

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1145/2024-T

Tema: IRC – tributação autónoma sobre ajudas de custo

SUMÁRIO

Para efeitos da exclusão de tributação a que se refere o n.º 9 do artigo 88.º do CIRC, não se considera que as ajudas de custo foram faturadas a clientes, se nas propostas de serviço apresentadas ao cliente e na respetiva adjudicação não se encontra estipulado que ao valor dos serviços acresce o valor de ajudas de custo a suportar, não se encontrando igualmente contratado que o valor/preço dos serviços proposto inclui um valor determinado de ajudas de custo a incorrer. Adicionalmente, a empresa fatura sempre ao cliente o valor fixo que foi acordado, independentemente do valor de ajudas de custo suportadas para prestar os serviços.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Jorge Belchior de Campos Laires, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral no processo identificado em epígrafe, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., S.A.**, NIPC ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., -..., ..., Leiria (“Requerente”), veio, ao abrigo do disposto no artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), com vista à anulação do

1.

despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024..., e, conseqüentemente, com vista à pronúncia de declaração de anulação da liquidação de IRC e Juros Compensatórios, do exercício de 2020, n.º 2023..., e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2023..., pela qual foi apurado o montante a pagar de € 22.111,08.

2. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 21/10/2024, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à AT.
4. Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º, todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro signatário em 11/12/2024, sem oposição das partes.
5. O Tribunal Arbitral foi constituído em 02/01/2025.
6. Em 02/01/2025 a Requerida foi notificada para apresentar a resposta a que se refere o artigo 17.º do RJAT, tendo apresentado em 03/02/2025.
7. A reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT teve lugar no dia 26-02-2025, onde se procedeu à inquirição das testemunhas.
8. Requerente e Requerida apresentaram alegações escritas em 19/03/2025.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º e 5.º, todos do RJAT.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.
3. O PPA foi apresentado tempestivamente.
4. Não se verificam nulidades.

III. MATÉRIA DE FACTO

a) Factos provados

2.

Os seguintes factos foram dados como provados:

1. A Requerente A..., SA, tem como objeto a construção civil, obras públicas e terraplenagens, fabricação e comercialização de misturas betuminosas e fabricação e comercialização de betão pronto (cfr. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) – facto não contestado pela Requerente).
2. No âmbito desta atividade, a Requerente concorre à realização de obras públicas, sendo o gabinete de apoio técnico que elabora as propostas para os concursos (cfr. RIT – facto não contestado pela Requerente).
3. Para concorrer aos concursos a Requerente tem de apresentar a sua proposta à entidade adjudicante (cfr. depoimento das testemunhas – remete-se igualmente para a secção “motivação da decisão de facto”).
4. Nas propostas apresentadas e na respetiva adjudicação, não se encontra estipulado que ao valor dos serviços acresce o valor de ajudas de custo suportadas (cfr. depoimento das testemunhas – remete-se igualmente para a secção “motivação da decisão de facto”).
5. Não se encontra igualmente estipulado que o valor/preço dos serviços proposto inclui um valor determinado de ajudas de custo a incorrer (cfr. depoimento das testemunhas – remete-se igualmente para a secção “motivação da decisão de facto”).
6. A Requerente fatura sempre o valor fixo que foi acordado, independentemente do valor de ajudas de custo suportadas para prestar os serviços (cfr. depoimento das testemunhas – remete-se igualmente para a secção “motivação da decisão de facto”).
7. Todos os valores atribuídos aos funcionários da Requerente, a título das ajudas de custo, estão relacionados nos mapas de ajudas de custo e têm uma fatura associada, sendo possível estabelecer uma relação entre a ajuda de custo faturada ao cliente e o valor que o funcionário recebeu (alegado pela Requerente e em consonância com o RIT).
8. No exercício de 2020 a Requerente registou como gasto fiscal um montante de ajudas de custo que totaliza € 680.921,92, registado em várias subcontas da conta 63 “Gastos com o pessoal” (cfr. RIT – facto não contestado pela Requerente).

9. Do montante de € 680.921,92 escriturado a título de ajudas de custo e deduzido para efeitos de IRC, o valor de € 404.255,38 não foi sujeito a tributação autónoma (cfr. RIT – facto não contestado pela Requerente).
10. Tais encargos não foram tributados em sede de IRS na esfera dos trabalhadores (cfr. RIT – facto não contestado pela Requerente).
11. A faturação da Requerente respeita maioritariamente a empreitadas de obras públicas, sujeitas a concursos públicos, suportadas em cadernos de encargos, propostas e contratos (cfr. RIT – facto não contestado pela Requerente).
12. À emissão dessa faturação estão normalmente subjacentes autos de medição, ou seja, documentos que discriminam os trabalhos realizados em determinada altura e o valor dos mesmos, valor este que serve de base aos montantes faturados (cfr. RIT – facto não contestado pela Requerente).
13. A faturação de tais montantes é efetuada no “corpo do lançamento” da fatura, a qual se encontra dividida em “Código de Artigo”, “Designação”, “Qnt.”, “Und.”, “P.U.”, “Iva”, “% Des.” e “Total” (cfr. RIT – facto não contestado pela Requerente).
14. As faturas emitidas pela Requerente e que estão em causa no presente processo apresentam o tipo que se reproduz abaixo, ou seja, contêm a seguinte expressão: “Esta fatura inclui ajudas de custo no valor de X”, conforme exemplo abaixo.

Esta fatura inclui ajudas de custo no valor de 2 562,90€
Os serviços facturados foram realizados durante o mês de Março

Taxas Iva	Incidência	Valor do Iva	Totais	
0,0%			Tot. Iliquido	25 027,00 €
6,0%	25 027,00 €	1 501,62 €	Desc. Comercial	
23,0%			Desc. Financeiro	
13,0%			Total Desconto	
R. Esp			Total IVA	1 501,62 €
Totais	25 027,00 €	1 501,62 €	Total do Documento	26 528,62 €

Extenso : vinte e seis milhares, quinhentos e vinte e oito euros e sessenta e dois cêntimos

(cfr. RIT – facto não contestado pela Requerente)

15. A Requerente foi alvo de inspeção tributária ao exercício de 2020, tendo resultado a liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios já identificada, no valor total de € 22.111,08 (cfr. RIT).
16. Tal liquidação resultou do facto de a AT ter aplicado o valor de tributação autónoma de 5% sobre o valor de ajudas de custo de € 404.255,38 (cfr. RIT).

17. Não se conformando com as correções fiscais, a Requerente deduziu reclamação graciosa em 24/05/2024, que foi objeto de despacho de indeferimento, notificado à Requerente em 26/07/2024 (cfr. documentação junto com o PPA).
18. A Requerente procedeu ao pagamento do imposto no prazo para pagamento voluntário, ou seja, em 26/12/2023 (cfr. documentação junta com o PPA).

b) Factos não provados

Não há factos relevantes dados como não provados.

c) Motivação para a decisão de facto

1. Na Reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT foram ouvidas as testemunhas B..., orçamentista da Requerente, e C..., contabilista da Requerente.
2. Em ambos os depoimentos, mas em particular o de B..., ficou claro que ao dono da obra é proposto um valor fixo de orçamento, não ficando acordado que o valor adjudicado inclui um determinado valor de ajudas de custo ou que acrescerão o valor de ajudas de custo dos colaboradores envolvidos na execução do serviço. A orçamentação, segundo a testemunha, baseia-se nos custos estimados, sendo acrescida de uma margem que possa cobrir despesas gerais, incluindo as ajudas de custo, embora esta despesa não seja especificamente mencionada ou valorizada na proposta.
3. Daí o Tribunal ter dado como provado os factos indicados nos números 4 a 6 da secção a), com relevo para a decisão de direito:

IV. MATÉRIA DE DIREITO

1. Nos termos do artigo 88.º, n.º 9, do CIRC, são *“tributados autonomamente, à taxa de 5 %, os encargos efetuados ou suportados relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não*

faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário”.

2. A Requerente entende que as ajudas de custo em causa não devem ser sujeitas a tributação autónoma, uma vez que as mesmas foram faturadas a clientes, beneficiando assim de uma das exceções referidas na norma.
3. Suporta-se no facto de as faturas mencionarem que o respetivo valor inclui ajudas de custo no valor de X, valor esse que, segundo a Requerente, corresponde às ajudas de custo efetivamente incorridas na realização dos trabalhos em causa.
4. Por outro lado, argumenta ainda a Requerente, o que se considerou provado, que todos os valores atribuídos aos funcionários da Requerente a título das ajudas de custo estão relacionados nos mapas de ajudas de custo e têm uma fatura associada, sendo possível estabelecer uma relação entre a ajuda de custo faturada ao cliente e o valor que o funcionário recebeu.
5. Todavia, a AT argumenta, quer no RIT, quer em sede de resposta, que o valor que foi faturado consiste exatamente no valor que tinha sido acordado com o cliente na orçamentação da obra, orçamentação essa que não menciona a repercussão das ajudas de custo, não havendo, por isso, uma efetiva “faturação” desse valor ao cliente, mas uma mera menção de que o valor total inclui ajudas de custo, bem como o respetivo montante.
6. Efetivamente, conforme resulta dos depoimentos prestados pelas testemunhas, foi apurado o seguinte:
 - (i) Nas propostas apresentadas e na respetiva adjudicação não se encontra estipulado que ao valor dos serviços acresce o valor de ajudas de custo a suportar.
 - (ii) Não se encontra igualmente estipulado que o valor/preço dos serviços proposto inclui um valor determinado de ajudas de custo a incorrer.
 - (iii) A Requerente fatura sempre o valor fixo que foi acordado, independentemente do valor de ajudas de custo suportadas para prestar os serviços.
7. A Requerente reconhece esta realidade nas suas alegações, dizendo que: *“é inequívoco que o preço atribuído na proposta é o preço da obra, não podendo este ser alterado (com exceção da realização de trabalhos a mais ou menos), ou aditado com o valor das ajudas de custo. Ao Dono de obra é irrelevante saber qual o valor que a Requerente paga de*

ajudas de custo aos seus funcionários, àquele apenas lhe interessa saber que o preço contratado é o preço que efetivamente vai pagar”.

8. A Requerente alega ainda que está submetida às regras do Código de Contratação Pública e que, nos termos da lei, só pode atribuir preço a algumas tipologias de custos, não se incluindo aí as ajudas de custo.
9. Segundo jurisprudência recente do STA (processo n.º 03129/16.0BELRS, de 12/03/2025), *“para os efeitos do disposto no artigo 88.º, n.º 9, do Código do IRC, consideram-se não faturados a clientes os encargos relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não imputados no valor dos bens ou serviços faturados a clientes”* (sublinhado nosso).
10. Da própria leitura do Acórdão se extrai que, para aquele tribunal superior, a menção do valor das ajudas de custo nas faturas nem sequer é necessária para efeitos da exclusão de tributação autónoma, sendo unicamente necessário que estejam *“imputados no valor dos bens ou serviços faturados a clientes”*.
11. A questão que se coloca é a de saber se, no caso concreto, é possível afirmar que as ajudas de custos estão *“imputados no valor dos bens ou serviços faturados a clientes”*.
12. Antes de mais, deve ter-se em conta que a referida norma de tributação autónoma pretende prevenir abusos relacionados com o pagamento de ajudas de custo como forma de remuneração encapotada, ainda que, como se presume, o seu pagamento tenha uma efetiva relação com os rendimentos gerados pela empresa.
13. Conforme escreve o STA no Acórdão de 27/09/2017 dado no Processo 0146/16, *“estando em causa tributações autónomas respeitantes a “encargos com viaturas”, “despesas de representação” e “encargos com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador”, i.e., respeitantes a despesas dedutíveis, a ratio legis parece ser, não só a de obviar à erosão da base tributável e conseqüente redução da receita fiscal, mas também a de tributar (na esfera de quem os distribui) rendimentos que de outro modo não conseguiriam ser tributados na esfera jurídica dos seus beneficiários”*.

14. Ou seja, as ajudas de custo podem servir o propósito, ainda que parcialmente, de remuneração variável dos empregados, remuneração essa que escaparia à tributação em IRS na esfera dos empregados.
15. Daí que o legislador tenha consagrado uma tributação autónoma destas despesas (que, inicialmente, começou por ser uma negação de dedução fiscal de parte do custo), tendo, todavia, aberto duas exceções: (i) quando tais encargos sejam sujeitos a IRS ou (ii) quando tais valores sejam faturados a clientes. A primeira exceção é evidente: se tais ajudas de custos forem tratadas como uma remuneração sujeita a IRS, então devem ser tratadas para efeitos de IRC enquanto tal, não se justificando a tributação autónoma.
16. Quanto à segunda exceção, que é a que nos ocupa, se tais custos forem faturados a clientes, então esses custos ficarão direta e efetivamente por conta de um terceiro, dificultando práticas potencialmente abusivas que a tributação autónoma visa prevenir.
17. O que aqui se pergunta é se tais custos ficam efetivamente por conta dos clientes, quando, na verdade, em momento algum os clientes manifestam o seu acordo quanto ao valor de ajudas de custo a faturar. Vejamos:
18. Aos clientes da Requerente não são apresentados quaisquer valores de ajudas de custo a incorrer antes da contratação do serviço. Logo, o cliente não procede a qualquer julgamento prévio da razoabilidade das ajudas de custo a pagar quando aceita o preço do serviço.
19. Depois da (ou durante a) prestação do serviço, a Requerente fatura exatamente o que foi acordado no orçamento, não acrescentando qualquer valor das ajudas de custo. Limita-se a indicar que o preço do serviço inclui X de ajudas de custo, o que nem sequer foi acordado previamente (nem que fosse um custo estimado), conforme referido no ponto anterior.
20. Para o cliente é indiferente o valor de ajudas de custo que a Requerente menciona ter incorrido, porque o preço dos serviços não oscila, nem para mais nem para menos, face ao contratado.
21. Nessa medida, a situação da Requerente em nada se distingue de qualquer outra empresa que incorre em despesas com as ajudas de custo e que as tributa autonomamente.

-
22. Tal como qualquer outra empresa, a Requerente possui um mapa de controlo das despesas, e é por isso que a dedutibilidade do custo não é posta em causa, nos termos do disposto no artigo 23.º-A, n.º 1, h), do CIRC.
23. Porém, para que não haja lugar a tributação autónoma, estas despesas têm de ser “faturadas a clientes”, e, para que se considerem nessa categoria, é forçoso que o cliente seja confrontado como valor que lhe irá (ou está) a ser faturado – ou porque tal valor lhe foi apresentado previamente na fase da contratação ou porque tal valor lhe está a ser cobrado adicionalmente na fase da execução/faturação.
24. No caso concreto, não temos nem uma nem outra situação. Assim, não obstante a fatura referir que está incluído um valor de X de ajudas de custo, para o cliente isso não tem qualquer relevância, na medida em que contratou um preço fixo.
25. Concluindo-se que, não obstante a menção formal de ajudas de custo na fatura, em substância tais custos não estão a ser faturados pela Requerente ao cliente.
26. A exceção de tributação autónoma em análise implica que o cliente exerça um controlo sobre a adequação dessas despesas para aquele trabalho em concreto, quer em termos de dias despendidos pelos colaboradores, quer em termos de valor diário a pagar. E apenas neste caso se compreende a exceção para a regra de sujeição – ou seja, o cliente concorda em suportar um determinado valor, quer este esteja expressamente incluído e valorizado na formação do preço do serviço, quer este seja, como na maioria dos casos, acrescido ao valor dos serviços.
27. Não se considera que, neste caso, exista qualquer controlo por parte do cliente, uma vez que a indicação das despesas incorridas não resulta de qualquer acordo, nem prévio nem posterior.
28. Nessa medida, entende o tribunal que a exclusão a que se refere o artigo 88.º, n.º 9, do CIRC, não é aplicável ao caso concreto.

Quanto à alegada ilegalidade da liquidação de juros compensatórios

29. A Requerente insurge-se igualmente quanto à liquidação de juros compensatórios, uma vez que, na sua visão, a mesma enferma dos seguintes vícios: (i) omissão da forma de

cálculo dos juros, respetiva base e período considerado e (ii) omissão da demonstração de que há culpa imputável à Requerente pelo atraso na liquidação.

30. À alegação quanto a (i) não pode colher, uma vez que na liquidação enviada à Requerente é apresentado seguinte quadro:

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS

NR. DA COMPENSAÇÃO: 2023

ID. FISCAL:

DATA DA COMPENSAÇÃO: 2023-12-20

Período de Tributação	Liquidação / Documento Base	Liquidação Juros	Valor Base	Período de Cálculo	Taxa (%)	Valor
2020-01-01 a 2020-12-31	2023 <input type="text"/> IRC	Juros Compensatórios-Retardamento da Liquidação (art.ºs 102º do CIRC e 35º da LGT)	20.212,75	2021-07-20 a 2023-11-23	4,000	1.898,33
TOTAL:						1.898,33

31. É fácil perceber que o período de contagem de juros é desde o dia 20/07/2021 até ao dia 23/11/2023 e que a taxa aplicável é de 4%, remetendo-se, como se vê no quadro, para os regimes dos artigos 102.º do CIRC e 35.º da LGT.
32. Quanto à fundamentação da culpa imputável à Requerente, dúvidas não restam que a Requerente está bem ciente do que lhe é imputado pela AT através da leitura do RIT, ou seja, tudo o que já se debateu nesta decisão arbitral.
33. Por se considerar que tem aplicação ao caso concreto, importa citar o Acórdão do STAdado no processo 0671/18.1BELLE, de 02/02/2022: *“IV - Está cumprido o dever legal de fundamentação se na liquidação de juros compensatórios estão explicitados o motivo da liquidação e se constam a indicação do imposto em falta sobre o qual incidem os juros, o período a que se aplica a taxa de juro, a taxa de juro aplicável ao período (feita por remissão para a taxa dos juros legais fixada nos termos do art. 559º nº 1 do CCivil) e o valor dos juros. V - Perante os elementos que enquadram a liquidação em apreço de acordo com o RIT e que evidenciam a bondade da mesma e outros elementos descritos no probatório, como a nota demonstrativa da liquidação de juros compensatórios, que contém todos os elementos necessários à sua percepção, designadamente a disposição legal aplicável, o valor do imposto sobre que incidem, o período temporal em que são*

aplicáveis, a taxa e o valor apurado, tem de entender-se que não existe qualquer situação de falta de fundamentação da liquidação de juros compensatórios, não existindo qualquer elemento que possa colocar em crise a compreensão da decisão tomada pela AT e, nesta medida, a capacidade dos Recorrentes para elaborarem a melhor defesa perante as liquidações em apreço”.

34. Conforme se alcança da decisão, não carece de fundamentação um ato em que é evidente pela leitura do RIT a causa de liquidação de juros compensatórios, e que neste caso se refere a uma divergência de interpretação da regra do artigo 88.º, n.º 9 do CIRC, o que permitiu à Requerente exercer plenamente a sua defesa, não apenas relativamente ao IRC liquidado adicionalmente, mas também relativamente aos juros compensatórios por atraso na respetiva liquidação.
35. Improcede assim, também quanto a esta parte, o pedido de pronúncia arbitral.

Juros indemnizatórios

36. Sendo considerado improcedente o pedido, não se mostram devidos os juros indemnizatórios peticionados pela Requerente.

V. DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.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 € **22.111,08**.

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **1.224,00** nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente por decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de maio de 2025

O árbitro,

Jorge Belchior de Campos Laires