

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 730/2019-T

Tema: IRS, IRC – Tributações Autónomas; Cumulação de pedidos; Obtenção e ónus da prova;

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Juiz José Poças Falcão (árbitro-presidente), Prof. Doutor Nuno Cunha Rodrigues e Dr. António Sérgio de Matos (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 22-01-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA., sociedade comercial por quotas com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... ..., Matosinhos, NIPC..., (doravante “Requerente”) veio, ao abrigo do disposto no artigo 22.º n.º 4 da Lei Geral Tributária, do artigo 99.º do CPPT e do artigo 10.º do Decreto-lei n.º n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer constituição de tribunal arbitral colectivo, visando a declaração de ilegalidade das seguintes liquidações:

- Liquidação de retenções na fonte de IRS com o número 2019..., no valor de € 45.264.28 e de juros compensatórios no valor de € 5.094.86, num subtotal de € 50.359.14;

- Liquidação de tributações autónomas / IRC com o número 2019..., no valor de € 45.186.68 e de juros compensatórios no valor de 3.669.40, liquidação 2019..., num subtotal de € 48.856.08, ou seja, uma impugnação no valor total de € 99.215.22.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 30-10-2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 23-12-2019, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 22-01-2020.

A AT apresentou resposta, defendendo, por excepção, a ilegalidade da cumulação de pedidos referentes a impostos distintos, IRS e IRC, e, por impugnação, a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

A Requerente exerceu o direito ao contraditório no tocante à matéria da excepção, tendo sustentado o entendimento de que a cumulação dos pedidos é legal, pronunciando-se, pois, pela improcedência da excepção suscitada pela AT.

Após uma marcação frustrada, devido aos efeitos da “pandemia” – Covid 19, por despacho de 13-05-2020, foi decidido dispensar a reunião com as partes prevista no artigo 18.º do RJAT e manter a inquirição das testemunhas indicadas pela Requerente, a qual se realizou nas instalações do CAAD no Porto, em 15-05-2020, por videoconferência. Na respectiva Acta, ficou a constar que todos os intervenientes concordaram com a não suspensão dos prazos processuais, nos termos dos arts. 7.º, n.ºs 1 e 5, al.a), da Lei 1-A/2020, de 19 de Março, na redacção da Lei n.º 4-A/2020, de 6 de Abril, bem assim foi declarado pelos representantes da Requerente e da Requerida nada terem a opôr à realização da diligência através dos meios de comunicação à distância e que concordavam com a gravação da audiência. Foram ouvidas as

testemunhas, apresentadas pela Requerente, a saber: B..., responsável financeira; C..., escriturário; D..., engenheiro; e E..., engenheiro mecânico.

Terminada a inquirição foram as partes notificadas para apresentarem alegações finais escritas, de facto e de Direito, no prazo simultâneo de 15 dias, o que viriam a fazer, mantendo, no essencial, as posições relativas já manifestadas nos articulados quanto as diversas questões que se suscitam.

Nos termos do art. 21.º, n.º 2, do RJAT, o Tribunal determinou, e comunicou ao Conselho Deontológico do CAAD, a prorrogação do prazo definido no n.º 1 do mesmo, por dois meses, em consequência do período de férias judiciais e da tramitação subsequente, decorrentes da grave crise sanitária que se vive desde Março do ano em curso. Assim, designou o dia 30-06-2020, como data limite para a prolação e notificação da decisão final.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

A) A Requerente, A..., dedica-se a atividades de montagens de equipamentos e à prestação de serviços de manutenção de instalações e máquinas em diversas indústrias (CAE 43290 e CAE 025110) quer em Portugal, em diversas localidades, quer no estrangeiro, nomeadamente em França, Bélgica e Espanha, tendo ainda oficinas próprias onde os seus cerca de 70 a 80 trabalhadores (em 2016) prestam serviço durante todo o ano;

- B) A execução de múltiplas obras em simultâneo, com várias equipas compostas com um a dez trabalhadores, obrigam a múltiplas deslocações, diariamente, quer entre obras, quer para estas a partir dos locais de pernoita e retorno, quer mesmo nas deslocações para os países estrangeiros;
- C) A empresa tem oito viaturas próprias, nas quais se incluem viaturas de transporte de mercadorias e viaturas da gerência, veículos esses que utiliza para tais deslocações;
- D) Uma vez que tais viaturas da empresa são insuficientes para todas as solicitações, a Impugnante contratou casuisticamente com alguns dos seus colaboradores, que se deslocavam para obras no exterior, que estes utilizariam as suas próprias viaturas, para se transportarem, individualmente ou a si e a outros trabalhadores, consoante o acordado, para as obras em que teriam de realizar a sua prestação, não existindo nenhuma negociação prévia estabelecida com carácter de assiduidade ou permanência, por valor fixo, por tal uso de viatura própria;
- E) A definição e negociação de quem irá levar o seu carro é realizada semanalmente, normalmente às quintas feiras, dia habitual de planificação dos trabalhos;
- F) Os quilómetros assim realizados pelos trabalhadores em benefício da entidade patronal nas suas viaturas são pagos pela Impugnante de acordo com o combinado com o trabalhador e nunca ultrapassando o valor máximo aceite fiscalmente que corresponde ao pago pelo Estado aos seus colaboradores em idênticas circunstâncias;
- G) Todos os meses e para cada trabalhador individualmente é realizado um mapa que menciona quantos quilómetros foram feitos com o carro de cada um e determina-se o valor a pagar;
- H) Durante a inspeção tributária a que aludem os autos, o perito inspetor alegou que tais mapas não cumpriam com todos os requisitos estabelecidos na lei, e que por tal deveriam os mesmos ser “reelaborados”, reconstituídos, corrigidos, ou refeitos em conformidade com a Lei;
- I) Em 2019 e durante a sobredita inspeção, foram refeitos pela Requerente todos os mapas, individuais, em que, além do que já constava nos anteriores, foram

decompostos os quilómetros realizados, por dias, por dias de saída e chegada, destino e identificação da viatura utilizada;

- J) Para a reelaboração de tais mapas foi necessário recolher informação que, passados que foram mais de três anos, já não existia na empresa, pelo que os mapas a final analisados em detalhe e a que se referem os constantes do Relatório da Inspeção são mapas que foram reconstituídos, feitos de novo, passados três anos e face à falta de dados ou elementos que tivessem permanecido, foram estimados ou presumidos em dada altura, recorrendo inclusive a perguntas feitas aos próprios trabalhadores, admitindo a Requerente que tivessem acontecido erros aquando tal reconstituição;
- K) Após terem sido substituídos, conforme solicitado pela Inspeção, os mapas originais foram destruídos;
- L) Em relação às faturas emitidas sobre os clientes nacionais, não foi possível determinar se as ajudas de custo pagas aos trabalhadores destacados para cada uma das obras afastadas das instalações da sede da impugnante teriam sido englobadas nos valores faturados aos clientes, razão pela qual, em tais situações, foi liquidada a Tributação Autónoma relativa aos pagamentos de ajudas de custo;
- M) Já em relação aos clientes e obras no estrangeiro, não havia qualquer dúvida de que as ajudas de custo tinham sido faturadas aos clientes, pelo que não foram liquidadas tributações autónomas sobre tais ajudas de custo pagas;
- N) Existem na Requerente, para efeitos de orçamentação de obras e de propostas a apresentar, tabelas de preços de mão-de-obra que são diferentes de acordo com a localização da obra, sendo a rondar os 16 euros, se a obra for perto da sede da empresa, e entre 36 e 40 euros se for na região de França, sendo esses os valores que, a final, são faturados ao cliente;
- O) Tal intervalo ou diferença de preços leva obrigatoriamente em consideração os custos com as ajudas de custo, que são pagas sempre quando o pessoal se desloca para fora, o que em parte justifica os valores mais elevados faturados, porque as ajudas de custo são debitadas aos clientes nas respectivas facturas;
- P) As inconsistências que, no RIT, se diz terem sido detetadas nos novos mapas de 2019 resultam, alegadamente, do confronto com elementos fornecidos pelo Instituto

de Mobilidade Terrestre à Administração Tributária a pedido da Autoridade Tributária e Aduaneira à luz do princípio da cooperação [Cfr artigo 63º-1/d), da LGT e demais disposições legais a que infra se fará mais desenvolvida referência].

- Q) A Requerente foi alvo de acção inspectiva externa, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2018..., de âmbito parcial - IRC e RF IRS do ano de 2016, que teve como motivo o controlo de contribuintes que pagam ajudas de custo e compensação por deslocação em viatura própria, visando a confirmação da situação tributária e do cumprimento das obrigações da Requerente e demais obrigados tributários;
- R) A Requerente contabilizou na conta 62515 – Deslocações e Estadas – “Deslocações 134.030,15 €”, dos quais 122.174,31 € referentes a deslocação dos trabalhadores em viatura própria;
- S) A AT verificou que a Requerente possui em arquivo, por cada pagamento efetuado, um mapa com elementos informativos respeitantes às deslocações que estariam na origem desses encargos;
- T) Todavia, também verificou que esses mapas, denominados por «Compensação por deslocação em viatura própria (KMS)», não dão cumprimento a dois dos requisitos fixados na Lei, ou seja, o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos concretamente: a indicação do tempo de permanência e a indicação do objetivo que, sendo declarado de uma forma tão sucinta e genérica, acaba por não identificar, em concreto, o objetivo de cada deslocação;
- U) Por tal motivo, foi notificada, dia 15-02-2019, para apresentar os referidos mapas de acordo com a totalidade dos requisitos estipulados na alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC;
- V) No dia 28-02-2019, por consulta às pastas de arquivo, verificou-se que os 160 mapas denominados por «Compensação por deslocação em viatura própria (KMS)», que foram exibidos à Inspeção antes da referida notificação, tinham sido substituídos por outros, contendo estes agora as datas das deslocações efetuadas pelos trabalhadores;
- W) Além dessa, outras alterações foram introduzidas, nomeadamente:

- O local de origem do trabalhador, que nos primeiros mapas era a sua localidade de residência passou a ser nos segundos mapas a sede do sujeito passivo;

- Em 71 mapas foram alterados os destinos das deslocações;

- Em 74 mapas foram alteradas as justificações das deslocações;

- Em 20 mapas foram alterados os números de KM efetuados nas deslocações, mantendo inalterados os valores pagos, ou seja, o valor pago por km deixou de ser 0,36€ e passou a ser um valor menor, tendo por exemplo sido pago 0,11€ ao km (valor mais baixo);

Y) No dia 19-03-2019, a AT enviou ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I.P. (IMT), um pedido de informação discriminada por data e quilómetros verificados, aquando de cada inspeção periódica obrigatória efetuada, relativamente a 32 veículos mencionados nos mapas de «Compensação por deslocação em viatura própria (KMS)»; nos mapas constam 37 matrículas, mas do pedido ao IMT eliminaram-se cinco: três (... e ...) porque apesar de constarem como sendo as viaturas que efetuaram as deslocações, no ano em causa já não pertenciam aos trabalhadores; duas (... e ...) dado que ainda não cumpriam os requisitos para efetuarem inspeções periódicas obrigatórias;

Z) Comparando a informação contida nos mapas da contabilidade com a informação das inspeções periódicas obrigatórias enviada pelo IMT, a Inspeção Tributária tirou a ilação de haver registos incoerentes relativos a 14 viaturas, designadamente: um número de Kms pagos superior aos percorridos no período entre inspeções e datas de inspeções coincidentes com data de regresso ou de permanência no estrangeiro; e, além dessas, concluiu que três das viaturas constantes dos mapas (... e ...) já nem pertenceriam, no ano em causa, aos trabalhadores que alegadamente as terão utilizado;

AA) Ainda de acordo com informação vertida nos referidos mapas, vários trabalhadores ter-se-ão deslocado para a mesma obra e na mesma altura utilizando cada um a sua viatura, suportando o sujeito passivo todas estas despesas;

BB) Assim, concluíram os Serviços Inspectivos, com um grau de certeza, que os montantes abonados não constituem uma compensação por gastos pela utilização de viatura própria, mas sim uma vantagem económico financeira atribuída ao trabalhador;

CC) Para efeito de cálculo do imposto a reter foi solicitada ao sujeito passivo, no dia 22 de abril de 2019, informação sobre os dados relativos à situação pessoal e familiar de cada um dos trabalhadores que no ano em causa receberam pagamentos de verbas respeitantes a «Compensação por deslocação em viatura própria (KMS)», o que foi enviado à AT por correio eletrónico no dia 23 de abril de 2019;

DD) Segundo a Requerida, não é controvertido que os trabalhadores se tenham deslocado para o local das obras em viaturas próprias nem que os mesmos permanecessem fora do seu local de residência habitual durante a realização de obras, tendo direito a ajudas de custo quer pela utilização de viatura própria quer pela sua estadia, sendo controvertido, isso sim, quais os montantes efectivamente pagos com a natureza de ajudas de custo e compensação pela utilização de viatura própria;

EE) A Requerente é um sujeito passivo de IRC, nos termos do disposto no art.º 2.º, n.º 1, al. a) do CIRC;

FF) A contabilidade da Requerente foi objecto de inspecção ao abrigo da Ordem de Serviço OI2018... da Direcção de Finanças do Porto, tendo por objecto os valores contabilizados e declarados a título de ajudas de custo;

GG) A AT solicitou à Requerente elementos comprovativos de que os montantes foram efectivamente facturados aos clientes, mas afirma que, analisado a documentação enviada, não se verificam evidências da facturação das ajudas a clientes, pelo que a inspecção culminou com correcções em sede de IRC, ao abrigo do n.º 9 do art.º 88.º do CIRC, no montante de € 45.186,68.

2.2. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO:

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos aos autos, designadamente o Relatório da Inspeção Tributária e demais elementos constantes do PA e os fornecidos aduzidos pela Requerente.

No que se refere aos mapas de deslocações em viatura própria dos trabalhadores para o estrangeiro, o entendimento do Tribunal suporta-se no Relatório da Inspeção Tributária e demais elementos constantes do PA e no depoimento das testemunhas, em particular as testemunhas B... e C..., que, a este propósito, foi incoerente e não permitiu dissipar as contradições que resultam da comparação entre o Relatório da Inspeção Tributária e da informação nele constantes, transmitida pelo IMT, com os mapas de quilómetros elaborados pela Requerente.

No que tange à convicção sobre a facturação de todas as ajudas de custo a mesma resulta essencialmente dos depoimentos das testemunhas que, relativamente a estes factos específicos, aparentaram depor com isenção e seriedade, por isso merecendo crédito.

Está fora de dúvida a sua unanimidade na afirmação de que, em relação principalmente aos clientes estrangeiros, os orçamentos já levam em linha de conta todos os gastos acrescidos com as deslocações, o alojamento a alimentação ao que o Engº E... acrescentou a própria especialização do trabalhador.

Também dos depoimentos de B..., como responsável financeira da Empresa, e do Engº D..., enquanto orçamentista, fica muito claro que o preço estimado por hora da mão-de-obra varia muito consoante a distância a que se localiza a obra a que se destina, o que se reflecte, desde logo, no valor do orçamento e, obviamente, mais tarde, no custo da obra através da respectiva facturação.

Acresce que, como se escreveu, v. g., no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13, tomou o Tribunal em consideração o princípio de que “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) tem força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas (...)*” como será o caso das informações obtidas alegadamente pela AT junto do IMT e a que se alude no PA [cfr supra as divergências assinaladas no elenco de factos provados, em especial os indicados em Y), Z), AA) e BB)]

3. DA EXCEÇÃO DILATÓRIA DA CUMULAÇÃO ILEGAL DE PEDIDOS INVOCADA PELA AT:

A Requerida AT invoca uma exceção dilatória da cumulação ilegal de pedidos entendendo, de harmonia com o artigo 9.º da resposta, que, *“no caso em apreço verifica-se uma situação de cumulação ilegal de pedidos, na medida em que no mesmo pedido de pronúncia arbitral são deduzidos pedidos de anulação de dois tributos diferentes, IRS e IRC, sendo que cada uma das pretensões de anulação são diferentes.”*

Conclui, assim, pela procedência da exceção da cumulação ilegal de pedidos, solicitando que este Tribunal absolva a entidade Requerida da instância quanto à totalidade do pedido, ou subsidiariamente, relativamente ao pedido que não prosseguir para apreciação do Tribunal.

Em resposta à exceção suscitada, veio a Requerente afirmar, em síntese, que *“as condições que permitem a cumulação de pedidos de apreciação da ilegalidade da liquidação de impostos de IRC e IRS verificam-se nos presentes autos”* o que resultaria, para a Requerente, quer da redação anterior quer da atual redação do artigo 104.º do CPPT.

Importa decidir.

De harmonia com o artigo 3.º, n.º 1 do RJAT, admite-se a cumulação de pedidos *“ainda que relativos a diferentes actos (...) quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.”*

O artigo 104.º, n.º 1 do CPPT aponta em sentido idêntico, permitindo a cumulação de pedidos, *ainda que relativos a diferentes actos*, desde que, cumulativamente, *“a) Aos pedidos corresponda a mesma forma processual; e b) A sua apreciação tenha por base as mesmas circunstâncias de facto ou o mesmo relatório de inspeção tributária, ou sejam suscetíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas a situações de facto do mesmo tipo.”*

No caso *sub judice* não há dúvidas que ambos os pedidos correspondem à mesma forma processual, estando em causa, nos dois pedidos, a apreciação de circunstâncias idênticas de facto, como, aliás, resulta da matéria dada como provada, evidenciadas, aliás, no mesmo relatório de inspeção tributária.

Como tal, encontra-se verificado o disposto no artigo 3.º, n.º 1 do RJAT.
Consequentemente, improcede a exceção invocada pela Requerida AT.

4. DO MÉRITO DO PEDIDO:

As questões que se colocam nos presentes autos diz respeito a:

- a) Apurar, para efeitos de IRS, se a Requerente pagou aos trabalhadores compensações pelo uso de viaturas próprias, uma vez que, caso o não tenha feito, seria responsável pelas retenções de IRS, que não efetuou aos seus trabalhadores e, consequentemente, não entregou ao Estado;
- b) Apurar, para efeitos de IRC, se a Requerente considerou os encargos com ajudas de custo nos preços praticados aos clientes uma vez que, caso tal não tivesse ocorrido, não seria de aplicar a isenção de tributação em sede de Tributação Autónoma prevista no número 9 do artigo 88.º do CIRC, *in fine*;

Iremos apreciar cada uma destas questões de forma separada.

A) Conforme resulta do relatório desta decisão, foi dado como provado que a Requerente possuía, em arquivo, em 2016, por cada pagamento efetuado aos trabalhadores, um mapa com elementos informativos respeitantes às deslocações que estariam na origem desses encargos.

Deu-se ainda como provado que esses mapas, denominados por «Compensação por deslocação em viatura própria (KMS)», não davam cumprimento a dois dos requisitos fixados na Lei, ou seja, o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos concretamente: a indicação do tempo de permanência e a indicação do objetivo que, sendo declarado de uma forma tão sucinta e genérica, acaba por não identificar, em concreto, o objetivo de cada deslocação.

Por tal motivo, a Requerente foi notificada, no dia 15-02-2019, para apresentar os mapas de acordo com a totalidade dos requisitos estipulados na alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, o que veio a suceder.

Provou-se ainda que, no dia 19-03-2019, a AT enviou ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I.P. (IMT), um pedido de informação discriminada por data e quilómetros verificados, aquando de cada inspeção periódica obrigatória efetuada, relativamente a 32 veículos mencionados nos mapas de «Compensação por deslocação em viatura própria (KMS)» apurando-se, de harmonia com a informação transmitida pela AT, que havia incoerências entre os mapas de quilómetros e a informação disponível junto do IMT relativa a um conjunto de viaturas.

Questão central que aqui se coloca diz, portanto, a saber se os mapas denominados por «Compensação por deslocação em viatura própria (KMS)», elaborados, em 2019, de acordo com os requisitos estipulados na alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, eram coerentes considerando, nomeadamente, a informação transmitida pelo IMT.

Vejamos.

O princípio da verdade material, previsto no art.º 6.º do RCPITA (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira), dispõe que o procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a AT adotar officiosamente as iniciativas adequadas a esse objectivo.

A AT dispõe da possibilidade de, no exercício das suas competências, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente, de harmonia com o artigo 63.º, n.º 1, alínea d) da Lei Geral Tributária, “*solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas necessária ao apuramento da sua situação tributária ou de terceiros com quem mantenham relações económicas.*”

Essa informação pode ser solicitada ao Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I.P. (IMT) nos termos dos arts. 6.º, 9.º, n.º 2 e al. d) do n.º 2 do art.º 28.º do RCPITA (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira).

Note-se, de forma lateral, que os Centros de Inspeção devem, neste domínio, colaborar com o Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I.P.(IMT). É sabido que, nos termos do artigo

9.º do Decreto-Lei n.º 48/2010, de 11 de Maio, os centros de inspeção técnica exercem a actividade de inspeção de veículos, ao abrigo de um contrato de gestão, que abrange a delegação do exercício do poder público de inspeção de veículos (conferida, de forma primária, à Direcção-Geral de Viação, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 44/2005, de 23 de Fevereiro, que altera o Código da Estrada).

Neste contexto, podendo entender-se que os dados fornecidos pelo IMT configuram dados pessoais certo é que no contexto da atividade inspectiva prosseguida pela AT não se encontra impedida a transmissão de dados, por entidades públicas, à AT.

A propósito da atividade inspectiva prosseguida pela AT, é a própria Comissão Nacional de Proteção de Dados (CNPd), ainda que referindo-se expressamente a faturas, que considera não ser discutível, sendo, portanto, aceitável, “*a necessidade de acesso pela AT a dados pessoais constantes de faturas em sede de atividade inspectiva (...)*”.¹

O próprio IMT refere, no seu site, que “*(...) pode partilhar dados pessoais com entidades externas de natureza pública e privada, sempre que considerado indispensável à prossecução da sua missão*” incluindo-se aqui, naturalmente, o cumprimento do dever de cooperação com entidades públicas que o vincula.

Observe-se que, no caso *sub judice*, o acesso à informação não está limitado pelo disposto nos n.ºs 2, 3 e 5 do art.º 63.º da LGT, uma vez que não se trata de informação protegida pelo sigilo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado dependente de autorização judicial, nos termos da legislação aplicável, não se tratando de acesso a informação protegida pelo sigilo bancário e pelo sigilo previsto no regime jurídico do contrato de seguro, nem do acesso a factos da vida íntima dos cidadãos, e violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei.²

¹ Assim, cfr. processo PAR/2020/43, de 15 de junho de 2020, p. 2, *in fine*, disponível em www.cnpd.pt
De forma diversa, a mesma CNPD conclui que, quando se trata do exercício das funções de liquidação de impostos e com o objetivo de simplificação do cumprimento das obrigações fiscais, “esse acesso não se revela imprescindível e é, manifestamente, excessivo”.

² A este propósito, numa situação em que estava em causa o levantamento de sigilo profissional, cfr. decisão proferida pelo Tribunal da Relação do Porto, em 7 de novembro de 2019, no processo 1606/17.4T8PVZ.P1 (<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/f62bcb4c7174c4d1802584cd003ea4a0?OpenDocument>)

Nestes termos, a AT demonstrou, nos presentes autos, que os registos de mapas denominados por «Compensação por deslocação em viatura própria (KMS)», apresentados pela Requerente, eram incoerentes o que ficou claramente evidenciado pelos registos remetidos pelo IMT, através dos quais é possível concluir que há um número de Kms pagos superior aos percorridos no período entre inspeções e datas de inspeções coincidentes com data de regresso ou de permanência no estrangeiro ou que três das viaturas constantes dos mapas (... e ...) já nem pertenceriam, no ano em causa, aos trabalhadores que alegadamente as terão utilizado.

Esta incoerência relativa aos mapas apresentados foi confirmada através dos depoimentos testemunhais realizados no presente processo.

De harmonia com o depoimento das testemunhas, os mapas de quilómetros da Requerente foram elaborados com base “em estimativas” tentando-se, nos mesmos, proceder a um exercício de “adivinhação”.

Nenhuma das testemunhas que depôs conseguiu explicar, de forma rigorosa e clara, o modo como tinham sido elaborados os novos mapas de quilómetros da Requerente, no início de 2019. Pelo contrário: foram recorrentes as referências a estimativas e presunções para ultrapassar a impossibilidade de tradução do que havia sido a realidade, sendo certo que já tinham decorrido cerca de três anos desde a elaboração dos primeiros mapas de quilómetros – que, recorde-se, não davam cumprimento a dois dos requisitos fixados na Lei. Por isso é que o depoimento das testemunhas permite concluir ou reforçar a convicção do Tribunal de que os mapas de quilómetros entretanto elaborados tinham falta de rigor e fiabilidade.

Assim sendo, os mapas apresentados pela Requerente não comprovam que os montantes abonados tenham constituído uma compensação por gastos incorridos pelo trabalhador, pela utilização de viatura própria ao serviço da entidade patronal.

É assim possível concluir, em face dos registos apresentados pelo IMT, invocados pela Requerida AT, e dos depoimentos testemunhais, que os mapas com elementos informativos respeitantes às deslocações, denominados por «Compensação por deslocação em viatura própria (KMS)», são incoerentes e pouco rigorosos pelo que não podem ser aceites para efeitos do disposto no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea h) do CIRC.

A esta luz, os montantes pagos pela Requerente aos trabalhadores devem ser considerados como rendimentos do trabalho dependente, conforme o disposto no art.º 2.º do CIRS, estando sujeitos a retenção na fonte nos termos dos arts 98.º e n.º 1 do art.º 99.º do mesmo Código. Não tendo feito a retenção na fonte em causa, a Requerente assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido (cfr. artigo 103.º, n.º 4 do CIRS).

Nestes termos, improcederá o pedido do Requerente de declaração de ilegalidade da liquidação de retenções na fonte de IRS com o número 2019..., no valor de € 45.264.28 e de juros compensatórios no valor de € 5.094.86, num subtotal de € 50.359.14.

B) Ficou por decidir o segundo pedido da Requerente.

Está em causa apurar se os encargos com ajudas de custo foram refletidos nos preços praticados aos clientes, para efeitos do disposto no número 9 do artigo 88.º do CIRC, *in fine*, que dispõe da seguinte forma:

9 — São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5 %, os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário. (sublinhado nosso)

A Requerente entende que todas as ajudas de custo que teve de suportar pela deslocação dos seus trabalhadores para obras no estrangeiro existem e eram de valor relativamente tão elevado que, obrigatoriamente, têm de estar englobadas nos preços praticados aos clientes, estando faturadas aos clientes, pelo que não era devido a liquidação do imposto de Tributação Autónoma nos termos do disposto no próprio n.º 9 do artigo 88.º do CIRS.

Considera a Requerida AT não ser de aplicar a isenção de tributação em sede de Tributação Autónoma prevista no número 9 do artigo 88.º do CIRC, *in fine* uma vez que os encargos com ajudas de custo nos preços praticados não teriam sido repercutidos nos clientes.

A Requerida AT suporta o entendimento na circunstância de a expressão “*não faturados a clientes*”, utilizada pelo legislador no n.º 9 do art.º 88.º do CIRC, pretender

abranger os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo “*não indicadas nas facturas a clientes*”.

As dúvidas que as partes suscitam nos presentes autos relacionam-se, assim, com a interpretação do artigo 88.º, n.º 9 do CIRC.

Estas dúvidas foram apreciadas noutras decisões do CAAD.

Assim, na decisão do CAAD proferida no processo n.º 266/2017, de 18-04-2017, assumiu-se o seguinte entendimento, relativamente à interpretação do artigo 88.º, n.º 9 do CIRC, que aqui acompanhamos:

“Coloca-se, então, a questão de apurar se o requisito em questão deve ser entendido na sua aparente literalidade, ou seja, se quando a norma em causa utiliza a expressão “não faturados a clientes”, está a exigir que sejam mencionadas expressa e discriminadamente na facturação os dados relativos às ajudas de custo incluídas no valor facturado, ou se o texto legal se reporta antes à exigência de demonstração que o valor das ajudas de custo se encontra abrangido pelo valor facturado a clientes, como comprovação de que aquelas foram incorridas para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Ressalvado o respeito devido a outras opiniões, considera-se ser este último o caso.

Com efeito, e desde logo, tem sido reiteradamente afirmado pelos Tribunais Tributários superiores, que a facturação para efeitos de IRC é menos exigente do que para o IVA, e que se destina essencialmente a veicular “os elementos essenciais da operação que titulam, por forma a possibilitar à AT quer ao controle da legalidade da dedução para efeitos fiscais do gasto, quer da respectiva tributação dos montantes auferidos pelos prestadores de serviços.”

(...)

“No mesmo sentido, o Tribunal Central Administrativo Norte, por exemplo, decidiu que “[n]a redacção da Lei 87.º-B/98, de 31/12, a expressão ajudas de custo “facturadas a clientes”, que constava da alínea f) do n.º1 do art.º41.º do CIRC para efeitos da dedutibilidade integral do seu valor, correspondia a encargos a esse título debitados

aos clientes e incluídos no valor da factura, não se exigindo a discriminação do seu montante na própria factura, nem qualquer formalidade na sua escrituração.”

Tendo em vista este entendimento, que se perfilha, não será de presumir que o legislador fiscal tenha pretendido adicionar ao já complexo emaranhado de obrigações e deveres contabilísticos e declarativos dos sujeitos passivos abrangidos pelo regime de contabilidade organizada, a imposição de passar, como sugere a Requerida “fazer constar nas facturas emitidas o montante correspondente a ajudas de custo e aos quilómetros percorridos.”, ou “o local exacto (... da obra), o tempo ou a distância percorrida”, tanto mais que tais dados são absolutamente irrelevantes para o controlo fiscal quer do destinatário da factura, quer do emitente. Por outro lado, e sob pena, crê-se, de inconstitucionalidade, a sujeição a tributação autónoma dos valores relativos a ajudas de custo, não sujeitas a IRS, por simplesmente “não faturados a clientes”, não poderá ser entendida na sua literalidade já que a facturação dos encargos aos clientes não será, em variadas situações, como sejam os casos de deslocações no interesse geral da empresa, de todo viável. Ou seja, se se entender que os encargos com ajudas de custo são “não faturados a clientes” se não estiverem expressa e discriminadamente mencionados numa factura, estar-se-á a sujeitar imperativamente a tributação autónoma, obstando à sua dedutibilidade integral, uma série encargos insusceptíveis (nesse sentido) de facturação, por terem sido contraídos no interesse geral da empresa, e não no serviço a um cliente concreto.”

(...)

“É, em suma, este o entendimento que se perfilha, ou seja, que os gastos a que se reporta o n.º 9 do artigo 88.º do CIRC não necessitam de ser reflectidos/ inscritos, de forma expressa, nas facturas emitidas aos clientes, devendo os sujeitos passivos de imposto que pretendam não sujeitar aqueles gastos a tributação autónoma possuir, para além do mais, elementos aptos à demonstração que, não obstante tal facto, o preço final indicado e efectivamente facturado ao cliente contempla os valores relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador.”

Nesta mesma linha vão, por exemplo, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 85/2012-T (com especial analogia relativamente ao caso dos autos), 509/2017-T, 10/2017-T, 717/2016-T, 719/2015-T, 733/2014-T, 735/2014-T e 758/2014-T (www.caad.org.pt).

A esta luz entende-se que o artigo 88.º, n.º 9 do CIRC reporta-se à exigência de demonstração que o valor das ajudas de custo se encontra abrangido pelo valor facturado a clientes, como comprovação de que aquelas foram incorridas para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Aqui chegados recorde-se ter sido dado como provado, nos presentes autos, que as ajudas de custo tinham sido faturadas, pela Requerente, em relação aos clientes e obras no estrangeiro.

Assim, face à interpretação do artigo 88.º, n.º 9 do CIRC supra-exposta e à circunstância de ter sido dado como provado que, em relação aos clientes e obras no estrangeiro, as ajudas de custo tinham sido faturadas, pela Requerente, aos clientes, deve considerar-se procedente o pedido do Requerente de anulação da liquidação de tributações autónomas / IRC com o número 2019..., no valor de € 45.186.68 e de juros compensatórios no valor de 3.669.40, liquidação 2019..., num subtotal de € 48.856.08.

5. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente procedeu à prestação de caução tendo entregue, em 12.9.2019, no Serviço de Finanças de Matosinhos um cheque no valor de 125.872,45 €.

Acontece, como vimos *supra*, que uma das liquidações – liquidação de tributações autónomas / IRC com o número 2019..., no valor de € 45.186.68 - está inquinada por vício de violação de lei, tendo o montante em causa sido pago indevidamente.

Nos termos do disposto no artigo 100.º da LGT a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.

O ato de liquidação é da inteira responsabilidade da Requerida AT tendo conduzido a um pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido estando, pois, inquinado por vício de violação da lei, tendo sido praticado por erro imputável aos serviços, pelo que a Requerente tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios na parte referente à liquidação de tributações autónomas / IRC com o número 2019..., no valor de €45.186.68.

Com efeito, nos termos do artigo 43.º da LGT são devidos juros indemnizatórios quando exista erro imputável aos serviços de que resulta pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Os juros indemnizatórios são devidos, desde a data do pagamento sendo calculados com base no respetivo valor, até à integral devolução à Requerente, à taxa legal, nos termos dos artigos, artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º do CPPT e 559.º do Código Civil, à taxa legal em vigor.

6. DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, decide-se julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Julgar improcedente o pedido arbitral na parte referente à liquidação de IRS, mantendo na ordem jurídica a liquidação de retenções na fonte de IRS e juros compensatórios emitida sob o n.º 2019..., no valor de € 45.264.28 e de juros compensatórios no valor de € 5.094.86, num subtotal de € 50.359.14;
- b) Julgar procedente o pedido arbitral na parte referente à declaração de ilegalidade da liquidação de tributações autónomas / IRC com o número 2019..., no valor de € 45.186.68 e de juros compensatórios no valor de 3.669.40, liquidação 2019..., num subtotal de € 48.856.08, bem como o pedido de juros indemnizatórios;
- c) Condenar as partes em custas repartidas, nas proporções abaixo indicadas, tomando em conta os respetivos decaimentos relativamente ao pedido.

7. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor da causa em 99.215,22€ (noventa e nove mil duzentos e quinze euros e vinte e dois cêntimos), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por remissão das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

8. CUSTAS

Ao abrigo do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 2.754,00€ (dois mil setecentos e cinquenta e quatro euros), repartidas na proporção do respetivo decaimento na proporção de 50,76% a cargo da Requerente e de 49,24% a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de julho de 2020

Os Árbitros

(José Poças Falcão)

(Nuno Cunha Rodrigues)

(A. Sérgio de Matos)