ESTUDOS
DO INSTITUTO DE DIREITO
DO TRABALHO

VOL. I

ANTIGAS E NOVAS REMUNERAÇÕES EM ESPÉCIE: O SEU REGIME FISCAL

J. L. SALDANHA SANCHES
Professor da Faculdade de Direito de Lisboa

SUMÁRIO: 1. COLOCAÇÃO DO PROBLEMA. 2. CUSTO PARA A PESSOA COLECTIVA, RENDIMENTO PARA A PESSOA SINGULAR. 3. ESFERA PESSOAL E ESFERA EMPRESARIAL. a) Deduções específicas, custos dedutíveis. b) O problema da habitação. c) Os custos das empresas. 4. O REGIME DAS DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS. 5. PAGAMENTOS EM ESPÉCIE: UM BALANÇO

1. COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

Que motivo tem levado a que se mantenha, nas modernas relações laborais, a forma da remuneração em espécie?

O pagamento de uma retribuição salarial através de uma certa quantia em dinheiro seria, em princípio, a única forma de retribuição compatível com a economia moderna.

Da mesma forma que foram desaparecendo as contribuições individuais para as despesas colectivas soba forma de géneros ou de trabalho imposto por lei, assim deveriam ter desaparecido os pagamentos em espécie.

Tais como as tradicionais retribuições dos trabalhadores rurais em que o sustento proporcionado pelo dono da exploração agrícola constituía quase sempre uma parte importante da jorna diária.

Contudo essas formas arcaicas de retribuição — a medida de valor e instrumento de trocas que é a moeda é uma forma, em princípio, mais eficiente de remunerar qualquer prestação de serviço — não desapareceram das economias de hoje.

Pode falar-se mesmo, em alguns casos, de tendência para o seu reaparecimento por razões variadas: por motivos fiscais (a razão principal) ou por outros. E mesmo quando a utilização das remunerações em espécie se deve a razões económicas (classificando assim deste modo um pouco simplista as múltiplas razões não-fiscais) surge imediatamente o problema das suas consequências fiscais.

Tratar deste problema num curso de pós-graduação de direito do trabalho exige por isso a resolução da questão prévia do tratamento fiscal das várias tipos de remunerações em espécie. Ou, em termos mais gerais, das vantagens conexas com certas relações laborais.

Algumas podem ser imediatamente afastadas: apesar da relação trabalho/lazer dever ser considerado como devendo fazer parte das vantagens/desvantagens de qualquer contrato de trabalho a atribuição de mais tempo livre não constitui nunca uma vantagem sujeita a tributação[1].

Temos pois uma primeira questão que é a questão de saber se a vantagem deve ou não ser sujeita a tributação: quer por razões de justiça, quer pelo imperativo de manter a neutralidade entre os vários tipos de contratos laborais não favorecendo as remunerações em espécie em relação ás remunerações pecuniárias.

E se esta for resolvida num sentido positivo outra se coloca logo a seguir: saber se há possibilidade de a tributar. A questão da praticabilidade, uma questão sempre presente, ainda que frequentemente mal resolvida, na definição da lei tributária[2].

2. CUSTO PARA A PESSOA COLECTIVA, RENDIMENTO PARA A PESSOA SINGULAR

Uma primeira distinção deve ser feita entre pagamentos não-pecuniários (a que vamos chamar, por razões de simplificação pagamentos em espécie, antes de realizarmos outras distinções) lícitos e ilícitos: podemos ter atribuições de bens a quadros ou empregados das empresas com base na expectativa, confirmada ou não pelos factos, de que tais atribuições não vão ser detectadas. E nesse caso vamos ter apenas uma mera situação de fraude fiscal, sem que haja necessidade de mais qualificações.

[1] Para alguns dos problemas por isto colocados v. POSNER, *Economic Analysis of Law* 4ª ed. (Boston 1992)

[2] Sobre os problemas que isto coloca na formulação e aplicação da lei fiscal ARNDT, *Pratikabilität und Effizienz* (Köln 1983). Sublinhemos que nenhuma medida legal podera ser justa se não começar por ser praticavel o que e frequentemente esquecido na prática legislativa.

É o que sucede quando uma empresa atribui aos seus empregados cartões de crédito com os quais estes irão pagar despesas pessoais; sem qualquer conexão com a actividade da empresa.

O pagamento é feito contando-se apenas com a inexistência de fiscalização: se for detectado, não pode ser objecto de qualquer justificação legal.

Ou quando empresas atribuem aos seus funcionários ajudas de custo, por deslocações, para além dos limites legalmente permitidos. Ou subsídios de refeição acima dos limites que a lei expressamente determina.

Também se não coloca qualquer questão analítica quando a empresa, sujeito passivo de IRC, atribui aos seus sócios ou aos seus gestores, bens que fazem parte do activo da empresa. Aqui funciona o art.º 24º do CIRC, excluindo das variações patrimoniais negativas, as atribuições de bens a favor dos titulares das sociedades. Ora dada a articulação existente entre o IRC e o IRS, a tributação do rendimento em IRC reduz o interesse fiscal da operação.

Temos por isso uma remuneração em espécie que proporciona vantagens fiscais, sempre que encontramos uma atribuição patrimonial feita por um sujeito passivo de IRC a um sujeito passivo de IRS. Mas apenas quando essa atribuição patrimonial constitui, de acordo com a correcta interpretação da lei fiscal, um custo para o primeiro sem que constitua um rendimento tributável para o segundo.

O que poderá acontecer pelos mais diversos motivos.

Sintetizando poderemos falar contudo de duas situações tipo.

A primeira é a pura e simples ausência indevida de tributação por ausência de previsão legal, no tipo de omissão de previsão que constitui uma falha que vai claramente contra os princípios que estruturam o sistema[3]: a lei não prevê a tributação de um certo rendimento quando a deveria prever.

[3] O ordenamento jurídico-tributário exprime um sistema que devia conter a tributação de uma certa realidade no sentido de que a "lei aspira a uma regulação completa para um certo sector". LARENZ, *Metodologia da Ciência do Direito*, tradução da 5ª ed (Lisboa 1989) 448.

A segunda está na zona a que poderemos chamar de difícil regulamentação: temos uma despesa que se situa na zona de intersecção das esferas pessoais e empresariais.

Como exemplo da primeira temos o art. 23º da CIRS que previa desde a publicação do Código (1988) algumas regras para a tributação dos rendimentos; mas sem o grau de concretização necessária para que a norma pudesse ser aplicável: por exemplo, com a criação de regras para a atribuição de créditos com juro bonificado pela banca aos seus funcionários que foram definidas apenas em 1994. E de forma incompleta.

Apesar de se tratar de um caso flagrante de pagamento em espécie.

Como exemplo da segunda temos o reembolso de despesas de viagem: que vai implicar necessariamente o reembolso de despesas estritamente pessoais; despesas como a tida com a alimentação que existiriam, mesmo sem a viagem feita por conta da empresa.

Um terceiro caso, diferente dos primeiros, é o do regime de pagamentos em espécie que são encorajados por razões de natureza social: é o que se passa quando o nº 1 do art. 38º do CIRC vem determinar que "São também considerados custos ou perdas do exercício os gastos suportados com a manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, bem como outras realizações de utilidade social, como tal reconhecidas pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, feitas em benefício do pessoal da empresa e seus familiares".

Uma creche para os filhos dos funcionários é um pagamento para estes: mas que a lei pretende incentivar por motivos de ordem social.

Estamos aqui perante uma norma anti-sistemática — isenção fiscal — legitimada pela sua natureza; que justifica a atribuição deste tipo muito especial de benefícios em espécie[4].

3. ESFERA PESSOAL E ESFERA EMPRESARIAL

3. De um ponto de vista mais conceptual a principal dificuldade prática para a distinção de vantagem que deve ser tributada e a que a não deve ser está na separação entre esfera pessoal e esfera empresarial.

[4] No caso *Kaiser Engineers and Constructors Inc.*, (STA 3/12/97) (base Inforfisco) em que de discutia a tributabilidade do pagamento pela empresa da escola de alguns dos seus funcionários (deslocados do estrangeiro) um voto de vencido considerou o rendimento como não devendo ser tributado, por o considerar uma forma de mecenato.

A separação entre património pessoal e património empresarial mesmo nos casos em que ambos devem ser imputados a um único titular, como sucede na situação clássica do comerciante em nome individual, é uma questão, independentemente desta ou daquela dificuldade de delimitação, que se pode considerar pacífica. É possível desenha com algum rigor os contornos desta separação.

Mas se isto pode ser assim no direito civil e no direito comercial uma outra questão, de contornos mais nebulosos, se coloca no direito fiscal: a de distinguir entre despesas pessoais e empresariais, ou seja entre aquelas despesas que correspondem ao normal exercício de fruição ou consumo de bens, no aspecto material do desenvolvimento da personalidade e os consumos ou outras formas de fruição/aquisição feitas por razões de natureza empresarial.

No extremo destes dois conjuntos de fruição/aquisição as situações são claras.

A utilização da mina pela empresa mineira ou o consumo de carvão pela empresa que produz energia são certamente despesas empresariais. E o uso da casa morada de família ou a compra de géneros para a refeição familiar pertencem indubitavelmente à esfera pessoal.

Mas se considerarmos ambos os conjuntos na sua totalidade vamos necessariamente encontrar situadas numa zona de intersecção destes dois conjuntos, em inúmeras situações de fronteira, susceptíveis de resistir à dicotomia de qualificação que permitiria arrumá-las, de forma definitiva, num destes dois conjuntos.

Uma vez que a distinção esfera pessoal/ espera empresarial vai ter consequências não para a definição das relações de titularidade quanto a um determinado *stock* de bens mas para a questão fugidia da relação que uma certa despesa tem com cada uma dessas esferas[5].

a) *Deduções específicas, custos dedutíveis*

Aplicando estes princípios ao modo como se determina o rendimento tributável da pessoa singular e o lucro tributável começaremos pela enumeração positiva das despesas que podem ser dedutíveis por terem uma conexão directa com um certo rendimento.

[5] Para uma análise geral destes problemas ver a colecção de estudos Sohn (org. por...) *Die Abgrenzung der Betriebs-oder Berufssphäre von der Privatssphäre im Einkommensteuerrecht* (Köln 1980).

Considerando apenas as deduções do trabalho independente[6] — ao trabalho realizado sob a forma de uma organização que tem as características essenciais de uma empresa — previstas no art. 26º do CIRS[7] — poderemos facilmente verificar como a maior parte delas têm uma natureza que é simultaneamente pessoal e empresarial: despesas de deslocação que vão necessariamente incluir as refeições tomadas em virtude de uma "deslocação" e as despesas com transportes.

A distinção entre estas diversas situações constitui assim a operação mais complicada na aplicação da lei. E estas dificuldades objectivas de distinção/aplicação criam, ou podem criar, ao profissional livre a possibilidade de remunerações não tributadas quando estas vão servir para pagar despesas em que o profissional também incorreria mesmo que não estivesse em exercício da actividade: com a lei portuguesa a reagir a estes problemas por meio de critérios ditos tipificantes[8].

Criando limites para o as deduções permitidas (nº 5 do art. 26º do CIRS), limitando a possibilidade de amortizações no caso de automóveis usadas para a actividade pessoal e profissional (nº 4 do art. 26º do CIRS) ou limites globais (percentagem do rendimento) para determinadas resoluções (nº 8 do art. 26º do CIRS).

O recurso a estas soluções, de que a lei portuguesa usa e abusa, mostra a dificuldade deste tipo de problemas

b) *O problema da habitação*

Um bom exemplo das dificuldades de delimitação reside por exemplo nos problemas da integração da habitação ou do subsídio para renda de casa nos ganhos tributáveis em IRS.

O nº 4 da alínea c) do nº 2 do art. 2º do CIRS determina que são considerados rendimento de trabalho "Os subsídios de residência ou equivalentes ou a utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal".

[6] Razões de simplificação e praticabilidade conduziram a múltiplas restrições às deduções permitidas ao trabalhador dependente. V., do autor, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa 1998)208-209

[7] Ver sobre isto A. SALGADO MATOS, *Código do IRS-Anotado* Revisão de R. QUEIROZ E MELO (Lisboa 2000) 262-268. M. FAUSTINO, *IRS-Teoria e Prática* (Lisboa 1993) 117.

[8] Sobre a aplicação de critérios tipicantes na lei fiscal v. do autor, *A Quantificação da Obrigação Tributária — Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa* 2ª ed. (reimpressão) (Lisboa 2000) 3-2-21, 3-2-2.

Uma vez que numa normal relação laboral suportar a despesa com habitação do empregado da empresa, significa atribuir-lhe uma parte importante do seu rendimento.

No entanto é consensualmente considerado como custo a despesa com habitação em hotéis que faz um empregado da empresa quando se desloca: mesmo que seja por um período de seis meses ou um ano. Mas no já citado caso *Kaiser Engineers and Constructors Inc,* uma das questões discutidas era o do fornecimento de habitação, a quadros temporariamente deslocados para outros países, mas por um período longo.

A política da empresa é atribuir-lhes uma casa de habitação: o Tribunal considerou que isto equivalia a um rendimento tributável, mas a decisão é discutível.

Qual é o limite temporal para que uma deslocação deixe de ser temporária (e por isso com custos reembolsáveis) e se torne uma residência normal que, se for paga pela entidade patronal, vai fazer parte do rendimento tributável[9]?

Em tal situação a determinação esfera pessoal/esfera empresarial só poderá ser obtida ou por uma maior densidade normativa, ou por meio das sucessivas decisões administrativas/judiciais que vão estabelecendo a distinção entre compensações pela deslocação a que a empresa obrigou o seu empregado e formas encobertas de remuneração.

c) *Os custos das empresas*

Problema semelhante a estes é o de saber se as empresas poderão ter actividades que não vão atribuir vantagens susceptíveis de imputação individual — a empresa tem uma casa de férias que é utilizada de forma indiferenciada por vários administradores e que por isso não são para estes rendimento colectável — constituindo as despesas com essa actividade conexa custo para a empresa[10].

[9] No caso do subsídio de residência ou casa de habitação dos magistrados o STA passou a considerar que nem a fruição da primeira ou o recebimento do segundo integram o rendimento tributável. V., por último, o caso *Alberto Mário Coelho Braga Temido e Maria Preciosa Lopes do Amaral Braga Temido* STA, 25-06-98 (Base Inforfisco).

[10] Sobre os problemas gerais do custo v. entre nós, CASTRO TAVARES, *Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Colectável: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos*, CTF, nº 396 (1999) 109-128. Na perspectiva do direito alemão SÖHN, *Betriebausgaben,*

E para que a a despesas possa a ser considerada como custo poderá utilizar-se a teoria da equivalência ou da necessidade: a despesa, tal como costuma salientar a lei e a doutrina portuguesa, era *conditio sine qua non* para obter um certo resultado que é uma parte essencial do escopo da empresa[11].

Notemos que nos exemplos acima citados as despesas eram custos para a empresa e rendimento para os seus empregados: nesta área a questão que se coloca é a de saber se serão custos para a empresa, com as inevitáveis consequências para a determinação do seu lucro.

4. O REGIME DAS DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS

Nalguns casos a o legislador fiscal não põe em causa a hipótese da despesa ser necessária para a empresa, mas por considerar que esta se encontra numa zona suspeita enquanto tal — naquela área existe uma confusão incidível entre esfera pessoal e esfera empresarial — e por isso sem estar em causa a existência da despesa e a sua inserção as finalidades da empresa ela vai ser sujeita a tributação. Temos por isso uma despesa não dedutível, ou só parcialmente dedutível, com um regime jurídico muito particular.

Um regime que nega, no campo do resultado, da sua consequência jurídica, aquilo que a sua previsão legal afirma[12]: despesa documentada, integrada na actividade da empresa, vai apesar disso ser afastada no momento do cálculo do lucro.

É o que se passa por exemplo com as chamadas despesas de representação, cujo regime tem sofrido sucessivas alterações.

Privatausgaben, gemischte Aufwendung, DSUJG, 3 (1980) 13-102. RUPPE, *Die Abgrenzung der Betriebausgaben/Werbugenskost von den Privatausgaben*, in Die Abgrenzung der Betriebs-oder Berufssphäre von der Privatssphäre im Einkommensteueurecht (Köln 1980).

[11] LANG, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer — Rechtssysematik Grundlagen steuerrechtlicher Leistungfähigkeit im Deutschen Einkommensteuerrecht* (Köln 1988) 299-306.

[12] KIRCHHOF, *Gesetlich nicht abzufähigkeit Betriebausgaben und Werbungkosten*, in Die Abgrenzung...(1980) 201-202.

Despesas que a lei actualmente define, numa formulação que se não afasta muito da tradicional, deste modo

"Consideram-se despesas de representação, nomeadamente, os encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades". (redacção dada pela Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, ao nº 6 do art. 4º do Decreto-Lei n.º 192/90).

Numa primeira fase era conferido um poder discricionário à Administração fiscal para rejeitar tais despesas quando as considera exageradas

Numa segunda fase são tributadas no seu conjunto, ou para usar aos termos iniciais, a não ser aceite a sua plena dedutibilidade: poupando à a Administração fiscal a margem de decisão contida nos poderes discricionários e que esta geralmente aplica mal.

Na fase actual a taxa é bastante menor: mas o nº 3 do art. 4º do já citado Decreto-Lei n.º 192/90 ao mesmo tempo que baixou a taxa alargou consideravelmente o âmbito deste conceito

Passando a determinar no seu nº 3 do art. 4º:

"As despesas de representação e os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros efectuadas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, ou sujeitos passivos de IRC não isentos e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, são tributados autonomamente em IRS ou IRC, consoante os casos, a uma taxa de 6,4%".

Reduzindo deste modo, substancialmente, as vantagens dos pagamentos em espécie numa das zonas mais comuns: atribuição de uma viatura para o serviço da empresa com óbvios benefícios pessoais.

5. PAGAMENTOS EM ESPÉCIE: UM BALANÇO

5. A existência de pagamentos em espécie por razões fiscais e apenas por razões fiscais deve ser considerada como uma das distorções que a lei fiscal, mal concebida, vai criar dentro de uma economia de mercado: a moeda foi inventada há uns bons milénios e é, em princípio, um meio mais simples e prático para fazer transacções.

Mas há pagamentos em espécie, vai continuar a haver pagamentos em espécie e mesmo os sistemas mais sofisticados apenas os têm con-

seguido limitar. Não impedir esses mesmos pagamentos uma vez que isso só poderia ser obtido com restrições incomportáveis para a actividade das empresas.

A separação das despesas que podem ser ou não dedutíveis (*Werbungkosten, business expense*) é assim um exercício sempre difícil, nalguns casos confiado ao poder judicial mesmo nos sistemas em que se mantém o primado do legislador[13].

O estudo de casos permite-nos, contudo, criar os princípios necessários para a distinção entre as despesas que têm uma clara conexão com o rendimento obtido e aquelas que não têm em grau suficiente para constituírem na expressão do legislador fiscal norte-americano[14], uma *ordinary business expense*.

E o silêncio da nossa jurisprudência e tal respeito — só muito recentemente estas questões passaram a ser da competência dos tribunais — é, em si próprio, uma causa de insegurança jurídica em relação às regras entre nós vigentes: para além do que está na lei que não pode conter todos os elementos para a decisão.

[13] Ver a este respeito a posição crítica de WALZ, *Steuerrechliches Case law oder Dictum des Gesetzgeber? Ein Beispiel der Betriebausgaben und Werbungenkosten im Einkommensteuerrecht* StuW 1 (1986) 21-43

[14] Pode ver-se em FREELAND/LIND/STEPHENS, *Fundamentals of Federal Income Taxation — Cases and Materials* (Westbury, New York 1996)uma longa lista de casos de onde se podem extrair os princípios que permitem tratar uma despesa como podendo, ou não, ser dedutível.

Módulo V
Cessação do contrato de trabalho

Tema 1 — 1/3/2000
Concretizações do conceito de justa causa
Prof. Doutor António Menezes Cordeiro
(Professor da Faculdade de Direito de Lisboa)

Tema 2 — 14/3/2000
Processo disciplinar com vista ao despedimento: alguns problemas
Dra. Maria do Rosário Ramalho
(Mestre em Direito Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa)

Tema 3 — 15/3/2000
Reintegração do trabalhador ilicitamente despedido e dever de ocupação efectiva
Dr. Pedro Furtado Martins
(Mestre em Direito Assistente da Faculdade de Direito da Univ. Católica)

Tema 4 — 7/6/2000
Despedimento colectivo
Prof. Doutor Bernardo Lobo Xavier
(Professor da Faculdade de Direito da Univ. Católica)

Tema 5 — 22/3/2000
Falência: repercussões no contrato de trabalho
Prof. Doutor Carvalho Fernandes
(Professor da Faculdade de Direito da Univ. Católica)