

Tese de Mestrado em Direito Fiscal



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA DAS AJUDAS DE CUSTO

RITA SOFIA PEREIRA FERREIRA ALUNA Nº 1427213020

SOB ORIENTAÇÃO DA DRA. CARLA CASTELO TRINDADE

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA – LISBOA

CATÓLICA TAX

Agosto 2015

INDICE

Introdução	3
Capítulo I Tributação Autónoma	
1.1 Qualificação e Características	6
1.1 Fundamento Constitucional	15
Capítulo II Dedutibilidade do encargo com TA	24
Capítulo III Tributação autónoma das ajudas de custo	
3.1 Conceito de Ajudas de Custo	27
3.2 Tributação Autónoma das Ajudas de Custo	32
Conclusão	40
Bibliografia	43

Introdução

A Tributação Autónoma (doravante TA) foi introduzida pelo artigo 4º do Decreto-Lei nº 192/90, de 9 de Junho, não tendo sido imediatamente inserida no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante CIRC). O legislador só 10 anos depois do surgimento da TA decidiu introduzi-la no CIRC através da Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro.

Ao longo dos últimos anos a incidência objetiva da TA tem vindo a abranger mais realidades, designadamente, despesas e situações que se pretende desencorajar, verificando-se, progressivamente, um aumento das taxas de TA ao longo dos últimos quatro anos.

A TA incide sobre três situações distintas: i) determinados rendimentos, como consta do artigo 88º, nº 13, alínea a) do CIRC que refere as importâncias pagas a trabalhadores a título de compensações ou prémios, ii) determinados encargos dedutíveis, como os encargos com a aquisição de viaturas, previstos no artigo 88.º, n.º 3 CIRC e iii) sobre determinados encargos não dedutíveis, previsto no artigo 88.º, n.º 1 CIRC.

Os objetivos da TA são essencialmente dois: tributar em sede de IRC o que não se consegue tributar em sede de IRS e desincentivar a realização de certas despesas que o legislador entendeu que visavam primordialmente diminuir o rendimento tributável, consubstanciando uma forma de evasão fiscal.

A TA devida pelas despesas não documentadas, previstas no número 1 do artigo 88.º CIRC, bem como pelos encargos com viaturas ligeiras, previstas no número 3, e ainda os pagamentos feitos a paraísos fiscais, previstos no número 8, têm o objetivo de desincentivar a realização de certas despesas que visam presumivelmente diminuir o rendimento tributável.

Por outro lado, a TA prevista para as despesas de representação constante no número 7 do artigo 88.º, para as ajudas de custo referidas no número 8, para a distribuição de lucros prevista no número 11 e para os encargos com indemnizações, tem o objetivo de tributar em IRC as situações que não são passíveis de tributação em sede de IRS.

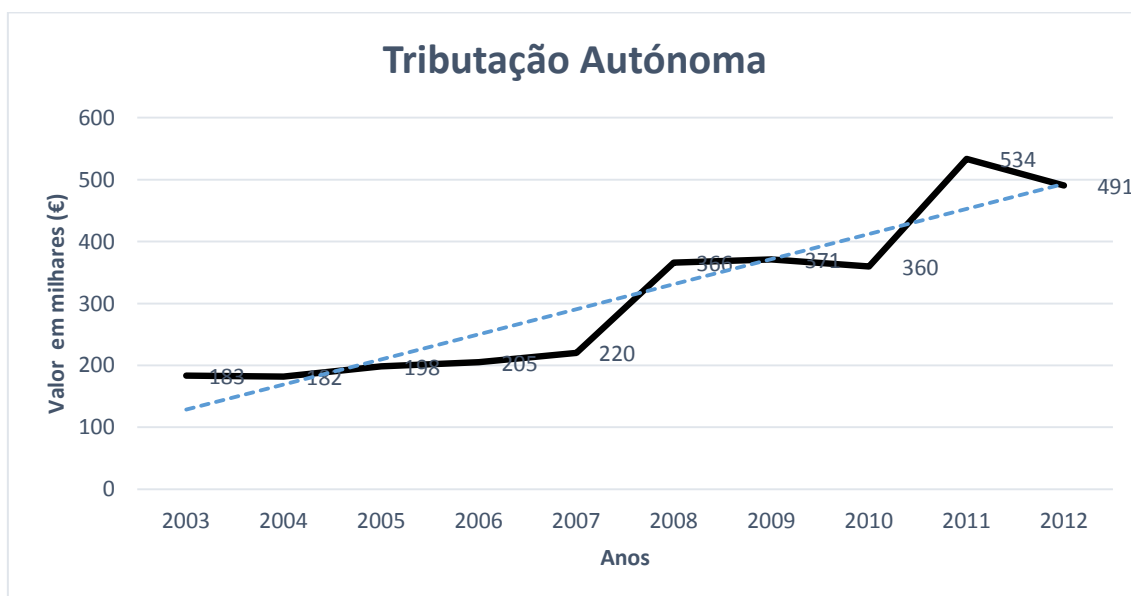
A qualificação jurídica da TA é uma temática que tem dividido muito a doutrina e a jurisprudência.

Parte da doutrina¹ aceita que, estando a TA inserida no CIRC, esta é uma componente do IRC, não obstante não apresentar qualquer incidência sobre lucro.

Por outro lado, há doutrina² que considera que a TA é um imposto nos mesmos moldes que o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), uma vez que tributando despesa, apresenta uma maior relação com a tributação do consumo.

Na verdade, nem a qualificação da TA como um imposto é assente na doutrina.

Com o presente estudo pretende-se analisar a qualificação jurídica na TA no quadro dos tributos e tendo em conta as suas características, dado que esta, por um lado, é uma importante fonte de receita para o Estado, e por outro, está inserida num código de imposto sobre rendimento, não apresentando qualquer incidência sobre rendimento, sendo por isso, dúbia a sua qualificação jurídica.



Evolução das Receitas da TA I³

¹ Posição defendida pelos Professores Guilherme d'Oliveira Martins e Sérgio Vasques.

² Posição defendida pelo Professor Rui Duarte Morais.

³ Fonte: Portal das Finanças.

A dedutibilidade dos montantes pagos a título de TA, é outra problemática que ainda não está assente na doutrina e por esse motivo irá ser igualmente analisada na presente dissertação.

De todas as realidades sujeitas a TA, as ajudas de custo são outra realidade presente nas empresas portuguesas, que foi já sobejamente discutida pela doutrina e pela jurisprudência, no que concerne ao seu enquadramento como uma forma de retribuição não tributada ou mesmo dissimulada. Desde 2005 que as despesas sobreditas estão sujeitas a TA, sendo que até ao momento não se conhece a posição da doutrina sobre esta sujeição ou mesmo sobre como atenuar a mesma.

Neste sentido, pretende analisar-se a TA das ajudas de custo, uma vez que a doutrina já se debruçou sobre a TA de outras realidades, nomeadamente sobre os bónus e outras remunerações pagas a administradores e gerentes, sobre a TA que incide na aquisição de viaturas, não versando ainda sobre a TA das ajudas de custo.

O objetivo da presente dissertação de mestrado é analisar as características da TA, incluindo a qualificação jurídica da mesma, bem como as suas características no quadro dos tributos e em particular a TA das ajudas de custo, dado que estas são despesas que uma grande maioria das empresas têm necessariamente de realizar.

Em último lugar pretende-se apresentar uma solução que visa atenuar o efeito da TA aplicada às ajudas de custo.

Capítulo I Tributação Autónoma

1.1 Características da TA

Os objetivos pelos quais a TA foi criada são, como já se referiu, essencialmente dois: tributar em sede de IRC realidades que não são passíveis de tributação em sede de IRS e desincentivar a realização de certas despesas que o legislador entendeu que visavam exclusivamente diminuir o rendimento tributável.⁴

Antes de se efetuar a caracterização da TA em concreto, ao que se julga, é pertinente analisar a qualificação desta e o seu enquadramento no panorama dos tributos previstos pela constituição.⁵

Singelamente, pode afirmar-se que os tributos previstos no artigo 3.º da Lei Geral Tributária (LGT) são de três tipos: impostos, taxas e contribuições especiais.

Os impostos são definidos como prestações pecuniárias, unilaterais e coativas pelo artigo 4.º, número 1 do mesmo diploma. São uma prestação pecuniária unilateral porque têm carácter obrigacional que se consubstancia num pagamento em dinheiro e não pressupõe uma contraprestação concreta.

Os impostos são prestações coativas porque, grosso modo, não está na disponibilidade do sujeito a obrigação de pagamento.

A TA trata-se de imposto uma vez que se trata de uma prestação pecuniária unilateral coativa.

As taxas, por seu turno, estão previstas no artigo 4.º, número 2 da LGT. Assentam num pressuposto de sinalagma ou bilateralidade, isto é, o seu pagamento pressupõe a

⁴A este propósito o professor Saldanha Sanches afirmou mesmo que *“Neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal que se encontra na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial”*.

⁵*“O progresso de uma ciência pode aferir-se, em boa medida, pelo modo como ela arruma os objetos do seu conhecimento”*, Sérgio Vasques na tese de doutoramento *“O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária”*, Almedina, 2008, pp 95.

prestação de um concreto serviço ou a utilização de um bem publico, veja-se o exemplo das taxas de portagem, em que o pagamento é devido pela utilização das autoestradas.

As taxas assentam no princípio da proporcionalidade, dado existir uma relação entre o serviço prestado e o montante da taxa em concreto.

A TA não pressupõe qualquer bilateralidade ou contraprestação, pelo que é de excluir a sua incursão na categoria das taxas.

As contribuições especiais estão previstas na LGT no artigo 3.º número 3 e no artigo 4.º, número 3. Estas são tributos baseados na obtenção de benefícios pelo sujeito passivo. É exemplo de uma contribuição especial a prevista para os audiovisuais que tem por objetivo o financiamento da televisão pública.

A TA não visa a obtenção de qualquer benefício por parte do sujeito passivo, pelo que é de excluir a sua inserção na categoria de contribuições especiais.

Foi recentemente defendido por Hélder Ferro Gonçalves⁶ que a TA é uma “cláusula específica anti abuso *sui generis*”, uma vez que visa tributar uma vantagem patrimonial através da realização de despesa, que se traduz na diminuição do lucro tributável, tendo como objetivo último a elisão fiscal.

No entanto, a aceitar-se que se cura de uma cláusula anti abuso, esta cláusula visaria a anulação de negócios ou a sua realização sob determinadas condições, o que não se verifica na TA. Esta aplica uma taxa específica a determinadas despesas, tendo por isso identidade com os impostos, não existindo no sistema fiscal, normas anti abuso com configuração de imposto, sendo por isso de afastar esta classificação para as TA.

A acrescentar que, as características que a TA apresenta, nomeadamente, possui uma incidência objetiva e subjetiva, uma taxa que se aplica sem a verificação de condições, não permitem resumi-la a uma norma anti abuso que visa preservar o lucro tributável, uma vez que essa norma existe no CIRC, que se consubstancia na não dedutibilidade de certos custos que o legislador entendeu que apenas eram realizados com o propósito único de diminuir o lucro tributável e dessa forma diminuir o valor do IRC a pagar cfr. previsto no artigo 23-A do CIRC.

⁶ Tese de mestrado “*Da tributação Autónoma*”, 2014, Repositório UL pp 31-35.

Desta sorte, a TA incluiu-se na categoria dos impostos, uma vez que apresenta todas características destes.

A TA trata-se de uma prestação pecuniária, coativa e unilateral exigida por uma entidade pública com o propósito de angariação de receita⁷ apresentando uma incidência subjetiva, e é devida por pessoas singulares e coletivas que tenham rendimentos do trabalho e uma incidência objetiva específica prevista no artigo 88º do CIRC e no artigo 73.º CIRS que enumeram as despesas que estão sujeitas a TA, sendo que a taxa varia consoante a despesa em causa, e varia entre 5 e 70% do valor das despesas realizadas.

Será a TA é um Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas?

A TA está prevista no artigo 88º do CIRC curiosamente inserida no capítulo IV bem como no artigo 73.º do capítulo III do CIRS que têm como epígrafe “Taxas”, não sendo referidas em mais nenhum artigo ou em legislação avulsa.

A previsão no CIRS é em tudo semelhante à previsão do CIRC, porque a TA é devida nessa sede por contribuintes da categoria B.

A TA tem a designação de “autónoma”, supõe-se, em relação a impostos sobre o rendimento, não obstante estar inserida no CIRC e no CIRS, sendo o seu enquadramento objeto de discussão na doutrina e na jurisprudência.

O legislador procurou com esta sistemática que as TA passassem despercebidas e que fossem vistas como mais uma obrigação fiscal dentro do IRC, já que, não obstante serem liquidadas autonomamente, são autoliquidadas juntamente com a declaração do IRC, através do modelo 22 (artigo CJT).⁸

⁷ Manual de Direito Fiscal, Professor Sérgio Vasques, 2013, 2ª reimpressão pp 181.

⁸ Este enquadramento legislativo não pode deixar de causar estranheza, uma vez que, a tributação autónoma é um verdadeiro imposto, totalmente distinto do imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas, em primeira linha, pelo próprio significado do imposto, tributa rendimento e a tributação autónoma, por seu lado, tributa maioritariamente despesa.

No entendimento do Professor Sérgio Vasques⁹ a TA é um elemento do IRC com a característica particular de ser de obrigação única e não ter carácter progressivo, considerando o professor que não existe qualquer impedimento de um imposto sobre o rendimento, como é o IRC, conter elementos que tributem despesas.

Por outro lado, o Professor Guilherme de Oliveira Martins concretiza a relação da TA com o IRC, afirmando que a TA é um mecanismo de preservação da base tributável em sede de IRC, estando adstrita aos mesmos princípios e objetivos do IRC.¹⁰

O CAAD também já se pronunciou quanto ao regime legal das tributações autónomas considerando que estas apenas fazem sentido no contexto da tributação em sede de IRC, argumentando que se estas forem desligadas do regime legal deste imposto, carecerão por completo, de sentido.¹¹ Concluindo, dada a sua essência e juridicidade, a TA apenas é compreensível e aceitável, no quadro do regime legal do IRC, propugnando que a TA pertence sistematicamente ao IRC e não a qualquer outro imposto, acompanhando a doutrina que defende que a TA é uma componente do IRC.

A Autoridade Tributária, através da DSIRC considera igualmente, e como não podia deixar de ser, que a TA reveste a mesma natureza do IRC.

Tal entendimento parece não ir ao encontro da essência da TA. Com efeito, Julga-se a TA não é uma componente, ainda que autónoma, do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, por não se tratar sequer de imposto sobre o rendimento, uma vez que não reflete o princípio da capacidade contributiva previsto na CRP para a tributação de rendimentos.

O TC¹² considerou, por seu turno, que a TA é um imposto indireto que se apura de forma totalmente independente do IRC e da derrama devidos no exercício, concluindo mesmo que a TA constante no CIRC, poderia estar inserida em qualquer outro código ou diploma autónomo.

⁹ Em “Manual de Direito Fiscal”, 2013, Almedina.

¹⁰ “Da Dedutibilidade das Tributações Autónomas para efeitos de apuramento do lucro tributável - algumas notas em Arbitragem Tributária”, revista do CAAD, Nº 2, Janeiro 2015.

¹¹ Vide a decisão arbitral no âmbito do processo n.º 209/2013-T.

¹² nos acórdãos 128/2009 e 85/2010.

O legislador parece confuso quanto ao enquadramento da TA, uma vez que no mesmo código, há situações em que inclui a TA no IRC e há outras que não.

No artigo 12.º refere, a propósito das sociedades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, que as mesmas não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas, o que leva a crer que a TA é uma componente do IRC, a única que gera tributação para as sociedades transparentes neste imposto.

Por outro lado, o artigo 23º-A, número 1, alínea a), que foi inserido no novo código do IRC na reforma de 2014, que revogou o artigo 45.º, o legislador teve necessidade de esclarecer que quando se referia a não dedutibilidade do IRC estava a incluir as TA.¹³

Nesta formulação o legislador considera na primeira parte que o IRC não engloba a TA, isto é, a TA não é parte integrante do IRC e na segunda parte que a TA não é um imposto que incide sobre os lucros, pelo que, não é um imposto que tribute rendimento, de onde se pode constatar que o próprio legislador que inseriu as TA no CIRC, não considera a TA como parte integrante do IRC.

Parte da doutrina¹⁴ defende que esta apresenta características mais próximas dos impostos indiretos do que do IRC, uma vez que este último tributa rendimento, utilizando como argumento que os impostos indiretos englobam a tributação de consumo, como a TA incide sobre despesas, então estaria mais próxima de impostos indiretos.¹⁵

Todavia, os impostos indiretos tomam precisamente esta designação porque pressupõe uma repercussão tributária indireta no comprador, não obstante ser liquidado pelo vendedor, o imposto é na realidade pago pelo consumidor final, que é o comprador.

Na TA não existe este fenómeno da repercussão indireta, o sujeito passivo do imposto é aquele que efetivamente realiza a despesa que é objeto da TA, incide sobre a própria

¹³ Artigo 45.º CIRC dispõe que “*não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros*”.

¹⁴ Em concreto o Professor Rui Duarte Morais.

¹⁵ Carlos Emanuel Rego Silva, “*Tributações Autónomas- Um facto de (In)justiça fiscal*”, repositório ISTEAC 2011, pp 14.

pessoa que suporta o encargo,¹⁶ não obstante não refletir o princípio da capacidade contributiva que está subjacente à tributação do rendimento.

O Professor Rui Duarte Morais segue a linha de pensamento que defende a inserção da TA na tributação indireta, sendo que considera que deveria ser inserida no IVA, dado tratar-se de tributação de despesa que é uma forma de consumo, ou no Imposto de Selo, por se tratar do imposto residual onde é inserido tudo que é dúbio.

Pode, pois, concluir-se que indubitavelmente há mais elementos que separaram a TA e o IRC, do que elementos que os unem.

Vejamos, a TA tem uma incidência subjetiva mais abrangente da que consta no artigo 2.º do CIRC, uma vez que também é devido por pessoas singulares, e uma incidência objetiva diametralmente oposta à prevista do CIRC, que tributa o lucro tributável, sendo que a TA tributa despesa, mais concretamente despesas específicas, tendo por isso um facto gerador de imposto completamente diferente do IRC.

A TA apresenta ainda uma taxa que não tem qualquer relação com o IRC, ao contrário, por exemplo, da derrama, que é considerada uma componente do IRC, mas que apresenta uma relação com este, uma vez que a taxa é aplicada ao lucro tributável, tendo, pois uma coincidência com a incidência objetiva do IRC, o que não se verifica com a TA.

Os únicos elementos que unem o IRC e a TA são mesmo o simples facto de estarem previsto no mesmo código e de as TA serem auto liquidadas juntamente com o IRC, isto é, no mesmo formulário- a declaração modelo 22- não obstante a declaração ser feita num local diferente do mesmo modelo, o IRC consta no campo 358, 361 e 362 e a TA tem um campo próprio, que é o campo 365.

Por outro lado, o IRC é um imposto de formação sucessiva, tributa o lucro ao longo do ano, que vai aumentando todos os meses, sendo que a TA é um imposto de formação instantânea, esgota-se no momento da realização da despesa.

O imposto é calculado com base no valor da despesa realizada, e esse valor é conhecido no momento da realização da despesa, não se vai formando ao longo do tempo, sendo

¹⁶ Sérgio Vasques, “Manual de Direito Fiscal” pp 189.

cada despesa um facto tributário autónomo, e a TA devida no final do ano pelo somatório das várias despesas realizadas.

Se a TA não é IRC, então o que é?

A TA está mais próxima dos impostos especiais de consumo (IEC), uma vez que neste tipo de tributação foram seleccionadas pelo legislador as despesas que, pela sua natureza, são mais suscetíveis de facilitar a evasão fiscal, através da diminuição do lucro tributável e ainda as despesas que se pretende desincentivar.

De forma semelhante, nos IECs, o legislador seleccionou os produtos, que também pela sua natureza, têm uma tributação fiscal agravada por forma a desincentivar o seu consumo, como é o caso do tabaco, do álcool e dos produtos petrolíferos.

Tem-se entendido¹⁷ que os IECs têm uma dupla função: angariar receita e concretizar objetivos de natureza extra fiscal.

A doutrina europeia considera¹⁸ que a produção de receita é o traço mais marcante do IECs.

A natureza extra fiscal dos IECs consubstancia-se na repressão do consumo de produtos seleccionados, como alternativa à sua proibição.

Assim, a tributação do tabaco ou das bebidas alcoólicas tem uma função repressiva ditada por razões de saúde pública, assim como a tributação dos combustíveis tem uma função de repressão ditada por razões de proteção ambiental, mormente o controlo da poluição atmosférica.¹⁹

No que concerne à função do imposto, a TA enquadra-se na dupla função que os IECs apresentam: angariação de receita, principalmente na sua vertente de tributação em IRC,

¹⁷ Sérgio Vasques, “*Os impostos Especiais de Consumo*”, Almedina 2001, pp 51

¹⁸ Sijbren Conssen “*só as necessidades financeiras do Estado justificam os impostos especiais de consumo*”

¹⁹ Sérgio Vasques, “*Os impostos Especiais de Consumo*”, Almedina 2011, pp 73

abrangendo o que não se consegue tributar em IRS, e desincentivo à realização de certas despesas.

Por outro lado a incidência objetiva desta também é coincidente com a dos IECs na medida em que a TA só incide sobre os contribuintes que realizam as despesas que constituem a sua incidência objetiva, o que igualmente contribui para a sua aceitação social.

N verdade, a TA apresenta como única característica distinta dos IEC o facto de se tratar de um imposto *ad valorem*, que incide sobre o valor da despesa realizada, em vez de se tratar de um imposto *ad rem* ou específico, que incide sobre a quantidade do produto a tributar.

No entanto, nos IECs existem exemplos de tributação em que a base tributável tem elementos *ad valorem* e *ad rem*, pelo que não é um argumento válido para a não inserção da TA na categoria dos IEC.

Crê-se que a designação mais adequada para a TA seria a de “Imposto Especial sobre Despesas” (com a sigla IED), uma vez que, tal como acontece com todos os outros impostos, seria a designação que teria uma correspondência objetiva com o âmbito material deste imposto.

A designação de “*tributação autónoma*” é isolada e desenquadrada de toda a designação de taxas e impostos do direito fiscal, pois não respeita, embora não exista obrigatoriedade de respeitar, o princípio da verdade.

Ao que se julga, a TA é possivelmente o único tributo em que não é possível saber o âmbito material através da sua designação, veja-se como exemplo, o IVA²⁰, o IRC, IRS, IUC²¹, IMT²², IMI²³, ISV²⁴, taxas de audiovisuais... poderia fazer-se uma listagem de todos os impostos e taxas que vigoram da lei portuguesa que não iríamos encontrar um único com uma designação ambígua ou vaga. A designação dos impostos corresponde

²⁰ Imposto Sobre o Valor Acrescentado.

²¹ Imposto Único Automóvel.

²² Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis.

²³ Imposto Municipal sobre Imóveis.

²⁴ Imposto Sobre Veículos.

sempre ao objeto do imposto ou taxa, até para ser facilitar ao contribuinte compreensão dos mesmos.²⁵

Crê-se que a escolha da designação do imposto não foi inocente, bem como o seu enquadramento nos códigos do IRS e do IRC, pois na verdade este tem passado quase despercebido, não obstante tratar-se de um imposto absolutamente impar e sem correspondência no direito fiscal de qualquer outro país na União Europeia.

Do que foi possível apurar apenas três países no mundo tiveram um imposto nos moldes semelhantes à TA, sendo um verdadeiro Fado do direito fiscal: não há outro igual, é típica e genuinamente português.

Com efeito, apenas a Austrália e a Nova Zelândia já aplicaram TA à atribuição de viaturas aos trabalhadores. Noutros países a TA surgiu como medida temporária, não ultrapassando um ano, sendo a solução tradicional a indedutibilidade fiscal e a aplicação de sanções que não operam automaticamente com a TA.

Recentemente o código do imposto sobre o Rendimento das pessoas coletivas (IRPC) de Cabo Verde aprovado pela Lei n.º 82/VIII/2014 que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2015 também prevê no artigo 89.º a TA, numa adaptação em tudo semelhante à prevista no CIRC português.

Note-se que até neste ponto o legislador foi cauteloso, pois uma tradução literal de TA não permitiria obter quaisquer resultados na busca por um imposto semelhante na legislação fiscal de outros países.

No entanto, na legislação tributária europeia não se encontra nenhum imposto com semelhanças à tributação autónoma.²⁶

Se a TA constasse com a designação que se propõe-IED-, o seu significado aberrante saltaria imediatamente à vista dos contribuintes até aí mais desatentos, que depressa se

²⁵ Se questionássemos contribuintes em entrevistas aleatórias sobre a incidência do imposto tributação autónoma, certamente a grande maioria não saberia responder. No entanto se os questionássemos sobre o IMI, provavelmente uma grande parte, só pelo nome, saberia responder corretamente.

²⁶ Pesquisou-se por várias expressões (“*taxation of expenses*” ou “*taxation os costs*”) de tributação de despesa e não encontra nenhum país do mundo, excluindo os mencionados, que tenha um imposto sequer semelhante, isto é, que detenha tributação em que o elemento tributável é apenas e só, a realização de despesa.

aperceberiam que o legislador ao tributar o rendimento, inseriu no meio deste uma tributação das despesas, que entendeu, sem qualquer fundamentação legal, terem como único objetivo a diminuição do lucro tributável.

1.2 Constitucionalidade da TA

O sistema fiscal, a par do direito penal, está impregnado de garantias constitucionais dos contribuintes, na verdade, o constitucionalismo nasceu para estabelecer o princípio da legalidade e da igualdade nos impostos, com o objetivo de pôr fim a arbitrariedade na cobrança de impostos ²⁷, o que explica que praticamente todas as constituições contenham uma constituição fiscal.

O sistema fiscal é constituído pelo conjunto das taxas e impostos que pressupõe uma articulação global do conjunto, segundo um critério unitário. Os impostos organizam-se em categorias consoante o facto tributário e cada categoria tem os princípios que subjazem a tributação dessa categoria.

Feita a classificação no quadro dos tributos, e o enquadramento legal da TA como imposto, cabe analisar a constitucionalidade deste mesmo imposto.

Tal análise deve ser levada a cabo de forma bipartida. Primeiro tendo em conta o atual enquadramento da TA como IRC, que é o enquadramento aceite atualmente, sendo posteriormente feito o teste da constitucionalidade tendo em conta o enquadramento da TA proposto na presente dissertação, ou seja, enquadrada com os IECs.

A análise da constitucionalidade da TA deve ser efetuada sobre três prespetivas: orgânica, formal e material.

No âmbito da constitucionalidade orgânica cabe analisar que o órgão legislativo que aprovou a TA tinha competência para tal.

²⁷ CRP anotada pp 1088 Gomes Canotilho e Vital Moreira

No âmbito da constitucionalidade formal cabe analisar se a forma do ato legislativo que aprovou a TA foi a legalmente prevista para tal.

A TA foi instituída pelo artigo 4º Decreto-Lei nº 192/90, de 9 de Junho, tendo o governo de então utilizado a autorização legislativa necessária para a aprovação destas.

O legislador decidiu introduzi-la no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante CIRC) com a Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro.

Assim, a TA não está ferida de inconstitucionalidade orgânica nem formal, uma vez que foram aprovadas primeiramente através de um decreto-lei com autorização da Assembleia da República e inseridas no CIRC através de uma Lei. A lei e os decretos-lei são os atos legislativos previsto na CRP para a legislação de matérias de impostos, nos termos do artigo 103º, número 2 CRP e do artigo 165º, número 1, alínea i).

No âmbito da constitucionalidade material cabe analisar se a TA cumpre os princípios e normas constitucionais.

O TC, na verdade, nunca se pronunciou em concreto sobre a constitucionalidade da TA, os acórdãos recentes nesta matéria versam sobre a questão da alteração das taxas de TA operada no fim do ano com efeitos retroativos a Janeiro.

A jurisprudência relativa à TA divide-se em três questões centrais: a primeira prende-se com a caracterização da TA, a segunda com a alteração das taxas de TA em Dezembro com efeito retroativo a Janeiro levada a cabo em 2011 e a terceira com a impossibilidade de deduzir ao lucro tributável as despesas sujeitas a TA e o pagamento da própria TA.

No Acórdão do STA proferido no processo n.º 281/11 de 6 de Julho de 2011 o tribunal considerou que a TA, embora inserida no código do IRC, é materialmente distinta deste, uma vez que tributa determinadas despesas, isto é, o fator revelador de capacidade tributária que se pretende alcançar é a simples realização de despesa, num determinado momento, sendo adotada a mesma posição no acórdão do processo 757/11 de 14 de Junho de 2011.

Em 2008 as taxas de tributação autónoma foram agravadas através da lei n.º 64/2008 de 5 de Dezembro que entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação mas com a produção de efeitos a retroagir a 1 de Janeiro de 2008.

O acórdão do Tribunal Constitucional (TC) número 18/2011 analisou o princípio da proteção da confiança para aferir da inconstitucionalidade da retroatividade da TA através da análise de dois pressupostos: o primeiro dizia respeito à afetação de expectativas; seria inconstitucional uma retroatividade que constituísse uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários sujeitos a TA não pudessem contar; o segundo pressuposto, prendia-se com a avaliação de quais os direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que deviam prevalecer.

Estes pressupostos são reconduzidos ao designado “*teste da proteção da confiança*” que é feito em quatro pontos:

No primeiro procura-se aferir se o Estado encetou comportamentos capazes de gerar nos particulares expectativas de continuidade do regime vigente.

Seguidamente pretende-se analisar se as expectativas formadas são legítimas, justificadas e fundadas em boas razões, que justifiquem que os contribuintes tenham planificado a sua atuação perspetivando a continuidade da vigência do regime, sendo este o terceiro teste que o TC faz.

Por último, cabe averiguar se existem razões de interesse público que justifiquem a alteração do regime e a frustração dessas expectativas.

O TC considerou que não existia uma expectativa constitucionalmente tutelada no sentido de considerar que qualquer agravamento fiscal é apenas aplicável a factos tributários futuros e por outro, baseando-se no princípio da indispensabilidade das despesas previsto no CIRC na altura, concluiu ainda que se as despesas eram efetivamente necessárias ao desenvolvimento da atividade da empresa e à obtenção do lucro, elas não deixariam de ser realizadas mesmo que fosse já conhecida ou previsível uma alteração da taxa de TA aplicável, decidindo pela constitucionalidade da norma do artigo 5º da Lei 64/2008, por não se verificar a violação do princípio da proteção da confiança.

No entanto, no acórdão do TC n.º 310/2012 veio pronunciar-se de forma contrária, pela inconstitucionalidade da retroatividade a 1 de Janeiro de 2008 da alteração do artigo 81.º, n.º 3 do CIRC²⁸, cuja entrada em vigor ocorreu em 6 de Dezembro de 2008.

Estava em causa o aumento de 5 pontos percentuais das taxas de TA sobre as despesas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas bem como sobre as despesas de representação com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2008.

A fundamentação do Acórdão centra-se no facto tributário que dá origem ao imposto. Este é um facto instantâneo, ou seja, esgota-se no ato de realização de determinada despesa que está sujeita a tributação, sendo que a alteração efetuada resulta num agravamento da taxa de TA não poderia ser aplicada a factos tributários que se encontram completamente formados, já se encontrando findos à data da sua entrada em vigor.

Sendo que esta última posição acabou por ser o entendimento da jurisprudência nos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (STA) nos processos n.º 281/2011 de 6 de Julho,

Partindo do pressuposto, como é atualmente admitido pelo próprio legislador no CIRC, que a TA é uma componente do IRC, esta teria sempre de cumprir as mesmas disposições constitucionais previstas para a tributação das empresas.

Ora, a tributação das empresas, nos termos do artigo 104.º, número 2 da CRP é feita através do seu rendimento real.

Por outro lado, existem limites formais e matérias a toda a tributação. Nos limites formais encontramos o princípio da legalidade fiscal, que impor que a criação de impostos só pode ser feita através de leis da Assembleia da República, manifestando o princípio do estado de direito democrático.

O Professor Casalta Nabais esclarece que este princípio como está consagrado a CRP não abrange todas as realidades do direito fiscal, uma vez que apenas está previsto para os impostos, que assim se qualificam do ponto de vista jurídico- constitucionais, e que assim qualificou o legislador, deixando de fora do seu âmbito de aplicação impostos que

²⁸ operada pela Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro.

apenas o são do ponto de vista das ciências das finanças, ou que são medidas de carácter económico-social servidas pela via fiscal, onde, de acordo com o mesmo Professor, como se insere a TA.²⁹

Nos limites constitucionais formais à tributação encontramos o princípio da igualdade fiscal que consagra que todos os cidadãos devem pagar impostos na mesma medida, o que é igual tem de ser igualmente tributado e o que é diferente é desigualmente tributado. Este princípio tem como corolário princípio da capacidade contributiva, cada cidadão só pode pagar impostos na medida da sua capacidade contributiva.

Na verdade, não é constitucionalmente permitido cobrar impostos que ultrapassam a capacidade económica dos contribuintes o que se verifica na TA.

Com efeito, a TA não tem em consideração a capacidade contributiva, uma vez que tributa cegamente certas despesas realizadas, havendo situações até em que a taxa é agravada quando as empresas apresentam prejuízos, o que demonstra ser uma violação clara do princípio da igualdade fiscal, já que as empresas que não obtiveram lucro num determinado ano, mas que realizaram certas despesas, ficam sujeita a uma taxa de TA agravada.

O Professor João Félix Nogueira³⁰ ressalva a importância do procedimento (e não princípio) da proporcionalidade para o direito fiscal e no panorama jurídico em geral, enquanto operador neutral.

O conceito de proporcionalidade assume especial importância no direito público, nomeadamente no direito constitucional e administrativo uma vez que dispõe de um critério de aferição da legitimidade da ação pública que, na prossecução de um fim público, afete ablativamente a esfera jurídica de um particular.

Este princípio assume especial relevância no âmbito do direito fiscal, na medida em que o Estado obtém receitas para a prossecução do interesse público e do bem comum,

²⁹ Casalta Nabais em “*O dever fundamental de pagar impostos*” pp 346.

³⁰ “*Direito Fiscal Europeu- o Paradigma da proporcionalidade: a proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*”, Coimbra Editora, 2010.

através da tributação, isto é, através da afetação do património dos contribuintes, mais concretamente de parte dos seus rendimentos.³¹

Na TA, em concreto a problemática constitucional, prende-se, entre outros, com o fato do artigo 103 da CRP enumerar que manifestações da capacidade contributiva podem ser tributadas: os rendimentos, o consumo e comportamentos que se pretendem desincentivar, não estando previsto a tributação da realização de despesa, que é o objeto da TA, sendo necessário procurar fundamentação e legitimidade jurídica para a criação de um imposto que extravasa a tipologia de impostos previstos pela constituição portuguesa.

A fundamentação que é apresentada para a existência da TA prende-se com o combate à evasão fiscal, tem, pois, de se ponderar, utilizando o critério da proporcionalidade, se é legítima a ingerência na esfera jurídica privada com vista a alcançar um fim público.

Cabe, então, analisar, se a par da não dedutibilidade em sede de IRC de custos que o legislador considerou tóxicos para o apuramento do lucro tributável, é legítimo que haja uma tributação de despesas que o legislador também considerou inadequadas, com o objetivo último de evitar a evasão fiscal, isto é a perda de receita fiscal para o Estado, ignorando a previsão constitucional para as espécies de tributos aceites.

A resposta é clara, a TA não passa no teste de proporcionalidade, uma vez que onera duplamente o contribuinte, primeiro através do pagamento de TA de despesas que, muitas delas, não são dedutíveis ao lucro tributável, e depois porque a própria TA não pode ser deduzida conforme disposto no artigo 23-A, nº 1, alínea a) do CIRC.

Com efeito, a tributação das empresas faz-se através do seu lucro real, no artigo 104º, nº4³² da CRP. Deste modo, pretende-se que seja tributado o rendimento efetivamente obtido pela empresa evitando a tributação de valores presumidos.

Em fato, a tributação do rendimento real traduz-se num princípio de justiça fiscal dado que garante aos contribuintes uma tributação no limite de suas capacidades económicas. Ora, ao tributar certas despesas, as tributações autónomas claramente não se adequam ao preceito constitucional.

³¹ “A proporcionalidade mostra-se como a garantia do sujeito na medida em que permite a fixação do limite da ingerência de cada poder público na esfera jurídica privada”

³² “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”

O princípio da coerência do sistema é outro limite material a tributação. Este princípio abarca dois vetores: um intra-sistemático, que exige uma coerência entre os diversos impostos e o próprio sistema fiscal -o conjunto destes- e um extra-sistemático, que exige uma coerência entre o sistema fiscal e o sistema jurídico público onde se insere, constituindo esta coerência uma harmonia de logicidade, justiça e consequentialidade.

A concretização deste princípio exprime-se sobre várias perspetivas: os impostos estão agrupados consoante o facto tributário, rendimento ou consumo, cada imposto que integra a sua categoria e deve cumprir as previsões da categoria, isto é, não vamos tributar o rendimento segundo as regras de tributação do consumo.

A TA é o exemplo paradigmático do não cumprimento deste princípio da coerência do sistema, uma vez que se encontra inserida no IRC, sendo este um imposto que tributa rendimento, sendo certo que não cumpre nenhuma norma prevista para o IRC, já que não incide sobre qualquer lucro, e porque não é um imposto de formação sucessiva, não traduz a capacidade contributiva.

Na verdade, a TA é um verdadeiro imposto-sanção, não tributando qualquer acréscimo patrimonial, e que nem tem em conta o princípio da capacidade contributiva, muito embora esteja mais intimamente ligado ao IRS, também é tido em conta para o IRC.

É comumente aceite que a criação de TA se encontra intimamente relacionada com objetivos de combate à fraude e evasão fiscais, e, ainda que residualmente, a práticas associadas ao fenómeno da corrupção.

Está em causa uma tributação perfeitamente *sui generis*, na medida em que a mesma tem por objeto a despesa e não o rendimento do sujeito passivo, escapando por essa via ao paradigma clássico do direito fiscal, facto que por sua vez resulta em alguma dificuldade na determinação da respetiva natureza jurídica.³³

Como já foi referido, a tributação das empresas tem por base o seu rendimento real, conforme definido pelo artigo 104º, número 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

³³ Pedro Casimiro Santos, “O papel dos impostos no combate à corrupção”, Universidade do Minho página 89.

No entendimento do Professor Casalta Nabais as TA constituem um imposto inadmissível, paralelo ao IRC, que descaracterizam a tributação pelo rendimento real, sendo claramente violadoras do preceituado no artigo 104º, número 2 da CRP, porquanto ainda que este refira que a tributação deve ser feita fundamentalmente pelo lucro real, deixando uma margem ao legislador para legislar em sentido oposto, não permite manifestamente a tributação de despesa encapotada como tributação de rendimento.³⁴

O professor Casalta Nabais considera mesmo que a TA constitui uma verdadeira perversão do nosso sistema de tributação do rendimento das empresas, tornando mesmo a atividade empresarial numa atividade fortemente penalizada ou mesmo de alto risco.³⁵

A TA é um imposto completamente distinto dos impostos sobre o rendimento, uma vez que este é um imposto indireto e instantâneo, que tributa a despesa e não qualquer acréscimo patrimonial na esfera do sujeito passivo, que se distingue claramente do IRC enquanto imposto direto, periódico, que tributa o rendimento, apurando-se de forma totalmente independente do IRC e da Derrama devidos no exercício, não se relacionando sequer com a obtenção de um resultado positivo no exercício.³⁶

Se uma empresa não obtiver qualquer lucro tributável, não haverá lugar ao pagamento de IRC, no entanto se realizou despesas não documentadas e previstas no artigo 88º irá pagar tributação autónoma, pelo simples facto de ter realizado uma despesa, mesmo que tenha obtido prejuízos no exercício considerado, sendo que, no caso de haver lugar a tributação autónoma em sociedades que tiveram prejuízo, a taxa aplicável é agravada em 10% nos termos do artigo 88.º, n.º 14 do CIRC.

Para além das dúvidas de constitucionalidade, a TA levanta ainda muitas questões relativamente à intervenção do Estado na gestão das empresas. O Estado acaba, através da TA, por influenciar a tomada de decisões dos agentes económicos particulares.

³⁴ O professor considera mesmo que “(...) ao lado do IRC, se está erguendo progressivamente um outro imposto sobre as empresas, um imposto anómalo que, incidindo sobre certas despesas, acaba por duplicar tendencialmente, sem qualquer fundamento racional que a sustente, a tributação das empresas, o que é de todo inadmissível.” Em Casalta Nabais, “Ainda fará sentido o art.º 104.º da Constituição?” Cadernos de Justiça Tributária, n.º 01, Julho/Setembro 2013. pp 32.

³⁵ Casalta Nabais- “Introdução ao direito fiscal das empresas”, pp 37.

³⁶ Acórdão Supremo Tribunal Administrativo de 17-04-2013 processo n.º 166/13.

Os empresários são livres de realizarem as despesas que bem entenderem e que tiverem por convenientes para prosseguir os fins das empresas, sendo que a tributação já exercia uma influência determinante nessas decisões através na não dedutibilidade de certos custos, por forma a evitar a evasão fiscal, que não parecia, na ótica do legislador, ser já suficiente para o objetivo que pretendia atingir.

O Professor Fernando Araújo considera que não há justificação legal para esta pesada e discriminatória interferência dos impostos com a liberdade de gestão empresarial e de autodeterminação que a liberdade de iniciativa privada e a garantia constitucional da propriedade privada promovem e garantem.³⁷

Com esta previsão, o sistema mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de tributação autónoma para certas situações especiais, que se procura desencorajar, como a aquisição de viaturas para fins empresariais ou viaturas em princípio demasiado dispendiosas, quando existem prejuízos.

O legislador criou, aqui, uma presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma. Em resumo, o custo é dedutível, mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, aqui, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado — excepcionalmente — em objeto de tributação.

Tanto os contribuintes singulares como as pessoas coletivas têm autonomia para tomar decisões, podendo verter a sua ação económica em atos jurídicos e não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada.

À laia de conclusão pode dizer-se que a TA viola o princípio da capacidade contributiva, não passa no crivo do princípio da proporcionalidade e contradiz o princípio da coerência do sistema, sendo, pelo menos à luz de tais princípios, inconstitucional.

No entanto, a inserção da TA na categoria de IED resolveria muitos dos problemas de constitucionalidade supra descritos, uma vez que esta passaria a reger-se pelos

³⁷Em “A dedutibilidade em IRC dos encargos fiscais com as tributações autónomas”, *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 03, Jan-Março 2014, Cejur.

princípios da tributação do consumo, previstos no artigo 104.º, número 4 da CRP³⁸, não estando abrangida pelo princípio da capacidade contributiva.

Capítulo II: Dedutibilidade do encargo com TA

A dedutibilidade ao lucro tributável dos valores pagos pelas TA foi muito discutida na doutrina. Atualmente a questão ficou resolvida no novo código do IRC, uma vez que o artigo 23ºA, número 1, alínea a), esclareceu definitivamente que não é possível deduzir ao lucro tributável valores pagos de IRC nem de TA, foi uma das questões que a comissão da reforma do IRC procurou esclarecer por forma a diminuir a litigiosidade fiscal.

No entanto, continua a ser uma questão de suma importância, uma vez que a disposição do artigo 23-A, número 1, alínea a) do CIRC, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2014, através da Lei 2/2014 de 16 de Janeiro, nos termos do artigo 14³⁹ da mesma lei, apenas tem aplicação para os factos tributários que ocorram após a data de entrada em vigor do novo código, o que significa que aos processos pendentes de liquidações anteriores a 2014, será aplicada a norma ora revogada, do artigo 45º do CIRC.

A solução agora adotada contraria toda a doutrina no que respeita à dedução de impostos em sede de IRC e tem apenas aplicação para casos após a entrada em vigor no novo código do IRC, no caso a partir de 1 de Janeiro de 2014.

Todos os processos ainda pendentes não estão abrangidos pela alteração introduzida pela reforma, sendo de cabal importância analisar a solução vigente no anterior código para os casos que aguardam decisão nos tribunais administrativos e fiscais.

³⁸ “A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”.

³⁹ Artigo 14 da Lei 2/2014 de 16 de Janeiro “Sem prejuízo do disposto no artigo 8º, a presente lei aplica-se aos períodos de tributação que se iniciem, ou aos fatos tributários que ocorram, em ou após 1 de janeiro de 2014.”

A regra em IRC é a de que os impostos suportados pelos sujeitos passivos são dedutíveis ao lucro tributável, nos termos do artigo 23º, número 2, alínea f) do CIRC, que não alterou a previsão no anterior código onde constava do número 1 alínea f) do mesmo preceito, sendo que impostos como o IVA, o IMI, os IECs ou o Imposto de Selo são dedutíveis ao lucro tributável.

A regra da não dedutibilidade no anterior código estava prevista no artigo 45º, n.º 1, alínea a), e estabelecia que não eram dedutíveis para o apuramento do imposto a pagar, os encargos com IRC e com outros impostos sobre o lucro. Esta norma não inclui, nem poderia incluir, as TA, uma vez que estas inequivocamente não são IRC e muito menos tributam lucro.

O Professor Fernando Araújo entende que os custos incorridos com TA não se incluíam na regra na não dedutibilidade, pelos motivos expostos supra.

O Professor Guilherme de Oliveira Martins⁴⁰ faz nesta matéria uma distinção entre a TA que incide sobre despesas que são aceites para dedução ao lucro tributável, e a TA que incide sobre despesas que não são aceites na dedução do lucro tributável.

Com efeito, considera aquele autor que as primeiras visam evitar a erosão da base tributável em sede de IRC, por isso incidem sobre encargos que podem ser deduzidos pelos sujeitos passivos. As segundas visam penalizar comportamentos presuntivamente evasivos e fraudulentos, consubstanciando um mecanismo anti abuso.

Nesta perspetiva, o custo da TA que incide sobre despesas não dedutíveis, também não pode ser deduzido ao lucro tributável, isto porque, esclarece o Professor, se a despesa não é aceite como indispensável para a realização dos rendimentos, a TA que sobre ela incide deve seguir a mesma lógica, em nome da coerência do sistema.

O custo com TA de despesas que podem ser dedutíveis, também não pode ser deduzido uma vez que, sendo a TA parte integrante do IRC, na perspetiva do Professor que, conforme já explanamos supra, se discorda, esta dedução está vedada pelo artigo 45.º, do CIRC revogado.

⁴⁰ Em “Arbitragem Tributária” n.º 2, Jan. 2015, CAAD.

A posição da jurisprudência nesta questão tem sido na mesma linha da alteração legislativa levada a cabo com a reforma do IRC em 2014.

No acórdão do CAAD, proferido no processo n.º 209/2013-T, considerou o tribunal que a TA só faz sentido porque as despesas relevam como componentes negativas do lucro tributável, e apesar de não estar inserida no IRC, o valor pago pela TA não pode ser deduzido ao lucro tributável porque contraria a sua função penalizadora de despesas que não apresentam relação com a prossecução dos fins empresariais.⁴¹

A autoridade tributária (AT) também já se pronunciou sobre esta questão⁴² no sentido da impossibilidade de dedução ao lucro tributável dos montantes pago a título de TA, o que se apresenta como uma decisão coerente, uma vez que na formulação do artigo 45.º também não era possível deduzir ao lucro os montantes pagos a título de IRC.

Na análise das questões relacionadas com a TA é importante ter sempre em mente os objetivos deste imposto, que novamente se relembra são dois: tributar em sede de IRC o que não se consegue tributar em sede de IRS e desincentivar a realização de certas despesas que o legislador entendeu que visavam exclusivamente diminuir o lucro tributável, por não serem essenciais para a prossecução dos fins das empresas, consubstanciando uma forma de evasão fiscal.⁴³

Assim sendo, tendo em conta que a TA tem um carácter punitivo, admitir a dedução dos montantes pagos anualmente de TA, seria dar ao sujeito passivo um benefício injustificado, obtido através do pagamento deste imposto, o que anularia o seu efeito repressor, não sendo, por isso, de admitir a possibilidade de dedução ao lucro tributável dos montantes pagos a título de TA.

⁴¹As tributações autónomas que incidem sobre encargos dedutíveis em IRC integram o regime, e são devidas a título, deste imposto, e, como tal estão abrangidas pela disposição da alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC” (vide decisão arbitral no âmbito do processo n.º 209/2013-T, bem como, nos mesmos termos, dos processos n.º 187/2013-T e n.º 210/2013-T, entre outros.

⁴² Informação vinculativa processo 71/2008.

⁴³ O professor Saldanha Sanches afirmou mesmo “Neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal que se encontra na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial”.

Capítulo III Tributação Autónoma das Ajudas de Custo

3..1: Conceito Ajudas de Custo

As despesas não retributivas são verdadeiras despesas da empresa que, por razões de gestão, são pagas pelo trabalhador e –antes ou depois- satisfeitas a este pela empresa.

Dada a dificuldade prática em distinguir entre as despesas elegíveis e não elegíveis, adotou-se o conceito de ajuda de custo, que visa dar ao trabalhador um montante determinado que este deverá gerir para fazer face às despesas ordinárias e extraordinárias que decorrem das suas deslocações ao serviço da entidade patronal.

Tais despesas, distinguem-se das despesas de representação, pois estas últimas são encargos suportados com receção, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores, ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.⁴⁴

O conceito de ajudas de custo tem de ser analisado à luz do direito laboral onde teve a sua origem, a sua relevância para o direito fiscal prende-se apenas com a forma como devem estas ser tributadas, ou desincentivada a sua atribuição a trabalhadores.

As ajudas de custo são, como o nome indica, montantes colocados à disposição do trabalhador para fazer face a despesas extraordinárias em deslocações ao serviço da entidade patronal, sendo que estes custos devem ser suportados pela entidade patronal.⁴⁵

Estas vêm previstas no Decreto-Lei n.º 519-M/79 de 28 de Dezembro, no seu artigo 1º, que refere que, os abonos de ajudas de custo são devidos a trabalhadores que se encontram deslocados da sua residência oficial por motivo de serviço.

No que respeita a ajuda de custos dos trabalhadores da administração pública, as mesmas encontram-se versadas em dois diplomas: o Decreto-Lei n.º 106/98 de 24 de Abril que prevê as normas referentes a ajudas de custo por deslocações em território

⁴⁴ Tomás Cantista, “*regime jurídico das despesas de representação*”, pp.

⁴⁵ Menezes Cordeiro, “*Manual de direito do trabalho*”, 1997, Almedina.

nacional⁴⁶ e o Decreto –Lei n.º 192/95 de 28 de Julho, que prevê as normas referentes a ajudas de custo por deslocações no estrangeiro.

As ajudas de custo para o ano de 2015 não sofreram alterações mantendo-se em vigor a tabela prevista na Portaria 1553-D de 31 de Dezembro:

Ajudas de Custo/2015 (Portaria 1553-D, de 31/12, após Decreto-Lei 137/2010, de 28/12, e Lei 66-B/2012, de 31/12)		
Cargo ou vencimento:	Deslocações no Continente e Regiões Autónomas	Deslocações ao e no estrangeiro
-Membros do Governo	€ 69,19	€ 100,24
-Trabalhadores em funções públicas:		
-Com vencimento superior ao nível 18	€ 50,20	€ 89,35
-Com vencimento entre os níveis 18 e 9	€ 43,39	€ 85,50
- Outros	€ 39,83	€ 72,72

Tabela montantes ajudas de custo 2015 1

As ajudas de custo são consideradas um rendimento do trabalho na parte em que excedam os limites definidos pela portaria supra referenciada, nos termos do artigo 2.º, n.º 3, ponto 10, alínea d) CIRS.⁴⁷

O STA pronunciou-se no processo n.º 901/14, de 28-01-2015, na linha do Acórdão proferido no processo n.º 1077/2002, de 23-04-2008, sobre a questão de saber sobre quem recai o ónus da prova da verificação se o valor das ajudas de custo excede ou não os limites legais, dos pressupostos da sua atribuição, bem como se estas têm carácter compensatório ou remuneratório.

⁴⁶ Designado *Regime Jurídico do abono de ajudas de custo e transporte ao pessoal da Administração Pública quando deslocados em serviço público em território nacional.*

⁴⁷ “Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente: As ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio ao serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado e as verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício.”

Considerou o tribunal que o preceituado no artigo supra transcrito trata-se de uma norma de delimitação negativa de incidência ou exclusão de tributação de IRS, isto porque existe tributação consoante a verificação dos pressupostos enunciados. Nestes termos não teve o tribunal dúvidas em concluir que compete a AT alegar, e provar, que as quantias recebidas a título de ajudas de custo têm carácter remuneratório.

É frequente a AT considerar que o simples fato de se verificarem mensalmente os mesmos valores pagos a título de ajudas de custo aos trabalhadores, é suficiente para se concluir pelo carácter remuneratório desses pagamentos, não tendo nunca em conta a categoria profissional do trabalhador em causa e o objeto da empresa, o que é essencial nestas situações.

As ajudas de custo estão ainda referidas no artigo 73º, número 7, do CIRS prevendo-se aí que qualquer que seja o valor atribuído, e qualquer que seja a categoria do empregado, a importância que ultrapassar os limites anuais definidos na legislação supra referenciada referente aos funcionários do Estado, é considerada rendimento do trabalho, e tributada enquanto tal.

As ajudas de custo vêm igualmente referidas no CIRC no artigo 23-A, n.º 1, alínea h):⁴⁸

Os únicos diplomas em vigor sobre as ajudas de custo são os supra mencionados, que dizem preveem as disposições para a atribuição de ajudas de custo aos trabalhadores da administração pública.

O Professor João Ricardo Catarino⁴⁹ põe em evidência a incorreção jurídica de aplicar aos agentes económicos privados as mesmas normas que regulam as ajudas de custo de funcionários e agentes do Estado, questionando a legitimidade do Estado em condicionar as opções económicas e de gestão desses agente e por outro a “aberração”

⁴⁸“Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiários”.

⁴⁹In Revista IDEFF “Ainda a propósito do regime substantivo e fiscal das ajudas de custo”, 10/2009, ano II, nº 3.

jurídica de aplicar um diploma a casos concretos que estão fora do seu âmbito de aplicação.

Refere o Professor a clara violação do artigo 86º da Constituição quando se aplicam normas que têm na sua *ratio legis* agentes do estado a agentes particulares, quando o preceito citado prevê a não intervenção do Estado na atividade empresarial, estando esta adstrita a incentivos ou mesmo gestão de empresas privadas, somente a título transitório e nunca definitivo.

Defende ainda o Professor João Ricardo Catarino que a imposição de cumprimentos por parte dos agentes económicos privados dos limites definidos para os funcionários do Estado viola as conceções de liberdade e autonomia da pessoa humana, característicos das sociedades contemporâneas.

Acrescentando que, do mesmo modo, o Estado fiscal assenta em sociedades abertas, em que a liberdade contratual e a propriedade privada decorrem da própria natureza humana, sendo de excluir a obrigação do cidadão-contribuinte de se comportar como o legislador previu que os seus funcionários se comportem.

O funcionamento do sector económico privado pode apresentar características absolutamente diferentes das que se verificam no sector público, tendo necessidades de deslocações e representação dos colaboradores muito variadas e específicas, necessidades que se prendem com objetivos de internacionalização e que não se verificam no sector público.

Por outro lado, a tabela definida para os funcionários do Estado, relativa a deslocações ao estrangeiro, não tem em consideração, entre outras coisas, o nível de vida do país visitado. Os custos numa deslocação a um país africano não são os mesmos que uma deslocação a um país europeu.

Acresce que a aplicação da tabela estabelecida para os funcionários públicos aos agentes económicos particulares restringe as deslocações ao estrangeiro destes, ignorando a grande importância que estas podem assumir numa empresa, nomeadamente quando associadas a expansão internacional, exportações e estabelecimento de parcerias.

Trata-se uma vez mais e de forma mais explícita, de uma intromissão inaceitável, e claramente inconstitucional, do Estado nas políticas económicas e na própria gestão das empresas.

Há igualmente que ter em conta que os limites tidos como razoáveis para as ajudas de custo não podem ser os mesmos para todos os setores de atividade.

Uma companhia aérea tem de suportar elevadíssimos custos com ajudas de custo com os funcionários dos aviões, pilotos e pessoal de cabine, sempre que viajam para destinos fora da sua residência, nomeadamente custos com alojamento em hotéis, refeições, e deslocações.

As companhias aéreas nunca poderiam ter o mesmo limite de atribuição de ajudas de custo que uma empresa que, por exemplo, apenas presta serviços através da internet, não tendo quaisquer despesas com ajudas de custo. Do mesmo modo que uma empresa que presta formação profissional de Norte a Sul do país, que tem de suportar os custos com as deslocações dos funcionários que prestam as ações de formação.

O primeiro passo para a superação deste excesso de tributação passa, por um lado, legislar sobre as ajudas de custo para os agentes económicos privados, deixando de ter aplicação a portaria definida para os funcionários do Estado. Esta legislação deve ter em conta os agentes económicos privados e não mais socorrer-se da legislação arcaica existente para os funcionários do Estado.

Por outro lado, o legislador deve procurar informar-se sobre as necessidades das empresas em Portugal, procurando saber os custos que estas têm com ajudas de custo, que certamente são diversos dos declarados, pelos motivos que já explanámos, e procurar uma solução que se afigure justa para acabar com a tributação excessiva que as empresas que têm obrigatoriamente que ter despesas com ajudas de custo, estão oneradas atualmente.

Uma opção pode passar por estabelecer uma tabela, baseada, por exemplo, e porque é um critério objetivo, no código de atividade económica, (CAE), por exemplo, definindo limites máximos com ajudas de custo não sujeitos a TA.

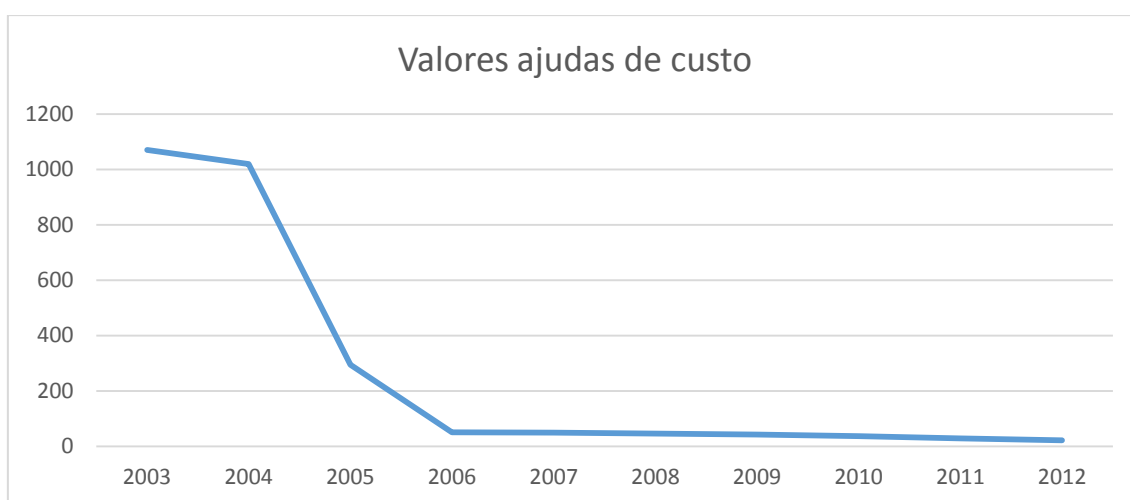
Estes limites têm de ser definidos tendo em conta a dimensão da empresa e o seu carácter nacional ou internacional, isto porque, como já vimos, as multinacionais, pelo

facto de terem a casa mãe em países estrangeiros, apresentam mais gastos com ajudas de custo do que empresas nacionais, que não têm de realizar anualmente deslocações ao estrangeiro para reuniões ou ações de formação.

3.2. Tributação autónoma das ajudas de custo

A tributação autónoma das ajudas de custo foi introduzida pela lei do Orçamento de estado para o ano de 2005 (Lei n.º 55-B/2004 de 30 de Dezembro), quer no CIRS como no CIRC, com a taxa de 5%.

Tal introdução teve consequências imediatas nos dados relativos a ajudas de custo, sendo o que gráfico infra demonstra os montantes pagos a título de ajudas de custo declarados pelas empresas.



*Montantes gastos com ajudas de custo*⁵⁰

Com efeito, verifica-se que o montante despendido com ajudas de custo sofreu uma diminuição brusca a partir de 2006, curiosamente o ano em que entrou em vigor a norma que previa o pagamento da TA nas ajudas de custo.

⁵⁰Fonte: Adaptado do portal das finanças.

As ajudas de custo são uma, das atualmente muitas realidades que são tributadas autonomamente e que se enquadram nas situações em que a TA tem como objetivo tributar em sede de IRC o que não se consegue tributar em IRS.

No entanto em sede de IRS já existiam medidas que visavam atenuar a evasão fiscal presumivelmente resultante da dificuldade de distinção entre patrimónios pessoais e patrimónios empresariais.

No caso das ajudas de custo, estas poderiam ser uma forma camuflada de remuneração que, por um lado, não estaria sujeita a contribuições para a segurança social, e por outro não sujeita a IRS.

A taxa de TA devida pelas ajudas de custo é diferente, da prevista para as despesas de representação, sendo mais baixa nas primeiras, uma vez que o critério é mais exigente, isto é, tem de se comprovar que a deslocação feita pelo trabalhador foi efetuada ao serviço da entidade patronal, e só é tributada autonomamente, quando não é faturada a clientes.

A TA das ajudas de custo foi introduzida pela lei do Orçamento de estado para o ano de 2005 (Lei n.º 55-B/2004 de 30 de Dezembro), quer no CIRS como no CIRC, com a taxa de 5%.

No relatório/ parecer da Comissão de Economia e Finanças relativo ao OE para 2005⁵¹ está patente, como começa a ser hábito desde então, o reforço de medidas de combate à fraude e evasão fiscais, onde podemos enquadrar esta introdução da tributação das ajudas de custo em sede de TA.

A tributação das ajudas de custo desde há muito que era uma preocupação para o legislador, por se tratarem de realidades muito suscetíveis de serem formas encapotadas de remuneração, originando evasão fiscal.

Uma outra justificação para a tributação das ajudas de custo é o fato destas serem suscetíveis de diminuir o lucro tributável, uma vez que são despesas de fácil manipulação.

⁵¹ disponível em <http://www3.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalheIniciativa.aspx?BID=20611> acedido em 06-04-2015.

Para atenuar o efeito das ajudas de custo no lucro tributável, que se traduz numa perda de receita fiscal, o legislador passou a inclui-las nas despesas sujeitas a TA, quando é admitida a sua dedução nos termos do artigo 23º, do CIRC, as empresas podem deduzi-las, sob cumprimento de determinadas condições, ao lucro tributável, sendo esse benefício anulado com o pagamento das ajudas de custo.

No presente estudo é necessário analisar o número 9 do artigo 88 do CIRC, que prevê⁵² na primeira parte as situações que estão sujeitas a TA, onde estão previstas as ajudas de custo e a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, que não são faturados a clientes, escriturados a qualquer título.

A TA das ajudas de custo presume, quando não se verifica a faturação a clientes dos valores pagos a título de ajudas de custo, que estas não foram realizadas no interesse da empresa ou que não foram sequer realizadas, isto é, não se verificaram na realidade situações em que era devido o pagamento de ajuda de custo a colaboradores.

Na segunda parte preveem-se as exceções, isto é, as situações que, não obstante serem ajudas de custo, não estão sujeitas a TA. Com efeito, são unicamente duas as situações em que se verifica a não incidência de TA nas ajudas de custo.

A primeira prevê a não incidência de TA nas ajudas de custo que são tributadas em sede de IRS na esfera do beneficiário, ou seja, na parte em que não excede o montante fixado pela portaria⁵³ supra referida, sendo o excesso considerado rendimento do trabalho e tributado enquanto tal nessa sede.⁵⁴

⁵²«São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis 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, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 23º-A suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam.

⁵³Portaria 1553-D, de 31/12, após Decreto-Lei 137/2010, de 28/12, e Lei 66-B/2012, de 31/12. Vide página 28.

⁵⁴Concretizando com um exemplo: a portaria fixa como limite máximo de ajudas de custo para membros do governo o montante de € 69,19 mensais. O trabalhador A recebeu € 100 de ajudas de custo. A parte que excede o montante estipulado pela portaria (ou seja € 30,81) é tributada em sede de IRS como rendimento do trabalho, nos termos do artigo 2.º, número 3, ponto 9, alínea d) CIRS. O restante está sujeito a TA, ou seja € 60,19).

A segunda situação consubstancia-se nas situações que estão excluídas de tributação em sede de TA, no caso os encargos que não podem ser deduzidos ao lucro tributável, nos termos do artigo 23-A do CIRC, alínea h), o que se verifica no caso das ajudas de custo que não são refaturadas aos clientes.

O legislador criou na previsão deste artigo uma presunção de que as ajudas de custo pagas a funcionários têm como objetivo único a diminuição do lucro tributável, que se traduz numa forma de evasão fiscal e não a reparação ao trabalhador por despesas realizadas em nome e por conta da empresa.

O conceito de presunção está previsto no artigo 349.º do Código Civil, onde estas realidades são descritas como sendo são ilações que a lei tira de um fato conhecido para supor um fato desconhecido.

As presunções podem admitir ou não prova em contrário, sendo que no caso das presunções inilidíveis, não é admitida prova em contrário. Nas presunções ilidíveis a lei permite a demonstração em contrário para ilidir ou afastar a presunção.

Esta presunção é ilidível com a prova de que as ajudas de custo declaradas, correspondem a montantes efetivamente pagos a funcionários por deslocações ao serviço da empresa.

Tal prova é feita através da refaturação ao cliente, sendo ilidida a presunção e não havendo incidência de TA sobre as ajudas de custo, cessando igualmente a impossibilidade de dedutibilidade ao lucro tributável das ajudas de custo.

São várias as situações de deslocações ao serviço da entidade patronal que não são passíveis de ser faturadas a clientes, nomeadamente deslocações que se prendem com negociação com novos fornecedores.

No caso de empresas multinacionais em que as reuniões gerais são realizadas nos países da casa mãe e em que vários trabalhadores têm de se deslocar periodicamente a esses países para participar nas mesmas, consubstancia outra situação em que não se configura como possível faturar essas despesas aos clientes.

As empresas de transporte internacional de cargas, que têm custos elevadíssimos com ajudas de custo, que incluem as refeições e alojamento dos camionistas, as mesmas não

são passíveis de ser refaturadas aos clientes, uma vez que se considerem estar incluídas no preço do transporte.

Todas as empresas que têm vendedores que se deslocam aos clientes para venderem os produtos, como é o caso das empresas que vendem material de escritório, fotocopiadoras, alarmes, telecomunicações, propaganda médica, entre outros bens, mesmo que numa viatura da empresa, não conseguem refaturar as ajudas de custo aos clientes, uma vez que os vendedores visitam vários clientes por dia, sendo de difícil concretização o cálculo dos valores a refaturar.

Os cursos de formação dos funcionários realizados em local diverso das instalações da empresa é outra situação em que não é passível refaturar aos clientes.

Todas as situações descritas têm em comum o fato de consubstanciarem situações em que é impossível faturar a um cliente específico, ou mesmo a vários clientes, os montantes pagos a título de ajuda de custo.

O código civil prevê no artigo 790.º o instituto da impossibilidade objetiva para as situações em que, por fatores não imputáveis ao devedor- trata-se de um artigo que está inserido no capítulo do não cumprimento das obrigações- não é possível cumprir a prestação a que estava obrigado. Pense-se no caso de um contrato de compra e venda de um veículo automóvel, em que uma das partes tem de entregar o veículo e este arde, na sequência de uma explosão.

Os casos relatados supra consubstanciam situações em que a faturação dos montantes pagos a título de ajudas de custo a cliente é objetivamente impossível, por configurarem situações em que não se consegue estabelecer um sinalagma entre os montantes pagos e um cliente concreto.

Estamos, pois, perante uma situação em que está vedado aos contribuinte a possibilidade de ilidir a presunção prevista no artigo 88.º, número 9 do CIRC opor fatores exógenos e independentes do mesmo- a impossibilidade de emitir uma fatura a um cliente, ou a vários, por exemplo no caso de companhias áreas, não é possível imputar aos passageiros os montantes pagos a títulos de ajuda de custo a pilotos e pessoal de cabine.

As regras de interpretação das normas jurídico-tributárias vêm previstas na LGT no artigo 11.º, onde se prevê que a determinação do sentido das normas fiscais é feita com recurso as regras gerais de interpretação jurídica, previstas no artigo 9.º do Código Civil.

Tem-se no número 3 do artigo 11.º da LGT subentendido que, quando são utilizados conceitos de outros ramos do direito, deve ter o mesmo significado que tem nesses ramos.

Tem-se nesta norma subentendido a ideia de sistema na aceção de Canaris⁵⁵, que em linhas muito gerais refere que, a aplicação do direito deve desenvolver-se a partir de um pensamento sistemático, que tem por finalidade a concretização de duas tarefas na obtenção do direito: a interpretação do conteúdo teleológico de uma norma ou instituto jurídico como parte do conjunto da ordem jurídica e a garantia da adequação valorativa da interpretação.

No caso concreto há que interpretar as presunções do artigo 88.º, número 9 CIRC à luz do sistema jurídico num todo.

A norma permite que se ilida a presunção de que os montantes pagos a título de ajudas de custo não constituem uma forma dissimulada de remuneração ou de diminuição do lucro tributável. No entanto, não sendo objetivamente possível a prova em contrário, deve o sujeito passivo ficar isento da TA, bastando para tal que comprove a veracidade das deslocações.

Só desta forma, se interpreta corretamente o sentido da referida norma, à luz da sistemática jurídica. Por um lado, temos uma presunção *iuris tantum*, que admite prova em contrário, por outro uma prova que, nos termos exatos definidos na lei, não é possível fazer, existindo uma situação de impossibilidade objetiva. Nestas situações não pode haver incidência de TA.

No entanto a melhor solução, passaria sempre por uma alteração legislativa, tendo em conta que a refaturação aos clientes dos encargos pagos por ajudas de custo nem sempre é possível, ou de fácil concretização, acabando por onerar sempre empresas, pelo que

⁵⁵ Claus Canaris “*Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*”, Fundação Calouste Gulbenkian, 3ª edição, 2002, pp 149.

urge procurar estabelecer um outro critério para evitar esta tributação injusta e injustificada.

Na verdade, a solução que melhor se enquadra no quadro do direito fiscal atual é mesmo o desaparecimento progressivo da TA.

Com a obrigatoriedade do envio mensal, através dos *softwares* de faturação (introduzido pela portaria 363/2010 de 23 de Junho), a faturação e os inventários, a AT tem acesso a todas as movimentações económicas das empresas, nomeadamente, o que vendem, a quem vendem, o que compram, a quem compram, o inventário e toda a contabilidade das empresas.

A questão das despesas não documentadas ou da dificuldade de distinção entre despesas pessoais e profissionais não tem grande relevância no atual panorama fiscal, já que através do sistema do *Efactura*, a AT e o Estado podem esclarecer quaisquer dúvidas que possam surgir, dado que conseguem fazer o cruzamento de informação entre fornecedores e clientes.

Assim sendo, a razão de ser da TA perdeu-se ao longo de tempo, sendo que atualmente esta prende-se mais com aumento da receita fiscal do que com o combate à evasão fiscal, dado que esta está a ser amplamente combatida por outras vias e maior eficácia.

A problemática da tributação das ajudas de custo também perdeu importância pela razão já explanada acima, para o que contribuiu a realidade da facilidade que a AT tem, nos dias de hoje, em aceder às contas bancárias das empresas, os pagamentos camuflados são residuais, uma vez que as entradas e saídas de valores das contas têm todos de ser justificados.

O Estado tem cada vez mais, mecanismos eficientes de combate à fraude e evasão fiscal que não implicam um aumento da carga fiscal dos contribuintes, mas que também não traduzem receita, fácil de obter para o Estado, essenciais no combate ao défice.

É urgente uma reforma fiscal em especial na tributação das empresas que atualmente tem uma carga fiscal demasiado onerosa.

Esperava-se que a reforma do IRC se centrasse no estímulo ao aumento da competitividade das empresas, conforme descrito no ante projeto⁵⁶, contribuindo por exemplo, para a expansão internacional, o que acabou por não se verificar, sendo a TA das ajudas de custo um constrangimento injustificável à necessidade de deslocações de membros das empresas com vista a estabelecerem parcerias e expandirem os seus negócios.

⁵⁶ Anteprojeto Reforma IRC 2013 pp. 49

Conclusões

1. Os objetivos da TA são essencialmente dois: tributar em sede de IRC o que não se consegue tributar em sede de IRS, e desincentivar a realização de certas despesas que o legislador entendeu que visavam diminuir o lucro tributável, consubstanciando uma forma de evasão fiscal;
2. Parece não restarem dúvidas que a TA é um verdadeiro imposto autónomo e independente do IRC que incide sobre determinadas despesas, que o legislador considerou serem tóxicas por prejudicarem a receita fiscal;
3. Propõe-se que esta seja rebatizada para ter uma designação que corresponda à realidade fáctica, devendo designar-se Imposto Especial sobre a Despesa, (IED), até porque estas apresentam mais semelhanças com os IEC, do que com qualquer outro imposto;
4. A dedutibilidade dos montantes pagos por TA tem sido amplamente discutida na doutrina, tendo a reforma do IRC posto fim às dúvidas suscitadas nesta questão;
5. No entanto, nas liquidações anteriores a 2014 não tem aplicação o artigo 23-A do CIRC, não sendo de admitir a possibilidade de dedução ao lucro tributável dos montantes pagos a título de TA, uma vez que, tendo em conta que este imposto tem um carácter punitivo, a dedução dos montantes pagos a título de TA seria dar ao sujeito passivo um benefício injustificado, conseguido com o pagamento do imposto, o que anularia o seu efeito repressor;
6. A tributação das ajudas de custo é complexa e excessiva. Esta vem prevista em dois diplomas que apenas incidem sobre as despesas com ajudas de custo dos funcionários do Estado, tendo posteriormente sido alargados a todos os agentes económicos;

7. Não foi legislado sobre as ajudas de custo dos agentes particulares, sendo que foi a lei fiscal que alargou a aplicação dos diplomas a todas as ajudas de custo, o que levanta algumas questões de constitucionalidade formal, com efeito há um diploma com uma previsão legal que extravasa a sua aplicação a situações que não estão previstas no mesmo, tratando-se de uma interpretação extensiva que ignora a *ratio legis* da lei;
8. Conclui-se que existe uma necessidade urgente de se legislar sobre as ajudas de custo para agentes económicos particulares, uma vez que os pressupostos que se aplicam aos funcionários do Estado não são, e não podem ser, os mesmos que se aplicam aos particulares, desde logo porque o Estado não tem objetivos de expansão internacional com vista a exportações, e as empresas portuguesas cada vez mais tem de ter preocupações a esse nível;
9. Por um lado, a realização de despesas com ajudas de custo que, por exemplo, ultrapasse a tabela definida para os funcionários do estado, aplica inexplicavelmente a agentes económicos privados, implica em primeira linha a tributação como rendimento do trabalho na parte que excede a tabela referida ao trabalhador a quem foram pagas as ajudas de custo;
10. Na esfera jurídica da empresa que paga as ajudas de custo, esta paga TA na parte que não excede o valor tabelado, o que parece indiciar que o legislador considera que as despesas com ajudas de custo não são essenciais à prossecução do fim das empresas, uma vez que, mesmo cumprindo os valores legais, estão sujeitas sempre a TA;
11. O pagamento da TA apenas é devido quando não é possível refaturar aos clientes as despesas com ajudas de custo, tendo sido elencadas uma panóplia de situações, que até são as mais frequentes no quotidiano das empresas, em que não é objetivamente possível refaturar aos clientes os valores pagos com ajudas de custo;

12. Os montantes pagos com ajudas de custo não estão sujeitos a TA sempre que é possível ilidir a presunção de que estas não têm um carácter de compensação ao trabalhador por despesas realizadas a favor da entidade patronal;
13. A elisão da presunção faz-se, nos termos da lei, através da refaturação aos clientes dos montantes despendidos com as ajudas de custo;
14. A refaturação das ajudas de custo aos clientes, como forma de evitar a TA, frequentemente é impossível de concretizar, dado que não se consegue estabelecer um sinalagma entre as despesas realizadas e um concreto cliente;
15. No entanto, a solução que se afigura mais adequada, do ponto de vista jurídico-constitucional é o progressivo desaparecimento das TA, uma vez que não se enquadram em nenhuma tipologia de imposto existente e previsto constitucionalmente e têm principal, e a nosso ver única, função arrecadação de mais receita fiscal.

Bibliografia

- Antunes, João, “*Ajudas de Custo- enquadramento fiscal*”, Março de 2013, negócios *on line*;
- Araújo, Fernando Carreira, Oliveira., António Fernandes, “*A dedutibilidade em IRC de encargos fiscais com as tributações autónomas*”, n.º 03 Janeiro-Março 2014, Cadernos de Justiça Tributária, Cejur;
- Canaris, Claus-Wilhelm, “*Pensamento Sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*”, 3ª edição, Introdução e tradução António Menezes Cordeiro, Fundação Calouste Gulbenkian;
- Canotilho, J. Gomes e Moreira Vital, *CRP anotada, volume I, artigos 1º a 107º*, 4ª edição, 2007 Coimbra Editora;
- Catarino, João Ricardo “*Ajudas de Custo- algumas notas sobre o regime substantivo e fiscal*”, Fisco nº 97/98, Setembro de 2001 Ano XII;
- Catarino, João Ricardo, “*Ainda a propósito do regime substantivo e fiscal das ajudas de custo*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano II, n.º 3, Outono 2009, Almedina;
- Cordeiro, Menezes, “*Manual de Direito do Trabalho*”, 1997, Almedina Coimbra;
- Costa., Elsa Marvanejo da “*Tributação autónoma: acórdão do STA*”, Vida Económica;
- Ferreira, Alexandre ”*Tributações autónomas- caracterização e dedutibilidade de gastos*”, N.º 2, Janeiro 2015, CAAD;
- Franco, Paula, “*Despesas de deslocação, representação e ajudas de custo*”, Março 2008, CTOC, TOC 96, pp 46-48;
- Garcia, Nuno Oliveira, ”*Fundamentação e ónus de prova na liquidação de imposto pelo reembolso de despesas a trabalhadores- considerações e jurisprudência fiscal recente sobre ajudas de custo* in *Fiscalidade*, 2005 pp 89-106;
- Gonçalves, Helder Ferro, tese de mestrado “*Da Tributação Autónoma*”, 2014 Repositório Universidade de Lisboa;

- Guimarães, Vasco Branco, “*As componentes não tributadas das remunerações e outras formas de obtenção de rendimento líquido*”, 1999, Ciência e Técnica Fiscal, Nº 395, Julho-Setembro 1999 Boletim da IGS, Lisboa;
- Lima, Pires, Varela, Antunes, “*Código Civil Anotado*”, Vol. II, 4ª edição, Coimbra Editora, 1997;
- Ofício nº 15272 de 05-06-2006, processo 1049/06 “*Transferência fiscal de ajudas de custo; pedido de informação vinculativa*” Direção Geral dos Impostos;
- Portugal, António Moura, “*A dedutibilidade dos custos na Recente jurisprudência fiscal*”, in reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal, Coimbra editora;
- Portugal, António Moura, “*A dedutibilidade dos custos na jurisprudência fiscal portuguesa*”, Coimbra editora, 2004;
- Martins, Guilherme W. D’Oliveira, “*Da dedutibilidade das tributações autónomas para efeitos de apuramento do lucro tributável*”- algumas notas”, N.º 2, Janeiro 2015, CAAD;
- Mesquita, Maria Rita da Gama Lobo Ribeiro, tese de mestrado sob orientação do Professor Doutor Rui Duarte de Moraes “*A Tributação Autónoma no CIRC- A sua (in)coerência*”, 2014, Universidade Católica Portuguesa;
- Moraes, Rui Duarte, “*Apontamentos ao IRC*”, 2009, Almedina;
- Nabais, Casalta “*O Dever Fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*”, 2009, Almedina;
- Nabais, José Casalta, “*Direito Fiscal*”, 2012, 7ª Edição, Almedina;
- Nabais, Casalta, “*Introdução ao direito fiscal das empresas*”, 2013, 1ª edição, Almedina;
- Nabais, Casalta, “*Ainda fará sentido o artigo 104.º da CRP?*”, Cadernos de Justiça Tributária, N.º 1, Julho-Setembro 2013, Cejur;
- Nabais, Casalta, “*Reflexões sobre a constituição económica, financeira e fiscal portuguesa*”, Revista de Legislação e de Jurisprudência, ano 144º, nº 3989, Novembro- Dezembro de 2014, Coimbra Editora;
- Nogueira, João Félix, “*Direito Fiscal Europeu- O Paradigma da Proporcionalidade: A proporcionalidade como critério central da compatibilidade*

de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais”, Wolters Kluwer Portugal, Coimbra Editora, 1ª edição 2010;

- Palma, Clotilde, *As tributações autónomas Vistas pelo Tribunal constitucional: comentário ao acórdão do tribunal constitucional n.º310/2012, de 20 de Junho de 2012*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º. 2, Ano V Verão 2012, Almedina;
- Santos, Pedro Casimiro da Silva, tese de mestrado “*O papel dos impostos no combate à corrupção*”, 2012, Universidade do Minho;
- Silva, Carlos Emanuel Rego, tese de mestrado “*Tributações Autónomas- Um factor de (In)justiça Fiscal*”, 2011, Repositório ISTCTE-IUL;
- Tavares, Tomás Cantista, “*A dedutibilidade dos custos em sede de IRC*”, in Fisco, n.º 101 e 102, Janeiro de 2002;
- Tavares, Tomás Castro “*Regime Jurídico das Despesas de Representação*”, 2001, Fisco Nº 95/96 Abril de 2001 Ano XII;
- Vasques, Sérgio, “*Os impostos especiais de consumo*”, Almedina, 2001;
- Vasques, Sérgio, “*O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*”, Almedina, 2008;
- Vasques, Sérgio, “*Manual de Direito Fiscal*”, 2ª reimpressão, 2013, Almedina;
- Vieira de Almeida & Associados, “*Ajudas de Custo- Análise jurisprudencial*”, 2004 Fiscalidade 19/20, Julho-Setembro/ Outubro-Dezembro 2004.

Jurisprudência

- Acórdão CAAD processo n.º 7/2011-T;
- Acórdão CAAD processo n.º 188/2013-T;
- Acórdão CAAD processo n.º 187/2013-T;
- Acórdão CAAD processo n.º 209/2013-T;
- Acórdão TC n.º18/2011 do processo 204/2010 de 12-01-2011;
- Acórdão TC n.º310/2012 do processo n.º 150/12 de 20-06-2012;
- Acórdão TCA Sul processo n.º 07018/13 de 14-04-2015;

- Acórdão STA processo n.º 01077/2002 de 23-04-2008;
- Acórdão STA processo n.º 0281/11 de 6-07-2011;
- Acórdão STA processo n.º 0757/11 de 14-06-2011;
- Acórdão STA processo 0166/13 de 17-04-2013;
- Acórdão STA processo n.º 0901/14 de 28-01-2015.