

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1026/2024-T

Tema: Competência arbitral em razão da matéria. Ajudas de custo. Ónus da Prova.

SUMÁRIO

- 1. Os montantes atribuídos pela entidade patronal aos respetivos funcionários que não tenham natureza remuneratória e que visem compensar os encargos por estes incorridos com estadia, almoço e jantar, ao serviço e no interesse da entidade patronal, qualificam-se como ajudas de custo, não sendo sujeitas a IRS nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 3, alínea d), do CIRS.**
- 2. Cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação, para o que deve provar os factos constitutivos de que legalmente depende a decisão administrativo-tributária com certo conteúdo e com certo sentido.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Rita Correia da Cunha (Presidente), Rui Miguel Zeferino Ferreira (Vogal e Relator) e Fernando Marques Simões (Vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD para formar Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 13 de novembro de 2024, decidem o seguinte:

RELATÓRIO

1. **A..., LDA** (doravante designada “Requerente”), NIPC ..., com sede na ..., n.º..., ..., no Porto, na sequência da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2023..., proferida em 26 de maio de 2024, pela Subdiretora Geral da Direção de Serviços do IRS, não se conformando com a mesma, veio, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, ou “RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada “AT” ou “Requerida”), com vista (a) à anulação da referida decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e das liquidações adicionais de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) a ela subjacentes, referentes aos anos de 2016 e 2017, nos montantes de € 62.410,82 (sessenta e dois mil, quatrocentos e dez euros, e oitenta e dois cêntimos) e € 62.465,80 (sessenta e dois mil, quatrocentos e sessenta e cinco euros, e oitenta cêntimos), bem como (b) à condenação da AT no pagamento de indemnização por garantia indevidamente prestada.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo apresentado pela Requerente em 2 de setembro de 2024, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente comunicado à Requerida.

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 nomeou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os aqui signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. Em 23 de outubro de 2024, foram as Partes devidamente notificadas dessas nomeações, não tendo manifestado vontade de recusar a nomeação dos árbitros designados, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), 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 13 de novembro 2024.

3. No PPA, a Requerente invocou, em síntese, o seguinte:

- a) A AT errou ao concluir que todas as verbas mencionadas como “ajudas de custo” nos recibos de vencimento dos trabalhadores ao serviço da Requerente (referentes aos anos de 2016 e 2017) não correspondiam a quaisquer compensações por gastos suportados ao serviço da mesma, e que os montantes em apreço devem ser tributados, na totalidade, como remuneração.
- b) Para o efeito, a AT considerou, erradamente, que através das folhas de presença apresentadas pela Requerente não é possível o controlo dos valores que constam dos recibos de vencimento, que tais documentos (folhas de presença) não cumprem os requisitos legalmente exigidos para justificar as ajudas de custo, e que tais documentos (folhas de presença) são incongruentes com os recibos de rendimentos (valores e informação quanto à deslocação) e com os Relatórios de Despesas.
- c) A AT optou, erradamente, por desconsiderar toda e qualquer justificação apresentada pela Requerente e tributar a totalidade das ajudas de custo, como se nada se encontrasse justificado pelas folhas de presença (o que não corresponde à realidade material dos factos). A AT deveria ter tributado apenas os valores pagos que excedessem a parte que está justificada pelos documentos apresentados pela Requerente (ou seja, tributar, em 2016, o valor de € 59.518,63, e em 2017, o valor de € 57.391,59). O remanescente deveria ser aceite como ajudas de custo, (i) por corresponderem a deslocações efetivas e necessárias para a normal prossecução da atividade da Requerente, e (ii) por se encontrarem justificadas através de folhas de presença.
- d) Encontrando-se a larga maioria dos valores pagos justificada e comprovada, e beneficiando a escrita da Requerente de uma presunção legal de veracidade e de

boa-fé, consagrada no artigo 75.º da LGT – que a AT não logrou minimamente colocar em causa – incumbia à AT o ónus de demonstrar fundamentadamente que um pagamento mensal caracterizado pelas partes como ajudas de custo não reveste essa natureza. Se a AT, com vista a afastar tal presunção de veracidade, funda a sua posição em circunstâncias descritas de forma genérica e por amostragem, não discriminando concretamente as situações subjacentes a essa mesma posição, não é exigível à Requerente uma prova que não se quede, igualmente, por aspetos genéricos e globais, porque a própria fundamentação do ato não permite qualquer nível de detalhe adicional.

- e) Assim, as liquidações adicionais em causa padecem de um evidente erro nos pressupostos de facto – o que implica a sua anulação – visto que em nenhum ponto do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) surge contrariado pela AT que as deslocações dos colaboradores da Requerente eram efetivas e necessárias para a normal prossecução da atividade da Requerente. Na verdade, a atividade da Requerente (consultoria tecnológica para apoio às equipas de informática dos vários clientes, a incluir, designadamente, o desenvolvimento e implementação, de um modo integrado nessas equipas, de funcionalidades na produção de programas informáticos), implica, na maior parte do tempo, a presença de colaboradores da Requerente nas instalações dos clientes para implementação e acompanhamento de cada projeto, o que torna inevitáveis os gastos com deslocações.
- f) A decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente é nula ou anulável também por violação do princípio da legalidade tributária (Cfr. artigo 103.º, n.º 1, da CRP), por vício de fundamentação (Cfr. artigos 268.º, n.º 3, da CRP, e 77.º da LGT), e por violação do princípio do inquisitório e do dever de descoberta da verdade material a que a AT está adstrita (Cfr. artigo 58.º da LGT). Este último vício ocorreu porque a AT não fez uma análise, muito menos ponderação, dos novos elementos de facto e de prova aduzidos pela Requerente no decorrer do procedimento de revisão oficiosa, limitando-se a reiterar o que já havia sido dito no RIT. Aliás, no procedimento inspetivo, a AT não analisou – porque não

pediu à Requerente – todos os documentos de que a Requerente dispunha relativamente às ajudas de custo em análise, incluindo as folhas de presença e os relatórios de despesas. Ora, incumbe à AT, em sede do procedimento administrativo-tributário de liquidação, indagar sobre a verificação do facto tributável e demais elementos pertinentes à liquidação do imposto, fazendo todas as diligências necessárias para o efeito. Tal procedimento só pode culminar com a liquidação em sentido estrito quando, face aos elementos constantes do processo administrativo, estiver adquirida a convicção da existência e conteúdo do facto tributário (princípio da verdade material).

- g) Acresce que, no limite, sempre o Tribunal Arbitral teria de fazer valer-se da fundada dúvida contemplada no artigo 100.º do CPPT. Isto porque a incerteza sobre a realidade dos factos tributários reverte, em regra, contra a AT, não devendo ela efetuar a liquidação se não existirem indícios suficientes daqueles. O aludido normativo constitui uma afloração do princípio “in dubio contra fiscum”, vigente no momento da decisão sobre facto incerto na aplicação da lei e com alcance análogo ao do princípio “in dubio pro reo” no que respeita à apreciação da prova em processo penal, determinando que o interesse substancial da justiça domine o processo tributário em detrimento do mero interesse formal ou financeiro do Estado.
- h) Acresce que, tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção na fonte que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários (colaboradores), o substituto tributário (a Requerente) assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido (cfr. n.º 4 do artigo 103.º do CIRS). Todavia, seguindo a jurisprudência arbitral, se o imposto não foi, total ou parcialmente, retido pelo substituto tributário (a Requerente), compete então ao substituído e titular dos rendimentos (colaborador), a responsabilidade subsidiária pelo seu pagamento. O substituto tributário (a Requerente) pode ser responsabilizado solidariamente pelo imposto (IRS) devido a final pelo substituído (colaborador), caso este não proceda ao pagamento voluntário do montante devido, e não já pelas importâncias não retidas.

- i) Ora, na medida em que a AT exige à Requerente a totalidade das importâncias não retidas, torna-se por demais evidente que violou, de forma flagrante, o regime da responsabilidade em caso de substituição previsto no artigo 103.º, n.º 4, do CIRS.
 - j) Não são igualmente devidos quaisquer juros compensatórios porquanto (1) não se verificam os respetivos requisitos legais (i.e., que o imposto seja devido; que exista retardamento na liquidação do imposto, e que esse retardamento advenha de facto imputável ao sujeito passivo), e (2) a liquidação de tais juros exige um nexo de causalidade adequada entre o comportamento do sujeito passivo e o retardamento da liquidação do imposto, bem como a censurabilidade de tal comportamento, a título de dolo ou negligência; *in casu*, a AT não alegou ter havido dolo ou negligência da Requerente, muito menos qualquer nexo de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a sua atuação, que fosse suscetível de um juízo de censura ético-pessoal.
 - k) Por último, atenta a procedência do presente PPA, assiste à Requerente o direito a que a AT seja condenada a pagar indemnização pela garantia indevidamente prestada, com referência aos encargos que a Requerente teve com a sua constituição e manutenção, até que aquela garantia prestada se extinga.
4. Em 2 de janeiro de 2025, após notificação à Requerida (em 19 de novembro de 2024) para apresentação de resposta ao PPA, a mesma apresentou-a, bem como juntou na mesma data o respetivo processo administrativo (“PA”), invocando em síntese:

Por exceção: Da incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria

- a) O tribunal arbitral é incompetente para apreciar o indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa porquanto tal apreciação extravasa as competências que lhe estão reservadas por lei, nomeadamente por o processo ter por “*objecto a autoliquidação de IRC respeitante ao exercício de 2018 e 2019, a qual foi alvo de pedido de Revisão Oficiosa de Acto Tributário*”.

- b) O artigo 2.º, alínea a), da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, exclui, literalmente, do âmbito da vinculação da Requerida à jurisdição arbitral: “(...) *as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, sem que aí seja mencionado o mecanismo de revisão oficiosa previsto no artigo 78.º da LGT.
- c) O legislador não previu, no artigo 2.º daquela Portaria, o procedimento de revisão oficiosa como equiparável ao recurso à via administrativa, *maxime* à reclamação graciosa, para efeitos de aceder ao PPA.
- d) Este entendimento impõe-se igualmente por força dos princípios constitucionais do Estado de Direito e da Separação dos Poderes (cfr. Art.ºs 2.º e 111.º, ambos da Constituição), bem como da Legalidade (Art.º 3.º n.º 2 e 266.º n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no Art.º 30.º, n.º 2, da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da Requerida.
- e) A incompetência material do tribunal arbitral para a apreciação do ato tributário em questão consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 2, e no artigo 577.º, alínea a), do CPC *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Por impugnação

- f) Na ação inspetiva, foram apuradas, entre outras, correções em sede de IRS – Retenções na Fonte referente aos exercícios de 2016 e 2017 no montante de € 54.410,00 e € 56.333,00, respetivamente, dado que concluíram que as importâncias pagas aos trabalhadores a título de ajudas de custo e/ou compensação pela deslocação em viatura própria ao serviço da entidade empregadora não reuniam, em substância, os pressupostos para qualificação como complemento da retribuição de

trabalho dependente (nos termos do n.º 2 do artigo 258.º do Código do Trabalho), e, por conseguinte, encontram-se sujeitos a tributação em sede de IRS de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS.

- g) A sociedade é obrigada a comprovar os encargos efetivamente suportados com a compensação por uso de viatura própria dos trabalhadores ou membros dos órgãos estatutários ao serviço da entidade patronal, através de mapa de itinerário, onde será incluir ainda, informação sobre o nome do beneficiário, o local onde se deslocou, a data da deslocação, tempo e objetivo de permanência, matrícula da viatura, bem como o montante pago por quilómetro, de modo a aferir se o mesmo excede ou não os limites de sujeição a IRS e, consequentemente, a Segurança Social [na realidade o que está em causa no presente processo são ajudas de custo e não propriamente a compensação por uso de viatura própria dos trabalhadores ou membros dos órgãos estatutários].
- h) Os documentos designados por “Folhas de Presença” não tinham sido criados com o objetivo específico de justificar os montantes pagos aos funcionários a título de ajudas de custo, mas sim para o controlo interno dos tempos mensais afetos por funcionário aos projetos/clientes para os quais trabalharam.
- i) A inspeção tributária apurou que o número de dias, o valor diário da ajuda de custo e o total mensal constava dos mapas a manuscrito, nas margens laterais dos mesmos, enquanto a restante informação (dia do mês, local, hora de entrada/saída do período de manhã/tarde, e observações (cidade/país)) estava impressa em colunas próprias.
- j) Da análise efetuada às “Folhas de Presenças” concluiu-se que as mesmas não permitem efetuar o controle das deslocações a que se referem os encargos com as ajudas de custo constantes do processamento de salários, pelo que face às incongruências de valores e de conteúdo, as quais não cumprem com os requisitos previstos no Código do IRC para que sejam aceites como gastos fiscalmente dedutíveis, enquanto rendimentos não sujeitos em IRS.

- k) Nas “Folhas de Presenças” e dos “Relatórios de Despesas” foram identificadas incongruências que colocam em causa a veracidade da deslocação do funcionário ao serviço da entidade patronal e, consequentemente, o direito ao recebimento de ajuda de custo, enquanto rendimento não sujeito a IRS.
- l) Ao nível dos sócios verificou-se que os montantes pagos a título de ajudas de custo nos recibos de vencimento são iguais mensalmente, indicando que todos os meses foi efetuado o mesmo número de dias de deslocação ao serviço da empresa, facto este que também se afigura pouco credível e indicia que a empresa, independentemente de o funcionário ter efetuado deslocações ou não, atribui sempre uma remuneração a título de ajuda de custo.
- m) Os montantes mensais auferidos pelos funcionários a título de ajudas de custo constituem um complemento salarial dos mesmos, atendendo a que as despesas com as refeições e alojamento incorridos foram reembolsadas pela empresa.
- n) Destinando-se as ajudas de custo a compensar o trabalhador das despesas por si suportadas com refeições (almoço e jantar) e alojamento, nos exercícios em análise, a Requerente também declarou mensalmente gastos com deslocações e estadas (contabilizados na conta SNC 6251) e com despesas de representação (contabilizados na conta SNC 6266), pelo que deverão ser vistas como constituindo um complemento salarial dos mesmos, atendendo a que as despesas com as refeições e alojamento incorridos foram reembolsadas pela empresa.
- o) Aos montantes mensais pagos, a título de ajudas de custo, não foi efetuada a dedução do abono do subsídio de refeição, incluído no processamento de salários, conforme estipulado pelo artigo 37.º do Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril.
- p) Tais incongruências encontram-se suportadas no facto de as mesmas mencionarem que num determinado dia(s) o funcionário esteve num local diferente da sede da empresa (Porto), justificando o pagamento do valor diário da ajuda de custo, e o “Relatório de Despesas”, desse funcionário, desse dia, identificar o pagamento de

uma refeição, suportada por uma fatura de um restaurante sito no Porto, o pagamento de km's ou o abastecimento de gasóleo, identificando que o funcionário esteve no Porto e não ocorreu a deslocação identificada.

- q) A Requerente não fez constar o valor anual pago relativo a essas mesmas remunerações na declaração de comunicação de rendimentos e retenções na fonte, prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 119.º do CIRS.
 - r) A Lei nº 53-A/2006, de 29 de dezembro (OE 2007) aditou ao normativo um número 4, o qual prescreve: “*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*”, pelo que tendo os montantes pagos pela Requerente sido considerados como rendimentos do trabalho dependente, conforme o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e d), do CIRS, estavam sujeitos a retenção na fonte nos termos dos artigos 98.º e n.º 1 do artigo 99.º do CIRS, pelo que caberia à Requerente ter comunicado aos respetivos beneficiários esses quantitativos.
 - s) Não se verificando, nos presentes autos, erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, uma vez que as liquidações em causa não provêm de qualquer erro dos Serviços, mas antes, decorrem diretamente da aplicação da lei, não deve ser reconhecido à Requerente o direito a qualquer indemnização, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT.
5. Por despacho de 10 de janeiro de 2025, determinou-se a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, para o dia 12 de fevereiro de 2025, para nela se proceder à inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente, sobre os factos do PPA, constante dos artigos 2., 15., 16., 19., 21., 56. a 58., 63., 82. e 83.
6. No requerimento de 22 de janeiro de 2025, a Requerente veio pronunciar-se sobre a matéria de exceção, sustentando que não está em causa qualquer autoliquidação, mas antes, está em causa uma liquidação adicional, da iniciativa da AT, determinada na

sequência de correções determinadas no âmbito de procedimento inspetivo, o que faz fundado na jurisprudência do Tribunal Administrativo Central Sul e em várias decisões de tribunais arbitrais, nomeadamente as proferidas nos processos 778/2023-T, 777/2022-T, 678/2021-T e 210/2017.

Na defesa da não verificação da exceção dilatória, invoca ainda que o Tribunal Constitucional decidiu: *“Não julgar inconstitucional a norma que considera os pedidos de revisão oficiosa equivalentes às situações em que existiu «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», para efeito da interpretação da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, encontrando-se tais situações, por isso, abrangidas pela jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD [...]”*.

A Requerente, nesse mesmo requerimento, requereu que fosse a AT notificada para juntar aos autos o processo de evidências de trabalho, onde deviam de se encontrar parte dos documentos disponibilizados pela Requerente à AT no âmbito do procedimento inspetivo, de modo que o PA fique completo com todos os elementos que o devem integrar.

7. Por despacho de 22 de janeiro de 2025, determinou-se a junção do processo de evidências de trabalho, de modo que o PA fique completo com todos os elementos que o devem integrar.
8. A Requerida deu resposta ao despacho no requerimento apresentado aos autos em 11 de fevereiro de 2025, mas não procedeu à junção de todos os documentos solicitados no requerimento apresentado pela Requerente e que mereceu despacho favorável deste tribunal arbitral.
9. A reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT realizou-se no dia 12 de janeiro de 2025. Sem a oposição da Requerida, e com o deferimento do tribunal, a testemunha B... foi substituída por C... . Assim, na diligência foram prestadas as declarações de parte de D..., enquanto gerente da Requerente, bem como inquiridas as testemunhas E... a e F...

. Atendendo à sua razão de Ciência, o tribunal arbitral decidiu não a ouvir a testemunha C... .

10. Na diligência foram as partes notificadas para a apresentação de alegações no prazo de 10 dias, em simultâneo. Foi ainda designado o dia 13 de maio de 2025 para o efeito de prolação da decisão arbitral, bem como advertida a Requerente para no prazo de 10 (dez) dias proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.
11. Em 20 de fevereiro de 2025, a Requerida veio apresentar as suas alegações, mantendo a respetiva posição já expressa na resposta ao PPA. Em 26 de fevereiro de 2025, a Requerente veio apresentar as suas alegações, mantendo a respetiva posição já expressa no pedido de pronúncia arbitral e na resposta à matéria de exceção, detendo-se sobre os factos que, no seu entendimento, devem ser dados como provados, nomeadamente os decorrentes da prova testemunhal produzida.

Na mesma data procedeu à junção aos autos do comprovativo de pagamento da taxa de arbitragem subsequente (pagamento ocorrido em 21 de fevereiro de 2025).

SANEAMENTO

12. O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído.
13. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º da n.º 112- A/2011, de 22 de março (Portaria de Vinculação).
14. A apreciação da exceção de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria, suscitada pela AT na resposta ao PPA, será efetuada após a fixação da matéria de facto provada e não provada.

QUESTÕES DECIDENDAS

15. Considerando a posição vertida nos articulados das partes e os documentos juntos aos autos (incluindo o Relatório de Inspeção Tributária – “RIT”), as questões por decidir são as seguintes:

- a) Da exceção de incompetência material do tribunal arbitral para apreciar o PPA;
- b) Da natureza remuneratória ou compensatória dos montantes pagos aos colaboradores da Requerente nos anos de 2016 e 2017;
- c) Subsidiariamente: Dos vícios da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, designadamente a falta de fundamentação, a violação do princípio da legalidade tributária, do princípio do inquisitório, e do dever de descoberta da verdade material;
- d) Subsidiariamente: Da responsabilidade da Requerente, na qualidade de substituto tributário, pelo imposto que alegadamente deveria ter sido retido na fonte com referência aos montantes pagos aos seus colaboradores nos anos de 2016 e 2017;
- e) Subsidiariamente: Da ilegalidade da liquidação de juros compensatórios;
- f) Do direito da Requerente a indemnização por garantia indevidamente prestada.

DA MATÉRIA DE FACTO

FACTOS PROVADOS

16. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

A. A Requerente é uma sociedade de direito português, com sede e direção efetiva no Porto, tendo iniciado a atividade em 20 de janeiro de 2000, e estando registada para a atividade correspondente ao CAE 62020 – atividades de consultoria em informática (Cfr. RIT junto ao PA).

B. Nos anos de 2016 e 2017, a atividade da Requerente consistia no desenvolvimento e

comercialização de soluções informáticas, prestando serviços de programador através da criação e desenvolvimento dos sistemas informáticos, bem como serviços de administrador de serviços e formação (Cfr. RIT junto ao PA, declarações de parte e testemunha F...).

- C.** No período relevante, a atividade dos colaboradores da Requerente era essencialmente desenvolvida fora do escritório (no Porto), nomeadamente, nas instalações dos clientes, tanto nacionais, como internacionais (Cfr. Depoimento de parte e testemunha F...).
- D.** Dada a deslocação de colaboradores (incluindo sócios da Requerente) às instalações dos clientes, a Requerente procedia ao pagamento de ajudas de custo (Cfr. Depoimento de parte e testemunha F...).
- E.** As ajudas de custo em apreço foram calculadas com base nas denominadas folhas de presença (que incluíam apenas a estadia, almoço e jantar), através da atribuição de um valor estimado (baseado no número de dias que os trabalhadores estavam adstritos aos distintos clientes, o que se encontrava previamente definido), sujeito a dois acertos anuais, em junho/julho e dezembro/janeiro (Cfr. Depoimento de parte e testemunha F...).
- F.** As folhas de presença existiam, por trabalhador, para controlo das presenças e ajudas de custo, contendo informação se, em cada dia, o trabalhador esteve no escritório, de férias ou nas instalações de clientes, bem como os períodos temporais de presença nos clientes (Cfr. testemunha E...).
- G.** As ajudas de custo dependiam do cliente, do tipo de contrato, do projeto, da proposta comercial, pelo que havia um conhecimento prévio do valor a que os trabalhadores tinham direito, sendo os cálculos dos valores realizados pelo gerente da Requerente (Cfr. Depoimento de parte; e testemunhas F... e E...).
- H.** No período relevante, a Requerente pagava também subsídio de alimentação aos

trabalhadores deslocados (Cfr. Depoimento de parte; e testemunha E...).

- I.** No período relevante, ocorreram erros no processamento das ajudas de custo, decorrentes do não desconto do subsídio de alimentação, do pagamento de montantes acima do valor legalmente estabelecido, e do pagamento em situações em que não era devido, conforme tabela *infra*:

ANO	LEGAL	TOTAIS RECIBO	FL Presença	Sub.Refeição	EXCESSOS S/Lim.Legal	TOTAL
2016	161 855,28 €	179 930,00 €	171 665,00 €	26 110,50 €	33 570,63 €	59 518,63 €
2017	196 036,58 €	208 790,00 €	205 017,50 €	33 929,00 €	23 462,59 €	57 391,59 €
Geral	357 891,86 €	388 720,00 €	376 682,50 €	60 039,50 €	57 033,22 €	116 910,22 €

(Cfr. Anexo 4 junto com o pedido de revisão oficiosa, e depoimento de parte).

- J.** A Requerente foi sujeita a ação inspetiva aos exercícios económicos de 2016 e 2017, efetuada pela Divisão de Inspeção Tributária I da Direção de Finanças do Porto, credenciada pelas Ordens de Serviço OI2018... (com início a 02-04-2019) e OI2019... (com início a 16-10-2019) (Cfr. artigo 54.º da resposta ao PPA).
- K.** Desta ação inspetiva, foram apuradas, entre outras, correções em sede de retenções na fonte de IRS, referente aos exercícios de 2016 e 2017, nos montantes de € 54.410,00 e € 56.333,00, respetivamente, assentes na conclusão de que importâncias pagas aos trabalhadores a título de ajudas de custo e/ou compensação pela deslocação em viatura própria ao serviço da entidade empregadora reuniam, em substância, os pressupostos para qualificação como complemento da retribuição de trabalho dependente (nos termos do n.º 2 do artigo 258.º do Código do Trabalho), e, por conseguinte, sujeitos a tributação em sede de IRS de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS (Cfr. artigo 54.º da resposta ao PPA).
- L.** No decorrer da inspeção tributária, a AT não distinguiu os valores justificados pelos documentos apresentados pela Requerente, enquanto valores pagos a título de

ajudas de custo, dos valores injustificados (cf. RIT junto ao PA).

M. A Requerente foi, no âmbito do referido procedimento inspetivo, notificada para o exercício do direito de audição, através do ofício n.º 2010..., de 17 de março de 2020, com referência ao Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, no qual, entre o mais, se concluiu o seguinte:

“Incongruências detetadas entre as ajudas de custo constantes dos recibos de vencimento e as descritas nas “Folhas de Presença”:

- Identificaram-se recibos de vencimento mensal em que o valor pago a título de ajudas de custo, é diferente (inferior ou superior) do constante da “Folhas de Presenças” apresentada de suporte ao pagamento das mesmas;*
- Identificaram-se recibos de vencimento mensal em que apesar de o valor pago a título de ajudas de custo ser igual ao constante da “Folhas de Presenças” apresentada de suporte ao pagamento das mesmas, o conteúdo é diferente (por exemplo: o recibo identifica dias com ajudas de custo nacionais e a “Folha de Presenças” identifica dias com ajudas de custo nacionais e no estrangeiro, ou o recibo identifica dias com ajudas de custo nacionais e a “Folha de Presenças” identifica dias com ajudas de custo no estrangeiro);*
- as “Folhas de Presença” identificam diversos valores diários de ajudas de custo, quer no território nacional (€10, €25, €30, €35, €40, €50, €70), quer no estrangeiro (€40, €50, €65, €75, €80, €90, €100) variáveis de funcionário para funcionário;*
- os recibos de vencimento identificam o valor diário fixo de ajudas de custo no território nacional, de €50, para todos os funcionários;*
- os recibos de vencimento identificam apenas os valores diários de ajudas de custo no estrangeiro, de €40 e de €100, para um número reduzido de funcionários (1 em 2016 e em 2017).*

A título exemplificativo, discriminámos essas incongruências identificadas nos dois exercícios em análise, nomeadamente nos meses de junho e dezembro de 2016 e nos meses março e dezembro de 2017, constantes do Anexo I.

(...)

Ora da análise efetuada às “Folhas de Presenças”, concluímos que as mesmas não permitem

efetuar o controle das deslocações a que se referem os encargos com as ajudas de custo constantes do processamento de salários, face às incongruências de valores e de conteúdo, supra identificadas, pelo que não cumprem com os requisitos previstos no Código do IRC para que sejam aceites como gastos fiscalmente dedutíveis, enquanto rendimentos não sujeitos em IRS.

As ajudas de custo destinam-se a compensar o trabalhador das despesas por si suportadas com refeições (almoço e jantar) e alojamento, estando as condições de atribuição definidas no artº 8 do Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril.

Contudo, nos exercícios em análise, aferimos que a empresa também declarou mensalmente gastos com deslocações e estadas (contabilizados na conta SNC 6251) e com despesas de representação (contabilizados na conta SNC 6266) que totalizaram no final de cada um dos exercícios” os seguintes montantes:

(...)

Ora, a análise documental efetuada aos gastos contabilizados nas contas de deslocações e estadas e despesas de representação, suportados por “Relatórios de Despesas”, levou-nos a concluir que os montantes mensais auferidos pelos funcionários a título de ajudas de custo, constituem um complemento salarial dos mesmos, atendendo a que as despesas com as refeições e alojamento incorridos foram reembolsadas pela empresa.

Acresce o facto de que nos montantes mensais pagos, a título de ajudas de custo, não ter sido efetuada a dedução do abono do subsídio de refeição, incluído no processamento de salários, conforme estipulado pelo art.º 37.º do Decreto-Lei nº 106/98, de 24 de abril.

Por outro lado, da comparação efetuada entre a informação das “Folhas de Presenças” e os “Relatórios de Despesas”, identificaram-se incongruências que colocam em questão a veracidade da deslocação do funcionário ao serviço da entidade patronal e consequentemente o direito ao recebimento de ajuda de custo, enquanto rendimento não sujeito a IRS, descrita na “Folha de Presenças”, suportadas no facto das mesmas mencionarem que num determinado dia(s) o funcionário esteve num local diferente da sede da empresa (Porto), justificando o pagamento do valor diário da ajuda de custo, e o “Relatório de Despesas”, desse funcionário, desse dia, identificar o pagamento de uma refeição, suportada por uma fatura de um restaurante sito no Porto, o pagamento de km’s ou o abastecimento de gasóleo, identificado que o funcionário esteve no Porto e não ocorreu a deslocação identificada.

(...)

A essas incongruências acresce o facto de numa parte significativa dos rendimentos dos funcionários analisados, nomeadamente ao nível dos sócios, ter-se verificado que os montantes pagos a título de ajudas de custo nos recibos de vencimento, são iguais mensalmente, indicando que o funcionário teve todos os meses, o mesmo número de dias de deslocação ao serviço da entidade patronal, facto este que também se afigura pouco credível e indicia que a empresa independentemente de o funcionário ter efetuado deslocações ou não, atribui sempre uma remuneração a título de ajuda de custo.

Conclusão:

Face ao descrito, atendendo a que as ajudas de custo foram efetivamente pagas aos colaboradores conforme evidenciam os recibos de vencimento, esses gastos têm enquadramento no artigo 23º do CIRC, como gastos com o pessoal, considerando que foram incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Na esfera dos beneficiários tratam-se de rendimentos sujeitos a IRS, enquadrando-se como rendimentos do trabalho dependente, em conformidade como disposto do nº 3 do art.º 2.º do CIRS.

(...)

Contudo, apesar de se tratarem de rendimentos sujeitos a imposto e dele não isentos, para efeitos de determinação da taxa de retenção na fonte a aplicar em cada processamento de salários e para cada funcionário abrangido pelas ajudas de custo, a A... não entrou em linha de conta com o montante pago a título de ajuda de custo, pelo que não procedeu à retenção na fonte dos montantes de IRS devidos por lei, incluindo a retenção resultante da aplicação da sobretaxa de 3,5%, conforme consta do nº 5 do artº 187º da Lei n.º 66-B/2012 (OE 2013).

De igual modo, não fez constar o valor anual pago relativo a essas mesmas remunerações na declaração de comunicação de rendimentos e retenções, prevista na alínea b) do nº 1 do artigo 119º do CIRS. E, por consequência, os trabalhadores não mencionaram essas remunerações na declaração anual de rendimentos prevista no artigo 57º do CIRS.

De acordo com o artigo 99º do mesmo diploma legal, as entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares. Assim, os montantes de imposto devidos, não retidos e não entregues nos cofres do estado vão ser exigidos à empresa na qualidade de substituto tributário, por se verificar a responsabilidade solidária prevista no nº 4 do artigo 103º do CIRS.

(...)

Os montantes de imposto anual em falta ascendem a €54.410 e a €56.333, em 2016 e 2017, respetivamente, incidente sobre os montantes pagos a título de ajudas de custo (...).

A discriminação por período de imposto dos montantes apurados das ajudas de custo sujeitas a imposto, encontra-se nos mapas em Anexo III.

De referir que na análise efetuada foram excluídos os funcionários que auferiram ajudas de custo de montante anual inferior a €4.000.”

(Cfr. RIT junto ao PPA, a fls. 162 e ss.)

- N.** A Requerente não exerceu o direito de audição (Cfr. artigo 54.º da resposta ao PPA).
- O.** Com base nas correções propostas, que se tornaram definitivas, a AT procedeu à emissão das liquidações adicionais números 2020..., referente ao período de 2016, no valor de € 62.410,82, e 2020..., referente ao período de 2017, no valor de € 62.465,80 (Cfr. RIT junto ao PA; e Documentos 2 e 3 juntos ao PPA).
- P.** A Requerente não procedeu ao pagamento das referidas liquidações, antes procedendo à apresentação da garantia bancária n.º ... junto do Millenium BCP, no valor de € 212.814,10, em 7 de setembro de 2020 (Cfr. Documentos 5 e 6 juntos ao PPA).
- Q.** A Requerente apresentou, em 3 de agosto de 2023, pedido de revisão oficiosa no Serviço de Finanças Porto ... (autuado com o n.º ...2023...), com vista à anulação das liquidações ora impugnadas (Cfr. Projeto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, junto ao PPA como Documento 4).
- R.** Por ofício de 1 de abril de 2024, a Requerente foi notificada do Projeto de indeferimento do referido pedido de revisão oficiosa, o qual vem fundamentado, entre o demais, da seguinte forma:

34. (...), verifica-se, que da análise feita aos documentos em posse dos Serviços de Inspeção, se detetaram inúmeras incongruências e irregularidades (já descritas no ponto anterior).

35. Assim, as divergências nos valores em causa e não cumprimento das exigências legais, no que diz respeito ao artigo 23º-A do CIRC e ao DL n.º 106/98, de 24 de abril, relativamente às condições de atribuição das ajudas de custo, determinaram que não fosse possível o admissibilidade das deslocações subjacentes.

36. Mais se acrescenta que na ação inspetiva foram identificados gastos contabilizados em contas para cada funcionário, na classe 27884 – Outros Devedores e Credores – Despesas do Pessoal, com deslocações e estadas e com despesas de representação, tendo maioritariamente como suporte documentos internos designados por “Relatórios de Despesas”, e onde são relevados a débito os montantes despendidos pelos funcionários nessas deslocações e estadas, e a crédito os respetivos reembolsos efetuados pela empresa àqueles funcionários.

37. O que significa, como é referido no RIT, que os montantes mensais auferidos pelos funcionários, a título de ajudas de custo, não se destinam a ser uma compensação pelas despesas suportadas pelo trabalhador com refeições e alojamento, uma vez que os trabalhadores já foram reembolsados de tais despesas, mas sim um verdadeiro complemento salarial, sempre de montante mensal igual, ao qual nem sequer foi deduzido o abono do subsídio de refeição, como preceitua o artigo 37º do DL 106/98: “O quantitativo correspondente ao abono diário do subsídio de refeição é deduzido nas ajudas de custo, quando as despesas sujeitas a compensação incluírem o custo do almoço.”

38. Posto isto, entende-se que a AT não optou indiscriminadamente pela desconsideração do valor das ajudas de custo na sua totalidade.

39. Antes sim, face à prova recolhida e à incongruência da mesma, conclui que estaria perante rendimentos sujeitos a IRS, enquadrando-os como rendimentos do trabalho dependente, em conformidade com o disposto do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS.

(...)

41. Ora, ressalva-se que AT no RIT também não defende que os encargos com deslocações são inexistentes, tão só defende que os valores pagos aos trabalhadores não se mostram devidamente justificados a ponto de permitirem aferir do seu caráter compensatório dos encargos por estes incorridos ao serviço da empresa.

42. Assim, o incumprimento das formalidades legais exigidas, a falta de meios probatórios e justificativos das incongruências detetadas e a descredibilização dos documentos apresentados, em sede de ação inspetiva, só podem confirmar as conclusões que sustentaram as correções efetuadas no RIT.

43. Face ao exposto - não concordando com a Requerente na sua argumentação - não se concebe como poderá ser apontado qualquer erro imputável aos serviços nos pressupostos de facto conforme alegado no pedido de Revisão Oficiosa necessário para aplicação da segunda parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT.

(...)

Da conclusão

48. O incumprimento das formalidades legais exigidas, a falta de meios probatórios e justificativos das incongruências detetadas e a descredibilização dos documentos apresentados, em sede de ação inspetiva, aliado ao facto da Requerente não ter, sequer, contestado nenhum facto, em exercício de Direito de Audição, só podem confirmar as conclusões que sustentaram as correções efetuadas no RIT.

49. Desta forma não se concebe como poderá ser apontado qualquer erro imputável aos serviços nos pressupostos de facto, conforme alegado na Petição da Requerente.

50. Assim, apesar do presente pedido de Revisão Oficiosa se poder enquadrar temporalmente no prazo a que se refere a segunda parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT, não pode ser admitido, e consequentemente, reapreciada a questão controversa, por não se verificar a condição essencial deste meio de reação: a existência de erro imputável aos serviços.

51. Nesta conformidade, é de parecer que deve, o presente pedido de Revisão Oficiosa, ser indeferido, notificando-se o requerente para vir exercer o direito de audição, previsto no artigo 60º da LGT”.

(Cfr. Documento 4 junto ao PPA).

S. Não tendo exercido o seu direito de audição prévia, o projeto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa convolou-se em definitivo, e objeto de notificação pelo ofício de 27 de maio de 2024 (Cfr. Documento 1 junto ao PPA).

T. Em 2 de setembro de 2024, a Requerente apresentou o PPA que deu origem aos presentes autos

FACTOS NÃO PROVADOS

17. Não há factos relevantes para a decisão em causa que devam considerar-se não provados.

FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

18. Relativamente à matéria de facto, o tribunal arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importa, para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
19. 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) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
20. As testemunhas F... e E..., apresentadas pela Requerente, aparentaram depor com isenção e de forma independente, com verdade e com conhecimento dos factos que relataram.
21. O gerente da Requerente, D..., em declarações de parte, também aparentou depor com verdade, coerência e com conhecimento dos factos que relatou.
22. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o tribunal arbitral baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.
23. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, bem como o PA, a prova documental junta aos autos, o depoimento de

parte e a prova testemunhal arrolada, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos *supra* elencados.

MATÉRIA DE DIREITO

A. DA EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL PARA APRECIAR O PPA

24. A Requerida veio suscitar a exceção dilatória da incompetência material do tribunal arbitral, sustentando que o legislador não previu, no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, que o procedimento de revisão oficiosa seja equiparável ao recurso à via administrativa, *maxime* à reclamação graciosa, para efeitos de aceder ao PPA.
25. Temos que não assiste razão à Requerida.
26. Conforme resulta do artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta [alínea a)] e a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais [alínea b)].
27. Por outro lado, a competência dos tribunais arbitrais depende dos termos da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos do RJAT. Com efeito, o artigo 4.º, n.º 1, do RJAT estabelece que “*a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos*”.
28. Nos termos da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ficam excluídas do âmbito da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais as “*pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso*

à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

29. Quanto à interpretação destes preceitos, acompanhamos a posição da Professora Carla Castelo Trindade (in *Regime Jurídico da Administração Tributária – Anotado*, Almedina 2016, págs. 96 e 97), no sentido da admissibilidade de apresentação de pedido de revisão de ato tributário contra atos de retenção na fonte, em alternativa à reclamação graciosa:

*“Questão que se prende com esta é a de saber se onde a lei exige a reclamação graciosa necessária o intérprete se pode bastar com a submissão ao entendimento administrativo através de **pedido de revisão oficiosa**.*

*Esta temática merece uma análise especial, na medida em que por longos anos, se discutiu na Doutrina e jurisprudência dos tribunais tributários, quais os efeitos da sua interposição e subsequente indeferimento por, entre outras razões, o pedido de revisão oficiosa ter um prazo de apresentação deveras mais alargado do que a reclamação graciosa ou do que o recurso hierárquico. A questão colocava-se, em especial, quanto a actos de autoliquidação, **de retenção na fonte** e de pagamento por conta. Faça-se, antes de mais, um enquadramento da questão, tal como ela foi abordada nos tribunais tributários.*

*Ora, o STA pronunciou-se, repetidamente, no sentido da **equiparação do pedido de revisão do acto tributário à reclamação graciosa sobre actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta**. (...)*

É de acompanhar esta jurisprudência corrente do STA que vê no pedido de revisão do acto tributário — meio impugnatório administrativo com prazo mais alargado que os restantes um mecanismo de abertura da via contenciosa, perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária.

Com efeito, e no seguimento do que se disse, as reclamações graciosas necessárias, previstas nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, justificam-se pela necessária de uma filtragem administrativa, prévia à via judicial, por estarem em causa actos que não são da autoria da Administração Tributária, mas do próprio sujeito passivo e nos quais esta não teve, ainda,

qualquer intervenção. Nesse sentido, o pedido de revisão oficiosa serve o propósito dessa filtragem administrativa, porque aí a Administração já terá possibilidade de se pronunciar sobre o acto de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta. Excluir a jurisdição arbitral apenas porque o meio utilizado não foi efectivamente uma reclamação graciosa seria violar o princípio da tutela jurisdicional efectiva, tal como consagrado no artigo 20.º da CRP.

E esta admissibilidade vale, por maioria de razão, tanto para o pedido de revisão oficiosa apresentado fora do prazo previsto para a reclamação graciosa necessária (que é de 2 anos nos termos daqueles artigos do CPPT), como para o pedido que é realizado quando ainda era possível a apresentação de reclamação graciosa” (negrito nosso)

30. Complementa o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (in *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Vol. II, 6.ª ed., Áreas, 2011, pág. 422) que **“o contribuinte que não tenha apresentado tempestivamente reclamação graciosa não está impedido de pedir a revisão do ato de retenção, ao abrigo do preceituado no art. 78.º da LGT, dentro do condicionalismo aí previsto (...) não se poderia justificar que, nos casos de retenção na fonte, não houvesse possibilidade de revisão oficiosa, no prazo alargado previsto no art. 78.º, n.º 1, da LGT (...) pois o facto de na retenção se impor aos particulares, que não têm de possuir formação em direito tributário, a prática de atos de natureza tributária, até justificará que lhes seja proporcionada uma proteção mais intensa contra ilegalidades do que a que está prevista para a generalidade dos atos tributários praticados pela administração tributária (negrito nosso).**
31. Note-se também que o Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 244/2018, de 11-05-2018, decidiu pela **“não inconstitucionalidade da norma que considera os pedidos de revisão oficiosa equivalentes às situações em que existiu «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», para efeito da interpretação da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, encontrando-se tais situações, por isso, abrangidas pela jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD”.**

32. Do exposto retira-se que a doutrina e jurisprudência portuguesas subscrevem a admissibilidade de a via administrativa prevista no artigo 132.º do CPPT ser obtida através de apresentação de pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação por retenção na fonte. E, de facto, temos que esta é a interpretação que melhor se coaduna com os princípios constitucionais do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efetiva (ínsitos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP). No mesmo sentido, veja-se, entre outras, as Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 61/2024-T e 495/2024-T.
33. *In casu*, diferentemente do entendimento da Requerida, este tribunal arbitral entende ser viável a apresentação do PPA relativamente a atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa, pelo que haverá de julgar não verificada a exceção de incompetência suscitada.
34. Não se vislumbra em que sentido esta interpretação infringe os princípios constitucionais do Estado de Direito e da separação dos poderes, ou o princípio da legalidade, nos termos defendidos pela Requerida.

B. DA NATUREZA REMUNERATÓRIA OU COMPENSATÓRIA DOS MONTANTES PAGOS AOS COLABORADORES DA REQUERENTE NOS ANOS DE 2016 E 2017

35. Tal como resulta da matéria de facto assente, a Requerente pagou ajudas de custo aos seus trabalhadores nos anos de 2016 e 2017, tendo admitido que parte do valor pago (cf. recibos de rendimento) não se encontra justificado nas folhas de presença (em 2016, o valor de € 59.518,63, e em 2017, o valor de € 57.391,59).
36. As partes contendem sobre se as ajudas de custo pagas aos trabalhadores da Requerente e incluídas nos respetivos recibos de vencimento correspondem (i) a compensações por gastos ao serviço da empresa, não sujeitas a retenção na fonte (como defende a Requerente), ou (ii) a rendimentos de trabalho, e como tal sujeitas a retenção na fonte de IRS (tal como entende a AT).

37. A alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A, sob a epígrafe “Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais”, na redação em vigor em 2016 e 2017, estabelecia o seguinte:

“1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

h) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário;” (sublinhado nosso)

38. No RIT, na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e na resposta ao PPA, a AT argumenta, em suma, que as incongruências entre os recibos de vencimento dos colaboradores da Requerente, as folhas de presença e os relatórios de despesas não permitem controlar as deslocações a que se referem as ajudas de custo pagas em 2016 e 2017. Por sua vez, e não obstante reconhecer algumas divergências (cfr. artigo 16.º do PPA), a Requerente argumenta que, não havendo dúvida que tais deslocações ocorreram, a AT deveria ter aceite os valores justificados pelos referidos recibos de vencimento, folhas de presença e os relatórios de despesas, em vez de ter desconsiderado a totalidade dos valores pagos a título de ajudas de custo.

39. Temos que assiste razão à Requerente.

40. Sendo certo que as divergências e incongruências referidas (cujas existências a Requerente não contesta) afastam a presunção de veracidade prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, também é certo que, segundo a jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, o ónus da prova de que ajudas de custo constituem rendimentos de trabalho (e que se encontram sujeitas a retenção na fonte) recai sobre a AT.

41. A este propósito, cumpre recordar o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo a 22 de maio de 2013, no âmbito do Processo n.º 0146/13, nos termos do qual o ónus da prova “*da verificação da falta dos pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, recai sobre a Administração Tributária*” (também no mesmo sentido, vide: os Acórdãos do TCA Sul proferidos a 11 de novembro de 2021, no âmbito do Processo n.º 14.14.3BEALM; a 30 de setembro de 2020, no âmbito do Processo n.º 766/13.8BEALM; e a 8 de maio de 2019, no âmbito do Processo n.º 581/13.9BEALM; o Acórdão do TCA Norte proferido a 19 de novembro de 2020, no âmbito do Processo n.º 00643/06.7BEPRT; bem como as Decisões Arbitrais proferidas a 30 de setembro de 2022, no âmbito do processo n.º 170/2022-T; e a 22 de fevereiro de 2023, no âmbito do Processo n.º 372/2022-T).
42. Daqui se retira que cumpria à AT, no decorrer do procedimento inspetivo, apurar que valores pagos a título de ajudas de custo se encontram justificados por folhas de presença e relatórios de despesa, e que valores não se encontravam efetivamente justificados – o que a AT não logrou fazer.
43. Acresce que, nos termos do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT: “*Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado*”.
44. Importa também relevar que a Requerente reconhece que a totalidade das quantias pagas a título de ajudas de custo não terá cumprido integralmente a lei (nomeadamente, no que diz respeito ao pagamento de despesas de refeições, em cumulação, com o subsídio de alimentação, bem como de pagamento acima do valor legalmente estabelecido e pagamento em situações em que não eram devidas ajudas de custo), reconhecendo a ilegalidade quanto ao valor de € 59.518,63 em 2016, e € 57.391,59 em 2017.
45. Pelo exposto, julga-se parcialmente procedente a ilegalidade imputada aos atos de liquidação impugnados, impondo-se a sua anulação parcial, juntamente com os correspondentes juros compensatórios.

C. DA RESPONSABILIDADE DA REQUERENTE, NA QUALIDADE DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, PELO IMPOSTO QUE ALEGADAMENTE DEVERIA TER SIDO RETIDO NA FONTE COM REFERÊNCIA AOS MONTANTES PAGOS AOS SEUS COLABORADORES NOS ANOS DE 2016 E 2017

46. A Requerente sustenta ainda que, ao exigir à Requerente a totalidade das importâncias não retidas na fonte, a AT viola o regime da responsabilidade em caso de substituição previsto no artigo 103.º, n.º 4, do CIRS. Em sentido contrário, argumenta a Requerida que este artigo, na versão introduzida no ordenamento jurídico pela Lei do OE de 2007, determina que, no caso de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários, deve o substituto assumir a responsabilidade solidária pelo imposto não retido.
47. A questão já foi objeto de análise, designadamente, nas Decisões Arbitrais correspondentes aos processos n.ºs 119/2015-T, 120/2015-T e 539/2017-T, no sentido defendido pela Requerente; e, em sentido contrário, como defendido pela Requerida, no processo n.º 118/2015-T.
48. O artigo 21.º do CIRS estabelece que quando, através da substituição tributária, se exigir o pagamento (total ou parcial) do IRS a pessoa diversa daquela em relação à qual se verificam os respetivos pressupostos, considera-se a substituta, para todos os efeitos legais, como devedor principal, ressalvado o disposto no artigo 103.º do CIRS.
49. No artigo 103.º do CIRS, em vigor à data, determina-se a responsabilidade do substituído e do substituto em caso de anomalia no mecanismo de substituição tributária, em termos similares às regras gerais previstas no artigo 28.º da Lei Geral Tributária. No n.º 1 do referido artigo estabelece-se que “*quando houver retenção sem entrega pelo substituto das quantias retidas, o substituto é exclusivamente responsável pelas quantias retidas e não entregues*”. No n.º 2 prevê-se que, “*quando a retenção for efetuada 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*”. Nos restantes casos, determina o n.º 3 que “*o substituído*

é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efetivamente foram”.

50. A Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, aditou a este artigo um n.º 4 que estabelece que, 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. Esta norma visou especificamente consagrar um regime de responsabilidade solidária relativamente aos pagamentos de rendimentos que constituam «remunerações» não contabilizados nem comunicados, como explica o Relatório do Orçamento do Estado para 2007, em que se refere, na página 29, o seguinte:

“Responsabilidade Solidária

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 (v.g. ajudas de custo).”

51. Significa isto que, perante uma prática “fraudulenta” de não contabilização nem comunicação aos beneficiários das “remunerações”, o n.º 4 do artigo 103.º do CIRS estabelece, como regra, a responsabilidade solidária do substituto tributário e não a responsabilidade subsidiária como prevê no n.º 2 para as situações de retenção na fonte de rendimentos efetuada meramente a título de pagamento por conta de imposto devido a final. Desta forma, agravou-se, intencionalmente, a responsabilidade do substituto como forma de combater comportamentos lesivos da receita tributária.

52. Todavia, esta exceção não retirou ao substituído a responsabilidade de devedor originário (tendo apenas agravando-se a responsabilidade do substituto a quem cabia contabilizar aquelas remunerações e comunicá-las ao substituído, que fica, nestes

termos, solidariamente responsável até ao limite da retenção na fonte a que estava obrigado).

- 53.** A principal divergência das partes resulta do facto de a Requerente considerar que, para que a responsabilidade solidária opere, o imposto tenha de ser liquidado ao responsável originário (no caso, os trabalhadores), e a Requerida entender que o regime de solidariedade em causa, constitui o substituto autonomamente responsável pelo imposto não retido, dispensando-se a liquidação do imposto ao responsável principal.
- 54.** Temos que, neste contexto, há que distinguir os conceitos de devedor originário e responsabilidade solidária por dívidas de outrem. Como se pode ler na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 120/2015-T, que acompanhamos:

“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 objeto do imposto, a lei considera garante do pagamento da dívida de imposto, numa posição de fiador legal».

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 (como 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 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.

A questão que a Requerente 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 103.º do CIRS, para os casos de retenção «efetuada meramente a título de pagamento por conta de imposto devido a final», se afasta a regra do seu artigo 21.º 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, deduções previstos (artigo 22.º, n.º 1 do CIRS) e também no imposto retido. E nesta liquidação relativa à globalidade dos rendimentos de determinado ano, é o respetivo sujeito passivo de IRS quem é o devedor originário, se houver imposto a liquidar e na medida em que houver impostos a liquidar.

Por isso, nestes casos de retenção efetuada a título de pagamento por conta do imposto devido a final, só depois de efetuada 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.

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.

Nem a LGT nem o CPPT preveem explicitamente esse regime, pelo que há que inferi-lo das normas que se reportam aos responsáveis solidários.

O artigo 9.º, n.º 2, do CPPT estabelece que «a legitimidade dos responsáveis solidários resulta da exigência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal».

Desta norma conclui-se que pode ser exigido o pagamento da obrigação tributária aos responsáveis solidários mesmo sem o ser o devedor principal, como revela a expressão final «ainda que em conjunto com o devedor principal», que deixa entrever que a exigência pode ser feita ao responsável solidário, sem que o seja também ao devedor principal.

No entanto, se é certo que desta norma se conclui que a exigência da dívida ao responsável solidário pode ser efetuada sem que o seja ao devedor principal e é seguro que tal possibilidade existe no caso de pagamento coercivo, também é certo que esta norma não permite concluir que essa «exigência» pode ser feita também na fase de pagamento voluntário.

Há, porém, outra norma que permite concluir que o responsável solidário também pode ser notificado para pagamento voluntário da dívida, que é o n.º 4 do artigo 22.º da LGT, que estabelece que «as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais».

Com efeito, a exigência de pagamento da dívida em relação ao responsável subsidiário é sempre feita através de «citação» no processo de execução fiscal [art. 23.º, n.ºs 1 e 4 da LGT e art. 191.º, n.º 3, alínea b), do CPPT], pelo que a referência a «notificação» contida naquele n.º 4 do art. 22.º só pode reportar-se aos responsáveis solidários, e só tem lugar antes da execução fiscal, pois o chamamento do responsável solidário ao processo de execução fiscal é também efetuada através de citação e não de notificação como se vê pelo referido art. 191.º, n.º 3, alínea b), do CPPT.

Aliás, esta possibilidade está em sintonia com a regra primacial da solidariedade passiva, enunciada no citado art. 512.º, n.º 1, do Código Civil, que é aplicável tanto à exigência da dívida quer por via judicial quer por via extrajudicial.

No entanto, relativamente à exigência da obrigação tributária, há que atender à especificidade das normas tributárias que preveem a notificação da liquidação, pois elas pressupõem que a notificação da liquidação ao devedor originário, como se depreende das referências ao «contribuinte» e não também aos responsáveis solidários, que se fazem no art. 86.º, n.ºs 2 e 7, do CPPT e no art. 45.º, n.º1, da LGT.

Nos códigos tributários também se faz referência à notificação da liquidação aos «sujeitos passivos», utilizando-se esta expressão para aludir aos devedores originários, como se pode ver, designadamente, pelos arts. 2.º e 110.º do CIRC, 13.º e 104.º do CIRS, 2.º, 91.º e 92.º do CIVA, 4.º, 31.º, n.º4, e 43.º do CIME. No mesmo sentido de a intervenção do responsável solidário não poder substituir, antes do processo de execução fiscal, a intervenção do devedor principal, apontam as normas que prevêem a possibilidade de intervenção dos «contribuintes» e não também dos responsáveis solidários no procedimento tributário, como é o caso das dos arts. 59.º e 60.º da LGT.

Por isso, é de concluir que tem de ser proporcionada sempre ao devedor principal a possibilidade de pagar voluntariamente a dívida tributária, na sequência da notificação da liquidação.

Assim, se é certo que o responsável solidário também pode ser notificado para pagamento voluntário da dívida, antes de ser instaurada execução fiscal, também será de entender que a sua notificação deverá ser posterior à do devedor originário, só tendo lugar no caso de o pagamento voluntário por este não ser efetuado”.

55. Em sentido idêntico, remetendo para a doutrina civilística, a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 119/2015 distingue os dois tipos de solidariedade tributária:

“Assim, e por um lado, temos a solidariedade que ocorre “quando os pressupostos do facto tributário se verifiquem em relação a mais de uma pessoa”, denominada, pelo artigo 21.º da LGT, como “solidariedade passiva”, e que se poderá designar, igualmente, como “originária”, na medida em que existe uma ligação direta dos obrigados solidários, ao facto gerador da obrigação de imposto.

Por outro lado, deteta-se na LGT um outro tipo de solidariedade, que se poderá, à luz da sistemática desta, qualificar como “não originária”, e que se reporta à responsabilização de terceiros pela dívida tributária do sujeito passivo originário, conforme genericamente previsto no artigo 22.º/2 daquela Lei. Aqui, ao contrário da solidariedade originária a que se reporta o artigo 21.º, “os pressupostos do facto tributário” não se verificam em relação ao responsável solidário, uma vez que este não é – por definição – sujeito passivo originário.

Que este tipo de casos – do artigo 22.º/2 da LGT – é distintos do primeiro – a que alude o artigo 21.º da mesma Lei, não restarão dúvidas, já que nesta última situação, em que “os pressupostos do facto tributário se verifiquem em relação a mais de uma pessoa”, todos os obrigados serão sujeitos passivos originários do imposto, na medida em que, justamente, os pressupostos do facto tributário se verificam em relação a todos eles, enquanto que na hipótese a que alude o artigo 22.º/2 da LGT, confessadamente, estão em causa terceiros, que não o sujeito passivo originário do imposto.

Ou seja: nos casos em que “os pressupostos do facto tributário se verifiquem em relação a mais de uma pessoa”, como, por exemplo, na tributação do agregado familiar em sede de IRS, teremos uma situação de solidariedade tributária originária; nos casos em que “os pressupostos do facto tributário” não se verificam em relação ao responsável solidário, mas que, por força da lei, aquele é solidariamente responsável pela dívida tributária, e eventuais acessórios, do devedor originário – como acontece no caso dos gestores de bens ou direitos de não residentes – teremos uma situação de solidariedade tributária não originária.

(...) Aplicando aqui a doutrina que se vem de referir, concluir-se-á que nas situações que acima se designaram como de solidariedade originária, estaremos perante casos de verdadeira comunhão de fim, fundada na comunhão do próprio facto tributário, justificativa da aplicação directa dos preceitos civis relativos à solidariedade.

Já nas situações que acima se designaram como de solidariedade não-originária, o que verificará é a referida coincidência de fins, como, retornando ao exemplo dos gestores de bens ou direitos de não residentes, decorre da circunstância de o cumprimento da obrigação pelo sujeito passivo originário (não residente, no exemplo) exonerar o responsável solidário (gestor, no mesmo exemplo), enquanto que o cumprimento pelo responsável solidário (gestor), não exonerará o sujeito passivo originário da sua obrigação (que persistirá, agora, perante aquele,

por via do direito de regresso), o que poderá justificar a aplicação, por via da analogia, das partes do regime geral da solidariedade, na medida em que tal se justifique.

Pode-se concluir, assim, face ao quadro legal positivo, com suficiente segurança, que as diferenças entre os dois tipos de solidariedade tributária detectada, relacionados essencialmente com as circunstâncias de:

- num deles (artigo 21.º da LGT) haver uma comunhão no facto tributário entre os devedores (que, como tal, assumirão a qualidade de sujeitos passivos originários do imposto), com a consequente existência de um nexo relacional entre eles, em termos de o cumprimento da obrigação tributária por qualquer deles, gerar o direito de regresso do cumpridor sobre os restantes;

- enquanto noutro (artigo 22.º/2 da LGT), o facto tributário se verifica apenas quanto a um devedor (ou, academicamente, a um grupo de devedores), que se assume como sujeito passivo originário, pelo que, cumprindo este a obrigação tributária, nenhum direito lhe caberá contra os restantes, que, por seu lado, cumprindo, poderão exigir do(s) devedore(s) originário(s) o pagamento de quanto lhes foi imposto pagar”.

56. Deste modo, conclui-se que, no caso concreto, as liquidações impugnadas deveriam ter sido dirigidas contra os responsáveis originários – os substituídos, titulares dos rendimentos sujeitos a imposto – e não unicamente contra o responsável solidário. Não estando em causa uma situação abrangida pelo artigo 21.º, n.º 1, da LGT, inexistente, na esfera deste, qualquer facto tributário, pelo que a liquidação terá de ser feita na esfera do sujeito passivo originário.

57. Retomando o que ficou dito na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 119/2015-T:

“... na presente situação não restarão dúvidas que o substituto pode ser responsabilizado solidariamente pelo imposto, que é aquilo que a lei refere, e não já pelas importâncias não retidas.”

“Ora, 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. Só aí é que vai ser determinado, nos termos legais, o quantum de imposto legitimamente exigível pelo credor tributário, e só aí, justamente, será determinável a extensão da responsabilidade solidária do substituto relapso, confrontando o valor dos

montantes cuja retenção foi ilegalmente omitida, com o valor do imposto devido, havendo-o, restringindo-se a responsabilidade em questão, ao menor dos dois valores”.

“Ou seja: entende-se que a responsabilidade decorrente da norma do artigo 103.º/4 do CIRS aplicável, 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.”

“Assim, e concretizando, se estiver em falta uma retenção de 100, e, liquidado o imposto nos termos do CIRS, resultar, por exemplo:

- a existência de um imposto a pagar de 120, o substituto será solidariamente responsável por 100;*
- a existência de um imposto a pagar de 60, o substituto será solidariamente responsável por 60, não obstante as importâncias não retidas ascenderem a 100;*
- a inexistência de imposto a pagar (ou mesmo um reembolso), a responsabilidade solidária do substituto será nula, não obstante as importâncias não retidas ascenderem a 100”.*

“A única – e fundamental – diferença introduzida pela norma do artigo 103.º/4 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 artigo 103.º/4 do CIRS, em questão, 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”.

58. No mesmo sentido, no processo n.º 6685/02, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 26 de novembro de 2002, refere que *“pelo imposto devido responde originariamente o substituído - que é o titular dos rendimentos e, por isso, o sujeito passivo da obrigação de imposto - enquanto em relação ao substituto se verifica a responsabilidade fiscal, pelo que este apenas responde subsidiariamente, na falta de bens do devedor originário, pelas retenções que deixou de efectuar, ou seja, a sua responsabilidade só opera, só se torna efectiva, mediante o chamamento à execução*

fiscal (reversão), após a prévia excussão do património do devedor originário (cfr. art. 245.º do CPT). ”

59. Vejam-se ainda as Decisões Arbitrais proferidas, mais recentemente, nos processos n.ºs 24/2021-T e 638/2021-T.
60. Em suma, *in casu*, a Requerente seria solidariamente responsável e demandada em primeira linha, mas apenas pelas dívidas de imposto de cada um dos trabalhadores, que ilegalmente não reteve. As importâncias não retidas servem unicamente como limite àquela responsabilidade.
61. Retira-se também que a Requerida apenas poderia demandar a Requerente, até ao limite do montante de imposto que deveria ter retido, depois de previamente determinado o *quantum* da sua responsabilidade, através da liquidação do imposto devido pelos sujeitos passivos originários, o que não ocorreu.
62. Por último, note-se ainda que o entendimento ora adotado não contraria a jurisprudência do Tribunal Constitucional vertida no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 231/2016, publicado em D.R., 2.º Série, n.º 108, de 6 de junho de 2016, citado pela Requerente, respeitante ao pagamento exigido ao substituto na fase de pagamento voluntário
63. Deste modo, conclui-se que assiste razão à Requerente quanto aos limites da sua responsabilidade enquanto substituto tributário, e que cumpre ao tribunal arbitral anular os atos tributários na totalidade.
64. Fica prejudicada, porque inútil, a apreciação dos demais vícios invocados pela Requerente, que já obteve integral satisfação do pedido efetuado no presente processo.

D. DA INDEMNIZAÇÃO POR GARANTIA INDEVIDAMENTE PRESTADA

65. Tal como resulta da matéria de facto dada como provada, a Requerente prestou garantia bancária para suspender execução fiscal instaurada para cobrança coerciva da liquidação impugnada.

66. No PPA, veio a Requerente formular um pedido de indemnização nos termos do artigo 53.º da LGT.
67. Cumpre relembrar que o artigo 171.º do CPPT dispõe que “*a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda*” e que “*a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência*”.
68. Ora, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, segundo entendemos, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação subjacente.
69. O regime do direito a indemnização por garantia indevida está consagrado no artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

“Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2 - O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3 - A indemnização referida no n.º 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4 - A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou”.

70. Na situação *sub judice*, é manifesto que o erro subjacente às liquidações impugnadas é imputável à AT, pois estas foram de sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

71. Resulta assim claro que a Requerente tem direito a ser indemnizada pela garantia prestada.

72. Não havendo elementos que permitam determinar o montante exato da indemnização, a condenação terá de ser realizada com referência ao que vier a ser liquidado em execução da presente decisão arbitral, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do artigo 609.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

DECISÃO

Termos em que, com os fundamentos de facto e de direito que *supra* ficaram expostos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência material do tribunal arbitral (suscitada pela Requerida);**
- b) Declarar a ilegalidade e anular, na totalidade, a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e as liquidações a ela subjacentes, referentes aos anos de 2016 e 2017;**
- c) Condenar a Requerida no pagamento de indemnização por garantia indevidamente prestada, nos termos do artigo 53.º da LGT.**

VALOR DO PROCESSO: Fixa-se ao processo o valor de € **124.876,62** (cento e vinte e quatro mil, oitocentos e setenta e seis euros, e sessenta e dois cêntimos), de acordo com o disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicáveis por força do que se dispõe no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do RCPAT.

CUSTAS: Custas no montante de € **3.060,00** (três mil e sessenta euros), a cargo da Requerida, em face do decaimento total, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com os artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Notifique-se.

CAAD, 6 de novembro de 2025

Os Árbitros

(Rita Correia da Cunha)

(Rui Miguel Zeferino Ferreira)

(Fernando Marques Simões)
(Vencido conforme declaração anexa)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Embora concorde com o sentido da decisão que julgou procedente o pedido e determinou a anulação das liquidações impugnadas, discordo da fundamentação jurídica que lhe subjaz, na parte em que a maioria entende que a Administração Tributária não poderia exigir o pagamento do imposto diretamente à Requerente, enquanto substituto tributário, sem prévia liquidação ao sujeito passivo originário, *in casu*, os trabalhadores/colaboradores da Requerente.

Com o devido respeito, entendo que esta leitura não só contraria o espírito do artigo 103.º, n.º 4, do CIRS, como também ignora o alcance constitucional da responsabilidade solidária do substituto tributário, tal como reconhecido pelo Tribunal Constitucional. Considero que a interpretação acolhida na decisão não encontra sustentação nem no texto nem no espírito do artigo 103.º, n.º 4, do Código do IRS e que, além disso, se afasta do entendimento fixado pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 231/2016, o qual reconheceu que, em situações de omissão da retenção na fonte e de falta de comunicação dos rendimentos ao substituído, a responsabilidade solidária do substituto tributário é de natureza **originária e imediata**, podendo ser-lhe exigido o pagamento na fase de pagamento voluntário, **sem necessidade de liquidação prévia ao trabalhador**.

A norma do artigo 103.º, n.º 4, do CIRS (aditado pelo artigo 46.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro) instituiu um **regime especial de responsabilidade solidária** do substituto tributário nos casos em que este **não contabilize nem comunique** rendimentos sujeitos a retenção. O legislador quis, com esta alteração, reforçar o dever de colaboração do substituto e prevenir comportamentos lesivos da receita fiscal, aproximando a sua responsabilidade de uma verdadeira responsabilidade **originária**. O Relatório do Orçamento do Estado para 2007 é inequívoco ao referir que se pretendeu criar “*um regime de responsabilização solidária do substituto pelo imposto não retido aos beneficiários dos rendimentos em situações qualificadas como práticas fraudulentas*”. Assim, a *ratio legis* é sancionar de forma reforçada a omissão da retenção e da comunicação, tratando o substituto como **devedor solidário direto do imposto** que deveria ter sido retido e entregue.

Esta responsabilidade não depende da liquidação ao trabalhador, pois o facto gerador da obrigação é a própria omissão da retenção.

A solidariedade aqui prevista não é de natureza meramente subsidiária, ou seja, não depende da excussão prévia do património do substituído, nem da liquidação dirigida a este. Trata-se de uma forma de **solidariedade passiva originária**, em que o substituto e o substituído são ambos responsáveis, *ab initio*, pelo mesmo imposto, nos termos da lei e para efeitos de garantia da eficácia da tributação.

O Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 231/2016, pronunciou-se precisamente sobre a conformidade constitucional da interpretação segundo a qual a AT pode exigir o pagamento do imposto ao substituto tributário **já na fase de pagamento voluntário**, sem liquidação prévia ao substituído.

O Tribunal Constitucional concluiu que tal interpretação **não viola os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da igualdade nem da proporcionalidade**, uma vez que visa assegurar o cumprimento do dever fundamental de pagar impostos e prevenir a evasão fiscal.

Entendeu o Tribunal Constitucional que a exigência direta ao substituto não constitui sanção arbitrária, mas consequência natural da omissão dos deveres legais de retenção e comunicação, deveres esses que configuram um verdadeiro vínculo jurídico-tributário próprio e não meramente acessório.

Nessa conformidade, a leitura segundo a qual a exigência direta ao substituto seria ilegítima ou dependente de prévia liquidação ao trabalhador parece-me contrariar o entendimento do Tribunal Constitucional que reconheceu à AT a faculdade de proceder à liquidação e notificação diretas ao substituto tributário.

A este respeito, importa ainda sublinhar que a própria Administração Tributária, na sua Resposta, sustenta esta mesma interpretação. Com efeito, a Requerida afirma expressamente (artigos 92.º a 100.º da Resposta) que, nos termos do artigo 103.º, n.º 4, do CIRS, e conforme interpretado pelo Tribunal Constitucional, “*o substituto tributário assume a obrigação na*

qualidade de devedor principal”, podendo a AT exigir-lhe diretamente o pagamento do imposto, *“indistintamente, a um ou a outro”*.

A posição da Requerida é, aliás, acompanhada pela jurisprudência arbitral citada na própria Resposta (Acórdão do CAAD, proc. n.º 118/2015-T, e declaração de voto no proc. n.º 539/2017-T, de Américo Brás Carlos), segundo a qual a obrigação de retenção na fonte é uma obrigação “própria e independente” e “presente, não sujeita a qualquer condição suspensiva”, constituindo-se no momento em que o substituto disponibiliza o rendimento. Também o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 23.09.2015 (proc. 0997/15), reconhece que a dívida tributária do substituto se apura no momento do pagamento do rendimento e deve ser entregue até ao dia 20 do mês seguinte, reforçando a natureza imediata e autónoma dessa obrigação.

A decisão que fez vencimento sustenta que a liquidação deve sempre ser feita na esfera do sujeito passivo originário, sendo o substituto apenas responsável solidário pelas quantias não retidas, até ao limite do imposto efetivamente devido pelos trabalhadores.

Ressalvado o devido respeito, sustento posição interpretativa oposta.

Nos termos do artigo 103.º, n.º 4, do CIRS, a dívida nasce no momento em que o substituto, obrigado a reter e entregar o imposto, **omite esse dever**. A omissão da retenção constitui, por si só, o facto gerador da responsabilidade solidária do substituto. A liquidação é meramente declarativa da obrigação já existente (não constitutiva) e, por isso, **não depende de prévia liquidação ao trabalhador**.

Tal como bem sintetiza a Requerida na sua Resposta, *“imposto retido”* e *“imposto devido”* não são conceitos coincidentes. O imposto a reter constitui uma obrigação autónoma do substituto tributário, que se apura de forma objetiva no momento do pagamento dos rendimentos, sem dependência da liquidação anual do imposto devido pelo trabalhador. Assim, a exigência direta ao substituto não viola qualquer princípio da legalidade ou proporcionalidade, antes assegura a

eficácia do mecanismo de substituição tributária e o cumprimento do dever de colaboração fiscal.

A exigência de liquidação prévia ao sujeito passivo originário redundaria numa duplicação inútil de procedimentos e numa violação dos princípios da economia e da eficácia administrativa, ao obrigar a AT a proceder a liquidações individuais aos trabalhadores apenas para, de seguida, exigir o imposto à empresa. Tal exigência frustraria o objetivo da norma, que é precisamente o de **assegurar uma resposta célere e eficaz a omissões de retenção qualificadas**.

O artigo 21.º do CIRS dispõe como segue: “*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 respetivos pressupostos, considera-se a substituta, para todos os efeitos legais, como devedor principal do imposto, ressalvado o disposto no artigo 103.º.*”

A ressalva não pretende afastar o carácter originário da obrigação nas situações do n.º 4, mas apenas delimitar o campo da responsabilidade subsidiária prevista no n.º 1 daquela norma que remete para o artigo 28.º da LGT. No n.º 4, o legislador quis reforçar o grau de responsabilidade, atribuindo ao substituto um estatuto equiparado ao do devedor principal, de modo a garantir a efetividade da cobrança e a prevenir a evasão.

Por conseguinte, a solidariedade aí prevista é uma solidariedade **originária**: o substituto não é um terceiro alheio à obrigação, mas alguém a quem a lei impõe deveres próprios e cuja omissão gera diretamente a exigibilidade do imposto.

A leitura conjunta do artigo 103.º, n.º 4, do CIRS, com a doutrina jurisprudencial invocada pela Requerida e com o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 231/2016, conduz à conclusão de que a AT dispunha de base legal e constitucional sólida para proceder à liquidação e notificação diretas à Requerente, enquanto substituto tributário, na fase de pagamento voluntário. Tal

interpretação é a única compatível com o propósito legislativo de assegurar a eficácia do mecanismo de substituição e de prevenir práticas de omissão de retenção na fonte.

Em jeito de conclusão, entendo que a AT tinha base legal e constitucional para exigir diretamente à Requerente, na fase de pagamento voluntário, o imposto não retido, nos termos do artigo 103.º, n.º 4, do CIRS. A responsabilidade do substituto tributário, nestes casos, é solidária, imediata e decorre da sua própria conduta omissiva, não estando condicionada à liquidação prévia ao trabalhador.

Face ao exposto e **concordando com o sentido da decisão, mas não, tão-só nesta parte, com a respetiva fundamentação**, lavro o presente voto de vencido.

O Árbitro,

Fernando Marques Simões