

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL

Acórdão

Processo

Data do documento

Relator

15/14.1BEALM

4 de junho de 2020

Hélia Gameiro Silva

DESCRITORES

Irs - trabalho dependente > Ajudas de custo > Falta de fundamentação > Ónus da prova

SUMÁRIO

I. Em termos conceituais, as ajudas de custo, quando atribuídas pela entidade patronal, ou seja, pela entidade pagadora do rendimento do trabalho dependente, constituem valores pagos por causa do trabalho, mas não o remuneram, ela tem outros fins, designadamente, a compensação pelos gastos a que o trabalhador careça de encarar, por causa do trabalho e em benefício deste.

II. Para ser clara a fundamentação do relatório de inspeção tributária tinha que se mostrar capaz de criar no interprete (jugador) a convicção de que as ajudas de custo pagas ao trabalhador (recorrido), não tiveram por finalidade, a compensação de despesas realizadas com a sua efetiva deslocação ao serviço e no interesse da sua entidade patronal.

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

IV. Tendo sido aceite pela AT a efetividade da deslocação, a qual, segundo as regras da experiência comum, implica naturalmente a criação de gastos acrescidos, incumbia-lhe demonstrar que os montantes auferidos pelo Impugnante a título de “ajudas de custo” era totalmente independente das deslocações e das respetivas despesas, representando um ganho real para o trabalhador ou, pelo menos, que esses montantes auferidos excediam as despesas normais das deslocações ao serviço da entidade patronal, o que não logrou fazer.

TEXTO INTEGRAL

Acordam, em conferência, os juízes que compõem a 1.ª Subsecção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul

1 - RELATÓRIO

J... e F..., deduziram junto do TAF de Almada, **impugnação judicial** contra o despacho de indeferimento da reclamação graciosa deduzido contra a liquidação adicional de IRS nº 2012 4... e respetivos juros compensatórios, relativamente ao ano de 2008.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, por decisão de 30 de junho de 2019, julgou procedente a impugnação.

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA**, veio **recorrer da decisão**, tendo apresentado as suas alegações e formulado as seguintes conclusões:

«I. Na dita Sentença ora sob recurso, o Tribunal “a quo” julgou a impugnação procedente e determinou a anulação da liquidação impugnada por entender que a AT não reuniu indicadores suficientes de que o abono das quantias em causa não observava os pressupostos da atribuição de ajudas de custo aos servidores do Estado;

II. Salvo o devido respeito por diferente entendimento, a Fazenda Pública entende que esta decisão não pode manter-se na ordem jurídica, nos termos em que foi proferida, porque nela se fez um errado julgamento da matéria de facto e da matéria de direito;

III. De acordo com o artigo 2.º, n.º 1, do CIRS, na redação em vigor à data dos factos, consideram-se rendimentos de trabalho dependente (categoria A) todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular, provenientes de trabalho por conta de outrem;

IV. Nos termos da lei todos os pagamentos efetuados pela entidade patronal ao seu trabalhador, independentemente da forma que revestirem, são, à partida, enquadrados na categoria de rendimentos de trabalho dependente, pois entendeu o legislador que possuem carácter remuneratório;

V. A lei não exclui do conceito de rendimentos da categoria A os rendimentos pagos pela entidade patronal que não revistam natureza de ajudas de custo, ou seja, aqueles que, “disfarçados” de ajudas de custo, afinal não o são, já que não visam compensar o trabalhador de qualquer despesa em que este tenha incorrido ao seu serviço, mas tão só remunera-lo pela prestação de trabalho, reduzindo a respetiva tributação;

VI. Sempre que, em momento prévio, se conclua que os pagamentos efetuados e qualificados como ajudas de custo, pelas partes, não têm carácter compensatório, mas meramente remuneratório, não há sequer que atender ao disposto na alínea d), do n.º 3, do artigo 2.º do CIRS, devendo apenas aplicar-se a regra geral prevista nos n.ºs 1 e 2, daquele mesmo artigo;

VII. E porque a lei determina que todos os pagamentos realizados pela entidade patronal ao seu

trabalhador se consideram rendimentos de trabalho caberá sempre a quem paga e a quem recebe fazer prova de que os mesmos revestem natureza compensatória e que se destinaram a compensar o trabalhador por gastos necessários e indispensáveis ao exercício da atividade;

VIII. E é neste sentido que deve interpretar-se a jurisprudência resultante do Acórdão do STA, de 08-11-2006, proferido no processo n.º 01082/04, e citado na sentença aqui em apreço;

IX. Seguindo a regra geral do ónus da prova transversal a todo o direito português, com expressão no artigo 342.º do CC e, em particular, no direito fiscal, no artigo 74.º, da LGT, e tendo em atenção o disposto no CIRS, onde se estabelece que os pagamentos realizados pela entidade patronal aos seus trabalhadores revestem, por regra, a natureza de rendimentos de trabalho, caberá sempre a quem invoca o direito a que se arroga, a respetiva prova;

X. É ao trabalhador, enquanto sujeito passivo da relação tributária, que cabe fazer a prova necessária, e logicamente anterior, de que os pagamentos realizados revestem a natureza de ajudas de custo, ou seja, de que reunia todos os requisitos legais para receber essas ajudas de custo;

XI. O legislador do CIRS não pretendeu que a fundamentação do carácter compensatório dos pagamentos realizados se bastasse com a mera qualificação desses pagamentos efetuada pelas partes, sem mais;

XII. In casu, caberia aos impugnantes provar que a tributação das quantias por si qualificadas como ajudas de custo era ilegal porque as mesmas não correspondiam a um complemento de remuneração sem fim compensatório, mas isso não foi feito;

XIII. Se todos os rendimentos têm natureza remuneratória ab initio, então, serão sempre tratados tendo em conta essa sua natureza e, conseqüentemente, tributados;

XIV. Resulta do disposto na alínea d), do n.º 3, do artigo 2.º, do CIRS, que, ainda que os montantes pagos revistam natureza compensatória, apenas estarão isentos de tributação se cumprirem os requisitos legais previstos para a sua atribuição aos servidores do Estado;

XV. Ao contrário do que foi entendido pela Meritíssima Juíza do Tribunal “a quo” a AT, in casu, não tinha que reunir indicadores suficientes de que o abono das quantias em causa não observava os pressupostos da atribuição de ajudas de custo aos servidores do Estado, pois, para a AT, esse abono tem natureza remuneratória;

XVI. Para a AT, o impugnante marido não reunia os requisitos legais para receber quaisquer quantias a título de ajudas de custo, pois não se deslocou do seu local de trabalho, ou seja, não se deslocou do seu domicílio necessário (M...), ocasional e excepcionalmente, já que foi contratado para aí exercer as suas

funções;

XVII. A AT colocou em causa a deslocação do impugnante, porque entendeu que o seu domicílio necessário era M..., e isto, atendendo ao disposto no artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril;

XVIII. A sede da empresa na Amora, apenas poderia ser considerada como domicílio necessário do impugnante quanto aos meses de junho a outubro;

XIX. A Sentença ora sob recurso fez um errado julgamento de facto ao não fixar no probatório todos os factos que resultam do contrato celebrado pelo impugnante com a C... no ano de 2008 e o facto de o impugnante apenas ter trabalhado em Itália até maio de 2008;

XX. A Sentença ora sob recurso fez um errado julgamento de facto ao aceitar como admissíveis as importâncias pagas como ajudas de custo com o fundamento de que o impugnante foi contratado para exercer funções em Portugal e se deslocou para Itália, sendo esta mais uma razão para que a mesma seja revogada por este douto Tribunal de recurso;

XXI. Do teor do Relatório/Conclusões, bem como dos documentos anexos, resultam vários indicadores que demonstram que a AT não se limitou a considerar que as quantias qualificadas pela C... e pelos impugnantes, como ajudas de custo, tinham carácter remuneratório e não compensatório pelo simples facto de terem sido pagas de forma fixa e regular, como parece resultar da dita Sentença aqui em apreço;

XXII. Se por um lado, o facto de os valores pagos, de forma regular, a título de ajudas de custo, não permite a sua qualificação como remuneração, por outro, esse facto também não permite a sua qualificação como ajudas de custo;

XXIII. Na situação em apreço, os valores pagos mensalmente pela C... ao impugnante, e qualificados como ajudas de custo, foram em montante bastante superior ao rendimento do trabalho;

XXIV. Na situação em apreço, foram pagas alegadas ajudas de custo em dias de descanso semanal sem que tivesse ocorrido o correspondente pagamento por trabalho suplementar;

XXV. Apesar de não ter aplicação na situação em apreço, deve ter-se presente que a alínea d), do n.º 3, do artigo 2.º, do CIRS, remete de forma expressa para os pressupostos da atribuição das ajudas de custo aos servidores do Estado;

XXVI. Os boletins de itinerário referidos no Relatório/Conclusões mais não são do que os documentos que o próprio CIRC exige para que as despesas qualificadas como ajudas de custo pelas entidades patronais sejam aceites como custos da sua atividade (Cfr. alínea d), do n.º 1, do artigo 23.º e alínea f), do n.º 1, do

artigo 42.º do mesmo código, na redação à data dos factos);

XXVII. A lei não é alheia à exigência de formalidades para prova do carácter compensatório dos pagamentos realizados a título de ajudas de custo;

XXVIII. Na situação em apreço os serviços da inspeção tributária constataram que a empresa suportava os encargos relacionados com a deslocação, o alojamento e a alimentação dos trabalhadores e contabilizava-os como Deslocações e Estadas;

XXIX. O teor do contrato, celebrado entre a C... e o impugnante, demonstra com clareza que este não foi contratado, para trabalhar em Portugal, mas sim para trabalhar em Itália;

XXX. Não se alcança, assim, como pode a Meritíssima Juíza do Tribunal “a quo” entender que a AT não reuniu outros indicadores que, por si só, ou conjugadamente, suportassem a conclusão de que as quantias recebidas são consideradas remuneração de trabalho;

XXXI. Não existe nos autos qualquer prova de que o impugnante tenha suportado quaisquer despesas ao serviço da sua entidade patronal;

XXXII. Não se questionando o facto de o impugnante ter efetivamente trabalhado em Itália, questiona-se, isso sim, que tenho sido ele a suportar quaisquer despesas e não a respetiva entidade patronal;

XXXIII. De toda a prova documental carreada pelas partes para os presentes autos apenas se pode concluir que não se verificavam os pressupostos para o impugnante receber da C... qualquer montante a título de ajudas de custo;

XXXIV. Não provando o impugnante (já que era a este que, in casu, competia fazê-lo) ter incorrido em quaisquer despesas que justificassem qualquer compensação por parte da sua entidade patronal, para além da contraprestação pela sua prestação de trabalho dependente, só pode admitir-se que tudo o que auferiu desta tem carácter remuneratório e não compensatório;

XXXV. Face ao peticionado e à prova existente nos autos, deveria o Tribunal recorrido ter decidido em sentido oposto ao da decisão tomada;

XXXVI. Salvo o devido respeito, ao decidir como decidiu, a Meritíssima Juíza do Tribunal “a quo” fez errada apreciação dos factos apurados – erro de julgamento de facto – e errada aplicação do direito – erro de julgamento de Direito, tendo violado o disposto nos n.ºs 1, 2 e 3, do artigo 2.º, do CIRS, no Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril, assim como o disposto no artigo 342.º do CC e no artigo 74.º, da LGT.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicáveis, requer-se a V.as Ex.as se dignem julgar PROCEDENTE o presente recurso, por totalmente provado e, em consequência, ser a douta Sentença ora recorrida revogada e substituída por douto Acórdão que julgue totalmente improcedente esta impugnação, por não provada, com todas as devidas e legais consequências.»

»«

Os Recorridos, devidamente notificados para o efeito, vieram apresentar as suas contra-alegações, tendo formulado as conclusões seguintes:

«A. A sentença ora recorrida determinou a anulação da liquidação de IRS do ano de 2008 por vício de violação de lei consubstanciada na insuficiência da fundamentação e errónea interpretação da citada norma de incidência no que respeita à desconsideração dos rendimentos auferidos pelo Recorrido marido a título de ajudas de custo por parte da AT.

B. O objecto de recurso do Ilustre Representante da Fazenda Pública considera que a liquidação adicional se deverá manter atendendo a que o montante pago a título de ajudas de custo ao Recorrido marido constitui remuneração proveniente de trabalho por conta de outrem e, nessa medida, considerado como rendimento de trabalho dependente de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS.

C. Considerou o Tribunal a quo, e bem, que sempre caberia à Autoridade Tributária (AT) demonstrar que as ajudas de custo não correspondem a efectivas deslocações e que os montantes pagos excediam os limites previstos na lei.

D. Ora, dos autos e tal como exaustivamente fundamentado na sentença ora recorrida, em nenhum momento a Representante da Fazenda Pública ou a AT faz a prova que lhe competia para afastar a verificação dos pressupostos legais quanto à não tributação das ajudas de custo: (i) a prova de que os montantes auferidos enquanto ajudas de custo ocorreram por inexistência de efectivas deslocações por parte do trabalhador ao serviço e no interesse da sua entidade patronal; e, (ii) de que o pagamento de quantitativo diário excedia os limites anualmente fixados para os servidores do Estado.

E. Bem andou a decisão proferida pelo Tribunal a quo, que considerou, na senda do Acórdão do STA de 08/11/06, recurso 01082/04, que sendo a alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS uma verdadeira norma de delimitação negativa de incidência ou exclusão de tributação de IRS, o ónus da prova de tal excesso, bem como a verificação da falta de pressupostos de atribuição, enquanto pressuposto da norma de tributação, sempre recairia sobre a AT.

F. Na verdade, da apreciação da prova vertida nos autos, resultou claro que não foi possível qualificar, sem mais, as ajudas de custo como revestindo natureza remuneratória – antes pelo contrário, ficou provado que

as deslocações do Recorrido ocorreram efectivamente para Itália e que o local de trabalho era em Amora, Seixal.

G. De facto, nos termos do disposto na aludida norma de exclusão de incidência de IRS, apenas as ajudas de custo que excedam o limite legal fixado anualmente para os servidores do Estado estão sujeitas a IRS.

H. Sendo certo que, o ónus de prova de tal excesso, bem como da verificação dos pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, impendia sobre a AT e a Fazenda Pública não logrou fazer prova nesse sentido, “agarrando-se” a uma presunção, a um mero enquadramento legal, nem sequer considerando existir excesso para além do limite legalmente estabelecido, nem contrariando a existência de verdadeiras deslocações.

I. Provando-se que ocorreram efectivas deslocações do Recorrido marido do seu local de trabalho, sempre caberia à AT a prova do excesso do seu pagamento ou a prova da inexistência das deslocações em causa. Revelando para efeitos de tributação de ajudas de custo que o trabalhador esteja efectivamente deslocado do seu local de trabalho e que as mesmas tenham um carácter compensatório.

J. Assim, a definição do regime da atribuição das ajudas de custo e sua não tributação na esfera de um trabalhador particular resulta do regime consagrado no artigo 2.º do Código do IRS.

K. O pagamento das ajudas de custo e sua (não) tributação dependem, de acordo com a aludida norma legal, da verificação dos seguintes pressupostos substantivos: (i) os montantes serem auferidos enquanto ajudas de custo por realização de uma efectiva deslocação por parte do trabalhador ao serviço e no interesse da sua entidade patronal; e, (ii) o pagamento de quantitativo diário não exceder os limites anualmente fixados para os servidores do Estado.

L. Neste sentido, o Acórdão do STA n.º 24239 de 15/12: “De facto, (...) tudo se passa por conhecer se num montante de ajudas de custo são descortináveis os dois vectores patentes na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS; ou seja, tem que se identificar a natureza legal dos pagamentos e, num segundo momento, verificar se o montante reembolsado excedeu os limites legais. Ora, esses vectores ou condições sempre se encontraram no CIRS e não, como pretendia a Administração Fiscal, no Decreto-lei n.º 519-M/79. De 28 de Dezembro” (actual DL 106/98).

M. Ora, in casu, ficou mais do que provado e admitido pela própria Fazenda Pública, que ocorreram efectivas deslocações por parte do Recorrido marido para Itália ao serviço da entidade patronal.

N. De facto, ficou provado que o Recorrido marido à data em que foi contratado para a empresa residia em Portugal bem como, havia sido contratado para o desempenho de funções nas oficinas sitas no local da sede da C....

O. Assim, ficou determinado pelo Tribunal a quo que a liquidação adicional era ilegal, uma vez que a AT se limitou a desconsiderar as ajudas de custo nos termos em que haviam sido atribuídas pela entidade empregadora ao trabalhador, sem ponderar os limites previstos na lei quanto à sua atribuição e não sujeição a IRS.

P. Desse modo, ficou provado que, não logrou a AT, em sede de inspecção tributária, dar a conhecer ao contribuinte os fundamentos da tributação dos montantes recebidos a título de ajudas de custo, que, de acordo com os dois pressupostos substantivos para a sua determinação, passaria por demonstrar que os valores pagos constituem ajudas de custo que excedem os valores máximos legalmente estabelecidos, ou seja, as ajudas de custo atribuídas ultrapassaram os limites impostos na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS.

Ou

Q. Demonstrar que, nos termos do artigo 74.º da LGT, o trabalhador não realizou as deslocações ao serviço da sua entidade patronal, nem suportou as despesas em causa.

R. Não tendo logrado demonstrar tais pressupostos, bem andou a sentença do Tribunal a quo ao considerar que nunca estaria a AT em condições de efectuar correcções às declarações dos contribuintes, assentes na descaracterização das ajudas de custo, pois que tal revelará uma errada aplicação das normas jurídicas atinentes à presente querela, o que determinou, bem, a anulação da liquidação adicional de IRS.

S. Ou seja, bem andou a sentença recorrida ao determinar que, a AT não logrou demonstrar que as ajudas de custo pagas ao Recorrido marido excederam os limites legais, nem que não ocorreram efectivas deslocações.

T. O mesmo é dizer que, não conseguiu a AT em definitivo fundamentar a desconsideração das ajudas de custo a que procedeu.

U. Face ao que foi vertido nos presentes autos, em particular o invocado quanto ao dever de fundamentação da AT, bem assim o que foi referido quanto ao ónus da prova que sobre si impendia, considerou o Tribunal a quo, por ser evidente, que o Recorrido marido prestou serviço à sua entidade patronal com sede em Amora, Seixal, em obra sita em Itália, encontrando-se, assim, deslocado do seu local de trabalho.

V. Portanto, sempre caberia à AT a obrigação de demonstrar/provar que as estadias do Recorrido marido em Itália não eram ocasionais, o que não aconteceu.

W. Contudo, sempre se reiterará que, ficou provado que o Recorrido marido foi contratado para exercer funções em Amora – Seixal, na sede da empresa.

X. Bem como, ficou provado ser o domicílio necessário do Recorrido em Amora, Seixal – Portugal -, e nunca em Itália.

Y. Desta forma, por cada deslocação que realizou, sempre seriam devidas ajudas de custo.

Z. Nesse sentido, atento o disposto na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, deveria a AT fundamentar a liquidação adicional de IRS que teve por base as ajudas de custo consideradas enquanto rendimento de trabalho dependente, ou invocando que a sua atribuição foi excessiva face aos limites legais estabelecidos na lei ou provando a sua não ocorrência.

AA. Assim, resultou claro, como provado e devidamente apreciado pelo Tribunal a quo, reitere-se que a sede da C... situa-se em Amora, pelo que, sem mais, se pode reter que o Recorrido marido foi contratado para prestar trabalho na Amora, podendo deslocar-se (!) para outros locais.

BB. De facto, o Recorrido marido foi contratado para prestar trabalho em Amora – Seixal, tratando-se a sua prestação de trabalho em quaisquer outros locais de verdadeiras deslocações, pelas quais sempre seria devido o pagamento de ajudas de custo por parte da entidade patronal.

CC. Com efeito, apesar de ter sido contratado para prestar trabalho na sede da C..., obrigou-se a aceitar as deslocações que a entidade patronal lhe pudesse impor para fora da sede da empresa, sendo que esta custearia as despesas com tais deslocações.

DD. De facto, a questão da “residência habitual” deverá ser tida em primordial conta.

EE. Isto porque, entendem os tribunais ser legítimo o pagamento de valores a título de ajudas de custo quando exista deslocação da residência habitual.

FF. Ora, não só ficou demonstrado como provado nos presentes autos a efectiva deslocação da residência habitual, por parte do Recorrido marido, como também se conseguiu patentear a deslocação do domicílio profissional.

GG. Pelo que, bem andou a dita sentença, ao considerar que a AT interpretou de forma absolutamente errada os pressupostos da não tributação das ajudas de custo, conduzindo a um entendimento e, consequentemente, liquidação ilegal por errada aplicação das normas jurídicas.

HH. Quanto à questão do ónus da prova e da falta de fundamentação que sempre caberia à AT veja-se,

entre outras, as doudas sentenças proferidas pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, nesse mesmo sentido, quanto aos trabalhadores da C... nos processos n.ºs 289/13.5BEBJA, 344/13.1BEBJA, 176/13.7BEBJA, 119/13.8BEBJA, 355/13.2BEBJA, 145/13.7BEBJA, 453/13.7BEBJA, 341/13.7BEBJA, 342/13.7BEBJA, 338/13.7BEBJA, 414/13.7BEBJA, 288/13.7BEBJA, 336/13.7BEBJA, 339/13.5BEBJA, 127/13.9BEBJA; pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, nesse mesmo sentido, quanto aos trabalhadores da C... nos processos n.ºs 835/13.4BEALM, 586/13.0BEALM e pelos Tribunais Administrativos e Fiscais de Sintra e Penafiel, nesse mesmo sentido, quanto aos trabalhadores da C... nos processos n.ºs 1176/13.2BESNT, 764/13.1BEPNF, respectivamente.

II. As aludidas Impugnações, que foram totalmente procedentes, apresentadas nos Tribunais Administrativos e Fiscais de Beja, Almada, Sintra e Penafiel por outros trabalhadores da mesma empresa C..., com a mesma identidade de factos e fundamentos, tiveram por base a impugnação das liquidações de IRS do ano de 2008 na sequência da mesma acção inspectiva levada a cabo pela Direcção de Finanças de Setúbal a cerca de 300 trabalhadores.

JJ. No mesmo sentido foram, entre muitos outros, os doudos Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte e do Tribunal Central Administrativo Sul, proferidos no âmbito dos processos n.ºs 764/13.1BEPNF e 696/13.3BEALM, respectivamente, que, com a mesma identidade de factos e fundamentos, tiveram por base a impugnação da liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2008 (ut. Doc. n.º 1 e se dá por integrado para todos os legais efeitos), tendo-se acordado negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Pública.

Nestes termos, e nos que V.s Ex.ªs muito doutamente suprirão, com os fundamentos expostos, deve ser considerado totalmente improcedente, por não provado, o Recurso apresentado, confirmando-se a sentença recorrida que determinou a anulação da liquidação adicional de IRS do ano de 2008, com as legais consequências.

Assim se fazendo inteira e são JUSTIÇA!»

»«

Foram os autos com vista ao Exmo. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, nos termos do artigo 289.º, n.º1 do CPPT, que emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso.

»«

Com dispensa dos vistos legais, vem o processo submetido à conferência desta Subsecção do Contencioso Tributário para decisão.

»«

2 - OBJECTO DO RECURSO

Antes de mais, importa referir que, independentemente das questões que o Tribunal ad quem possa ou deva conhecer oficiosamente, é pelas conclusões do recorrente nas alegações de recurso que se determina o âmbito de intervenção do tribunal (cfr. artigo 635.º, n.º 4 e artigo 639.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 41/2003, de 26 de junho).

Assim e constituindo o recurso um meio impugnatório de decisões judiciais, neste apenas se pode pretender, salvo a já mencionada situação de questões de conhecimento oficioso, a reapreciação do decidido e não a prolação de decisão sobre matéria não submetida à apreciação do Tribunal a quo.

Termos em que as questões sob recurso que importa aqui apreciar e decidir são de saber se a sentença incorreu em erro de julgamento de facto e de direito na análise concreta que faz da situação laboral do Impugnante marido quanto aos valores auferidos a título de ajudas de custo, e bem assim, quanto aos pressupostos de qualificação desse tipo de pagamentos e respetivo ónus da prova.

3 - FUNDAMENTAÇÃO

De facto

É a seguinte a decisão da matéria de facto constante da sentença recorrida

«**A.** A sociedade “C..., Lda.”, tem a sua sede na Amora, Seixal (facto não controvertido).

B. Em 24.01.2008, o Impugnante J... celebrou escrito denominado de “Contrato de Trabalho a Termo Incerto” com a sociedade designada “C..., LDA”, com sede na Rua A..., 1º direito, concelho do Seixal, do qual resulta, designadamente, o seguinte:

“(...)”

«Imagem no original»

(...)”

(...)” cf. fls. não numeradas do processo administrativo (PA) em apenso e fls. 28/verso e 29 dos autos.

C. No ano de 2008, o Impugnante tinha a sua residência e domicílio fiscal na Vª F... Caparica (cf. facto que se extrai de fls. não numeradas do PA apenso).

D. Durante o ano de 2008, e ao abrigo do contrato referido na alínea B), o Impugnante J... foi deslocado para as instalações /obra da M..., em Itália (cf. facto alegado no artigo 25.º da petição inicial; A AT não impugna a realização das deslocações e o facto de o mesmo ter estado deslocado nesses locais, syndica é que de acordo com o estipulado contratualmente o abono de tais despesas configure ajudas de custo. Coloca, assim, em causa a natureza das despesas mas não refuta que as deslocações se tenham realizado).

E. No ano de 2008, a sociedade designada “C..., LDA”, pagou ao Impugnante J... o valor de €21.220,08, a título de ajudas de custo (cf. facto que se extrai do RIT e do teor da p.i.).

F. O Impugnante apresentou declaração modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2008, tendo declarado no Anexo A, rendimentos de trabalho dependente no valor total de €38.053,00, que contêm o valor de € 21.220,08 a título de ajudas de custo e rendimentos de trabalho dependente nas empresas C... - ..., Lda no valor de € 16.832,95, H...-Empresa Trabalho Temporário, Lda no montante de € 1.321,95 e S... - Empresa de Trabalho Temporário, Lda, no valor de € 2.050,74 (facto não controvertido e que se extrai do RIT, junto do PA apenso).

G. A Autoridade Tributária, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2..., deu início a uma ação de Inspeção Tributária, de âmbito parcial, com vista à análise do cumprimento das obrigações tributárias do Impugnante, em sede de IRS, respeitante ao ano de 2008 e que teve por base os elementos recolhidos na sociedade “C..., LDA” (cf. facto que se extrai do RIT junto do PA apenso).

H. No âmbito da ação de inspeção referida na alínea antecedente, foi elaborado, em 9.11.2012, o relatório final de Inspeção Tributária, do qual resultou alteração ao rendimento colectável no valor de €21.220,08 (de € 16.524,97 para € 37.745,05) constando do seu teor, designadamente, o seguinte:

“De acordo com o artigo 249.º da Lei n.º 99/2003, de 27 de Agosto, em vigor à data dos factos, "...na contrapartida do trabalho inclui-se a retribuição base e todas as prestações regulares e periódicas feitas, directa ou indirectamente, em dinheiro ou em espécie..." e até prova em contrário, presume-se constituir retribuição toda e qualquer prestação do empregador ao trabalhador.

Assim, e de acordo com o artigo 2º do Código do IRS:

“1 - Consideram-se rendimentos de trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular, provenientes de:

a) Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado;

(...)

2 - As remunerações referidas no número anterior compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações ... prémios ... e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.

3 - Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

(...)

d) 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.”

(...)

Da análise de diversos contratos celebrados pela empresa, nomeadamente o disposto na cláusula quatro, n.º 2, conclui-se que os trabalhadores foram contratados para exercer funções em diversos locais distintos fora de Portugal, não tendo existido assim deslocação desses mesmos locais de trabalho, pelo que, os valores atribuídos não visavam compensar os trabalhadores por despesas realizadas ao serviço da entidade patronal, mas sim pelo facto do seu local de trabalho não coincidir com a sede da empresa, revestindo esses montantes a natureza de remunerações.

No presente caso, como relativamente a outros trabalhadores da empresa em causa, constatou-se que o local de trabalho determinado no contrato M..., que vigorou até ao final do mês de Maio de 2008 (anexo 3) coincidia com o local onde o trabalhador prestava serviço e como tal constante dos recibos de remunerações (anexo 4). A partir dessa data passou a trabalhar na Siderurgia Nacional do Seixal de acordo com os mesmos recibos.

Constatou-se igualmente que a retribuição, sob a designação de “ajudas de custo”, supera o valor da respectiva remuneração e que nas pastas dos documentos de suporte verificadas junto da C..., Lda., faltam muitos boletins itinerários justificativos desses montantes e outros não estão assinados pelos próprios trabalhadores.

Tendo presente informações recolhidas na empresa, no ano em análise, os trabalhadores estiveram envolvidos na prestação de serviços de “manutenção e reparação de fábricas, transformações e reparações industriais e navais, indústria de montagens de estruturas metálicas de tubagens, soldaduras,

serralharia e electricidade, instalações de gás e ar condicionado” em diversos países da União Europeia.

Para esse efeito a empresa recrutava trabalhadores em Portugal e suportava encargos relacionados com a deslocação, o alojamento e a alimentação contabilizando esses valores como Deslocações e Estadas.

Por outro lado, procedia igualmente à contabilização dos valores designados por Quilómetros e Ajudas de Custo pagas aos trabalhadores, constatando-se assim que estas últimas eram pagas de forma regular, não dependendo da apresentação de documentos comprovativos de despesas realizadas pelos trabalhadores, nem visavam a sua respectiva compensação.

Por este facto, e como já se referiu, estas importâncias devem ser consideradas como complementos de remuneração, e como tal constituem rendimentos de trabalho dependente (categoria A) e que deveriam ter sido englobados nos termos do artigo 22.º do Código do IRS.

Deste modo, e porque a entidade pagadora dos rendimentos, não procedeu à retenção do IRS correspondente, cabe ao titular dos mesmos a responsabilidade originária pelo seu pagamento de acordo com o n.º 2 do artigo 103.º do Código do IRS, pelo que se procederá à correção das remunerações declaradas de harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 65.º do mesmo Diploma, mediante o acréscimo das importâncias pagas a título de “ajudas de custo”.

Face ao exposto verifica-se a omissão de rendimentos na declaração entregue pelo sujeito passivo, pelo que se propõe a alteração de rendimentos declarados, nos do n.º 2 do artigo 65.º do CIRS, corrigindo-se o valor dos rendimentos da categoria A nos seguintes termos:

(...)

Para uma maior clareza de exposição, veja-se que consta do ponto III do presente Relatório a fundamentação das correções, efetuada de forma individualizada sobre os montantes pagos pela C... ao sujeito passivo A, através da análise detalhada do contrato celebrado entre ambos, bem como dos mapas mensais de pagamento, dos recibos de remuneração relativos ao trabalhador em causa.

Não obstante, de modo a individualizar ainda mais a fundamentação, junta-se em anexo 8, o boletim itinerário relativo ao mês de Maio de 2008 do presente sujeito passivo, onde é possível verificar que o mesmo, para além de não se encontrar assinado e do seu valor (€1.281,96) não coincidir com o montante de ajudas de custo constante do recibo (€2.457,00), refere que o trabalhador entre os dias 16 e 29 de Abril foi quase diariamente da Amora a M... (Itália) e voltou, tendo saldo às 7h00 e regressado às 22h00, pelo que não oferece qualquer credibilidade.

Mais, ficou devidamente explanado todo o enquadramento legal à luz do qual foi descaracterizada a

natureza remuneratória do valor abonado a título de “ajudas de custo”, atendendo à análise dos contratos celebrados entre o sujeito passivo e a empresa, da qual se concluiu que o sujeito passivo foi contratado para exercer funções fora de Portugal, in casu, M..., pelo que não ocorreu uma deslocação ocasional para local diferente daquele para o qual foi contratado, constituindo aquele o seu domicílio necessário, coincidente com aquele onde prestou serviço e como tal constante dos recibos de vencimento, sendo tais pagamentos efectuados de forma regular, não dependendo da apresentação de documentos comprovativos de despesas realizadas, não visando, pois, a sua compensação.

Na cláusula segunda do contrato em análise consta que "o presente contrato de trabalho a tempo incerto tem início em 24 Janeiro 2008 ... justificando-se face ao acréscimo excepcional de actividade da empresa, devido às diversas obras e trabalhos adjudicados à C..., que obriga a um reforço temporário do quadro de pessoal". Assim sendo, o sujeito passivo só foi contratado porque a entidade patronal teve um acréscimo excepcional de actividade, neste caso na obra da M... em M..., sendo esse o seu local de trabalho.

Afigura-se assim claro, que apesar da cláusula quarta do contrato de trabalho do sujeito passivo referir que o trabalhador é contratado para as oficinas sitas no local da sede da empresa, o local efetivo da sua atividade funcional, referido aliás no próprio contrato, como positivado no nº 2 do mesmo clausulado, "no início da execução do presente contrato, o 2.º Outorgante deslocar-se-á para as instalações/obra da M... em M.....", vindo a ser este o centro da sua atividade funcional, como se constata pela data de início do contrato de trabalho e a presente nos recibos de vencimento.

Refira-se que no local da sede da empresa na Rua A... na Amora não existem quaisquer oficinas como é referido no nº 1 da cláusula quarta do contrato.

Na cláusula sexta do contrato é ainda referido que “o contrato caduca com a conclusão do trabalho para que o 2º outorgante é contratado” ou seja para a obra M... em M....

Tendo em conta os recibos de vencimento constata-se a existência de determinados montantes, repetidos pelos meses de duração do contrato, ainda que variáveis, a título de ajudas de custo. Tal significa que o sujeito passivo em apreço, tinha a legítima e fundada expectativa de receber todos os meses aquela prestação, exatamente por a mesma lhe ter sido atribuída de forma regular e permanente, criando assim a convicção de que faz parte do seu salário.

Sendo do entendimento da Administração Tributária, que tais rendimentos se encontram enquadrados na categoria A de IRS, por força do disposto no artigo 2º do respetivo Código, encontrando-se deste modo perfeitamente individualizada a situação concreta do sujeito passivo, contrariamente ao sindicato na presente sede.

(...)” (cf. fls. não numeradas do PAT apenso e fls. 20/25 dos autos).

I) Em 9.11.2012 foi efectuada a alteração dos elementos declarados de acordo com os valores contantes no RIT melhor identificado na alínea anterior (cf. fls. não numeradas no PAT apenso).

J) Em resultado das correções referidas na alínea antecedente, em 26.11.2012, a AT emitiu a liquidação de demonstração de acerto de contas nº 2012 000001905280, referente ao ano de 2008, com valor total a pagar de €5.792,28 (cf. fls. não numeradas no PAT apenso).

K) Em 3.12.2012 foi efectuado o pagamento da liquidação identificada na alínea que antecede (cf. fls. não numeradas no PAT apenso).

L) Em 11.04.2013, na sequência da notificação do ato de liquidação referido na alínea antecedente, os Impugnantes apresentaram reclamação graciosa, tendo sido prolatada informação instrutora datada de 15.11.2013, propondo o seu indeferimento (cf. fls. 51/56 do processo de reclamação graciosa em apenso).

M) A 15.11.2013, o Chefe de Divisão por delegação da Direção de Finanças com base na informação constante na alínea antecedente, proferiu projeto de indeferimento de reclamação (cf. fls.51 do processo de reclamação graciosa em apenso).

N) Na sequência da notificação do projeto de indeferimento referido na alínea antecedente, o Impugnante marido exerceu audiência prévia, tendo sido proferida informação complementar de indeferimento da reclamação graciosa a 10.12.2013, da qual se extrai, designadamente, o seguinte:

“ (...)

«Imagem no original»

(...)” cf. fls. 45/46 dos autos-

O) A 1.12.2013, foi proferido despacho de indeferimento expresso da reclamação graciosa referida em K), pelo Chefe de Divisão de Inspeção Tributária, por delegação de competências da Direção de Finanças de Setúbal (cf. fls. 44/verso dos autos).

P) Em 7.01.2014, a petição inicial deu entrada neste Tribunal (cf. carimbo aposto a fls. 1 dos autos).

FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem factos alegados não provados com interesse para a decisão da causa.

MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO

A decisão da matéria de facto resultou do exame dos documentos e informações oficiais, não impugnados, que constam dos autos e do PA apenso, conforme referido em cada uma das alíneas do probatório.»

De direito

Em sede de aplicação do direito, a sentença recorrida julgou totalmente procedente a impugnação intentada pelos recorridos, J... e F... e, em consequência, anulou o ato impugnado.

Para assim decidir a Mma Juíza “a quo”, entendeu, em síntese que “...a AT não reuniu indicadores suficientes de que o abono das quantias em causa não observava os pressupostos da atribuição de ajudas de custo aos servidores do Estado;” – (concl I.)

Discorda, a recorrente (FP), por entender que a sentença enferma de erro de julgamento de facto e de direito - (concl. II.).

Considera que, atento o seu carater remuneratório, todos os pagamentos efetuados pela entidade patronal ao seu trabalhador, independentemente da forma que revestirem, são, à partida, enquadrados na categoria de rendimentos de trabalho dependente, acrescentando que não se encontram legalmente excluídos do conceito de rendimentos da categoria A, os rendimentos pagos pela entidade patronal que não revistam natureza de ajudas de custo, ou seja, aqueles que, “disfarçados” de ajudas de custo, afinal não o são. - (concl. IV e V).

Devemos antes de mais dizer que não acompanhamos o pensamento jurídico explanado pelo recorrente nestas primeiras alegações recursivas desde logo porque faz, nesta parte, tábua rasa, da parte do texto legal que deixou expresso na segunda conclusão recursiva, nomeadamente, da parte em que ali se estabelece a ligação entre as quantias recebidas e a respetiva proveniência.

Na verdade, o que nos diz a norma é que se consideram rendimentos de trabalho dependente (categoria A) todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular, **provenientes de trabalho por conta de outrem.**

Ora, em termos conceituais, as ajudas de custo, quando atribuídas pela entidade patronal, ou seja, pela entidade pagadora do rendimento do trabalho dependente, constituem valores pagos por causa do

trabalho, mas **não o remuneram**, ela tem outros fins, designadamente, a compensação pelos gastos a que o trabalhador careça de encarar, por causa do trabalho e em benefício deste.

Sabemos, porém, que em matéria tributária o legislador foi austero na delimitação do conceito de remuneração, acolhendo nele todo o tipo de rendimentos (dinheiro, espécie e outras vantagens), e que equiparou a rendimentos do trabalho verbas que o não são e para as quais, nalguns casos, estabeleceu limites de isenção, aqui se inclui, entre outras, as ajudas de custo.

Acolhemos aqui, por facilidade e por consonância, o que a este respeito se disse o no acórdão deste TCA Sul proferido em 08/05/2019 no processo n.º 581/13.9BEALM, em que estão em causa as mesmas questões e foi apurada a mesma materialidade fática, diz-se ali:

“(…)

No citado art.º.2, do C.I.R.S., o legislador teve a intenção de tipificar de forma muito ampla ou esgotante, a incidência do imposto, nela se incluindo todos os rendimentos de alguma forma advindos do trabalho dependente. Há que salientar, desde logo, que este conceito de remuneração é mais lato que o acolhido pelo direito laboral, tal como que o relevante para efeitos de incidência das contribuições para a segurança social. É rendimento da categoria A tudo aquilo que o trabalhador receba em razão do seu trabalho, em dinheiro, em espécie ou sob a forma de quaisquer outras vantagens, salvo o expressamente exceptuado pela lei. Tais remunerações, qualquer que seja a forma ou denominação sob que se apresentem (cfr.art.º.2, n.º.2, do C.I.R.S.), poderão resultar, quer do cumprimento de obrigações contratuais da entidade patronal, quer de decisões a que esta não se encontra legalmente obrigada (v.g.concessão de prémios). Poderão resultar, ainda, de prestações feitas por terceiros, mesmo que espontaneamente. Por sua vez, o n.º.3, do art.º.2, do C.I.R.S., pode entender-se como uma norma clarificadora, que mais não faz do que exemplificar ou concretizar o que resulta dos números anteriores do preceito (cfr.Rui Duarte Morais, Sobre o I.R.S., 2ª. edição, Almedina, 2010, pág.52).

Constituem ajudas de custo os abonos auferidos pelos trabalhadores, referentes a deslocações (alimentação e alojamento) por si efectuadas em benefício da entidade patronal, desde que se destinem a compensar o trabalhador pelas despesas por si suportadas e relativas a essas mesmas deslocações (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 23/3/2010, proc.3616/09; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 29/5/2014, proc.7524/14; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 30/11/2017, proc.712/13.9BEALM; José Guilherme Xavier Basto, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág.129 e seg.).

Concretamente, nos termos do art.º.2, n.º.3, al.d), do C.I.R.S. (na redacção em vigor no ano de 2008 - cfr.art.º.12, n.º.1, do C.Civil), o legislador considera rendimentos do trabalho dependente as ajudas de custo, bem como as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em proveito 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 recorde-se que as ajudas de custo são, pela sua própria natureza e em princípio, compensações por despesas incorridas pelo trabalhador mas a favor da entidade patronal, pelo que só tem sentido tributá-las quando extravasarem essa função e passarem a constituir verdadeira "vantagem económica". Enquanto se limitarem a compensar o trabalhador por despesas efectivamente incorridas a favor da entidade patronal, as somas recebidas não são sequer rendimento líquido daquele. A lei presume que isso acontece quando as ajudas de custo e as importâncias recebidas pela utilização de viatura própria se mantêm dentro dos limites legais previstos para os servidores do Estado, tal como quando sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado (cfr.dec.lei 106/98, de 24/4 - regime jurídico do abono de ajudas de custo e transporte ao pessoal da administração pública). Quando extravasarem aqueles limites, tornam-se tributáveis em I.R.S., a cargo dos trabalhadores (o que implica, obviamente, também obrigações de retenção na fonte para o empregador). Trata-se de um expediente prático e simples de distinguir as duas situações (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 30/11/2017, proc.712/13.9BEALM; José Guilherme Xavier Basto, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág.129).

Em conclusão, os pressupostos tributários substantivos do pagamento de ajudas de custo e da sua não tributação que a lei fiscal elege são os seguintes:

1-A realização de uma efectiva deslocação por parte de trabalhador ao serviço e portanto no interesse da sua entidade patronal;

2-O pagamento de quantitativo diário que não exceda os limites anualmente fixados para os servidores do Estado (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 30/11/2017, proc. 712/13.9BEALM; João Ricardo Catarino, Ajudas de Custo-Algumas Notas sobre o regime substantivo e fiscal, Fisco, nºs.97/98, Setembro de 2001, pág.77 e seg.).

(...)"

Seguimos este entendimento, que de resto, foi seguido pela sentença recorrida na parte que aqui transcrevemos onde se esmiúça o conceito de despesas pagas pela entidade patronal a favor do seu trabalhador a título de ajudas de custo, diz-se, ali assim: "...as ajudas de custo assumem, carácter compensatório pelos gastos suportados pelo trabalhador em favor da sua entidade patronal. O que significa que apenas se justificará a sua tributação quando tais despesas extravasem esse objetivo que lhes está subjacente e constituam, na realidade, uma vantagem económica/financeira do funcionário.

Com efeito, se as importâncias pagas ao trabalhador se limitam a compensá-lo, então não há aí qualquer rendimento a considerar. E por ser assim, face à natureza do IRS e ao conceito de rendimento adotado pelo CIRIS, só os rendimentos que assumem carácter remuneratório se integram na categoria A (rendimentos do trabalho dependente) dos rendimentos sujeitos a IRS.

Assim sendo, 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.”

Dito isto, regressando à matéria de apelação denotando que em nenhum momento, nos foi colocada qualquer questão referente a eventual excesso dos limites legais e por conseguinte a controvérsia centra-se nos pressupostos da atribuição das ajudas de custo, ou seja, em saber se, no caso em apreço, as ajudas de custo pagas ao recorrido, tiveram por finalidade a compensação de despesas realizadas com a sua efetiva deslocação ao serviço e no interesse da sua entidade patronal.

Alega a recorrente (FP) que o impugnante marido não reunia os requisitos legais para receber quaisquer quantias a título de ajudas de custo, pois não se deslocou do seu local de trabalho, ou seja, não se deslocou do seu domicílio necessário (M...), ocasional e excecionalmente, já que foi contratado para aí exercer as suas funções – (concl. XVI).

Vejamos então

A descrição da factualidade de suporte ao ato de liquidação impugnado vem vertida no probatório (ponto H) na transcrição que ali se faz de parte do teor do relatório de inspeção tributária (RIT), de cuja leitura damos conta de que o mesmo é farto na utilização de afirmações vagas e genéricas, sem, contudo, lograr explicitar a situação individual e concreta do recorrido.

Na verdade, o RIT aborda de forma abstrata, o resultado da análise de diversos contratos celebrados pela empresa com trabalhadores contratados para exercer funções em diversos locais distintos fora de Portugal, considerando, também de forma genérica que não existiram deslocação a esses mesmos locais de trabalho,

Concretizando, relativamente ao trabalhador, aqui recorrido, que o local de trabalho determinado no contrato M..., que vigorou até ao final do mês de maio de 2008, coincidia com o local onde o trabalhador prestava serviço e como tal constante dos recibos de remunerações. A partir dessa data passou a trabalhar na Siderurgia Nacional do Seixal de acordo com os mesmos recibos.

Refere-se ali ainda que se constatou, igualmente, que a retribuição, sob a designação de “ajudas de custo”, supera o valor da respetiva remuneração e que nas pastas dos documentos de suporte verificadas junto da C..., Lda., faltam muitos boletins itinerários justificativos desses montantes e outros não estão assinados pelos próprios trabalhadores, sem contudo, especificar, quais os boletins em falta, quais os encontrados, a quem se reportam, se, e quantos, boletins encontrados não estão assinados pelo Impugnante.

Acabando por assumir que, das informações recolhidas na empresa, no ano em análise, os trabalhadores

estiveram envolvidos na prestação de serviços de “manutenção e reparação de fábricas, transformações e reparações industriais e navais, indústria de montagens de estruturas metálicas de tubagens, soldaduras, serralharia e eletricidade, instalações de gás e ar condicionado” em diversos países da União Europeia.

E que para esses efeitos a empresa recrutava trabalhadores em Portugal e suportava encargos relacionados com a deslocação, o alojamento e a alimentação contabilizando esses valores como Deslocações e Estadas, sem contudo concretizar, em momento algum, as circunstâncias concretas que rodeavam a situação laboral do recorrido, para além de concluir que o mesmo foi contratado para exercer funções fora de Portugal, in casu, M..., pelo que não ocorreu uma deslocação ocasional para local diferente daquele para o qual foi contratado, constituindo aquele o seu domicílio necessário, coincidente com aquele onde prestou serviço e como tal constante dos recibos de vencimento, sendo tais pagamentos efetuados de forma regular, não dependendo da apresentação de documentos comprovativos de despesas realizadas, não visando, pois, a sua compensação.

Dito isto, forçoso se torna concluir que a fundamentação do relatório de inspeção não é clara, nem capaz de criar no julgador a convicção de que as ajudas de custo pagas ao recorrido, não tiveram por finalidade a compensação de despesas realizadas com a sua efetiva deslocação ao serviço e no interesse da sua entidade patronal.

Sendo certo que da leitura do contrato não se pode concluir, como defende o recorrente, que o domicílio do Impugnante era em M... (concl. XVI a XX e XXIX), já que o que ali se refere é que o mesmo é contratado para as oficinas sitas no lugar da sede da C..., obrigando-se, porém, a deslocar-se para qualquer um dos estabelecimentos em obras em que a C... exerça ou venha a exercer a sua atividade, sendo que, mais adiante se refere que, no início da execução do presente contrato poderá deslocar-se às instalações da M... em M.... Prevê-se ainda que em eventual situação de destacamento haveria lugar a ajuda de custo mensal de valor a fixar de acordo com o local de obra, a que acrescerá uma ajuda de custo diária suplementar para transportes locais.

Assim, o que ressalta do contrato é que este prevê também, situações de destacamento do impugnante marido e ora recorrido, inclusivamente a M... e que haveria lugar ao pagamento de ajudas de custo para a suportar as despesas com essas deslocações (cfr.al. B) do probatório).

Consideramos que o facto de os valores serem pagos ao trabalhador a título de ajudas de custo de forma fixa e regular não implica, necessária e automaticamente, que se esteja perante uma retribuição (cfr. ac.TCA Sul- 2ª. Secção, 30/11/2017, proc. 712/13.9BEALM) – (concl. XXI a XXV).

Quanto às irregularidades dos boletins de itinerário que a Recorrente pretende valorar (concl. XXVI e XXVII), importa referir que a lei não exige a elaboração de boletins de itinerário semelhantes aos previstos para os funcionários do Estado para que as prestações efetuadas a trabalhadores por conta de outrem

assumam a natureza de ajudas de custo ou, sequer, para que seja feita a prova da natureza dessas prestações.

Por último, passamos a apreciação das questões colocadas ao nível do ónus da prova (concl. XXX a final) salientando, desde já, que nada temos a opor quanto ao alicerçado no texto recorrido no sentido de que "... em sede de IRS, a determinação do rendimento coletável, tem por base a declaração Modelo 3, a qual deve ser entregue pelo sujeito passivo, vigorando, portanto, o princípio da verdade declarativa.

Preceitua, neste âmbito, o artigo 75.º, nº1, da LGT, no sentido de que se presumem verdadeiras as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos da lei. O princípio da verdade declarativa coloca na esfera de atuação dos contribuintes a iniciativa no procedimento de apuramento, fixação e pagamento dos impostos, logo a AT está vinculada a liquidar os tributos com base na declaração do contribuinte, sem prejuízo do direito que lhe é concedido de proceder, a posteriori, ao controlo dos factos declarados.

Assim, só passa a competir ao contribuinte a prova de que declarou todos as situações a que estava legalmente vinculado quando, efetivamente, a AT tenha carreado elementos de facto que sejam suscetíveis de abalar a dita presunção da escrita."

Vai no mesmo sentido o aresto do TCA Sul supra que enunciado e vimos seguindo que, de que "... **o ónus da prova** de que os montantes percebidos pelo trabalhador não têm finalidade compensatória, antes consubstanciando rendimentos que proporcionam um acréscimo de capacidade contributiva, assim sendo suscetíveis de tributação, **competem à Administração Fiscal**, contrariamente ao defendido pelo apelante (cfr.artº.342, do C.Civil; artº.74, nº.1, da L.G.Tributária; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 4/5/2004, proc.832/03; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 7/11/2006, proc.1099/06; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 27/1/2009, proc.2690/08; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 29/3/2011, proc.4489/11; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 28/5/2013, proc.6450/13; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 30/11/2017, proc. 712/13.9BEALM;). - o negrito é nosso.

Nestes termos e tendo sido "in casu" aceite pela AT a efetividade da deslocação, a qual, segundo as regras da experiência comum, implica naturalmente a criação de gastos acrescidos, **incumbia-lhe demonstrar** que os montantes auferidos pelo Impugnante a título de "ajudas de custo" era totalmente independente das deslocações e das respetivas despesas, representando um ganho real para o trabalhador ou, pelo menos, que esses montantes auferidos excediam as despesas normais das deslocações ao serviço da entidade patronal, o que não logrou fazer.

Por conseguinte, concluímos que não se verifica qualquer erro de julgamento de facto, porquanto os elementos apurados no relatório de inspeção são insuficientes para dar como cumprido o ónus da prova que recai sobre a AT, e, consequentemente, também ao contrario do que alega a Recorrente (FP) também não se verifica o erro de julgamento de direito.

Improcedem, portanto, todas as conclusões de recurso.

4 - DECISÃO

Em face do exposto, acordam, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal Administrativo Sul, em **negar provimento ao recurso jurisdicional** e manter a decisão recorrida.

Custas pela Recorrente

Lisboa, 4 de junho de 2020

Hélia Gameiro Silva- Relatora

Benjamim Barbosa – 1.º Adjunto

Ana Pinhol – 2. Adjunta

(Com assinatura digital)

Fonte: <http://www.dgsi.pt>