TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
00217/12.5BEPNF	9 de junho de 2021	Ana Patrocínio

DESCRITORES

Ajudas de custo, retribuição, trabalho temporário, irs, retenção na fonte

---

SUMÁRIO

I - O D.L. n.º 358/89 de 17 de Outubro (alterado pelo D.L. n.º 39/96 de 31 de Agosto e Lei n.º 146/99 de 1 de Setembro) regulava o exercício da actividade das empresas de trabalho temporário (que à data da liquidação impugnada se encontrava revogado pela Lei n.º 19/2007 de 22.05).

II - O regime jurídico que regula o trabalho temporário prevê uma relação triangular, entre a: 1) empresa de trabalho temporário e trabalhador temporário (titulada pelo contrato de trabalho de temporário); 2) empresa de trabalho temporário e o utilizador (titulada pelo contrato de utilização de trabalho temporário ou prestação de serviços); e 3) o trabalhador temporário e o utilizador (derivada do contrato de utilização de trabalho temporário ou de contrato de prestação de serviços).

III - Decorria da alínea b), do artigo 2.º do D.L. n.º 358/89 de 31.08, que o trabalhador temporário obriga-se a prestar a sua actividade profissional a utilizadores, a cuja autoridade e direcção fica sujeito, no entanto, mantém o vínculo jurídico-laboral à empresa de trabalho temporário.

IV - Provado que esteja que os trabalhadores foram contratados para trabalhar num país estrangeiro, sendo aí o seu local de trabalho, e que não houve mudança do local de trabalho contratualmente previsto ou deslocações por força da prestação ocasional do trabalho fora do local habitual ou por força da transferência das instalações da sua entidade patronal, não pode deixar de se concluir que as prestações auferidas pelos mesmos a título de ajudas de custo integravam a respectiva retribuição ou remuneração de trabalho, constituindo um complemento desta.

V - Não é pelo facto de o trabalho ser prestado no estrangeiro, sem mais, que a entidade patronal pode suportar, a título de ajudas de custo, as despesas de alojamento e alimentação do trabalhador.

VI - Relevante, para efeitos da atribuição de ajudas de custo, é que o trabalhador esteja deslocado

relativamente ao seu local de trabalho fixado no contrato e que, por força dessa deslocação, incorra em despesas que devem ser suportadas pela entidade patronal, porque efectuadas ao serviço e a favor desta.

VII - Apurar se às quantias pagas por entidade empregadora, a título de ajudas de custo, deve ser atribuída natureza remuneratória, implica um trabalho de "qualificação do facto tributário" que, por não ter hoje expressão no artigo 100.º do CPPT, nos leva a afastar a possibilidade de ponderação no âmbito desse normativo, por a dúvida não dever reverter a favor do contribuinte, tratando-se, antes, de uma questão jurídica em que o tribunal tem o dever de julgar imposto pelo artigo 8.º, n.º 1 do Código Civil.*
* Sumário elaborado pela relatora.

TEXTO INTEGRAL

Acordam, em conferência, os juízes que constituem a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:
*

I. Relatório

V., Ld.ª, pessoa colectiva n.º (...), com sede na Rotunda (...), interpôs recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, proferida em 10/12/2014, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa, que versou a liquidação de IRS, do ano de 2008, por falta de retenção na fonte, e juros compensatórios, no valor de €13.501,60.

A Recorrente terminou as suas alegações de recurso formulando as conclusões que se reproduzem de seguida:

"1. Visa, o presente recurso de agravo pôr em crise a sentença proferida que julgou improcedente a impugnação judicial interposta pela ora Recorrente e que considerou como rendimento, sujeito a tributação em sede de IRS, as importâncias pagas pela Recorrente aos seus trabalhadores a título de ajudas de custo por deslocações e alojamento;
2. A matéria dada como provada e elencada em A), B), C), D), E), F), G), H), I), J), K), L), M), N) e O) na sentença sub judice, sustenta a tese da recorrente;
3. Os contratos de trabalho estipulam que o trabalhador, sempre que for cedido a utilizadores num raio superior ao distrito do Porto, terá direito a ajudas de custo, despesas de deslocação e alojamento."
4. Na data da contratação dos trabalhadores pela Recorrente, as partes não sabiam o Utilizador para o qual os trabalhadores iriam ser cedidos, nem tão pouco, conheciam a localização das obras/instalações nas

quais os primeiros iriam exercer sua actividade profissional, ficando, apenas, prevista a possibilidade de exercerem funções num Utilizador localizado no estrangeiro - (cláusula terceira, quarta e quinta dos contratos de trabalho juntos aos autos);

5. Sustenta a matéria de facto dada como provada nos autos que as ajudas de custo atribuídas não tinham natureza normal e permanente, sendo calculadas e tendo lugar, tão só, nos casos em que o trabalhador fosse cedido a um Utilizador cuja utilização fosse efectuada fora do distrito do Porto, não sendo, também, devida "em caso de período de não cedência, caso em que o valor da retribuição mensal será apurado nos termos do artigo 184.º da Lei n.º 7/2009, de 12 de Fevereiro" - cfr. cláusulas terceira e quarta dos referidos contratos de trabalho.

6. O artigo 249.° do Código do Trabalho define o conceito de retribuição e o n.º 1 do artigo 260.º ambos do mesmo diploma legal define as situações em que as importâncias pagas aos trabalhadores não são consideradas retribuição, nomeadamente, que não são retribuição as importâncias recebidas a título de ajudas de custo.

7. Dos referidos preceitos legais resulta que as ajudas de custas em causa nos presentes autos, não se enquadram no conceito de retribuição.

8. Ainda, na estrutura do IRS e do artigo 2.º do CIRS visa-se tributar apenas o rendimento efetivo dos trabalhadores, abrangendo apenas as atribuições pecuniárias feitas aos trabalhadores por conta de outrem que visem proporcionar-lhe um acréscimo patrimonial, afastando a incidência do imposto relativamente a atribuições patrimoniais que visem, apenas, compensar o trabalhador de despesas que teve de suportar para assegurar o exercício adequado das suas funções - nesse sentido, v. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08/11/06, no recurso 01082/04.

9. Acresce que, à AT cabia o ónus de provar a existência dos pressupostos legais vinculativos da sua atuação, isto é, provar que se verificam os factos, que integram o fundamento previsto na Lei para a liquidação de imposto que o contribuinte deixou de liquidar, competindo-lhe demonstrar a existência e conteúdo do facto tributário, in casu, a prova que as prestações em causa não traduziram um reembolso por despesas que os trabalhadores da Recorrente tiveram de suportar ao serviço da entidade patronal, devendo, em caso de dúvida, a liquidação ser anulada - cfr. o disposto no n.º 1 do artigo 100.º do CPPT;

10. Cabia à AT provar que tais deslocações e despesas de alojamento não haviam ocorrido ou que, tendo ocorrido, os quantitativos abonados e constantes dos referidos boletins eram totalmente independentes das deslocações aí descritas e das inerentes e normais despesas, sendo os valores pagos um ganho real para o trabalhador ou, pelo menos, que esses abonos excediam as despesas normais das deslocações ao serviço da entidade patronal;

11. Ónus que a AT não cumpriu, nem pôs em causa ou invoca o excesso dos valores das ajudas de custo, relativamente ao limite legal, nem prova a não ocorrência dos mesmos, cingindo a questão quanto a uma eventual descaracterização desses valores como ajudas de custo.

12. In casu, o centro da atividade funcional do trabalhador é no local da sede da entidade empregadora, pelo que os trabalhadores da Recorrente têm o direito a ser compensados das despesas de deslocação e alojamento se, em virtude dos contratos de utilização celebrados entre a entidade patronal e o Utilizador, os mesmos tenham necessidade de se deslocar e habitar fora do distrito do Porto.

13. Para estes efeitos considera-se como domicílio necessário, a localidade onde se situa o centro da sua actividade funcional, quando não haja local certo para o exercício de funções.
14. In casu resulta dos factos provados que, os trabalhadores são contratados pela Recorrente, ficando à disposição para serem cedidos a Utilizadores por ela designados.
15. Apesar de estarem a prestar serviço no Utilizador, os trabalhadores mantêm o vínculo jurídico-laborai com a empresa de trabalho temporário de quem dependem, e perante a qual ficam à disposição no caso de não serem cedidos a um Utilizador.
16. Resulta da factualidade assente que, a Recorrente tem sede em Valongo e, cedeu trabalhadores, a Utilizadores em França.
17. Resulta também provado que a Recorrente pagava as ajudas de custo, apuradas em conformidade com o local para o qual o trabalhador tinha sido contratado.
18. Mostra-se nos autos verificada a característica essencial das ajudas de custo, que se traduz no seu caráter compensatório, que visa reembolsar o trabalhador pelas despesas que foi obrigado a suportar em favor da entidade patronal;
19. Face ao que vem descrito e provado supra, impunha-se que o tribunal a quo considerasse existir vício na qualificação das ajudas de custo feita pela Administração Tributária (doravante AT) como retribuição, sujeita a tributação em sede de IRS, como decorre do disposto no artigo 260.º, n.º 1, artigo 249.º do Código do Trabalho e alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS.
20. A sentença sub judice ao decidir pela improcedência da Impugnação judicial deduzida pela ora Recorrente faz uma errónea interpretação e aplicação do disposto na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS e do disposto no artigo n.º 1 do artigo 260.º do Código do Trabalho.
21. Nega-se razão à sentença sob recurso, impondo-se a sua revogação, por padecer do vício de violação do disposto na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS e do disposto no artigo n.º 1 do artigo 260.º do Código do Trabalho.
NESTES TERMOS e nos mais de Direito que V. Exa. doutamente suprirá, deve ser concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a sentença proferida pelo Tribunal a quo, e ordenando-se a anulação da liquidação oficiosa efectuada, para todos os efeitos legais."
****

A Recorrida não contra-alegou.
****

O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de dever ser negado provimento ao recurso.
****

Com dispensa dos vistos legais, tendo-se obtido a concordância dos Meritíssimos Juízes-adjuntos, nos termos do artigo 657.º, n.º 4 do CPC; submete-se o processo à Conferência para julgamento.
****

II - DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO – QUESTÕES A APRECIAR

Cumpre apreciar e decidir as questões colocadas pela Recorrente, estando o objecto do recurso delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, sendo que importa decidir se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao concluir que o acto impugnado não enferma de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, por ter considerado como rendimento, sujeito a tributação em sede de IRS, as importâncias pagas pela Recorrente aos seus trabalhadores a título de ajudas de custo.

III. Fundamentação

1. **Matéria de facto**

Da sentença prolatada em primeira instância consta decisão da matéria de facto com o seguinte teor:

"**3.1- De facto.**

Com relevância para a decisão da causa, o Tribunal julga provado:

A) A impugnante está registada desde 14/03/2005 para o exercício de "atividades das empresas de trabalho temporário", com o CAE 78200 (RIT de fls. 9 a 17 do PA).

B) Por deliberação do Conselho Diretivo do Instituto do Emprego e Formação Profissional, IP (IEFP) de 05/08/2008, no uso de competência delegada do Secretário de Estado do Emprego e Formação profissional, a impugnante foi autorizada a exercer a atividade de trabalho temporário (RIT de fls. 9 a 17 do PA).

C) A impugnante exerce efetivamente a atividade de trabalho temporário desde o segundo semestre de 2008 a partir da sua sede social (RIT de fls. 9 a 17 do PA).

D) A impugnante é uma empresa de trabalho temporário que coloca pessoal em empresas utilizadoras desse trabalho, especializadas nos setores de construção civil e metalomecânica, que estejam a operar em território nacional ou comunitário, em particular, França (RIT de fls. 9 a 17 do PA).

E) Nos contratos de trabalho celebrados com os trabalhadores temporários a cláusula quinta estabelece que o local de trabalho do trabalhador temporário será na sede da V., Ld.ª, sita na Rotunda (...), bem como em todo o território nacional (continente e arquipélagos) e estrangeiro, e que sempre que for cedido a utilizadores num raio superior ao distrito do Porto, terá direito a ajudas de custo, despesas de deslocação e alojamento (RIT de fls. 9 a 17 do PA).

F) Nos contratos de prestação de serviços celebrados com os seus clientes, nomeadamente com os seus clientes franceses, é identificado o trabalhador cedido, ficando estabelecido o salário de referência do trabalhador (tudo incluído), bem como o montante horário a faturar pela impugnante, pelo trabalhador cedido (RIT de fls. 9 a 17 do PA).

G) Nas faturas mensais emitidas aos seus clientes a impugnante identifica os trabalhadores cedidos e os montantes totais faturados, divididos em duas parcelas: prestação de serviços e ajudas de custo (RIT de fls. 9 a 17 do PA).

H) Nos anexos às faturas a impugnante relaciona o nome dos trabalhadores temporários cedidos, categoria profissional, horas de trabalho, valor unitário por hora de trabalho e o valor total (RIT de fls. 9 a 17 do PA).

I) A impugnante não debita as ajudas de custo, apenas fatura aos seus clientes o valor hora do serviço prestado de cedência de pessoal, no qual incorpora todos os custos tidos com o trabalhador cedido e demais custos, assim como a sua margem de lucro (RIT de fls. 9 a 17 do PA).

J) A impugnante possui boletins itinerários mensais, identificando o trabalhador, por nome e categoria profissional, e demonstrando os dias, tipos de serviço, o local e compensação diária que originaram a sua atribuição, assinados pelos trabalhadores (RIT de fls. 9 a 17 do PA).

K) Os montantes pagos a títulos de ajudas de custo que deram origem ao apuramento do IRS em falta e a que se referem os boletins itinerários foram entregues a trabalhadores da impugnante que estiveram a prestar serviço a um utilizador em França (fls. 11 a 16 verso do PA e artigo 25.º da petição inicial).

L) Os montantes atribuídos a título de ajudas de custo aos trabalhadores da impugnante com contrato de trabalho temporário são muito idênticos, todos os meses, são substancialmente superiores aos vencimentos base, foram garantidos antecipadamente e assumiram carácter regular (fls. 11 a 16 do PA e artigo 25.° da PI).

M) A impugnante foi sujeita a uma ação inspetiva ao exercício de 2008 que considerou que o valor das ajudas de custo pago aos seus trabalhadores temporários era retribuição (RIT de fls. 9 a 17 do PA).

N) Esta conclusão da administração tributária foi sustentada na seguinte fundamentação do RIT (fls. 11 e seguintes do PA):

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

MêsValorData limite de pagamento Outubro€ 144,002008-11-20 Novembro€ 7.023,002008-12-20 Dezembro€ 5.210,002009-01-20 TOTAL 2008€ 12.377,00 O) Com base nestas conclusões a Autoridade Tributária e Aduaneira apurou a falta de retenção na fonte de IRS, no ano de 2008, no valor global de €12.377,00, correspondente aos seguintes meses, montantes e datas limite de pagamento voluntário (fls. 10 a 16 verso do PA): MêsValorData limite de pagamento Outubro€ 144,002008-11-20 Novembro€ 7.023,00200842-20 Dezembro€ 5,210,002009-01-20 TOTAL 2008€ 12.377,00 P) A Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu à liquidação do imposto em dívida no valor global de €12.377,00 e aos respetivos juros compensatórios, no valor de €1.124,65 (fls. 37 a 39 do PA).

Com relevância para a decisão da causa, inexiste matéria de facto julgada não provada.

3.1.1 - Motivação.

O Tribunal julgou provada a matéria de facto relevante para a decisão da causa, com base na análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos e ao processo administrativo que não foram impugnados e bem assim na parte dos factos alegados pelas partes que não tendo sido impugnados (art. 74.º da Lei Geral Tributária (LGT)), também são corroborados pelos documentos juntos aos autos (arts. 76.º, n.º 1, da LGT e 362.º e seguintes do Código Civil (CC)) identificados em cada um dos factos.

O Tribunal relevou ainda o depoimento da testemunha inquirida em audiência contraditória.

A restante matéria alegada pelas partes não foi julgada provada ou não provada por constituir conceito de direito, matéria conclusiva ou não relevar para a decisão da causa, designadamente na parte que contende

com as alegadas quantias pagas aos trabalhadores, porquanto como resultará da fundamentação de direito a qualificação desses pagamentos foi indevidamente realizada pela impugnante pelo que a irregularidade ou não desses pagamentos e o seu destino efetivo são irrelevantes."

*

2. O Direito

Sustenta a Recorrente que cabia à AT o ónus de provar a existência dos pressupostos legais vinculativos da sua actuação, isto é, provar que se verificam os factos, que integram o fundamento previsto na Lei para a liquidação de imposto que o contribuinte deixou de liquidar, competindo-lhe demonstrar a existência e conteúdo do facto tributário, in casu, a prova que as prestações em causa não traduziram um reembolso por despesas que os trabalhadores da Recorrente tiveram de suportar ao serviço da entidade patronal, devendo, em caso de dúvida, a liquidação ser anulada.

Assim, aludindo ao disposto no n.º 1 do artigo 100.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), a Recorrente parece apontar para a ocorrência de dúvida fundada relativamente à existência do facto tributário.

É nossa convicção não ser aplicável ao caso o disposto no artigo 100.º do CPPT, pois que o ónus nele consagrado se refere exclusivamente às situações em que é a AF a afirmar e a quantificar um facto tributário e não às situações em que está em causa a natureza ou qualificação de determinado montante auferido, cujo recebimento e quantificação não vêm questionados. In casu, são conhecidas as importâncias que ninguém contesta e a sua qualificação como facto tributário depende da qualificação que lhe deva ser dada – cfr. Acórdão do STA, de 05/07/012, proferido no âmbito do processo n.º 0764/10.

Se tal rendimento for considerado como retribuição do trabalho constituirá por certo, e por cair na previsão do artigo 2.º do CIRS, facto tributário para efeitos de IRS.
Este artigo 2.º do CIRS estabelece uma ampla regra de incidência, fazendo incidir o imposto sobre qualquer tipo de rendimentos de trabalho.

A sorte da presente impugnação está, pois, dependente de apurar se às quantias entregues aos trabalhadores pela Recorrente, a título de ajudas de custo (calculadas em conformidade com o local para o qual cada trabalhador havia sido contratado), deve ser atribuída natureza remuneratória, implicando um trabalho de "qualificação do facto tributário" que, por não ter hoje expressão no artigo 100.º do CPPT, nos leva a afastar a possibilidade de tal ponderação in casu, por a dúvida não dever reverter a favor do contribuinte, tratando-se de uma questão jurídica em que o tribunal tem o dever de julgar imposto pelo artigo 8.º, n.º 1 do Código Civil (É certo que na redacção original do n.º 1 do artigo 100.º do CPT fazia-se referência a "dúvidas sobre a qualificação do facto tributário", mas com a Lei n.º 3-B/2000 de 4 de Abril substituiu-se a palavra "qualificação" por "quantificação" o que leva J. Lopes de Sousa, com pertinência e

propriedade, no seu CPPT anotado 6.ª edição vol. II pag. 134 e 135, a considerar que se trataria de um lapso da redacção inicial, entretanto reparado pelo legislador, até porque no n.º 1 do artigo 121.º do CPT, a que corresponde hoje o artigo 100.º do CPPT, fazia-se referência à quantificação e não à qualificação do facto tributário).

Nestes termos, este fundamento do recurso não pode proceder – cfr. conclusão 9.ª das alegações de recurso.

Importa, pois, tomar posição quanto à natureza jurídica a atribuir aos montantes pagos pela Recorrente, sendo certo que, a este propósito, a sentença recorrida acolheu jurisprudência dos tribunais superiores, designadamente, Acórdão deste TCA Norte, de 08/11/2007, proferido no âmbito do processo n.º 1006/04.6BEBRG.

Pois bem, como se disse, a questão que está aqui em causa é a de se saber se as importâncias pagas pela Recorrente aos trabalhadores, a título de ajudas de custo, devem ou não ser consideradas como rendimento de trabalho dependente, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, como entendeu a AT, e, como tal, se deveria ter realizado a respectiva retenção na fonte, para efeitos de tributação em sede de IRS.

Dispõe a alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, que se consideram ainda rendimentos do trabalho dependente as ajudas de custo na parte em que excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado.

Como se disse já no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 08/11/2006, Recurso n.º 01082/04, “Na estrutura do IRS visa-se tributar apenas o rendimento efectivo dos contribuintes, embora esses rendimentos efectivos possam ser presumidos.
Por isso, o artigo 2° do CIRS, que define os rendimentos do trabalho, tem de ser interpretado a esta luz, como abrangendo apenas hipóteses em que as atribuições pecuniárias feitas aos trabalhadores por conta de outrem visem proporcionar-lhe um acréscimo patrimonial, afastando a incidência do imposto relativamente a atribuições patrimoniais que visam apenas compensar o trabalhador de despesas que teve de suportar para assegurar o exercício adequado da função.
É certo, porém, que sob a capa da atribuição de "compensações" deste tipo podem, por vezes, estar a esconder-se atribuições de verdadeiras remunerações, o que justifica que se estabeleçam limites a essas atribuições patrimoniais nas alíneas c), d), e e) do n.º 3 do artigo 2.° do CIRS na redacção anterior à Lei nº 39-B/94, de 27 de Dezembro.
Mas só na parte excedente a esses limites. Resulta daqui claro que as ajudas de custo só têm natureza remuneratória na parte em que excederem os apontados limites, tendo natureza compensatória na parte que os não excedam.”.

Desde logo, cumpre notar que a norma em apreço é uma verdadeira norma de delimitação negativa de incidência ou de exclusão de tributação de IRS, pois que ficam excluídas da incidência em IRS as ajudas de custo que não excedam o limite legal fixado anualmente para os servidores do Estado.

Ora, o ónus da prova de tal excesso, como da verificação da falta dos pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, recai sobre a AT.

Neste ponto, e compulsados os autos, nomeadamente a fundamentação do acto, em nenhum momento é colocada qualquer questão sobre o facto de a quantia em causa exceder os limites legais, o que significa que a discussão tem de centrar-se nos pressupostos da atribuição das apontadas ajudas de custo.

Ora, de acordo com o disposto nos artigos 82.º e 87.º do DL. 49.408, de 24-11-1969, - normativos com total correspondência nos posteriores artigos 249.º e 260.º do Código do Trabalho, aprovado pela Lei n.º 99/2003 de 27-8, alterada pela Lei n.º 9/2006 de 20-3, aplicável à data - retira-se que "não se consideram retribuição as importâncias recebidas a título de ajudas de custo (...) devidas ao trabalhador por deslocações ou novas instalações, feitas em serviço da entidade patronal, salvo quando, sendo tais deslocações frequentes, essas importâncias, na parte que excedam as respectivas despesas normais, tenham sido previstas no contrato ou se devam considerar pelos usos como elemento integrante da remuneração do trabalhador".

Como assim, as ajudas de custo visam compensar o trabalhador por despesas efectuadas ao serviço e em favor da entidade patronal e que, por razões de conveniência, foram suportadas pelo próprio trabalhador, não constituindo uma contraprestação do trabalho realizado e daí que não sejam tributadas em sede de IRS.

Com interesse para a matéria do presente recurso, cabe ainda notar que apesar do regime aplicável em relação às ajudas de custo por deslocações ao estrangeiro ser o D.L. n.º 192/05, de 26-07, nada obsta a que a parte geral do D.L. n.º 106/98, de 24-04 (que rege sobre as ajudas de custo em território nacional - artigos 3.º a 14.º - e que remete para diploma próprio o abono por ajudas de custo por deslocações ao e no estrangeiro - artigo 15.º) se aplique ao caso em apreço. Os artigos 1.º e 2.º definem o âmbito de aplicação pessoal e definem o domicílio necessário para efeitos de ajudas de custo. A não ser assim só se poderia sindicar, desde logo pela AT, estas ajudas na parte que excedesse os limites legais, mesmo que o trabalhador sempre tivesse residência no local de trabalho e desde que entre este e o seu empregador se convencionasse que a remuneração paga o fosse a título de ajudas de custo.

Nos termos do artigo 1.º os funcionários (neste caso trabalhadores dependentes) quando deslocados do seu domicílio necessário têm direito ao abono de ajudas de custo.

Por outro lado, o artigo 2.º dispõe que se considera domicílio necessário a localidade onde o trabalhador

aceitou o lugar, se aí ficar a prestar trabalho (al. a)), a localidade onde exerce funções, se for colocado em localidade diversa da referida na alínea anterior (al. b)) e a localidade onde se situa o centro da sua actividade funcional, quando não haja local certo para o exercício de funções (al. c)).

Conforme resulta do probatório, da inspecção tributária levada a cabo e, de resto, é admitido pelas partes, a Recorrente é uma empresa de trabalho temporário e, no caso em apreço, estão em causa contratos de trabalho temporário e de utilização de trabalho temporário (artigo 2.º, alínea d), do Decreto-Lei n.º 358/89, de 17 de Outubro, republicado pela Lei n.º 146/99, de 1 de Setembro e da Lei n.º 19/2007, de 2 de Maio, - RJTT) celebrados entre a Recorrente - a empresa de trabalho temporário (artigo 2.°, alínea a), do RJTT) - e uma empresa francesa - o utilizador (artigo 2.°, alínea c), do RJTT) -, onde os trabalhadores da Recorrente foram prestar serviço.

Na sentença recorrida, julgou-se, além do mais, o seguinte:
"(...) Conforme resulta do RJTT, designadamente dos seus arts. 8.°, n.º 2, alíneas b) e c),11.0, n.º1, alínea c), 12.°, n.º 3, 19.°, n.º 1, alínea d), e 20.°, n.º 1, na redação da Lei n.º 146/99 e 9.°, n.º 2, alíneas b) e c), 10.0, n.º 3, 20.°, n.º 1, alínea 26.°, n.º 1, alínea d), e 35.°, n.º 1, da Lei n.º 19/2007, o local de trabalho do trabalhador é o lugar em que presta serviço ao utilizador e não o local de trabalho onde é celebrado o contrato de trabalho temporário ou o nele fixado. Apesar de na cláusula quinta do contrato de trabalho celebrado entre a impugnante e os seus trabalhadores ter sido estipulado que o local de trabalho era na sua sede bem como em todo o território nacional (continente e arquipélagos) e estrangeiro essa cláusula não define o local de trabalho porquanto para efeitos de trabalho temporário o local de trabalho é o lugar em que o trabalhador vai prestar serviços ao utilizador.
Sendo o local de trabalho dos trabalhadores da impugnante em França, local onde prestavam serviço para o utilizador, os montantes pagos pela impugnante para as deslocações entre a sua sede e França e as despesas de instalação e estadia nesse país não são despesas ao serviço do empregador e como tal não são suscetíveis de serem qualificadas como ajudas de custo, nos termos do art. 260.°, n.º 1, do Código do Trabalho, aprovado pela Lei n.º99/2003, de 27 de agosto. (...)
De resto a impugnante e os seus trabalhadores ao celebrarem entre si um contrato de trabalho sujeito ao regime do contrato de trabalho temporário, sabem que o seu ou seus locais de trabalho irão ser o local ou locais onde efetivamente vão prestar serviço para a empresa utilizadora e não o local da sede da empresa de trabalho temporário com a qual celebraram o contrato de trabalho e que as ajudas de custo destinam-se apenas a reembolsar as despesas com deslocações a partir do local onde efetivamente prestam serviços à ordem e por conta do utilizador - que não é de todo o caso dos autos - e não para suportar despesas de deslocação, instalação e estadia entre a sede da empresa de trabalho temporário - a impugnante -e o local onde efetivamente vão prestar serviço por conta do utilizador.
A qualificação como ajudas de custo dos pagamentos em causa nos autos foi indevidamente realizada pela impugnante pelo que a irregularidade ou não desses pagamentos e o seu destino efetivo são irrelevantes, motivo pelo qual não foram, julgados provados ou não provados os factos alegados pela impugnante relativos ao destino efetivo desses pagamentos, porquanto independentemente do seu destino efetivo eles

não poderiam ser qualificados como ajudas de custo, já que sendo um contrato de trabalho temporário o local de trabalho não é o fixado no contrato de trabalho celebrado entre a impugnante e os seus trabalhadores, mas o local da prestação efetiva de serviço ao utilizador. Ora como as alegadas ajudas de custo destinavam-se a custear as despesas de deslocação, instalação e estadia em França, essas despesas não são ajudas de custo. Neste caso, as ajudas de custo seriam os montantes destinados a compensar os trabalhadores por despesas de deslocação realizadas a partir do seu local de trabalho em França, situação que nunca foi invocada pela impugnante - a impugnante nunca alegou que as importâncias pagas a título de ajudas de custo destinavam-se a pagar despesas feitas em deslocações ao serviço do utilizador e a partir do seu local de trabalho em França -, motivo pelo qual as referidas despesas não são ajudas de custo. (…)"

Com interesse nesta matéria, cumpre ter presente o exposto no Acórdão deste TCAN, de 28/01/2016, proferido no âmbito do processo n.º 00602/04.6BEPNF, onde se pondera que:
"(…) O Dec-lei nº358/89 de 17 de outubro (alterado pelo Dec-Lei nº 39/96 de 31 de agosto e Lei nº 146/99 de 1 de setembro) regula o exercício da atividade das empresas de trabalho temporário (que nesta data se encontra revogado pela lei n.º 19/2007 de 22.05).
A alínea a) do art.º 2º (alínea) do Dec-lei nº358/89 define como **empresa de trabalho temporário**, a pessoa coletiva ou individual, cuja atividade consiste na cedência temporária a terceiros, utilizadores, da utilização de trabalhadores, que para esse efeito, admite e remunera.
A alínea b), do citado preceito, define como **trabalhador temporário** a pessoa que celebra com uma empresa de trabalho temporário, pelo qual se obriga a prestar a sua atividade profissional a utilizadores, a cuja autoridade e direção fica sujeito, mantendo, todavia, o vínculo jurídico-laboral à empresa de trabalho temporário.
A alínea c) define como "**Utilizado**r: pessoa individual ou coletiva, com ou sem fins lucrativos, que ocupa, sob a sua autoridade e direção, trabalhadores cedidos por empresa de trabalho temporário"(grifado nosso)
O **contrato de trabalho temporário** é "um contrato de trabalho celebrado entre a empresa de trabalho temporário e um trabalhador, pelo qual este se obriga a, mediante retribuição daquela, a prestar temporariamente a sua atividade a utilizadores" (Cfr alínea d) do art.º 2.º).
O contrato de utilização de trabalho temporário é contrato de prestação de serviços celebrado entre o utilizador e uma empresa de trabalho temporário, pelo qual se obriga mediante retribuição, a colocar à disposição daquele um ou mais trabalhadores temporários. (Cfr alínea d) do art.º 2.º).
O regime jurídico que regula o trabalho temporário prevê uma relação triangular, entre a: 1) empresa de trabalho temporário e trabalhador temporário (titulada pelo contrato de trabalho de temporário); 2) empresa de trabalho temporário e o utilizador (titulada pelo contrato de utilização de trabalho temporário ou prestação de serviços); e 3) o trabalhador temporário e o utilizador (derivada do contrato de utilização de trabalho temporário ou de contrato de prestação de serviços).
Por força daquele regime são necessariamente celebrados dois contratos: o contrato de trabalho temporário e o contrato de utilização de trabalho temporário, tendo estes efeitos jurídicos diferentes.
O contrato de trabalho (de) temporário celebrado entre empresa de trabalho temporário e trabalhador

temporário é essencial, para se apurar o domicílio necessário, o local e período de trabalho, categoria profissional e funções, remunerações principais e acessórias, a duração e as condições gerais do mesmo.
E em função dos termos estabelecidos no contrato de trabalho temporário, pode-se aferir com segurança o local de trabalho e o domicílio necessário, para efeito de ajudas de custo.
(…)

Como é sabido, e não é controvertido no presente recurso, 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 correspetividade entre a sua perceção e a prestação de trabalho (cfr. Menezes Cordeiro, in Manual de Direito do Trabalho, págs. 721 e segs. e Monteiro Fernandes, in Direito do Trabalho, vol. I, 8.ª edição, págs. 361 e segs.)

Com efeito o Decreto-lei n.º 106/98, de 24.04, aplicável por analogia ao caso, contém o regime jurídico em matéria de abono de ajudas de custo e transporte ao pessoal da Administração Pública, quando deslocado em serviço público em território nacional.

Assim, com epigrafe “Domicílio necessário” dispõem o art.º 2º, que “Sem prejuízo do estabelecido em lei especial, considera-se domicílio necessário, para efeitos de abono de ajudas de custo:
a) A localidade onde o funcionário aceitou o lugar ou cargo, se aí ficar a prestar serviço;
b) A localidade onde exerce funções, se for colocado em localidade diversa da referida na alínea anterior;
c) A localidade onde se situa o centro da sua actividade funcional, quando não haja local certo para o exercício de funções. (…)”.

Neste circunstancialismo e tendo presente o enquadramento descrito, não pode dizer-se, tal como se aponta no Acórdão deste TCA Norte, de 02/02/2017, proferido no âmbito do processo n.º 00512/04.7BEPNF, que o trabalho prestado pelos trabalhadores da Recorrente ao utilizador no local fixado contratualmente tenha implicado mudança alguma de local de trabalho e portanto do domicílio necessário, nem, consequentemente, tenha implicado a realização de deslocações por força da prestação ocasional do trabalho fora do local habitual ou por força da transferência das instalações da sua entidade patronal.

Como se disse, as verbas abonadas apenas poderiam ser qualificadas como ajudas de custo caso se destinassem a reembolsar o contribuinte por despesas que tivesse de efectuar em serviço e a favor da entidade patronal, com carácter temporário e fora do local habitual de trabalho fixado, como decorre dos preceitos legais acima citados e constitui aliás jurisprudência consolidada deste TCAN – cfr. Acórdãos de 28/01/2016, Proc. n.º 00602/04.6BEPNF; de 08/11/2007, proc. n.º 01006/04.6BEBRG; de 23/06/2005, proc. n.º 00091/04.

Como esse é o principal argumento do presente recurso, não podemos deixar de continuar a aludir ao

aresto citado: "(...) O argumento de considerar o trabalhador deslocado sempre que o local de trabalho fixado seja fora do domicílio da empresa de trabalho temporário (fazendo corresponder a este o domicílio necessário do trabalhador), não colhe, pois o art.º 2.º do DL 358/89, de 17 de Outubro, que regula tal matéria, define o **contrato de trabalho temporário** como sendo "o contrato de trabalho celebrado entre uma empresa de trabalho temporário e um trabalhador, pelo qual este se obriga, mediante retribuição daquela, a prestar temporariamente a sua actividade a utilizadores" e o **contrato de utilização de trabalho temporário** como sendo "o contrato de prestação de serviços celebrado entre um utilizador e uma empresa de trabalho temporário, pelo qual esta se obriga, mediante retribuição, a colocar à disposição daquele um ou mais trabalhadores temporários". (sublinhados nossos). (...)"

Se o trabalhador se obriga contratualmente a prestar a sua actividade a utilizadores e isso é da natureza do contrato de trabalho temporário, não vemos como possa sustentar-se ter domicílio necessário na empresa de trabalho temporário, no caso, em Valongo.

Deste modo, afastada que está a natureza compensatória das verbas abonadas aos trabalhadores a título de ajudas de custo, pois resulta indemonstrado que tenham efectuado trabalho ocasional fora do local de trabalho fixado no respectivo contrato de trabalho temporário, aquelas verbas não podiam deixar de considerar-se como rendimento colectável para efeitos de IRS, atenta a sua natureza retributiva, não concorrendo no caso os pressupostos de incidência negativa da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º, do CIRS.

Na verdade, nada nos autos indica que os trabalhadores se tenham ocasionalmente deslocado do seu local de trabalho, contratualmente fixado, ao serviço do utilizador ao qual foram disponibilizados pela empresa de trabalho temporário, destinando-se as verbas pagas como ajudas de custo a compensá-los das despesas por essa deslocação (alimentação e alojamento) sem apresentação de documento de despesa.

Além disso, só assim não seria se a Recorrente tivesse alegado e demonstrado que apesar de os trabalhadores terem sido contratados genericamente para exercer funções num país estrangeiro, o foram efectivamente para prestar trabalho num concreto ponto ou lugar desse país e que temporariamente tiveram de o prestar em local diferente do ajustado, incorrendo, por virtude disso, em despesas de deslocação, alimentação e alojamento ao serviço e em favor da entidade patronal, pois que nesse caso as prestações que lhes fossem abonadas para os reembolsar dessas despesas poderiam já ser qualificadas como ajudas de custo, pelo que, não o tendo feito e situando-se o local de trabalho em França, não pode deixar de se concluir que as prestações auferidas pelos trabalhadores a título de "ajudas de custo" integravam a respectiva retribuição ou remuneração de trabalho, constituindo um complemento desta – cfr., no mesmo sentido, o Acórdão deste TCA Norte, de 25/01/2018, proferido no âmbito do processo n.º 245/09.8BEPRT.

Pelo que a sentença recorrida deve ser confirmada e ao recurso ser negado provimento.

Conclusões/Sumário

I - O D.L. n.º 358/89 de 17 de Outubro (alterado pelo D.L. n.º 39/96 de 31 de Agosto e Lei n.º 146/99 de 1 de Setembro) regulava o exercício da actividade das empresas de trabalho temporário (que à data da liquidação impugnada se encontrava revogado pela Lei n.º 19/2007 de 22.05).

II - O regime jurídico que regula o trabalho temporário prevê uma relação triangular, entre a: 1) empresa de trabalho temporário e trabalhador temporário (titulada pelo contrato de trabalho de temporário); 2) empresa de trabalho temporário e o utilizador (titulada pelo contrato de utilização de trabalho temporário ou prestação de serviços); e 3) o trabalhador temporário e o utilizador (derivada do contrato de utilização de trabalho temporário ou de contrato de prestação de serviços).

III - Decorria da alínea b), do artigo 2.º do D.L. n.º 358/89 de 31.08, que o trabalhador temporário obriga-se a prestar a sua actividade profissional a utilizadores, a cuja autoridade e direcção fica sujeito, no entanto, mantém o vínculo jurídico-laboral à empresa de trabalho temporário.

IV - Provado que esteja que os trabalhadores foram contratados para trabalhar num país estrangeiro, sendo aí o seu local de trabalho, e que não houve mudança do local de trabalho contratualmente previsto ou deslocações por força da prestação ocasional do trabalho fora do local habitual ou por força da transferência das instalações da sua entidade patronal, não pode deixar de se concluir que as prestações auferidas pelos mesmos a título de ajudas de custo integravam a respectiva retribuição ou remuneração de trabalho, constituindo um complemento desta.

V - Não é pelo facto de o trabalho ser prestado no estrangeiro, sem mais, que a entidade patronal pode suportar, a título de ajudas de custo, as despesas de alojamento e alimentação do trabalhador.

VI - Relevante, para efeitos da atribuição de ajudas de custo, é que o trabalhador esteja deslocado relativamente ao seu local de trabalho fixado no contrato e que, por força dessa deslocação, incorra em despesas que devem ser suportadas pela entidade patronal, porque efectuadas ao serviço e a favor desta.

VII - Apurar se às quantias pagas por entidade empregadora, a título de ajudas de custo, deve ser atribuída natureza remuneratória, implica um trabalho de “qualificação do facto tributário” que, por não ter hoje expressão no artigo 100.º do CPPT, nos leva a afastar a possibilidade de ponderação no âmbito desse normativo, por a dúvida não dever reverter a favor do contribuinte, tratando-se, antes, de uma questão jurídica em que o tribunal tem o dever de julgar imposto pelo artigo 8.º, n.º 1 do Código Civil.

IV. Decisão

Em face do exposto, **acordam, em conferência, os juízes da Secção do Contencioso Tributário**

deste Tribunal Central Administrativo Norte, em negar provimento ao recurso.

*

Custas a cargo da Recorrente, nos termos da tabela I-B – cfr. artigos 6.º, n.º 2, 7.º, n.º 2 e 12.º, n.º 2 do Regulamento das Custas Processuais.

*

Porto, 09 de Junho de 2021

Ana Patrocínio

Cristina Travassos Bento

Celeste Oliveira

Fonte: http://www.dgsi.pt