

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 906/2019-T

Tema: IRC - Gastos dedutíveis; Despesas de deslocações e estadia de trabalhadores; Ajudas de custo

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Maria do Rosário Anjos e Dr. Leonardo Marques dos Santos (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 17-03-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

A...– SGPS S.A., pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ..., ...-... ..., ... (doravante, a "Requerente") apresentou pedido de pronúncia arbitral ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, na alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e bem assim, nos termos do artigo 11.º do Decreto- Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro, tendo em vista a anulação da liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 2012 com o n.º 2014..., da liquidação de juros compensatórios n.º 2014... e do documento de acerto de contas em que se fixa o total do montante de IRC e juros compensatórios a pagar em € 283.671,93 e com data limite de pagamento a 3 de Outubro de 2014.

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 30-12-2019.

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 14-02-2020, 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 17-03-2020.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência da do pedido de pronúncia arbitral.

Em 19-10-2020 e 20-12-2020, realizaram-se reuniões em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

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 é a sociedade dominante de um grupo a que era aplicável, em 2012, o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), em que se incluía

a sociedade B..., SA, NIPC/NIF ... (doravante “B..., SA”) [Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido];

B) A B..., SA, desenvolve a actividade de construção civil de obras públicas e particulares por diversas obras localizadas em diversos pontos do país (RIT que consta do documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

C) No RIT relativo à inspeção efectuada à B..., SA, refere-se, além do mais, o seguinte:

II -2. Motivo, âmbito e incidência temporal:

A ação inspetiva é resultado de informação recebida na Direção de Finanças de Braga que apontava para a possibilidade da estarem a ser pagas remunerações de trabalho dependente sob a forma de ajudas de custo a um funcionário por parte da empresa C... - SA (doravante designada por C...) com o NIPC... .

No âmbito da análise efetuada a esse funcionário, a coberto da ordem de serviço n.º..., verificou-se que os valores recebidos a título de ajudas de custo mais não eram que rendimentos de trabalho dependente. Em função da informação recolhida, importava verificar se igual conclusão se retirava em relação a outros funcionários da empresa que receberam ajudas de custo no ano de 2012.

(...)

CAPÍTULO III – Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas à matéria tributável

Conforme o descrito no capítulo anterior, no Item II-2, o procedimento inspetivo levado a cabo através da presente ordem de serviço visava constatar se existiam rendimentos de trabalho dependente pagos sob a forma de ajudas de custo a algum funcionário, já que no âmbito da análise efetuada à empresa a coberto da OI2014...se comprovou que relativamente ao funcionário D... eram pagos rendimentos de trabalho dependente sob a forma de ajudas de custo.

Neste sentido foi a coberto do OI2013... encetada uma diligência no dia 2013-10-03 junto da empresa, no sentido de serem recolhidas cópias dos ficheiros informáticos

criados a propósito da emissão, dos boletins itinerários do ano de 2012 assim como obtenção de cópias do módulo “processamento de salários” do sistema informático SAP.

(...)

Após análise da informação remetida, verificou-se que comparando o número de pagamentos efetuados a título de ajudas de custo no ano de 2012 como número de boletins apresentados encontravam-se em falta 980 boletins, tendo sido solicitado a apresentação dos documentos em falta (anexo 10), que até agora não nos foram exibidos, com exceção de alguns referentes ao mês de Junho.

Da análise efetuada, constatamos a existência de incoerências entre o conteúdo dos boletins Itinerários e os recibos emitidos pela empresa pelo pagamento dos valores classificados como ajudas de custo, assim como incoerências entre as descrições constantes dos boletins itinerários e as declarações prestadas por funcionários notificados para prestar informações relacionadas com a sua atividade na empresa no ano de 2012.

Para auxiliar a análise das incoerências, foi solicitado, em 2013-12-13, à empresa, que disponibilizasse os mapas de férias dos funcionários afetos à C... no ano de 2012 assim como os mapas de presença em algumas obras selecionadas em resultado da análise, não tendo sido possível consultar essa informação nas datas solicitadas conforme se comprova por e-mails de resposta à nossa solicitação (anexo 11).

Dada a falta das respostas às nossas solicitações, reiteradas por mais do que uma vez, foi necessário efetuar uma notificação postal através do ofício nº ... de 2013-12-19 (anexo 12) no sentido de serem exibidos os elementos anteriormente solicitados, bem como outros que ainda não o tinham sido, nomeadamente, os documentos administrativos referentes a todas as obras realizadas em 2012, onde necessariamente deveriam constar os mapas de presença dos funcionários em obra, os documentos justificativos dos valores pagos a título de despesas de deslocação aos funcionários que auferiram ajudas de custo de 2012, assim como extrato da

conta da "deslocações e estadas" acompanhado de todos os documentos que materializam Os registos contabilísticos associados à mesma.

(...)

1) Análise da Informação disponibilizada

a) Boletins Itinerários dos funcionários D... e E...

Em 2013-09-09 (anexo 17) foi solicitada à C... que nos facultasse cópia do boletins itinerários de alguns funcionaras entre os quais se destacam E... e D... .

a.1) D...

No que respeita aos boletins itinerários na posse da empresa referentes ao funcionário D..., verificaram-se as incongruências descritas em seguida

(...)

a.2) E...

Relativamente a este funcionário, foram também solicitados os boletins itinerários que se encontravam na posse da empresa no sentido de efetuar uma análise ao seu conteúdo e comparar os valores deles constantes com os valores pagos a título de ajudas de custo ao funcionário.

b) Boletins itinerários dos funcionários estacionados para análise

b.1) F...

Este funcionário foi selecionado para análise porque apresentava divergências entre o valor constante do boletim-itinerário do mês de fevereiro de 2012 e o valor que consta do recibo das ajudas de custo (anexo 25). O boletim apresenta o valor de 12.55 EUR, na "G... Setúbal" e o valor pago foi 200,80 EUR. Para além deste /acto, a empresa não exibiu o boletim referente ao mês de dezembro.

Nas declarações prestadas (anexo 28), a funcionária afirmou que durante o ano de 2012 apenas esteve presente na obra ... em Évora, tendo lá estado o ano Inteiro com exceção do período de férias, sendo que a deslocação, alimentação e a estadia eram por conta da empresa, não existindo qualquer dispêndio de dinheiro por parte do

funcionário. Mais afirmou não ser sua preocupação confirmar o conteúdo dos boletins que assina.

Estas afirmações contrariam completamente o conteúdo dos boletins itinerários que apresentam para este funcionário presenças nas obras: "G... de Setúbal", "Vila do Conde/Povoa do Varzim", "Rede de novas gerações - ...", "H... - ...", "Parque Eólico I..." em..., "Parque J..." em Évora.

Por outro lado, se o funcionário afirma que estava permanentemente deslocado na obra ... de Évora, observa-se que os boletins disponibilizados pela empresa indicam deslocações a obras, onde o funcionário diz não ter estado e por breves dias, e não a totalidade da semana e do mês. De Igual forma, se o funcionário diz que as despesas de estadia e deslocação eram integralmente pagas pela empresa não há lugar ao pagamento de ajudas de custo por parte da empresa.

b.2) K...

Este funcionário foi selecionado porque o boletim do mês de novembro (891,75 EUR) não coincidia com o valor do recibo de despesas (891,05 EUR) (anexo 27).

Nas declarações prestadas (anexo 28), afirma não se recordar de ter estado na obra "... 2" que consta do boletim de dezembro de 2012. Em relação aos boletins de março e novembro de 2012, onde constam despesas de deslocação no valor de 181,30 EUR e 176,40 EUR respetivamente por utilização de viatura própria, afirma desconhecer qual a razão da sua existência, já que nunca utilizou a viatura própria nas suas deslocações, por usar sempre o camião da empresa.

Quando questionado a Identificar as obras em que esteve a trabalhar no ano de 2012, este vem afirmar que esteve em todas as obras da C..., identificando alguns dos locais onde esteve, referindo a cidade de Santarém. Consultados os boletins, não exista nenhuma indicação de presença em qualquer obra de Santarém.

A questão que lhe foi colocada sobre se era normal ir e vir no mesmo dia à obra "... Pedrogão", este responde que não, porque só pode fazer no máximo 10 horas de condução. O boletim do mês de novembro indica saída de Braga no dia 2012-11-02, em direção à referida obra as 8:00 horas e chegada às 21:00 horas. De acordo

com a aplicação "google maps", uma deslocação a Beja dura cerca de 4 horas e 37 minutos (anexo 29), o que significa que uma deslocação de ida e volta consome 9 horas e 10 minutos, para além do tempo que necessariamente tem que estar no local para executar o serviço.

Por outro lado, de acordo com o mapa das férias (anexo 30), este funcionário esteve a gozar férias no período de 2012-02-13 a 2012-03-07. Segundo os boletins neste período, esteve o funcionário na obra "Parque J..." (2012-02-13 a 2013-02-17).

Consta igualmente do referido mapa o gozo de férias no dia 2012-04-09. Consultado o boletim itinerário de abril, verificamos que consta dele, nesse dia, uma deslocação à obra "Escola ...". Segundo o boletim de novembro, esta funcionário esteve deslocado na obra no dia 2012-11-21 na obra "... de Pedrogão", mas analisando o mapa das férias, verifica-se que neste dia foi indicado o gozo de férias.

b.3) L...

Este funcionário foi selecionado por possuir grande parte dos seus boletins itinerários (anexo 31), incongruente quanto ao valor com os recibos de despesa (anexo 32), conforme quadro seguinte:

(...)

Com exceção dos meses de maio e outubro, em que os valores são coincidentes, todos os outros são divergentes com os montantes pagos, embora com uma ligeira diferença. Mas mais relevante do que as divergências de valores podemos verificar que existe uma divergência na forma como os mesmos constam nos boletins itinerários e nos recibos de ajudas de custo, no que respeita às componentes despesas de deslocação e ajudas de custo conforma quadro seguinte:

Mês	Valores do boletim		Valores do recbo		Diferenças	
	Total dos Kms	Ajudas de Custo	Total dos Kms	Ajudas de Custo	Total dos Kms	Ajudas de Custo
Janeiro	270	1016,55	445	953,80	-175	62,75
Fevereiro	324	891,05	417,53	1004,00	-93,53	-112,95
Março	270	865,95	176,61	1091,85	93,39	-225,9
Abril	606	928,70	645,78	903,60	-39,78	25,1
Mai	510	903,60	142,06	1104,40	367,94	-200,8
Junho	255	828,30	419,47	1004,00	-164,47	-175,7
Julho	425	978,90	3286,5	1104,40	-2861,5	-125,5
Agosto	595	257,53	645,78	903,60	-50,78	-646,07
Setembro	470	928,70	645,78	903,60	-175,78	25,1
Outubro	340	928,70	142,06	1104,40	197,94	-175,7
Novembro	4842	853,40	3425,64	1054,20	1416,36	-200,8
Dezembro	340	903,60	556,64	953,80	-216,64	-50,2

(...)

Quando questionado sobre o facto de os boletins de julho e novembro apresentarem valores que representam mais do dobro dos restantes meses do ano assim como as despesas de deslocação que deles constam, este veio afirmar não ter justificação para os dois factos apresentados. Acrescenta que "Desde qua estou na empresa o acerto das horas extraordinárias e feito nos meses da perto das férias de natal."

Numa análise as declarações prestadas podemos verificar que o funcionário admite que só muito, pontualmente suportava despesas com deslocações, sendo que é a empresa que procede ao pagamento da integralidade das despesas de transporte, alojamento e alimentação. Nestes casos não se justifica o pagamento de ajudas de custo já que estas são devidas para compensar as despesas incorridas pelo funcionário por se encontrar a trabalhar deslocado da sede da sua entidade patronal, ao serviço da mesma.

Per outro lado podemos verificar que em todos os boletins itinerários são pagas "despesas da deslocação" pela utilização de viatura própria, que o funcionário diz nunca ter utilizado ao serviço da empresa, já que o transporte para as obras é feito em viatura da mesma. Por outra lado analisando os valores das despesas de deslocação verificamos que os mesmos não correspondem ao pagamento dos quilómetros efetuados conforme quadro seguinte:

Mês	Valores do boletim			
	Total dos Kms	Preço do KM	Valores devidos	Valores pagos
Janeiro	270	0,36	97,20	97,75
Fevereiro	324	0,36	116,64	263,22
Março	270	0,36	97,20	289,45
Abril	606	0,36	218,16	207,36
Maior	510	0,36	183,60	251,94
Junho	255	0,36	91,80	326,70
Julho	425	0,36	153,00	1.308,60
Agosto	595	0,36	214,20	257,53
Setembro	470	0,36	169,20	207,35
Outubro	340	0,36	122,40	226,84
Novembro	4842	0,36	1.743,12	1.434,00
Dezembro	340	0,36	122,40	250,56

Por outro lado, são declarados quilómetros nos boletins pelas deslocações às obras que não são credíveis conforma se poda constatar no quadro seguinte tendo em atenção os quilómetros determinados pela aplicação "google maps" (anexo 34) e no princípio de que os quilómetros deveriam corresponder a uma viagem de ida e volta:

Obras	Valores do boletim	
	Kms declarados	Kms apurados (Ida e volta)
... Vila do Conde/Póvoa do Varzim	54	107,4
Reabilitação das Infraestruturas no ... - Lousã	202	412
Requalificação da ... Vila Nova de Carreira	85 e 807	137,6

Como se verifica, os quilómetros declarados nos boletins não apresentam qualquer aderência à realidade, sendo que nos casos das obras da Vila do Conde/Póvoa do Varzim e ...- Lousã, a distância indicada corresponde a apenas uma viagem de ida. Refira-se que na obra de ..., foram indicados no boletim de novembro a realização de 807 quilómetros em todas as deslocações à obra realizadas nesse mês.

Estas despesas de deslocação deveriam corresponder ao pagamento dos quilómetros efetuados com a viatura. Pela análise dos boletins não conseguimos verificar isso, sendo certo que o funcionário afirma não ter explicação para os valores evidenciados nos boletins a título das despesas de deslocação e que os mesmos certamente não respeitam a despesas de deslocação com a viatura própria, já que a mesma nunca foi utilizada ao serviço da empresa.

Ao analisar os boletins constata-se, pela informação neles vertida, que este funcionaria esteve deslocado em obra durante todos os dias do ano. Analisando o

mapa das férias fornecido pela empresa (anexo 35), é possível verificar que gozou férias nos seguintes períodos encontrando-se mencionado nos boletins a presença nas seguintes obras:

(...)

b.4) M...

Este funcionário foi selecionado para análise, porque os boletins itinerários dos meses de maio a julho e novembro (anexo 36) apresentavam valores divergentes quer quanto aos totais quer nas componentes despesas de deslocação e ajudas de custo em relação aos valores constantes dos recibos de despesa omitidos pela empresa (anexo 37), conforme quadro seguinte:

Mês	Valores do boletim	Valores do recibo
	Ajudas de Custo	Ajudas de Custo
Maio	682,75	682,68
Junho	652,65	652,60
Julho	1.389,30	1389,34
Novembro	1.364,87	1.364,89

(...)

b.5) N...

Este funcionário foi selecionado por não se encontrar na nossa posse qualquer boletim itinerário que justificasse as ajudas de custo pagas, com exceção do boletim do mês de setembro (anexo 41), que não se encontra assinada.

(...)

b.6) O...

Este funcionário foi selecionado porque existia uma ligeira divergência entre o valor do boletim itinerário do, mês da novembro (anexo 43), e o valor que constava do recibo fornecido pela empresa (anexo 44), conforme quadro seguinte:

Mês	Valores do boletim	Valores do recibo
	Ajudas de Custo	Ajudas de Custo
Novembro	961,34	961,15

Mais relevante e a divergência que existe entre os valores referentes a despesas de deslocação que constam do boletim e as que constam dos recibos:

Mês	Valores do boletim		Valores do recibo	
	Total dos Kms	Ajudas de Custo	Total dos Kms	Ajudas de Custo
Novembro	509	778,10	159,86	903,60

Nas declarações prestadas (anexo 48), este funcionário afirma que no ano de 2012 esteve em várias obras localizadas um pouco por todo o país referindo obras localizadas em Setúbal, Lousa, Santarém, farto, Gondomar, Faro, Évora, Gondomar, Faro, Évora, Valença, estando o ano inteiro deslocado, estando em casa apenas aos fins da semana.

Segundo este funcionário, o transporte para a obra era feito através de viaturas da empresa, sendo esta a responsável pelo pagamento direto dos almoços, jantares e dormidas, embora pontualmente os jantares pudessem ser pagos por si, sendo estes posteriormente reembolsados pela empresa

Quando questionado se era normal deslocar-se à obra de Reabilitação das infraestruturas no troço de ... a regressar nesse mesmo dia, como se pode observar nos boletins de janeiro e abril constando do anexo 43, este afirmou que nunca tal aconteceu. Pela questão colocada, através da qual se pretendia saber se era normal dormir nas obras localizadas em municípios pertencentes à zona metropolitana do Porto, como é a casa de Gondomar, Vila Nova de Gaia e na obra localizada em Valença, este afirmou que não era habitual ficar a dormir, sendo que apenas ficou uma noite na obra de Valença.

Contudo da análise dos boletins de março, mala, junho, julho, agosto e setembro, consultáveis no anexo 43 que mencionam a presença nas obras localizadas na zona do Grande Porto, verifica-se a indicação de presença por mais do que um dia nessas obras com dormida. Nos meses de outubro, novembro e dezembro, igualmente consultáveis no anexo 43, menciona igualmente a presença por mais do que um dia na obra de Valença e sempre com dormida.

Acresce à análise destes boletins que com exceção dos meses de julho e novembro, a referência à deslocação em obra descreve presença média de cerca de quatro ou

cinco dias por más em obra. O funcionário nas suas declarações disse ter estado permanentemente deslocado em obra, vindo para casa apenas ao fim de semana.

Quando questionado sobre as diferenças existentes no boletim do mês de novembro, respondeu que não tinha explicação para a diferença, assim como não tinha explicação para o facto de os valores de julho a novembro serem mais do que o dobro dos valores dos restantes meses.

No mês de novembro, o boletim itinerário indica despesas de deslocação relacionadas com o uso de viatura própria ao serviço da empresa numa deslocação a Valença que implicou a realização de 509 quilómetros na sua viatura em relação à utilização de viatura própria o funcionário declarou que nunca utilizou viatura própria ao serviço da empresa Já que não possui carro.

Por outro lado, analisando a distância da sede da empresa à obra localizada em Valença, e tendo por referência a aplicação "google maps" (anexo 46), verificamos que uma deslocação de ida e volta a essa localidade totaliza 127 quilómetros.

b.7) P...

Este funcionário foi selecionado para análise porque apresentava divergências entre os valores que constando boletim (anexo 47), e os que constam do recibo de despesas (anexo 48), conforme quadro seguinte:

Mês	Valor do Boletim	Valor do Recibo
Abril	0	25,1

(...)

b.8) Q...

Este funcionário foi selecionado por apresentar divergências nos elementos constantes do boletim do mês de junho (anexo 51), quando comparado com a informação constante do recibo (anexo 52), conforme quadros seguintes:

Mês	Valor do Boletim	Valor do Recibo
Junho	1.187,26	1.187,29

Mês	Valores do boletim		Valores do recibo	
	Total dos Kms	Ajudas de Custo	Total dos Kms	Ajudas de Custo
Junho	268	828,30	1.903,58	502,00

(...)

b-9) R...

Este funcionário foi selecionado porque o boletim itinerário do mês de junho (anexo 56), apresentava divergência em relação ao recibo de despesas (anexo 57), conforme quadro seguinte:

Mês	Valor do Boletim	Valor do Recibo
Junho	75,30	100,40

(...)

Tudo isto nos leva a concluir pela deficiente e incongruente informação constante dos boletins.

Assim foi entendido, no âmbito do procedimento inspetivo, selecionar alguns dos funcionários que auferiram ajudas de custo durante o ano de 2012, para serem ouvidos em declarações reduzidas a escrito, no sentido de verificar se as divergências e incongruências detetadas nos dois funcionários analisados se verificavam noutros funcionários da empresa. Da seguida será efectuada uma análise exaustiva sobre os esclarecimentos prestados pelos funcionários selecionados e a sua confrontação com os elementos constantes dos boletins.

Ouvido em declarações (anexo 58) sobre a divergência entre estes dois documentos, veio afirmar que não tem explicação para esta diferença.

Por outro lado, quando questionado sobre o facto de também no seu caso, o valor pago a título de ajudas de custo nos meses de Julho e novembro, ser praticamente o dobro dos valores dos restantes meses, este explica essa situação com o facto de estar a trabalhar em períodos das férias de colegas.

Analisando o mapa de férias do pessoal, do sector onde está inserido este funcionário, nos períodos de julho e novembro (anexo 59), verificamos que no mês

de julho, dos 31 funcionários, apenas oito gozaram intervalos de férias durante este período, e no mês de novembro dos mesmos 31 funcionários apenas oito gozaram férias neste período, ou seja não existe escassez de pessoal deste sector que justifique trabalho adicional tanto mala que por exemplo no período de julho, o funcionário apenas esteve na obra redes nova geração - Norte na zona de Viana do Castelo, ou seja não consta do boletim que tenha estado em outras obras para eventualmente substituir colegas de férias.

Em relação ao mês de novembro não podemos fazer qualquer tipo de análise porque a empresa não nos exibiu o boletim itinerário subjacente ao pagamento efetuado.

b.10) S...

Este funcionário foi selecionado por apresentar divergências entre os valores dos boletins de abril e julho (anexo 60), e os recibos de despesas desses meses (anexo 61), conforme quadro seguinte:

Mês	Valor do Boletim	Valor do Recibo
Abril	609,55	609,34
Julho	1228,02	1228,91

(...)

b. 11) T...

A seleção deste funcionário relaciona-se com o facto de apresentar divergências entre os valores dos boletins itinerários de 2012 (anexo 67) e os respectivos recibos (anexo 68) conforme quadro seguinte:

Mês	Valor do Boletim	Valor do Recibo
Janeiro	1.035,56	1.039,64
Fevereiro	1.066,85	1.066,46
Março	1.041,30	1.041,65
Abril	559,65	559,80
Agosto	1.041,60	1.041,65
Novembro	2.105,36	2.105,40
Dezembro	1.061,50	1.061,94

Para além dos meses Identificados anteriormente que apresentam divergências nos valores, existem outros que para além destas divergências nos valores, apresentam diferenças mais disparens na forma como se apresentam nos boletins e nos recibos conforme quadro seguinte:

Mês:	Valores do boletim			Valores de recibo		
	Total dos Kms	Disp. de deslocação	Ajudas de Custo	Total dos Kms	Disp. de deslocação	Ajudas de Custo
Janeiro	506	182,16	853,40	1.057,11	387,04	652,60
Fevereiro	600	226,00	840,85	173,50	62,00	1.004,00
Março	600	213,00	828,30	0,00	0,00	1.041,30
Abril	0	0,00	559,65	300	108,00	451,80
Junho	810	225,24	828,30	834,83	300,54	753,00
Julho	2.025	1.115,50	978,90	2750	990,00	1.104,40
Agosto	405	163,10	878,50	0	0,00	1.041,65
Setembro	940	129,30	928,70	150	54,00	1.004,00
Outubro	405	112,95	928,70	0	0,00	1.041,65
Novembro	4.842	1.251,96	853,40	2920	1.051,20	1.054,20
Dezembro	405	132,80	928,70	439,83	158,34	903,60

A semelhança dos funcionários anteriores, também nesta se constata a existência de valores completamente díspares entre os boletins e os recibos.

O funcionário ouvido em declarações (anexo 69), no sentido de apresentar uma explicação para estas diferenças, afirmou não ter explicação, acrescentando que quando assina os boletins apenas se preocupa em confirmar o valor não se preocupando em analisar o descritivo dos mesmos.

Ainda relacionado com os dados que constam dos boletins, podemos verificar que os valores evidenciados nos boletins e que deveriam corresponder a despesas relacionadas com os quilómetros efectuados com a viatura própria do funcionário não correspondem na maior parte dos meses a essa lógica conforme quadro seguinte:

Mês	Valores do boletim				Diferença
	Total dos Kms	Valor mencionado	Abono per km	Valor devido	
Janeiro	506	182,16	0,36	182,16	0,00
Fevereiro	600	226,00	0,36	216,00	10,00
Março	600	213,00	0,36	216,00	-3,00
Junho	810	225,24	0,36	291,60	-66,36
Julho	2.025	1.115,50	0,36	729,00	386,50
Agosto	405	163,10	0,36	145,80	17,30
Setembro	940	129,30	0,36	338,40	-209,10
Outubro	405	112,95	0,36	145,80	-32,85
Novembro	4.842	1.251,96	0,36	1.743,12	-491,16
Dezembro	405	132,80	0,36	145,80	-13,00

Com exceção do mês de janeiro em qua o valor declarado corresponda à multiplicação do número de quilómetros indicados pelo abono unitário de 0,36 EUR, todos os outros são completamente divergentes.

Não se entende assim o. qua está subjacente ao apuramento dos valores referentes as despesas de deslocação evidenciadas no boletim por uso de viatura própria. Nas declarações prestadas, quando questionado se era normal usar a viatura própria nas deslocações que fazia às obras, ou se pelo contrário usava viatura da empresa, esta respondeu que usava viatura da empresa. Assim, se o funcionário afirma não usar viatura própria ao serviço da empresa, não deveriam ser pagas despesas de deslocação para compensar uso d» viatura própria.

Para além das incoerências identificadas anteriormente, devemos acrescentar ainda as que se relacionara cem a fiabilidade dos quilómetros apontados nos boletins como sendo os qua são abonados ao funcionário por pretensamente usar a viatura própria. Tendo em atenção os quilómetros inscritos nos boletins e a sua comparação com os que são obtidos pela aplicação "google maps" (anexo 70) obtemos os seguintes valores, relativos a viagem de ida e volta:

Mês	Localidade	kms declarados	kms apurados
Janeiro	Beja	506	1.012
Fevereiro	Faro	600	1.212
Março	Faro	600	1.212
Junho	Setúbal	405	808
Julho	Setúbal	405	808
Agosto	Setúbal	405	808
Setembro	Setúbal	405	808
Outubro	Setúbal	405	808
Novembro	Setúbal	807	808
Dezembro	Setúbal	405	808

Não se entende assim de que forma a empresa determinou os quilómetros colocados nos boletins assim como obtém os valores referentes às despesas de deslocação.

Verificasse que nos boletins de fevereiro, maio, junho, setembro, novembro e dezembro, são indicadas viagens para as obras de "Abastecimento das águas ..." e "G... de Setúbal" com saída pelas 8:00 horas tia manhã e chegada no mesmo dia pelas 21:00 horas. Uma viagem a Faro tem uma duração total das 10 horas a a Setúbal uma duração de 7 horas, o que significa que ficariam muito poucas horas

para o desempenho das suas funções tendo em atenção a necessidade de pausa para o almoço e pausas durante a viagem.

O funcionário quando questionado sobre se era habitual nas obras identificadas anteriormente destocar-se num dia e regressar nesse mesmo dia, respondeu que não era habitual já que nessas obras ia e dormia em estabelecimento hoteleira.

No dia 2012-08-12, este funcionário esteve a prestar declarações na Direção da Finanças de Braga pelas 14:25 (anexo 71) constando no boletim que se encontrava deslocado na obra "G... de Setúbal". Quando questionado sobre este facto o funcionário limitou-se a dizer que talvez tenha vindo prestar declarações e regressado nesse mesmo dia;

Tal como nos outros funcionários, também em relação a este, os valores que constam dos boletins de julho e novembro apresentam um valor que é praticamente o dobro dos valores dos restantes meses. Quando questionada sobre isto, respondeu que a única explicação que encontra é que estes são meses de férias de colegas que é necessário substituir.

Relativamente a justificação apresentada, devemos dizer que o Funcionário nos meses da julho a novembro esteve sempre na obra "G... de Setúbal", assim como o número da dias que estava deslocado nesta obra foi exatamente igual ao número da dias em que esteve deslocado em obra nos outros meses.

Por outro lado de acordo com o mapa de férias do funcionário (anexo 72), este gozou-as nos períodos de:

Período	Datas
1	2012-01-04
2	2012-01-30
3	2012-04-17 a 2012-05-06
4	2012-05-31 a 2012-06-08
5	2012-08-16 a 2012-08-31
6	2012-11-02
7	2012-12-26 a 2012-12-28

Analisando' os boletins itinerários, verificamos que nos dias em que gozou férias estavam indicadas deslocação nas seguintes obras:

Período	Datas	Obras
1	2012-01-04	Construção do do Piso
2	2012-01-30	Abastecimento de água no concelho de Faro
3	2012-04-17 a 2012-05-06	Abastecimento de água no concelho de Faro e G... de Setúbal
4	2012-05-31 a 2012-06-08	G... de Setúbal
5	2012-08-16 a 2012-08-31	G... de Setúbal
6	2012-11-02	G... de Setúbal

Pelos mapas fornecidos pela empresa verificamos que nos meses de julho e novembro gozaram férias oito dos 31 funcionários do sector a que pertence T... .

b.12) U...

Esta funcionário foi selecionado porque apresentava incoerências entre os valores dos boletins dos meses de Junho, julho e novembro (anexo 73), a dos recibos da despesa desses meses conforme quadro seguinte (anexo 74).

Mês	Valor do Boletim	Valor do Recibo
Junho	865,30	865,95
Julho	1.461,65	1.461,68
Novembro	1.270,58	1.270,59

Para além destas divergências em termos de valor, a empresa apresenta as seguintes incoerências:

Mês	Valores do boletim			Valores do recibo		
	Total dos Kms	Desp. de deslocação	Ajudas de Custo	Total dos Kms	Desp. de deslocação	Ajudas de Custo
Junho	67	37,00	828,30	0	0,00	865,95
Julho	335	482,75	978,90	2108	758,88	702,80
Novembro	1.614	417,18	853,40	1995,53	718,39	552,20

Tal como para os restantes funcionários, nos meses de julho e novembro, as ajudas de custo apresentam valores que correspondem ao dobro dos valores pagos nos restantes meses. Tendo sido questionado o funcionário sobre esta matéria (anexo 75), este respondeu que tal se deve ao facto de nestes meses "... trabalhar mais para substituir colegas em férias, e como tal a empresa paga as horas que faço a mais." Relativamente às divergências descritas anteriormente, a funcionário afirma não ter qualquer explicação.

Sobre esta justificação, e fazendo uma análise às férias deste funcionário, de acordo com o mapa fornecido pela empresa (anexo 76) verifica-se que este gozou férias nos seguintes períodos:

Período	Datas
1	Manhã de 2012-03-01
2	2012-04-09
3	2012-06-16
4	16-07-2012 a 27-07-2012
5	20-11-2012 a 23-11-2012
6	Manhã de 2012-11-30
7	2012-12-17 a 2012-12-21
8	2012-12-26 a 2012-12-31

De acordo com os boletins, nos períodos em que gozou férias o funcionário estava nas seguintes obras:

Período	Datas	Datas
1	Manhã de 2012-03-01	G... de Setúbal
2	2012-04-09	Abastecimento de águas no concelho de Faro
3	2012-06-15	Baguim
4	2012-07-16 a 2012-07-27	Baguim
5	2012-11-20 a 2012-11-23	Redes Nova Geração - Sul
7	2012-12-17 a 2012-12-21	de Pedrogão

Nos meses de junho, julho e novembro são pagos valores referentes a despesas da deslocação por pretense uso da viatura própria ao serviço da empresa. Nas declarações prestadas pelo funcionário esta vem afirmar que nas deslocações para as obras, usava sempre viatura da empresa "...nunca tendo usado viatura própria nas minhas deslocações para a obra".

Em relação aos quilómetros colocados nos boletins em qua são pagas despesas referentes às deslocações verificamos que foram inscritos os valores constantes do quadro seguinte, sendo acrescentado também quais as despesas de deslocação que seriam devidas se as mesmas se referissem aos quilómetros pela utilização da viatura própria:

Valores do boletim					
Mês	Total dos Kms	Valor mencionada	Abeno per km	Valor devida	Diferenças
Junho	67	37,00	0,36	24,12	12,88
Julho	335	482,75	0,36	120,60	362,15
Novembro	1.614	417,18	0,36	581,04	-163,86

Como se observa, a informação vertida nos boletins não permita estabelecer uma ligação entre os quilómetros quantificadas a os valores qua são pagos.

Na realidade é também discutível a forma de determinação dos quilómetros às obras que constam dos boletins. Tomando por referência a aplicação 'google maps' (anexo 77), verificamos que numa viagem de ida e volta, os quilómetros as localidades, são:

Mês	Localidade	kms declarados	kms apurados
Junho	Gondomar	67	134
Julho	Gondomar	67	134
Novembro	Alentejo	807	1.012

b. 13) U...

Este funcionário foi selecionado para análise porque apresentava incoerência na Informação constante do boletim do mês de junho (anexo 78). Este boletim não continha qualquer valor e a recibo de despesas apresenta q valor de 150,60 EUR (anexo 79).

(...)

b. 14) W...

Este funcionário foi selecionado para analisa já qua os boletins da Julho e novembro (anexo 82), não coincidiam com os recibos de despesa desses meses (anexo 83) conforme quadro seguinte:

Mês	Valor de Boletim	Valor do Recibo
Julho	992,22	992,56
Novembro	589,85	589,40

(...)

b.15) X...

A seleção deste funcionário deveu-se ao facto de apresentar divergências entre os boletins dos meses da agosto e novembro (anexo 87), e os recibos desses meses (anexo 88), conforme quadro seguinte:

Mês	Valor do Boletim	Valor do Recibo
Agosto	765,55	765,40
Novembro	1.043,48	1.041,88

b.18) Y...

Esta funcionário tal selecionado para análise dado que apresentava boletins itinerários sem qualquer valor (anexo 90), e mesmo sem qualquer valor foram-lhe pagas ajudas de custo (anexo 91), conforme quadro seguinte:

Mês	Valor do Boletim	Valor do Recibo
Maio	0	37,65
Junho	0	25,1

(...)

b. 17) Z...

Este funcionário foi selecionado, dado que apresentava uma divergência entre o boletim do mês de fevereiro (anexo 95), e o respetivo recibo (anexo 96) no seguinte valor:

Mês	Valor do Boletim	Valor do Recibo
Fevereiro	138,05	200,8

(...)

b.59) AA...

A escolha deste funcionário deveu-se ao facto de este apresentar diferença entre os boletins dos meses de janeiro e março (anexo 269), e os respetivos recibos de despesas (anexo 270), conforme o quadro seguinte:

Valores do boletim				Valores do recibo			
Total	Total dos Kms	Desp. de deslocação	Ajudas de Custo	Total	Total dos Kms	Desp. de deslocação	Ajudas de Custo
1.415,70	1.215	386,60	1.029,10	1.415,88	865,22	311,48	1.104,40
1.329,10	810	450,60	1.329,10	1.329,42	764,50	275,22	1.054,20

Verifica-se mais uma vez a completa dissonância entre a informação que consta dos boletins e a que consta dos recibos à semelhança do que aconteceu para outras funcionários.

Também neste caso são pagos valores classificados como ajudas de custo nos meses de julho e novembro que representam o dobro dos valores que são pagos nos restantes meses. Questionado sobre esta situação (anexo 271), o funcionário numa primeira fase vai afirmar que não tinha explicação para o facto. Posteriormente numa clarificação prestada (anexo 272) vem afirmar que o que realmente disse e que não ficou registado foi que "aquelas diferenças se devem a um maior número de deslocações e de quilómetros nesses meses".

Não nos é possível no entanto validar esta Informação porque a empresa não nos disponibilizou os boletins dos meses de julho e novembro.

Importa, no entanto, analisar os boletins fornecidos no que concerne às despesas de deslocação. De acordo com a informação que consta dos boletins verificamos as seguintes diferenças:

Mês	kms declarados	despesas pagas	despesas devidas
janeiro	1215	386,6	437,4
fevereiro	1215	427,4	437,4
março	810	450,6	291,6
Total		1.264,60	1.166,40

Como se verifica não é possível verificar como são apuradas as importâncias pagas a título de despesas da deslocação.

Se igualmente efetuarmos uma análise dos quilómetros pretensamente comunicados pelo funcionário à sua entidade patronal verificam-se as seguintes incongruências nas informação prestada, atendendo ao número de quilómetros comunicados e aqueles que são necessários para efetuar a deslocação à obra, encontrando-se essa análise no quadro seguinte:

Mês	kms declarados	kms apurados
janeiro	1215	2424
fevereiro	1215	2424
março	810	1616
Total	3.240	6.464

Verifica-se que os quilómetros declaradas são metade dos que são necessários para a realização das deslocações às obras. A serem verdadeiras as informações resultaria em claro prejuízo para o funcionário.

c.) Análise da informação enviada pela cadeia de hotéis BB...

Dado que existia a informação de que era usual pernoitar em hotéis da cadeia BB..., esta foi contactada no sentido de identificar quais os funcionários que estiveram hospedados nas instalações hoteleiras localizadas nas cidades de Setúbal, Évora e Faro, e cujas estadias foram faturadas à C.... Estas cidades foram escolhidas já que muitas das obras que constam dos boletins itinerários selecionados se localizam nestas cidades ou nas suas proximidades.

A informação foi remetida pela cadeia de hotéis, mas dado a sua extensão, no quadro seguinte é apresentado um resumo, podendo ser consultada a sua integralidade pela empresa, já que se encontra arquivada no processo individual do contribuinte.

Em função da informação remetida, apresentamos nos quadros seguintes quais os funcionários identificados pelo hotel e quais os dias em que os mesmos estiveram hospedados, constando também o número da fatura emitida pelo hotel:

(...)

Em relação a alguns dos funcionários mencionadas anteriormente, não foi possível proceder à sua completa identificação, nomeadamente qual o seu nome completo e correspondente número de funcionário.

(...)

Em relação a alguns dos funcionários mencionados anteriormente, não foi possível proceder à sua completa identificação, nomeadamente qual o seu nome completo e correspondente número de funcionário.

(...)

e acordo com a Informação prestada pelo hotel, alguns dos funcionários que se encontram identificados anteriormente e cuja descrição completa não é feita, são pertencentes aos quadros da empresa CC... SA (CC...) (anexo 258).

Corri a informação que nos foi fornecida pela cadeia de hotéis, fizemos uma análise comparativa entre as datas de permanência nas instalações hoteleiras e a informação que consta dos boletins que nos foram fornecidos pela empresa, tendo essa análise incidido essencialmente nos seguintes elementos:

a) Existência de pagamento de ajudas de custo e boletim itinerário pela deslocação à obra;

b) Comparação das estadias nos hotéis com a obra que consta ... boletins;

c) Nos boletins em que a obra indicada se localizava em cidade coincidente com a do hotel (ou próximo), foi efetuada análise das datas de permanência indicadas, e sua comparação com as datas que constam dos boletins;

Relativamente à alínea a) descrita anteriormente, iremos de seguida apresentar as conclusões em quadro resuma sendo que em relação a cada um dos funcionários a informação se anexa ao presente relatório para uma mais completa percepção (anexo 259). O resultado da análise quanto à relação entre a existência de um boletim itinerário, e consequente pagamento de ajudas de custo, e a estadia em obra foi a seguinte:

Hotel	Nº de períodos de estadias com pagamento de ajudas de custo	Nº de estadias sem boletim
Hote BB... de Setúbal	161	73
Hotel BB... de Faro	49	26
Hotel BB... de Évora	186	58

Do quadro anterior, o que se conclui é que analisando a informação referente às estadias, por exemplo no Hotel BB... de Setúbal, verifica-se que existem 161 períodos de estadias, não existindo por sua vez qualquer boletim de ajuda de custo relativamente a 73 dessas estadias. Das restantes 83 estadias (161 - 73), verifica-se que parte deles não é possível validar a sua informação porque não nos foram exibidos os boletins itinerários (58).

Nestes períodos não estão contabilizadas as estadias feitas por funcionários em relação aos quais não foi possível identificar o seu número ou em relação aos quais foi dada indicação por parte do hotel de que eram pertencentes à empresa CC... SA. O que ressalta da análise anterior é que existem deslocamentos a obras feitas por funcionários, obras essas localizadas fora da área geográfica da sede da empresa, em relação às quais esta não paga qualquer ajuda de custo. Poder-se-ia até pensar que esta situação até seria normal atendendo ao facto de as estadias, serem pagas pela empresa e como tal não serem pagas ajudas de custo.

Acontece porém, que uma boa parte dos funcionários que estiveram deslocados em obra com estadias pagas pela empresa, também usufruíram de pagamentos classificados como ajudas de custo, como são os exemplos que se anexam dos seguintes funcionários e nos seguintes hotéis:

(...)

Não é entendível o critério que leva a empresa a pagar ajudas de custo a alguns funcionários por se encontrarem deslocados e a outros não efetuar esse pagamento, sendo certo que em relação a alguns funcionários a quem são pagas ajudas de custo são também pagas as despesas pela deslocação (alimentação, estadia e transporte), originando assim uma duplicação do gasto.

Refira-se que esta análise poderia ter uma maior extensão caso nos tivessem sido facultados todos os boletins pela empresa o que não aconteceu. De facto, por comparação com os dados fornecidos por cada um dos hotéis não nos foram exibidos pelo sujeito passivo boletins itinerários referentes ao seguinte número de estadias:

Hotel	Nº de boletins não exibidos
Hotel BB... de Setúbal	58
Hotel BB... de Faro	16
Hotel BB... de Évora	45

Tal como descrito na alínea b), foi efetuada uma análise comparativa entre as estadias na cadeia de hotéis e as obras que nesses dias se encontravam descritas

como sendo aquelas em que os trabalhadores estiveram presentes, com base nos boletins itinerários. Dessa comparação foi possível verificar as seguintes diferenças:

(...)

Conforme resulta do quadro anterior, existem significativas divergências entre a informação que é prestada pela empresa através das boletins itinerários e aquela que é possível verificar junto de entidades externas à própria empresa (cadeia de hotéis BB...).

No quadro anterior, verifica-se que são descritas várias situações:

a) Estadia em hotel significativamente distante do local da obra indicada no boletim. Refira-se como exempla desta situação o funcionado DD... que esteve hospedado no Hotel BB... de Setúbal nos períodos de 2012-08-09 a 2012-08-10 e 2012-08-20 a 2012-08-24 e nestes são descritas permanências na obra "Rua ..." em Leça da Palmeira, ou o caso do Funcionário EE... que esteve hospedado no hotel BB... de Faro em períodos de julho, agosto e outubro de 2012, sendo referido que nesses períodos esteve deslocado na obra "Hotel ..." no Porto.

Estas situações acarretam duas consequências: primeiro a informação que se encontra no boletim é divergente com a realidade, porque não corresponde ao serviço que o funcionário efetuou e segundo existe duplicação do gasto já que são pagas importâncias a título de ajudas de custo por dormidas que o funcionário não suportou já que como se verifica, foi a empresa que o pagou.

b) Estadia em hotel que não se encontra mencionado no boletim itinerário, já que nas datas das estadias não é indicada qualquer deslocação em obra. Estão nesta situação por exemplo os funcionários FF... que esteve hospedado no Hotel BB... de Évora, não constando qualquer deslocação em obra no boletim itinerário nesse período, ou o funcionário GG... que esteve hospedado no mesmo hotel não constando essa informação do boletim.

Também esta situação leva a concluir que a informação que consta dos boletins é divergente com a realidade já que não são pagas ajudas de custo baseadas no

trabalho efetivamente prestado mas antes em informações vertidas nos boletins que não correspondem à realidade.

Tal como a referido na alínea c), mesmo não existindo divergência entre a cidade de localização do hotel e a da localização da obra existem incoerências quanto às datas de permanência nessas obras. Como exemplo desta situação temos o caso do funcionário HH... cuja estadia no hotel BB... de Setúbal ocorreu no mês de julho de 2012 nos dias 2 a 3 e 16 a 17, estando evidenciado no boletim itinerário uma deslocação em obra permanente (com exceção dos fins de semana) entre o dia 2012-06-26 a 2012-07-25 (anexo 260). Igual situação para este funcionário ocorre no mês de setembro em qua é descrita uma estadia nos dias 10 e 11, quando consta do boletim uma estadia permanente entre 2012-08-27 e 2012-09-24 (anexo 261).

Nesta situação está também o funcionário II... que, segundo informação do hotel, esteve hospedado no hotel BB... de Évora nos períodos de 2012-10-29 a 2012-10-31 e 2012-11-05 a 2012-11-09, constando dos boletins a permanência constante em obra de 2012-10-26 a 2012-11-23 (anexo 262).

Estas situações exemplificativas demonstram mais uma vez a falta de veracidade da informação constante dos boletins, colocando assim em questão a natureza do custo que os mesmos pretendem demonstrar. Ou seja, em função da análise feita, temos sérias dúvidas sobre a natureza do gasto que foi pago.

d) Informação remetida pela Segurança Social e pela Autoridade para as Condições do Trabalho.

Foi solicitada informação junto de entidades públicas que possuem como competência, entre outras, efetuar ações de inspeção a obras públicas como são o caso da Segurança Social e a Autoridade para as Condições do Trabalho. A informação solicitada à Segurança Social referia-se à obra "... Shopping" e à Autoridade para as Condições do Trabalho às obras "... de Faro" e "G... de Setúbal" (anexo 263).

De acordo com a informação prestada pela Segurança Social, que efetuou ação de inspeção à obra "... Shopping", obra essa em que a C... se encontra em atividade,

foi verificado no dia 2012-05-10 a presença em obra dos seguintes funcionários pertencentes à empresa (anexo 264):

- a) JJ...*
- b) KK...*
- c) LL...*
- d) MM...*
- e) NN...*

Em relação ao funcionário JJ..., funcionário n.º... com o NIF..., verificamos que não consta qualquer pagamento de ajudas de custo a este funcionário no mês de maio, não existindo, como tal, qualquer boletim itinerário com indicação de presença na obra "... Shopping". Este apenas apresenta pagamento de ajudas de custo no mês de fevereiro, não nos tendo, no entanto, sido exibido o correspondente boletim itinerário.

No que respeita ao funcionário KK..., não consta qualquer boletim itinerário em nome deste funcionário, nem qualquer pagamento de ajudas de custo, referente a deslocação em obra.

A funcionária LL... com o NIF ... não apresenta qualquer pagamento de ajudas de custo e como tal não foi elaborado qualquer boletim itinerário pelas suas deslocações em obra, não constando por isso também qualquer referência à estadia na obra "... Shopping'.

Em relação a MM..., funcionário n.º ... com o NIF..., existe apenas indicação de ter sido elaborado um boletim itinerário referente ao mês de fevereiro de 2012 já que por referência a este mês foi paga a importância de 87,85 EUR, não nos tendo no entanto sido apresentado qualquer boletim.

NN..., funcionária n.º ... com o NIF..., exhibe no boletim do mês de maio deslocação à obra "... Shopping" (anexo 26S), no entanto no referido boletim a deslocação a essa obra encontra-se descrita como tendo ocorrido no período decorrido entre 2012-04-26 e 2012-04-27, ou seja em abril.

Analisados os boletins do mês de maio facultados pela empresa, verificamos que no mês de maio apenas são identificadas deslocações à obra '... Shopping' dos seguintes funcionários e nos seguintes períodos:

Funcionário	Nº de Funcionário	Data de deslocação indicada
YY...		2012-05-01 a 2012-05-02
ZZ...		2012-04-26 a 2012-04-27
AAA...		2012-04-26 a 2012-04-27

Como se verifica, em nenhum boletim itinerário exibido pela empresa é mencionada a presença em obra no dia 2012-05-10 dos funcionários identificados pela Segurança Social.

Esta situação vem reforçar a ideia já claramente formada de que os boletins não espelham a realidade que deveriam demonstrar.

Tal como o referido, foi contactada a Autoridade para as Condições do Trabalho no sentido de nos identificar quais os funcionários afetos à empresa C... que se encontravam nas obras "G... de Setúbal" e "Aeroporto ...- Check in 2".

Relativamente à obra de Setúbal, fomos informados que a ação de controlo foi efetuada no dia 2012-03-06 tendo sido identificados no local os seguintes funcionários:

(...)

Como se verifica pela análise do quadro anterior, grande parte dos boletins não nos foram exibidos pela empresa, prejudicando assim a análise comparativa entre o seu conteúdo e a lista da presença em obra elaborada pela Autoridade para as Condições no Trabalho.

Por outro lado, em relação aos funcionários n.º 34, 424, 693, 724 e 1574 apesar de existirem boletins itinerários referentes ao mês de março, em nenhum deles é mencionada a presença na obra "G... de Setúbal".

Em relação aos funcionários n.ºs ... e ... não foram pagas quaisquer importâncias a título de ajudas de custo, o que não se compreende já que, face às informações da Autoridade para as Condições no Trabalho, os funcionários estiveram verdadeiramente deslocados na data e obra em questão, desconhecendo-se qual o

critério que leva a empresa a contabilizar ajudas de custo relativas a uns funcionários e dispensando-se de o fazer em relação a outros.

Existe coincidência entra a informação constante dos boletins com a realidade verificada pela Autoridade para as Condições do Trabalho apenas em relação aos funcionários nº ... e nº... .

Foi-nos remetida pela Autoridade para as Condições do Trabalho, informação relativa à obra "Aeroporto da ...- Check in 2". De acordo com esta entidade, foi efetuada uma visita de avaliação da saúde e segurança no trabalho no dia 2012-03-12. Neste dia não foi identificado nenhum funcionário afeto à C... a trabalhar no local.

Em todo o caso segundo informação prestada por esta entidade, apesar de não se encontrar ninguém pertencente à C... no dia da visita, existiam informações de que os responsáveis da C... pela obra eram, como técnico responsável o funcionário OO... e como representante da C... o funcionário EE... .

Relativamente ao funcionário OO... não existia nenhum registo de presença em obra 8 relativamente a EE..., existia na documentação consultada o registo de presença em obra no dia 2012-03-07,

De acordo com a Informação remetida pelo Hotel BB... de Faro este funcionário esteve hospedado na referida instalação hoteleira entre o dia 2012-03-06 e 2012-03-07, confirmando a Informação prestada. Acontece, porém, que o boletim apresentado pela empresa nos remete para a presença na obra Hotel ...-Porto (anexo 266).

2) Consequências das observações efetuadas

Tal como foi já dito durante a descrição exaustiva da informação remetida, surgem fundadas dúvidas sobre a natureza dos pagamentos que resultaram da informação constante dos boletins itinerários elaborados pela empresa, no que toca à correspondência entre as deslocações efetivamente realizadas pelos funcionários e despesas inerentes a estas - a aquelas que são descritas naqueles boletins.

Como foi referido na página 6 do presente relatório, a empresa não nos facultou cópia de 960 boletins itinerários que correspondem a 33,19% do total de boletins que deveriam existir (2963), valor este obtido tendo em atenção o número total de recibos de ajudas de custo emitidos pela empresa no ano de 2012. Diga-se que a empresa apenas forneceu a cópia de 1983 boletins itinerários.

Os boletins itinerários são peças fundamentais para a aceitação da dedutibilidade fiscal dos gastos referentes às ajudas de custo. Antes de mais, as ajudas de custo apenas são fiscalmente aceites se a entidade possuir o chamado mapa ou boletim itinerário onde justifique o abono de ajudas de custo, designadamente, o beneficiário do abono, os dias de deslocação, o trajeto e o objetivo da deslocação. Sem um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem tais encargos, o gasto não é fiscalmente dedutível, conforme alínea f) do n.º 1 de art. 45.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

Como foi dito, este boletim visa possibilitar aos utilizadores da informação tomar conhecimento de vários aspetos mas principalmente devem permitir saber quais os dias da deslocação, o seu trajeto e objetivo. Como foi já suficientemente explanado nos pontos anteriores concluímos que os boletins exibidos pela empresa e por nos analisados não permitem saber realmente quais os locais em que verdadeiramente o funcionário esteve deslocado, qual o trajeto efetuado e quais os dias.

O boletim itinerário não deve ser um mero formalismo tendente à Justificação do gasto incorrido. Este deve ser elaborado de forma a permitir que os utilizadores da informação possam realizar a sua validação, o que no caso da Autoridade Tributária e Aduaneira significa permitir validar a dedutibilidade do gasto.

A empresa relativamente à capacidade para justificar o gasto falha em duas vertentes: por um lado porque não exibiu 980 boletins itinerários referentes às importâncias pagas como ajudas de custo e segundo porque os boletins selecionados para análise apresentam as deficiências exaustivamente descritas.

Para além disto e dado que importava verificar se as deficiências evidenciadas nos boletins dos funcionários selecionados para análise, também se verificavam em

relação aos restantes boletins exibidos pela empresa foi solicitado o fornecimento de informação complementar que permitisse a validação da presença dos trabalhadores em obra nomeadamente mapas de presença.

Tal solicitação foi efetuada através de vários contactos, tendo culminado numa notificação postal através do ofício n.º ... de 2013-12-19, conforme anexo 12, no sentido de serem exibidos os elementos solicitados, bem como outras que ainda não o tinham sido, nomeadamente, os documentos administrativos referentes a todas as obras realizadas em 2012 onde necessariamente deveriam constar os mapas de presença dos funcionários em obra, os documentos justificativos dos valores pagos a título de despesas de deslocação aos funcionários que auferiram ajudas de custo de 2012, assim como extrato de conta de "deslocações e estadas" acompanhado de todos os documentos que materializam os registos contabilísticos associados à mesma.

Da informação solicitada através do ofício anteriormente identificado, apenas nos foi facultado o mapa de férias do pessoal, não nos tendo sido exibida informação relativa à comprovação das presenças em obra, nem das despesas de deslocação pagas aos funcionários.

A análise da documentação relativa à presença em obra dos funcionários mostrava-se de primordial importância para a validação da informação existente nos boletins. De facto qualquer obra tem sempre registo de entradas e saídas, existindo sempre a identificação dos funcionários, regista esse que na maior parte das vezes é da responsabilidade de um apontador da obra ou de um porteiro. Aliás este procedimento decorre da necessidade de cumprimento da obrigação legal imposta pelo artigo 20º al. i) do Decreto-Lei n.º 273/2003 de 29 de outubro, que define como obrigação da entidade executante "... tomar as medidas necessárias para que o acesso ao estaleiro seja reservado a pessoas autorizadas..."

Prevê igualmente o artigo 21º n.º 2 do referida Decreto-Lei que "...Cada empregador deve organizar um registo que inclua, em relação aos seus trabalhadoras e trabalhadores independentes por si contratados que trabalhem no estaleiro durante um prazo superior a vinte e quatro horas: a) A identificação completa e a residência

habitual: b) O número fiscal de contribuinte; c) O número de beneficiário da segurança social; d) A categoria profissional ou profissão; e) As datas do início e do termo previsível do trabalho no estaleiro; t) As apólices de seguros de acidentes de trabalho relativos a todos os trabalhadores respectivos que trabalhem no estaleiro e a trabalhadores independentes por si contratados, bem como os recibos correspondentes."

O cumprimento destas exigências legais passa necessariamente pelo registo das entradas, saldas e permanência nos estaleiros das obras.

No que se refere aos comprovativos dos pagamentos das despesas de deslocação, a sua exigência visava essencialmente verificar de que forma foram apurados os quilómetros pagos pelo uso de viatura própria por parte do funcionário, já que como se verificou da forma exaustiva, não existe qualquer coerência na forma como são apurados os quilómetros constantes dos boletins itinerários, não se vislumbrando de que forma é que os mesmos chegaram ao conhecimento da empresa e como tal de que forma determinou o valor a pagar a título de despesas de deslocação.

A análise destes elementos tem também importância para podermos verificar qual o motivo para que os valores pagos como ajudas de custo dupliquem nos meses de julho e novembro. Tal como foi já também exaustivamente descrito em relação aos funcionários selecionados para constar no presente relatório, é possível verificar o mesmo em relação a muitos outros, mas que apresentam igual comportamento quanto ao valor dos montantes pagos a título de ajudas de custo (...)

Relativamente ao extrato da conta de "deslocações e estadas" e dos documentos que materializam os registos contabilísticos, apenas nos foram fornecidos meros exemplos constituídos por cópias de 13 documentos (anexo 267), que totalizam 1.834,74 EUR. O saldo desta conta no ano de 2012 totaliza 631.810,92 EUR.

A importância da análise dos documentos constantes desta conta visava verificar até que ponto não existe duplicação do gasto com as deslocações e permanência nas obras. Como foi descrito neste relatório, foram detetadas situações em que a

empresa pagou as estadias em hotel e ao mesmo tempo pagou ajudas de custo ao funcionário cujo valor é influenciado pelo pagamento das dormidas que o funcionário pretensamente teria pago aquando da sua deslocação em obra.

A empresa não forneceu a Informação, mesmo após várias solicitações e notificações, não apresentando qualquer justificação plausível para tal. Ficamos assim impossibilitados por um lado de efetuar a análise da extensão da duplicação do gasto e por outro verificar mesmo a existência e a dedutibilidade do gasto contabilizado.

Em relação aos boletins que não nos foram exibidos e atendendo ao disposto no artigo 45º n.º 1 al. f) do CIRC, "... não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: (...) f) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, 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 aqueles encargos, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso da deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário;(...)"

Por outro lado, em relação às reiteradas recusas de exibição dos elementos solicitados somos confrontados com os constrangimentos já descritos, que acarretam consequências do ponto de vista fiscal.

Nos termos do artigo 23º n.º 1 do Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (CIRC)"... consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para manutenção da fonte produtora... "

Para que possa existir a dedutibilidade do gasto é necessário que os mesmos sejam comprovadamente indispensáveis para a realização dos rendimentos. Essa

comprovada indispensabilidade tem subjacente um juízo de valor que necessariamente tem de existir suportado numa primeira fase na verificação documental e posteriormente na análise da consistência da sua informação e a sua adesão à realidade que pretende transmitir.

A empresa ao não fornecer o acesso aos 980 boletins itinerários, ao não fornecer informação sobre os registos de permanência em obra dos funcionários, a que se encontra legalmente obrigada a fazer, para auxiliar na conclusão sobre a existência do gasto tal e qual se encontra evidenciado no boletim, e ao não permitir o acesso aos documentos referentes aos registos efetuados na conta "deslocações e estadas" por forma a verificar o seu conteúdo e concluir pela existência efetiva ou não dos gastos, leva-nos a concluir que não se encontra preenchido o pressuposto de comprovada indispensabilidade do gasto.

Não podendo ter acesso à Informação não nos é possível comprovar a existência do gasto bem como a sua indispensabilidade.

Assim sendo, não nos resta outra conclusão que não seja não aceitar a dedutibilidade fiscal dos gastos evidenciados nas contas 6251 - FSE; D.E.T.; Deslocações e estadas no montante de 629.976,18 EUR, correspondente ao saldo da conta no valor de 631.810,92 EUR abatido do valor 1.834,74 EUR que é o valor da soma dos documentos exibidos pela empresa referentes às deslocações e estadas, assim como não aceitar a dedutibilidade dos gastos constantes da conta 632000060 - Gastos pessoal; Pessoal; Ajudas de Custo no valor de 957.245,69 EUR, por não ter sido possível verificar a sua existência tal e qual constam dos boletins e porque também não nos foram exibidos 980 boletins itinerários, justificativos do gasto. Refira-se que esta conta evidencia o saldo de 970.712,69, no entanto o valor de 13.467,00 EUR correspondem a um gasto contabilizado pela C... decorrente da consolidação das demonstrações financeiras do PP... ACE em que a sociedade participa, devendo tal valor ser expurgado.

No decorrer da ação inspetiva, o sujeito passivo procedeu a uma alteração do lucro tributável decorrente de uma inscrição no quadro 07 no campo 730 no valor de 335.913,32 EUR, passando o lucro tributável de 7.007.577,62 EUR para

7.343.490,94 EUR. Esta alteração foi efetuada pela apresentação da declaração de rendimentos modelo 22 do ano de 2012 em 2013-12-20.

Esta alteração decorre, segundo exposição enviada em 2013-12-20 (anexo 268), da análise que a empresa efetuou aos boletins itinerários do ano de 2012, tendo selecionado por amostragem aleatória os boletins do mês de junho de 2012, tendo concluído que 64,9% do montante suportado, naquele mês, se encontra suportado por boletins de itinerário que cumprem todos os requisitos legais, e os restantes 35,1% assentam em documentos com erros ou que se extraviaram.

Foi aplicada esta percentagem ao montante dos gastos totais com ajudas de custo pagas a colaboradores da C... (957.246 EUR) originando um acréscimo no quadro 07 no valor de 335.913,32 EUR. Por outro lado, em relação ao valor remanescente do gasto que a empresa considera como sendo fiscalmente dedutível, tributou autonomamente à taxa de 5% conforme o previsto no artigo 88º nº 9 do CIRC resultando uma alteração no valor da tributação autónoma no total de 31.066,01 EUR, passando de 66.636,62 EUR para 97.703,23 EUR.

A empresa efetuou esta correção sem ter procedido à explicação dos seus critérios nem tão pouco demonstrou como alcançou as conclusões que diz ter retirado da análise efetuada. Não é assim possível validar as conclusões retiradas pela empresa e como tal não nos iremos pronunciar sobre as mesmas por serem completamente desconhecidos os seus pressupostos.

Resulta assim que o montante a corrigir resulta da não consideração como gasto dos seguintes montantes:

	Valor
Conta 625	629.976,18
Conta 63	957.245,69
TOTAL	1.587.221,87

Este gasto acarretará uma correção ao lucro tributável evidenciado na declaração de rendimentos modelo,22 do ano de 2012 apresentada em 2013-07-18 nos seguintes montantes:

Lucro Tributável da declaração de 2013-07-18	7.007.577,62
Correção efetuada em 2013-12-20	335.913,32
Correção a efetuar pela diferença	1.251.308,86
Lucro Tributável corrigido	8.594.799,80

Desta modo, será efetuada uma correção ao lucro tributável no montante de 1.251.308,86 EUR, correspondente à soma de 1.587.221,87 EUR deduzida da correção já efetuada pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos apresentada em 2013-12-20, no valor de 335.913,32 EUR.

Por sua vez iremos corrigir o campo correspondente à tributação autónoma a favor do sujeito passivo já que, não sendo considerado como gasto o valor das ajudas de custo, na sua totalidade, pagas a colaboradores no ano de 2012, também não será devida a tributação autónoma no valor de 31.066,01 EUR

(...)

CAPÍTULO VIII – Direito de Audição

O sujeito passivo foi notificado para exercer o direito de audição nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária (LGT) e 60º do Regime Complementar do Procedimento de inspeção Tributária (RCPITJ em relação ao conteúdo do projeto de relatório enviado para a sede da empresa através do ofício nº ... de 2014-06-06. De acordo com a informação prestada pelos CTT, o projeto de relatório foi rececionado em 2014-06-11 (anexo 273). O prazo concedido para o exercício do direito de audição foi de 15 dias pelo que terminava em 2014-06-26.

Em 2014-06-25 a empresa exerceu por escrito o referido direito. Na exposição apresentada a empresa vem dizer o seguinte:

- a) A 11 de junho de 2014, foi a empresa notificada pelos serviços de inspeção tributária da emissão do projeto de relatório da inspeção tributária que decorre das diligências levadas a cabo, "...por considerarem que, em 2012, a Exponente pagou remunerações de trabalho dependente sob a forma de ajudas de custo. "*
- b) A ação inspetiva "... ficou marcada por alguma emotividade dos técnicos da Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT), com reflexos de um ponto de vista processual a da salvaguarda dos direitos dos contribuintes".*

Acrescenta que, no entanto, sobre esta emotividade '...não versará o presente direito de audição prévia, sem prejuízo, naturalmente, de a Exponente o poder vir a fazerem seda própria.'

c) Entende a empresa que a interpretação dos serviços quanto à não dedutibilidade dos gastos em causa se mostra incorreta, "...estando enfermada de interpretações cuja objetividade nem sempre se encontra devida e completamente demonstrada o que podará ter levado a que as diligências efetuadas tivessem sido, por vezes balizadas por uma análise mais fundeada em conclusões prévias mas, eventualmente, menos profunda quanto às realidades a factos subjacentes. "

d) Em nota prévia a empresa vem reafirmar que as ajudas de custo suportadas pela Exponente em 2012 foram integralmente debitadas aos clientes das empreitadas em que as mesmas foram imputadas, reforçando que mantém a "...convicção de que tem por procedimento a adoção dos processos adequados no que concerne à documentação dos encargos incorridos mm ajudas de custo nomeadamente, através dos mapas de suporte que identificam o nome do beneficiário, o local para onde 5a desfocou, à data da deslocação, o montante diário atribuído à obra a que se referem as ajudas de custo pagas e a qual foram Imputadas. "

e) Considera a empresa que "...houve uma sucessão de ofícios dos técnicos da AT no âmbito deste procedimento, ao ponto de terem emitido um despacho de inspeção, que depois foi prorrogado e seguido de uma ordem de serviço, com prazos e datas de início que definiram casuisticamente, até... "

Rebate que alguma informação terá sido negada pela exponente, considerando que a "...alegação está descolada da realidade dos factos em causa", considerando que '...apresentou uma postura colaborante com que a empresa sempre encarou a sua relação com todos os serviços da AT e pela qual pautou o seu acompanhamento e colaboração no âmbito do procedimento inspetivo..."

f) Vem invocar a existência de uma aparente duplicação de tributação sobre a mesma realidade já que por um lado a AT liquidou IRS sobre as ajudas de custo

pagas pela C... a D..., por outro lado a AT também pretende liquidar IRC sobre as mesmas ajudas de custo, resultando daqui uma impossibilidade legal constitucionalmente acautelada e expressamente prevista no Código do IRC, realçando que conforme o disposto na alínea f) do nº 1 do artigo 45º do referido código, caso haja lugar a tributação em sede de IRS sobre as ajudas de custo, os encargos com as mesmas são necessariamente dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, solicitando que seja levado em consideração a alegação apresentada.

g) Não concorda com a forma como a AT estabeleceu uma ligação direta e inequívoca entre as declarações prestadas pelo responsável do departamento de sistemas de informação e comunicações e pela responsável, à data, do departamento de recursos humanos e a conclusão a que a AT terá chegado, quando afirma existirem fundadas dúvidas sobre a forma como são elaborados os boletins itinerário, assim como a realidade que os mesmos pretendem demonstrar.

Acrescenta ainda que não vislumbra a Implicação fiscal direta do facto de serem elaborados ficheiros em "excel" cuja Informação é depois integrada em SAP.

h) Dado que parte significativa do projeto de relatório é dedicada à análise das divergências detetadas entre os boletins itinerário exibidos pela empresa, as declarações prestadas por diversos funcionários e análise de informação complementar, a empresa selecionou três funcionários para tecer considerações:

h.1) K..., em relação ao qual é rebatida a afirmação constante do projeto relataria, em que este afirma ter estado em diversas obras, entre as quais uma localizada na cidade de Santarém, não se encontrando no entanto referida qualquer deslocação à obra nos boletins. A empresa não concorda com a afirmação de que os boletins referentes a este funcionário são incoerentes em relação às suas declarações, avançando com a possibilidade de o funcionário poder ter-se deslocado à referida obra de Santarém sem que tenha almoçado, jantado e pernoitado.

A empresa rebate também a conclusão vertida no projeto de relatório quando se concluiu pela incongruência existente entre os boletins e as afirmações do funcionário, resultante do facto de no boletim constar deslocação e regresso no mesmo dia à obra "... de Pedrógão", quando o funcionário afirmou em declarações que tal viagem não era normal já que apenas pode conduzir 10 horas por dia.

Questiona igualmente a utilização da aplicação informática "Google maps" como forma utilizada pela AT para determinar duração de viagens, concluindo que no caso deste funcionário, e apesar das limitações funcionais e legais apresentadas pela referida aplicação, a mesma indica que o tempo de deslocação de ida e volta a Beja (9:10 horas) fornecido pela aplicação em nada contraria as afirmações do funcionário.

Conclui pela existência de falácias de comprovação nas conclusões obtidas pela AT.

h.2) A empresa apresenta dúvidas sobre a credibilidade do conteúdo do auto de declarações elaborado em resultado do depoimento prestado pelo funcionário Constantino Rodrigues Leite, invocando que este apenas possui a 4ª classe não tendo conhecimentos suficientes para usar nas suas declarações algumas das expressões que dele constam, concluindo que seria mais credível achar que este funcionário terá assinado o auto de declarações sem ter plena noção do alcance das palavras e expressões dele constantes.

h.3) No que respeita ao funcionário KK... uma a empresa apresenta como motivo para a assinatura do boletim itinerário que não apresentava qualquer montante, apesar de lhe terem sido pagos 25,10 EUR a título de ajudas de custo, o eventual lapso cometido através da assinatura de um boletim errado ou a sua minuta ainda não finalizada, sendo esta também o argumento apresentado para o facto de o funcionário ter admitido não ter estado na obra que consta do boletim.

A empresa conclui relativamente a este funcionário que a conclusão retirada pela AT de que, pela análise das declarações prestadas pelo funcionário o pela análise da informação complementar, é possível questionar a possibilidade de

a empresa estar a duplicar o gasto com as deslocações dos funcionários, quer porque lhes dá dinheiro antes da sua deslocação, quer porque posteriormente lhes paga importâncias a títulos de ajudas de custo, é "...absolutamente precipitada B descolada de um raciocínio lógico e objetivo. pelo menos face à realidade prática das coisas. "

i) A empresa refuta também as conclusões retiradas pela AT em resultado da informação que foi remetida pela cadeia de hotéis BB..., já que segundo esta, e decorrente da utilização da expressão no projeto de relataria de que "...em relação a alguns funcionários (...) não foi possível proceder à sua completa /danificação" e do facto de em algumas situações não ter sido possível identificar o número de colaborador e noutros casos de não se tratarem de colaboradores da empresa, estamos perante uma "...panóplia de informação Incompleta ou Invalidada a partir da qual sd.se podem observar conclusões se elas já existirem a priori...

j) Acrescenta a empresa que relativamente à informação disponibilizada pela Segurança Social e pela Autoridade para as Condições do Trabalho não vislumbra qualquer possibilidade de existir incongruência entre o conteúdo dos boletins e a informação reportada pela Segurança Social já que quando foi referido que não existia qualquer boletim com indicação de deslocação à obra "... Shopping" no dia 2012-05-10, tal se pode verificar pelo facto de os funcionários não terem suportado despesas com almoço, jantar ou dormida que dessem origem ao pagamento de ajudas de custo.

Em relação à Informação que terá sido remetida pela ACT, a empresa diz que não se pode pronunciar na medida em que o projeto de relatório não contém o respetivo anexo.

Relativamente à afirmação vertida no projeto de relatório, que não era entendível o critério que levou a empresa a contabilizar ajudas de custo relativas a uns funcionários e dispensando-se de o fazer em relação a outros, a empresa vem invocar que tal se trata de um ato de gestão corrente e operacional que não releva para efeitos fiscais.

k) A empresa afirma ainda que a AT se socorreu da alínea f) do nº 1 do artigo 45º do Código do IRC para desconsiderar os gastos incorridos em 2012 com ajudas de custo porque a AT não recolheu as cópias de todos os boletins existentes e porque surgiram dúvidas à AT sobre a natureza dos pagamentos que resultaram da informação constante dos boletins itinerário.

l) Considera também a empresa que em 2013-12-19 remeteu um ofício à AT onde explicou através de um raciocínio objetivo e claro, as dificuldades e vicissitudes sentidas na comprovação e documentação dos gastos incorridos com ajudas de custo, tendo nessa data também apresentado o resultado do exercício de reanálise dos boletins itinerário, de onde terá resultado uma amostra aleatória mas representativa do universo de boletins, de onde concluiu que cerca de 64,9% desses boletins cumpriam os requisitos legais e 35,1% poderiam apresentar erros ou se terem extraviado. Em resultado desta análise foi apresentada modelo 22 do IRC de substituição onde fazem as correcções decorrentes da análise efetuada.

Relativamente a esta correção efetuada pela empresa, vem afirmar que a AT fez "...tábua rasa deste exercício colaborativo...", não tendo sido pedido quaisquer esclarecimentos ou informação adicional.

m) Refere como sendo uma "bomba" a decisão da AT em desconsiderar nos termos do artigo 23º do Código do IRC dos gastos constantes da rubrica de deslocações e estadas, por alegadamente não lhe ter sido possível comprovar a indispensabilidade para a realização dos proveitos, e também por alegadamente a empresa se ter recusado a apresentar os documentos referentes aos gastos registados na conta de deslocações e estadas.

Acrescenta que a empresa reiterou à AT que os documentos enviados voluntariamente, referentes aos registos na conta de deslocações e estadas, eram meramente exemplificativos dos milhares de documentos de suporte àqueles gastos. Em conclusão a empresa considera que a AT efetuou correções à empresa de forma errada e demasiado parca em fundamentação, solicitando que sejam revistas as correções propostas.

Em relação à argumentação apresentada pela empresa no exercício do legítimo direito que lhe assiste, devemos esclarecer as questões e as afirmações proferidas no uso desse direito, sendo que tal será feito em relação a cada uma das alíneas descritas anteriormente, oferecendo-se-nos dizer o seguinte:

a) De acordo com o ponto II - 2 do capítulo II do projeto de relatório em análise, a presente ação inspetiva visava verificar a possibilidade de estarem a ser pagas remunerações de trabalho dependente sob a forma de ajudas de custo. Esta possibilidade decorreu da análise que foi efetuada a um ex-funcionário da empresa e da qual se constatou que, a ele, lhe foram pagos rendimentos de trabalho dependente sob a forma de ajudas de custo. Importava assim verificar se tal procedimento era usado também para os restantes funcionários, conforme consta do projeto.

b) O procedimento inspetivo foi conduzido no sentido de termos acesso à informação que nos permitisse o cumprimento dos princípios a que se encontra obrigada a inspeção tributária conforme o previsto no artigo 5º do regime complementar de procedimento da inspeção tributária, mais concretamente na realização de um procedimento que obedecesse "... aos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação. "

Foi tão somente no cumprimento das nossas obrigações enquanto funcionários da AT que a nossa ação foi desenvolvida e não guiados por qualquer emotividade ou quaisquer ideias pré-concebidas.

c) É assim gratuito dizer que a objetividade da AT não se encontra demonstrada e que tal se manifestou através de uma análise fundeada em conclusões prévias. Alias e bem visível na exaustiva descrição efetuada no projeto de relatório, que a AT tentou por todos os meios aceder à totalidade da Informação considerada necessária, tendo nesse processo aguardado pacientemente pelo seu fornecimento por parte da empresa que reiteradamente o fez de forma insuficiente ou mesmo negando-se a prestá-la.

Se existissem conclusões prévias não teríamos feito várias diligências e dado várias oportunidades para a empresa suprir as faltas documentais evidenciadas. Se

existisse uma conclusão prévia não teríamos aguardado até à exaustão pelo fornecimento da informação como aliás à obrigação legal da empresa.

d) Quando a empresa reafirma que as ajudas de custo suportadas foram integralmente debitadas aos clientes das empreitadas em que as mesmas foram imputadas, devemos referir que esta não é uma questão analisada no projeto de relatório. No entanto devemos realçar a nossa estranheza em relação a esta afirmação, porque esta argumentação tal a usada aquando de anteriores inspeções realizadas à empresa através das quais se corrigiu a empresa exatamente porque esta não efetuava a tributação autónoma das ajudas de custo.

Estranha-se assim que a empresa venha no âmbito deste projeto de relatório, no qual não existe qualquer referência a esta questão, regressar a este tema, tanto mais que no decorrer desta ação inspetiva a empresa tributou de forma voluntária as ajudas de custo que considerou serem fiscalmente aceites, numa inflexão da interpretação que até agora tinha demonstrado.

No que concerne à afirmação de que os boletins de ajudas de custo exibidos pela empresa, e que se encontravam na sua posse à data dos factos, permitem identificar o nome do beneficiário, o local por onde se deslocou, a data da deslocação, o montante diário atribuído e a obra a que se referem as ajudas de custo, julgamos ter provado no projeto da relatório que esta convicção deve ser abandonada porque foram apresentadas provas evidentes que tal não corresponde à realidade invocada pela empresa.

e) No dia 2013-07-30 foi emitido o OI2013..., despacho esse de natureza interna e ao abrigo do qual foram pedidas por ofício informações iniciais nomeadamente as que constam do ofício n.º ... de 2013-07-30. Em função da análise da informação remetida esta credencial foi alterada para externa, já que em função dessa análise julgou-se necessário proceder à recolha de dados informáticos e copia de boletins itinerário, tendo tal diligência sido iniciada em 2013-10-03 sendo a credencial assinada pela responsável dos recursos humanos QQ... .

A coberto deste despacho de inspeção foram encetadas várias diligências tendentes à obtenção de informação complementar. Da informação obtida entendeu-se ser

necessário solicitar a emissão de credencial para a realização de ação inspetiva externa, tendo para o efeito sido encerrado o OI2013... em 2013-11-14 e a nota de diligência sido entregue e assinada pelo Técnico Financeiro RR..., e emitida a ordem de serviço de natureza externa OI2013... em 2013-11-14, iniciada em 2014-11-28.

Para efeitos de contagem do prazo previsto no artigo 36º n.º 2 do RCPIT, nomeadamente o prazo de seis meses do procedimento de inspeção, foi considerado como data relevante para contagem do prazo a que correspondeu à recolha de informação iniciada em 2013-10-03 a coberto do OI2013..., pelo que, e no cumprimento do disposto no artigo 38º n.º 3 do RCPIT, foi prorrogado o prazo de inspeção por mais 3 meses, tendo sido a empresa notificada de tal facto em 2014-03-26 pelo ofício n.º ... de 2014-03-25.

Esta foi a sequência temporal e factual dos acontecimentos, não sendo de aceitar por isso a afirmação efetuada pela empresa de que houve uma sequência de ofícios dos técnicos da AT, ao ponto de terem emitido um despacho de inspeção que depois foi prorrogado e seguido de uma ordem de serviço com prazos e datas de início que os funcionários definiram casuisticamente.

Como se comprovou, não houve prorrogação de nenhum despacho de inspeção, mas sim de prazo de procedimento de inspeção, assim como não existiu qualquer definição casuística de prazo e datas de início de ordem de serviço já que todas se encontram devidamente assinadas pelos responsáveis da empresa ou foram validamente notificadas à empresa, como aliás não poderia deixar de ser sob pena de se estarem a violar direitos legais da empresa.

Sobre a indisponibilidade da empresa para prestar informações consideradas relevantes para o procedimento inspetivo julgamos que tal ficou já devidamente demonstrado na descrição constante do projeto de relatório, no entanto relativamente ao alcance da falta de exibição da informação devemos a título meramente exemplificativo identificar os seguintes momentos:

- a) A empresa foi contactada para exhibir boletins itinerário que teriam suportado o pagamento de ajudas de custo que se encontravam em falta após a análise dos*

que foram fornecidos pela empresa e por nos fotocopiados conforma consta do anexo 10 do projeto de relatório, não o tendo feito até ao momento.

b) A empresa foi notificada através do ofício n.º ... de 2013-12-19 para apresentar vários documentos, entre os quais o extraio de conta de "deslocações e estadas" acompanhado de todos, os documentos que materializam os registos contabilísticos.

No dia para o qual tinha sido notificada para apresentar a informação a mesma não foi exibida.

Posteriormente a esta data, a empresa comprometeu-se novamente a apresentar a informação solicitada, nomeadamente a que respeitava ao fornecimento dos documentos justificativos dos valores pagos a título de despesas de deslocação aos funcionários assim como extraio de conta de "deslocações e estadas" acompanhadas de todos os documentos que materializam os registos contabilísticos associados à mesma, não o tendo feito.

Numa nova tentativa de aceder a essa informação e a outra considerada necessária, foi a empresa novamente notificada para a exibirem 2014-01-31 e mais uma vez a informação não nos foi disponibilizada.

Julgamos que estas são provas suficientes da falta de colaboração da empresa na disponibilização da informação pretendida pela AT, para que de uma forma o mais transparente possível possa formulara sua opinião sobre os factos.

f) A empresa vem invocar a duplicação de tributação sobre a mesma realidade, já que a AT liquidou IRS sobre as ajudas de custo pagas pela empresa ao funcionário D..., e por outro lado desconsiderou o gasto contabilizado como ajudas de custo pagas à funcionária.

O montante pago como ajudas de custo no ano de 2012 ao funcionário D... totalizou 13.454,96 EUR, estando este valor incluído no valor sujeito a tributação no ano de 2012 como rendimento de trabalho dependente em IRS, auferido pelo funcionário. Por este facto o valor desconsiderado como gasto deverá ser corrigido neste montante pelo que o montante devera passar de 957.245, 69 EUR para 943.790,73 EUR.

g) As declarações prestadas pelo funcionário SS..., e que constam do anexo 5 do projeto de relatório, indicam que os boletins são elaborados num documento de "excel", elaborado pelo departamento de recursos humanos, que depois a transposto para um novo documento de "excel", sendo este último que é integrado no sistema SAP. O processo é descrito como sendo automático. Ao longo de todo o relatório são apontadas as mais diversas diferenças entre os totais de cada uma das parcelas que constituem o boletim itinerário (valor total das ajudas e valores parcelares referentes a ajudas de custo e ou deslocações com uso de viatura própria) e os valores finais que constam dos recibos e como tal da base de dados do programa SAP.

O que só questiona, e se prova, é que o processo não é automático, porque se o fosse, o valor que passa de uma folha de "excel", para outra folha de excel a desta para o SAP, deveria ser absolutamente igual. Foram exaustivamente apresentados exemplos de boletins cujo valor total não coincidia com o valor do recibo, nem o valor da ajuda de custo coincidia com a que estava no recibo, nem o valor dos quilómetros e despesas de deslocação coincidem.

O que nos limitamos a constatar e a concluir, com total clareza, é que não só entende como são elaborados os boletins Itinerário, assim como a realidade que os mesmas pretendem demonstrar, já que se no boletim consta por exemplo um valor de ajudas de custo, essa mesmo valor deve constar dos recibos, e se um determinado número quilómetros consta do boletim o mesmo valor deveria constar do recibo. Isto claramente não acontece.

Ora, e ao contrário do que é dito pela empresa quando afirma não vislumbrar a implicação fiscal direta do facto de serem elaboradas ficheiros em "excel", facilmente se depreende o alcance da afirmação vertida no projeto de relatório de que "...surtem fundadas dúvidas sobre a forma como são elaborados os boletins itinerário, assim como a realidade que os mesmos pretendem demonstrar...", porque ao existir uma divergência de dados entre as boletins e os recibos é legítimo que se questione o seu conteúdo e como tal se questione também a comprovação efetiva do gasto e como tal a sua aceitação de um ponto de vista fiscal.

A análise que foi feita comprova a falta de automação do processo, e até com alguma surpresa ficamos a saber pelas afirmações proferidas pela empresa no presente direito de audição, que a empresa fazia minutas de boletins que passariam por este processo automático para o sistema SAP.

O mesmo se passa em relação às conclusões retiradas quando se questionou a funcionária Q... sobre as diferenças entre os boletins e os recibos e esta diz que não tem explicação e que tais diferenças se devem a erro.

Julgamos ser legítimo da nossa parte concluir pela existência de questões que deveriam ser mais esclarecidas sobre o conteúdo do boletim. A sua elaboração deveria ser um processo rigoroso e comprovou-se que ele é exatamente o contrário.

h.1) O funcionário K..., foi selecionado porque o boletim do mês de novembro apresentava divergências em relação ao recibo no montante de 0,70 EUR. Aparentemente esta divergência era materialmente irrelevante, mas o facto é que não deveria existir. Por outro lado e para justificar a necessidade de analisar estes boletins em que existiam divergências de valores, ainda que os mesmos fossem materialmente irrelevantes, devemos relembrar à empresa que, por exemplo, no caso do funcionário D... e a propósito da análise do conteúdo dos boletins itinerário fornecidos pela empresa comparando-o com o conteúdo dos boletins na posse da funcionário foram descritas divergências não só em termos de valores como locais e datas de estadias divergentes.

Daí que mais importante que o valor importava verificar se o seu conteúdo era de facto coincidente com a realidade e tal só é possível questionando os funcionários. A empresa rebate dizendo que a AT conclui pela existência de divergências entre os boletins e as declarações apenas pelo facto de no caso deste funcionário, este ter referido ter estado em diversas obras, entre as quais uma em Santarém, não constando esta obra de qualquer boletim.

Se isto não é uma divergência entre as declarações e os boletins não sabemos o que achará a empresa sobre o que será uma divergência. No entanto, certamente por lapso, a empresa esqueceu-se de mencionar que este funcionário afirmou também que não se recorda de ter estado na obra "AFR - Check in 2" que consta do boletim

do mês de dezembro e certamente também por lapso não mencionou que este mesmo funcionário afirmou desconhecer a razão da existência de pagamento de despesas de deslocação por utilização de viatura própria nos meses de março e novembro, tanto mais que nunca utilizou viatura própria ao serviço da empresa, por usar sempre o camião desta.

Também não se entende porque motivo a empresa não justificou a discrepância existente entre o mapa da férias do pessoal e os boletins de abril e novembro onde consta este funcionário como tendo estado de férias nos dias 2012-04-09 e 2012-11-21 sendo que dos boletins consta deslocações às obras 'Escola ... e "... Pedrogão".

Em bom rigor, e sem qualquer tipo de complexo, julgamos ser legítimo concluir pela existência de divergências entre aquilo que o funcionário diz e o que consta dos boletins, e como tal surgir a convicção sobre a falta de qualidade da informação deles constantes.

Quanto à utilização da aplicação "Google maps" no projeto de relatório, é evidente que a mesma é utilizada como meio complementar no processo de análise do conteúdo dos boletins itinerários, não tendo validade legal, mas é generalizada a sua aceitação nacional e mundial, decorrendo tal, da fiabilidade da sua informação. Não se pretende atribuir força legal a tal aplicação, mas não será de desprezar a sua informação enquanto meio auxiliar de análise.

Defende a empresa que o facto de o funcionário ter afirmado não estar autorizado a conduzir mais do que 10 horas diárias não é contrariado pelo conteúdo do boletim. Já que se a viagem de ida e volta dura no mínimo 9 horas e 10 minutos estaria dentro do limite das 10 horas legais. Acontece que a afirmação constante do projeto relatório é feita atendendo também ao facto de para além da viagem de ida e volta o funcionário certamente na obra ter estado a realizar trabalho com o seu camião e como tal o tempo gasto ter sido naturalmente superior às 10 horas.

Parece-nos que as incongruências descritas são minimamente suficientes para se levantarem questões sobre os boletins, sendo possível concluir isso e não que as conclusões obtidas pela AT são falaciosas.

h.2) Em relação à argumentação de que não seria credível a utilização por parte do funcionário L... de expressões que constam do auto de declarações pelo facto de este ter apenas a 4ª classe, devemos repudiar tal afirmação, não só porque coloca no ar a hipótese de viciação das declarações prestadas pelo funcionário e segundo porque infundadamente levanta a hipótese de que este não sabia o alcance das afirmações proferidas, mesmo após leitura por parte deste do seu conteúdo.

Vem a empresa afirmar que também não é credível que o funcionário Identificasse de memória uma obra denominada "... de Vila do Conde/Póvoa do Varzim". A memória do funcionário é suficiente para se recordar que não esteve em qualquer obra localizada em Vila do Conde/Póvoa do Varzim, e a sua 4ª classe permite-lhe saber ler a descrição que consta do boletim itinerário e que menciona "... de Vila do Conde/Póvoa do Varzim".

Porque não comenta a empresa as afirmações prestadas por este funcionário, que diz não se ter recordado de alguma vez ter estado a pernoitar em Vila do Conde/Póvoa do Varzim, ou porque nada diz relativamente às afirmações de que mesmo em outras obras, onde eram pagas ajudas de custo a 100% por dormidas, pernoitava em casas alugadas pela empresa.

Porque não comenta a empresa também a afirmação de que, a propósito dos boletins dos meses de julho e novembro apresentaram valores que correspondem a mais do dobro dos valores pagos nos restantes meses do ano, "...desde que estou na empresa o acerto das horas extraordinárias é feito nos meses de perto das férias de natal". Consultado o recibo emitido pela empresa não consta qualquer verba referente a horas extraordinárias nestes meses.

Igualmente porque nada diz a empresa em relação à afirmação do funcionário de que "...o transporte do pessoal é feito pela empresa, incluindo o meu. sendo os almoços, jantares a dormidas pagas diretamente pela empresa, em casos muito pontuais eu pagava algumas dessas despesas que posteriormente me eram reembolsadas, mediante a apresentação dos documentos."

E porque nada diz quando o funcionário questionado sobre o pagamento da "despesas de deslocação" afirmou que nunca colocou a viatura própria ao serviço da empresa, já que o transporte para as obras é feito em viatura da mesma.

Talvez se entenda o porquê de a empresa não ter comentado todas as afirmações desta funcionária.

n.3) No que respeita ao funcionário P... a empresa refere que eventualmente terá assinado o boletim itinerário errado ou uma minuta não finalizada e que talvez seja por isso que o colaborador referiu não ter estado na obra que consta do boletim itinerário assinado. O que se nos oferece dizer acerca destas várias hipóteses levantadas pela empresa, e que o funcionário poderá ter assinado o boletim errado, sendo legítimo perguntar, de que forma é que poderia ser errado? Existiu algum boletim de substituição com os elementos correios que não nos foi exibido? Como é possível que o tal processo automático de passagem de valores do boletim para o SAP tenha conseguido introduzir valores que não constam do documento de origem? O que é uma minuta não finalizada? Será credível imaginar que a empresa para além da imensa carga administrativa que é elaborar boletins itinerário de todos os funcionários, ainda tenha que perder igual tempo a produzir minutas dos boletins?

Esta questão levanta dúvidas sobre o processo de registo, processamento e pagamento das ajudas de custo. Como nos pareceu estranho existirem boletins sem qualquer valor associado que originaram pagamentos de importâncias a título de ajudas de custo e que tal não era compatível com o processo automático de passagem de valores, decidimos ouvir este funcionário no sentido de esclarecer esta situação e outras que surgiram, sendo uma delas a que decorreu do facto de o funcionário ter negado ter estado na obra "... Norte" que consta do boletim de abril, e ter afirmado que o transporte e despesas relacionadas com a alimentação e estadia eram pagas pela empresa que no início de cada semana lhe entregava dinheiro para despesas.

E desta afirmação de que são pagas despesas de forma antecipada e que ao mesmo tempo são pagas ajudas de custo por deslocação em obra que muito naturalmente

surge a dúvida sobre a possibilidade de estarem a ser pagas despesas em duplicado, e como tal o gasto estar também a ser duplicado, como aliás se encontra, no nosso entender, bem claro no projeto de relatório.

Devemos referir que a empresa escolheu estes três funcionários a título de síntese explicativa. Não sabemos qual o critério que levou à escolha destes, porque como foi já devidamente explicado no projeto de relatório e agora nesta resposta ao direito de audição, são evidentes as incongruências entre o conteúdo dos boletins e aquilo que os funcionários descreveram, no entanto devemos questionar também porque não foram comentados outros funcionários como são o exemplo E..., F..., M..., O... e tantos outros que confirmam de forma inequívoca a incoerência da informação que consta dos boletins assim como a possibilidade de estarem a ser registadas despesas em duplicado, decorrentes do pagamento de refeições e estadias e ao mesmo tempo pagamento de importâncias a título de ajudas de custo.

i) A empresa entende que o facto de existir a menção no projeto relatório de que existem alguns funcionários em relação aos quais não foi possível proceder à completa identificação, nomeadamente qual o seu nome completo e correspondente número de funcionário preclude a validade e a comprovação das conclusões retiradas.

Para termos um pouco a noção da qual a dimensão desta dificuldade de identificação dos funcionários que estiveram hospedados na cadeia de hotéis BB..., devemos dizer que no hotel localizado em Setúbal, apenas 6 dos 41 funcionários identificados pelo hotel não foram identificados na sua plenitude, no hotel de Faro apenas 2 dos 12 funcionários e no hotel de Évora apenas 14 dos 50 funcionários. A pergunta que se deve colocar é: será que as conclusões retiradas em relação aos funcionários identificados seriam contrariadas de forma determinante se fosse possível identificar os que não estão? Não nos parece e por isso as conclusões retiradas da análise que foi feita a propósito das estadias nos hotéis mais não levaram do que a cimentar às dúvidas já levantadas a propósito da análise dos boletins itinerário e das declarações prestadas pelos funcionários.

Por isso mais uma vez refutamos qualquer insinuação de que também nesta situação existem ideias formadas à priori. A análise efetuada é suficientemente esclarecedora e rebate qualquer afirmação desta natureza por parte da empresa.

j) A observação efetuada pela empresa, de que o pagamento ou não de ajudas de custo aos funcionários é um ato de gestão corrente e operacional que não releva para efeitos fiscais é uma afirmação que em teoria deveria ser acolhida, no entanto a realidade das empresas é marcada por procedimentos padronizados e por políticas empresariais.

O que foi observado nesta situação, limita-se a demonstrar a nossa estranheza, de que perante uma política da empresa de pagamento de ajudas de custo por deslocação em obra, exatamente no dia escolhido pela Segurança Social a empresa ter decidido não pagar ajudas de custo aos seus funcionárias, quando é costume e política sua fazê-lo e como fez justamente para a funcionária NN... que, segundo a empresa, tendo estado deslocada nessa obra no dia 2012-04-26 e 2012-04-27 auferiu ajudas de custo, e tendo estado efetivamente em obra no dia 2012-05-10 não recebeu qualquer ajuda de custo.

Em relação à informação remetida pela ACT, de facto por lapso não foi remetida a resposta enviada em resultado do nosso pedido. Para que não subsista qualquer dúvida sobre a resposta que esta entidade nos forneceu, anexamos no presente relatório a resposta dada pela referida entidade (anexo 274).

k) Vem a empresa referir que a AT se socorreu da alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC para desconsiderar os gastos incorridos em 2012 com ajudas de custo porque "...não recolheu as cópias de todos os boletins existentes...". Não se vislumbra o alcance desta afirmação, já que é dito e reforçado neste relatório que a empresa foi notificada mais do que uma vez para a exibição de 980 boletins que se encontravam em falta, não tendo em nenhuma delas a empresa apresentado qualquer justificação para tal facto. É assim maliciosa a afirmação de que a AT não recolheu a cópia de todos os boletins existentes. A AT recolheu cópia de todos aqueles que nos foram exibidos pela empresa, e se por algum motivo não fossem recolhidas numa primeira

fase cópia de todos (o que sabemos que não aconteceu), foram dadas várias oportunidades para a sua exibição.

Associado a esta questão devemos também acrescentar que para além da falta de exibição dos documentos, a empresa também não apresentou, mesmo após várias tentativas, informações que se encontra a ter na sua posse (caso dos documentos comprovativos de presença em obra) e que serviriam para auxiliar na comprovação da informação que consta dos referidos boletins, assim como os comprovativos das despesas de deslocação pagas aos funcionários.

A não aceitação do gasto, não foi assim uma decisão tomada de ânimo leve mas sim baseada em factos e após diversas tentativas de colmatar a falta de elementos.

l) A empresa vem invocar que remeteu à AT o resultado de um exercício de reanálise dos boletins itinerário de onde concluiu que 64,9% desses boletins cumpriam os requisitos legais e 35,1% poderiam apresentar erros ou se terem extraviado. A questão que importa desde já reter é a que se relaciona com as conclusões retiradas pela empresa dessa suposta análise. De que forma é que a empresa concluiu que uns boletins possuíam os requisitos legais e de que forma concluiu que outros não possuíam requisitos legais? Qual foi o critério para aferir dessa conformidade ou não?

A empresa afirma que a AT fez tábua rasa deste exercício colaborativo. A questão que se deve colocar aqui é a seguinte: Não seria normal ou expectável que a empresa tivesse reunido com os técnicos da AT para discutir as conclusões do seu pretense estudo, antes de ter entregue a modelo 22 da IRC? Será que neste processo é a empresa que define as conclusões, tendo a AT que ter o trabalho de as entender? Ou deveria ser obrigação da empresa explicar de forma sustentada as suas conclusões? É que oportunidades para tal não faltaram. Após a submissão da declaração de substituição existiram pelo menos mais duas reuniões com responsáveis da empresa. Nada foi dito ou explicado.

Em face da posição da empresa não restaria outra alternativa à AT que era a de continuar a fazer o seu trabalho de análise do qual resultou um projeto de relatório

onde de forma clara e inequívoca são enumerados os critérios, os pressupostos e os factos para as conclusões tiradas, coisa que a empresa não fez.

m) A empresa usa a expressão "bomba" para caracterizar a decisão da AT em desconsiderar nos termos do artigo 23º do CIRC os gastos constantes da rubrica de "deslocações e estadas" por alegadamente não lhe ter sido possível comprovar a indispensabilidade para a realização dos proveitos e por alegadamente a empresa se ter recusado a apresentar os documentos referentes a gastos registados na referida conta.

Para responder a esta afirmação será suficiente relembrar a empresa de que a empresa foi notificada formalmente por duas vezes para exibir os documentos constantes da rubrica das deslocações e estadas (para o dia 2014-01-03 e para o dia 2014-01-31), não tendo sido exibida essa informação.

Na segunda reunião tida em 2014-01-31, em resposta à argumentação apresentada paio representante da empresa, o Dr. RR..., de que eram milhares de documentas a como tal seria uma análise demorada e complexa, os técnicos da AT reforçaram que a demora e a complexidade da análise da informação caberia à AT a como tal à empresa só caberia a obrigação legal de a apresentar. Como foi referido, tal não veio a acontecer.

Por isso factos são factos, e nesta situação a não exibição da Informação é um facto e não uma alegação gratuita feita pela AT.

Julgamos assim ter conseguido demonstrar de forma correta, baseada em factos e em demonstrações inequívocas das conclusões vertidas em relatório.

Em face da argumentação da empresa deverá ser parcialmente aceite a pretensão da empresa no que diz respeito à aceitação fiscal dos gastos contabilizados como ajudas de custo referentes ao funcionário D.... Assim o gasto aceite importa no total de 13.454,96 EUR.

Devemos referir que por lapso foi indicado no projeto de relatado como valor da correção a efetuar pela diferença o montante de 1.251.308,66 EUR quando deveria ser de 1.251.308,55 EUR, que se corrige agora.

Também no projeto de relatório foi mencionado que o lucro tributável da declaração, referente ao ano de 2012, entregue em 2013-07-18 foi de 7.007.577,62 EUR. No entanto a empresa em 2014-05-31 apresentou outra declaração de rendimentos modelo 22 de substituição deste ano, através do qual apura um lucro tributável menor decorrente da alteração do campo 709 - Matéria Coletável/Lucro Tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art. 6º) no valor de 1.253,16 EUR.

Assim sendo a correção total a ser efetuada importa no valor de 1 573 766,91 EUR, originando um lucro tributável corrigido de 8.580.091,37 EUR.

Em função desta alteração o lucro tributável que decorre das correções feitas deverá ser:

Lucro Tributável sem correções	7.006.324,46
Correção voluntária efetuada em 2013-12-20	335.913,32
Correção a efetuar pela diferença	1.237.853,59
Lucro Tributável Corrigido	8.580.091,37

- D) A Requerente exerceu o direito de audição sobre o projecto de Relatório da Inspeção Tributária, nos termos que constam do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido;
- E) Na sequência da inspeção à B..., SA, a Administração Tributária efectuou uma inspeção à Requerente, em que foi elaborado o RIT que consta do documento n.º 7, em que se refere, além do mais, o seguinte:
- Em consequência de ação inspetiva efetuada à empresa B... SA. foram efetuadas correções em sede de IRC no ano de 2012. Dado que a tributação é feita por grupo de sociedades, deverá ser feita correção à matéria tributável e ao valor das tributações autónomas, constantes da declaração de rendimentos modelo 22 do ano de 2012 apresentada pela sociedade dominante A... SGPS – SA;*
- F) Na sequência da inspeção à Requerente a Administração Tributária emitiu, relativamente ao exercício desde 2012, a liquidação adicional de IRC n.º 2014..., a

liquidação de juros compensatórios n.º 2014 ... e o documento de acerto de contas em que se fixa o total do montante de IRC e juros compensatórios a pagar em € 283.671,93;

- G) A Requerente tem sede em ... e é uma empresa que realiza serviços de construção civil em todo o país, muitas de grande dimensão, tendo mais de 500 trabalhadores operacionais para a realização dessas obras (depoimentos das testemunhas UU...);
- H) A quase totalidade dos trabalhadores da Requerente são residentes nos distritos de Braga e Porto, sendo residual o número de trabalhadores recrutados nos locais onde a empresa realiza as obras (depoimento da testemunha VV...);
- I) A Requerente custeia as despesas que esses trabalhadores deslocados suportam com deslocações, alimentação, estadias e utilização de viatura própria, que são indicadas em facturas e em boletins de deslocação processados pelos serviços de recursos humanos (testemunhas UU..., WW... e VV...);
- J) O valor de € 1.834,74 que a Administração Tributária aceitou como gasto com deslocações e estadas no ano de 2012 não chega para pagar as despesas anuais suportadas com alguns dos trabalhadores, considerados isoladamente (depoimento da testemunha VV...);
- K) Os trabalhadores da Requerente têm grande mobilidade, podendo haver previsão de estarem numa obra e terem de se deslocar a outra, pagando-lhe a empresa o hotel mediante a apresentação de factura de dormida e alimentação (depoimento da testemunha VV...);
- L) Por vezes, os trabalhadores vão de Braga a Setúbal e regressam no mesmo dia (depoimento da testemunha VV...);
- M) Normalmente, os trabalhadores não conhecem as obras pelo código que as identifica, apenas sabendo onde foram realizadas (depoimento da testemunha VV...);
- N) Por vezes, as obras que a Requerente realiza estendem-se por centenas de quilómetros (depoimento da testemunha VV...);
- O) Em 15-12-2014, a Requerente apresentou impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga tendo por objecto as liquidações e demonstração de acerto de contas referidas, o deu origem ao processo n.º .../14....BEBRG

(documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- P) Em 21-11-2019, a Requerente apresentou no processo referido requerimento de desistência da instância ao abrigo do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Q) No ano de 2012, a Requerente suportou, além de outras, as despesas que constam dos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral como documento n.º 9, cujos teores se dão como reproduzidos;
- R) Em 27-12-2019, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Não se provou a que se devem divergências entre boletins itinerários e recibos referentes a despesas com deslocações e estadias.

A fixação da matéria de facto baseia-se no Relatório da Inspeção Tributária, documentos juntos pela Requerente e na prova testemunhal.

As testemunhas são trabalhadores da Requerente e aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que relataram.

A testemunha UU... é directora do departamento de contabilidade e consolidação do grupo da Requerente.

A testemunha WW... trabalha há 25 anos na empresa tratando da manutenção das suas viaturas.

A testemunha VV... é director de produção, acompanhando a realização das obras.

3. Matéria de direito

A Requerente presta serviços de construção civil em todo o território nacional, deslocando trabalhadores, em número superior a 500, aos vários locais em que tem de realizar obras.

Na sequência de ter constado numa acção inspectiva que, relativamente a um funcionário da Requerente, *«os valores recebidos a título de ajudas de custo mais não eram que rendimentos de trabalho dependente»*, a Administração Tributária efectuou uma nova acção inspectiva à Requerente que *«verificar se igual conclusão se retirava em relação a outros funcionários da empresa que receberam ajudas de custo no ano de 2012»*.

Nesta nova acção inspectiva, a Administração Tributária não concluiu que tivessem sido pagas a algum trabalhador rendimentos do trabalho a título de ajudas de custo, mas concluiu que:

- do valor de € 631.810,92 contabilizados na conta contas 6251 - FSE; D.E.T.; Deslocações e estadas, apenas podia ser aceite como gastos o valor de € 1.834,74, correspondente a 13 documentos apresentados pela Requerente;
- não podia ser aceite como gastos o valor de € 957.245,69, contabilizado na conta 632000060 - Gastos pessoal; Pessoal; Ajudas de Custo.

Os fundamentos das correcções efectuadas são, essencialmente, os seguintes:

- *«surgem fundadas dúvidas sobre a natureza dos pagamentos que resultaram da informação constante dos boletins itinerários elaborados pela empresa, no que toca à correspondência entre as deslocações efetivamente realizadas pelos funcionários e despesas inerentes a estas - a aquelas que são descritas naqueles boletins»*;
- *a empresa não facultou à Inspeção Tributária cópia de 960 boletins itinerários que correspondem a 33,19% do total de boletins que deveriam existir (2963), valor este obtido tendo em atenção o número total de recibos de ajudas de custo emitidos pela empresa no ano de 2012. Diga-se que a empresa apenas forneceu a cópia de 1983 boletins itinerários.*
- *«A empresa ao não fornecer o acesso aos 980 boletins itinerários, ao não fornecer informação sobre os registos de permanência em obra dos funcionários, a que se*

- encontra legalmente obrigada a fazer, para auxiliar na conclusão sobre a existência do gasto tal e qual se encontra evidenciado no boletim, e ao não permitir o acesso aos documentos referentes aos registos efetuados na conta "deslocações e estadas" por forma a verificar o seu conteúdo e concluir pela existência efetiva ou não dos gastos, leva-nos a concluir que não se encontra preenchido o pressuposto de comprovada indispensabilidade do gasto»;*
- *«Não podendo ter acesso à Informação não nos é possível comprovar a existência do gasto bem como a sua indispensabilidade»;*
 - *«sem um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem tais encargos, o gasto não é fiscalmente dedutível, conforme alínea f) do n.º 1 de art. 45.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC)»;*
 - *«Assim sendo, não nos resta outra conclusão que não seja não aceitar a dedutibilidade fiscal dos gastos evidenciados nas contas 6251 - FSE; D.E.T.; Deslocações e estadas no montante de 629.976,18 EUR, correspondente ao saldo da conta no valor de 631.810,92 EUR abatido do valor 1.834,74 EUR que é o valor da soma dos documentos exibidos pela empresa referentes às deslocações e estadas, assim como não aceitar a dedutibilidade dos gastos constantes da conta 632000060 - Gastos pessoal; Pessoal; Ajudas de Custo no valor de 957.245,69 EUR, por não ter sido possível verificar a sua existência tal e qual constam dos boletins e porque também não nos foram exibidos 980 boletins itinerários, justificativos do gasto. Refira-se que esta conta evidencia o saldo de 970.712,69, no entanto o valor de 13.467,00 EUR correspondem a um gasto contabilizado pela C... decorrente da consolidação das demonstrações financeiras do PP... ACE em que a sociedade participa, devendo tal valor ser expurgado».*

Da prova produzida resulta com evidência que há um enorme erro na quantificação das despesas suportadas pela Requerente com deslocações, alimentação e estadias dos seus trabalhadores durante o ano de 2012.

Na verdade, o valor de € 1.834,74 que a Administração Tributária aceitou como gastos do exercício de 2012, efetuando correcções dos valores contabilizados nas contas 6251 (de € 631.810,92) e 632000060 (€ 957.245,69), é tão manifestamente dissonante com a realidade que torna evidente que a quantificação efectuada pela Administração Tributária que está subjacente às liquidações impugnadas enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto.

Isto é, há a certeza de que os gastos com estadias, deslocações e alimentação de trabalhadores suportados pela Requerente necessários para realizar a sua actividade geradora de proveitos são muito superiores àquele valor de € 1.834,74. Na verdade, como disse a testemunha VV..., este valor de € 1.834,74 não chegará para pagar as despesas anuais com um só trabalhador e a Requerente tinha mais de 500 trabalhadores operacionais.

É certo que a Requerente não apresentou todos os boletins itinerários correspondentes aos recibos de pagamento aos trabalhadores (2963), pelo que a Administração Tributária poderia, eventualmente, ter fundamento para não aceitar integralmente os valores que contam dos recibos, ou entender que se tratou de pagamento de rendimentos do trabalho, como entendera na inspecção anterior relativamente a um trabalhador.

Mas, a Requerente apresentou a maior parte desses boletins (1983) que, só por si, justificam a consideração como gasto de valor muito superior ao que a Administração Tributária considerou ter sido suportado pela Requerente com despesas daqueles tipos (€ 1.834,74), mesmo não levando em conta os 59 de boletins analisados em que a Administração Tributária detectou irregularidades (em que se incluem discrepâncias com recibos da ordem diferenças de cêntimos) que entendeu porem em causa a sua credibilidade.

De qualquer modo, entendendo a Administração Tributária que não tinha elementos para quantificar exactamente as despesas que a Requerente suportou em 2012 com deslocações, estadia e alimentação de trabalhadores, mas sendo evidente que eram muito superiores àquele valor de € 1.834,74 as que suportou para poder exercer a sua actividade, a solução legalmente admissível seria aplicar métodos indirectos, para efectuar, por aproximação e presunção, a quantificação.

Na verdade, como decorre dos artigos 87.º, n.º 1, alínea b), e 88.º, alínea a), da LGT, a avaliação directa pressupõe a possibilidade «*comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável*» de qualquer

imposto», devendo efectuar-se a avaliação indirecta quando essa quantificação exacta não seja viável, designadamente por «*inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade*» ou «*irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal*».

A referida «*correcta determinação da matéria tributável*» é o objectivo que a inspecção tributária deve prosseguir, directamente ou indirectamente, pelo que, nas situações em que não é aplicável qualquer norma especial que imponha a desconsideração de determinadas despesas como gastos e faltarem elementos para quantificar a matéria tributável com exactidão, as correcções só podem fazer-se através de métodos indirectos, não podendo ser substituída a utilização desses métodos pela desconsideração de todos os gastos que não estejam devidamente comprovados.

Neste contexto, há que ter em conta que, em 2012, não eram feitas as exigências formais da prova de gastos que vieram a ser introduzidas no CIRC pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, e que, como entendeu no Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 09-09-2015, processo n.º 028/15, «*relativamente aos custos indocumentados, isto é, sem suporte documental externo, compete ao contribuinte, por qualquer meio ao seu alcance, a alegação e prova de que se verificou a despesa, não obstante essa omissão ou insuficiência formal*».

Desta perspectiva, estando-se perante factos ocorridos em 2012, não pode considerar-se indispensável para a dedutibilidade dos gastos em causa a existência de boletins itinerários.

É certo que, quanto aos boletins itinerários, a alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º estabelecia que «*não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação (...) as ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, **não facturados a clientes**, escriturados a qualquer título, 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 aqueles encargos, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário*» (negrito nosso).

Neste caso, a Administração Tributária alude a esta norma no Relatório da Inspeção Tributária, dizendo que:

Sem um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem tais encargos, o gasto não é fiscalmente dedutível, conforme alínea f) do n.º 1 de art. 45.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

No entanto, como se assinalou na transcrição daquela norma, ela é aplicável quando as ajudas de custo e os encargos referidos, **não sejam facturados a clientes**.

Neste caso, a Requerente alegou no exercício do direito de audição, além do mais, que «os encargos com ajudas de custo suportados pela Exponente em 2012 **foram integralmente debitados aos clientes das empreitadas em que as mesmas foram imputadas**» e que «de facto, todas as ajudas de custo pagas a colaboradores ao serviço da **Exponente foram efetivamente debitadas aos respetivos clientes, pela sua inclusão nos montantes faturados**» (pontos 18 e 19 do exercício do direito de audição). (negrito nosso)

A Administração Tributária, em resposta a estas afirmações da Requerente, embora afirmasse dúvidas sobre a sua correspondência à realidade, reconheceu que «**esta não é uma questão analisada no projeto de relatório**».

Assim, tem de se concluir que, apesar da referência que no projecto de Relatório da Inspeção Tributária se faz à alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC, a Administração Tributária acaba por não fundamentar as correcções nessa norma, pois não apurou sequer se se verifica o seu pressuposto, que é as despesas não terem sido facturadas a clientes.

Conclui-se, assim, com base na prova produzida, que as despesas com estadias, deslocações e alimentação de trabalhadores suportadas pela Requerente no exercício de 2012, necessárias para obter os seus proveitos, foram seguramente centenas de vezes superiores ao montante de € 1.834,74 que a Administração Tributária apurou na inspeção tributária, como resulta dos 1983 boletins itinerários apresentados pela Requerente à Administração Tributária (relativamente aos quais a Administração Tributária apenas em relação a cerca de seis dezenas invocou divergências ou contradições) e dos depoimentos das testemunhas e é corroborado pelos documentos juntos sob o n.º 9.

Na verdade, é convicção do Tribunal Arbitral que, como referiu a testemunha VV..., o valor de € 1.834,74 que a Administração Tributária aceitou como gasto com deslocações e estadas no ano de 2012 não será suficiente para pagar as despesas anuais suportadas com alguns dos trabalhadores da Requerente, considerados isoladamente.

As despesas suportadas com ajudas de custo e transportes consideram-se, em princípio, necessárias para obtenção dos proveitos, para efeitos do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, como decorre do facto de estarem expressamente referidas como gastos dedutíveis, na alínea d) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, na redacção do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho (vigente em 2012).

No caso em apreço, não há motivo para afastar a dedutibilidade como gastos das despesas suportadas pela Requerente com ajustas de custo e transportes, designadamente não havendo qualquer razão para duvidar da sua natureza empresarial e, por isso, para as considerar necessárias para a obtenção dos proveitos, para a efeitos do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, pois a realização de obras de longa duração em locais muito distantes da sede da empresa implicará para esta, naturalmente, despesas com deslocações de trabalhadores, como resulta da prova produzida.

Consequentemente, as correcções efectuadas e a conseqüente liquidação, ao terem como pressuposto uma quantificação manifestamente errada das despesas com de ajudas de custo e deslocações de trabalhadores suportadas pela Requerente, enfermam de erro sobre os pressupostos de facto, que justifica a sua anulação, nos termos artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

A liquidação de juros compensatórios tem como pressuposto liquidação de IRC (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afectam esta, justificando-se também a sua anulação.

4. Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações que são objecto do presente processo, por vício de violação de lei, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente.

5. Decisão

Nestes termos acordam neste Tribunal Arbitral em:

- A)** Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- B)** Anular a liquidação adicional de IRC n.º 2014..., a liquidação de juros compensatórios n.º 2014 ... e o documento de acerto de contas em que se fixa o total do montante de IRC e juros compensatórios a pagar em € 283.671,93.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, e 306.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor € **283.671,93**.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 5.202,00**, de harmonia com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 14-01-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Maria do Rosário Anjos)

(Leonardo Marques dos Santos)