impugnante foi notificado daquela decisão por carta registada com aviso de recepção assinado este em 2002-02-18 — cfr. proc. reclm. apen -.

h) Relativamente ao impugnante foram preenchidos os boletins de itinerário referentes aos meses de Janeiro a Julho de 1995 e Setembro a Dezembro de 1995 conforme documentos cujas cópias constam de folhas 27 a 37 do processo administrativo apenso e que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

i) Na sociedade H .. S.A. o impugnante tinha a categoria de Técnico Oficial de Contas e para além das respectivas funções tratava de todo o serviço inerente a vendas, acompanhamento da construção e documentação necessária ao exercício de actividade pela empresa fazendo por isso várias deslocações a repartições públicas — depoimento da 1º testemunha -.

D Em 1995 aquela empresa estava a construir um edifício em Abrantes pelo que o impugnante se deslocava com frequência àquele local, onde por vezes ficava vários dias, para tratar de assuntos relacionados com a obra e se deslocar a Bancos, Câmara Municipal, Serviços de Água e Saneamento e contactar fornecedores — depoimento da 1ª e T testemunhas A sede do local de trabalho do impugnante era no Porto — depoimento da 2ª testemunha .

Não se provar outros factos para além dos supra indicados.

O Tribunal formou a sua convicção com base nos documentos indicados relativamente a cada um dos factos os quais não foram impugnados e nos depoimentos das testemunhas dada a razão de ciência invocada.

Foi com base nesta factualidade que o Mº juiz «a quo» após ter considerado que a liquidação não enfermava do vício de falta de fundamentação se debruçou sobre a qualificação a dar aos montantes auferidos a título de ajudas de custo.

Considerou então que resultava da prova dos autos que esses montantes eram pagos pela entidade patronal ao impugnante para o compensar pelas despesas acrescidas com dormidas e alimentação quando se deslocava ao serviço daquela

Considerou também que tais deslocações se encontravam provadas E assim julgou procedente a impugnação judicial.

A Fazenda Pública como se alcança das suas conclusões insurge-se contra esta decisão pois entende que a sentença errou ao não ter qualificado os montantes objecto de impugnação como rendimentos da categoria A para efeitos de IRS dado o carácter abrangente do conceito rendimento perfilhado pelo CIRS no seu artigo 2º

Sendo que as ajudas de custo têm como se sabe natureza compensatória considerou a recorrente que o facto de os montantes pagos a título de ajudas de custo estarem contabilizados com tal na escrita da entidade patronal bem como o preenchimento dos boletins itinerários não é de per si suficiente para que as verbas aí contabilizadas possam desde logo ser tidas com relativas a ajudas de custo já que necessário será demonstrar a sua natureza compensatória.

Ora tendo a AF demonstrado os pressupostos do seu direito de correcção ou seja tendo a AF demonstrado indícios objectivos, ponderosos e bastantes de que tais montantes apesar de qualificado e contabilizados como ajudas de custo assim não podem nem devem ser qualificado por resultar dos factos indiciados que mais não são que verdadeiro rendimento da categoria A é ónus do impugnante provar a sua natureza compensatória face às regras do ónus da prova resultantes inclusive do artigo 74 da LGT.

Pensamos efectivamente que no caso «sub júdice» os montantes em

causa não podem qualificar-se como ajudas de custo devendo em contrapartida assumir a natureza de rendimentos da categoria A para efeitos de IRS

Não podemos deixar de ponderar em primeiro lugar como resulta dos autos que impugnante é um técnico de contas que exerce uma profissão em princípio independente e no caso dos autos tal facto reveste-se de importância pois se constata também que ele trabalhava como técnico de contas para outras pessoas.

Depois a natureza compensatória das ajudas de custo tem na sua estrutura a ocasionalidade; são montantes que se não previu atribuir normalmente mas que a entidade patronal tem de pagar àquele trabalhador por ocasionalmente se ter deslocado do seu local de trabalho habitual ao serviço daquela entidade tendo por isso de suportar despesas não esperadas que a entidade patronal tem por tal facto de compensar.

No caso dos autos a regularidade das deslocações, a regularidade do seu pagamento, o montante das mesmas, o prolongamento quase ritual das mesmas ao longo do ano facto de a obra visitada embora da responsabilidade da entidade patronal se encontrar a ser realizada em subempreitada são indícios objectivos e sérios de que a contabilização formal desses montantes como ajudas de custo mais não são que um expediente contabilístico de subtrair tais rendimentos à incidência do IRS

Dai que entendemos que a AF estava legitimada a proceder às correcções que efectuou.

Cabia pois ao impugnante provar a natureza compensatória desse montantes.

Ora a prova testemunhal quanto a nós não é suficiente para destruir esta indicição.

Desde logo as ligações das testemunhas aos factos e o seu interesse neles retira-lhes credibilidade mas sobretudo porque o que se retira desse depoimento face à habitualidade é um acordo paralelo pelo qual o impugnante auferiu um verdadeiro vencimento pelo exercício de uma outra função que não a de técnico de contas.

Face ao exposto acordam os Juizes do TCAN em dar como provados os seguintes factos:

a) Os Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária efectuaram relatório, bem como as respectivas declarações de correcções que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os legais efeitos, onde consta que:

- A sociedade "H ..., S.A." pagou a C ..., no ano de 1995, a quantia de 3.360.000\$00 de rendimentos da categoria "A", tendo procedido à retenção na fonte de 655.200\$00 e a quantia de 1.160.000\$00 de ajudas de custo;

- Da análise à declaração modelo 22 do ano de 1995 e aos elementos apresentados relativos a ajudas de custo da referida sociedade

conclui-se pela sujeição dos respectivos rendimentos a tributação em sede de categoria A do IRS;

- A sociedade exerce a actividade de “Operações s/ Imóveis” e a obra de Abrantes embora sendo sua pertença estava a ser construída em regime de subcontratada e o funcionário em causa a quem foram pagas as ajudas de custo era e continua a ser o técnico oficial de contas, função não relacionada com o acompanhamento de obras;

- Os boletins de itinerário eram preenchidos sem que houvesse aderência à realidade e com o objectivo de “encobrir” o pagamento de rendimentos da categoria A. — cfr. fis. 35 a 36 -.

b) O contribuinte foi notificado para exercer o direito de audição nos termos dos arts. 60 da LGT e 60 do RCPJT. — cfr. fis. 34 do proc. reclm. apenso -

c) Pelo Inspector tributário principal por delegação de competências do DDF do Porto in OR II Série nº 19 de 1996-01-23, por despacho de 2000-03-23 foi alterado o conjunto dos rendimentos líquidos do impugnante, tendo sido fixado o valor de esc. 3.965.285\$00, com a fundamentação constante do Modelo DC2, Anexo e fundamentações juntas, tudo conforme consta de folhas 26 a 34 do proc. reclm. apenso -.

d) Com base naquele valor de rendimentos em 2000-04-07 a Administração Fiscal procedeu à liquidação de IRS ao impugnante referente a 1995 apurando-se o valor a pagar de 2.108,30 Euros, cuja data limite de pagamento ocorreu em 2000- 06- 01 —cfr. fis. 13a15 «-.

e) Em 2000-06-21 o impugnante apresentou reclamação graciosa — cfr. fis. 2 do proc. recim. graciosa apenso -

f) Por despacho do Chefe do serviço de Finanças de 2001-11-12 o qual consta de folhas 61 a 63 do processo de reclamação graciosa apenso e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, foi aquela reclamação indeferida.

g) O impugnante foi notificado daquela decisão por carta registada com aviso de recepção assinado este em 2002-02-18 — cfr. proc. reclm. apen -.

h) Relativamente ao impugnante foram preenchidos os boletins de itinerário referentes aos meses de Janeiro a Julho de 1995 e Setembro a Dezembro de 1995 conforme documentos cujas cópias constam de folhas 27 a 37 do processo administrativo apenso e que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

i) Na sociedade H .. S.A. o impugnante tinha a categoria de Técnico Oficial de Contas e para além das respectivas funções tratava de todo o serviço inerente a vendas, acompanhamento da construção e documentação necessária ao exercício de actividade pela empresa fazendo por isso várias deslocações a repartições públicas — depoimento da 1º testemunha -.

D Em 1995 aquela empresa estava a construir um edifício em Abrantes pelo que o impugnante se deslocava com frequência àquele local, onde por vezes ficava vários dias, para tratar de assuntos relacionados com a obra e se deslocar a Bancos, Câmara Municipal, Serviços de Água e Saneamento e contactar fornecedores — depoimento da 1ª e 2ª testemunhas A sede do local de trabalho do impugnante era no Porto — depoimento da 2ª testemunha -.

Face ao anteriormente exposto acordam os Juízes do TCAN em dar provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e em substituição julgar a impugnação improcedente com todas as consequências legais

Custas pelo impugnante apenas em 1ª instância

Notifique e registe

Porto, 17 12 2004

José Maria da Fonseca Carvalho

João António Valente Torrão

Moisés Moura Rodrigues