

A nota abaixo resume um recente Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo. Não constitui matéria nova, mas constitui um bom enquadramento do assunto. Segue-se o desenvolvimento, para melhor apreciação do caso concreto.

**IMPUGNAÇÃO DE IRS  
AJUDAS DE CUSTO  
NATUREZA  
RETRIBUIÇÃO**

I)- As ajudas de custo visam compensar o trabalhador por despesas efectuadas ao serviço da entidade patronal, em razão da sua deslocação do seu local habitual de trabalho para outro local e com carácter temporário.

II)- Considerando que o valor das verbas declaradas pelo contribuinte como ajudas de custo, regular e periodicamente processado nos recibos de vencimento; que a quantia pouco variava mensalmente, sendo igual para todos os administradores, duplicando nos meses em que eram pagos os subsídios de férias e de Natal e sendo muito superiores à remuneração base e processado nos recibos de remuneração, não existindo quaisquer documentos de suporte que evidenciem as despesas efectuadas, sua natureza, locais e datas.

III)- Com base em tais elementos objectivos de prova e operando com as regras da experiência comum, num juízo de normalidade, temos então de concluir que as referidas verbas estão sujeitas a IRS, de acordo com o disposto no artº 2º do CIRS, não havendo sequer lugar à aplicação do disposto no artº 2º nº 3 e) do mesmo diploma (tributação das ajudas de custo apenas na parte que excedam os limites legais), por estar totalmente afastada a natureza de ajudas de custo das referidas verbas, ou seja, as questionadas verbas não assumem natureza compensatória de ajudas de custo mas sim a natureza remuneratória.

Acorda-se, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário (2.ª Secção) do Tribunal Central Administrativo:

**I.- RELATÓRIO**

1.1.- MANUEL ... e ANA ..., com os sinais identificadores dos autos, interpuseram recurso jurisdicional da decisão do Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, que julgou improcedente a presente impugnação judicial deduzida contra a liquidação de IRS do ano de 1994, concluindo assim as suas alegações:

1a. Foi feita errada apreciação dos factos, nomeadamente, não se tendo em conta os Boletins de Ajudas de Custo juntos aos autos pelo Serviço de Finanças.

2a. Resulta da prova considerada, matéria suficiente para o enquadramento da factualidade - efectivas despesas com refeições, alojamento e quilómetros em viatura própria, quando combinados com os Boletins de Ajudas de Custo juntos aos autos pelo serviço de Finanças.

3a. De qualquer modo, para afastar a classificação das despesas como ajudas de custo, teria a CF de ir investigar com mais rigor e obter elementos seguros, não se deixando embalar pelo mais fácil - a análise semântica, lógica e retórica.

4a. Não se considera que o Serviço de Finanças cumpriu com o ónus de prova, que lhe competia, até porque a E..., SA, cuja escrita foi analisada, é uma sociedade anónima, com sistema contabilístico organizado, cujos dados se presumem correctos,

NESTES TERMOS, deve dar-se provimento ao recurso, com a revogação da sentença recorrida, que será substituída por outra que julgue procedente a impugnação, Fazendo-se a habitual JUSTIÇA.

Não houve contra – alegações.

A EMMP teve vista dos autos.

Satisfeitos os vistos legais, cumpre decidir.

## **II.- FUNDAMENTAÇÃO:**

### **2.1.- DOS FACTOS:**

Com Base nos documentos que junta, dão-se como assentes as seguintes realidades e ocorrências que subordinamos a alíneas:

a)- O impugnante marido exerce actividade profissional mediante contrato de trabalho celebrado com a «E..., SA» sendo também seu administrador e accionista.

b)- Por força das suas actividades, presta serviços não só à Enginor mas também a todas as empresas participadas ou pertencentes ao mesmo grupo económico, designadamente a «Sousa ..., Construções, SA», «Silva ...& C.ª L.da» e «Companhia ....de S. Pedro da Cova, SA».

c)- No âmbito da sua actividade, o impugnante presta serviços às empresas do grupo, participando em reuniões, discutindo, negociando e fechando contratos.

d)- Para esse fim, teve de deslocar-se a vários pontos do país em serviço, designadamente ao Algarve e à Régua, bem como a Espanha e Angola, em representação da E..., SA e demais empresas do grupo, negociando contratos, créditos e financiamentos, resolvendo conflitos, participando em concursos públicos, entre outras tarefas.

e)- A E..., SA não possuía viaturas no seu imobilizado nem alugadas.

f)- Nas deslocações (com excepção das efectuadas a Angola), o impugnante usava a sua própria viatura.

g)- Durante o ano de 1994, o impugnante recebeu da E..., SA uma verba mensal, que a empresa contabilizava como ajudas de custo e que era apurada por estimativa.

h)- Após um exame à escrita da E..., SA, foram efectuadas correcções técnicas à declaração de rendimentos apresentada pelos impugnantes relativamente a 1994, de acordo com a nota de fundamentação que faz fls. 24 a 29 dos autos, cujo teor aqui damos por reproduzido.

i)- Nessa sequência, veio a ser-lhes efectuada a liquidação adicional ora em crise.

Alicerçou-se a convicção do Tribunal na consideração dos factos provados no teor dos documentos de fls. 8 a 29 dos autos, bem como no depoimento das testemunhas inquiridas a fls. 68/71, no tocante às deslocações efectuadas.

## FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou o constante dos artigos 11º (na parte em que tal montante foi pago por referência a ajudas de custo) e 15º da douda petição.

As demais asserções constituem antes meras considerações pessoais e conclusões de facto e/ou direito.

A não consideração de tais factos resulta de:

é indubitável que a E..., SA tinha contabilizado a título de ajudas de custo a quantia total de 1.932.435\$00 paga ao impugnante durante 1994. Também se extrai da fundamentação das correcções (fls. 24 a 29), factos que temos por certos uma vez que o impugnante não os impugnou, que na fiscalização efectuada à empresa se constatou:

\_ que os documentos justificativos de suporte contabilístico são os próprios recibos de remuneração assinados pelos beneficiários, ora juntos aos autos.

\_ que esse pagamento se verifica durante todo o ano, incluindo o período de subsídio de férias e de Natal, sendo que nesses meses até quase duplica.

\_ tais montantes são superiores à remuneração base e praticamente iguais para todos os membros da administração.

Ora, não é concebível haver deslocações (e correspondentes despesas e ajudas de custo) por parte dos trabalhadores ao serviço da empresa no período de férias e relativamente a um subsídio de Natal.

De acordo com o depoimento da testemunha Rui ..., o impugnante era talvez o único administrador da E..., SA a fazer a sua representação em todo o tipo de questões; no entanto, a contabilidade da empresa regista o pagamento de montantes idênticos a todos os administradores.

Por outro lado, também se extrai do relatório que a empresa discriminava "ajudas de custos" e "ajudas para transportes" pelo que caberia perguntar o que integra, afinal, as ajudas de custo (serão apenas refeições?). Também neste particular nada é dito ou explicado.

Concluindo, temos para nós que os referidos montantes não integravam ajudas de custo mas, antes, um complemento remuneratório.

### 2.1.- DA APLICAÇÃO DO DIREITO AOS FACTOS:

De acordo com as conclusões das alegações, a questão a apreciar no presente recurso é a de saber se a sentença incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de facto.

Nesse sentido, como com pertinência salienta o EMMP no seu doudo parecer de fls. 214/215, a qualificação das quantias pagas a título de ajudas de custo e a questão de saber se as mesmas devem ou não ser consideradas como remunerações acessórias, depende da concreta realidade que lhes está subjacente.

Sobre a consideração das verbas de tal natureza, não como ajudas de custo, mas como constituindo uma forma de pagamento de retribuição pelo trabalho, já este Tribunal se pronunciaram, entre outros, os Acórdãos de 3/4/08, Rec. nº 69/93, 4/2/03, Rec. nº 6335/02, de 5/11/03, Rec. nº 6785/02, de 11.12.2001-Rec. nº 2527/99 e de 16/04/2002 6274/02.

Conforme a fundamentação aduzida nestes dois últimos, que, com a devida vênia, iremos seguir, "O conceito de retribuição é- nos dado pelo artº 82º do DL nº 49.408, de 24/11/69 (LCT), onde se dispõe:

" 1. Só se considera retribuição aquilo que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o trabalhador tem direito como contrapartida do seu trabalho.

2. A retribuição compreende a remuneração base e todas as outras prestações regulares e periódicas feitas, directa ou indirectamente, em dinheiro ou em espécie.

3. Até prova em contrário, presume-se constituir retribuição toda e qualquer prestação da entidade patronal ao trabalhador ".

A retribuição surge, assim, como um conjunto de valores, expressos ou não em moeda, a que o trabalhador tem direito, por título contratual ou normativo, correspondente a um dever da entidade patronal, integrando todos os benefícios outorgados pela entidade patronal que se destinem a integrar o orçamento do trabalhador, conferindo-lhe a justa expectativa do seu recebimento, dada a sua regularidade e continuidade periódicas.

Daí que a atribuição de carácter retributivo a certa prestação da entidade patronal exige uma certa periodicidade ou regularidade no seu pagamento.

Porém, de acordo com o art. 87º da LCT "Não se consideram retribuição as importâncias recebidas a título de ajudas de custo, abonos de viagem, despesas de transporte, abonos de instalação e outras equivalentes, devidas ao trabalhador por deslocações ou novas instalações feitas em serviço da entidade patronal, salvo quando, sendo tais deslocações frequentes, essas importâncias, na parte em que excedam as despesas normais, tenham sido previstas no contrato ou se devam considerar pelos usos como elemento integrante da remuneração do trabalhador».

Na verdade, as ajudas de custo e demais prestações enumeradas no citado artº 87º visam compensar ou reembolsar 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 um correspectivo da prestação do trabalhador.

Característica essencial destas prestações é o facto de representarem uma compensação ou reembolso pelas despesas a que o trabalhador foi obrigado na sequência de deslocações ocasionais e instalações que teve de efectuar em serviço, inexistindo na sua percepção qualquer correspectividade em relação ao trabalho (cfr. Jorge Leite e Coutinho de Almeida de Almeida, "in" "Colectânea de Leis do Trabalho, pág. 89 e segs., Menezes Cordeiro, "in" Manual de Direito do Trabalho, págs. 721 e segs. e Monteiro Fernandes, "in" "Direito do Trabalho, Vol. I, 8ª edição, págs. 361 e segs.).

Daí que essas importâncias não se integram no conceito de retribuição consagrado na LCT, salvo no caso especial excepcionado na parte final do artigo 87º previsto para aquelas actividades em que as deslocações do trabalhador são frequentes e os abonos respectivos foram estruturados de forma a cobrir largamente as despesas normais. Nesse caso, na medida em que excedam as despesas, tais abonos podem fazer parte da retribuição.

Em suma, nas ajudas de custo não existe correspectividade relativa ao trabalho, característica da retribuição. A sua causa está na indemnização da adiantada cobertura das despesas efectuadas pelo trabalhador, por causa relacionada com o seu serviço, e daí que constituam retribuição se forem previstas no contrato (v.. Ac. do STJ, de 20/01/99, Processo nº 284/98).

Na linha deste entendimento, o art. 2º do CIRS estabelece uma ampla regra de incidência, fazendo incidir o imposto sobre qualquer tipo de rendimentos de trabalho, excluindo as ajudas de custo que não excedam os limites legais (nº 3. e nº 6).

Sustenta o recorrente que a AF e a sentença não tiveram em conta os Boletins de Ajudas de Custo juntos aos autos pelo Serviço de Finanças pois, da apreciação dos outros meios de prova, quando combinados com os Boletins de Ajudas de Custo juntos aos autos pelo serviço de Finanças, resultaria que houve efectivas despesas com refeições, alojamento e quilómetros em viatura própria.

Mais defende o recorrente que, para afastar a classificação das despesas como ajudas de custo, teria a IF de ir investigar com mais rigor e obter elementos seguros, não considerando que o Serviço de Finanças cumpriu com o ónus de prova, que lhe competia, até porque a E..., SA, cuja escrita foi analisada, é uma sociedade anónima, com sistema contabilístico organizado, cujos dados se presumem correctos.

Mas a fundamentação da matéria de facto aduzida na sentença não consente a conclusão de que a AF não preencheu o ónus investigatório e probatório que sobre ela impendia, porquanto foram apontados motivos e carreados para os autos elementos objectivos que permitem concluir que os montantes recebidos a título de ajudas de custo se apresentam como remunerações acessórias pelo trabalho prestado pelo recorrente à sua entidade patronal.

É que, como se fundamentou na sentença, a E..., SA tinha contabilizado a título de ajudas de custo a quantia total de 1.932.435\$00 paga ao impugnante durante 1994. Também se extrai da fundamentação das correcções (fls. 24 a 29), factos que temos por certos uma vez que o impugnante não os impugnou, que na fiscalização efectuada à empresa se constatou:

\_ que os documentos justificativos de suporte contabilístico são os próprios recibos de remuneração assinados pelos beneficiários, ora juntos aos autos.

\_ que esse pagamento se verifica durante todo o ano, incluindo o período de subsídio de férias e de Natal, sendo que nesses meses até quase duplica.

\_ tais montantes são superiores à remuneração base e praticamente iguais para todos os membros da administração.

Ora, não é concebível haver deslocações (e correspondentes despesas e ajudas de custo) por parte dos trabalhadores ao serviço da empresa no período de férias e relativamente a um subsídio de Natal.

De acordo com o depoimento da testemunha Rui Gomes de Almeida, o impugnante era talvez o único administrador da E..., SA a fazer a sua representação em todo o tipo de questões; no entanto, a contabilidade da empresa regista o pagamento de montantes idênticos a todos os administradores.

Por outro lado, também se extrai do relatório que a empresa discriminava "ajudas de custos" e "ajudas para transportes" pelo que caberia perguntar o que integra, afinal, as ajudas de custo (serão apenas refeições?). Também neste particular nada é dito ou explicado.

Sendo assim a verba em causa, porque não se destinava a reembolsar o recorrente por despesas que tivesse de efectuar em serviço e a favor da entidade patronal, com carácter temporário e fora do local habitual de trabalho, constitui antes uma prestação regular e periódica, um complemento de retribuição respectivo da sua prestação de trabalho.

E, tanto assim é que o valor daquelas verbas era regular e periodicamente processado nos recibos de vencimento e a quantia pouco variava mensalmente, sendo igual para todos os administradores, duplicando nos meses em que eram pagos os subsídios de férias e de Natal e sendo muito superiores à remuneração base e processado nos recibos de remuneração, não existindo quaisquer documentos de suporte que evidenciem as despesas efectuadas, sua natureza, locais e datas.

Com base em tais elementos objectivos de prova e operando com as regras da experiência comum, num juízo de normalidade, temos então de concluir que as referidas verbas estão sujeitas a IRS, de acordo com o disposto no artº 2º do CIRS, não havendo sequer lugar à aplicação do disposto no artº 2º nº 3 e) do mesmo diploma (tributação das ajudas de custo apenas na parte que excedam os limites legais), por estar totalmente afastada a natureza de ajudas de custo das referidas verbas, ou seja, as questionadas verbas não assumem natureza compensatória de ajudas de custo mas sim a natureza remuneratória.

Por tudo o que ficou dito, nenhum vício consistente em erro de julgamento em matéria de facto ou de direito pode ser assacado à bem elaborada sentença recorrida, improcedendo todas as conclusões das alegações, e, em consequência o recurso.

### **III- DECISÃO**

4. - Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso e conforma-se inteiramente a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente com três UC de taxa de justiça.