

AJUDAS DE CUSTO – ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA

Vieira de Almeida & Associados

1 – SUMÁRIO DO ACÓRDÃO ANALISADO

Acórdão do Tribunal Central Administrativo de 4 de Maio 2004.

Processo n.º 00832/03

- I. *As ajudas de custo pagas pela entidade patronal aos seus trabalhadores, visam compensá-los por despesas efectuadas ao seu serviço, sem correspondência com a prestação do trabalho, e que por razões de conveniência foram por estes suportadas.*
- II. *Tais ajudas de custo não se consideram retribuição e não se encontram sujeitas a IRS na parte em que não excedam os limites legais (art.º 2.º n.º3 e) do CIRS.*
- III. *Em sede de impugnação judicial cabe à A.T. o ónus de provar a existência dos pressupostos legais que levaram à liquidação que o contribuinte omitiu, ainda que o possa fazer através de provas indirectas.*
- IV. *E ao contribuinte que alegue e prove através de factos susceptíveis de porem em dúvida fundada esses pressupostos em que assentou o juízo de probabilidade elevado feito pela Administração Fiscal e que levaram à sua existência ou à sua quantificação.*

2 – ANÁLISE

Introdução

A questão do tratamento fiscal das ajudas de custo e a problemática do ónus da prova referente à qualificação de determinada situação como ajuda de custo ou como rendimento do trabalho dependente tem sido objecto de numerosas decisões judiciais, em especial do Tribunal Central Administrativo (doravante “TCA”).

O acórdão ora analisado foi proferido no âmbito do recurso interposto para o TCA da decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu que considerou improcedente a impugnação judicial deduzida do acto da Administração Tributária (doravante “AT”) que, por seu turno, desconsiderou determinadas verbas pagas da qualificação de ajudas de custo.

O acórdão em análise debruça-se, pois, sobre a possibilidade de se considerar como ajudas de custo determinadas quantias pagas pela entidade patronal aos seus trabalhadores.

A relevância prática desta questão é inegável, uma vez que determinada entidade patronal, ao considerar certos montantes pagos aos seus funcionários como ajudas de custo, usufrui, inelutavelmente, de benefícios. Com efeito, as quantias consideradas como ajudas de custo, não integrando a remuneração do trabalhador, encontram-se fora do âmbito de incidência, por um lado, das contribuições para a Segurança Social e, por outro, nos termos que explicaremos *infra*, do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante “IRS”), o que se reflecte na inexistência de obrigação, a cargo da entidade patronal, de retenção na fonte sobre tais quantias.

O raciocínio expresso no acórdão

A questão decidida neste acórdão consiste em saber, num primeiro ponto, em que termos constituem verdadeiras ajudas de custo as quantias pagas a tal título pela entidade patronal aos seus trabalhadores, quando não ficou provado que visassem compensá-los por despesas efectuadas ao seu serviço e, num segundo ponto, relacionado com este último aspecto, o problema de saber a quem cabe o ónus da prova.

O Código de IRS (doravante “CIRS”) estabelecia, no seu artigo 2.º, n.º 3, alínea e) – actual alínea d) –, como pressuposto para a consideração das ajudas de custo como rendimento do trabalho dependente o excesso dos limites legalmente previstos. Neste contexto, alegou a entidade patronal que: *“Esta disposição constitui, de facto, uma norma de exclusão tributária ou de não incidência quanto às ajudas de custo que não excedam os limites legais, fixados anualmente em Portaria. Em consequência, tendo a impugnante e os seus funcionários qualificado determinados montantes como ajudas de custo, está vedado à Administração Fiscal, por mera divergência de critério, alterar essa qualificação, a não ser que demonstre, inequivocamente, que essas verbas não constituem ajudas de custo.”*

Invocou ainda a entidade patronal, mas agora quanto ao ónus da prova, que: *“É à Administração Tributária que compete a prova dos factos constitutivos do seu direito, não incumbindo à impugnante a prova de que se não verificam os factos constitutivos daquele direito - cfr. art. 74º, nº 1, da L.G.T.”*

O TCA não acolheu os argumentos e, conseqüentemente, as pretensões da entidade patronal, baseando a sua decisão na falta de produção de prova por esta relativamente aos factos alegados pela AT.

Com efeito, a entidade patronal contemplou, nos recibos dos seus funcionários, para além do vencimento, uma rubrica que designou de ajudas de custo, não sujeitas a IRS, correspondente à compensação das despesas suportadas pelos trabalhadores ao seu serviço. Todavia, a entidade patronal registou na sua contabilidade, designadamente na conta de deslocações e estadas, despesas relacionadas com transporte e refeições do seu pessoal.

O TCA considerou que a AT pode qualificar ou não certa verba como ajuda de custo, inscrita pela entidade patronal na sua contabilidade e que, no caso, as quantias pagas aos seus trabalhadores não podem ser qualificadas como ajudas de custo, mas antes como remuneração, porque a entidade patronal não provou que os montantes em questão tivessem visado compensar os trabalhadores por despesas efectuadas ao serviço da entidade patronal e que por razões de conveniência tenham sido aqueles a suportar.

A AT, por seu turno, elencou factos suficientes para desconsiderar tais verbas da qualificação como ajudas de custo, que a entidade patronal não logrou infirmar, por não ter carreado para os autos quaisquer provas e por não ter contrariado minimamente os indícios carreados pela AT.

Assim, impendendo sobre a entidade patronal, como parte do seu direito à anulação do acto da AT, o ónus de alegar e provar factos susceptíveis de porem em dúvida fundada os pressupostos legais demonstrados pela AT que levaram à desconsideração das ajudas de custo para efeitos fiscais, esta não logrou alegá-los e prová-los.

Ainda quanto a este tema da prova, refere o TCA: *“E não tendo [a entidade patronal] feito tal prova, não se mostra infirmada a conclusão tirada pela Administração Fiscal baseada naqueles*

indícios supra, de que tais montantes constituem remunerações normais do trabalho dependente, que enquanto entidade patronal pagou aos seus trabalhadores, tendo a causa de ser decidida contra a impugnante, com a confirmação da sentença recorrida, que no mesmo sentido decidiu.”

Comentário ao acórdão

Ainda que no acórdão em análise a questão da qualificação de uma quantia paga pela entidade empregadora ao trabalhador como ajuda de custo ou como remuneração acessória não assuma um pendor decisivo nas conclusões do TCA, é esta questão que nos propomos tratar na nossa apreciação crítica.

Regime legal das ajudas de custo

Como refere João Ricardo Catarino¹, apesar de o pagamento de ajudas de custo ser há largos anos efectuado pela generalidade dos agentes económicos, subsistem dúvidas relativamente à articulação das vertentes tributária e laboral do seu regime legal. Neste comentário, propomo-nos dar alguns contributos para o esclarecimento de algumas dessas dúvidas.

O regime legal das ajudas de custo encontra-se actualmente disciplinado em cinco diplomas, a saber:

- O Código do Trabalho, de cujo artigo 260.º decorre que as despesas com ajudas de custo só serão consideradas retribuição quando as deslocações forem frequentes e na parte em que excedam os montantes normais ou quando tiverem sido previstas no contrato ou se devam considerar pelos usos como elemento integrante da remuneração do trabalhador;
- O Decreto-Lei n.º 192/95, de 28 de Julho, que regula a atribuição de ajudas de custo por deslocações em serviço público ao estrangeiro e no estrangeiro dos funcionários e agentes do Estado;
- O Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril, regula a atribuição de ajudas de custo por deslocações em serviço público no território nacional dos funcionários e agentes da administração central, regional e local e dos institutos públicos;

¹ João Ricardo Catarino, “Ajudas de custo – algumas notas sobre o regime substantivo e fiscal”, em *Fisco* n.º 97/98 (Setembro de 2001), pp. 77-91.

- A Portaria n.º 205/2004, de 3 de Março, estabelece as linhas de orientação da política salarial para o corrente ano dos funcionários e agentes da administração central, regional e local, procedendo à fixação anual dos limites legais das ajudas de custo por deslocações em serviço público no território nacional ou ao e no estrangeiro daqueles funcionários e agentes;
- O CIRS, cuja alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º traça o regime tributário das ajudas de custo. Relevante é também o n.º 14 do mesmo artigo, na remissão que opera para os limites legais anualmente fixados para os servidores do Estado.

Conceito laboral de ajudas de custo

Importa desde logo sublinhar que a norma acima mencionada do artigo 2.º do CIRS não estabelece os requisitos para que determinada verba seja de qualificar como ajuda de custo, mas tão-só o regime tributário aplicável, depois de como tal ser qualificada². Deste modo, os critérios e pressupostos para a qualificação de determinada verba como ajuda de custo devem ser indagados na legislação e doutrina do Direito do Trabalho e nos regimes substantivos de atribuição de ajudas de custo aos servidores do Estado^{3 4}.

De acordo com o conceito fornecido pela legislação e doutrina do Direito do Trabalho, as ajudas de custo são abonos que visam compensar o trabalhador por despesas extraordinárias por ele suportadas em virtude de deslocações ao serviço da entidade patronal.

Estes abonos têm natureza compensatória, e não retributiva, porquanto constituem “... verdadeiras despesas da empresa que, por razões de gestão, são pagas pelo trabalhador e – antes ou depois – satisfeitas a este pela empresa”⁵, sendo a sua nota essencial a circunstância de não terem a corresponsabilidade relativa à prestação do trabalhador característica da retribuição⁶. Além da

² Neste sentido, João Ricardo Catarino, *ob. cit.*, p. 80.

³ Neste sentido, cfr. Ac. do TCA de 04/05/2004, recurso n.º 1342/03.

⁴ Tal conclusão equivale a reconhecer a unidade da ordem jurídica e, como refere António Lima Guerreiro, que o Direito Tributário é fundamentalmente um direito de sobreposição, utilizando conceitos elaborados por outros ramos de direito no mesmo sentido que aí têm. Esta sobreposição e a subordinação do Direito Tributário aos conceitos elaborados por outros ramos do Direito, consagradas no artigo 11.º da Lei Geral Tributária, não são, porém, absolutas, cedendo quando o legislador fiscal fixar outro sentido para aqueles conceitos (*vide* António Lima Guerreiro, “Lei Geral Tributária Anotada”, Lisboa, Editora Rei dos Livros (2000), pp. 84 e 85 e Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, “Lei Geral Tributária Comentada e Anotada”, 2.ª Edição, Lisboa, Vislis Editores (2000), pp. 68-70).

⁵ *Vide* António Menezes Cordeiro, “Manual de Direito do Trabalho”, Coimbra, Almedina (1999), pp. 726-727.

⁶ Neste sentido, Mário Pinto, Pedro Furtado Martins e António Nunes Carvalho, em “Comentário às Leis de Trabalho”, Volume I, Lisboa, Lex (1994), p. 260. Cfr. também, entre outros, Ac. do TCA de 24/10/2000, recurso n.º 3978/2000, Ac. do

compensação pelas despesas extraordinárias suportadas pelo trabalhador, pode entrever-se também no pagamento de ajudas de custo a intenção de compensar o trabalhador pelo *especial incómodo* que a deslocação lhe causa⁷.

Delimitação negativa

No entanto, tal como decorre do artigo 260.º do Código do Trabalho, estes abonos perdem a natureza (compensatória) de ajudas de custos quando as deslocações forem frequentes e na parte em que excedam os montantes normais ou quando tiverem sido previstas no contrato ou se devam considerar pelos usos como elemento integrante da remuneração do trabalhador.

Percorrendo as diferentes realidades previstas no preceito acima mencionado, cabe salientar que o facto de estarmos perante deslocações não ocasionais não implica por si só a natureza retributiva dos abonos recebidos pelos trabalhadores.

Com efeito, apesar de a retribuição compreender prestações regulares e periódicas feitas pela entidade patronal ao trabalhador, nem todas as importâncias recebidas regular e periodicamente pelos trabalhadores das respectivas entidades patronais têm a natureza de retribuição.

A regularidade e a continuidade do abono de ajudas de custo não implicam necessariamente que este abono deixe de constituir uma compensação por despesas suportadas pelo trabalhador em favor da entidade patronal e que passe a ser um correspectivo da sua prestação de trabalho⁸.

Estes abonos por deslocações não esporádicas apenas perdem a natureza de ajudas de custo quando as deslocações constituírem uma forma normal de prestação da actividade do trabalhador, não representando, em consequência, “... *um acréscimo de incómodo e risco na normal prestação da actividade laboral ...*”⁹, na medida em que excedam as despesas normais¹⁰. À inclusão na retribuição

TCA de 13/05/2003, recurso n.º 6910/02, Ac. do TCA de 30/09/2003, recurso n.º 700/03, Ac. do TCA de 04-11-2003, recurso n.º 490/03, Ac. do TCA de 13/01/2004, recurso n.º 669/03.

⁷ Vasco Branco Guimarães, “As componentes não tributadas das remunerações e outras formas de obtenção de rendimento líquido”, em *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 395 (Julho – Setembro de 1999), pp. 37 a 70 (53).

⁸ Neste sentido, cfr. Ac. do TCA de 24/10/2000, recurso n.º 3978/2000.

⁹ Vasco Branco Guimarães, *ob. cit.*, p. 52.

¹⁰ Ac. do TCA de 30/03/2004, recurso n.º 1037/03: “... *as importâncias não se integram no conceito de retribuição ... salvo no caso especial ... previsto para aquelas actividades em que as deslocações do trabalhador são frequentes e os abonos respectivos forem estruturados de forma a cobrir largamente as despesas normais. Nesse caso, na medida em que excedam as despesas, tais abonos podem fazer parte da retribuição*”.

da parte dos abonos que excedam as despesas consideradas normais subjaz a ideia de que, acima de determinados montantes, tais despesas são realizadas em benefício próprio do trabalhador.

Não têm também natureza de ajudas de custo, os abonos por deslocações previstos no contrato. A título exemplificativo, inclui-se nestas situações o pagamento, nos termos do contrato de trabalho, de verbas por deslocações para o local de trabalho, a trabalhadores contratados para exercer a sua actividade num país estrangeiro¹¹, por se considerar que essas verbas não traduzem onerosidade acrescida à contratada¹².

Finalmente, como referem Mário Pinto, Pedro Furtado Martins e António Nunes Carvalho, a alusão ao significado que pelos usos é atribuído ao abono deve ser entendida como “... *reconhecendo à prática da empresa ou do sector o efeito de consagrar certas despesas como encargo normal do trabalhador*”¹³.

Regime tributário das ajudas de custo

Qualificados os abonos por deslocações como ajudas de custo, importa agora analisar o regime tributário que lhes é aplicável.

Assim, a actual alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS prevê que se consideram rendimentos do trabalho dependente “*As ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos legais da sua atribuição aos servidores do Estados e as verbas*”

¹¹ Ac. do TCA de 13/01/2004, recurso n.º 669/03: “*Com efeito, ao assinar o contrato de trabalho, sabiam o impugnante e o seu empregador que o local de trabalho iria ser num país estrangeiro, pelo que tiveram a oportunidade de ajustar o salário em função dessa condicionante, estipulando, por isso, um complemento de remuneração correspondente da sua prestação de trabalho, o qual não pode, à luz do nosso sistema jurídico, designadamente do conceito de retribuição ... ser qualificado como “ajudas de custo”. Só assim não seria se o impugnante demonstrasse que apesar de contratado genericamente para exercer funções num país estrangeiro, o fora efectivamente para prestar trabalho num concreto ponto ou lugar desse país e que temporariamente tivera de o prestar em local diferente do ajustado, incorrendo, por virtude disso, em despesas de deslocação, alimentação e alojamento ao serviço e em favor da entidade patronal, pois que nesse caso as prestações que lhe fossem abonadas para o reembolsar dessas despesas poderiam já ser qualificadas como ajudas de custo”.*

¹² Neste sentido, cfr. também o Ac. do TCA de 30/09/2003, recurso n.º 700/03 e o Ac. do TCA de 17/03/2004, recurso n.º 6285/01.

¹³ Mário Pinto, Pedro Furtado Martins e António Nunes Carvalho, *ob. cit.*, p. 261.

para despesas de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício”. Nos termos previstos no n.º 14 do mesmo artigo, os limites legais que servem de referência são os anualmente fixados para os servidores do Estado¹⁴.

O dispositivo em referência expressa simultaneamente uma delimitação negativa da incidência do IRS sobre as ajudas de custo (quanto às verbas que não excedam os limites legais) e uma *presunção do carácter remuneratório das ajudas de custo* quando se verificarem determinadas condições¹⁵ (relativamente às verbas que excedam aqueles limites).

O primeiro comentário que este artigo nos suscita diz respeito ao âmbito do conceito fiscal de rendimento (do trabalho dependente, no caso), no confronto com o conceito de retribuição do Direito do Trabalho¹⁶.

Com efeito, da análise do preceito acima transcrito pode concluir-se que o conceito fiscal de rendimento é mais amplo que o conceito laboral de retribuição¹⁷.

Deste modo, verbas atribuídas a título de ajudas de custo que, de acordo com o conceito laboral, poderão não se subsumir no conceito de retribuição (por corresponderem a uma compensação de despesas consideradas *normais*), poderão contudo cair no conceito fiscal de rendimento do trabalho dependente em virtude da ultrapassagem dos limites legais fixados para os servidores do Estado ou de não terem sido respeitados os pressupostos legais da sua atribuição aos servidores do Estado.

O âmbito mais abrangente do conceito fiscal de rendimento traduz a concepção de rendimento *acréscimo patrimonial* adoptada pelo legislador fiscal português, que apela para uma concepção de rendimento tributável tão ampla quanto possível, alargando a base de incidência do imposto a todos os aumentos de poder aquisitivo¹⁸.

¹⁴ A actualização para o corrente ano de 2004 foi efectuada pela acima mencionada Portaria n.º 205/2004, de 3 de Março.

¹⁵ Cfr. André Salgado de Matos, “Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado”, Lisboa, Instituto Superior de Gestão (1999), pp. 63-85 (64 e 83-85).

¹⁶ Neste sentido, Pedro Romano Martinez, “Direito do Trabalho”, II Volume, 1.º Tomo, 3.ª Edição, Lisboa, Almedina (1999), p. 331.

¹⁷ Podemos identificar aqui uma manifestação da autonomia do Direito Tributário e do carácter não absoluto da subordinação do Direito Tributário aos conceitos dos outros ramos do Direito, no caso, aos conceitos do Direito do Trabalho (*vide* António Lima Guerreiro, *ob. cit.*, p. 85).

¹⁸ Sobre este tema, cfr. Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, “A Tributação dos Rendimentos de Trabalho Dependente em IRS”, em *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 408, pp. 7-34 e também João Ricardo Catarino, *ob. cit.*, p. 79.

A adopção da concepção de rendimento *acréscimo patrimonial* não significa, contudo, em nossa opinião, que qualquer abono de ajudas de custo devesse ser considerado como rendimento do trabalho dependente¹⁹.

Admitimos que, mesmo quando se contenham dentro dos limites legais, as ajudas de custo possam não ter natureza *estritamente compensatória*, na medida em que, em resultado de poupança dos trabalhadores, as suas despesas efectivas em deslocações ao serviço da entidade patronal se possam situar aquém daqueles limites legais.

No entanto, pelo menos quando as ajudas de custo tenham natureza *estritamente compensatória* de despesas extraordinárias efectivamente suportadas pelos trabalhadores em virtude de deslocações ao serviço da entidade patronal, tais ajudas de custo não serão qualificáveis, mesmo ao abrigo da concepção de *rendimento acréscimo patrimonial*, como rendimento tributável, porquanto não constituem para o trabalhador uma real vantagem económica²⁰.

Já a diferença positiva entre a ajuda de custo abonada pela entidade patronal que não ultrapasse o limite legal e a despesa efectivamente suportada pelo trabalhador (que, em virtude de poupança dos custos, consegue assim obter um rendimento suplementar) seria subsumível na concepção de rendimento *acréscimo patrimonial*.

Não obstante, acompanhamos Vasco Branco Guimarães na convicção de que esta diferença “... *deverá integrar o património do trabalhador sem qualquer consequência fiscal ...*”²¹. Foi esta a solução adoptada pelo legislador na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS²². As razões que terão presidido a esta solução legal serão, sobretudo, razões de ordem prática, como sejam o reconhecimento das dificuldades em distinguir as despesas elegíveis das despesas não elegíveis e em fiscalizar as despesas realizadas e o reconhecimento de que a consagração de um limite legal simplifica a actividade inspectiva da AT e a gestão da entidade patronal²³. Poderá entrever-se como encontrando-se também subjacente a

¹⁹ Em sentido diferente, Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, *ob. cit.*, p. 26.

²⁰ Cfr. artigo 2.º, n.º 3, alínea b) do CIRS.

²¹ Vasco Branco Guimarães, *ob. cit.*, pp. 52-53.

²² Sobre as soluções de tributação das vantagens acessórias adoptadas noutros países e em Portugal, veja-se Maria dos Prazeres Rito Lousa, “Aspectos gerais relativos à tributação das vantagens acessórias”, em *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 374 (Abril – Junho de 1994), pp. 7-62.

²³ Neste sentido, Vasco Branco Guimarães, *ob. cit.*, pp. 52-53.

esta solução a ideia de que as ajudas de custo constituem uma compensação do trabalhador (não apenas pelas despesas extraordinárias por ele suportadas, mas também) pelo *especial incómodo* que a deslocação lhe causa²⁴.

Cumpram ainda questionar qual deverá ser o tratamento fiscal a conferir às ajudas de custo abonadas pela entidade patronal quando esta suporte também as despesas com alimentação, transporte ou alojamento²⁵.

A relevância prática desta questão torna-se evidente à luz das fundamentações dos actos da AT e da jurisprudência, designadamente, o aresto em análise, que sucessivamente apontam o facto de a entidade patronal abonar ajudas de custo e, simultaneamente, registar “... *na sua contabilidade, designadamente na conta de deslocação e estadas, despesas relacionadas com transporte e refeições do seu pessoal*”²⁶, como um indício de que não se está perante verdadeiras ajudas de custo²⁷.

Entendemos, porém, que a resposta a esta questão não se afasta da acima avançada para a questão do tratamento fiscal da diferença positiva entre a ajuda de custo abonada pela entidade patronal e a despesa efectivamente suportada pelo trabalhador, ou seja, devem igualmente ser excluídas da tributação em IRS as ajudas de custo pagas pela entidade patronal que suporte também despesas com alimentação, transporte ou alojamento, na medida em que aquelas se contenham dentro dos limites legais. Esta solução decorre da aplicação conjugada da norma da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS e das disposições de natureza quantitativa dos diplomas que regulam a atribuição de ajudas de custo aos servidores do Estado²⁸.

Com efeito, da análise das disposições quantitativas constantes destes diplomas conclui-se que, mesmo quando a entidade patronal suporte despesas com alimentação, transporte ou alojamento, há

²⁴ Como faz Vasco Branco Guimarães, *ob. cit.*, p. 53.

²⁵ Sobre esta questão veja-se Vasco Branco Guimarães, *ob. cit.*, p. 53.

²⁶ Ac. TCA de 04/05/2004, recurso n.º 832/03: “... *donde se conclui, sem margem para dúvidas, que tais quantias não podem constituir a compensação por despesas efectuadas pelos trabalhadores ao seu serviço, e que por razões de conveniência foram por estes suportadas, por desde logo ser a impugnante que por si suportava todas essas despesas, designadamente com os trabalhadores deslocados ...*”.

²⁷ Ac. do TCA de 03/02/04, recurso n.º 735/03: “... *também se extrai do relatório que a empresa discriminava “ajudas de custo” e “ajudas para transporte” pelo que caberia perguntar o que integra, afinal, as ajudas de custo (serão apenas refeições?)*”.

²⁸ Por remissão operada pelo n.º 14 do artigo 2.º do CIRS.

ainda lugar à atribuição de ajudas de custo, embora com limites percentuais determinados em função das despesas suportadas ou das prestações realizadas pela entidade patronal²⁹.

Este aspecto conduz-nos à questão da remissão para os regimes de atribuição de ajudas de custo aplicáveis aos servidores do Estado, operada pela actual alínea d) do n.º 3 e pelo n.º 14, ambos do artigo 2.º do CIRS.

Já no âmbito da redacção anterior à Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril (que aprovou a Lei de Orçamento do Estado para 2000 e, com relevo para o acórdão em análise, aditou à então alínea e) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS a expressão “*ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado*”), como de resto decorre do aresto em análise, se entendia que, das referências aos limites previstos para os servidores do Estado, não resultava uma remissão global para os regimes de processamento de ajudas de custo dos servidores do Estado, mas tão-só para os respectivos limites quantitativos (por razão de igualdade fiscal dos trabalhadores por conta de outrem e dos trabalhadores da função pública), com exclusão de quaisquer disposições de natureza não quantitativa³⁰.

Ainda relativamente à questão dos limites legais aplicáveis, cabe referir que a Portaria n.º 205/2004, de 3 de Março, estabelece os valores em função do estatuto do funcionário ou agente público em causa, ou seja, define valores diferentes conforme se trate, ou não, de um membro do Governo e, na negativa, em função do nível de remuneração do funcionário ou agente.

A aplicação destes critérios aos trabalhadores dos agentes económicos privados suscitou várias dúvidas, que a Direcção-Geral dos Impostos (doravante “DGCI”) veio esclarecer através da Circular n.º 12/91, de 29 Abril³¹.

²⁹ Cfr. artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril, para as deslocações em território nacional. Nas deslocações ao estrangeiro, pode mesmo coexistir a atribuição de 20% da ajuda de custo diária com o pagamento de todas as despesas de alimentação, transporte e alojamento pela entidade patronal (cfr. artigo 2.º, n.º 5 e artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 192/95, de 28 de Julho).

³⁰ Neste sentido, João Ricardo Catarino, *ob. cit.*, p. 82, Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, *ob. cit.*, pp. 26-27, bem como, entre outros, o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 15/11/2000, recurso n.º 25481 e o Ac. do TCA de 13/05/2003, recurso n.º 6910/02.

³¹ A Circular n.º 12/91, de 29 de Abril, revogou a orientação administrativa em sentido diverso que constava do Ofício-Circulado n.º 12/89, de 9 de Agosto. Sobre esta questão veja-se André Salgado de Matos, *ob. cit.*, p. 85 e Ac. do TCA de 9/11/2003, recurso n.º 490/03.

Assim, nos termos previstos na referida Circular, os agentes económicos privados devem ter “... como referência o valor das ajudas de custo atribuídas a membros do Governo, sempre que as funções exercidas e ou o nível das respectivas remunerações não sejam comparáveis ou reportáveis à das categorias e ou remunerações dos funcionários públicos.” Para os restantes casos, considera-se “... que excedem os limites legais as ajudas de custo superiores ao limite mais elevado fixado para os funcionários públicos”.

Não podemos deixar de fazer referência à questão de saber qual o alcance da expressão “ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado” introduzida na, à data, alínea e) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS pela Lei de Orçamento do Estado para 2000.

Somos de opinião que a introdução desta alusão aos pressupostos de atribuição das ajudas de custo aos servidores do Estado pretendeu reforçar a tese (que, já antes desta alteração e como decorre do acima exposto, vinha sendo defendida pela AT e aceite pela jurisprudência) segundo a qual a remissão para os limites legais aplicáveis aos servidores do Estado abrangia quer os limites legais previstos na Portaria quer todas as disposições relativas a aspectos de natureza quantitativa previstos nos diplomas que estabelecem os regimes substantivos aplicáveis aos servidores do Estado³² e, sobretudo, esclarecer que a exclusão da tributação das verbas atribuídas a título de ajudas de custos se encontra dependente da verificação dos pressupostos legais de atribuição de ajudas de custo³³. A remissão para os pressupostos aplicáveis aos servidores do Estado, e não para os previstos na legislação laboral, justificar-se-á pela regulamentação mais detalhada daqueles.

³² A título exemplificativo, os limites percentuais à atribuição de ajudas de custo, em função do período abrangido pela deslocação ou da realização de prestações de refeições ou alojamento pela entidade patronal (artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril).

³³ Saliente-se que, em nossa opinião, não se pode afirmar que, antes da alteração da lei fiscal, houvesse um vazio normativo quanto a esta última questão, uma vez que, para a averiguação da verificação dos pressupostos de atribuição de ajudas de custo, podiam, e deviam, os agentes económicos privados (e a AT) socorrer-se do conceito de ajudas de custo, tal como definido pela legislação e doutrina do Direito do Trabalho. Neste sentido, pronunciou-se o TCA em Acórdão de 04/05/2004, recurso n.º 1342/03: “... o facto de na primitiva redacção do preceito se não referirem os pressupostos da atribuição das ajudas de custo não significa que a AT estivesse impedida de verificar, relativamente às verbas atribuídas a título de ajudas de custo, se estavam ou não verificados os pressupostos da respectiva concessão, mas tão-só que a Administração tinha que ir buscar os pressupostos da concessão das ajudas de custo à lei geral do trabalho, enquanto, após a alteração da lei, tais pressupostos são os que a lei fixa para os servidores do Estado”.

Deste modo, entendidos os *pressupostos de atribuição das ajudas de custo* como circunstâncias ou factos que constituem um antecedente, lógica ou cronologicamente, necessário da atribuição de ajudas de custo, a referência aos pressupostos de atribuição das ajudas de custo aos servidores do Estado, ao fazer depender a exclusão da tributação das verbas abonadas a título de ajudas de custo da observância de tais pressupostos, tem um alcance mais amplo do que o anteriormente efectuado apenas para as disposições de natureza quantitativa aplicáveis aos servidores do Estado³⁴. Na prática, contudo, permanecem inaplicáveis aos agentes económicos privados as disposições de natureza não quantitativa previstas nos diplomas que regulam a atribuição de ajudas de custo aos servidores do Estado, na medida em que não consubstanciem pressupostos de atribuição de ajudas de custo, como sejam a imposição da classe do estabelecimento hoteleiro ou a exigência formal de boletim itinerário.

Assim, e para fazer uma breve referência aos aspectos formais, de documentação destes pagamentos, cumpre mencionar que, apesar de, no âmbito do caso a que se reporta o aresto em análise, ter a entidade patronal, a pedido da AT, fornecido boletins itinerários *apresentados por cada funcionário*, não se encontra consagrada no CIRS, como condição da exclusão da tributação em sede de IRS para os trabalhadores de agentes económicos privados, a obrigação de apresentação de um boletim itinerário³⁵, pelo que deverá ser admitido qualquer meio de prova por estes apresentado³⁶.

Já em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (doravante “IRC”), atenta a natureza das ajudas de custo e o disposto no artigo 23.º do Código do IRC (doravante “CIRC”), cumpre-nos referir que a dedutibilidade fiscal dos abonos de ajudas de custo na esfera da entidade patronal se

³⁴ Por exemplo, torna-se inequívoca a aplicabilidade de regras como a que fixa o conceito de domicílio necessário, para efeitos de atribuição de ajudas de custo (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril).

³⁵ A exclusão de tributação das ajudas de custo em sede de IRS também não se encontra dependente da apresentação de contas, obrigação esta que, em nossa opinião e em face da redacção da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, se aplica apenas às *verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação*. Em sentido diverso, Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, *ob. cit.*, p. 26.

³⁶ Neste sentido, cfr. Ac. do TCA de 15/11/2000, recurso n.º 25481/00: “... não é correcta a posição assumida na decisão recorrida, ao entender-se que, para as quantias em causa fossem consideradas como ajudas de custo, «era necessário estarem documentadas, com o boletim itinerário emitido pelo trabalhador ... Assim, não havendo qualquer exigência formal especial para prova da natureza de ajudas de custo de pagamentos efectuados a trabalhadores é admissível qualquer meio de prova, em conformidade com o preceituado no art. 134.º do C.P.T. (e, presentemente, no art. 72º da L.G.T. e 115.º do C.P.P.T.)”.

encontra condicionada à sua indispensabilidade e *comprovação*. Importa ainda atender ao disposto no artigo 42.º do CIRC, que determina a não dedutibilidade fiscal de:

- 20% das despesas com ajudas de custo não facturadas a clientes e escrituradas a qualquer título;
- 100% (a totalidade) das despesas com ajudas de custo (exceptuada a parte das despesas tributada em sede de IRS na esfera do trabalhador), sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações e não estiverem comprovados através de mapa de controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas, designadamente, os respectivos locais, tempo de permanência e objectivo.

Assim, verifica-se que impende sobre a entidade patronal o dever de documentar, através de um mapa, ou boletim itinerário, as despesas com ajudas de custo, sob pena de as mesmas não serem aceites como custos fiscalmente dedutíveis.

IV. CONCLUSÕES

O Acórdão em análise, apesar de não ser inovador, é revelador das dúvidas que subsistem entre os agentes económicos privados quanto à questão do tratamento fiscal das ajudas de custo. No comentário realizado, pretendemos esclarecer algumas destas dúvidas.

Neste sentido, sublinhamos que o artigo 2.º do CIRS não estabelece os requisitos para que determinada verba seja de qualificar como ajuda de custo, mas exclusivamente o regime tributário das ajudas de custo.

Os critérios e pressupostos para a qualificação de determinada verba como ajuda de custo devem ser indagados na legislação e doutrina do Direito do Trabalho e nos regimes substantivos de atribuição de ajudas de custo aos servidores do Estado.

No entanto, o conceito fiscal de rendimento é mais abrangente que o conceito laboral de retribuição.

No âmbito do Direito do Trabalho, salientamos a nota essencial das ajudas de custo, que se traduz na ausência de correspondência face à prestação do trabalhador, característica da retribuição, e, em consequência, a natureza compensatória das ajudas de custo.

Uma vez qualificadas as verbas abonadas como ajudas de custo à luz da legislação do Direito do Trabalho e verificados os pressupostos previstos nos diplomas que regulam os regimes substantivos de atribuição de ajudas de custo aos servidores do Estado, no domínio do Direito Tributário, encontrar-se-ão sujeitas a IRS, na esfera dos trabalhadores enquanto rendimento do seu trabalho dependente, todas as verbas qualificadas de ajudas de custo, na parte em que excedam os limites quantitativos previstos para os servidores do Estado.

No que toca às exigências formais, cabe esclarecer que o CIRS não faz depender a exclusão da tributação em sede deste imposto da documentação das verbas pagas a título de ajudas de custo. Já em sede de IRC, a dedutibilidade fiscal das despesas com ajudas de custo encontra-se condicionada à comprovação e documentação das mesmas, tal como decorre do disposto nos artigos 23.º e 42.º, n.º 1, alínea f) do CIRC.

