

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.2º - Rendimentos da categoria A
- Assunto: Atribuição de ajudas de custo aos trabalhadores da aviação
- Processo: 23003, com despacho de 2024-04-15, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende a requerente que lhe seja prestada informação vinculativa sobre o correto enquadramento tributário no que respeita à atribuição de ajudas de custo aos trabalhadores, tendo em consideração as especificidades da sua situação. Em particular, pretende a confirmação sobre:
- a) as condições de atribuição de ajudas de custo para as deslocações em serviço no território nacional e, bem assim, as condições de atribuições de ajudas de custo para as deslocações para o estrangeiro. Esclarecendo-se quais as percentagens a que deve atender para a atribuição de ajudas de custo, de forma a confirmar o cumprimento dos limites dentro dos quais a sua atribuição não acarreta a sujeição a IRS; e
  - b) os limites a considerar para efeitos da atribuição de ajudas de custo à tripulação técnica de voo, que devem ser os limites fixados para os membros de Governo, por se entender que as suas funções consubstanciam funções de direção.

Esclarece, em síntese, o seguinte:

A requerente encontra-se a ponderar atribuir ajudas de custo aos seus trabalhadores (i.e., tripulação técnica de voo e tripulantes de cabine);

Neste contexto, durante a jornada de trabalho os seus trabalhadores poderão ter de realizar (i) viagens que incluam apenas rotas em território português, ou (ii) viagens que incluam rotas tanto em território português como em território estrangeiro, sempre regressando, no final da jornada de trabalho, à base a que estão alocados;

A requerente não suporta quaisquer custos associados à alimentação dos referidos trabalhadores aquando das deslocações que realizam em virtude do seu trabalho, independentemente da duração da jornada de trabalho;

As ajudas de custo se atribuídas dentro dos limites previstos na Lei, não constituem rendimento do trabalho dependente dos trabalhadores e, conseqüentemente, não serão sujeitas a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS"), porém, excedidos os limites legalmente previstos, a atribuição de ajudas de custo já configurará, na esfera dos trabalhadores, um rendimento do trabalho dependente sujeito a IRS;

Ora, o Código do IRS utiliza, como base para definir os limites máximos a partir dos quais as ajudas de custo passam a encontrar-se sujeitas a IRS, os diplomas legais que estabelecem as regras de atribuição de ajudas de custo pelas deslocações em serviço público pelos funcionários públicos;

Quanto às deslocações em território nacional, classificadas como diárias ou por dias sucessivos, as regras encontram-se estabelecidas no Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril, sendo fixado um valor diário a atribuir a título de ajuda de custo, cujo montante pode ser reduzido, no caso de deslocações diárias, em função dos períodos do dia que a deslocação compreenda. Não obstante, nos termos do aludido diploma, os valores em crise poderão ser também minorados, na medida em que a entidade empregadora suporte as refeições;

Por outro lado, tratando-se de deslocações em serviço ao estrangeiro e no estrangeiro, deverá atender-se às regras previstas no Decreto-Lei n.º 192/95, de 28 de

julho;

Tal como decorre dos mencionados diplomas legais, a fixação dos montantes de ajuda de custo consta de diploma próprio, a Portaria n.º 1553-D/2008, de 31 de dezembro, atualizada pelo Decreto-Lei n.º 137/2010, de 28 de dezembro, e pelas suas sucessivas alterações;

Esta Portaria fixa limites diferentes tendo em conta, por um lado, (i) a natureza do cargo desempenhado (verificando-se uma distinção entre os membros do Governo e restante função pública) e, por outro lado, (ii) fixando limites diferentes consoante os níveis remuneratórios dos trabalhadores;

Tendo em conta as especificidades inerentes ao exercício das funções dos trabalhadores em questão, designadamente o facto de a sua profissão implicar diariamente deslocações em território nacional, deslocações no estrangeiro ou ambas, a requerente entende que podem suscitar-se algumas questões quanto às condições de atribuição das ajudas de custo, nomeadamente quanto aos limites a atender para efeitos de IRS, bem como quanto à distinção que deva ser feita entre categorias profissionais/funções. Em particular, no sentido de confirmar as condições de atribuição de ajudas de custo para as deslocações em serviço no território nacional, assim como relativamente às deslocações para o estrangeiro, tendo em conta o quadro legal aplicável e os limites aí fixados;

Especificamente, pretende saber quais as percentagens a que deve atender para a atribuição de ajudas de custo, de forma a confirmar o cumprimento dos limites dentro dos quais a sua atribuição não acarreta a sujeição a IRS, bem como, confirmar quais os limites específicos a considerar para efeitos das ajudas de custo atribuídas à tripulação técnica de voo - comandante e primeiro oficial;

Entende a requerente que a função da tripulação técnica de voo deverá distinguir-se das funções exercidas pelos restantes membros da tripulação, correspondendo a uma função de direção e, portanto, passível de ser equiparada e enquadrada, para os devidos efeitos aqui considerados, nos limites distintos fixados para os membros de Governo, nos termos da aludida Portaria.

## INFORMAÇÃO

1. Considerando que a requerente pretende informação quanto ao enquadramento de ajudas de custo, por entender que as importâncias pagas aos seus trabalhadores nas deslocações que efetuam, no âmbito dos seus contratos de trabalho e das funções que desempenham, se qualificam como tal, refere-se antes de mais qual a legislação aplicável:

a) O regime jurídico do abono de ajudas de custo e transporte ao pessoal da Administração Pública, em território nacional, vem estabelecido no Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril, aplicando-se também ao setor privado, para efeitos fiscais, por força da al. d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, sendo que relativamente a este diploma importa destacar o seguinte:

- i) Artigo 2.º - Definição de domicílio necessário para efeitos de abono de ajudas de custo;
- ii) Artigo 3.º, 4.º e 5.º - Tipos de deslocação que se classificam em diárias (as que se realizam num período de 24 horas ou não impliquem a necessidade de novas despesas) e sucessivas (as que se efetivam num período de tempo superior a 24 horas e não estejam abrangidas na parte final do artigo 4.º);
- iii) Artigo 12.º - O abono de ajudas de custo não pode ter lugar para além de 90 dias seguidos de deslocação, que pode ser prorrogado nos termos definidos no n.º 2 do artigo.

b) Este regime é complementado pelo Decreto-Lei n.º 192/95, de 28 de julho, que disciplina a atribuição das ajudas de custo por deslocações em serviço público ao

estrangeiro e no estrangeiro, aplicando-se aos trabalhadores em funções públicas, membros do Governo e respetivos Gabinetes e pessoal contratado a termo, por virtude de uma deslocação em serviço, havendo lugar ao seu pagamento sempre que estejam reunidos os pressupostos legais de aplicação, destacando-se o seguinte:

- Artigo 2.º - O pessoal que se desloque ao estrangeiro tem direito a abono de ajuda de custo diária, em todos os dias de deslocação.

c) A Portaria n.º 1553-D/2008, de 31 de dezembro, procedeu à revisão das tabelas de ajudas de custo, subsídios de refeição e de viagem, bem como os suplementos remuneratórios;

d) Através do Decreto-Lei n.º 137/2010, de 28 de dezembro, no âmbito de um conjunto de medidas adicionais de redução de despesa com vista à consolidação orçamental prevista no Programa de Estabilidade e Crescimento (PEC) para 2010-2013, foram reduzidos os valores das ajudas de custo, que ainda se mantêm em vigor.

2. Para efeitos de IRS, as ajudas de custo consideram-se rendimentos do trabalho dependente na parte em que excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado, bem como as verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação, de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício, conforme disposto na al. d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

3. Importa, assim, aferir se as importâncias que a requerente pretende pagar aos seus trabalhadores se qualificam como ajudas de custo e, conseqüentemente, se subsumem na norma supracitada.

4. Para tal, é necessário saber se têm efetivamente a natureza de ajudas de custo ou se são suscetíveis de serem qualificadas como remunerações pela prestação do trabalho realizado, por se tratar de situações inerentes às funções exercidas pelo trabalhador.

5. Ora, o artigo 258.º do Código do Trabalho (CT), sob a epígrafe "Princípios gerais sobre a retribuição", considera "retribuição a prestação a que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o trabalhador tem direito em contrapartida do seu trabalho", compreendendo a retribuição base e outras prestações regulares e periódicas feitas, direta ou indiretamente, em dinheiro ou em espécie, presumindo-se constituir retribuição qualquer prestação do empregador ao trabalhador.

6. Por outro lado, o artigo 260.º, n.º 1 do CT, determina que não se considera retribuição "As importâncias recebidas a título de ajudas de custo, abonos de viagem, despesas de transporte, abonos de instalação e outras equivalentes, devidas ao trabalhador por deslocações, novas instalações ou despesas feitas em serviço do empregador, salvo quando, sendo tais deslocações ou despesas frequentes, essas importâncias, na parte que exceda os respetivos montantes normais, tenham sido previstas no contrato ou se devam considerar pelos usos como elemento integrante da retribuição do trabalhador".

7. Depreende-se que a retribuição corresponde aos benefícios outorgados pela entidade patronal ao trabalhador em função da sua prestação, conferindo-lhe o direito a um recebimento de caráter regular e periódico. E integram o conceito de retribuição as remunerações relativas à função exercida, incluindo não só a remuneração base, mas abrangendo também um conjunto de prestações que, pagas de uma forma regular configuram contrapartidas das funções desempenhadas, devidas não por circunstâncias específicas, porque são inerentes à relação laboral estabelecida entre o trabalhador e a entidade patronal.

8.Sendo que, consubstanciam ajudas de custo as importâncias pagas ao trabalhador (excluídas do acordo contratual) que visem compensar o trabalhador de despesas suportadas a favor e ao serviço da entidade patronal, que constituam abonos ocasionais, motivados por circunstâncias especiais aferidas à luz de critérios de razoabilidade, nomeadamente, se correspondem a deslocações frequentes mas ainda assim ocasionais, ou se correspondem a deslocações intrinsecamente relacionadas com as funções do trabalhador.

9.As ajudas de custo visam, pois, compensar o trabalhador de despesas que teve de suportar para assegurar o exercício adequado da função. Ou seja, a característica essencial das ajudas de custo é o seu carácter compensatório, visando reembolsar o trabalhador pelas despesas que suportou a favor da sua entidade patronal, por motivo de deslocações ao serviço desta, e a inexistência de qualquer correspetividade entre a sua perceção e a prestação do trabalho.

10.Trata-se de importâncias que visam ressarcir ou compensar o trabalhador de despesas suportadas pelo próprio, efetuadas ao serviço da entidade patronal em consequência de deslocações de carácter ocasional, não incluídas na retribuição, exceto quando estas deslocações sejam de tal forma frequentes uma vez que são inerentes à função, caso em que os abonos atribuídos devem integrar a sua retribuição.

11.Deste modo, as prestações auferidas por estes trabalhadores, seja a título de remuneração base, outras prestações ou abonos, com natureza fixa, regular e permanente, não podem deixar de ser consideradas como complementos de retribuição ou remuneração de trabalho e têm a natureza de rendimentos da categoria A, conforme n.º 1 e n.º 2 do artigo 2.º do Código do IRS, não podendo a sua perceção ser dissociada do vínculo jurídico-laboral estabelecida entre os colaboradores e a entidade patronal. Ou seja, a retribuição a considerar nestes casos não pode ser separada do facto do serviço prestado pelos colaboradores se materializar nas deslocações em território nacional ou no estrangeiro, sendo contratados com esse objetivo.

12.Reportando-nos à situação descrita pela requerente, os trabalhadores em causa são trabalhadores de aviação, tripulação de cabine e tripulação técnica de voo, contratados para o exercício de funções que são exercidas necessariamente em deslocações em território nacional ou ao estrangeiro. Ou seja, as mencionadas deslocações são inerentes às funções que desempenham e efetuam-se no seu período normal de trabalho, pelo que não são apenas frequentes porque é essa a sua característica.

13.Consequentemente, as importâncias que não correspondam a despesas ocasionais ou temporárias, são prestações acessórias decorrentes do exercício das funções para os quais os colaboradores são contratados (tripulação de cabine e tripulação técnica de voo), inerentes à função que exercem, integrando o conceito de remuneração diretamente relacionada com a prestação funcional, quer se trate da retribuição base quer outras prestações estabelecidas contratualmente e abonadas de forma permanente e regular.

14.Não obstante, atendendo à especificidade das funções, cujas deslocações poderão acarretar despesas realizadas pelos trabalhadores das quais devem ser compensados, e que deverão ser aferidas consoante as circunstâncias de cada caso concreto, serão de considerar ajudas de custo as importâncias atribuídas pela entidade patronal que se destinem estritamente a compensar gastos acrescidos por deslocações (alimentação e alojamento), tendo direito a uma das seguintes prestações:

a) Despesas por deslocações ao estrangeiro, artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 192/95, de 28 de julho, a uma das seguintes prestações:

- Abono de ajuda de custo diária, de acordo com a tabela em vigor;
- Alojamento em estabelecimento hoteleiro de 3 estrelas, ou equivalente, acrescido do montante de 70% de ajuda de custo diária.
- No caso de se incluir despesas com uma ou ambas as refeições diárias, a ajuda de custo será deduzida de 30% por cada uma, não podendo ser de valor inferior a 20% do montante previsto na tabela em vigor.

b) Despesas por deslocações diárias em território nacional conforme Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril, a uma das seguintes prestações:

- Consideram-se deslocações diárias as que se realizam num período de vinte e quatro horas e, bem assim, as que, embora ultrapassando este período, não impliquem a necessidade de realização de novas despesas.
- Só há direito ao abono de ajudas de custo nas deslocações diárias que se realizem para além de 20 km do domicílio necessário e nas deslocações por dias sucessivos que se realizem para além de 50 km do mesmo domicílio;
- O abono da ajuda de custo corresponde ao pagamento de uma parte da importância diária que estiver fixada ou da sua totalidade, conforme disposto nos n.ºs 2 a 5 do citado artigo.

15. Nestas situações, para efeitos fiscais é imprescindível a existência de um mapa itinerário por trabalhador, com informação sobre o local e a data da deslocação, tempo e objetivo de permanência, bem como o montante diário que lhe foi atribuído, de modo a aferir se o mesmo excede os limites legais de sujeição a IRS e se foram observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado.

16. Face ao exposto, as importâncias abonadas pela requerente com a natureza de ajudas de custo nos termos anteriormente referidos, estão excluídas de tributação até aos limites legais e desde que observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado, considerando-se como rendimentos da categoria A as prestações que excedam os limites legais estabelecidos ou não se enquadrem no conceito de ajudas de custo por serem regulares, permanentes e fixas.

17. Mais se informa que de acordo com o entendimento divulgado na Circular 12/1991, 29/04, sobre os limites legais das ajudas de custo, se esclarece que no cálculo do excesso das ajudas de custo abonadas por entidades não públicas aos seus trabalhadores e membros dos órgãos societários, pode tomar-se como referência o valor das ajudas de custo atribuídas a membros do Governo, sempre que as funções exercidas e ou o nível das respetivas remunerações não sejam comparáveis ou reportáveis à das categorias e ou remunerações dos funcionários públicos.