

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 173/2020-T

Tema: IRS - Reembolso de despesas de refeições; subalínea 2) alínea b) n.º 3 do artigo 2.º, artigo 57.º do CIRS

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

- a) **A...**, com o NIF..., residente em Rua..., ...-... Vila Nova De Cacela;
- b) **B...**, com o NIF ..., residente em ... n.º...-..., ...-... Faro;
- c) **C...**, com o NIF ... e mulher **D...**, com o NIF..., com morada em ..., ...-... ... ABF;
- d) **E...**, com o NIF ... e mulher **F...**, com o NIF..., residentes em Rua ..., ..., ..., ...-... Loulé;
- e) **G...**, com o NIF ... e mulher **H...**, residentes em Rua ..., ...-... Lagos;
- f) **I...**, com o NIF..., com morada em..., ...-... Bordeira;
- g) **J...**, com o NIF ... residente em Rua ..., ..., ..., ...-... Alvor;
- h) **K...**, com o NIF..., residente em Rua-... Loulé;
- i) **L...**, com o NIF..., residente em Rua ..., ...-... Vila Real Santo António;
- j) **M...**, com o NIF..., residente em Rua ..., ..., ..., ...-... ..;
- k) **N...**, com o NIF ... e mulher **O...** com o NIF..., residentes em Rua..., ...-... Tavira;
- l) **P...**, com o NIF ... e mulher **Q...**, com o NIF ..., residentes em Rua ..., ...-... Quarteira;
- m) **R...**, com o NIF ... e mulher **S...**, com NIF ..., residentes em Rua..., ...-... Portimão;
- n) **T...**, com o NIF..., residente em Rua..., n.º..., ...-... Tunes;
- o) **U...**, com o NIF..., residente em ...-..., ...-... Moncarapacho;
- p) **V...**, com o NIF ... e mulher **W...** com o NIF..., residentes em Rua ..., ...-... Olhão;
- q) **X...**, com o NIF ... e mulher **Y...**, residentes em ..., ...-... Algoz;
- r) **Z...**, com NIF..., com morada em..., ...-...;
- s) **AA...**, com o NIF ... e mulher **BB...**, com o NIF... ,residentes em Rua ... -... Tavira;
- t) **CC...**, com o NIF ... residente em ... - ..., ...-... Olhão;

- u) **DD...**, com o NIF ... e mulher **EE...**, com o NIF..., residentes em Rua ..., ...-... Lagos,
- v) **FF...**, com o NIF..., residente em ..., ...-... Tavira;
- w) **GG...**, com o NIF ... e mulher **HH...**, residentes em Rua ..., ...-... Olhão;
- x) **II...**, com o NIF ... e mulher **JJ...** com o NIF..., residentes em Rua..., ...-... Olhão;

vêm requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em conjugação com artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 Março, com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente às demonstrações de liquidação e demonstrações de acerto de referentes ao ano de 2015 a seguir elencadas, respeitantes ao pagamento da segunda refeição diária aos trabalhadores e cujos montantes foram considerados pela a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Autoridade Tributária”), sujeitos a tributação, por excederem o limite legal estabelecido na subalínea 2) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, conjugado com o disposto no artigo 57º do referido no Código do IRS (doravante, “CIRS”).

As liquidações visadas nos presentes autos e conforme resulta dos documentos juntos são as seguintes:

2019...	2019 ...	2019...
2019 ...	2019 ...	2019...
2019 ...	2019 ...	2019...
2019 ...	2019 ...	2019...
2019 ...	2019 ...	2019...
2019 ...	2019 ...	2019...
2019 ...	2019 ...	2019...
	2019 ...	2019...
	2019 ...	

Sendo o valor global a pagar de **€9.759,46 (nove mil setecentos e cinquenta e nove euros e seis cêntimos), isto é:**

- € **€8.629,99 (OITO MIL SEISCENTOS E VINTE E NOVE EUROS E NOVENTA E NOVE CÊNTIMOS)** (valores devidamente discriminados no Anexo I),
- € **1.129,47 (mil cento e vinte nove euros e quarenta e sete cêntimos)** de juros compensatórios no valor global de (devidamente discriminados no Anexo I).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Autoridade Tributária”).

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 16.03.2020 pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à Requerida.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 06.07.2020, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo ficou constituído em 05.08.2020.

6. A Requerente sustenta a procedência do seu pedido, em síntese, pelos seguintes argumentos:

- a) Os Requerentes foram sujeitos a uma ação inspetiva interna, de âmbito parcial, efetuada pelos serviços de Inspeção tributária (Direção de Finanças de Faro), ao ano de 2015, com a finalidade de comprovação e verificação do controlo declarativo (Código de Atividade: ...), em sede de IRS, tendo o início da ação inspetiva e a nota de diligência sido notificados aos Requerentes.
- b) Os requerentes foram notificados, pela Direção de Finanças de Faro (DFF), do Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, para, no prazo de 15 dias, exercerem o direito de audição, referente ao ano de 2015, que apurou correções à matéria tributável, em sede de IRS, nos montantes constantes do Anexo I, de natureza meramente aritmética, relativas a subsídios de 2ª refeição contabilizados na subconta “632613 – SUB. 2ª Refeição”, nos termos do artigo 60º da LGT e artigo 60º do RCPITA.
- c) No exercício do direito de audição prévia, todos os requerentes apresentaram de forma fundamentada a discordância com a tributação proposta em sede de IRS da 2ª refeição, uma vez que tal refeição não assume um carácter de subsídio, dado que se trata, isso sim, de um mero reembolso do valor da refeição a que a entidade patronal se encontra obrigada por força da cláusula 55ª do Acordo de Empresa (AE).
- d) Também por ofícios da DFF, foram os Requerentes notificados do Relatório Final de Inspeção Tributária, sem terem sido acolhidas as razões dos impugnantes, uma vez que a inspeção tributária considerou que os argumentos apresentados em sede de direito de audição em nada contribuíram para o exercício do direito de audição e em nada relevaram para as conclusões a retirar, decidindo manter todas as correções propostas.

- e) Os Requerentes foram notificados das demonstrações das liquidações e demonstrações de acerto de contas constantes do Anexo I, referente ao ano de 2015, nos montantes discriminados no referido Anexo I, incluindo juros compensatórios, para, até à respectiva data limite, efetuarem o pagamento do saldo apurado em conformidade com a referida demonstração de acerto de contas.
- f) Dentro das respectivas datas-limite, os Requerentes procederam ao pagamento do IRS respectivo, nos montantes discriminados no Anexo I, incluindo juros compensatórios, através de cheque ou Multibanco, sem prejuízo de impugnarem judicialmente as liquidações aqui em causa, o que agora fazem.

Assim, em face do exposto e, pelas razões a seguir aduzidas, não podendo o conformar-se com a manutenção das liquidações de IRS sub *judice*, vêm os Requerentes deduzir o presente pedido de pronúncia arbitral.

7. A 05.08.2020, a AT apresentou a sua resposta, na qual suscitou uma excepção por intempestividade, excepto a liquidação nº 2019..., respeitante ao Requerente FF..., todas as outras liquidações objecto do presente processo geraram direito a reembolso.

8. Depois de, a 03.09.2020, terem sido notificados para, querendo, responderem à excepção, os Requerentes exerceram tal direito a 29.09.2020.

9. Não havendo outras diligências instrutórias a realizar, notificaram-se igualmente as partes para a produção de alegações escritas no prazo simultâneo de 10 (dez) dias [(artigos 29º, do RJAT, 91º-5 e 91º-A, do CPTA, versão republicada em anexo ao DL nº 214-G/2015, de 2-10)], de facto (factos essenciais que consideram provados e não provados) e de direito. a partir da notificação do referido despacho.

10. As partes não apresentaram alegações.

II. SANEAMENTO

11. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 5.º, ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

Não foram alegadas pelas partes, nem existem outras exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa e que cumpra conhecer.

III. DO MÉRITO

III. 1. MATÉRIA DE FACTO

III. 1.1. Factos provados

12. Atentos os documentos juntos pelos Requerentes e os documentos constantes do processo administrativo, para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- Dos factos relevantes (elencados de forma genérica relativamente a todos os A, dada a similitude da matéria de facto, conforme evidenciado nos processos administrativos juntos aos autos).

- No âmbito de uma acção inspectiva, de âmbito parcial, referente ao ano de 2015, para controlo declarativo, foi apurado que os Requerentes, enquanto trabalhadores dependentes da empresa KK... SA (NIPC...), auferiram determinadas quantias pecuniárias, a título de 2ª refeição, as quais não foram declaradas e tributadas em sede de IRS, o que originou correcções de natureza meramente aritmética, resultando nas liquidações adicionais ora impugnadas

- A acção inspectiva teve na sua génese o apuramento de informação junto da KK... SA, no âmbito de um Despacho Inspectivo, emitido pela DF de Faro, para consulta, recolha e cruzamento de elementos, relativamente aos exercícios de 2015, 2016 e 2017.

- Os Requerentes, individualmente, exerceram o direito de audição, sustentando que as aludidas quantias recebidas da entidade empregadora “*não foram auferidos a título de 2ª refeição*”, dado se tratarem “*de um mero reembolso do valor da refeição a que a entidade patronal se encontra obrigada por força do Acordo Colectivo de Trabalho (ACT)*”, acrescentando ainda que “*da análise do recibo de remunerações apenas se apura que o requerente auferiu um subsidio de refeição por cada dia em que haja prestação de trabalho, nos termos do nº 1 da Cláusula 53ª do ACT*”.

- Os recibos de vencimento, com pertinência para estes autos, mencionam, entre outras, as seguintes duas rubricas:

- (i) 1. REF. DESLOCADO;
- (ii) 2. REF. (PENALIZ), cfr. docs. 26 a 49 juntos pelos Requerentes;

- Na “Comunicação Interna” da RN, datada de 20/01/89, sob o assunto “Comunicado – Motoristas”, lê-se:

“Pelo presente informamos, que as refeições abrangidas pela cláusula 55ª do A.E. serão reembolsadas norecibo de vencimento, para facilitar o controlo interno dos valores entregues aos Motoristas. O valor dos reembolsos será efectuado de acordo com o estipulado pela A.E.”.

- No balancete da KK... está discriminado- “632612 SUBS.1A. REFEICAO”, “632613-SUBS.2A. REFEICAO”.

- Nas DMR, referentes ao ano de 2015, a KK... incluiu, os subsídios de refeição na sua globalidade, narubrica A22 “Ajudas de Custo e Deslocação em automóvel do funcionário”.

III.1.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

13. Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pelo Requerente e os que constam do processo administrativo.

Não ficou provado que houvesse documentos a suportar a alegada natureza de ajudas de custas atribuídas aos trabalhadores.

14. Não há assim controvérsia sobre a matéria de facto relevante para decisão da causa,

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

III.2.1. Questão que é objecto do processo

15. A questão de mérito que cumpre solucionar é a de saber se, como sustenta a AT, as liquidações de IRS referentes ao ano de 2015, identificadas no pedido de pronúncia arbitral, resultantes das correcções efectuadas no âmbito das acções inspectivas instauradas contra cada um dos Requerentes (Rs) - Demonstrações de liquidação adicional e de acerto de contas e respetivas nota de cobrança no valor de € 9.759, se devem manter com o fundamento de que:

“(...) Os montantes das correcções recebidos pelos Requerentes, não foram auferidos “a título de subsídio de 2ª refeição” como consta dos Relatórios Finais dos serviços de inspeção tributária, uma vez que a referida 2ª refeição não assume um carácter de subsídio, dado tratar-se, isso sim, de um mero reembolso do valor da refeição a que a entidade patronal se encontra obrigada por força da cláusula 55ª do AE, publicado no Boletim do Trabalho e Emprego (BTE), 1ª série, n.º 38, de 15/10/1991, com a nova redação dada pelo BTE, 1ª série,

n.º 36, de 29/09/1992. – Cfr. Doc. n.º 25 que se junta e cujo conteúdo se dá por reproduzido para os devidos e legais efeitos.

- De facto, da análise dos recibos de remunerações respectivos apenas se apura que os Requerentes auferiram um subsídio de refeição “por cada dia em que haja prestação de trabalho”, nos termos do n.º 1 da cláusula 53ª do AE, sendo as restantes refeições constantes do recibo pagas a título de reembolso, desde que cumpridas as normas estabelecidas no referido Acordo, vinculativas para os Requerentes e sua entidade patronal. Cfr Recibos de Vencimento que se anexam sob os documentos n.ºs 26 a 49 e cujo conteúdo se dá por reproduzido para os devidos e legais efeitos.”

15. Com efeito, sustentam nos presentes autos os requerentes que:

“(…) - Contudo, os montantes qualificados como subsídios de 1.ª e 2.ª refeição nas subcontas “632612 – Sub.1ª. Refeição” e 632613 - Sub.2ª. Refeição” não respeitam aos subsídios de refeição previstos na cláusula 53ª do AE, mas sim às situações reguladas na cláusula 55ª do referido AE, pelo que nunca poderiam, em quaisquer circunstâncias ser adicionados ao subsídio de refeição propriamente dito (previsto na cláusula 53ª do AE) para efeitos de tributação em sede de IRS, até porque o subsídio de refeição não é pago aos trabalhadores quando estes têm direito, designadamente ao pagamento da 1ª refeição, prevista na referida cláusula 55ª, n.º 2 e 6, conjugado com o n.º 1 da mesma) - Cfr. Doc. n.º 50 que se junta e cujo conteúdo se dá por reproduzido para os devidos e legais efeitos.

- De facto, pode-se considerar que o registo contabilístico do reembolso das refeições previstas na cláusula 55ª do AE foi incorretamente relevado em subcontas de subsídios de refeição (por errónea designação no descritivo das subcontas), quando deveriam ter sido efetuados os respetivos registos em subcontas autónomas e independentes, pelo que deverá ser levado em conta a prevalência do princípio da substância sob a forma, nas situações reguladas na norma do AE aqui em causa.

- Mas, as folhas de controlo interno das horas trabalhadas (folhas de ponto) na KK..., SA (KK...) e as declarações mensais de remunerações (DMR) enviadas à Autoridade Tributária (AT), mostram e qualificam corretamente a realidade subjacente aos pagamentos das remunerações mensais efetuadas aos trabalhadores da KK... que exercem uma atividade específica (a de motoristas), sendo aí inequívoco que os recebimentos em causa respeitam a reembolsos de refeições contempladas na cláusula 55ª do AE. - Cfr. Doc. nºs 51 a 74 que se juntam e cujo conteúdo se dá por reproduzido para os devidos e legais efeitos.

- Por seu lado, os recibos emitidos aos trabalhadores espelham corretamente a realidade quando identificam subsídios de refeição (cláusula 53ª do AE) e outras situações identificadas como refeições (cláusula 55ª do AE), ou seja, não existe qualquer duplicação de subsídios de refeição auferidos pelos trabalhadores, pelo que estas despesas com refeições consubstanciam, ao nível do CIRS, verdadeiras ajudas de custo. Cfr. Docs. nºs 26 a 49 ora juntos.

- De facto, apesar de tais valores não se enquadrarem na figura de subsídios de refeição isentos (ou parcialmente sujeitos) de IRS, não deixam de configurar claramente ajudas de custo não sujeitas a tal imposto, até porque este tipo de despesas são suportadas pelos clientes finais, designadamente as despesas com a 2ª refeição aqui em crise, quer no bilhete ou passe para a carreira urbana, quer nos serviços prestados de aluguer de autocarros (conforme informação da entidade empregadora).

- Por isso, estando-se perante uma compensação pelas refeições realizadas no âmbito da execução e especificidade da jornada de trabalho, que visa dar cumprimento a normas da legislação laboral (tenha-se presente que as normas dos Acordos de Empresa são fonte do direito do trabalho), não se podendo ignorar que têm a natureza de ajuda de custo, e como tal devem ser tratadas em termos de IRS.

- Nesse sentido, tendo-se presente que o AE regula os direitos e deveres das relações laborais entre a empresa e os trabalhadores, existem duas situações totalmente diversas:

. o direito ao recebimento do subsídio de refeição por cada dia de trabalho contemplado no n.º 1 da cláusula 53ª do AE;

. o direito a tomar a 1.^a e 2.^a refeição previstas no n.º 2 e 4 da cláusula 55^a do AE, que são sempre reembolsadas nos termos do n.º 6 e 7 da referida cláusula.

- Enquanto o primeiro caso trata de subsídios de refeição enquadrados na subalínea 2) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, o segundo nada mais é do que reembolsos de refeições tomadas pelos trabalhadores no âmbito do exercício da sua relação laboral. **Cfr. Doc. n.º 25 ora junto**

- Por isso, está-se perante realidades diferentes, sendo apenas cumulável o subsídio de refeição previsto no n.º 1 da cláusula 53^a do AE, com a 2.^a refeição estabelecida no n.º 6 da cláusula 55 do referido AE, uma vez que o n.º 4 da antedita cláusula 53^a do AE prevê: “Não têm direito ao subsídio previsto no n.º 1 os trabalhadores que tenham tido reembolso da primeira refeição (1.^a Refeição) ou tenham direito à importância prevista no n.º 7 da cláusula 55^a”.

- Assim, verifica-se que não existe qualquer pagamento de subsídio de 2.^a refeição como parecem fazer crer os serviços da inspeção tributária da AT, já que somente existe um subsídio de refeição a que se refere o n.º 1 da cláusula 53^a do AE, pelo que a 2.^a refeição deriva de uma obrigação contratual e é cumulável com o subsídio de refeição propriamente dito, uma vez que não se encontra excluído por força do n.º 4 da referida cláusula 53.^a do AE. **Cfr. Doc. n.º 25 ora junto**

- Na verdade, os valores pagos aos trabalhadores a título de compensação das refeições em conformidade com o disposto na cláusula 55^a do AE, não são pagamento de um segundo subsídio de refeição ou de montantes não enquadráveis no limite de isenção desse tipo de subsídios, mas antes importâncias que reembolsam gastos tidos pelos trabalhadores de despesas incorridas na execução do trabalho subordinado e para dar cumprimento às especificidades inerentes a uma tal relação laboral. **Cfr. Doc. n.º 25 ora junto**

- Destarte, a 2ª refeição aqui em causa resulta do n.º 4 da cláusula 55ª do AE, que estabelece que “O trabalhador terá direito a tomar uma segunda refeição se lhe for determinado permanecer ao serviço para além de doze horas após o respetivo início, incluindo o período da primeira refeição”, referindo o n.º 6 da antedita cláusula que tais valores devem ser reembolsados por cada refeição ao trabalhador de acordo com os valores previstos no AE, o que aconteceu no caso concreto. (Cfr. Doc. n.º 25)

- Assim, não podem os Requerentes aceitar o entendimento da inspeção tributária vertido nos Relatórios Finais no ponto III.1. em sede de IRS (páginas 7/8), ao referir que “tais importâncias são de facto pagamentos de subsídios de 2ª refeição (...). Pelo que, dado já ter sido pago subsídio da 1ª refeição (...) os pagamentos de subsídios de 2ª refeição são sujeitos a tributação”.

- Ora, nada mais errado, dado que o pagamento da 2ª refeição destina-se a compensar os Requerentes/motoristas por um gasto que suportaram, que vai para além da sua remuneração contratual, pelo que tal montante não tendo sido diretamente suportado pela entidade patronal só pode ser reembolsado ao trabalhador, como comprova o recibo de remunerações ao assumir-se como uma componente isenta de IRS por se deverem qualificar como ajudas de custos, o que aconteceu, embora com uma descrição menos apropriada.

- O que foi feito em estrito cumprimento de acordo celebrado entre as partes (Requerentes e entidade patronal), o qual vigora desde o ano de 1989, data em que foi celebrado e a partir da qual sempre foi colocado em prática entre a empresa e os seus trabalhadores motoristas. Cfr. Doc. n.º 75 que se junta e cujo conteúdo se dá por reproduzido para os devidos e legais efeitos.

- Até porque, caso assim não se entendesse, os Requerentes seriam prejudicados, uma vez que a remuneração pelo trabalho extraordinário não engloba o gasto com a 2ª refeição, por si suportada, e atribuída por existir serviço contínuo superior a 12 horas e pelo facto do trabalhador estar deslocado da sua base de local de trabalho, em conformidade com o previsto no AE.

- Deste modo, afigura-se aos Requerentes, que apenas pode ter havido uma errada interpretação quanto às verbas incluídas no seu recibo de remunerações, uma vez que os valores referentes a refeições (que não os relativos a verdadeiros subsídios de refeição) foram pagos aos requerentes a título de reembolso, cujo dispêndio inicial foi suportado por estes, sem que tal configure um subsídio de refeição, pelo que os reembolsos em causa, não podem estar sujeitos a tributação em sede de IRS, sob pena de violação, designadamente das regras de incidência do CIRS e dos princípios da legalidade e da justiça previstos no artigo 55º da Lei Geral Tributária (LGT).

- De todo o exposto, não restam quaisquer dúvidas que as correções efetuadas à matéria tributável e os seus fundamentos enfermam de errado enquadramento jurídico-fiscal, por parte da AT, fruto de um deficiente percurso interpretativo dos normativos legais subjacentes à relação material controvertida e concomitante factualidade, pelo que deveria a AT ter considerado estar-se perante montantes excluídos de tributação de IRS, não abrangidos pela subalínea 2) da alínea b) do n.º 3 do artigo.º 2.º do CIRS, como se demonstrou. (...) “.

16. Desde logo, quanto à excepção dilatória de caducidade do direito de acção, suscitada pela AT, é de considerar o seguinte:

- Alega a AT que as liquidações objecto do presente pedido de pronuncia arbitral geraram, na maior parte dos casos, odireito a reembolso (conforme decorre das próprias liquidações constantes da plataforma CAAD), com excepção da liquidação nº 2019..., respeitante ao FF... .

- Assim, conseqüentemente considera a AT o seguinte:

- Ora, nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT, o pedido de constituição do tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico.7.

- Por seu turno, e para efeitos de contagem do início do prazo de 90 dias dispõe o citado artigo 102º do CPPT: “A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes:

(...)

a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;

b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;

c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;

d) Formação da presunção de indeferimento tácito;

e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;

f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

3 - (Revogado.)

4 - Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo. 4 - O disposto neste artigo não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias.”

- Temos, assim, que a contagem do prazo de 90 dias para apresentar o PPA, no caso dos A que foram notificados de reembolso, se inicia com a data das respectivas notificações.

- Aliás, e como consta das aludidas liquidações é aí feita menção de os interessados poderão da mesma “reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artºs 140º do CIRS e 70º e 102º” do CPPT.

- Temos, assim, que, atentas as datas em que os Requerentes foram notificados de reembolso de imposto, se mostra caducado, relativamente a esses, o direito de interpor o presente PPA.

- Exceptua-se a impugnação identificada no antecedente ponto 5., que gerou imposto a pagar, tendo, essa sim, sido apresentada tempestivamente, nos termos conjugados do

disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT e da alínea a) do artigo 102º do CPPT, aplicável ex vi artigo 29º do RJAT.

- Pelo que, estando verificada a excepção dilatória da caducidade do direito à acção, deve a Requerida ser absolvida do pedido, no que respeita às preditas impugnações (referidas em 4 e 5), tudo, nos termos do disposto na alínea e), do nº 1, do artigo 278º do CPC, aplicável ex vi alíneas a) e e) do nº 1, do artigo 29º do RJAT.(...) “

17. Ao contrário do que pretende a Requerida, o facto de existirem liquidações no âmbito das quais foram gerados reembolsos de IRS não implica necessariamente a aplicação do prazo previsto na alínea b) do artº 102º do C.P.P.T.

- As demonstrações de acerto de contas com imposto a pagar relativamente a todas as liquidações notificadas aos sujeitos passivos relevam para efeitos de aplicação de contagem de prazo previsto no artº.102, nº.1, al.a), do C.P.P.T.

- As diversas demonstrações consubstanciam o resultado dos fluxos financeiros e acima de tudo, consubstanciam o apuramento de montante de imposto a pagar.

- Neste sentido, não podemos deixar de acompanhar a posição dos Requerentes nesta matéria, apoiada de resto no douto do Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, proferido em 11/10/2018 no âmbito do processo nº 1060/16.8BESNT.

18. Nestes termos, quanto à excepção invocada pela AT, entende este Tribunal, que deverá ser considerado, para efeitos de impugnação de todas as liquidações objecto do presente processo, o prazo previsto na alínea a) do artº 102º do C.P.P.T.

- Assim, tendo os Requerentes apresentado o seu pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de Impugnação das Liquidações em 13 de Março de 2020, ainda corria o prazo de 90 dias, contabilizados desde 16 de Dezembro de 2019, primeira data limite para pagamento dos tributos constantes das demonstrações de acerto de contas notificadas aos Requerentes.

- Como tal, não se verifica a caducidade do pedido de impugnação das liquidações apresentado pelos Requerentes em 13 de Março de 2020, devendo a excepção invocada pela Requerida improceder e prosseguir o processo.

III.2.2. Apreciação da questão central: qualificação dos valores reembolsados e seu enquadramento à luz das normas de incidência

19. Vejamos,

- Os Requerentes consideram que os reembolsos das despesas incorridas com refeições não se encontram sujeita a tributação nos termos acima enunciados.

- Já a AT, considera que:

- As liquidações adicionais se reportam ao excesso do limite previsto relativamente as realidades que consubstanciam subsídios de refeição, designado no balancete da KK..., como “632613 - SUBS.2A.REFEICAO” e no recibo de vencimento dos Requerentes. como “2. REF. (PENALIZ).”.

- Entendeu a AT e, bem em nossa opinião, que as quantias auferidas pelos Requerentes. a que corresponde a rubrica “2. REF. (PENALIZ.) não estão excluídas de tributação, nos termos da subalínea 2) alínea b) nº 3 do artigo 2º do CIRS, porquanto os valores recebidos pelos A, individualmente considerados, a título de subsídio de refeição excedem os limites legais prevenidos para a respectiva exclusão.

- A entidade empregadora dos Requerentes registou na sua contabilidade, tais subsídios como sendo subsídios de refeição, identificando-os como “SUBS. 1ª. REFEIÇÃO” (conta 632612) e “SUBS. 2ª. REFEIÇÃO” (conta 632613).

- No âmbito da acção de inspecção, quando questionada, a entidade empregadora referiu que:

“Conta 632611 Subsídio de Refeição – é pago quando o trabalhador permanece na “Base” do local de trabalho (ex. pagamentos ao pessoal de escritório com cartão “...” – n.º 1 da cláusula 53º),

Conta 632612 Subsídio 1ª refeição – é paga quando o trabalhador tem um serviço contínuo superior a 4 horas (cláusula 55ª, n.2).

Conta 632655 1ª Refeição deslocada – é paga quando o trabalhador está deslocado mais de 5Km da sua Base (cláusula 55º n.º 6 conjugada com o nº1 da mesma).

Conta 63213 – Sub. 2ª Refeição - é paga quando o trabalhador tem um serviço contínuo superior a 12 horas (cláusula 55ª, n.4).

Conta 632656 2ª Refeição deslocada – é paga quando o trabalhador tem um serviço contínuo superior a 12 horas (cláusula 55ª, n.4) e quando o trabalhador está deslocado mais de 5Km da sua Base (cláusula 55º n.º 6 conjugada com o nº1 da mesma).”

20 - Dos factos, é possível retirar que, para além do subsídio de refeição pago ao trabalhador por dia de trabalho (conta 632612), a entidade empregadora pagou ainda, entre outros, um subsídio ou abono de refeição (que designa como segundo subsídio) quando o trabalhador tem um serviço contínuo superior a 12 horas (conta 632613, por lapso indicado, na antecedente transcrição, como “63213”), sendo que, este último, cumula com o primeiro.

- Esta realidade vem contemplada no artigo 55º do Acordo de Empresa, o qual estipula:

“1- (...)

2 – O trabalhador tem direito a tomar uma refeição ao fim de um mínimo de quatro horas e um máximo de cinco horas após o início do serviço.

(...)

4 – O trabalhador terá direito a tomar segunda refeição se lhe for determinado permanecer ao serviço para além de doze horas após o respectivo início, incluindo o período da primeira refeição.”

- A redacção do artigo 55º do AE indica que o segundo subsídio de refeição é atribuído ao colaborador quando este está ao serviço, de forma contínua, mais de 12 horas, incluindo-se nestas 12 horas o período que dá direito à 1ª refeição.

- Como refere a AT em sede de resposta, “(...) *E na interpretação inequívoca do citado artigo 55º do AE, de 1989, e vigente à data dos factos, chamam-se à colação, as correspondentes disposições, que integram o actual Contrato Colectivo entre a Associação Nacional de Transportes de Pessoas – ANTROP e o Sindicato Nacional dos Motoristas (publicado no Boletim de Trabalho e Emprego nº 35, de 22/09/2019) onde se lê:*

“Cláusula 52º (Subsídio de Alimentação)

1- As empresas atribuirão um subsídio de refeição de valor igual para todos os trabalhadores abrangidos por este CCT, independentemente da sua categoria profissional, o qual não fará parte dasua retribuição.

2- O subsídio terá o valor constante do anexo II por cada dia em que haja um mínimo de quatro horasde trabalho prestado. Para este efeito, entende-se por dia de trabalho o período normal de trabalho, o qual podeiniciar-se num dia e prolongar-se no dia seguinte.

3- O pagamento poderá ser efetuado em numerário ou através de vale de refeição.

(...)”

- Cláusula 53º (Subsídio de alimentação) (Refeições deslocadas e refeições penalizadas)

1- Para além do subsídio de refeição, as empresas poderão proceder ao pagamento, de forma cumulativa ou de forma alternativa, de refeições deslocadas ou de refeições penalizadas.

2- O pagamento de uma primeira refeição deslocada ou de uma primeira refeição penalizada excluiu pagamento do subsídio de refeição previsto na cláusula anterior.

3- O pagamento de uma segunda refeição deslocada ou de uma segunda refeição penalizada acumula com o pagamento do subsídio de refeição previsto na cláusula anterior, assim como com o pagamento da primeira refeição deslocada ou da primeira refeição penalizada previsto na presente cláusula.

4- Haverá lugar ao pagamento de uma refeição deslocada a título de reembolso das despesas com arefeição que os trabalhadores, por motivo de serviço, tenham efetuado fora do

local de trabalho definido nos termos dos números 1 e 2 da cláusula 15.ª (...).”

- Logo, os montantes correspondentes aos subsídios de 2ª refeição, na quantia de 5,80/dia evidenciados nos recibos vêm por acréscimo a outro subsídio de refeição (que corresponde à 1ª refeição e que, nalguns casos, inerentes à natureza da relação laboral, aparecem identificados com “Sub. Refeição...”).

21- Alegam os Requerentes que tal pagamento, previsto no artigo 55º do AE, não tem a natureza de subsídio de refeição, porquanto, para além de emanar do AE, corresponde a um reembolso de quantia paga por dispêndio em refeição.

- Por um lado, as disposições constantes do acordo de empresa em caso algum podem interpretar ou sobrepor-se às normas de incidência tributárias.

- Acresce que não é possível extrair dos recibos de vencimento que as quantias pagas pela entidade empregadora a título de subsídio de 2ª refeição, sejam meros reembolsos de despesas efectuadas pelos Requerentes, para efeitos do disposto no nº 4 do artigo 55º do AE.

- De resto, não se verifica que os Requerentes tenham demonstrado, nem em sede inspectiva, nem nos presentes autos, que se trata de um reembolso de quantias por eles despendidas, a título de pagamento de refeição.

- Nenhum documento comprovativo de alegadas despesas efectuadas foi apresentado, nem tão pouco foram detetados na contabilidade da entidade patronal, aquando da acção de inspecção.

- Muito menos se pode aderir a tese que se tarata de ajudas de custo.

- O conceito de ajuda de custo tem como escopo a compensação atribuída aos trabalhadores de despesas incorridas aquando de uma deslocação resultante do vínculo laboral, designadamente encargos com a deslocação, o alojamento e as refeições.

- Ora, conforme resulta da documentação junta aos autos e afirmado pelos Requerentes, o subsídio de 2ª refeição, não é devido em função de uma deslocação.

- É atribuído em função de uma extensão ou prolongamento do horário de trabalho contínuo, para além das 12 horas.

- Acresce uma ajuda de custo sempre seria deduzida do subsídio de refeição.

- A documentação apresentada demonstra que os Requerentes acumulavam os subsídios de refeição.

- A inclusão deste subsídio de 2ª refeição na rubrica A22 das DMR apresentadas pela entidade patronal dos Requerentes, referentes ao exercício de 2015, evidenciam que correspondem a um subsídio de refeição, excedendo o limite legal que o exclui de tributação.

- Entende-se assim mos que não assiste razão aos Requerentes, pois que tais subsídios de 2ª refeição na rubrica A22 das DMR não correspondem a um subsídio de refeição da subalínea 2) alínea b) nº 3 do artigo 2º do CIRS:

“3 - Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

a) ... b) As remunerações acessórias, nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica, designadamente: 1) ... 2) O subsídio de refeição na parte em que exceder o limite legal estabelecido ou em que o exceda em 60 % sempre que o respetivo subsídio seja atribuído através de vales de refeição;”

Como decorre daquela disposição legal, apenas o subsídio de refeição na parte que não exceda o limite legal não é sujeito a IRS.

- Nenhum vício pode, portanto, ser imputado às correções efectuadas em sede inspectiva, e vertidas nas liquidações adicionais impugnadas que, conseqüentemente, também não merecem reparo.

22. Assim e, para o que releva no caso vertente, não se pode deixar de considerar que, as identificadas liquidações adicionais são legais porquanto, as quantias pagas aos Requerentes pela entidade empregadora KK... S.A., a título de subsídio de 2ª refeição, se encontram sujeitas a tributação, nos termos do disposto na subalínea 2) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2º do CIRS.

IV. CONCLUSÃO

23. Deste modo, atento o acima exposto, improcede o pedido arbitral.

V. DOS JUROS COMPENSATÓRIOS

Atenta a legalidade das liquidações de IRS para o ano de 2015, são devidos os montantes visados impugnados nos autos.

VI. DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, absolver a Requerida do pedido.
- b) Condenar os Requerentes nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

VII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€9.759,46 (nove mil setecentos e cinquenta e nove euros e seis cêntimos)**

VIII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 918,00** nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 5 de setembro de 2021

O Árbitro

(Maria da Graça Martins)