

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 436/2025-T

**Tema:** IRS. Responsabilidade solidária. Não retenção relativa a rendimentos de trabalho

### **Decisão Arbitral**

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dra. Susana Constantino de Carvalho Furtado e Dr. António Alberto Franco (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 15-07-2025, acordam no seguinte:

#### **1. Relatório**

**A... LDA.**, com o número de identificação de pessoa coletiva ... e com sede na Rua ..., n.º..., Póvoa de Varzim, ... .., adiante simplesmente designada por “Requerente”, apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação da liquidação relativa às retenções na fonte de IRS, com o n.º 2023..., referente ao período de 2019, com valor a pagar de € 246.006,93 (o qual inclui imposto de € 212.409,00 e juros compensatórios no valor de € 33.597,93.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 05-05-2025.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 25-06-2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 15-07-2025.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e é competente.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A coberto da ordem de serviço n.º OI2022... de 06-07-2022, a Direção de Finanças do Porto levou a cabo ação inspetiva externa à Requerente, relativa ao exercício de 2019 de âmbito geral em IVA, IRC e RFIRS (Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido);
- B) Na sequência dessa inspeção a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou correcções, entre as quais correcções respeitantes a “Retenções na fonte de IRS –

Imposto não retido” que tem subjacentes pagamentos feitos pela Requerente a seus trabalhadores, a título de ajudas de custo e compensação por utilização de viatura própria destes (ponto V.2 do Relatório da Inspeção Tributária, cujo teor se dá como reproduzido);

- C) Relativamente a estas correcções, a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu o seguinte:

*Face a tudo o que antecede, conclui-se que os valores pagos pelo SP a título de “Ajudas de custo e KM” configuram rendimentos do trabalho dependente nos termos da alínea a) do n.º 1 e da alínea d) do n.º 3 ambos do artigo 2º do CIRS, pelo que deveriam ter sido alvo de retenção na fonte aquando do seu pagamento, uma vez que o SP era obrigado a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas previstas nas respetivas tabelas, conforme prevê o n.º 1 do artigo 98.º e n.º 1 do artigo 99.º do Código do IRS.*

*Atendendo a que a A...:*

- *não efetuou a retenção na fonte de IRS sobre os valores que pagou a título de “Ajudas de Custo e KM”,*
- *declarou, ao trabalhador e à Autoridade Tributária, as quantias que pagou a título de “Ajudas de Custo e KM”, como não estando sujeitas a IRS,*

*propõe-se a liquidação do IRS em falta ao abrigo do n.º 4 do artigo 103º do CIRS que estabelece que “4 - Tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido.”*

- D) Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de retenções na fonte de IR com o n.º 2023..., com o valor a pagar de € 246.006,93, sendo € 212.409,00 de imposto e € 33.597,93 de juros compensatórios (documento junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- E) Em 16-02-2024, a Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, tendo por objecto a liquidação referida;
- F) O pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho de 02-02-2025, proferido pelo Senhor Subdirector-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, ao abrigo de delegação de competências (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- c) No referido despacho remete-se para os fundamentos invocados no projecto de decisão, que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

26.A Requerente alega a existência de erro imputável aos serviços considerando que as correções foram erradamente imputadas à Requerente, quando estão em causa tributações na esfera pessoal, com impacto em sede de IRS.

27.Cumpra assim apreciar o procedimento adotado pela AT.

*Do procedimento adotado pela AT*

28.Em primeira instância, importa referir que os factos tributários em discussão, resultam das conclusões do procedimento inspetivo em sede de IRS, (capítulo V.2, páginas 14 a 21).

29.Em suma, a correção em sede de retenções na fonte respeita a valores pagos aos trabalhadores a título de (i) ajudas de custo e (ii) compensação por deslocação em viatura própria ao serviço da entidade patronal:

a. Relativamente aos valores pagos aos trabalhadores a título de ajudas de custo, conclui o RIT que uma vez que os contratos de trabalho dos trabalhadores fixam o local da obra como o local de trabalho (isto é, aquando da sua contratação, os trabalhadores sabiam que o local de trabalho iria ser num local distinto da sede da empresa), não se encontram reunidos os pressupostos para a atribuição de ajudas de custo aos trabalhadores, consubstanciando os mesmos rendimentos da categoria A do IRS, sujeitos a imposto nos termos da al. d), n.º 3 do artigo 2.º do CIRS.

b. No que respeita aos montantes pagos a título de compensação por deslocação em viatura própria, após análise amostral (devidamente identificada no RIT) que demonstra que o número de quilómetros dos “mapas de ajudas de custo e KM” são superiores aos quilómetros que se extraem das Inspeções Periódicas das suas viaturas junto do IMT, bem como, após verificação que o contrato de trabalho determina o local da obra como o local de trabalho dos trabalhadores, afere o RIT que não se encontram reunidos os pressupostos legais para a exclusão de tributação dos valores pagos pela Requerente a título de compensação para deslocação em viatura própria ao serviço da empresa, antes consubstanciando os mesmos rendimentos da categoria A do IRS.

30.Ora, não tendo a Requerente procedido a retenções na fonte dos mesmos, nem tendo a mesma contabilizado ou comunicado os mesmos como tal aos respetivos beneficiários, considerou o RIT que a Requerente seria solidariamente responsável pelo imposto não retido nos termos do n.º 4 do artigo 103.º do CIRS, tendo a AT apurado as correções ora em apreciação.

*Da correção efetuada pela AT nos termos do n.º 4 do artigo 103.º do CIRS*

31.Determina a al. a), do n.º 1, do artigo 98.º do CIRS, que as entidades devedoras dos rendimentos da categoria A, são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares.

32.Assim sobre a Requerente, na qualidade de substituto, recai a responsabilidade solidária pelo pagamento do tributo antes referido, conforme resulta do artigo 28.º da LGT e do n.º 4 do artigo 103.º do CIRS.

33.O normativo referido, foi aditado pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de dezembro (OE 2007);

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

34. Conforme consta do Relatório do Orçamento de Estado para 2007, 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”.

35. Assim, no caso em apreço, uma vez que os montantes pagos pela Requerente, foram considerados como rendimentos do trabalho dependente, conforme o disposto no artigo 2.º do CIRS, estavam sujeitos a retenção na fonte nos termos dos artigos 98.º e do 99.º do CIRS, pelo que caberia ao sujeito passivo ora Requerente ter comunicado aos respetivos beneficiários esses quantitativos.

36. Porém, não o tendo feito, e de acordo com o que dispõe o n.º 4, do artigo 103.º do CIRS, encontram-se assim reunidas todos os pressupostos necessários para a exigência da retenção na fonte à Requerente.

37. Desta forma, é nosso entendimento que não se vislumbra possível efetuar a revisão oficiosa por iniciativa da Administração Tributária, visto não ter havido qualquer erro de liquidação imputável aos serviços porquanto as mesmas foram efetuadas com base na aplicação do n.º 4 do artigo 103.º do CIRS.

38. Face ao exposto - não concordando com a Requerente na sua argumentação - não se concebe como poderá ser apontado qualquer erro imputável aos serviços conforme alegado no pedido de revisão oficiosa necessário para aplicação da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

- H) Em 30-04-2025, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

## **2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto**

**2.2.1.** Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto relevante para a decisão da causa.

**2.2.2.** Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

## **3. Matéria de direito**

Foi efectuada uma liquidação à Requerente por falta de retenção na fonte de quantias pagas a seus trabalhadores a título de ajudas de custo e compensação por utilização de viatura próprio.

A liquidação baseou-se no artigo 103.º, n.º 4, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), que estabelece o seguinte:

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

### **3.1. Posições das Partes**

O único fundamento invocado pela Requerente é, em suma, o de que, à face desta norma, bem como dos artigos 21.º, n.º 1, 22.º, n.ºs 1, 2 e 3, e 28.º da LGT, «o substituto é responsabilizado solidariamente pelo imposto não retido e não pelas importâncias não retidas».

Entende a Requerente que decorre, em suma, que aquela norma não permite exigir à Requerente o pagamento das quantias não retidas, mas apenas o pagamento do imposto que for devido, previamente determinado na esfera jurídica de cada trabalhador, através da notificação de liquidações individuais.

Diz a Requerente, em suma, o seguinte:

- a liquidação de IR efetuada na sequência das correções referidas deveria ter sido notificada a cada um dos trabalhadores (substituídos), na sua qualidade de sujeitos passivos do imposto e responsáveis originários pelo pagamento do imposto não retido, e não a si como sucedeu efetivamente;
- sendo os substituídos os verdadeiros titulares dos rendimentos sujeitos a tributação, mais especificamente das verbas requalificadas pela AT como rendimento do trabalho dependente, é a sua situação tributária que carece de correção, devendo as liquidações do imposto em falta ser-lhes dirigidas;
- na situação concreta, está em causa a aplicação do n.º 4 do art.º 103º do CIRS, segundo a qual “Tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido

- contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido.”;
- Estamos aqui, portanto, perante um caso em que o titular do rendimento sujeito a IRS, e substituído, é o responsável originário (em consonância com a primeira parte do n.º 2 do art.º 28º da LGT) e em que a responsabilidade tributária (cfr. Artigo 22.º, n.ºs 1 e 2 da LGT) do substituto é, não subsidiária, conforme a regra do n.º 4 do art.º 22º da LGT, reafirmada na segunda parte do n.º 2 do art.º 28º da LGT, mas solidária;
  - O procedimento de liquidação e, sobretudo, o consequente ato de liquidação, deveriam ter sido dirigidos (pelo menos também) contra os responsáveis originários – os substituídos, titulares dos rendimentos sujeitos a imposto – e não unicamente contra o responsável solidário;
  - não estando aqui em causa uma situação abrangida pelo n.º 1 do art.º 21º da LGT, ou seja, em que “os pressupostos do facto tributário se verifiquem em relação” ao responsável solidário, inexistente, na esfera deste, facto tributário, pelo que a liquidação terá de ser feita na esfera do sujeito passivo originário, de acordo com as normas próprias do imposto em causa (no caso, o IRS), e ainda que com a participação no procedimento respetivo (de liquidação) do responsável solidário, ao abrigo do disposto no n.º 2 do art.º 9º do CPPT;
  - como resulta da leitura da norma do n.º 4 do art.º 103º do CIRS, o substituto é responsabilizado solidariamente pelo imposto não retido e não pelas importâncias não retidas;
  - o imposto, in casu, só é definido (só se torna líquido, certo e exigível) após a liquidação realizada, nos termos do CIRS, aos respetivos sujeitos passivos;
  - a responsabilidade decorrente da norma do n.º 4 do artº 103º do CIRS, devidamente interpretada no contexto sistemático em que se insere, consagra a responsabilização solidária do substituto pelo imposto não retido (e não pelas importâncias não retidas), daí decorrendo que se torna necessário, em primeiro lugar, determinar o quantum daquele, e só depois o valor da retenção devida;
  - a única - e fundamental – diferença introduzida pela norma do n.º 4 do artigo 103º do CIRS aplicável, ora em causa, é a alteração do tipo de responsabilidade tributária do substituto, do regime regra da responsabilidade subsidiária (decorre da regra geral do artigo 22.º/4 da LGT, e específica do artigo 28.º/2 da mesma Lei), para o regime excecional da

responsabilidade solidária, e não uma alteração do objeto daquela mesma responsabilidade tributária;

- Ou seja, o n.º 4 do art.º 103º do CIRS, altera o tipo de responsabilidade tributária, mas não o seu objeto, que não deixa de ser o imposto, para passar a ser a importância não retida;
- No caso do n.º 4 do artigo 103º do CIRS, em análise, o substituto não se torna responsável por nada diferente do que já o era, nos termos do n.º 2 do artigo 28º da LGT, apenas variando o grau de responsabilidade, pelo mesmo, por assim dizer, objeto;
- Tudo isto, bem se compreenderá, se se atender às regras próprias do cálculo do imposto devido em sede de IRS, e à circunstância de o respetivo funcionamento normal poder, com facilidade, gerar situações em que o imposto devido pelo sujeito passivo originário, seja nulo ou, não o sendo, inferior à retenção devida;
- Daí que, apenas liquidado, devidamente, o IRS devido pelos sujeitos passivos originários, e contrastado com este o montante das importâncias cuja retenção foi devida, seja possível determinar a extensão da responsabilidade solidária do substituto, sob pena de se poderem gerar situações de enriquecimento injustificado para a Fazenda Pública;
- A AT, no ato tributário em crise, converteu “o substituto em substituído, como se fosse titular ou beneficiário do rendimento que se pretende tributar.”;
- Em relação à aqui requerente não se verificou qualquer facto tributário sujeito a IRS;
- A mesma é responsável, a título solidário, pelo imposto devido pelos seus trabalhadores, que, segundo a AT, terá omitido, ilegalmente, retenções na fonte, até ao valor das retenções omitidas;
- Mas não foi esse (o IRS dos sujeitos passivos originários) o imposto liquidado no ato tributário em crise;
- Deste modo, atenta a inexistência de facto tributário subjacente à liquidação de IR em causa, conclui-se pela falta de verificação do pressuposto do imposto;
- O que constitui um vício de violação da lei, que deverá determinar a anulação da liquidação relativa às retenções na fonte de IRS sub judice.

A Autoridade Tributária e Aduaneira mantém a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária e na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, dizendo ainda, em suma, o seguinte:

- as correções a efetuar e da responsabilidade do SP e ora requerente, em sede de retenção na fonte de IRS que “(...) os valores pagos pelo SP a título de “Ajudas de custo e KM” configuram rendimentos do trabalho dependente nos termos da alínea a) do n.º 1 e da alínea d) do n.º 3 ambos do artigo 2.º do CIRS, pelo que deveriam ter sido alvo de retenção na fonte aquando do seu pagamento, uma vez que o SP era obrigado a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas previstas nas respetivas tabelas, conforme prevê o n.º 1 do artigo 98.º e n.º 1 do artigo 99.º do Código do IRS;
- uma vez que não estão reunidos os pressupostos para a atribuição de ajudas de custo aos funcionários do Estado e consequentemente para não sujeição das mesmas nos termos do disposto na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, os valores pagos aos trabalhadores a título de ajudas de custo consubstanciam rendimentos da categoria A do IRS, sujeitos a imposto;
- a AT cumpriu o ónus (art.º 74 n.º 1 da LGT), de provar a existência dos pressupostos de facto e de direito nos termos das normas de incidência atrás citadas e consequentemente pôr em causa as alegações de inexistência de facto tributário;
- sobre a alegada ausência de responsabilidade solidária pelo imposto não retido (n.º 4 do art.º 104.º do CIRS), sempre se dirá que, decorrente do facto de não terem sido preenchidas as condições para a dispensa de retenção na fonte (art.ºs 99.º n.º 5 e 101.º-B n.º 1 al e) do CIRS, em conformidade com art.ºs 98.º e 99.º, do CIRS), o SP e ora requerente, A... LDA deveria ter considerado esses montantes para efeitos de retenções na fonte sobre rendimento do trabalho dependente (categoria A) dos referidos trabalhadores, sendo que, ao abrigo do disposto no n.º 4 do art.º 103.º do CIRS, a mesma assume a responsabilidade solidária pelo imposto não retido, uma vez que se tratam de rendimentos sujeitos a retenção que não foram contabilizados nem comunicados aos respetivos beneficiários;
- sendo que, sobre a sociedade ora requerente, na qualidade de substituta, recai a responsabilidade solidária pelo pagamento do tributo antes referido, conforme resulta do art.º 28.º da LGT e do n.º 4 do art.º 103.º do CIRS, aditado pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de dezembro (OE 2007) que refere: “4-Tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção na fonte que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido;
- 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” refere-se expressamente no Relatório do Orçamento de Estado para 2007 (folhas 26 e seguintes) que 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;
- a obrigação de retenção na fonte sobre os rendimentos do trabalho dependente que recai sobre os substitutos tem a medida que resulta da aplicação de taxas próprias em função da remuneração mensal (e não a anual) do trabalhador, constantes de tabelas específicas publicadas anualmente para o efeito, e não a medida da dívida de IRS do ano em causa resultante da aplicação das taxas gerais do IRS (art. 68º do CIRS);
  - as importâncias a reter têm a natureza de imposto por conta do IRS devido a final, quer aquelas se revelem excessivas, quer insuficientes em face do montante da dívida do titular dos rendimentos apurada a final;
  - «imposto retido», significa toda a importância a reter pelos substitutos tributários independentemente do imposto devido a final pelo titular dos rendimentos.

### **3.2. Apreciação da questão**

Está em causa a admissibilidade de imposição à Requerente de tributação, sem prévio apuramento dos montantes de IRS eventualmente devidos por cada um dos trabalhadores.

A questão de saber de pode ser exigido ao substituto tributário, que eventualmente tenha omitido deveres de retenção na fonte de quantias pagas a trabalhadores por conta de outrem, o pagamento das quantias que deveria ter retido, antes de estar definida a dívida tributária do substituído, tem sido objecto de várias decisões arbitrais, que são citadas por ambas as Partes.

É manifestamente maioritária a jurisprudência arbitral no sentido de a exigência do imposto ao substituto apenas poder ser efectuada após ser determinado o imposto devido pelo substituído, como pode ver-se pelas decisões proferidas nos processos 119/2015-T, 120/2015-T, 539/2017-T, 616/2019-T, 613/2020-T, 24/2021-T, 638/2021-T, 267/2023-T, 743/2023-T e 316/2024-T. Em sentido

contrário apenas foi proferida decisão no processo n.º 118/2015-T, citado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

O artigo 21.º do CIRS estabelece que *«quando, através de substituição tributária, este Código exigir o pagamento total ou parcial do IRS a pessoa diversa daquela em relação à qual se verificam os respectivos pressupostos, considera-se a substituta, para todos os efeitos legais, como devedor principal do imposto, **ressalvado o disposto no artigo 103.º**»*.

Assim, há que determinar previamente o regime que resulta do artigo 103.º do CIRS, ressalvado por este artigo 21.º.

O n.º 1 do artigo 103.º do CIRS, por sua vez, remete para o regime do artigo 28.º da LGT, *«sem prejuízo do disposto nos números seguintes»*.

No seu n.º 1 do artigo 28.º da LGT, prevêem-se as situações em que houve retenção sem entrega pelo substituto das quantias retidas, caso não em que o substituto é o único responsável pelo pagamento do imposto. No caso dos autos, não se está perante uma situação enquadrável neste n.º 1 do artigo 28.º, pois não houve retenção.

No n.º 2 do mesmo artigo 28.º, para os casos em que a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta de imposto devido a final, estabelece-se a regra de que *«cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária»*. No caso dos autos, também não se está perante uma situação enquadrável neste n.º 1 do artigo 28.º, pois não houve retenção.

Para os restantes casos, previu-se, no n.º 3 do artigo 28.º da LGT, a regra de que *«o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram»*. Nestas situações vale também a regra do artigo 21.º, sendo o substituto o devedor principal.

Porém, o n.º 1 do artigo 103.º do CIRS remete para o regime do artigo 28.º da LGT, *«sem prejuízo do disposto nos números seguintes»*, pelo que o regime destes números prevalece sobre o regime do artigo 28.º da LGT, se se estiver perante uma situação especialmente prevista nestes números seguintes do artigo 103.º do CIRS.

É isso que sucede no caso em apreço, pois está-se perante uma situação enquadrável no n.º 4 do artigo 103.º do CIRS, em que se estabelece que *«tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respectivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido»*.

Foi neste n.º 4 que a Autoridade Tributária e Aduaneira se baseou para liquidar o IRS e notificar a Requerente para o seu pagamento.

Como se infere do facto de neste n.º 4 se prever a responsabilidade do substituto como solidária, **o devedor originário do imposto não retido continua a ser o substituído**, consubstanciando-se o regime excepcional do n.º 4 apenas na natureza da responsabilidade do substituto que, em vez de ser subsidiária, é solidária.

Devem distinguir-se as situações de devedores originários solidários e de responsabilidade solidária por dívidas de outrem.

A solidariedade entre **devedores originários** está prevista para as situações em que «os pressupostos do facto tributário se verifiquem em relação a mais de uma pessoa», em que, em regra, «todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária» (artigo 21.º, n.º 1, da LGT).

Diferente desta é a situação do «**responsável solidário**», que é uma «pessoa alheia à constituição do vínculo tributário que, pelas suas particulares conexões com o originário devedor ou com o objecto do imposto, a lei considera garante do pagamento da dívida de imposto, numa posição de fiador legal». ( <sup>1</sup> )

Esta distinção aparece clara no artigo 22.º da LGT, referente à «Responsabilidade tributária» em que se refere que «**para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas**», o que evidencia que o **responsável solidário** (da mesma forma que o responsável subsidiário) não passa a ser considerado **sujeito passivo originário**.

É uma situação de responsabilidade solidária que se prevê para o substituto no n.º 4 do artigo 103.º do CIRS, pois os pressupostos do facto tributário (auferir rendimentos do trabalho) verificam-se em relação aos contribuintes de IRS que são os trabalhadores da Requerente.

Assim, como o artigo 21.º do CIRS, apesar de estabelecer a regra de que o substituto se considera «*como devedor principal do imposto*», **ressalva o disposto no artigo 103.º**, tem de se concluir que nestas situações enquadráveis no n.º 4, **o substituto não é considerado como devedor principal do imposto não retido, mas sim responsável solidário**, isto é, está numa situação de garante do pagamento da dívida de imposto, numa posição de fiador legal.

---

<sup>1</sup> ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios do Direito Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 1979, Página 204.

A questão que se coloca é a de saber se, nestas situações de responsabilidade solidária do substituto, lhe pode ser exigido o pagamento da dívida na fase de pagamento voluntário, designadamente sendo ele e não o devedor originário notificado para o pagamento voluntário da quantia liquidada.

A razão por que no n.º 2 do artigo 28.º da LGT, para os casos de retenção «efectuada meramente a título de pagamento por conta de imposto devido a final», se afasta a regra do artigo 21.º do CIRS de considerar o substituto como devedor principal do imposto, é a de que, à face do regime geral do IRS, na sequência dos pagamentos ocorridos em determinado ano, haverá, no ano subsequente, que fazer um acerto de contas, com base na globalidade dos rendimentos de várias categorias sujeitos a englobamento, depois de feitos abatimentos e deduções (artigo 22.º, n.º 1 do CIRS) e também nas quantias retidas por conta do imposto devido a final.

E nesta liquidação relativa à globalidade dos rendimentos de determinado ano, é o respectivo sujeito passivo de IRS quem é o devedor originário, se houver imposto a liquidar e na medida em que houver imposto a liquidar.

Por isso, nestes casos de retenção efectuada a título de pagamento por conta do imposto devido a final, só depois de efectuada a liquidação de IRS se pode saber se há ou não a pagar imposto pelo sujeito passivo e se pode saber se será necessário ou não responsabilizar o substituto pelo **imposto** não retido.

Como bem se diz na decisão arbitral de 26-10-2015, processo n.º 119/2015-T, «*resulta da leitura da norma do artigo 103.º/4 do CIRS, em causa, o substituto é responsabilizado solidariamente pelo imposto não retido e não pelas importâncias não retidas. Com efeito, não se poderá ( <sup>2</sup> ) confundir imposto com importâncias retidas por conta daquele*».

Na pena do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23-09-2015, proferido no processo 0997/15:

*“O imposto sobre o rendimento de pessoas singulares é um imposto que, como a sua denominação indica é devido por pessoas singulares, incidindo sobre o valor anual dos rendimentos por estas auferidos ao longo do ano, artº 1º do Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares.*

---

<sup>2</sup> Sendo suficientemente elucidativo, a este respeito, o artigo 28.º da LGT, onde se refere, no n.º 1 que “a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado”, e não, justamente, pelo imposto retido e não entregue, enquanto no n.º 2, se fala já em “imposto não retido”.

A retenção na fonte não é um imposto, mas um mecanismo de cobrança, instituído pelo sistema fiscal português com o objectivo de aumentar a eficácia na cobrança do imposto (IRS). Pela utilização de tal mecanismo, o Estado recebe, mensalmente, por conta do imposto que será devido no final de cada ano pelos trabalhadores por conta de outrem ou trabalhadores que prestem serviços e que não estejam abrangidos pelo regime de isenção uma parte do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares que a estas compete pagar.

Para o sujeito passivo de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares trata-se de um pagamento antecipado do imposto que é devido no final de cada ano. Para a entidade que procede à sua retenção trata-se de uma dívida tributária e não do pagamento de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares. Esta apenas procede ao desconto no vencimento do trabalhador da quantia que o estado tem a receber em sede de tributação de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares desse trabalhador, incumbindo-lhe a entrega desse valor ao estado. O mesmo ocorre quando a entidade a quem foi prestado um serviço retém do custo do serviço que deveria pagar ao prestador, e, para este seria rendimento tributável em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares, o valor correspondente ao imposto sobre o rendimento de pessoas singulares.

Mas a empresa que procede à retenção na fonte não passa, por isso a ser tributada em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares. Arrecada os valores de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares que são devidos pelos trabalhadores/ prestadores de serviço que deve entregar nos cofres do estado.”

É a esta luz que há que determinar o regime de exigência aos responsáveis solidários do pagamento das dívidas resultantes de incumprimento do dever de retenção na fonte.

Como decorre do texto do n.º 4 do artigo 103.º do CIRS, a responsabilidade solidária aí estabelecida reporta-se ao **«imposto não retido»** e **não às importâncias que deveriam ter sido retidas por conta desse imposto.**

Com efeito, a retenção na fonte por conta do IRS devido a final, não implica que, quando vier a ser efectuado o acerto definitivo, venha a existir alguma dívida de IRS do montante correspondente à retenção, pois, pode haver deduções ou abatimentos, ou, inclusivamente, isenções pessoais ou exclusões de tributação (como a prevista no artigos 12.º-A do CIRS, na redacção da Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro, potencialmente aplicável ao caso dos autos).

Por outro lado, a solidariedade passiva pressupõe uma dívida que possa ser exigida indistintamente a qualquer dos devedores solidários.

Não pode ser exigida ao substituto, a título do devedor solidário, o pagamento de uma dívida se não está definida na esfera do substituído como existente e por cujo pagamento este também seja responsável.

O substituído apenas pode ser responsabilizado pelo **imposto devido** e não pelas **importâncias que não foram retidas pelo substituto**.

Consequentemente, a responsabilidade solidária, necessariamente comum ao substituto e substituído, apenas pode reportar-se à **dívida de imposto**, pois o substituído apenas pelo pagamento desta pode ser responsabilizado.

Na verdade, seria paradoxal, por exemplo, que se pudesse exigir ao substituído que trabalhou apenas uma parte do ano qualquer imposto, por falta de retenção pelo substituto nos pagamentos que lhe fez, quando se venha a apurar, no cômputo dos rendimentos anuais, que não atingiu o limiar do mínimo de existência previsto no artigo 58.º do CIRS.

E, se não se pode exigir ao substituído esse imposto não devido, também não pode ele ser exigido ao substituto, quando a sua responsabilidade é solidária, pois a solidariedade entre devedores consubstancia-se na possibilidade de o credor poder exigir de qualquer dos devedores solidários o pagamento da dívida (artigo 512.º, n. 1, do Código Civil).

É precisamente por apenas quanto ao imposto que haja a pagar pelo substituído se poder justificar a responsabilidade solidária do substituto que o n.º 4 do artigo 103.º do CIRS diz que «o substituto assume responsabilidade solidária pelo **imposto não retido**» e **não pelas importâncias que deveria ter retido** e não reteve.

Pelo exposto, ao responsabilizar a Requerente, a título de devedora solidária, pelas importâncias não retidas, sem prévio apuramento da existência de dívida de imposto, a correcção relativa aos pagamentos efectuados a título de ajudas de custo e compensação pela utilização de viatura própria ao serviço da empresa enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito quanto à interpretação do artigo 103.º, n. 4, do CIRS, o que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

A liquidação de juros compensatórios tem como pressuposto a liquidação de imposto, pelo que enferma do mesmo vício,

Resultando do exposto a anulação total da liquidação impugnada, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das restantes questões (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC).

#### 4. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação relativa às retenções na fonte de IRS, com o n.º 2023..., referente ao período de 2019, com valor a pagar de € 246.006,93 (o qual inclui imposto de € 212.409,00 e juros compensatórios no valor de € 33.597,93).

#### 5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **246.006,93**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

#### 6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **4.284,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 08-10-2025

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)  
(relator)

(Susana Constantino de Carvalho Furtado)

(António Alberto Franco)