

Processo: 1027/08.0BEALM
Secção: CT
Data do Acórdão: 14-01-2020
Relator: CATARINA ALMEIDA E SOUSA
Descritores: AJUDAS DE CUSTO;

JUROS INDEMNIZATÓRIOS/ CONDENAÇÃO CONDICIONAL

Sumário:

I - É à administração que cabe o ónus de demonstrar que os abonos recebidos pelo impugnante não têm qualquer fim compensatório, recolhendo e enunciando factos-índices suficientemente sólidos para criarem essa convicção, designadamente porque não existem deslocações do trabalhador ou, existindo, porque esses abonos não têm qualquer relação com essas deslocações ou, tendo-a, cobrem largamente as despesas normais que as deslocações provocam, fazendo, por isso, parte da retribuição.

II – Recaindo sobre a Administração Tributária o ónus da prova dos pressupostos da correcção, esta não logrou satisfazê-lo porquanto não recolheu elementos probatórios donde se pudesse inferir que as verbas em causa não se destinavam a suportar encargos com deslocações, alimentação e alojamento, para concluir que estávamos perante um complemento de remuneração. Limita-se a afirmar de forma genérica, sem concretizar, ou enumerar qualquer facto índice respeitante ao trabalhador visado na acção de inspecção.

III - Só há direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º da LGT e do artigo 61º do CPPT, se tiver havido pagamento do tributo.

IV - No caso, não se prova que a impugnante haja procedido ao pagamento da liquidação de IRS impugnada, pelo que não há, para já, nenhum prejuízo de que deva ser indemnizada.

V- Carece de justificação legal a condenação no pagamento de juros indemnizatórios de forma condicional.

Votação: UNANIMIDADE

Aditamento:

1

Decisão Texto Integral:

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

I. RELATÓRIO

A **Fazenda Pública** vem recorrer da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Almada que julgou procedente a impugnação apresentada por A....., deduzida contra do acto de indeferimento do recurso hierárquico por si interposto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação n.º 2006 4....., referente a Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), do ano de 2002, no valor de € 1.985,88.

A Recorrente apresentou as suas **alegações** e formulou as seguintes **conclusões**:

1. Não concorda a Representação da Fazenda Pública com a, aliás, Douta Sentença, na qual se decidiu pela procedência da presente Impugnação, ordenando a anulação do ato de liquidação de IRS, referente ao ano de 2002, na parte impugnada, referente às ajudas de custo, por ter considerado que, “in casu, não só a AT não logrou provar, em sede de acção inspetiva, como lhe competia, o carácter remuneratório dos valores recebidos pela Impugnante, como a própria logrou provar, na presente sede, que de facto se deslocava frequentemente em serviço, por força das suas funções (...) recebendo por esse motivo o valor cuja descaracterização esteve na base da liquidação impugnada”;

2. Quanto ao ónus da prova, suporta-se o tribunal no disposto no n.º 1 do art.º 75.º da LGT, afirmando que 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. E como entende que a AT não reuniu os indícios suficientes não terá cumprido com aquele ónus;

3. Do n.º 1 do art.º 2.º do CIRS, na redação à data dos factos, resulta considerarem-

se rendimentos de trabalho dependente as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular, provenientes de trabalho por conta de outrem. E o n.º 2 do mesmo preceito vem elencar de forma abrangente qual a configuração que poderão ter aquelas remunerações, nomeadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, etc, etc. Ou seja, os pagamentos realizados pela entidade patronal ao seu trabalhador, independentemente da forma que revestirem são, à partida, por lei, enquadrados na categoria de rendimentos de trabalho dependente, ou seja, entendeu o legislador que terão desde logo um carácter remuneratório;

4. O disposto na alínea d) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS aplica-se apenas às ajudas de custo, ou seja, aos valores pagos não a título remuneratório, mas a título compensatório. E o que aquela alínea nos diz é que, aqueles pagamentos realizados a título compensatório pela entidade patronal, ainda assim serão tributados como se fossem pagos a título remuneratório, desde que ultrapassados determinados limites;

5. A questão decidenda, in casu, está precisamente na qualificação prévia dos pagamentos realizados como ajudas de custo, para se poder proceder à aplicação da alínea d) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS, ou seja, para aferir se excedem ou não os limites legalmente impostos. Caso se conclua que os pagamentos realizados não têm carácter compensatório, mas meramente remuneratório, não há sequer que ir para aquela alínea d) do n.º 3 do artigo, pois trata-se apenas de aplicar a regra geral prevista nos n.ºs 1 e 2;

6. Caberá, então, salvo melhor opinião, ao Impugnante, fazer prova de que os pagamentos realizados revestem a natureza de ajuda de custo, ou seja, possuem natureza compensatória, eximindo-os à subsunção no s n.ºs 1 e 2 do art.º 2.º do CIRS. Passaria então a pertencer à Autoridade Tributária demonstrar que os pagamentos que revestem tal natureza ultrapassam os montantes a partir dos quais a lei prevê a sua tributação. O que a Impugnante não fez;

7. Afirma o Tribunal “a quo” que “só passa a competir ao contribuinte a prova de que declarou todas 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”. Ainda que acedendo, sem conceder, não se concorda, no entanto, pois ainda assim se entende que, no caso, reuniu a Autoridade Tributária prova indiciária suficiente a fazer abalar a presunção prevista no n.º 1 do art.º 75.º da LGT;

8. Competindo, então, ao Impugnante, vir fazer prova de que, de facto, aqueles pagamentos visaram suportar as despesas que teve com deslocações e outras, ao serviço da sua entidade patronal;

9. É mesmo o Tribunal “a quo” que reconhece: “É certo que, dizem-nos as regras da experiência comum, muitas vezes as entidades patronais atribuem verbas aos seus empregados que não são mais do que complementos da retribuição, verdadeiros rendimentos do trabalho, ao abrigo de um alegado carácter compensatório, com o intuito de os eximirem à respetiva tributação. É certo também que nesses casos a AT terá, as mais das vezes, que recorrer a provas indirectas, isto é, como salienta Alberto Xavier, a “factos indiciantes, dos quais procurará extrair, com o auxílio das regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos factos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém directamente, mas indirectamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema de prova” (Conceito e natureza do Acto Tributário, pág. 154). (...) No entanto, como bem adverte o mesmo autor, “Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade”. Assim é. E, entende a AT, assim foi feito;

10. Entende a Autoridade Tributária ter feito devida prova de estarmos perante pagamentos/recebimentos que, anda que qualificados pelas partes como ajudas de custo, ou seja, tendo natureza compensatória, revestiram, na verdade, natureza remuneratória;

11. A AT apurou, no decorrer de uma ação inspetiva, que o impugnante não declarou fiscalmente importâncias auferidas como Ajudas de Custo. A AT apurou também que não se verificavam os pressupostos para a atribuição ao impugnante de quaisquer quantias a título de Ajudas de Custo e que a entidade patronal do Impugnante suportou, porque contabilizou, as despesas com refeições, estadias em hotéis e viagens, pelo que não se vislumbra que outros encargos foram suportados pelo Impugnante, no exercício das suas funções, que pudessem justificar a atribuição de qualquer quantia pela sua entidade patronal, a título de Ajudas de Custo;

12. A AT concluiu, assim, que nada justificava o pagamento de Ajudas de Custo para compensar eventuais custos acrescidos que o ora impugnante suportasse, pois todos esses custos eram suportados pela sua entidade patronal e, em face de todos os indícios apurados, a AT concluiu que de facto não se tratavam de verdadeiras Ajudas de Custo, mas sim de remuneração, pelo que sendo as respetivas importâncias, de facto, rendimento de trabalho dependente, estão as mesmas sujeitas a tributação nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 2.º do CIRS;

13. Entendeu o Tribunal “a quo” que a AT considerou os valores pagos, como ajudas de custo e, como tal, devia determinar se os montantes recebidos pelo impugnante como ajudas de custo ultrapassavam os correspondentes valores atribuídos aos servidores do Estado. Padece a douta sentença de erro de julgamento, porquanto a AT recolheu indícios bastantes, que demonstram o carácter remuneratório das quantias pagas ao impugnante como Ajudas de Custo e, em face disso, desconsiderou a qualificação dada pela entidade patronal relativamente às Ajudas de Custo;

14. Encontra-se também provado que não se justificava o pagamento ao impugnante de quaisquer importâncias a título de Ajudas de Custo, pois não se verificavam os pressupostos da sua atribuição;

15. Na situação em apreço, não se coloca a questão de saber se as importâncias auferidas com a designação de Ajudas de Custo excedem ou não os limites legalmente estabelecidos;

16. Encontra-se provado que nada justificava o pagamento de Ajudas de Custo para compensar eventuais custos acrescidos que o ora impugnante suportasse, pois todos esses custos foram suportados pela sua entidade patronal, constituindo tais pagamentos, sem sombra de qualquer dúvida, complementos de remuneração sem qualquer fim compensatório;

17. A tal conclusão chegou também o Digno magistrado do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, para cujo Douro Parecer e respetiva fundamentação, nesta sede, se remete;

18. Não curou também, o Tribunal recorrido, de fixar factualidade relevante – o pagamento do imposto pela Impugnante para efeitos de condenação da Fazenda em juros indemnizatórios -, tendo condenado a Autoridade Tributária “a proceder à devolução desse montante de forma condicional”, o que configura erro de julgamento de facto e também de direito, por violação do disposto no n.º 1 do art.º 43.º da LGT;

19. Ao decidir, como decidiu, a Douta Sentença fez também errada apreciação da factualidade que fixou – erro de julgamento de facto - e fez ainda errada aplicação do direito – erro de julgamento de Direito - tendo violado o disposto nos n.ºs 1, 2 e 3 do art.º 2.º do CIRS e art.º 75.º da LGT.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável, 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 a presente Impugnação, tudo com as devidas e legais consequências.

*

O **Recorrido** não apresentou contra-alegações.

*

Foram os autos a vista do **Magistrado do Ministério Público** que emitiu parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso.

*

Dispensaram-se os **vistos**.

Cumpra apreciar e decidir, considerando que a tal nada obsta.

*

A questão invocada pela Recorrente nas suas conclusões das alegações de recurso, que delimitam o objecto do mesmo, consiste em aferir se a sentença enferma de erro de julgamento, porquanto a AT recolheu indícios que demonstram o carácter remuneratório das quantias pagas, pelo que a decisão viola o disposto na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS.

II. FUNDAMENTAÇÃO

1. Matéria de facto

- A)** - A Impugnante, durante o ano de 2002, exerceu as funções de assistente de bordo na sociedade “A.....S.A.” - facto alegado nos artigos 1.º e 2.º da p.i.; facto que se extrai do Relatório de Inspeção (RIT) de fls. 28-34 do PAT apenso;
- B)** - A Impugnante tinha o seu local de trabalho base em Lisboa, nas instalações da sociedade “A.....S.A.” e, em particular, nas aeronaves operadas por esta e nos locais relacionados com as operações das referidas aeronaves - facto alegado no artigo 51.º da p.i. e não impugnado pela Fazenda Pública;
- C)** - No exercício das funções identificadas na alínea A), a Impugnante tinha de fazer viagens/deslocações constantes para os destinos definidos pela sociedade “A.....S.A.” para as aeronaves em que era destacada - facto alegado no artigo 52.º da p.i. e não impugnado pela Fazenda Pública;
- D)** - A sociedade “A.....S.A.”, procedia ao pagamento de uma quantia diária fixa denominada de per diem, sempre que havia lugar a estadia no exterior - facto alegado nos artigos 63.º, 64.º e 68.º da p.i. e não impugnado pela Fazenda Pública; facto corroborado pelos documentos intitulados “Performed Activities Report” de fls. 55-64 dos autos, não impugnados pela Fazenda Pública;
- E)** - As estadias e o pequeno-almoço dos tripulantes durante o tempo de permanência no destino da Aeronave, até ao regresso a Lisboa, era suportado pela empresa sociedade “A.....S.A.” - facto alegado nos artigos 56.º 57.º da p.i. e não impugnado pela Fazenda Pública;
- F)** - A Impugnante no exercício das funções identificadas na alínea A) não recebia subsídio de alimentação - facto alegado no artigo 59.º da p.i. e não concretamente impugnado pela Fazenda Pública na contestação; coadjuvado pela análise de cópia dos recibos de vencimento referentes à Impugnante juntos a fls. 65 e 66 dos autos; embora a informação que sustenta o ato impugnado faça referência que “para além da atribuição de ajudas de custo aos trabalhadores a entidade patronal processa subsídio de refeição aos trabalhadores”, trata-se de uma afirmação genérica e conclusiva, pois não faz referência concreta, como se exigia e era o que importava para o caso dos autos, se esse era também o caso da trabalhadora, ora Impugnante, no ano de 2002.
- G)** - A sociedade “A.....S.A.”, como suporte do pagamento das despesas referidas na alínea D) emitia um documento que se intitulava de “P.....” que comportava, designadamente, os seguintes elementos:
- Nome do Funcionário da Empresa
 - Data da Deslocação
 - N.º de Voo
 - Local de Partida
 - Local de Chegada
 - Hora de apresentação no aeroporto
 - Hora prevista de Descolagem

- Hora real de descolagem
- Horal real de chegada
- Hora de fim de período de trabalho
- Montantes a pagar
- facto alegado no artigo 35.º da p.i. e não impugnado pela Fazenda Pública; facto que se extrai dos documentos de fls. 55-64 dos autos, não impugnados pela Fazenda Pública;

H) - A Impugnante apresentou declaração modelo 3, de IRS, relativa ao ano de 2002, na qual declarou rendimentos de trabalho dependente no montante de € 6.200,07 - facto que se extrai do RIT de fls. 28-34 do PAT apenso;

I) - Em resultado da apresentação da declaração modelo 3 de IRS, referida na alínea antecedente, foi emitida a liquidação nº 4....., com reembolso no valor de € 705,01 - cfr. facto alegado nos artigos 3.º e 4.º da p.i.; facto que se extrai de fls. 51 do PAT apenso;

J) - Na sequência de uma ação inspetiva realizada à sociedade “A.....S.A.”, A Impugnante foi alvo de uma ação de inspeção, que teve na sua base a Ordem de Serviço n.º OI....., emitida em 10.04.2006, que incidiu sobre a análise da situação tributária em IRS, no ano de 2002, no âmbito da qual foram propostas correções técnicas, resultando do teor do relatório da Inspeção Tributária, designadamente, o seguinte:

“(texto integral no original;imagem)”

III-I. CORRECCÕES DE NATUREZA ARITMÉTICA:

Constatam-se portanto diferenças, que merecem a adequada rectificação entre o que declarou como rendimento e o que consta no relatório feito pela inspeção, conforme se refere no quadro acima e se discrimina a seguir:

Categoria de Rendimentos	SUJ. PAS.	Rendimentos Declarados	Rendimentos Corrigidos	Correcção
CATEGORIA A	S.P. A	6 200,07 €		
	S.P. B		19 785 €	13 584,93 €
ABATIMENTOS				
DEDUÇÕES ESPECÍFICAS	S.P. A	3 006,81 €	3 006,81 €	
	S.P. B			
RENDIMENTO COLECTÁVEL		3 193,26 €	16 778,19 €	13 584,93 €

- cfr. facto alegado nos artigos 3.º e 4.º da p.i.; facto que se extrai de fls. 51 do PAT apenso;

K) - A 13 de Dezembro de 2005, foi proferida informação pela Direção de Finanças de Lisboa, que faz parte integrante do relatório de Inspeção Tributária referido na alínea antecedente, de que se extrai, designadamente, o seguinte:

4. Ajudas de custo e subsídios de deslocação

Os rendimentos colocados à disposição pelo sujeito passivo aos seus colaboradores, relevados na rubrica 6425 6425 – Ajudas de custo não foram sujeitos a tributação em sede de IRS.

Analizados os documentos de suporte aos registos contabilísticos efectuados nesta rubrica, verificamos a existência de irregularidades de natureza diversa, como passamos a descrever

A. Custos não devidamente documentados

Relativamente às despesas verificadas com ajudas de custo, determina a alínea f), do n.º 1, do art.º 42º, do CIRC, que **não são dedutíveis para efeitos fiscais**

“f) As despesas com ajudas de custona proporção de 20 %, e a totalidade das mesmas sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência e objectivo, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário.”

Como se comprova com as fotocópias, que se juntaram a título exemplificativo no Anexo 18, os documentos de suporte aos registos de valor global mais significativo não cumprem nenhum dos requisitos exigidos na disposição legal acima transcrita.

Efectivamente, e como se constata, são meras listagens, onde apenas se encontra inscrito o nome abreviado, o NIB e o valor considerado como custo.

B. Custos suportados com mapas individuais

Outros custos encontram-se suportados com base em documentos individuais, os quais dispõem de todos os requisitos: local onde se efectuou a deslocação, hora e data de saída e regresso, serviço a realizar, quantificação do valor diário atribuído, etc.

Contudo, como se constata nas fotocópias que se juntaram como Anexo 19,

raramente estes documentos se encontram assinados pelos respectivos beneficiários.

Por outro lado, a identificação é feita apenas com um nome abreviado, não constando em situação alguma qualquer referência ao respectivo número de identificação fiscal.

Ou seja, estes documentos não apresentam forma legal pois, para além de não disporem da identificação fiscal do beneficiário dos rendimentos, também não se encontram assinados, pelo que não é possível comprovar o efectivo beneficiário dos rendimentos colocados à disposição.

- cfr. facto que se extrai de fls. 36-38 do PAT apenso;

L) - A 30 de outubro de 2006, foi proferido despacho pelo Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Setúbal, por delegação do Diretor, com o seguinte teor: “Concordo. Notifique o S. Passivo conforme dispõe o art.º 62.º do RCIPT e artº 77.º da Lei Geral Tributária.” - cfr. despacho a fls. 28 do PAT apenso;

M) - Em 11 de novembro de 2006, na sequência das correções identificadas na alínea J), foi emitida a liquidação referente ao ano 2002, com o n.º 2006 4....., nos seguintes termos:

“(texto integral no original; imagem)”

- cfr. fls. 22 dos autos;

N) - A 28 de novembro de 2006, a Impugnante apresentou requerimento, que foi convolado em reclamação graciosa, contra o ato de liquidação identificado na alínea antecedente, instruído com mapas relativos às operações efetuadas ao serviço da sociedade “A.....S.A.”, justificativos das ajudas de custo, que correspondem, entre o mais, aos documentos identificados na alínea G), explicando o atraso na remessa desses documentos - cfr. fls. 4-25 do PAT apenso, cujos teores se dão por integralmente reproduzidos;

O) - A 25 de julho de 2007, foi proferida “Informação” pela Técnica da Administração Tributária, que incidiu sobre a reclamação graciosa identificada na alínea antecedente, na qual a mesma propôs o indeferimento da referida reclamação e onde consta, designadamente, o seguinte:

“(texto integral no original;imagem)”

concluíram que os mapas em questão se revelam inconclusos quanto aos requisitos indispensáveis à qualificação das verbas auferidas como ajudas de custo, nos termos prescritos no Decreto Lei nº 106/98, de 24 de Abril - Regime Jurídico do abono de ajudas de custo e Transportes ao Pessoal da Administração Pública (documento a fls.55 dos autos).

Assim, as verbas em causa estão sujeitas a IRS, de acordo com o disposto na alínea d) do nº3 do artigo 2º do CIRS.

Conclusão

Em face do que foi exposto, sou da opinião que a petição deve ser **indeferida**.

- cfr. fls. 57-58 do PAT apenso;

P) - Por ofício de 20 de agosto de 2007, da Direção de Finanças de Setúbal, foi a Impugnante notificada do despacho de indeferimento da reclamação graciosa com os fundamentos constantes da informação descrita na alínea anterior - cfr. fls. 62 do PAT apenso;

Q) - A 29 de agosto de 2007, a Impugnante interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa identificada na alínea antecedente, no qual requereu a revogação de tal decisão e o imediato arquivamento dos autos - cfr. fls. 85-93 dos autos;

R) - A 7 de fevereiro de 2008 foi elaborada “Informação n.º 747/08”, pela Técnica da Administração Tributária, que incidiu sobre o recurso hierárquico identificado na alínea antecedente, na qual a mesma propôs o indeferimento do referido recurso, e onde consta, designadamente, o seguinte: “(...)

10. À luz do disposto no art. 342º do C.C. e do art. 74º, nº 1 da LGT, é à Administração Fiscal (AF) que cabe o ónus de demonstrar a factualidade que a levou a qualificar as prestações auferidas pelo trabalhador como rendimentos do trabalho dependente e desconsiderar o seu tratamento como ajudas de custo. Para o efeito, cabe-lhe recolher e enunciar factos-índice suficientemente sólidos para criarem a convicção de que as mencionadas prestações não visaram compensar o trabalhador por despesas que tivesse que suportar a favor da sua entidade patronal, por motivos de deslocações ao serviço desta.

11. Isto mesmo foi efectuado pela AF que apontou razões e elementos objectivos que permitem concluir que os montantes alegadamente recebidos a título de ajudas de custo, e nessa qualidade contabilizados pela empresa empregadora, se apresentam como remunerações acessórias pelo trabalho prestado pelo recorrente à sua entidade patronal, a saber:

- não existem mapas de ajudas de custo através dos quais seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem as despesas, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência e objectivo. O que se constatou foram meras listagens, onde se encontra inscrito o nome abreviado, o NIB e o valor considerado como custo;
- no caso de mapas individuais que cumpram os requisitos supra indicados, os mesmos não estão assinados pelos respectivos beneficiários o que inviabiliza a comprovação do efectivo beneficiário dos rendimentos colocados à disposição;
- os adiantamentos por conta de ajudas de custo são contabilizados directamente na conta de custo como se de ajudas de custo reais e efectivas se tratassem (o adiantamento não deve ir a conta de custos, mas unicamente a conta de terceiros. O custo só deve ser considerado mediante o respectivo comprovativo da despesa);

“(texto integral no original;imagem)”

19. Face ao exposto, é por demais evidente a necessidade de existirem, e devidamente preenchidos, documentos comprovativos do pagamento de ajudas de custo, pois (ainda que o contribuinte venha a comprovar que para alguma deslocação em concreto possa assistir o direito a ajudas de custo) a sua apreciação para efeitos de exclusão de tributação, face ao limite estabelecido na lei, ocorre individualmente para cada deslocação realizada/dia e não sobre o valor total de ajudas de custo pagas no período.

20. No recurso veio ainda o contribuinte solicitar que a matéria controvertida fosse apreciada à luz do princípio da igualdade, face à posição da Direcção de Finanças de Lisboa sobre processos de ex-colegas seus.

21. Compulsado o processo de um dos ex-colegas, verificou-se que não foi atribuído qualquer tratamento desigual ao ora recorrente. O que existiu foram razões objectivas devidamente comprovadas pelo então exponente que permitiram aferir da sua legalidade. Pois convém não esquecer que, à luz do disposto no art. 55º da LGT, o procedimento tributário exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público ao abrigo do princípio da legalidade.

(...)

23. Compulsada a decisão que recai sobre a reclamação graciosa verifica-se que a sua apreciação se baseou em esclarecimento solicitado à divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças de Setúbal, que se suportou nos documentos prestados pela contribuinte e no relatório de fiscalização.

24. Daqui resulta claro que não existiu falta de fundamentação, mas, quando muito, falta de comunicação de fundamentação, em que cabia ao requerente usar a faculdade prevista no art. 37º do CPPT. O que não fez.

25. Nestes termos, deve ser negado provimento ao presente recurso.

(...)” - cfr. fls. 78 a 84 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

S) - A 5 de junho de 2008, a Diretora de Serviços de IRS, proferiu despacho de indeferimento expresso do recurso hierárquico com base na informação identificada na alínea antecedente - cfr. fls. 78 dos autos;

T) - A Impugnante apresentou a presente impugnação judicial, a 9 de outubro de 2008 - cfr. fls. 2 dos autos.

*

Nada mais foi provado com interesse para a decisão em causa, atenta a causa de pedir, designadamente, não está provado o seguinte:

1) - A Impugnante procedeu ao pagamento resultante do valor apurado na nota demonstrativa da liquidação identificada na alínea M) do probatório.

*

Motivação: A decisão da matéria de facto fundou-se nos documentos e informações juntos aos autos e ao processo administrativo, não impugnados, conforme indicado em cada uma das alíneas do probatório. Quanto ao facto considerado como não provado, a Impugnante peticiona, a final, a anulação da liquidação e que seja “restituído o imposto indevidamente devolvido à AF”, no entanto, não resulta dos autos nem do processo administrativo tributário apenso que tal pagamento tenha sido realizado”.

*

2. Do Direito

Conforme resulta dos autos, a Impugnante, ora recorrida, apresentou impugnação judicial do despacho de indeferimento do recurso hierárquico apresentado contra o indeferimento da reclamação graciosa da liquidação adicional de IRS do ano de 2002, emitida com o n.º 2006 4....., no valor de € 1.985,88.

A liquidação adicional contestada resulta de uma acção de inspecção à entidade patronal do Impugnante (A.....), no âmbito da qual se entendeu, em síntese, que determinadas quantias pagas por aquela aos seus trabalhadores, contabilizadas como ajudas de custo, constituíam um complemento de remuneração, pelo que deveriam ser tributadas em sede de IRS.

Neste contexto, no âmbito de uma acção de inspecção interna à Impugnante, a AT procedeu a correcções à declaração de IRS de A....., referente ao ano de 2002. A Meritíssima Juíza do TAF de Almada, após detalhada exposição do direito e apelando a jurisprudência pertinente para a análise da matéria em questão, julgou procedente a impugnação judicial, alinhando, para tanto e em síntese, o seguinte discurso fundamentador:

“(..)

Voltando ao caso dos autos, atento o probatório, entende-se que a AT não logrou demonstrar o carácter remuneratório das importâncias recebidas, limitando-se a evidenciar e avançar conclusões, sem alegar qualquer realidade fáctica que pudesse justificar a qualificação como rendimento do trabalho, para efeitos de IRS, os valores referidos como sendo ajudas de custo, sendo que as alegadas irregularidades documentais para além de não lograrem efeito útil, são claramente insuficientes para pôr em causa a qualificação como sendo de ajudas de custo.

Não existe qualquer elemento que prove que as importâncias em causa tinham carácter remuneratório, que visavam, de forma dissimulada, remunerar o sujeito passivo.

E era à AT e não à trabalhadora, ora Impugnante, que cabia fazer a prova de que as importâncias tinham sido recebidas como retribuição do trabalho, como pressuposto essencial do direito a tributá-las em sede de IRS.

Aliás, a Administração Fiscal tendo reconhecido que “depois de analisar os documentos apresentados pela reclamante bem como o relatório de Inspeção Tributária”, (...) “(...) os mapas em questão se revelaram inconclusos quanto aos requisitos indispensáveis à qualificação das verbas auferidas como ajudas de custo” [cfr. informação que sustenta a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, constante da alínea O) do probatório], na senda da jurisprudência acima citada, dever-se-ia ter absterido de praticar a correção/ o ato, perante a dúvida sobre a existência do facto tributário.

Mas não. O que a AT fez foi avançar para a correção, partindo sempre de considerações genéricas e conclusivas relativamente a todos os trabalhadores, sem particularizar o caso da Impugnante, designadamente quanto à atividade por ela concretamente exercida no ano de 2002, nem se os ditos trabalhadores exerciam funções em terra ou a bordo das aeronaves, nada evidenciando quanto às deslocações, à sua duração apenas concluindo, per si, que as despesas revestiam carácter regular e periódico [cfr. pontos 11. e 12. da Informação que sustenta o ato de indeferimento de recurso hierárquico, constante da alínea R) do probatório].

Sobre este assunto, sempre se dirá que, como o STA decidiu no seu acórdão de 28.01.2015, proc. n.º 0901/14 [disponível para consulta em www.dgsi.pt], ao qual aderimos, onde se pode ler no seu sumário “III – Não se pode concluir pelo carácter remuneratório de certas ajudas de custo apenas da verificação de que o seu valor se repete ao longo dos meses, ou é pago a todos os funcionários.” (destaque nosso).

Aliás, conforme vem sendo entendimento dos Tribunais Superiores “[d]o facto de a quantia paga aos trabalhadores a esse título ser «fixa e regular» não decorre em si mesmo que seja retribuição. Circunstâncias relacionadas com a dificuldade de estimar a natureza e os montantes das despesas adicionais a que se sujeita quem está deslocado no estrangeiro, com a inexistência de estruturas administrativas para as processar ou com idiossincrasias desses países (como a dimensão da economia informal) estão entre muitas possíveis razões para que entre a entidade patronal e os trabalhadores seja fixado um valor constante, correspondente aos custos que presumivelmente irão suportar” - cfr: Ac. TCAN, proc. n.º 00237/06.9 BEBRG, de 13.02.2014, e, ainda, no mesmo sentido, de 08.05.2008, proc. n.º 00272/06.7 BEPNF, e o já acima citado de 16.11.2006, proc. n.º 00083/02 Porto, todos disponíveis para consulta em www.dgsi.pt.

Dimana, assim, de tudo quanto acima foi exposto que a AT não concretiza em termos fácticos nada que permita concluir pela falta de correspondência entre aquelas atribuições patrimoniais e despesas suportadas pelo trabalhador, donde não podia concluir que a trabalhadora, ora Impugnante, não tinha direito às mesmas e que se tratava de um complemento de retribuição.

Em face de tudo o que vem sendo dito, conclui-se que os indícios recolhidos pela AT não permitem suportar a conclusão a que chegou de que as ajudas de custos auferidas efetuadas consubstanciam vencimentos, donde, subsumíveis e tributadas enquanto rendimentos do trabalho dependente” – fim de citação.

Ora, como se percebe, a Fazenda Pública não se conforma com a sentença recorrida, assacando-lhe erro de julgamento por entender que a AT recolheu indícios bastantes que demonstram o carácter remuneratório das quantias pagas, pelo que a decisão viola o disposto na alínea d), do n.º 3, do artigo 2.º do CIRS. Este TCA teve já oportunidade de se pronunciar sobre situação semelhante a esta que agora vem submetida a julgamento, em moldes que, à míngua de argumentos inovadores, são inteiramente transponíveis para o caso em análise. Fê-lo, com efeito, no acórdão proferido em 27/04/15, no processo n.º 08277/14, o qual, como se constata, tinha na sua base uma liquidação de IRS ancorada em fundamentação em tudo idêntica àquela que suporta o acto tributário emitido com respeito à Recorrida, A.....

É, pois, o apontado acórdão que passaremos a seguir, transcrevendo. Assim: “A questão das regras do ónus da prova em matéria de ajudas de custos, tem sido tratada na jurisprudência do STA de forma uniforme e reiterada no sentido de que as ajudas de custo atribuídas ao trabalhador têm natureza remuneratória somente na parte que excede o limite legal fixado anualmente para os servidores do Estado, face ao disposto no art.º 2.º, n.º 3, al. d) do CIRS, e o ónus de prova de tal excesso, bem como da verificação da falta dos pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, recai sobre a Administração Tributária (nesse sentido, por todos, vide Ac. do STA de 22/05/2013, proc. n.º 146/13, e jurisprudência aí citada).

Desde logo cumpre dizer que, nem todas as importâncias recebidas pelos trabalhadores das respectivas entidades patronais assumem a natureza de retribuição havendo prestações efectuadas pela entidade patronal que visam compensar o trabalhador por despesas que suportou a favor da sua entidade patronal, por motivo de deslocações ou novas instalações ao serviço desta, não constituindo um correspectivo da prestação de trabalho, pelo que, não integram o conceito de retribuição.

Ou seja, as mencionadas prestações para integrarem o conceito de retribuição têm de estar previstas no contrato de trabalho ou ser estabelecidas pelos usos como elemento da retribuição, e mesmo neste caso, só quando excederem as despesas normais.

Assim, 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, nos termos do disposto no art. 2.º, n.ºs 3, alínea e) e n.º 6, do CIRS.

Por conseguinte, a tributação dos montantes em causa, em sede de IRS, só pode ser sustentada enquanto complemento de remuneração sem fim compensatório.

Para efeitos de apreciação da legalidade do IRS impugnado importava, desde logo, determinar se as importâncias pagas ao Impugnante a título de ajudas de custo correspondem efectivamente a uma compensação ou reembolso pelas despesas que ele foi obrigado a suportar em virtude de deslocações ao serviço da empresa.

Para se apurar o que se possa entender por despesas normais têm de se considerar os usos e as exigências da empresa face a cada categoria profissional, o objectivo das deslocações, o estatuto do trabalhador.

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

Como se sabe, estabelecendo o art. 75.º, n.º 1 da LGT uma presunção legal de veracidade das declarações dos contribuinte (“[p]resumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei (...)”), cabe a AT o ónus da prova da falta de correspondência com a realidade do teor das declarações (nesse sentido, cfr. Diogo Leite de campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada, 4.ª ed., Vislis, 2012, p. 664).

Ora, deste modo, em sede de acção de inspecção, cabe à AT demonstrar os pressupostos que legitimam a correcção à declaração do contribuinte, ou seja, os factos constitutivos desse direito, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 74.º da LGT.

Verificados os requisitos que permitem a Administração Tributária alterar o rendimento declarado, é sobre o impugnante que recai o ónus de alegar e provar factualidade que ponha em causa os factos-índice que foram enunciados pela Administração Tributária e demonstrar que as quantias que auferiu a título de ajudas de custo tinham efectivamente natureza compensatória.

Vejamos, então, se a AT cumpriu o referido ónus da prova.

In casu, no âmbito de uma acção de inspecção interna ao Impugnante, em sede de IRS do ano de 2002, foram efectuadas correcções ao rendimento declarado, considerando uma informação resultante da acção de inspecção à A.....SA. Os serviços de inspecção tributária da Direcção de Finanças de Setúbal consideraram que o valor pago por esta empresa ao ora impugnante no ano de 2002 no montante de € 9.097,00 a título de ajudas seriam rendimentos de categoria A de IRS (rendimentos de trabalho dependente) - (cfr. alínea B) dos factos dados como provados).

Com efeito a fundamentação constante do relatório de inspecção interna ao IRS do Impugnante é a seguinte:

“Através da já referida inspecção e da análise aos elementos da contabilidade da empresa, A..... S.A., verificou-se a existência de irregularidades de natureza diversa, das quais referimos as ajudas de custo/subsídios de deslocações pagos aos seus trabalhadores. Relativamente a esta S.P., constatou-se que lhe foi abonado a título de ajudas de custo a verba de 6 025 €, que não se encontra devidamente justificada, conforme informação em anexo 1 (5 Folhas). As ajudas de custo devem observar o disposto previsto no Dec. Lei nº 106/98, de 24/4 - Regime Jurídico do Abono de Ajudas de Custo e Transporte do Pessoal da Administração Pública, caracterizando-se esta do facto do seu pagamento ser a compensação pelas despesas efectuadas e suportadas pelos trabalhadores em resultado de deslocações destes do local normal de trabalho para obras ou serviços da entidade patronal, deslocações essas aleatórias, temporárias e não previsíveis, decorrentes da necessidade dos serviços. As verbas contabilizadas na escrita da A..... S.A., a título de ajudas de custo, são consideradas rendimentos da Cat. A, nos termos da alínea d) do nº 3 do art. 2º do CIRS, sujeitos a tributação e a retenção na fonte em IRS.” - (cfr. ponto c) da matéria de facto dada como provada).

Ou seja, para se sustentar tal conclusão, fez-se constar no relatório de inspecção interna do Impugnante tão-somente juízos genéricos e conclusivos a respeito da qualificação jurídica das quantias auferidas (“verificou-se a existência de irregularidades de natureza diversa”, “constatou-se que lhe foi abonado a título de ajudas de custo a verba de 6 025 €, que não se encontra devidamente justificada”, sem em momento algum invocar-se um único facto concretizador da situação particular do Impugnante, ora Recorrido.

Deste modo, independentemente de se saber se as importâncias auferidas pelo Impugnante excedem, ou não, os limites legalmente estabelecidos, e ao contrário do que pugna a Recorrente Fazenda Pública, certo é que os elementos constantes do relatório de inspecção à Impugnante de per se não são insuficientes para se concluir que os montantes pagos ao impugnante assumem natureza de remuneração.

Reitere-se, não se fez constar qualquer elemento concreto relativo ao próprio Impugnante (ao invés, sempre menções genéricas a todos os trabalhadores, sem distinção), nem à actividade exercida em 2002 (por ex. se exercia funções em terra ou a bordo das aeronaves, e neste último caso as deslocações, duração etc.) que permitisse concluir pela falta de correspondência entre aquelas atribuições patrimoniais e despesas suportadas pelo trabalhador, pelo que não poderia a administração tributária concluir que o trabalhador não tinha direito às mesmas e que se tratava de um complemento de retribuição.

Assim, recaindo sobre a Administração Tributária o ónus da prova dos pressupostos da correcção, esta não logrou satisfazê-lo porquanto não recolheu elementos probatórios donde se pudesse inferir que tais verbas não se destinavam a suportar encargos com deslocações, alimentação e alojamento, para concluir que estávamos perante um complemento de remuneração. Limita-se a afirmar de forma genérica, sem concretizar, ou enumerar qualquer facto índice respeitante, em concreto, ao trabalhador objecto da acção de inspecção interna, pelo que improcedem as conclusões” – fim de citação.

O acabado de transcrever é, como dissemos, inteiramente transponível para a situação que aqui nos ocupa, dispensando-nos de maiores considerações, tanto mais – sublinhe-se – que é um tudo idêntico o RIT, base fundamentadora de ambos os actos contestados.

Pelo exposto, e não mais havendo a acrescentar, dir-se-á que bem andou a Meritíssima Juíza do TAF de Almada ao julgar procedente a impugnação e ao anular a liquidação de IRS do ano de 2002.

Improcedem, pois, as conclusões 1 a 17 e 19.

*

Resta-nos pronunciar sobre a conclusão 18, na qual se pode ler o seguinte: “Não curou também, o Tribunal recorrido, de fixar factualidade relevante – o pagamento do imposto pela Impugnante para efeitos de condenação da Fazenda em juros indemnizatórios -, tendo condenado a Autoridade Tributária “a proceder à devolução desse montante de forma condicional”, o que configura erro de julgamento de facto e também de direito, por violação do disposto no n.º 1 do art.º 43.º da LGT”.

Vejamos, então.

A este propósito, lê-se na sentença o seguinte:

“(…)

Em geral, os juros indemnizatórios destinam-se a compensar o contribuinte do prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária, correspondendo à concretização de um direito de indemnização - que radica no instituto da responsabilidade civil da Administração pela prática de atos ilícitos - que tem raiz constitucional, em concreto, no artigo 22.º da CRP (cfr. acórdão do Pleno do STA, de 24.10.2007, rec. n.º 01095/05).

O artigo 43.º da LGT (e o direito aos juros indemnizatório nele previsto), assume-

se, assim, como uma dimensão qualificada do princípio da igualdade dos sujeitos na relação tributária, constituindo a contra face dos juros compensatórios a favor da Administração Fiscal.

E de acordo com o disposto no citado artigo 43.º, n.º 1, da LGT, os requisitos do direito a juros indemnizatórios são os seguintes:

1- Que haja um erro num ato de liquidação de um tributo;

2- Que o erro seja imputável aos serviços;

3- Que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;

4- Que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, I volume, Áreas Editora, 6.ª edição, 2011, pág. 530 e nota 894).

Constitui jurisprudência pacífica que a utilização no citado preceito da expressão “erro” e não “vício” ou “ilegalidade” para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros indemnizatórios, revela que se teve em mente apenas os vícios do ato anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito (cfr. Acórdãos do STA 4.02.2009, proc. n.º 0766/08, de 20.01.2010, proc n.º 942/09, e de 22.05.2013, proc. n.º 0245/13, disponíveis em www.dgsi.pt).

(...).

No caso em apreço, como vimos, não ficou provado o pagamento de imposto (cfr. facto não provado sob o n.º 1). No entanto ao ser decretada a anulação do ato tributário por vício de violação de lei, uma das consequências que daí deriva, na medida em houve erro imputável aos serviços, é justamente o pagamento de juros indemnizatórios sobre os montantes de imposto, para efeitos no disposto no citado artigo 43.º n.º 1 da Lei Geral Tributária, que deverão ser calculados desde a data em que a Impugnante efetuou o respetivo pagamento do imposto até à data em que vier a ser emitida a respetiva nota de crédito, em conformidade com o disposto no artigo 61.º, n.º 3, do CPPT. Assim sendo, apenas será possível condenar no pagamento de juros indemnizatórios de forma condicional.

Sentido em que adiante se decidirá”.

Vejamos, então.

Em conformidade com o assim esclarecido, a Mma. Juíza fez constar do segmento decisório o seguinte: “Nestes termos e nos das disposições legais citadas, julga-se a presente impugnação judicial procedente, por provada, anulando-se o ato de indeferimento do recurso hierárquico e, bem assim, o ato de liquidação de IRS, na parte impugnada, referente às ajudas de custo, com todas as consequências legais, nomeadamente, sendo caso disso, na restituição da quantia indevidamente paga e no pagamento de juros indemnizatórios”.

A Fazenda Pública, já vimos, insurge-se contra o assim decidido, já que, como refere, a restituição do imposto e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios dependem do imposto anulado ter sido pago, facto que, aqui, foi considerado não provado.

E, na verdade, assim é.

Com efeito, e conforme é pacífico, só há direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º da LGT e do artigo 61º do CPPT, se tiver havido pagamento do tributo. Na verdade, a par de outros requisitos, o pagamento do imposto anulado é um pressuposto do reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

No caso, o que é facto é que não se prova que a impugnante, ora Recorrida, haja procedido ao pagamento da liquidação de IRS impugnada, o que expressamente resulta do número 1 dos factos não provados (e não impugnado).

Assim sendo, não há, para já, nenhum prejuízo de que deva ser indemnizada a impugnante, carecendo de justificação legal a condenação “no pagamento de juros

indemnizatórios de forma condicional” – cfr. acórdão do STA 18/10/06, processo 497/06-03.

Concluimos, deste modo, que não é caso de reconhecer à impugnante, ora Recorrida, o direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º da LGT. Tem, pois, razão a Recorrente quanto a esta questão que vimos analisando, à qual corresponde a conclusão 18. Vale isto por dizer que, nesta parte, a sentença deverá ser revogada, julgando-se improcedente o pedido de condenação da ATA ao pagamento de juros indemnizatórios.

III. DECISÃO

Em face do exposto, acordam em conferência os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul, em:

- **conceder parcial provimento ao recurso;**
- revogar a sentença quanto à declaração do direito da impugnante a juros indemnizatórios, julgando-se improcedente a impugnação nesta parte;
- confirmar a sentença recorrida no demais.

*

Custas pela Recorrente, na parte em que decaiu.

Custas pela Recorrida, na primeira instância, na parte relativa ao pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, fixando-se o decaimento em 5%.

Registe e notifique.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2019.

Catarina Almeida e Sousa

Hélia Gameiro

Jorge Cortez