



ANÁLISE DA CTOC

ELSA COSTA - CONSULTORA DA CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

As ajudas de custo e a tributação autónoma

As ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal são dois temas recorrentes no que respeita ao seu tratamento fiscal. Não obstante as diversas abordagens e tentativas de explicação desta matéria existem sempre inúmeras dificuldades quer por parte do Técnico Oficial de Contas que colabora com o sujeito passivo, quer pelo próprio sujeito passivo, quer, inclusivamente, por parte do funcionário que as auferir.

O facto de haver limites para a não tributação deste rendimento, as constantes alterações legislativas e o tratamento muitas vezes incorrecto (mas contagioso) destas figuras, contribuem para a dificuldade no entendimento e tratamento transparentes e correctos.

Clarifiquemos, em primeiro lugar os conceitos:

Ajudas de custo e pagamento de quilómetros

- Apenas existem em relações de trabalho dependente.
- Objectivo: ressarcir o funcionário pelas despesas em que poderá incorrer em virtude de deslocações ao serviço da entidade patronal.

A atribuição de ajudas de custo a um funcionário tem como fundamento compensar a pessoa em causa por despesas em que poderá incorrer por via de deslocações do seu local de trabalho habitual ao serviço da entidade patronal. Caso o funcionário apresente documentos comprovativos das diversas despesas em que incorre (por exemplo: refeições, alojamento, etc.) e seja ressarcido pelas mesmas, então, a entidade patronal registará, mediante esses documentos, despesas de deslocação, não se estando, neste caso, perante ajudas de custo.

A figura do pagamento de quilómetros a funcionários que se deslocam em viaturas próprias, possui o mesmo objectivo que as ajudas de custo - ressarcir o trabalhador por despesas em que pode incorrer em virtude de deslocações ao serviço da entidade patronal - pretende, em con-

creto, compensar o funcionário pelo desgaste da viatura (própria do trabalhador), custos com combustíveis, entre outras situações relacionadas com o veículo. Este tipo de documentos nunca podem ser apresentados para pagamento à entidade patronal, pois estão relacionados com um bem que não pertence ao activo imobilizado da empresa, porquanto não seriam custos fiscalmente aceites.

Quer as ajudas de custo, quer o pagamento de quilómetros são importâncias pagas aos funcionários que devem, pois, ser entendidas como um complemento à remuneração, sendo este motivado pelo acréscimo de despesas a efectuar pelo trabalhador. **Verificamos em termos fiscais que estas rubricas são qualificadas como rendimentos do trabalho dependente e consequentemente sujeitas a tributação quando os valores auferidos estão acima do limite legal** [alínea d) do n.º 3 do Art. 2º do Código do IRS]. Este limite é anualmente fixado por Portaria, sendo que o último diploma publicado, que fixa os valores para o ano de 2006, é a Portaria n.º 229/2006, de 10 de Março.

Documento indispensável para suporte destes movimentos e sua justificação é o **MAPA ITINERÁRIO** que deve ser devidamente preenchido pelo trabalhador e entregue junto da sua entidade patronal. Através deste mapa deve ser possível efectuar o controlo das deslocações, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos.

Elementos que devem constar no mapa itinerário

- Identificação da entidade patronal e do funcionário;
- Período a que respeita (Data);
- Indicação dos locais e tempo de permanência;
- Importância unitária praticada;
- Identificação da viatura e respectivo proprietário (no caso de KM);
- Outros que se mostrem pertinentes.

Refira-se que a atribuição de subsídios de transporte, situação que pode, por exemplo, ocorrer quando se verifica a deslocação da sede da empresa ou do local de trabalho do funcionário, não deve confundir-se com o pagamento de quilómetros por deslocação em viatura própria. Esta rubrica - subsídio de transporte - é considerada uma remuneração acessória e tributada normalmente sem qualquer limite.

Devido à inexistência de legislação específica, acerca de ajudas de custo e importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, aplicável às relações jurídico-laborais de direito privado, é comum aplicarem-se as regras estabelecidas pelo **Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril, diploma destinado a regulamentar as deslocações em serviço público**. Ressalvase o facto da entidade patronal ser livre para atribuir o valor que entender nestas rubricas, não obstante estes valores serem tributados a partir de determinados limites.

Para o funcionário

- Estas rubricas são qualificadas como rendimentos de trabalho dependente - Categoria A, quando ultrapassem o limite legal.
- Este limite é anualmente revisto pela Administração Fiscal.

Para a entidade patronal

- As importâncias pagas devem ser classificadas na conta 64 - Custos com o Pessoal.
- Serão custos fiscalmente aceites na medida em que estejam reunidas as condições do Art. 23º do Código do IRC.
- Poderão estar sujeitas a tributação autónoma.

Assim, e na óptica da entidade patronal, os valores dispendidos a título de ajudas de custo serão custos fiscalmente aceites na medida em que se verifiquem cumulativamente estes requisitos:

- Sejam indispensáveis para a obtenção dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora, isto é, sejam fundamentais para o

exercício normal da sua actividade; e

- Estejam devidamente comprovados (documentados).

Não obstante o disposto no Art. 23º do Código do IRC, normativo que estabelece os requisitos anteriormente referidos, importa também ter presente as limitações previstas no Art. 42º do mesmo normativo, sob a epígrafe "Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais".

A alínea f) do n.º 1 do art. 42º do Código do IRC, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro - OE/2005, determina: "... As despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário...".

No fundo, poderemos dizer que, não existindo mapa itinerário comprovativo das deslocações efectuadas pelo funcionário, os custos suportados com essas deslocações, pagos ao trabalhadores e não tributados como rendimentos de trabalho dependente, não serão fiscalmente aceites, devendo, portanto ser acrescidos no quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22.

Custos suportados com ajudas de custo e km

- Quando não estão devidamente comprovados com mapa itinerário;
- E, não tenham sido objecto de tributação na esfera do funcionário, como categoria A;
- Ainda que observados os requisitos do Art. 23º do Código

do IRC;

- Não serão fiscalmente dedutíveis, logo, devem ser acrescidos no Q07 da Mod. 22.

tonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 42º suportados pelos sujeitos passivos que apresentam prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitam...".

Nos termos do normativo transcrito, são autonomamente tributados à taxa de 5% os custos fiscalmente aceites com ajudas de custo e pagamento de km que não sejam facturados a clientes; assim como, os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do Art. 42º do Código do IRC quando o sujeito passivo apresente prejuízo fiscal nesse exercício.

Importa referir que os sujeitos passivos pessoas colectivas abrangidas pelo regime simplificado de tributação, não estão abrangidas por esta norma de tributação autónoma.

Custos suportados com ajudas de custo e km

São tributadas autonomamente à taxa de 5%:

- quando, ainda que fiscalmente aceites, não sejam facturadas a clientes;
- e quando, não sendo fiscalmente dedutíveis, o sujeito passivo apresente prejuízos fiscais nesse exercício.

Relativamente à questão das ajudas de custo serem facturadas a clientes, esclareça-se que tem sido entendimento da Administração Fiscal que o seu valor deve constar de forma inequívoca na factura, não bastando a simples indicação de que o valor facturado inclui ajudas de custo. Para a entidade adquirente este valor deve ser registado atendendo à natureza da aquisição efectuada, não possuindo esta indicação qualquer relevância específica.

Para finalizar, apresentase de seguida um mapa resumido com as diversas hipóteses que nos parecem possíveis de acontecer. De referir que este mapa foi construído no pressuposto base de que estão reunidas as condições do Art. 23º do Código do IRC.

comunicação@ctoc.pt

| Ajudas de custo e pagamento de KM | Tributadas na Cat. A | Custos fiscalmente dedutíveis | Tributação autónoma Taxa 5% |
|--|----------------------|-------------------------------|---|
| Valores pagos acima dos limites legais (o valor em excesso) | SIM | SIM | NÃO |
| Valores pagos dentro dos limites legais/ Não existe mapa itinerário | NÃO* | NÃO | SIM, apenas se existirem prejuízos fiscais no exercício |
| Valores pagos dentro dos limites legais/ Existe mapa itinerário/ Não facturadas a clientes | NÃO | SIM | SIM |
| Valores pagos dentro dos limites legais/ Existe mapa itinerário/ Facturadas a clientes | NÃO | SIM | NÃO |

* Considerando que estão reunidos os pressupostos para a sua atribuição, portanto, ainda que não exista mapa itinerário, existirá forma de comprovar a deslocação.