



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 118/2015-T

Tema: IRS – Retenções na fonte; substituição tributária; artigo 103º nº4 do CIRS

DECISÃO ARBITRAL

I.RELATÓRIO

1. A..., S.A., (doravante designada por Requerente) pessoa colectiva nº ..., com sede na Rua ..., nº ..., 1º, ...-... ..., apresentou em 20-02-2015, ao abrigo do disposto no artigo 2º, nº 1, alínea a) e artigo 10º nº 1 e 2, ambos do Decreto - Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante referido por RJAT (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária), um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT ou Requerida), com vista à pronúncia sobre a ilegalidade dos actos de liquidação de IRS (Retenção na fonte) nº 2011 ... e de juros compensatórios nºs 2011 ... a 2011 ..., referentes ao exercício fiscal de 2008, bem como da decisão de indeferimento do recurso hierárquico da Exma. Senhora Subdirectora Geral dos Impostos.

2.O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 23-02-2015, e, de imediato, notificado à Requerida nos termos legais.

3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RJAT por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos previstos, foram designados como árbitros, o Juiz Dr. José Poças Falcão como presidente, e como vogais, o Dr. José Coutinho Pires e o Dr. José Rodrigo de Castro, que comunicaram ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

4. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 04-05-2015, em consonância com a prescrição da alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT.

5. Em 28 de Julho de 2015, foi realizada a reunião a que se reporta o artigo 18º da RJAT, onde foi ouvida a testemunha arrolada pela Requerente e notificadas as partes para apresentarem alegações por escrito.

6. Em 01-09-2015 e, 15-9-2015, foram juntas aos autos, respectivamente, as alegações escritas da Requerente e da Requerida.

7. Para fundamentar o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese e com relevo:

- i. que foi notificada dos actos de liquidação de IRS (Retenção na fonte) nº 2011 ... e dos correspondentes Juros Compensatórios nºs 2011 ... a 2011 ..., praticados com referência ao ano de 2008 , (artigo nº 1 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 2 com o mesmo junto)
- ii. não se conformando com os mesmos deduziu reclamação graciosa,
- iii. que perante o indeferimento desta, apresentou recurso hierárquico (artigos 2º e 3º do pedido de pronúncia arbitral e documentos nºs 3 e 4 com o mesmo juntos),
- iv. face ao despacho que determinou o indeferimento do recurso hierárquico apresentou junto do CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral,
- v. ao longo da sua petição suscita várias questões, desde logo invocando a falta de fundamentação dos actos de liquidação subjacentes e a falta de preterição de formalidade legal essencial,
- vi. pugnando pela nulidade da liquidação por inexistência de facto tributário, estribando a sua posição e em breve síntese, na interpretação que leva a cabo do nº 4 do artigo 103º do CIRS,

- vii. sustentando, em suma, que o regime aí previsto de responsabilidade solidária de pagamento se reporta à fase coerciva de cobrança do imposto e não em fase de pagamento voluntário deste,
- viii. defendendo ainda que a interpretação conduzida pela Administração Tributária “*viola frontalmente a legislação fiscal vigente. Assim como alguns dos mais importantes princípios fundamentais do ordenamento tributário*” (artigo 94º do pedido de pronúncia arbitral),
- ix. densificando ainda que o “*artigo 103º nº 4 do CIRS, interpretado no sentido de o imposto não retido poder ser exclusiva e imediatamente exigido ao substituto após a liquidação do mesmo, sem que o seja anteriormente ou de forma simultânea ao substituído é materialmente inconstitucional por violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da legalidade fiscal, da igualdade e da proporcionalidade, bem como dos direitos à propriedade e à iniciativa privada, dos artigos 104º, nºs 1 e 2, 61 e 62, 266º nº 2, da constituição da república portuguesa*”. (artigo 137º do pedido de pronúncia arbitral)
- x. concluindo conforme se extrai do seu pedido, que seja declarada a ilegalidade do acto de liquidação adicional de retenções na fonte sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, e respectivos juros compensatórios bem assim como ilegal o despacho de indeferimento do recurso hierárquico,
- xi. peticionando ainda o reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada,
- xii. a Requerente juntou, com o seu pedido de pronúncia arbitral um parecer do Senhor Prof. Doutor B... onde são tecidas considerações sobre a problemática em apreço.

8. A AT, na sua resposta, sustentando posição contrária à apresentada pela Requerente, e em consonância com a posição por si já assumida em sede de reclamação graciosa, e recurso hierárquico, e tendo como referência que a Requerente pagava mensalmente aos seus trabalhadores montantes que constituíam verdadeiras remunerações, argumenta que

tais “compensações” deveriam ter sido objecto de retenção na fonte e, não o tendo sido, a Requerente é responsável solidária pelo pagamento das verbas não retidas de conformidade ao disposto no nº 3 do artigo 104º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, pugnando, em consequência, pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

9. Vieram ainda as partes, ao abrigo do disposto no artigo 18º do RJAT, apresentar alegações escritas, onde, fundamentalmente, reiteram e defendem as posições que haviam já evidenciado nos seus articulados.

10. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º nº 1 alínea a), 5º e 6º nº 1 do RJAT.

11. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4º e 10º do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-a/2011, de 22 de Março.

12. O processo não enferma de nulidades, e não foram invocadas excepções, cumprindo apreciar e decidir do mérito do pedido:

II. FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

1. A ora Requerente é uma sociedade anónima, com sede na Rua ... nº ...- 1º em ..., contribuinte fiscal nº ..., que desde 26/11/2012 se encontra registada para o exercício de “actividades de Empresas de Trabalho Temporário” a que compete o CAE 78200,

2. Enquadrando-se para efeitos de IVA no Regime Normal de periodicidade mensal e para efeitos de IRC no Regime Geral.

3. Em 14/06/2011 pela Direcção Distrital de Finanças do Porto, foi emitida a ordem de serviço nº 0I2011 ... que determinou acção inspectiva à Requerente, que teve início em 01/07/2011,

4. A acção inspectiva à contabilidade da Requerente, “teve origem no facto de os custos com pessoal patentes nos Anexos A das Declarações Anuais de Informação Contabilística e Fiscal serem significativamente superiores aos valores constantes dos Anexos J entregues pelo SP, adicionados do valor da contribuição para a Segurança Social encargo do contribuinte, e conseqüentemente aos valores totais declarados pelos diversos funcionários com rendimentos da Categoria A de IRS, pagos nos anos de 2008 e 2009.”

5. Os actos de liquidação, subjacentes nº 2011 ..., (IRS- Retenções na Fonte) e nº 2011 ... a 2011 ... (Juros Compensatórios), foram apurados em resultado da acção inspectiva em causa;

6. Em 10 de Fevereiro de 2012, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra as referidas liquidações, à qual veio a caber o nº ... 2012 ... (*cf. documento nº 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral*);

7. Com data de 9 de Julho de 2012, foi proferido despacho de indeferimento da dita reclamação graciosa pela Técnica Economista Assessora da DDF do Porto, por Subdelegação de competências da Diretora de Finanças do Porto (*PA anexo I*)

8. Tal despacho de indeferimento foi notificado à Requerente através do Ofício nº .../.../2012 de 11 de Julho de 2012 e por esta recepcionado;



9. Na sequência do qual, em 08 de Agosto de 2012, a Requerente apresentou recurso hierárquico ao qual veio a ser atribuído o nº .../2012; (*cfr. documento nº 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral e PA anexo*)

10. O recurso hierárquico em causa veio a ser totalmente indeferido, por despacho de 24 de Outubro de 2014, proferido pela Exma. Senhora Subdirectora Geral dos Impostos, e notificado à ora Requerente em 24 de Novembro seguinte, através do Ofício nº ... (PA anexo);

11. Em 22 de Fevereiro de 2015, a Requerente apresentou o seu requerimento de pedido de pronúncia arbitral junto do CAAD, que deu origem ao presente processo.

Do relatório de inspecção tributária consta, para além do mais, e com relevo que:

“A A... é titular do Alvará nº ... do Instituto do Emprego e Formação Profissional (IEFP), estando desta forma autorizada a exercer a actividade de trabalho temporário, prevista nos termos dos artigos 5º a 8º do Decreto Lei nº 260/2009, de 25 de Setembro”,

“ Da análise dos balancetes analíticos antes de apuramento de resultados dos exercícios verifica-se que a A... contabilizou nos mesmos, em diversas subcontas da conta POC- “64-Custos com Pessoal”, verbas pagas a título de ajudas de custo aos seus funcionários nos montantes anuais de 1.023.589,98 € e 1.291. 025,04 €, respectivamente, excluindo as que já considerou rendimentos da Categoria A de IRS”

“Os contratos de trabalho celebrado pela A... com os trabalhadores temporários estabelecem, normalmente na cláusula sexta qual o local de trabalho do trabalhador temporário, local este que corresponde ao local de trabalho necessário previsto nos Decreto – Lei nº 106/98, de 24 de Abri, e Decreto-Lei nº 192/95, de 28 de Julho.”

“Nos contratos de prestação de serviços celebrados com os seus clientes, não são identificados os trabalhadores cedidos, ficando estabelecido o salário de referência para cada categoria de trabalhador (tudo incluído), bem como o valor hora a facturar pelo A... por categoria e por cada trabalhador cedido”,

“Nas facturas emitidas aos seus clientes, a A... não menciona o número de trabalhadores cedidos, e não identifica os mesmos e não discrimina os valores facturados a título de prestação de serviço e a título de ajudas de custo para cada um deles, constando nas suas facturas apenas uma única rubrica “Cedência de pessoal para trabalhos na vossa obra nº -----” com a indicação do período a que respeita a facturação, sendo que na zona inferior das suas facturas surge um carimbo com o título “Declaração” seguido do seguinte texto “ Para efeitos do dispositivo da alínea f) do artigo 42º do CIRC, nova redacção dada pelo nº 1 do artº 30º da Lei nº 87-B/98 de 31 de Dezembro, declaramos que a presente factura inclui de forma expressa Ajudas de Custo no montante de” surgindo aposto manualmente, num espaço para o efeito o valor de ajudas de custo supostamente incluídas no total facturado”

“ A A... possui boletins itinerários mensais elaborados pela própria empresa e sem a assinatura das funcionários a que respeitam, identificando o trabalhador (nome e categoria profissional) e demonstrando os dias, tipo de serviço, o local e compensação diária que originaram a sua atribuição, constatando-se que grande parte das referidas ajudas de custo visam compensar os trabalhadores por estes efetuadas aos seus domicílios necessários, localidades nas quais aceitaram contratualmente exercer a sua atividade laboral pelo que as mesmas consubstanciam remunerações efectivas da al. d) do nº 3 do artº 2º do CIRS, conjugada com o DL. nº 106/98, de 24 de abril, que deveriam ter sido, aquando da sua atribuição, alvo de retenção na fonte sendo a “A...”, nos termos do nº 4 do art. 103º do CIRS, responsável solidário pelo pagamento das verbas não retidas”;

“ A “A...”, pelo simples facto de os trabalhadores irem trabalhar para determinada obra da empresa utilizadora do trabalho temporário e tal implicar deslocações, entende que desse facto decorre o direito ao abono de ajudas de custo [...];

“ [...] as prestações auferidas a título de “ajudas de custo” que correspondem a deslocações ao local de trabalho patente nos contratos de trabalho integravam a respectiva atribuição ou remuneração de trabalho, constituindo um complemento desta, pois foram atribuídas ao trabalhador independentemente da existência nesses mesmos dias de quaisquer deslocações ocasionais efectuadas em serviço da entidade patronal, pelo que será de considerar essas verbas como rendimentos do trabalho dependente sujeitos a IRS, nos termos do artigo 2º do CIRS e do Decreto-Lei 106/98.”

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão da causa, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que pronunciar-se sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada [(cfr. art. 123º nº 2 do CPPT e artigos 607º do CPC. Aplicáveis *ex vi* do artigo 29º, nº 1, alínea a) e) do RJAT)].

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) quest(ão)(ões) de direito (cfr. artigo 596º do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29º, nº 1, alínea a) do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental juntas aos autos, o PA anexo e a prova testemunhal produzida, consideram-se provados, com relevo para a decisão os factos supra elencados, reconhecidos e aceites pelas partes.

B. DO DIREITO

1. Questões decidendas

Afigura-se a este Tribunal Arbitral que a Requerente não questiona tanto a qualificação das importâncias aqui postas em crise no montante de 112.868,00 € (valor com exclusão dos juros compensatórios) e colocadas à disposição dos seus trabalhadores durante a ano de 2008 que tratou contabilística e fiscalmente como “ajudas de custo”, tivessem, em resultado da acção inspectiva levada a cabo pela AT, vindo a ser qualificadas como retribuição aos seus trabalhadores e consequentemente passíveis de retenção na fonte, nos termos do disposto nos artigos 98º e seguintes do CIRS.

Outrossim, acentua a Requerente o seu argumentário, na divergência de interpretação conduzida pela AT relativamente ao nº 4 do artigo 103º do CIRS e, quanto à sua responsabilidade no que concerne ao pagamento dos valores das retenções na fonte.

Peticionando, em conformidade, que seja declarada a ilegalidade do indeferimento total do recurso hierárquico já identificado e, consequentemente dos actos de liquidação do IRS e respectivos juros compensatórios relativos a retenções na fonte, com referência ao ano civil de 2008, reconduzindo-se desta forma a questão central do presente processo em saber-se se as liquidações efectuadas em nome da Requerente, e a esta notificadas, com fundamento no disposto no artº 103º, nº 4 do CIRS, enfermam ou não de ilegalidade.

*

A Lei nº 99/2013, de 27 de Agosto que aprovou o Código do Trabalho ¹ depois de definir no seu artigo 10º que “*o contrato de trabalho é aquele pelo qual uma pessoa se obriga, mediante retribuição a prestar a sua actividade a outra ou outras pessoas sob a autoridade e direcção destas*”, no Capítulo III- Retribuição e outras atribuições patrimoniais, sob o artigo 249º, determina que:

¹ Entretanto revogada pela Lei nº 7/2009, de 12 de Setembro.

- “1. Só se considera retribuição aquilo a que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o trabalhador tem direito como contrapartida do seu trabalho.*
- 2. Na contrapartida do trabalho inclui-se a retribuição base e todas as prestações regulares e periódicas feitas directa ou indirectamente, em dinheiro ou em espécie.*
- 3. Até prova em contrário, presume-se constituir retribuição toda e qualquer prestação do empregador ao trabalhador.*
- 4. A qualificação de certa prestação como retribuição, nos termos dos n.os 1 e 2, determina a aplicação dos regimes de garantia e de tutela dos créditos retributivos previsto neste Código”.*

Prevendo-se no artigo 260º - “ajudas de custo e outros abonos” – o seguinte:

- “1. Não se consideram retribuição as importâncias recebidas a título de ajudas de custo, abonos de viagem, despesas de transporte, abonos de instalação e outras equivalente, 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 respectivos montantes normais, tenham sido previstas no contrato ou se devam considerar pelos usos como elemento integrante da retribuição do trabalhador,*
- 2. O disposto do número anterior aplica-se, com as necessárias adaptações, ao abono para falhas e ao subsídio de refeição”.*

Por outro lado, na alínea d) do nº 3 do artigo 2º do CIRS, (redacção ao tempo) incluía como rendimentos do trabalho da categoria A, “as ajudas de custo e as importância auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua retribuição 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.”

*

- Podemos assim e desta forma conceptualizar, em jeito de síntese, convocando para tanto a doutrina que dimana do Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 06 de Maio de 2003, relatado pela então Desembargadora Dulce Neto que: *“a retribuição surge como um conjunto de valores, expressos ou não em moeda, a que o trabalhador tem direito, por título contratual ou normativo, correspondente a um dever da entidade patronal, integrando todos os benefícios outorgados pela entidade patronal que se destinam a integrar o orçamento normal do trabalhador conferindo-lhe a justa expectativa do seu recebimento dada a sua regularidade e continuidade periódica”*, sendo que as *“ajudas de custo [...] visam compensar o trabalhador por despesas efectuadas ao serviço e em favor da entidade patronal e que, por razões de conveniência, foram suportadas pelo próprio trabalhador, não constituindo um correspectivo da prestação do trabalhador, característica da retribuição”*.²

Para se concluir neste segmento, que as verbas postas à disposição dos trabalhadores da Requerente nas condições em que o foram, e como resulta do supra exposto, não constituem “ajudas de custo”, mas um complemento remuneratório com implicações fiscais, nomeadamente em sede de sujeição a imposto e conseqüentemente de retenção na fonte.

*

Impor-se-á ainda e mesmo antes de se afrontar o *thema decidendum*, e tendo em conta as questões “prévias” que foram suscitadas pela Requerente ao longo do seu articulado, que delas se conheça desde já, em resultado do disposto nos artigos 124º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e artigo 608º do Código de Processo Civil.

Abordar-se-ão, em síntese, e pela ordem como foram apresentadas, cotejando-as (na medida do possível) com a posição que sobre as mesmas evidencia a AT.

² Ver processo nº 704/2014-T do CAAD, já publicado.

- *Da falta de fundamentação dos actos de liquidação e preterição de formalidade legal essencial*

Em breve síntese assaca a Requerente aos actos de liquidação subjacentes falta de fundamentação já que os mesmos não cumprem com o desiderato do artigo 77º da Lei Geral Tributária (LGT), valendo pois por dizer que *“não resulta suficiente e necessária fundamentação, de facto e de direito”*.

Esgrime neste sentido, convocando doutrina pertinente que o *“dever de motivação ou de fundamentação de qualquer acto administrativo ou tributário tem associada duas finalidades: (i) por um lado inteirar o respectivo destinatário das razões ou dos motivos que conduziram à tomada de decisão em determinado sentido; e (ii) por outro lado permitir que se faça um controle sobre a legalidade da decisão e sobre a validade dos motivos que subjazem a determinada decisão concreta”*, concluindo que aos actos de liquidação do imposto e de juros compensatório foram praticados com ofensa ao disposto no artigo 268º nº 3 da CRP e artigo 77º da LGT, pelo que em consequência deverão ser anulados, aduzindo ainda com igual consequência a circunstância de não ter sido notificada nos termos do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 60º da LGT.

Por seu turno a AT, em oposição à tese da Requerente sustenta, sinteticamente, que não obstante a fundamentação constante da notificação das liquidações tenha sido sumária na mesma se encontra identificada a origem das mesmas como respeitantes a retenções na fonte e juros compensatórios com indicação do ano a que se reportam e indicação do seu montante o que por si só permitiria à destinatária *“associá-las ao Relatório dos Serviços de Inspeção, de cuja fundamentação lhe havia sido recentemente notificada”*

Relativamente à invocada preterição da formalidade essencial com obvia referência para o exercício do direito de audição previsto sob o nº 1 do artigo 60º da LGT, sustenta a Requerida que o mesmo havia já sido exercido pela Requerente no âmbito do procedimento inspectivo, convocando o disposto no nº 3 do artigo 60º da LGT, para justificar a dispensa de nova audição, estribando-se ainda na doutrina que dimana do Acórdão do STA de 16/05/2012, no âmbito do processo nº 0675/11.

Vejamos pois:

É inquestionavelmente adquirido e consensual que os actos administrativos, têm que ser objecto de fundamentação, dever esse de resto com acolhimento constitucional, no n.º 3 do artigo 268.º da CRP, nos termos do qual *“os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos”*, densificado na lei ordinária nos artigos 124.º e 125.º do Código do Procedimento Administrativo³ para a generalidade dos actos administrativos, e no artigo 77.º da Lei Geral Tributária para os actos administrativos tributários.

Parafraseando Diogo Freitas do Amaral,⁴ *“a fundamentação de um acto administrativo consiste na enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto ou a dotá-lo de certo conteúdo”*.

No que contende com a fundamentação dos actos tributários determina o n.º 2 do artigo 77.º da LGT que *“ a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”*

Fundamentação essa que, de resto, assume algumas singularidades em função da presença de situações de relevo “anormal” para os contribuintes.

Por outro lado e como corolário da obrigatoriedade da fundamentação dos actos administrativos colocar-se-á o exercício do contraditório que, em última análise terá como virtualidade que o administrado possa afrontar os argumentos contra si produzidos.

Ora, tendo em consideração que a Requerente teve conhecimento do projecto de relatório de inspecção tributária, que relativamente ao mesmo exerceu a cobertura do disposto no artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCIPT), o seu direito de audição, que foi notificada do relatório (final) de

³ Hoje artigos 152.º e 153.º do Decreto Lei n.º 4/2015, de 7 de Janeiro

⁴ *Curso de Direito Administrativo, Volume II*, Almedina, páginas 352 e seguintes.

inspecção tributária e que os fundamentos das correcções aí expressos suportam a liquidação do imposto em causa, não se nos afigura sustentável que a Requerente – no que concerne às liquidações subjacentes – venha pugnar pelo desconhecimento do *iter cognoscitivo* que às mesmas conduziram.

Neste segmento e sem necessidade de mais considerações, perfilhamos a doutrina que se extrai do Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 12/12/2006 (proferido no âmbito do processo nº 00159/04) para, concluir e como daí parcialmente, se recorta:

“ [...] A fundamentação deve respeitar três princípios essenciais: da suficiência, da clareza e da congruência. O princípio da suficiência significa que a fundamentação se deve estender a todos os elementos escolhido pela administração de forma a reconstituírem o iter lógico e jurídico do procedimento que terminou com a decisão final: O princípio da clareza exige que a fundamentação seja inteligível sem ambiguidades nem obscuridades, tendo em conta a figura do destinatário normal que na situação concreta tenha de compreender as razões decisivas e justificativas da decisão.

Por último, o princípio da congruência significa que deve haver consonância entre os pressupostos normativos do acto e os motivos do mesmo. A adopção de fundamentos que por contradição não esclareçam concretamente a motivação do acto equivale à falta de fundamentação.

No caso “sub judice” deve-se ter em conta que a liquidação impugnada foi precedida de uma acção de fiscalização que deu origem ao relatório da inspecção tributária junto aos autos e em devido tempo dado a conhecer ao impugnante.

Segundo Casalta Nabais escreve (Casalta Nabais, Direito Fiscal, Almedina, 2001, pp. 252 e segs) que a liquidação “lato sensu” ou seja enquanto conjunto de todas as operações destinadas a apurar o montante do imposto, compreende; 1) o lançamento subjectivo destinado a determinar ou identificar o contribuinte ou sujeito passivo da relação jurídica fiscal, 2) o lançamento objectivo através do qual se determina a matéria colectável ou tributável do imposto, 3) a liquidação “stricto sensu” traduzida na determinação da colecta através da aplicação da taxa à matéria colectável ou tributável, e 4) as (eventuais) deduções à colecta “(...).

Assim, a liquidação deve ser analisada em conjunto com o relatório da inspecção tributária, da qual é uma consequência.

Analisado o conteúdo do relatório junto aos autos, e a sua articulação com a liquidação devidamente notificada ao contribuinte, verifica-se que a mesma se encontra devidamente fundamentada, sem ambiguidades nem obscuridades, nem qualquer contradição.

Nestas condições, o impugnante não pode, com boa fé, alegar o desconhecimento do “iter cognoscitivo” que determinou a emissão do acto administrativo que agora impugna, porque tudo lhe foi dado a conhecer de forma exhaustiva, mencionando as razões pelas quais foram efectuadas as correcções (...)

Tal como no acórdão acabado parcialmente de transcrever, e em face do que vimos de dizer, não assiste qualquer razão à Requerente quanto à falta de fundamentação dos actos de liquidação.

O mesmo se verificando quanto à omissão da sua notificação para o exercício do direito de audição previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 60º da LGT, aqui cabendo recordar que a Requerente havia já exercido o seu direito no âmbito do projecto de relatório de inspecção tributária, que os factos aí aduzidos foram tidos em consideração no âmbito do relatório final (como dele decorre) e que a jurisprudência vai no sentido da dispensa da audição antes da liquidação se já tiver sido exercida antes da conclusão do relatório da inspecção tributária, de conformidade de resto, com o normativo do nº 3 do artigo 60º da LGT: “*tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do nº 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda que não tenha pronunciado*”

*

Antes ainda de afrontarmos a questão central que subjaz dos presentes autos, afigura-se conveniente, a consideração do quadro fáctico subjacente:

- (i) a requerente prossegue o seu objecto social no âmbito de cedência temporária dos seus trabalhadores a entidades terceiras,
- (ii) com estas estabelecendo contratos de utilização dos seus trabalhadores temporários,
- (iii) e com estes celebrando contratos de trabalho temporário onde se prevê para além de uma remuneração mensal ilíquida o pagamento de “ajudas de custo”.

2.O thema decidendum

Da nulidade da liquidação por inexistência do facto tributário

Do que se retira do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) a Requerente disponibilizou aos seus trabalhadores em 2008 (e também em 2009) determinadas verbas que considerou e tratou sob o ponto de vista contabilístico e fiscal como “*ajudas de custo*”, não as considerando assim como rendimento de trabalho dependente (Categoria A), não tendo, conseqüentemente comunicado aos seus trabalhadores que tais verbas seriam sujeitas a IRS e não efectuando sobre as mesmas qualquer retenção.

Face a este quadro factual e sobre o qual parece não subsistirem quaisquer divergências entre as partes, afigura –se - nos pertinente, a convocação do normativo do nº 4 do artigo 103º do CIRS, e a análise ainda que sinóptica do instituto da responsabilidade em caso de substituição e da retenção na fonte e das figuras da substituição fiscal, do regime de solidariedade e subsidiariedade tributárias, por forma a aferirmos se actuação da AT no que contende com as liquidações subjacentes foi levada a cabo dentro do respectivo quadro legal.

Não sem antes abrir um parêntesis para salientar (conforme já afirmado anteriormente) que a Requerente parece não questionar *in casu* que as importâncias, identificadas no âmbito da processo inspectivo, pagas ou postas à disposição dos seus trabalhadores não revestiram a natureza de ajudas de custo, antes de remunerações aos seus trabalhadores, como tal

sujeitas a imposto e a retenção na fonte, pondo, ao que vislumbramos, tão só em crise o regime e a responsabilidade por tais pagamentos.

*

É inquestionável que quando falamos em sujeitos passivos da relação jurídica tributária, estamos perante realidades e agentes diversos, com graus de responsabilidade no que concerne ao cumprimento das diferentes obrigações tributárias igualmente diferenciados, constituam estas a obrigação principal de pagamento (artigo 31º nº 1 da LGT), ou obrigações de carácter acessório (artigos 31º nº 2 da LGT).

O sujeito passivo da relação tributária, de acordo com o disposto no nº 3 do artigo 18º da LGT “ *é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculada ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável*”.

O confronto entre o sujeito passivo, o contribuinte e o devedor do imposto tem sido alvo de exaustivo estudo por parte da doutrina, acentuando a distinção entre os vários regimes que os enformam, podendo afirmar-se, e para o que aqui releva, que face ao comando do nº 1 do artigo 20º do LGT, se verifica a substituição fiscal quando por imposição da lei “ *a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte*” cuja efectivação é realizada – nº 2 do artigo 20º da LGT - “*através do mecanismo da retenção no fonte do imposto devido*”,

Para o que nos importa (não sendo este o local adequado para lucubrações que este tema suscita) poder-se-á sintetizar que se estará perante a *substituição tributária*, nas condições em que, por imposição legal, a prestação tributária vai ser entregue ao sujeito activo da relação jurídica tributária (fisco) não pelo sujeito que realizou o acto tributário, mas por um terceiro que com ele mantém relações especiais.

De acordo com a síntese proposta por Joaquim Freitas da Rocha ⁵ afluam como características da substituição tributária as seguintes:

(i) quem entrega o tributo ao credor não é o próprio sujeito que realizou o acto tributário ou que auferiu o benefício em questão, mas um terceiro;

(ii) esse terceiro é escolhido pela própria lei de acordo com critérios vários (não existem substituições por vontade das partes ou por acordo);

(iii) esse terceiro não vai sofrer o desfalque patrimonial ou pagar o tributo “do seu bolso” mas vai exigir a quantia respectiva ao sujeito que realizou o acto tributário”.

A interposição do terceiro no quadro da relação jurídica tributária, terá na prática e como obrigação a de “deduzir parcelas do rendimento pago ou posto à disposição do sujeito passivo, para depois fazer a sua entrega à Administração Fiscal”⁶

A técnica financeira mediante a qual a substituição tributária se efectiva é a retenção na fonte, que se reconduz ao facto de certos rendimentos, ao serem pagos ou colocados à disposição dos respectivos beneficiários, serem objecto de uma amputação a título de pagamento do tributo, recebendo o respectivo credor um montante menor.

Previendo-se ainda no quadro desta figura a distinção entre o que a doutrina classifica como substituição tributária total ou retenção na fonte a título definitivo, de que são exemplo as taxas liberatórias previstas, nomeadamente no artigo 71º do CIRS, da substituição tributária parcial, (que nos ocupa), que é realizada a título de pagamento por conta do imposto.

Exemplo paradigmático da substituição tributária acabada de desenhar a traço grosso – que, como referido, a doutrina classifica como retenção a título provisório ou por conta do imposto devido a final - é incontornavelmente a que decorre no âmbito da relação contratual estabelecida a entidade patronal e o trabalhador por conta de outrem (Categoria A).

Vale aqui a regra estabelecida no artigo 98º do CIRS, no sentido em que: “ nos casos previstos nos artigos 99º a 101º e noutros estabelecidos na lei, a entidade devedora dos

⁵ *Apontamentos de Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, Edição da Universidade do Minho, 2009, páginas 30 e ss.

⁶ Susana Tavares da Silva, *Direito Fiscal, Teoria Geral*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013, páginas 132 e ss.

rendimentos sujeitos a retenção na fonte, as entidades registadoras ou depositárias, consoante o caso, são obrigadas, no ato de pagamento, do vencimento, ainda que presumido, na sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respetivo quantitativo, consoante os casos, a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto respeitante ao ano em que esses atos ocorrem”

*

No que respeita à *responsabilidade tributária* afigura-se decisivo estabelecer a diferença entre o regime da *subsidiariedade* e da *solidariedade*, com recurso ao regime que dos mesmos defluiu noutros ordenamentos que não o tributário.

Podendo afirmar-se, em primeira linha, que o regime da *subsidiariedade* tributária, opera num plano de verticalidade o que pressupõe que os chamados à responsabilidade (vg. pagamento de tributos) só serão convocados a tal obrigação, isto é ao pagamento do tributo, por dívidas de outrem pessoa ou entidade por insuficiência do património destas, chamamento esse, concretizado, por via de regra, através da reversão fiscal. (cfr. artigo 23º da LGT).

A responsabilidade de que aqui se trata recorta-se, para uma parte da doutrina, no quadro da fiança, assumindo-se a obrigação que dela emerge como acessória, relativamente à que impende sobre o principal devedor, “*equivalendo na prática a junção de mais um património (o do responsável - fiador) ao património de um determinado devedor incumpridor, nas situações em que a lei assim o determina*” (Joaquim Freitas da Rocha, obra e local citados)

De forma diferente, no regime da *solidariedade*, esta actuando num plano de horizontalidade, o credor poderá indistintamente, exigir de qualquer dos responsáveis / devedores o seu crédito.

Vigora aqui o regime previsto no artigo 512º do Código Civil, segundo o qual: “*a obrigação é solidária, quando cada um dos devedores responde pela prestação integral e*

esta a todos libera, ou quando um dos credores tem a faculdade de exigir, por si só, a prestação integral e esta libera o devedor para com todos eles”.

Revisitado, sinopticamente, o quadro dos vários institutos em presença, estamos em condições de abordar o regime da *responsabilidade no âmbito da substituição tributária*, que nos ocupa.

Era a seguinte a previsão do artigo 103º do CIRS, antes da alteração/aditamento que lhe foi introduzida pelo artigo 46º da Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro;

Artigo 103º

Responsabilidade em caso de substituição

- 1. Em caso de substituição tributária, a entidade obrigada é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desobrigado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.*
- 2. Quando a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta do imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo de apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido.*
- 3. Nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram”*

A Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro (LOE 2007) aditou ao normativo um número 4 (e também um nº 5) no sentido seguinte:

“4. Tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção na fonte que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respectivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido”.

No Relatório do Orçamento de Estado para 2007 (a folhas 26 e seguintes) depois de se consagrar que uma das principais medidas da política fiscal respeitam *“ao reforço do combate à fraude e evasão fiscais, designadamente através do aprofundamento das cláusulas anti abuso”* referencia-se, expressamente, a *“instituição de um regime de responsabilização solidária do substituto pelo imposto não retido aos beneficiários dos rendimentos em situações qualificadas como práticas fraudulentas relacionadas com a omissão ou redução do montante das remunerações pagas, seja pela sua não contabilização, seja pela sua caracterização como rendimentos não sujeitos a tributação (vg., ajudas de custo)”*(sublinhado nosso).

A alteração legislativa produzida, e para o que aqui releva, instituiu um regime de responsabilidade para a entidade retentora do rendimento na sua qualidade de substituto, em linha com o beneficiário do mesmo (substituído/trabalhador), ou seja, criou na previsão do normativo em causa um regime de *responsabilidade solidária*, mesmo antes da fase coerciva do recebimento do imposto.

Interpretação esta em que se dissente da preconizada pela Requerente, estribada nas regras gerais de interpretação das leis tributárias, acolhida na Lei Geral Tributária, mormente no seu artigo 11º:

Artigo 11º

Interpretação

“1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo de outro decorrer directamente da lei.

3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva da lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica”.

Os “*princípios gerais de interpretação*” para onde nos remete o transcrito nº 1, são estabelecidos no artigo 9º do Código Civil, que reza o seguinte:

Artigo 9º

Interpretação da lei

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expreso.

3. Na fixação e alcance do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

É pois à luz destes princípios e igualmente tendo em conta a intenção e os fins visados pelo legislador subjacentes à alteração levada a cabo no artigo 103º do CIRS que não encontramos razões para discordar da interpretação que a AT fez do mesmo, traduzida e

corporizada na prática, e face ao regime de responsabilidade solidária aí consagrado, na possibilidade de exigência do pagamento do imposto de forma indistinta, ao substituto ou ao substituído, da acordo com o regime em questão.

Concluindo-se ainda, e como se verá, que a alteração legislativa em causa, materializada na responsabilidade solidária entre substituto e substituído nas condições aí expressamente previstas e tendo em conta o fim visado com a mesma, não afronta quaisquer princípios da “constituição fiscal” ou normas do ordenamento jurídico normativo tributário.

*

A Requerente em defesa da sua tese subscreve ainda que a interpretação do nº 4 do artigo 103º do CIRS, na redacção que lhe foi conferida pela LOE 2007, levada a cabo pela AT, no sentido de *“viabilizar a exigência do imposto não retido ainda, em fase de pagamento voluntário, e já não, apenas, na fase de cobrança coerciva”* (cfr. artigo 93º do pedido de pronúncia arbitral) viola vários princípios constitucionais, de entre os quais o *princípio da capacidade contributiva*, da *igualdade fiscal*, da *proporcionalidade em sentido amplo* e da *coerência do sistema fiscal*, estribando-se para tanto num parecer da autoria do Professor B... junto com o seu articulado sob o documento nº 6.

Quanto à *violação do princípio constitucional da capacidade contributiva*, há-de ter-se em conta, subscrevendo aqui a posição de Manuel Faustino⁷, que *“os critérios geralmente invocados para justificar a repartição dos encargos fiscais pelos contribuintes assentam modernamente em duas teorias fundamentais: a teoria do benefício e a teoria da capacidade contributiva. Para a primeira, cada beneficiário dos bens e serviços prestados pelo Estado deve suportar os respectivos custos: paga quem tem recursos que permitam aceder à utilização dos bens e serviços. Para a segunda não deve existir qualquer relação entre a utilização dos bens e serviços prestados pelo Estado e o dever de os suportar; paga quem pode e na medida em que puder, independentemente da utilização dos serviços que o*

⁷ A tributação do rendimento das pessoas singulares, in AAV, *Lições de Fiscalidade, Volume I*, 3ª edição, 2014, Almedina, pp 205 e seguintes.

imposto visa tornar possíveis. O encargo não tem qualquer relação directa com a utilidade efectiva que os bens públicos possam ter para o contribuinte”.

A capacidade contributiva sendo um conceito jurídico económico⁸, reconduz-se ao princípio de que *“todos os cidadãos devem pagar impostos sobre a totalidade dos seus rendimentos, e na medida destes”*, princípio este normativado no artigo 4º da LGT:

Artigo 4º

Pressupostos dos tributos

“1. Os impostos assentem essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.

2. As taxas assente, na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

3. As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumento de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são considerados impostos.”

Se bem que, no caso específico do nº 4 do artigo 103º do CIRS, não estejamos especificamente perante “rendimento”, a verdade é que não se vê (ao contrário do que infere a Requerente) que pela circunstância de o legislador ter introduzido uma regra de responsabilidade solidária no pagamento de um tributo nas condições específicas em que o fez, daí decorra qualquer violação do princípio da capacidade contributiva, ainda que tal regime se verifique em fase de pagamento voluntário.

Não estamos propriamente perante a criação de qualquer “novo” imposto, mas sim perante a alteração de um regime de responsabilidade no caso de não cumprimento de uma norma cuja observância e cumprimento compete ao responsável tributário.

⁸ Diferente do conceito de capacidade tributária, como sinalizam Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Leite de Campos, *Direito Tributário*, Almedina, 1966, pp. 130 e ss.

No que se refere à ofensa ao *princípio constitucional da igualdade fiscal*:

A dimensão constitucional estruturante do princípio da igualdade, tem expressão no artigo 13º da Constituição da República no sentido de que *“todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.”*, daqui resultando um princípio de generalidade ou universalidade da tributação no sentido de que *“todos deverão contribuir para as despesas do Estado”* uma igualdade perante ou encargos públicos e igualdade dos sacrifícios.

*“A igualdade tributária é hoje entendida como igualdade material, postulando não apenas a consideração da capacidade contributiva, mas também a introdução de critérios de justiça contributiva e igualdade substancial, atentos ao facto de que a igualdade do sacrifício das pessoas com rendimentos diferentes aponta para a progressividade das taxas de imposto e para a personalização do imposto.”*⁹

Contudo, a dimensão material do princípio da igualdade fiscal, não encerrará em si própria um fim absoluto, traduzida na proibição de diferenciações ou discriminações.

A própria Lei Geral Tributária, ao enunciar sob o artigo 7º os *“objectivos e limites da distribuição”* prevê no nº 3 que *“a tributação não discrimina qualquer profissão ou actividade nem prejudica a prática de actos legítimos de carácter pessoal, sem prejuízo dos agravamentos ou benefícios excepcionais determinados por finalidade económicas, sociais, ambientais ou outras.”*

Mesmo que se entendesse a tese da Requerente, que não subscrevemos, no sentido de que se está perante *“uma violação do princípio da igualdade material, pois força-se todas as empresas, mesmo as em dificuldades financeiras, a responder pelos impostos devidos pelos seus trabalhadores, mesmo quando esta já pagou as remunerações em bruto”* (cfr, artigo 120º do pedido de pronúncia arbitral) ainda assim não se estaria perante qualquer violação do princípio da igualdade tributária, recentrando aqui a questão fundamental de que a alteração legislativa que nos convoca, tem unicamente subjacente um regime de responsabilidade solidária de pagamento, nas condições em que era obrigatória a retenção

⁹ Jónatas E.M.Machado e Paulo Nogueira da Costa, *Curso de Direito Tributário*, 2009, Coimbra Editora, páginas 42 e ss.

na fonte por conta do imposto devido e não já, com quaisquer outras realidades, nomeadamente a consideração de a mesma não ser devida pela sua consideração como “ajudas de custo”.

Relativamente à alegada violação do *princípio constitucional da proporcionalidade* ou princípio da proibição do excesso, e como vem sido entendido, poderemos materializá-lo “enquanto *princípio constitucional estruturante e densificador do próprio Estado de Direito, apresenta como dimensões significativas as exigências de:*

(i) *adequação, isto é a medida que se vai introduzir no ordenamento jurídico deve ser qualitativamente certa para prosseguir o fim que no caso concreto se visa;*

(ii) *necessidade ou seja, a intervenção restritiva apenas deverá ser feita se outra menos gravosa não puder ser lavada a efeito; e*

(iii) *proporcionalidade em sentido restrito, que significa que a medida restritiva deve ser quantitativamente acertada (i.é, não exagerada) em relação ao fim em causa”* ¹⁰

Enquanto referido à actividade administrativa o princípio em causa, surge positivado (a par de outros princípios estruturantes) no n.º 2 do artigo 266.º da Constituição no sentido de que, “*os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé*”

O Tribunal Constitucional nas diversas vezes que tem sido convocado a pronunciar-se sobre o princípio da proporcionalidade (ou proibição do excesso) não se tem afastado da construção clássica da doutrina quanto às vertentes da sua dimensão e densidade por forma diferente da acabada de referir.

No Acórdão n.º 632/2008 de 23/12/2008, (com expressa remissão para o Acórdão do mesmo Tribunal n.º 634/93), pode ler-se:

“*O princípio da proporcionalidade desdobra-se em três subprincípios:*” ¹¹

¹⁰ Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª Edição, 2009, Coimbra Editora, pp

Princípio da adequação (as medidas restritivas de direitos, liberdades e garantias devem revelar-se como um meio para a prossecução dos fins visados, com salvaguarda de outros direitos ou bens constitucionalmente protegidos);

Princípio da exigibilidade (essas medidas restritivas têm de ser exigidas para alcançar os fins em vista, por o legislador não dispor de outros meios menos restritivos para alcançar o mesmo desiderato);

Princípio da justa medida ou proporcionalidade em sentido estrito (não poderão adoptar-se medidas excessivas, desproporcionadas para alcançar os fins pretendidos [...])”

Podendo ainda extrair-se do Acórdão n.º 632/2008, de 23-12-2008, com respeito à dimensão “proporcionalidade em sentido estrito ou critério da justa medida” que “*o que aqui se mede, na verdade, é a relação concretamente existente entre a carga coactiva decorrente das medidas que se visa alcançar. Ou, como se disse ainda no Acórdão n.º 187/2001, “[t] rata-se [...] de exigir a intervenção, nos seus efeitos restritivos ou lesivos, se encontra numa relação ‘calibrada’- de justa medida com os fins prosseguidos, o que exige uma ponderação, graduação e correspondência dos efeitos e das medidas possíveis”* Concluindo-se, de igual forma, que a alteração legislativa em causa, materializada na responsabilidade solidária entre substituto e substituído nas condições aí expressamente previstas e tendo em conta o fim visado com tal a mesma (“instituição de um regime de responsabilização solidária do substituto pelo imposto não retido aos beneficiários dos rendimentos em situações qualificadas como práticas fraudulentas relacionadas com o omissão ou redução do montante das remunerações pagas, seja pela sua não contabilização, seja pela sua caracterização como rendimentos não sujeitos a tributação (vg., ajudas de custo)”), não afronta quaisquer princípios da “constituição fiscal” ou normas do ordenamento jurídico normativo tributário.

Na verdade não se está (ao contrário do que subscreve a Requerente) perante a criação de um novo imposto (ou tributação autónoma) mas perante uma alteração ao regime de

¹¹ Em sentido idêntico Rui Duarte Morais, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2014, página 18.

responsabilidade fiscal específica na previsão de situações de substituição tributária, a que o legislador procedeu tendo em conta os objectivos à mesma subjacente.

Quanto à violação do *princípio da coerência do sistema fiscal*, temos para nós que o regime de responsabilidade solidária em causa não o belisca minimamente face ao teor do artigo 103º nº 1 da Constituição da República.

Aí se diz, com efeito que, o “*sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos em causa*”.

Subscreve-mos aqui o discurso de Vasco Nuno Coelho Martins ¹² ao salientar que um sistema fiscal ao qualificar-se como um regime agregador dos seus tributos, “*não significa unicamente a aglomeração das várias figuras tributárias, isto é, o conjunto dos vários tributos patentes num determinado ordenamento jurídico-tributário. Pois um sistema fiscal assim construído carece de um quadro de valores que o configurem e que acautelem a harmonia das suas diversas figuras jurídicas, de forma a garantir a sua consonância com os objectivos gerais de política económica: necessita de racionalidade, de ser presidido por uma série de princípios, bem como prosseguir determinados fins.*

Este sistema fiscal, enformado por um conjunto de impostos, será tanto mais sistematizado quanto maior for o equilíbrio entre esse conjunto e a sua adequação aos objectivos fiscais e extrafiscais, já que necessita de uma integração entre todos os seus componentes”.

Ora, foram precisamente os fins e objectivos fiscais, traçados e evidenciados no Relatório do Orçamento de Estado para 2007 que foi consagrada, neste segmento, como medida essencial de combate e à fraude e evasão fiscais, a criação de “*um regime de responsabilidade solidária do substituto pelo imposto não retido aos beneficiários dos rendimentos em situações qualificadas como práticas fraudulentas relacionadas com a omissão ou redução do montante das remunerações pagas seja pela sua não contabilização, seja pela sua caracterização como rendimentos não sujeitos a tributação (vg., ajudas de custo*”) normativado pela introdução do nº 4 ao artigo 103º do CIRS.

¹² Repositório Escola de Direito, Universidade do Minho (Tese de Mestrado), *O princípio da Coerência dos Sistemas Fiscais Nacionais na Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia*, 2012, páginas, 16 e seguintes.

De tudo o que vem dito, não se vislumbra que o regime de responsabilidade solidária aí previsto, e da interpretação que do mesmo se faz, viole, colida ou ofenda o princípio da coerência do sistema fiscal da mesma forma que não concorre para qualquer ofensa ao direito de propriedade ou ao princípio da livre iniciativa privada e da autonomia.

Concluindo-se pois que não se nos afigura que a capacidade contributiva, a igualdade, a proporcionalidade, e a coerência do sistema fiscal sejam sacrificadas no altar do regime de responsabilidade solidária do pagamento do imposto nas situações previstas no n.º 4 do artigo 103.º do CIRS, ou seja, perante “rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respectivos beneficiários”

*

Argumenta ainda a Requerente, em defesa dos seus pedidos, a *ilegalidade do procedimento inspectivo*, invocando para tanto a violação dos artigos 60.º e artigo 61.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), alicerçada no facto de o Projecto de Relatório de Inspeção Tributária, ter sido elaborado no dia 25 de Novembro de 2011 e sancionado em 28 do mesmo mês, sendo que a “ Nota de Diligência” foi assinada em 29 de Novembro de 2011, daí concluindo sob o artigo 144.º do seu pedido de pronúncia arbitral “*que a “Nota de Diligência” foi notificada à REQUERENTE já depois da data de elaboração e sancionamento do Projecto de Relatório de Inspeção, em violação do disposto nos artigos 60.º e 61.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária [...]”*

Relativamente a este segmento somos da opinião de que não assiste qualquer razão à Requerente uma vez que os actos de inspeção consideram-se concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 61.º do RCPIT.

Ficando após tal notificação da nota de diligências, “*vedada a possibilidade de prática de novos actos, não sendo possível qualquer reabertura do procedimento para prática de posteriores actos de inspeção*”¹³, não se tendo verificado a ocorrência de qualquer prejuízo para a Requerente “*pelo facto de ter sido notificada do termo dos actos*

¹³ Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, Anotado e Comentado*, 2013, Coimbra Editora, página 320-

inspectivos alguns dias após ter sido notificado para o exercício do direito de audição no âmbito do procedimento inspectivo” como concluiu a AT no artigo 47º da sua resposta.

C. DECISÃO

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) julgar totalmente improcedentes os pedidos de anulação das liquidações, nº 2011 ,, e nºs 2011 ,, a 2011 ,, referentes a retenções na fonte de IRS e juros compensatórios, relativas ao exercício de 2008, bem assim como improcedente o pedido de declaração de nulidade do despacho que indeferiu o recurso hierárquico,

- b) considerar prejudicada a apreciação e decisão relativa ao pedido de indemnização por prestação de garantia.

D.VALOR DO PROCESSO

De conformidade com o disposto no artigo 306º, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 47/2013, de 26 de Junho, 97º - A), nº 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de €127.763,02.

E. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12º nº 2, 22º nº 4 do RJAT, e artigos 2º e 4º do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária, e Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em 3.060,00 €, a cargo da Requerente.



NOTIFIQUE-SE

[Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º nº 1 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco e revisto pelo colectivo de árbitros].

[A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990].

Lisboa, 30 de Outubro de 2015

O Tribunal Arbitral Colectivo,

José Poças Falcão
(Presidente)

José Coutinho Pires
(Vogal)

José Rodrigo de Castro
(Vogal)