

## FUNDAMENTAÇÃO E ÓNUS DE PROVA NA LIQUIDAÇÃO DE IMPOSTO

### PELO (RE)EMBOLSO DE DESPESAS A TRABALHADORES

#### – CONSIDERAÇÕES E JURISPRUDÊNCIA FISCAL RECENTE SOBRE AJUDAS DE CUSTO –

**Nuno de Oliveira Garcia \***

#### **Resumo**

A Lei Fiscal prevê que o pagamento pelas entidades patronais de abonos com deslocações dos trabalhadores não seja tributado no foro da pessoa singular, excepto quando verificadas algumas condições. Contudo, a legislação que respeita às pessoas colectivas têm vindo a exigir cada vez mais elementos que documentem as deslocações para fins de dedutibilidade. Nessa medida, importa apurar em que medida os Tribunais Superiores têm considerado como imperativa a fundamentação, e a prova, de que as tais condições e deslocações efectivamente encontram-se comprovadas e documentadas. O presente texto procede à análise da recente jurisprudência no que concerne à tributação dos referidos abonos, identificando-se as áreas mais críticas que o julgador tem enfrentado.

#### **Abstract**

The scope of this paper is to provide an overview of a recent and significant case law trend: the taxation of business travel expense reimbursements. Individuals are subject to tax on such expenses only if a stipulated number of legal conditions are fulfilled. Companies, however, face stringent new rules on the documentation of business travel cost deductions. Analysis of how the superior courts have interpreted the pivotal issues of both burden of proof and sufficiency of grounds in this area is therefore essential.

#### **1 – Introdução. As primeiras considerações.**

O (não) respeito da imposição constitucional de um dever de fundamentação dos actos administrativos tributários tem sido um dos busílis da actuação da Administração Fiscal na liquidação adicional de imposto. A insuficiência de uma fundamentação na liquidação de imposto sobre montantes que se encontram à partida excluídos de tributação tem vindo, mais recentemente, a agravar a crise da motivação da decisão administrativa-tributária.

O que se compreende: se os “rendimentos” são excluídos de tributação no foro da pessoa singular, excepto quando verificadas algumas condições cumulativas, é imperativa a fundamentação – e a prova – de que as tais condições efectivamente encontram-se comprovadas, afim dessas componentes pecuniárias serem legalmente tributadas.

---

\*Advogado, *Morais Leitão, Galvão Teles, Soares da Silva & Associados*.

Agradece-se o convite da revista *Fiscalidade*, na pessoa do seu Director, de quem o autor sempre procurou colher muitos benefícios. Deseja-se que o Professor de Faculdade aceite esta pequena gratidão como a primeira prestação paga pelo autor da sua dívida de aluno.

Por isso, no respeito da decisão de política tributária subjacente à não tributação de um dado “rendimento”, impõe-se uma fundamentação que não se limite à invocação de uma concepção de “rendimento acréscimo” na esfera da pessoal singular – através da tentação em utilizar uma argumentação que procure monopolizar todo o pagamento feito a um trabalhador como um rendimento do trabalho dependente – ou à alegação de mera omissão de obrigações de cariz declarativo.

A análise da jurisprudência nacional no que concerne à tributação de abonos de ajudas de custo demonstra que, entre as numerosas dificuldades que o julgador enfrenta<sup>1</sup> de acordo com a especificidade do domínio da vida<sup>2</sup>, três merecem destaque, a saber: (i) o desgaste da distinção entre o carácter compensatório e remuneratório de um dado pagamento, em virtude da sua atribuição regular e periódica; (ii) a propensão de muitos trabalhadores de verem formalmente reconhecido contratualmente o seu direito ao reembolso de eventuais despesas ou, (iii) a mutação apressada das regras legais relativas à necessária documentação de suporte para a dedutibilidade deste tipo de despesas como custo fiscal das sociedades.

O vasto conjunto de decisões judiciais sobre a tributação dos montantes pagos como ajudas de custo ou quilómetros em viatura própria do trabalhador, num país onde as trocas comerciais ainda dependem de sobremaneira de constantes deslocações de trabalhadores e colaboradores, é um paradigma do que se vem escrevendo, e os acórdãos ora escolhidos o seu indício mais recente.

## **2 – O regime legal e tributário. Considerações de continuidade.**

Não é novidade que na construção do conceito de rendimento tributário, o Código do IRS adoptou a concepção de “rendimento acréscimo” (ou “acrécimo patrimonial”), segundo a qual a base de incidência do imposto abrange qualquer aumento do poder aquisitivo do contribuinte<sup>3</sup>. É no artigo 2.º deste código que são englobados todos os rendimentos da categoria A – rendimentos do trabalho dependente – sujeitos a imposto, exigindo-se para o efeito o carácter remuneratório dos mesmos, ou, por outras palavras, que se tratem de rendimentos obtidos como retribuição de trabalho prestado por conta de outrem.

---

<sup>1</sup> Desde logo a própria circunstância de o exercício de certas actividades conduzir à erosão de um conceito de domicílio profissional – eg. motoristas de viaturas de transporte de passageiros ou de mercadorias, vendedores de áreas comerciais de empresas com vendas em todo o país, distribuidores sem estabelecimento permanente. A este propósito, vejam-se as subtis dúvidas que se colocaram quanto ao domicílio dos magistrados, V., entre outros, Ac. STA n.º 44846, datado de 13 de Novembro, no qual foi relator o Conselheiro Abel Atanásio. Para o domicílio necessário de um funcionário municipal, V., ainda, Ac. STA n.º 32572, datado de 21 de Dezembro de 1993, no qual foi relator o Conselheiro Lopes Rocha.

<sup>2</sup> Locução colhida de VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa*, 3.ª Ed., Almedina, 2000, p.280.

<sup>3</sup> Cfr. preâmbulo do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro. V. ainda, PAULO DE PITTA E CUNHA, *O Novo Sistema de Tributação do rendimento*, in “A Fiscalidade dos Anos 90 (Estudos e Pareceres)”, Almedina, 1996, p.20.

A análise ao regime tributário das ajudas de custo não pode, assim, deixar de passar pela leitura atenta do artigo 2.º do Código do IRS e isto porque, como é sabido, a norma tributária de incidência legal tem de traduzir a enunciação de todo o critério de decisão sobre a determinação da capacidade contributiva (por obediência ao princípio da legalidade tributária) que o legislador quis atingir no tipo de imposto em causa<sup>4</sup>.

Instrui o disposto no artigo 2.º n.º 3 alínea d) do Código do IRS que as ajudas de custo não são *per si* consideradas como rendimento do trabalho dependente<sup>5</sup>. Ao invés, estas são, à semelhança do que acontece com os montantes auferidos pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, e só em certas circunstâncias, equiparadas ao rendimento do trabalho dependente<sup>6</sup>. Na verdade, tal disposição legal consagra, conjuntamente com o n.º 14 do mesmo artigo, os pressupostos substantivos do pagamento das ajudas de custo – e da sua não tributação – são eles: (i) os montantes serem auferidos enquanto ajudas de custo por realização de uma efectiva deslocação por parte de trabalhador ao serviço e no interesse da sua entidade patronal; e, (ii) o pagamento de quantitativo diário não exceder os limites anualmente fixados para os servidores do Estado<sup>7</sup>.

De facto, tanto o Decreto-Lei n.º 519-M/79, de 28 de Dezembro, como o Decreto-Lei n.º 196/98, de 24 de Abril – diplomas que regulam a atribuição das ajudas de custo em serviço público –, não definem o regime tributário destes pagamentos, mas tão só as condições substantivas da sua aplicação<sup>8</sup>. Dúvidas não restam, assim, que o regime tributário das ajudas de custo resulta do regime consagrado no artigo 2.º do Código do IRS.

Deste modo, perante o regime abreviadamente descrito, impõe-se que a fundamentação da Administração Fiscal na liquidação de imposto – baseada na qualificação como rendimento do trabalho dependente das ajudas de custo – tenha de justificar em que medida os pressupostos da não tributação destes montantes não se encontram preenchidos. Ou seja, terá de se proceder a uma indicação das razões que legalmente podem levar à qualificação das ajudas de custo como rendimento do trabalho dependente, não se bastando à Administração Fiscal invocar (ou remeter para aplicação, como sucede na maior parte dos casos analisados) o artigo 2.º n.º 2 do Código do IRS<sup>9</sup> ou, como referido anteriormente, a concepção “rendimento acréscimo” do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

<sup>4</sup> Nessa medida, a norma deve conter em si todos os elementos caracterizantes do tipo tributário adoptado, com vista à valoração das situações jurídicas que são abrangidas pela sua previsão, *cfr.* SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 8.ª Ed., Almedina, 1996, p.57.

<sup>5</sup> Como veremos, encontra-se assente na jurisprudência – seguindo a melhor doutrina – que a característica essencial das ajudas de custo é o seu carácter compensatório, uma vez que se aqueles montantes visam reembolsar o trabalhador pelas despesas que este teve que suportar a favor da sua entidade patronal por motivo de deslocações.

<sup>6</sup> V. NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 1998, Ed. Rei dos Livros, p. 189.

<sup>7</sup> Os limites legais aplicáveis ao exercício de 2005 foram, recentemente, actualizados pela Portaria n.º 42-A/2005, de 17 de Janeiro. Assim, os valores a considerar para efeito de não incidência de IRS em 2005 são os seguintes: 0,36 € por quilómetro em deslocação em viatura própria e 63,93 € e 57,98 € de ajuda de custo diária nas deslocações em território nacional, conforme se trate de órgãos sociais ou restante pessoal. Nas deslocações ao estrangeiros, os valores das ajudas de custo são elevados para 154,35 € e 137,58 €, respectivamente.

<sup>8</sup> V. JOÃO RICARDO CATARINO, *Ajudas de Custo – Algumas notas sobre o regime substantivo e fiscal*, in *Rev. Fisco* n.º 97/98. p. 80.

<sup>9</sup> Como se tratasse da atribuição de uma liberalidade ou vantagem acessória. Em rigor, para existir uma vantagem acessória é primordial

Aliás, também já não é novidade que o conteúdo do dever de fundamentação da Administração Fiscal conduz à obrigação da notificação do acto de liquidação do imposto a partir do qual é possível a apreensão do itinerário cognoscitivo e valorativo do órgão “decidente”, bem como o conhecimento de todas as razões que motivaram que se decidisse de um modo e não de outro<sup>10</sup>. Sendo recorrente a alegação que a “fundamentação” é um conceito relativo que varia em função do tipo legal do acto administrativo e da circunstância em que o mesmo foi praticado, é hoje praticamente unânime que a exigência da motivação daquele acto tem que significar que esta não poderá deixar de ser expressa, clara e suficiente<sup>11</sup>.

Ora, adoptando este conceito de fundamentação, entendemos que quanto à tributação dos montantes recebidos a título de ajudas de custo, o contribuinte deve em função dos elementos entregues pela Administração – com a notificação de informações/relatórios de inspecção/notas de liquidação e cobrança – ficar a conhecer se esta entende que os valores que lhe foram pagos constituem ajudas de custo que eventualmente não respeitaram o artigo 2.º n.º 3 alínea d) do Código do IRS (eg., porque excedem os valores máximos legalmente estabelecidos), ou se o Fisco pretende invocar que tais montantes consubstanciam remunerações acessórias previstas no artigo 2.º n.º 2 do mesmo código.

Na primeira hipótese, sempre se terá de demonstrar que se encontram ultrapassados os limites impostos pelo artigo 2.º n.º 3 alínea d) do Código do IRS, pois o normativo legal é claro ao estipular que só o eventual excesso é tributável. Já na segunda hipótese, entendemos que caberá ao Fisco demonstrar – nos termos do artigo 74.º n.º 1 da LGT – que o contribuinte não realizou as deslocações ao serviço da sua entidade patronal nem suportou despesas. E isto porque, se em certas circunstâncias o pagamento de ajudas de custo é equiparado ao rendimento do trabalho dependente, para tal é, porém, necessário justificação e prova cabal e incontestada de que essas circunstâncias existiram.

Já em sede de IRC outras dificuldades emergem. Com o Orçamento do Estado para 1999, foi introduzida a tributação parcial das ajudas de custo (e quilómetros em viatura própria) na esfera das sociedades através da não aceitação como encargos dedutíveis das ajudas de custo na proporção de 20%, excepto nos casos em que as mesmas são facturadas a clientes. A este respeito, não podemos deixar de apontar a manifesta complexidade que acompanha a prova de que este tipo de despesas são efectivamente facturadas pelas empresas aos seus clientes. Tal

---

a existência de uma vantagem patrimonial retirada pelo beneficiário, tal como se deduz das expressões utilizadas no artigo 2.º n.º 2 do Código do IRS: “gratificações”, “subsídios”, “prémios”. No direito comparado, note-se que a legislação inglesa utiliza a expressão “benefits received”, preferindo a italiana tributar as vantagens que representem uma “*nouvella ricchezza*”.

<sup>10</sup> Cfr. Ac. STA proferido no recurso n.º 5583, datado de 24 de Outubro de 1990, publicado em FISCO n.º 28, p. 37 ss.

<sup>11</sup> Entre muitos outros arretos que se podiam enunciar, veja-se a clarificação destes conceitos no Ac. TCA n.º 4838/01, datado de 25 de Novembro de 2003: “*Expressa, no sentido de explícita, concretamente cognoscível (...). Clara no sentido de indicar ou revelar precisamente os fatos e o direito com base nos quais se decidiu, o que implica a rejeição de expressões vagas, genéricas (...). Suficiente têm de ser os fundamentos no sentido de aptos a dar a perceber o processo lógico e jurídico que levou à decisão (...).*”

deve-se ao facto de não ser uso comercial, nem exigência legal, o destaque em cada factura (quando possível, pois nem sempre o é!) do montante de ajudas de custo suportadas com determinado serviço.

Aplicável aos exercícios após 1 de Janeiro de 2001, a “Lei da Reforma Fiscal” viria a estabelecer que os restantes 80% das despesas com ajudas de custo e quilómetros só seriam aceites como encargo dedutível caso a sociedade possuía, por cada pagamento, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem as despesas.

Em face deste cenário normativo, os tribunais foram chamados a pronunciarem-se no que diz respeito à dedutibilidade das despesas em causa, tendo atribuído especial atenção à identificação de elementos e indícios na actuação das empresas que podem retirar credibilidade às respectivas contabilidades, nomeadamente no que concerne à falta de documentação de suporte das despesas.

Finalmente, com a Lei do Orçamento do Estado para 2005<sup>12</sup>, novas disposições legais são implementadas deixando de existir o ajustamento de 20% ao lucro tributável (operada pela não dedução dos encargos já mencionada) sendo em seu lugar consagrada a tributação autónoma à taxa de 5% das despesas com ajudas de custo e quilómetros, desde que, novamente, não se encontrem facturadas a clientes<sup>13</sup>. Outra alteração de relevo para 2005, é a tributação autónoma, também de 5%, das despesas não dedutíveis por falta de boletim itinerário, nas sociedades que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que as mesmas respeitem<sup>14</sup>.

Perante a diversidade da factualidade que os casos de pagamentos de ajudas de custo podem revestir, a sujeição desta “componente pecuniária” a imposto é uma área em que se assiste a uma clara tentativa de delimitação dos contornos da sua tributação, nomeadamente, mas não só, em sede de IRS. Justifica-se assim que se proceda à descrição de alguns acórdão relevantes, bem como à sua análise crítica.

### **3 – Concretização jurisprudencial**

#### **3.1. – Os tribunais superiores e o conceito das ajudas de custo**

*a) Ac. STJ n.º 284/98*

---

<sup>12</sup> Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro de 2004.

<sup>13</sup> Nem, à semelhança do que já acontecia no regime “pré-Orçamento do Estado para 2005”, tributadas em IRS na esfera do beneficiário.

<sup>14</sup> *Cfr.* n.º 9 do artigo 81.º do Código do IRC.



Conforme já se depreende do que se vem escrevendo, não é a legislação fiscal que estabelece os requisitos para que determinado montante seja qualificado como ajuda de custo, mas somente o regime tributável a que este estará sujeito como tal. Nessa medida, não espanta que seja necessário percorrer a legislação do Direito do Trabalho para se descortinar o conceito por detrás da verba.

Deste modo, é com base na legislação laboral que o conceito de ajudas de custo tem sido objecto de análise pelos nossos tribunais<sup>15</sup>, mesmo quando a questão principal é do foro tributário, encontrando-se uma linha segura e demarcada na precisão do seu significado. Por essa coerência jurisprudencial, e por não se tratar do objecto da nossa atenção, destacámos, entre vários exemplos, aquele arresto que entendemos como um dos mais demonstrativos da direcção seguida pelos tribunais superiores.

No *Caso Ferreira de Oliveira* [1999]<sup>16</sup> – opunham-se trabalhador e entidade patronal, por motivos de alegada redução ilegal de retribuição – teve o STJ de começar por determinar se as “ajudas de custo” pagas ao trabalhador – camionista de TIR – integravam o conceito de retribuição.

Como se impunha, o raciocínio do Tribunal foi decalcado das disposições legais laborais. Primeiro, fazendo referência ao n.º 3 do artigo 82.º da então LCT<sup>17</sup> e presumindo como retribuição toda e qualquer prestação paga pela entidade patronal. Depois, que por retribuição devem entender-se, todos os benefícios conferidos pela entidade patronal e que se destinam a integrar o orçamento normal do trabalhador, exigindo-se apenas que se tratem de prestações periódicas. Finalmente, que nos termos do artigo 87.º da LCT não se consideram retribuição as ajudas de custo, não se coibindo o Tribunal em concluir que: “E bem se compreende que as ajudas de custo não constituam retribuição na medida em que representam uma compensação pelas despesas a que o trabalhador é obrigado pelo facto da deslocação ao serviço do empregador. Assim, no seu recebimento não existe correspectividade relativa ao trabalho, característica da retribuição. A sua causa está na indemnização da adiantada cobertura de despesas efectuadas pelo trabalhador por causa relacionada com o seu serviço” (cit.).

### **3.2. - Os tribunais superiores e a fundamentação do acto de liquidação**

#### *a) Ac. STA recurso n.º 24239*

---

<sup>15</sup> Recentemente V. Ac. TCA n.º 832/2003, datado de 4 de Maio de 2004, publicado e anotado em *Fiscalidade* 19/20, p. 275 ss.

<sup>16</sup> Datado de 20 de Janeiro de 1999 e no qual foi relator o Conselheiro Almeida Devesa.

<sup>17</sup> Decreto-Lei n.º 49 408, de 24 de Novembro de 1969, entretanto revogado pelo Código do Trabalho aprovado pela Lei n.º 99/2003, de 27 de Agosto. Na legislação em vigor, a matéria encontra-se regulada, em termos semelhantes ao da LCT, no Capítulo III da Parte Geral do Código do Trabalho, artigos 249.º e ss.

Um bom exemplo em que se encontra presente a necessidade de uma fundamentação objectiva e suficiente para se poder tributar os montantes pagos como ajudas de custo, obtemo-lo no **Caso Cruz dos Reis** [1999]<sup>18</sup> decidido pelo STA. Neste arresto, o contribuinte era “medidor orçamentista” no ramo da construção civil e obras públicas, cabendo-lhe deslocar-se a várias localidades conforme a adjudicação de empreitadas. Na sequência de uma fiscalização tributária o contribuinte viu ser-lhe corrigido o rendimento do trabalho dependente por si declarado com o seguinte fundamento da Administração: “Constatou-se na empresa onde trabalha que recebeu Esc. (...) , a título de ajudas de custo, quando estas são apenas complemento do vencimento pois não reúnem as condições determinadas pelo Decreto-lei n.º 519-M/79, de 28 de Dezembro” (cit.).

Contudo, neste arresto, que merece o nosso absoluto aplauso, o STA viria confirmar o já sedimentado conceito de fundamentação do acto de liquidação sobre pagamento de abonos<sup>19</sup>, como ainda esclareceu que no que se refere à liquidação do reembolso de despesas incorridas pelos trabalhadores: “não tem cabimento uma avaliação subjectiva, nem é de aplicar critérios genéricos: devia dizer-se, independentemente da consideração da fonte dos rendimentos (...), por que devem ser tidos por complementos de vencimentos e não por ajudas de custo” (cit.).

Efectivamente, neste caso a fundamentação expendida pela Administração Fiscal era por demais insuficiente, limitando-se, como vimos, à mera remissão para disposições legais que, acresce, não justificavam a liquidação de imposto. De facto, no nosso entender, tudo passa por conhecer se num montante de ajudas de custo são descortináveis os dois vectores patentes na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS; ou seja, tem que se identificar a natureza legal dos pagamentos e, num segundo momento, verificar se o montante reembolsado excedeu os limites legais. Ora, estes vectores ou condições sempre se encontraram no Código do IRS e não, como pretendia a Administração Fiscal, no Decreto-lei n.º 519-M/79, de 28 de Dezembro.

*b) Ac. TCA processo n.º 466/03*

Sendo o regime tributário dos abonos a título de ajudas custo o que resulta da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, não poderiam os tribunais evitar defender a fundamentação da liquidação sobre aqueles montantes assente na demonstração da falta de verificação dos pressupostos ou condições para a atribuição dessas

---

<sup>18</sup> Datado de 15 de Dezembro de 1999 e no qual foi relator o Conselheiro Baeta de Queiroz.

<sup>19</sup> Reafirmando não existir fundamentação expressa nos casos em que o Fisco se limita a alterar a qualificação dos montantes pagos, sem indicar as razões dessa mesma alteração de qualificação. *Cfr.*, outros exemplos paradigmáticos da construção do STA sobre a necessária fundamentação do acto tributário nesta matéria resultam da leitura das decisões proferidas no processo n.º 24240, de 1 de Março de 2000, no processo n.º 23865, de 23 de Fevereiro de 2000, ou no processo n.º 23960, também datado de 23 de Fevereiro de 2000.

quantias a esse título. Esta viria a ser a linha assumida pelo *Caso Porto Alto* [2003]<sup>20</sup> sempre que os montantes auferidos a título de ajudas de custo se encontravam compreendidos dentro dos limites legais.

Neste arresto, o contribuinte exercia a profissão de vendedor, deslocando-se quase diariamente em viatura da empresa para diversas zonas do país, geralmente para contactar clientes. Em consequência dessas deslocações, o trabalhador e a sua entidade patronal acordaram no pagamento de uma determinada quantia que podia se sujeita a acertos posteriores em função das deslocações efectuadas.

A Administração Fiscal procedeu à liquidação de IRS sobre tais montantes, motivando a liquidação nos termos que se seguem: “não existem quaisquer boletins itinerários ou outros documentos justificativos das ajudas de custo” (cit.). Contudo, viria a entender o TCA que cabia à Administração Fiscal a demonstração de que os requisitos da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS não se encontravam preenchidos; ou seja, o Tribunal parece querer impor à Administração a demonstração de que não existiram quaisquer deslocações que justificassem o pagamento das ajudas de custo, e que estas foram pagas em montante superior ao legalmente previsto.

Estamos certos, uma vez mais, que a posição assumida pelo TCA tem subjacente o facto de a Lei Fiscal excluir do conceito de rendimentos da “Categoria A” para efeitos de IRS, as ajudas de custo por efectivas deslocações que não excedam os limites legais, tais como definidos para os servidores do Estado.

Acresce, que o Tribunal entendeu ir mais longe afirmando que, tendo a Administração Fiscal corrigido a matéria tributável declarada exclusivamente com o fundamento que as quantias pagas a título de ajudas de custo devem ser consideradas rendimentos da categoria A – pelo motivo de não existirem quaisquer boletins itinerários ou outros documentos justificativos das mesmas –, não logrou fazer a demonstração necessária.

Assim, a lógica inerente ao raciocínio expendido pelo Tribunal neste arresto, assentou também no facto de não ser imprescindível em sede de IRS a existência de boletins itinerários para a prova dos factos necessários para se concluir pela natureza de ajudas de custo desses pagamentos.

*c) Ac. TCA processo n.º 1338/03*

Outro dos pronunciamentos judiciais mais relevantes sobre a necessária fundamentação do acto de liquidação de imposto pelo pagamento de ajudas de custo foi proferido no *Caso Jaime Ribeiro & Filhos* [2004]<sup>21</sup>. Aqui o Tribunal deparou-se com a impugnação de uma liquidação que se encontrava fundamentada no facto de a sociedade para a qual o contribuinte trabalhava não ter apresentado “documentos comprovativos de que haviam

<sup>20</sup> Datado de 7 de Outubro de 2003 e no qual foi relator o Desembargador Francisco António Rothes.

<sup>21</sup> Datado de 8 de Junho de 2004 e no qual foi relator o Desembargador Eugénio Sequeira.



sido prestadas contas das importâncias recebidas a título de ajudas de custo” (cit.). Ficaria ainda assente em sede de probatório que a sociedade não exigia facturas das despesas efectuadas pelos seus trabalhadores nem a entrega por parte destes de boletins de itinerário justificativos das deslocações.

O entendimento dos serviços de inspecção tributária seria, porém, contrariado pelo Tribunal que considerou não constituir pressuposto da qualificação de “ajudas de custo” o facto de sobre tais pagamentos terem sido prestadas contas até ao termo do exercício fiscal, o que só acontece, esclareceu o Tribunal, “quanto às verbas a qualificar de despesas de deslocação, de viagens ou de representação” (cit.). Quanto a nós, aplaudimos o Tribunal, que seguiu a única interpretação possível da redacção *in fine* da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

### 3.3. – Os tribunais superiores e ónus da prova

Se dúvidas existiram no passado, é hoje assente que o contencioso tributário encontra-se estruturado a partir do princípio do contraditório como expressamente dispõe o artigo 99.º da LGT<sup>22</sup>. Para o tribunal chegar a uma conclusão quanto ao carácter (*ie*, remuneratório/compensatório) da atribuição das ajudas de custo, bem como para aferir da existência de efectivas deslocações que justifiquem aqueles pagamentos, importa que ambas as partes façam prova do que invocam. Ao Fisco, compete-lhe o ónus da prova de que os montantes recebidos pelo trabalhador não têm finalidade compensatória; já para o contribuinte, e nas palavras do Professor SALDANHA SANCHES, cabe-lhe o ónus material resultante do seu interesse em obter a anulação da liquidação<sup>23</sup>.

#### a) *Ac. STA recurso n.º 25481*

Nesta matéria, ainda e sempre sobre os montantes pagos a título de ajudas de custo e quilómetros, o entendimento enraizado na jurisprudência superior portuguesa teve como principal *debut*, no que respeita a liquidações de IRS, o *Caso Cargotir – Transportes Internacionais, Lda.* [2000], no qual se encontrava assente que a mencionada sociedade não declarava como rendimentos do trabalho dependente diversas importâncias pagas aos seus trabalhadores, nomeadamente a título de “prémios de Km”. O Procurador-Geral Adjunto alegou não existir documentação que permitisse considerar se as quantias em causa eram autênticas ajudas de custo por deslocações e se os seus valores eram enquadráveis nos limites legais.

Coube ao Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA – relator neste processo cujo acórdão data de 15 de Novembro de 2000 – proporcionar um dos melhores exemplos do correcto entendimento legal e doutrinário do ónus da prova e do regime vigente para as ajudas de custo em sede de IRS, começando por recusar o entendimento de que era

<sup>22</sup> Cujos n.ºs 1 e 3 correspondem, com diferenças de redacção, ao artigo 13.º do CPPT.

<sup>23</sup> V. J. L. SALDANHA SANCHES, *O Ónus da Prova no Processo Fiscal*, Caderno CTF 151, CEF, Lisboa 1987, p. 109.

necessário, para as entidades privadas, que as ajudas de custo estivessem documentadas com o boletim itinerário emitido pelo trabalhador. Adicionalmente, constatamos a preocupação do STA em sublinhar que, não existindo qualquer exigência formal especial para prova da natureza de ajudas de custo, era admissível qualquer meio de prova. Mais, concluiu lucidamente o arresto que: “O facto de tal como foram documentadas as importâncias pagas a título de prémios não permitir aferir se ultrapassam ou não o limite estabelecido na Portaria em que se fixam os valores para os funcionários do Estado, não pode ser considerado como um obstáculo intransponível a que as quantias referidas tivessem sido pagas a título de ajudas de custo, pois é admissível, também nesta matéria, a utilização de qualquer meio de prova” (cit.).

*b) Ac. TCA recurso n.º 6910/02*

Por outro lado, a interpretação jurisprudencial tem vindo a consagrar que a Administração Fiscal satisfaz o seu dever de investigação e prova com a demonstração, a partir de convincentes indícios, que os montantes recebidos por um contribuinte como ajudas de custo não têm carácter compensatório. O suporte desta demonstração poderá ser assente em: “factos-índice que, apreciados à luz das regras de experiência comum, permitem tal conclusão” (cit.). E nestas situações parece apontar-se para um *onus probandi* a cargo do contribuinte, passando a competir a este demonstrar que os rendimentos em causa têm carácter compensatório por deslocações e despesas efectuadas em favor da entidade patronal. Neste sentido pronunciou-se o **Caso José Aldeia Lagoa & Filhos, Lda.** [2003]<sup>24</sup>.

Neste arresto a Administração Fiscal viria a fundamentar a liquidação de IRS numa conjugação de três elementos; a saber: (i) na não existência de documentos justificativos das ajudas de custo (designadamente onde estivesse discriminado a hora de saída e de chegada, o local e o motivo da deslocação); (ii) que durante o exercício fiscal em causa, as importâncias inscritas nas despesas com pessoal apresentavam valores superiores às remunerações; e, (iii) que no mesmo exercício eram processadas ajudas de custo e subsídios de deslocação nos meses de férias, juntamente com o respectivo subsídio.

Assim, muito embora o essencial da questão discutida neste acórdão se prenda com a (não) imposição de elaboração de boletins itinerários para as entidades privadas semelhantes ao estipulado para os funcionários do Estado, também se retira do mesmo a importante conclusão de que os três elementos da fundamentação do Fisco foram suficientes para que o Tribunal concluísse que as ajudas de custo não tinham carácter compensatório. O dilema que se colocou ao TCA foi o seguinte: por um lado, afirmar de modo peremptório não ser necessário o preenchimento de boletins de itinerário para os efeitos em sede de IRS, por outro, decidir a favor do Fisco,

---

<sup>24</sup> Datado de 13 de Maio de 2003 e no qual foi relator o Desembargador Francisco António Rothes.

admitindo que os elementos trazidos ao processo eram suficientes para legitimar a correcção do rendimento do contribuinte.

Neste sentido, constatamos que o TCA entendeu que *in casu* a actuação do Fisco se encontrava devidamente alicerçada em matéria de facto dada como provada; vejamos algumas palavras do Tribunal elucidativas do que se vem escrevendo: “Os factos índice, apreciados à luz das regras da experiência comum e conjugados uns com os outros, permitem a conclusão, com um grau de certeza que ultrapassa o da mera verosimilhança ou probabilidade, de que os montantes abonados (...) não se destinam a compensar os trabalhadores” (cit.); daí que: “Perante a prova produzida pela AT (...) passou a competir ao contribuinte fazer prova de que os montantes que recebeu da sua entidade patronal a título de ajudas de custo se destinavam a compensar despesas por ele efectuadas (...) prova este que não foi firmada” (cit.).

*c) Ac. TCA processo n.º 1037/03*

No mesmo trilho do arresto anterior encontramos o **Caso Enginor, SGPS** [2004]<sup>25</sup>. De facto, também nesta decisão, o Tribunal concluiu pela incidência de IRS sobre verbas auferidas a título de ajudas de custo com base em “elementos objectivos de prova e operando com as regras da experiência comum, num juízo de normalidade” (cit.). Os principais elementos considerados pelo Tribunal não seriam totalmente coincidentes com os narrados no arresto anterior, e podem ser resumidos da seguinte forma: (i) existência de deslocações e correspondente pagamento de ajudas de custo em período de férias; (ii) o facto do administrador da sociedade – engenheiro – auferir o ordenado mínimo nacional acrescido de um significativo valor de reembolsos de despesas; e, (iii) verificação de discrepâncias dos boletins de ajudas de custo com os próprios boletins de itinerário.

*d) Ac. STA processo n.º 21717*

No que respeita às implicações dos pagamentos em análise em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, um dos arrestos mais determinantes foi no **Caso Coutinho e Filhos, Lda.** [1999]<sup>26</sup>. Neste arresto, e era ainda a Contribuição Industrial o imposto em crise, o Tribunal Superior entendeu que demonstrada a existência de custos efectivos com despesas de ajudas de custo e transportes – embora não existissem documentos comprovativos do seu exacto montante – a Administração Fiscal não podia proceder, por facilitismo e dolosa simplicidade, à liquidação sobre a totalidade da verba contabilizada a esse título, pois tal seria o mesmo que considerar que não ficara demonstrada a existência de quaisquer custos desse tipo.

---

<sup>25</sup> Datado de 30 de Março de 2004 e no qual foi relator o Desembargador Gomes Correia.

<sup>26</sup> Datado de 2 de Junho de 1999 e no qual foi relator o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (Fonte: *DGSI*).

Na linha do STA aqui descrita, que temos por exemplar, destaca-se uma premissa determinante em relação às regras do ónus da prova: as suas regras só funcionam quando: “se chega a uma situação de dúvida sobre a realidade de um facto, não podendo permitir a liquidação quando há a certeza de que alguns custos ocorreram” (cit.).

*e) Ac. STA processo n.º 120/04*

Mais recentemente ainda, um Acórdão do STA – de 25 de Maio de 2004<sup>27</sup> – veio pronunciar-se sobre outros elementos que podem retirar credibilidade à contabilidade das empresas, e *maxime* ao carácter compensatório de alguns pagamentos efectuados por estas aos seus trabalhadores a título de ajudas de custo. Convém atentar primeiro que se tratava, à semelhança do arresto anterior, de uma liquidação adicional de IRC por não aceitação como custo fiscal de várias quantias, entre elas o pagamento de ajudas de custo.

Confrontado com a circunstância de todos os funcionários da sociedade receberem mensalmente montantes a título de ajudas de custo – incluindo a “mulher da limpeza” e a porteira – mas também subsídio de refeição, o Supremo não teve dúvidas em inverter o ónus da prova, fazendo competir ao contribuinte provar a regularidade dos pagamentos, e, perante ausência desta prova, concluir pela não aceitação de tais pagamentos como custo fiscal.

*f) Ac. TCA (Sul) processo n.º 4959/01*

Como se retira do acórdão anterior, a motivação da exigência da documentação das ajudas de custo parece prevalecer sempre que a matéria dos autos respeita à consideração das ajudas de custo como custo fiscal em sede de IRC. Nesta matéria, diferentemente do que se passa na esfera individual de um trabalhador que recebe ajudas de custo<sup>28</sup>, é determinante a existência de documentação que comprovadamente demonstra a existência das deslocações e das despesas, enfim, dos custos efectivamente incorridos. A conjugação dos artigos 23.º e 42.º do Código do IRC não podia, nesta sede, conduzir a um resultado diferente.

Tomemos por exemplo o recentíssimo **Caso Produtos Internacionais, SA** [2004]<sup>29</sup>. Também neste processo, o que estava em causa era a consideração como custo fiscal dos montantes pagos a título de ajudas de custo e quilómetros percorridos em viatura própria aos funcionários da sociedade. A contribuinte alegou em sua defesa

---

<sup>27</sup> No qual foi relator o Conselheiro Brandão de Pinho (Fonte: *DGSI*).

<sup>28</sup> *Cfr.* nossas considerações *supra* quanto ao Ac. STA n.º 25481.

<sup>29</sup> Datado de 16 de Novembro de 2004 e no qual foi relator o Desembargador José Ascensão Nunes Lopes (Fonte: *INFORFISCO*).

que: “as ajudas de custo suportadas serviram para formar o seu lucro tributável” (cit.), e juntou fotocópias de boletins de itinerário e de recibos de vencimento.

O Tribunal, contudo, viria a entender de modo diferente, destacando, na formação da sua convicção, o facto de os boletins apresentados pela contribuinte não conterem indicação das entidades visitadas pelos seus trabalhadores, a data e a hora de saída e regresso da empresa (mas apenas o valor total das ajudas de custo e de quilómetros), bem como o escasso esclarecimento que resultou da inquirição das testemunhas arroladas.

O Tribunal salientou que, nos autos, não se discutia se a contribuinte pagou ou não quantias referentes a ajudas de custo, mas, ao invés, se tais despesas eram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora, e se estavam devidamente documentadas para que pudessem ser classificados como custos. O raciocínio expandido pelo Tribunal parece resultar directamente da aplicação ao caso da alínea g) do n.º 1 do artigo 42.º do Código do IRC<sup>30</sup> que não permite a dedução dos encargos não devidamente documentados. A lógica subjacente à decisão do TCA fica bem demonstrada nas palavras que se passam a transcrever: “No bom rigor, atentas as características dos documentos e as contradições entre os boletins e os recibos, não se sabe a que respeitam as ajudas de custo pagas, nem, inclusive, se se tratam de ajudas de custo e quilómetros percorridos. Deste modo, não se pode ajuizar se tais despesas foram, comprovadamente, indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. (...) Devem, assim, manter-se as correcções efectuadas pela AF (...)” (cit.).

### **3.4. – Os tribunais superiores e a relevância do contrato de trabalho na fundamentação da liquidação**

Um dos elementos que os serviços de inspecção tributária mais têm utilizado na fundamentação da liquidação de ajudas de custo é o contrato de trabalho celebrado entre o contribuinte e a sua entidade patronal. Acontece que, este elemento não é pacífico na aferição da natureza compensatória de pagamentos a título de ajudas de custo, tanto mais que a presunção sem limites do carácter remuneratório das ajudas de custo a partir da consagração contratual merece o nosso reparo<sup>31</sup>. Nesta matéria, o cerne do problema está em saber se a mera consagração contratual do direito a ajudas de custo, e até mesmo a estipulação de um valor indicativo desses montantes, conduzem, desde logo, à assunção de que os pagamentos são complemento de remuneração, e por isso, sujeitos a tributação.

a) *Ac. TCA processo n.º 700/03*

<sup>30</sup> Na data dos factos, tratava-se da alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC.

<sup>31</sup> V. *infra* **Considerações críticas. Considerações finais.**



Como referimos *supra* à laia das primeiras considerações, a circunstância do recebimento de ajudas de custo estar consagrado contratualmente também tem sido objecto corrente da análise de acórdãos superiores, tendo o TCA já entendido, no *Caso Dias dos Santos* [2003]<sup>32</sup>, que a verba estipulada no contrato de trabalho a título de ajudas de custo só é tida como complemento de retribuição “se não se destinava a reembolsar o trabalhador por despesas que tivesse de efectuar em serviço e a favor da entidade patronal, com carácter temporário e fora do local habitual de trabalho” (cit.). Este é igualmente, conforme melhor explanaremos adiante, o nosso entendimento. Tal consideração do Tribunal não o impediria, contudo, de decidir no arresto em causa que os montantes pagos pela entidade patronal constituíam verdadeiros rendimentos do trabalho dependente<sup>33</sup>.

*b) Ac. TCA (Sul) processo n.º 6285/01*

Decisão semelhante à anterior, mas não completamente coincidente, foi proferida no *Caso Prefa Norte* [2004]<sup>34</sup>. Aqui, ficaria provado que o contrato de trabalho previa a atribuição de ajudas de custo e indicava a Alemanha como o local de trabalho. Acresce que, também ficaria assente que foi na Alemanha que o trabalho foi efectivamente executado e que cabia contratualmente à entidade patronal suportar as despesas de deslocação entre Portugal e aquele país. Determinante foi, contudo, a demonstração pela Administração Fiscal que as diferenças que se registavam nos valores dos montantes das ajudas de custo se deviam a variações da quantidade de trabalho efectuado em cada mês pelo trabalhador. E foi com base nestes elementos – o facto de o empregador pagar as despesas de deslocação e alimentação às quais acrescia ajudas de custo assentes na quantidade do trabalho prestado – que a qualificação destas verbas como rendimento do trabalho dependente mereceu o beneplácito do Tribunal.

*b) Ac. TC n.º 296/04 (processo n.º 190/04)*

A linha seguida pelas decisões anteriores seria validada pela 3.ª Secção do Tribunal Constitucional que não hesitou em considerar como elemento essencial para a qualificação de pagamentos de “ajudas de custo” a (não) efectividade das deslocações e a realidade das despesas.

De forma sucinta, o acórdão começa por salientar que não é pelo facto de o trabalho ser prestado no estrangeiro que a entidade patronal pode suportar a título de ajudas de custo as despesas de alojamento e alimentação do trabalhador. Isto, considerou o TC, mesmo quando o trabalhador e o empregador tenham residência em Portugal

---

<sup>32</sup> Datado de 30 de Setembro de 2003 e no qual for relator o Desembargador Gomes Correia

<sup>33</sup> À semelhança do Ac. TCA n.º 669/03, datado de 13 de Janeiro de 2004, no qual foi relator a Conselheira Dulce Manuel Neto; com a curiosidade do contribuinte ser trabalhador da mesma sociedade efectuou os pagamentos em causa no *Caso Dias dos Santos* [2003].

<sup>34</sup> Datado de 17 de Março de 2005 e no qual foi relator o Desembargador José Maria da Fonseca Carvalho.

pois “para efeitos de tributação em IRS, são inócuos o local da sede da entidade patronal ou o local de residência habitual do trabalhador” (cit.).

O TC reafirmou que o mais relevante para efeitos da atribuição de ajudas de custo, é o facto de um trabalhador estar deslocado relativamente ao seu local de trabalho e que, por força dessa deslocação, incorra em despesas que devem ser suportadas pela entidade patronal porque efectuadas ao serviço e a favor desta. Contudo, o que se viria a verificar nos autos, é que do contrato de trabalho constava que o trabalhador era abonado numa determinada quantia a título de ajudas de custo por cada dia de trabalho efectivo. Ou seja, dependendo do pagamento das ajudas de custo dos dias de trabalho e não das deslocações, os montantes em causa só poderiam ser enquadrados na definição de complementos remuneratórios. Neste caso, o TC viria a entender que estava em face de “ajudas de custo” que efectivamente se tratavam de remunerações acessórias, pelo que constituíam rendimentos do trabalho dependente.

Conclui de forma irrepreensível o TC: “É claro que poderiam ser devidas ajudas de custo ao trabalhador no caso de ter sido contratado para prestar o trabalho num determinado local do país estrangeiro e, temporariamente, houvesse de o prestar em local diferente do estipulado. No entanto, esta é hipótese que se não coloca nos autos. Na situação dos autos, o trabalhador foi contratado para prestar o trabalho no estrangeiro e nada consta no sentido de que tenha efectuado deslocações ao serviço e em favor da entidade patronal” (cit.).

#### **4. – Conclusões. Considerações críticas. Considerações finais.**

Que conclusões se extraem a partir destas decisões? Dos acórdãos acabados de analisar, e seguindo a mesma ordem da sua apreciação, podem tirar-se as seguintes ilações conclusivas:

1. Em primeiro lugar, que o regime tributário consagrado na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS é aplicável aos reembolsos de despesas efectuadas através de pagamentos ajudas de custo (e quilómetros percorridos em viatura própria) mesmo quando não existem boletins de itinerário de deslocação – ou não se faça prova da existência.

Por outro lado, que é indispensável um juízo de valoração sobre a natureza dos pagamentos, cabendo aferir, caso a caso, se as “ajudas de custo” têm um carácter meramente compensatório. Depois, que na formação deste juízo, que terá sempre de passar pela demonstração da efectividade das deslocações, qualquer meio de prova é admissível.

Como fiel da balança, os arrestos mencionados atestam que vários são os elementos que podem (e devem!) ser trazidos pela Administração para os respectivos autos no sentido de, “operando com as regras da experiência comum e num juízo de normalidade”, os tribunais poderem aferir da legitimidade da não sujeição a IRS dos pagamentos a título de ajudas de custo.

O que não se pode é exigir ao contribuinte, por sistema, a prova dos factos constitutivos da sua pretensão de anulação (desde logo a prova da não verificação dos pressupostos legais da não incidência de IRS sobre tais pagamentos), pois tal significaria uma presunção de legalidade do acto tributário<sup>35</sup>. Na distribuição das responsabilidades probatórias, a Administração encontra-se assim sujeita ao princípio da legalidade e – quanto à liquidação de imposto enquanto acto desfavorável – ao dever constitucional de fundamentação.

2. Em segundo lugar, refira-se, agora no que concerne à qualificação das ajudas de custo e quilómetros como custo fiscal em sede de IRC, que – nos termos dos artigos 23.º n.º 1 alínea d) e 42.º n.º 1 alínea g), ambos do Código do IRC – a dedutibilidade daqueles montantes se encontra condicionada ao critério específico da sua comprovação documental e ao mais genérico critério da indispensabilidade.

De facto, a redacção do Código do IRC após 1 de Janeiro de 2001, veio impor a aceitação das despesas com ajudas de custo e quilómetros como encargo dedutível apenas na circunstância das sociedades possuírem, por cada pagamento, um mapa através do qual fosse possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem as despesas.

Contudo, sufragou já o STA<sup>36</sup> que demonstrada a existência de custos efectivos com despesas de ajudas de custo e apesar de não existir documentos comprovativos do seu montante, não pode a Administração Fiscal desconsiderar que tais custos foram efectivamente incorridos e proceder à liquidação sobre a totalidade do montante contabilizado esse título.

Esta importante decisão junta-se assim à posição de SALDANHA SANCHES para quem a exigência de prova pelo contribuinte da “indispensabilidade” dos custos declarados é, em muitos casos, excessiva. Associamo-nos assim ao entendimento de que cabe ao contribuinte, sempre que exista fundada dúvida sobre a necessidade de uma certa despesa a título de ajudas de custo, colaborar com a Administração Fiscal e com os tribunais para fornecer elementos que ponham fim a essa dúvida<sup>37/38</sup>.

<sup>35</sup> Cfr. VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça ...*, cit., p.281.

<sup>36</sup> Cfr. supra, *Caso Coutinho e Filhos Lda* [1999].

<sup>37</sup> Cfr. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed, Coimbra Ed., 2002, p. 288.

<sup>38</sup> Em termos semelhantes, V. ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Ed., 2004, p.351.

3. Quanto aos últimos arrestos analisados (*supra* 3.4.), o Fisco veio invocar a consagração no contrato de trabalho do direito a ajudas de custo para daí extrair a conclusão que tais pagamentos tinham carácter remuneratório. Na maior parte dos casos em que tal argumentação foi invocada pela Administração, os tribunais decidiram contra o contribuinte, mas seguindo uma linha de interpretação não inteiramente coincidente com a da Administração. Para os tribunais, o essencial é apurar se as deslocações foram, ou não, reais; a previsão no contrato de trabalho do pagamento de ajudas de custo será, quanto muito, apenas um (eventual) indício da não efectividade das deslocações. A nosso ver a consagração contratual daquele direito não passa de um “facto-índice”. Ora, como é sabido, por regra, a Administração Fiscal não se exonera do seu encargo probatório pela simples prova de factos índice<sup>39</sup>.

De facto, é expectável que existam situações para as quais, perante uma determinada actividade que irá ser exercida por um trabalhador, a entidade patronal calcule um valor de ajudas de custo que aquele, em média, receberia por mês de trabalho e faça constar o direito a essa verba no contrato de trabalho. E se será que nestes casos as ajudas de custo pagas podem ser consideradas como compensações por deslocações? Propendemos para uma resposta afirmativa sempre que se dê como provado a efectividade das deslocações e das despesas incorridas pelo trabalhador. E isto porque a mera consagração contratual do direito a ajudas de custo não pode desconsiderar as verdadeiras despesas suportadas pelo trabalhador.

Semelhante entendimento defendemos na eventualidade do contrato de trabalho prever um valor certo a título de ajudas de custo. Neste caso, determinante é apurar se o valor efectivamente recebido no final de cada mês – o que pode ser apurado com a análise do recibo de retribuição do trabalhador – é o consagrado no contrato de trabalho ou o que resulta do apuramento dos boletins de deslocações. Se o valor entregue ao trabalhador é o que resulta do seu boletim das deslocações – e não o estipulado no contrato –, e estas provarem-se reais, então não se vislumbram razões para se tributar tais montantes a título de rendimento do trabalho dependente. Até porque, pode mesmo ser o caso de o contrato de trabalho ter apenas consagrado o direito a um valor indicativo, valor este que representa uma média ponderada das ajudas de custo que um trabalhador com determinadas funções receberia por mês pelas despesas das deslocações efectuadas. E se esta média for calculada tendo em consideração a própria experiência comercial da entidade patronal, a sua actividade e volume de negócios, bem como as funções do trabalhador, não existem razões para desconfiar *a priori* da natureza compensatória desses pagamentos. Também a este respeito, o que importa conhecer para concluir sobre a natureza dos pagamentos, são as deslocações efectuadas e as despesas incorridas, tal como decidiu o TC.

*Fevereiro de 2005*

<sup>39</sup> Cfr. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972, p. 159.