



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Regime Fiscal das Ajudas de Custo

Algumas Questões

Francisca Isabel Brito Ferreira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Regime Fiscal das Ajudas de Custo

Algumas Questões

Francisca Isabel Brito Ferreira

Sob orientação do Professor Doutor Tomás Maria Cantista de Castro Tavares

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024

O sucesso nasce do querer, da determinação e da persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis.

– JOSÉ DE ALENCAR

When something is important enough, you do it even if the odds are not in your favor.

– ELON MUSK

Work gives you meaning and purpose, and life is empty without it.

– STEPHEN HAWKING

*Aos meus Pais e Irmão, expresso a minha eterna
gratidão pelo suporte que sempre me deram.
À memória da minha Avó. A doce lembrança ficará para
sempre no meu coração.
À Leonor e ao Gonçalo, por terem estado presentes e por
me terem acompanhado nesta caminhada, por
vezes, difícil.
À Mariana e à Raquel, pela amizade.
À minha Equipa da PwC, pelas discussões estimulantes,
assistência técnica e palavras de encorajamento.
Ao meu Orientador, pela partilha de conhecimentos,
pela disponibilidade e pelo apoio incansável.
Agradeço à Universidade Católica Portuguesa por uma
experiência académica memorável.*

RESUMO

O CIRS, no seu art. 103.º, trata do regime da responsabilidade em casos de substituição tributária, consagrando, como regra, a responsabilidade subsidiária do substituto pelo imposto em falta quando a retenção na fonte tem natureza de pagamento por conta.

Em 2007, a Lei do Orçamento de Estado introduziu uma alteração a este artigo, aditando um novo parágrafo, o n.º 4. Esse parágrafo trata especificamente da responsabilidade em casos de substituição quando há práticas fraudulentas envolvidas, como acontece quando uma empresa não declara ou comunica aos beneficiários os rendimentos auferidos a título de trabalho dependente. Em vez disso, a empresa tenta apresentar esses montantes como ajudas de custo, alegando que não estão sujeitas a tributação nem a retenção na fonte.

O estudo desta questão é de especial relevo, pois é agravado o regime de responsabilidade do substituto, que deixa de ser subsidiária e passa a ser solidária, com o objetivo de garantir o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos sujeitos passivos e prevenir eventuais tentativas de evasão fiscal.

Palavras-chave: ajudas de custo, rendimento, retenção na fonte, sujeito passivo, contribuinte, substituição tributária, substituto, responsabilidade tributária, responsável, solidariedade, originária, imposto.

ABSTRACT

The CIRS, in its art. 103.º, deals with the liability regime in cases of tax substitution, enshrining, as a rule, the subsidiary liability of the substitute for the missing tax when the withholding tax has the nature of a payment on account.

In 2007, the State Budget Law modified an amendment to this article, adding a new paragraph, no. 4. This paragraph specifically deals with liability in cases of substitution when fraudulent practices are involved, as happens when a company does not declare or communicate to beneficiaries of income received from dependent employment. Instead, the company tries to present these amounts as allowances, claiming that they are not subject to taxation or withholding tax.

The study of this issue is of particular importance as the liability regime of the substitute is aggravated, which is no longer integrated and becomes joint, with the aim of guaranteeing compliance with tax obligations by taxpayers and possibly preventing Attempted tax evasion.

Keywords: subsistence allowance, income, withholding tax, taxpayer, tax substitution, substitute, tax liability, responsible, solidarity, original, tax.

ÍNDICE

Lista de siglas e abreviaturas.....	9
Introdução	10
Capítulo I – O Regime Fiscal das Ajudas de Custo.....	11
1.1. Conceito e natureza das Ajudas de Custo	11
1.2. Deslocações em território nacional.....	14
1.3. Deslocações no estrangeiro.....	16
Capítulo II – A Relação Jurídica Tributária	17
Capítulo III – A Substituição Tributária	19
3.1. O mecanismo de Retenção na Fonte	21
Capítulo IV – A Responsabilidade Tributária do art. 22.º da LGT	24
a) Breve menção ao art. 103.º e razão de ser do seu n.º 4.....	26
Capítulo V – A responsabilidade em caso de substituição tributária ao abrigo do art. 28.º da LGT	27
Capítulo VI – A responsabilidade prevista no art. 103.º, n.º 4 do CIRS	29
6.1. A solidariedade passiva.....	30
6.2. A solidariedade não originária	33
Conclusão	39
Referências bibliográficas	41
Jurisprudência consultada.....	44

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

al.	alínea
Art(s).	Artigo(s)
AT	Autoridade Tributária
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	Código Civil
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CT	Código do trabalho
km	Quilómetros
LGT	Lei Geral Tributária
n.º (s)	número(s)
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TC	Tribunal Constitucional
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul

Introdução

No direito fiscal, a disposição referente à responsabilidade solidária, conforme estipulada no n.º 4 do art. 103º, desempenha um papel de suma importância na preservação da integridade do arcabouço tributário.

O presente estudo visa aprofundar a análise acerca da aplicabilidade da responsabilidade solidária em cenários que envolvem rendimentos provenientes do trabalho dependente, os quais não são devidamente comunicados ou contabilizados para seus beneficiários. Destarte, busca-se destacar os desafios e implicações subjacentes à observância da conformidade fiscal, bem como os impactos na equidade do sistema tributário.

Num contexto de crescente complexidade no cumprimento das obrigações fiscais, compreender as implicações da responsabilidade solidária é fundamental para promover a justiça fiscal e combater a evasão e a elisão fiscais. Este estudo busca contribuir para essa compreensão ao analisar criticamente a aplicação da responsabilidade solidária no contexto dos rendimentos do trabalho dependente não devidamente comunicados ou contabilizados, fornecendo insights relevantes para legisladores, autoridades fiscais e contribuintes.

A presente dissertação tem como desiderato a investigação das implicações práticas e jurídicas da responsabilidade solidária no âmbito do direito fiscal, com especial enfoque nos rendimentos provenientes do trabalho dependente. Para atingir esse objetivo, estamos a adotar uma metodologia que inclui uma análise detalhada dos aspetos jurídicos e doutrinários relevantes, uma revisão minuciosa da legislação tributária, laboral e civil, bem como a análise de casos concretos. Esta abordagem permite-nos examinar os desafios enfrentados pelas autoridades fiscais e pelos contribuintes, enquanto desenvolvemos estratégias para promover a conformidade fiscal e a equidade tributária.

Esta dissertação está estruturada da seguinte forma. No Capítulo I, abordamos o regime fiscal das ajudas de custo, bem como o seu conceito e natureza. No Capítulo II, analisamos a relação jurídica tributária, com especial enfoque nos sujeitos passivos e nas obrigações fiscais decorrentes das suas interações, explorando-se, no Capítulo III, o tema da substituição tributária. Por fim, nos Capítulos IV, V e VI, concentramo-nos nos diferentes tipos de responsabilidade solidária em caso de substituição tributária previstos na legislação fiscal, procurando compreender o sentido que o legislador quis dar quando introduziu na lei fiscal o preceituado no n.º 4 do art. 103.

Capítulo I – O Regime Fiscal das Ajudas de Custo

Nos termos do art. 2.º, n.º 3, al. d) do CIRS, considera-se rendimento do trabalho dependente as ajudas de custo, na parte em que excedam os limites legais fixados para os servidores do estado ou quando não sejam observados os pressupostos legais subjacentes à sua atribuição, sendo tais limites fixados anualmente, conforme resulta do n.º 14.

Pese embora este artigo faça uma menção expressa aos montantes atribuídos a título de ajudas de custo e ao seu regime de tributação, a verdade é que não estabelece os requisitos que permitem qualificá-los como tal.

Melhor dizendo, para aferir os requisitos de qualificação de um determinado montante como ajuda de custo no Direito Fiscal, o mesmo ter-se-á de auxiliar noutros ramos de Direito.

Deste modo, para se determinar tais critérios e pressupostos de qualificação de um determinado montante como ajuda de custo, devemos atender na legislação e na doutrina do Direito do Trabalho, bem como nos regimes substantivos de atribuição de ajudas de custo aos servidores do estado.

Nesse sentido, o Direito Fiscal caracteriza-se por constituir um direito de sobreposição, posto que se serve de conceitos tomados de empréstimo a outros ramos de direito no mesmo sentido que aí têm. Esta sobreposição não é, contudo, absoluta, cedendo quando a legislação fiscal fixar outros sentidos para aqueles conceitos, por força do art. 11.º da LGT¹.

1.1. Conceito e natureza das Ajudas de Custo

O Direito do Trabalho define as ajudas de custo como sendo abonos que visam compensar os trabalhadores por despesas incorridas ao serviço da sua entidade patronal com o alojamento e/ou refeições em caso de deslocações, esporádicas ou temporárias, para fora do seu domicílio fiscal², sem necessidade de apresentação de documento comprovativo da despesa incorrida.

¹ GUERREIRO, 2000, pp. 84 e 85; CAMPOS, RODRIGUES & SOUSA, 2000, pp. 68-70 e CORDEIRO, 1999, pp. 726 e 727.

² Acórdão proferido pelo TCAS, datado de 04-05-2004, no âmbito do processo n.º 00832/03.

Relativamente a esta última parte, há que realçar o facto de que, ao contrário do que acontece no Código do IRC, o Código de IRS não exige que, para que determinado montante seja qualificado como ajuda de custo, haja a necessidade de apresentação de 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 percorridos³.

Assim, tendo em conta que no ordenamento jurídico português vigora o princípio da verdade declarativa, segundo o qual se presumem verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes, nos termos do n.º 1 do art. 75.º da LGT, cabe à AT demonstrar que os montantes auferidos a título de ajudas de custo representam um ganho real para o trabalhador (art. 74.º, n.º 1 da LGT), isto é, uma vantagem económica para o mesmo, e que, por isso, devem ser tributadas para efeitos de IRS, dado que caem no conceito fiscal de rendimento do trabalho⁴.

O conceito de ajudas de custo surge no âmbito de uma relação laboral, ou seja, quando uma pessoa se obriga, mediante a celebração de um contrato, a prestar a sua atividade a outra, sob a sua organização e autoridade, em contrapartida de uma retribuição (art. 11.º do CT). Assim, o trabalhador tem uma justa expectativa do seu recebimento dada a sua regularidade⁵ e continuidade periódicas⁶.

Ora,

considera-se retribuição a prestação a que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o trabalhador tem direito em contrapartida do seu trabalho”, compreendendo “a retribuição base e outras prestações regulares e periódicas feitas, direta ou indiretamente, em dinheiro ou em espécie,

³ Art. 23.º-A, n.º 1, al. h) do CIRC.

⁴ Nesse sentido, podemos atentar nos Acórdãos proferidos pelo TCAS, datados de 11-05-2020, no âmbito do processo n.º 2693/10.1 BELRS; de 17-09-2020, no âmbito do processo n.º 381/13.6 BEALM; e de 17-09-2020, no âmbito do processo n.º 381/13.6 BEALM.

⁵ No Acórdão proferido pelo TC, datado de 06-01-2023, no âmbito do processo n.º 713/13.7 BEALM, o TC decidiu que o facto de as quantias pagas ao trabalhador pela entidade patronal serem fixas e regulares não implica, necessariamente, que sejam consideradas retribuição, visto que é possível que, entre eles seja fixado um valor constante, correspondente aos custos que, presumivelmente, irão suportar.

presumindo-se “constituir retribuição qualquer prestação do empregador ao trabalhador”⁷.

Em contrapartida, não se considera retribuição as importâncias recebidas a título de ajudas de custo, na parte em que excedam os respetivos montantes normais da sua atribuição (art. 260.º, n.º 1 do CT), pelo que, da retribuição, excluem-se, por exemplo, as prestações que se traduzem em simples compensações ou reembolsos por despesas incorridas pelo trabalhador ao serviço da entidade patronal.

Do exposto, depreende-se que as ajudas de custo têm, em princípio, uma natureza compensatória⁸ e, nesse seguimento, só faz sentido serem objeto de tributação quando extravasem essa função e passem a constituir uma verdadeira vantagem económica para o trabalhador⁹.

O mesmo é dizer que, enquanto se limitarem a compensar o trabalhador por despesas efetivamente suportadas por ele e a favor da sua entidade patronal, essas importâncias não são consideradas rendimento do trabalho e, portanto, não são tributáveis em sede de IRS. Por outro lado, quando passarem a constituir uma vantagem meramente económica para o trabalhador, desviando-se da sua função principal, serão tributadas em sede de IRS como rendimento do trabalho dependente.

A legislação presume que os valores designados como ajudas de custo estão adequadamente alinhados com seu propósito compensatório, desde que sejam mantidos dentro dos limites legais estabelecidos para os servidores do Estado, e sempre que sejam observados os pressupostos da sua atribuição a esses mesmos servidores¹⁰. Caso contrário, como foi dito, tornam-se tributáveis em sede de IRS, gerando a obrigação de retenção na fonte por parte da entidade patronal.

Concluimos que, os montantes pagos a título de ajudas de custo tanto podem, como não, considerarem-se parte da remuneração normal, consoante excedem, ou não, os montantes normais e os requisitos legalmente previstos para a sua atribuição.

Ora, no capítulo que se segue debruçar-nos-emos sobre o regime jurídico aplicável às ajudas de custo nas deslocações em território nacional e no estrangeiro, atendendo,

⁷ Art. 258.º, n.ºs 1, 2 e 3 do CT.

⁸ “[...] são verdadeiras despesas da empresa que, por razões de gestão, são pagas pelo trabalhador e – antes ou depois – satisfeitas a este pela empresa” (CORDEIRO, 1999, pp. 726 e 727).

⁹ BASTOS, 2007, p. 129.

¹⁰ Note-se que, as ajudas de custo não podem ser atribuídas cumulativamente com outras compensações que visem o mesmo fim – tais como subsídio de refeição ou reembolso de despesas de refeição e/ou alojamento –, mediante apresentação de documento pelos trabalhadores à entidade patronal.

para o efeito, no Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril e no Decreto-Lei n.º 192/95, de 28 de julho.

1.2. Deslocações em território nacional

Relativamente às deslocações em território nacional, o Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril, veio consagrar o regime jurídico das ajudas de custo aplicável ao pessoal da Administração Pública, pelo que todos os artigos mencionados nesta secção se reportam a este diploma.

Nos termos do art. 3.º, as deslocações em território nacional podem qualificar-se como diárias ou sucessivas.

São consideradas “deslocações diárias” as que se realizam num período de 24h e as que, embora ultrapassem esse período, não impliquem a necessidade de realização de novas despesas (art. 4.º).

Em contrapartida, as deslocações por dias sucessivos são as que se efetivam num período superior a 24h e que não estejam abrangidas no âmbito das deslocações diárias (art. 5.º).

Só há direito a montantes pagos a título de ajudas de custo nas deslocações diárias que se realizem para além de 20 km do domicílio necessário e, nas deslocações por dias sucessivos, que se realizem para além de 50 km do mesmo domicílio (art. 10.º, n.º 2).

Para melhor referência, considera-se domicílio necessário a localidade onde i) o trabalhador aceitou o lugar ou o cargo, se aí ficar a prestar serviço; ii) o trabalhador exerce funções, se for colocado em localidade diversa da referida; ou iii) se situa o centro de atividade funcional, quando não haja local certo para o exercício das funções.

Assim, apenas haverá lugar ao pagamento de ajudas de custo nos casos em que as deslocações dos trabalhadores se realizam além do seu domicílio necessário.

De acordo com a legislação em vigor¹¹, as ajudas de custo atribuídas por deslocações em território nacional não constituem rendimento do trabalho dependente – ou seja, não são tributadas em sede de IRS – até ao limite mais elevado para os funcionários públicos, designadamente 69,19 euros por dia, para cargos de direção, e 62,75 euros por dia, para os restantes trabalhadores.

¹¹ Lei n.º 82/2023 – Lei do Orçamento de Estado de 2024.

Importa referir que, o montante de ajudas de custo que se encontra excluído de tributação em sede de IRS, no caso de deslocações diárias ou de deslocações por dias sucessivos, depende do período abrangido pela deslocação.

Desta forma, conforme estabelece o art. 8.º, no caso de uma deslocação diária, se ela incluir o período das refeições, ou seja, o almoço e/ou o jantar, o trabalhador tem direito a 25% da ajuda de custo por cada refeição. Note-se, no entanto, que, nos casos em que as ajudas de custo visem compensar despesas com o custo de almoço, deverá deduzir-se a este limite o montante de abono diário pago a título de subsídio de refeição.

Por outro lado, se a deslocação implicar alojamento, ou se o trabalhador deslocado não dispuser de transportes coletivos regulares que permitam regressar à sua residência até às 22h do mesmo dia, tem direito a 50% de ajuda de custo diária.

No caso do pagamento de ajudas de custo para subsidiar uma deslocação por dias sucessivos, no dia de partida e no dia de chegada, o trabalhador tem direito às seguintes percentagens de ajuda de custo:

	Dia de Partida	Dia de Chegada
Até às 13h	100%	0%
Entre as 13h e as 21h	75%	25%
Depois das 21h	50%	50%

Nos dias completos de deslocação, os trabalhadores têm direito a 100% do montante de ajudas de custo.

Atendendo ao exposto, quando não se verifique o cumprimento das regras e requisitos subjacentes à sua atribuição aos servidores do estado e/ou quando o valor do montante da ajuda de custo ultrapasse os limites previstos para os funcionários públicos, limite este determinado em função da duração da deslocação e realidades abrangidas, a parte da ajuda de custo que não esteja excluída de tributação, por se encontrar acima dos limites identificados ou por não cumprir os pressupostos à sua atribuição, encontra-se sujeita a tributação em sede de IRS e a retenção na fonte aquando do seu pagamento ou colocação à disposição do seu titular.

1.3. Deslocações no estrangeiro

Já no que diz respeito às deslocações para/no estrangeiro, importa atentar nas normas consagradas no Decreto-Lei n.º 192/95, de 28 de julho, pelo que os artigos referidos doravante se reportam ao mesmo.

Os limites legais de ajudas de custo aqui aplicáveis estão atualmente fixados em 167,07 euros para os diretores e 148,91 euros para os restantes trabalhadores¹².

Atendendo ao exposto no art. 2.º, na determinação destes limites, o trabalhador terá direito a 100% do montante legalmente estabelecido, salvo se for providenciado alojamento, caso em que o montante é reduzido para 70%.

Estas percentagens são ainda reduzidas em 30% ou 60% caso sejam disponibilizadas uma ou duas refeições diárias, respetivamente. No entanto, se estas reduções forem cumulativamente aplicáveis, o limite legal da ajuda de custo não poderá ser inferior a 20% do montante legalmente estabelecido.

Se as ajudas de custo atribuídas excederem os limites legais referidos, o excesso será considerado como rendimento do trabalho dependente, sujeito a retenção na fonte de IRS aquando do seu pagamento ou colocação à disposição.

¹² Lei n.º 82/2023 – Lei do Orçamento de Estado de 2024.

Capítulo II – A Relação Jurídica Tributária

O art. 18.º da LGT, estabelece que a relação jurídica tributária é composta pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo.

Em termos gerais, o sujeito ativo é o Estado, representado pela AT, sendo ele quem possui a titularidade do crédito tributário.

Em contrapartida, o sujeito passivo corresponde ao devedor do crédito tributário, ou seja, é quem está obrigado ao cumprimento da prestação tributária.

Assim sendo, o devedor do crédito tributário é a pessoa ou entidade que deve satisfazer, perante o credor tributário, a obrigação tributária.

Ora, esse devedor tanto pode ser, desde o início da relação fiscal, o contribuinte direto como um terceiro, a quem a lei impõe o dever de, em seu lugar, pagar o imposto – o substituto. Assim, tanto o contribuinte direto como o substituto são considerados, para efeitos da lei, devedores originários do crédito tributário desde o início da relação fiscal.

No entanto, o conceito de “devedor do crédito tributário” abrange também os devedores não originários, ou seja, aqueles que, só depois de nascida a obrigação tributária, é que vêm ocupar o lugar de sujeito passivo, o que acontece a quem, excepcionalmente ou em segunda linha, seja responsabilizado, por imposição da lei fiscal, pelo pagamento da dívida tributária – o responsável tributário.

Em face do exposto, concluímos que i) no âmbito de uma relação jurídica tributária, temos, por um lado, o sujeito ativo e, por outro lado, o sujeito passivo/ devedor do crédito tributário; ii) por norma, o devedor do crédito tributário é o contribuinte direto, mas, em determinadas situações e por imposição legal, poderão ser outros sujeitos passivos, como é o caso do substituto e do responsável tributário; iii) o contribuinte direto e o substituto são devedores originários da dívida tributária, uma vez que são seus devedores desde o início da relação; e iv) o responsável tributário é visto como sendo um devedor não originário, na medida em que surge em segunda linha, isto é, após a constituição da dívida tributária.

Por último, é importante ressaltar o facto de que, no âmbito de uma relação jurídica tributária, existem obrigações principais e obrigações acessórias, tal como estipulado no art. 31.º da LGT. A obrigação principal traduz-se no pagamento do imposto e da dívida tributária e as obrigações acessórias, em termos gerais, definem-se como sendo aquelas

que auxiliam o cumprimento da obrigação central de pagamento do imposto¹³, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes e a prestação de informações.

¹³ *Vide* Carlos Pinto de Abreu e Associados – Contabilidade Organizada (MELO & APARÍCIO, p. 1).

Capítulo III – A Substituição Tributária

O instituto da substituição tributária aparece regulado no art. 20.º da LGT e, segundo o n.º 1, “[...] verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte”.

Nas palavras de ALBERTO XAVIER, a substituição tributária

[...] verifica-se quando a lei determina que um dado sujeito se substitui àquele relativamente ao qual se verificou o facto tributário, ocupando o seu lugar na obrigação de imposto, via de regra beneficiando do direito de haver aquilo que por sua vez pagou¹⁴.

No mesmo sentido, SÉRGIO VASQUES defende que a substituição tributária

[...] dá-se quando alguém que não é o contribuinte é chamado a satisfazer a prestação tributária [por imposição legal].

[...]

Assim, ainda que o legislador pretenda onerar a pessoa que preenche as normas de incidência de um dado tributo público e que se toma por isso como contribuinte direto, a prestação é exigida a outrem, o substituto, via de regra por razões de ordem prática, isto é, por se encontrar o substituto em posição de melhor cumprir essas obrigações¹⁵.

Do mesmo modo, MANUEL DE ANDRADE sustenta haver substituição tributária “[...] quando a lei determina que o pagamento dum determinado imposto seja devido, em primeira linha, por pessoa diversa daquela em relação à qual se verificam os pressupostos de facto de imposto”¹⁶.

Para uma melhor compreensão desta figura, é necessário ter em conta que, em primeiro lugar, esta surge por imposição legal, sendo irrelevante a vontade das partes, e que, em segundo lugar, pressupõe uma distinção entre quem praticou o facto tributário e quem virá a cumprir a obrigação tributária.

Neste sentido, a figura do substituto surge por imposição da lei e por razões de praticabilidade, porquanto o seu objetivo é facilitar a ação administrativa e alterar a forma de intervenção dos particulares no procedimento tributário, permitindo a criação de uma maior segurança na arrecadação de receita, gerando o pagamento mais rápido ao sujeito

¹⁴ XAVIER, 1981, p. 407.

¹⁵ VASQUES, 2011, pp. 388 e 389.

¹⁶ ANDRADE, 1987, p. 32.

ativo, a redução do número de sujeitos a pagar e a intervenção de alguém que não está interessado na evasão fiscal.

Na substituição tributária, por norma, o devedor do crédito tributário é o contribuinte direto, dado que é em relação a ele que se verifica o facto tributário, isto é, o facto gerador de imposto¹⁷, sendo ele o verdadeiro detentor de capacidade contributiva – capacidade económica para suportar o ónus de contribuir para as despesas públicas.

Não obstante, a lei fiscal admite que sujeitos passivos que não são titulares de capacidade contributiva possam ser chamadas a cumprir determinadas obrigações tributárias, porque estão numa certa posição jurídica perante o rendimento, a riqueza ou o contribuinte. É o que acontece no caso do substituto tributário (e também do responsável tributário, como veremos adiante).

Nesse sentido, SÉRGIO VASQUES alerta para o facto de que

A noção de sujeito passivo ou de contribuinte direto não deve ser associada à titularidade de capacidade contributiva. (...) o sujeito que não revele capacidade contributiva não deixa por isso de ser sujeito passivo em face da lei de imposto, podendo, isso sim, suceder que a sua oneração com o imposto se revele inconstitucional por violadora do princípio da igualdade tributária¹⁸.

Significa isto que, em princípio, a figura do substituto seria inconstitucional por não se verificar em relação a ele o requisito da capacidade contributiva. No entanto, esta figura não viola tal princípio, pois o imposto continuará a incidir sobre o rendimento ou a riqueza do sujeito passivo propriamente dito, ou seja, do contribuinte direto, havendo apenas um terceiro que se substitui a ele no cumprimento das obrigações tributárias, por razões de conveniência, eficácia e de segurança no pagamento do imposto, na medida em que se encontra numa posição jurídica particularmente privilegiada em relação à matéria tributável.

Na substituição tributária, há, portanto, uma distinção entre quem praticou o facto tributário e quem vem a cumprir a obrigação de pagamento do imposto perante o sujeito ativo, ocupando desde início da relação jurídica a posição que normalmente pertenceria ao contribuinte.

Por outras palavras, a figura do substituto aparece desde o início da relação jurídica tributária e não implica, necessariamente, um incumprimento por parte do contribuinte direto.

¹⁷ XAVIER, 1981, pp. 353 e 354.

¹⁸ VASQUES, 2011, pp. 385 – 387.

Contudo, em nome do princípio da capacidade contributiva, o substituto terá sempre direito de reaver ou reter antecipadamente, consoante a modalidade de substituição em causa, o montante entregue ao sujeito ativo, garantindo-se, deste modo, que seja sempre o contribuinte, enquanto titular da capacidade contributiva, a ficar onerado com o encargo do imposto.

Atendendo a tudo o que até aqui foi dito, este instituto pode, então, ser entendido como uma “[...] modificação, determinada por intermédio de lei, na configuração subjetiva normal da relação jurídica tributária [...]”, que se consubstancia

[...] no facto de o contribuinte que pratica o facto tributário não ocupar na relação em causa a posição que normalmente seria a sua. Esta será, em primeira linha e desde o início da relação jurídica, de um terceiro, o substituto, que pagará o montante devido ao Estado, e cumprirá as obrigações acessórias que lhe sejam impostas por lei¹⁹.

Portanto, a substituição pressupõe, em primeiro, o nascimento da relação jurídica tributária, colocando em contacto o contribuinte e o fisco, e, depois, o surgimento de um terceiro que fica *ab initio* titular da posição passiva e consequentes obrigações da relação jurídica em causa.

Por outras palavras, é como se o contribuinte desaparecesse do primeiro plano e surgisse uma outra pessoa que ocupa a sua posição, na estrita medida em que é titular de uma situação de relação especial com o contribuinte ou com o próprio facto tributário.

Note-se que, embora a figura do sujeito passivo apareça em primeira linha, a figura do contribuinte não pode desaparecer. Tal significa que, em princípio, o contribuinte deve manter-se como um sujeito não interveniente na relação jurídica tributária, podendo, contudo, ser chamado a ela²⁰.

3.1. O mecanismo de Retenção na Fonte

A substituição tributária é efetivada através do mecanismo da retenção na fonte (art. 20.º, n.º 2 da LGT), podendo este ser definido como

¹⁹ FEIO, 2001, pp. 40 e 41.

²⁰ FEIO, 2001, p. 49.

[...] uma forma de pagamento antecipado por conta do imposto, cuja grande característica é a posição passiva do futuro contribuinte, pois aquele [o pagamento antecipado] é efetuado por um terceiro, em relação ao facto tributário, que também realiza a operação material de retenção²¹.

A este respeito, importa fazer a distinção entre retenção na fonte a título definitivo e a retenção na fonte por conta do imposto devido a final.

A retenção na fonte a título definitivo ocorre por aplicação de taxas liberatórias, previstas no art. 71.º do CIRS.

Da aplicação de taxas liberatórias resulta, para o contribuinte, um efeito liberatório triplo, pois fica dispensado de declarar e de englobar os seus rendimentos e, também, de pagar o imposto, visto que, no momento da retenção da fonte feita pelo substituto, considera-se logo satisfeita a obrigação tributária.

Assim, a substituição considera-se total, pois o substituto assume todas as obrigações do substituído, designadamente a obrigação principal de pagamento de imposto e as obrigações acessórias (art. 32.º, n.ºs 1 e 2 da LGT).

Na retenção por conta do imposto devido a final,

[...] a aplicação das taxas de retenção e a entrega das quantias retidas constitui um mero mecanismo de adiantamento por conta de uma dívida de imposto que só se torna certa, líquida e exigível findo o período tributável do ano²².

Deste modo, a substituição é parcial, uma vez que o substituído pode ter de entregar uma declaração de rendimentos e, eventualmente, pagar parte do imposto.

Em termos práticos, na retenção por conta do imposto devido a final, existe um terceiro que, antes da ocorrência do facto tributário, faz a detenção de um determinado montante, deduzido àquele que virá a ser o imposto final, e entrega-o ao estado e, aquando do momento da ocorrência do facto tributário, haverá um acerto de contas entre o montante já pago e o que deveria ter sido pago ao Estado, podendo dar origem a um ato de liquidação adicional, em que a AT notifica o devedor de imposto para que pague o restante da dívida tributária, ou a um reembolso ao contribuinte de montantes já pagos por este.

Para efeitos da presente dissertação, o que releva são os rendimentos provenientes do trabalho dependente e estes estão sujeitos a uma retenção na fonte com natureza de

²¹ FEIO, 2001, pp. 108 e 109.

²² VASQUES, 2011, p. 385.

adiantamento por conta do imposto devido a final, feita pela entidade empregadora, quando as remunerações, auferidas no âmbito de um contrato de trabalho, são postas ou colocadas à disposição dos seus trabalhadores, devedores originários de IRS.

Ora, nesse momento, a entidade empregadora retém um determinado montante a título de imposto, segundo tabelas anualmente definidas por Despacho do Governo²³, para posterior entrega nos cofres do Estado.

Acontece que o facto tributário ainda não se verificou na esfera do trabalhador pelo que ele é, inclusive, visto apenas como um contribuinte futuro, só se consolidando no final do ano fiscal, sendo aqui que, após o apuramento do imposto a pagar, é que podem surgir divergências entre o imposto que deveria ser pago e o que realmente foi podendo dar origem a uma nova nota de liquidação ou a um reembolso.

²³ Despacho n.º 13288-E/2023, de 29 de dezembro de 2023.

Capítulo IV – A Responsabilidade Tributária do art. 22.º da LGT

Nos termos do art. 22.º, n.ºs 1 e 2 da LGT, “para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode alargar-se a outras pessoas”, solidária ou subsidiariamente, abrangendo a totalidade da dívida tributária, os juros e os demais encargos legais.

Como já vimos anteriormente, o responsável solidário não é um sujeito passivo originário, visto que, ao contrário da figura do substituto, que surge desde o início da relação fiscal, a figura do responsável solidário só surge num momento posterior à constituição da mesma. Ora, esta conclusão é reforçada por artigo através menção feita pela lei à expressão “para além dos sujeitos passivos originários”.

Aliás, de um ponto de vista mais extremista, atesta SONSOLER MANRIQUE DE LARA, que

[...] o responsável tributário não deveria [sequer] ser considerado sujeito passivo [sublinhado nosso], uma vez que se insere na relação jurídica tributária meramente a título acessório, quando o contribuinte, seu sucessor ou substituto não têm possibilidade de pagar a dívida de imposto²⁴.

Para este autor, o responsável tributário está ao lado do contribuinte ou do substituto e só será chamado à relação para pagar a dívida tributária em situações excepcionais.

Resumidamente, para SONSOLER MANRIQUE DE LARA o responsável tributário nem sequer deve ser considerado sujeito passivo.

Não perfilhamos desta opinião, na medida em que entendemos que o responsável tributário deve ser visto como sujeito passivo, mas não a título originário, uma vez que está enquadrado na relação jurídica de imposto, cumprindo perante o sujeito ativo a obrigação tributária.

O responsável tributário é, então, 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”²⁵.

Neste sentido, o responsável tributário é um terceiro que surge após o incumprimento da prestação por parte do devedor originário, diferenciando-se da figura do substituto,

²⁴ LARA, 1994, p. 85.

²⁵ Acórdão proferido pelo CAAD, datado de 04-05-2015, no âmbito do processo n.º 120/2015-T.

dado que o substituto tributário aparece desde o início da relação, não tendo de ter havido um incumprimento da prestação por parte do devedor originário.

Não obstante, o instituto da responsabilidade tributária também se aproxima do instituto da substituição tributária, visto que em ambas é necessário que se verifique o facto impositivo e outro com ele relacionado.

Cá chegados, percebemos que a responsabilidade tem como objetivo reforçar a garantia da obrigação – que é composta pelo património do contribuinte –, pelo que o responsável solidário é visto por alguns autores como que um fiador legal²⁶, já que é chamado à relação jurídica tributária se o devedor originário não tiver no seu património bens penhoráveis suficientes para cumprir a sua obrigação de pagamento de imposto.

Sintetizando, a figura do responsável surge na relação jurídica fiscal como um terceiro obrigado ao cumprimento da prestação tributária quando o devedor originário não se encontra capaz de a satisfazer e porque o primeiro, em virtude das suas funções, se encontra em posição de influenciar o comportamento do segundo ou na incumbência de o fiscalizar de algum modo.

O responsável tributário mostra-se, então, como sendo um estranho ao facto tributário, respondendo nesse exato sentido pela dívida de outrem e garantido com o seu património o cumprimento da prestação tributária²⁷.

Encerramos este capítulo, constando que a responsabilidade tributária a que se refere o art. 22.º da LGT é uma responsabilidade por dívidas de outrem, pois o terceiro responsável responde pela dívida tributária que surgiu na esfera jurídica do devedor originário, a título solidário ou subsidiário. Isto significa que os pressupostos que dão origem ao nascimento daquela dívida verificam-se na esfera jurídica do devedor originário, surgindo, em caso de incumprimento, um estranho à relação que garante o seu cumprimento, solidária ou subsidiariamente. Do mesmo modo, os pressupostos que dão origem ao nascimento daquela dívida, em nenhum momento se verificam na esfera do responsável tributário e é exatamente isto que permite diferenciar, no caso de a responsabilidade ser a título solidário, a solidariedade prevista no art. 22.º da LGT da solidariedade prevista no art. 21.º do mesmo diploma, como veremos adiante.

²⁶ COSTA, 1972, p. 301-303 & MARTÍNEZ, 1993, p. 253.

²⁷ VASQUES, 2011, p. 404.

a) Breve menção ao art. 103.º e razão de ser do seu n.º 4

Conforme resulta do n.º 4 do art. 22.º da LGT, em regra, a responsabilidade tributária é subsidiária, salvo determinação em sentido contrário.

O n.º 4 do art. 103.º do CIRS consagra uma exceção a esta regra ao prever que em caso de substituição tributária,

[...] tratando-se de rendimento sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido.

O n.º 1 do art. 103.º do CIRS manda aplicar o preceituado no art. 28.º da LGT em caso de substituição tributária, mas “sem prejuízo dos números seguintes”.

Ora, o n.º 4 foi aditado com a Lei n.º 53-A/2006 de 29 de dezembro e visou a

[...] instituição de um regime de responsabilização solidária do substituto pelo imposto não retido aos beneficiários dos rendimentos em situações qualificadas como 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.

Melhor dizendo, perante uma prática fraudulenta de não contabilização nem comunicação aos beneficiários das remunerações auferidas a título de rendimento de trabalho dependente, esta norma estabelece como regra a responsabilidade solidária do substituto tributário – e não a responsabilidade subsidiária, como prevê o n.º 2 do art. 28.º da LGT –, nas situações de retenção na fonte de rendimentos efetuada meramente a título de pagamento por conta do imposto devido a final.

Deste modo, este preceito visa agravar, de forma intencional, a responsabilidade do substituto por forma a combater comportamentos lesivos.

Para que melhor se compreenda esta questão, passamos a explicar como é regulada a figura da responsabilidade em caso de substituição na LGT, designadamente no seu art. 28.º, e no CIRS, por aplicação do n.º 4 do art. 103.º do CIRS

Capítulo V – A responsabilidade em caso de substituição tributária ao abrigo do art. 28.º da LGT

Relativamente ao art. 28.º da LGT, apesar da sua epígrafe se referir amplamente a “substituição tributária”, o legislador ocupa-se aqui exclusivamente da substituição tributária com retenção na fonte, distinguindo dois tipos de vícios essenciais, nomeadamente a entrega em falta e a retenção em falta, aos quais concede tratamento diverso, conforme a natureza seja definitiva ou por conta do imposto devido a final²⁸.

O n.º 1 regula os casos em que o imposto é retido, mas não é entregue nos cofres do estado, pelo que o substituto é o único responsável, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade. Assim, se o substituto cumpre com a obrigação de retenção, independentemente da sua natureza, mas negligencia a obrigação de entrega do imposto retido, é apenas dele que pode vir a ser exigido o tributo²⁹.

Por seu turno, nos casos em que é a própria retenção na fonte que falha, dispõe o art. 28.º que a responsabilidade pelo pagamento da dívida tributária há-de ser distribuída de maneira diferente, consoante esteja em causa uma retenção definitiva ou uma retenção por conta.

Quando estamos perante uma retenção por conta, o n.º 2 estabelece a responsabilidade originária do substituído e a responsabilidade subsidiária do substituto, pelo imposto não retido. Isto é, quando a retenção tem natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, responde, pelo imposto não retido, em primeira linha o substituído e a título subsidiário o substituto.

Por sua vez, tratando-se de uma retenção a título definitivo é o substituto quem responde pelas importâncias em falta, só sendo o substituído chamado a responder por elas a título subsidiário (n.º 3).

Estas regras vão ao encontro do princípio da igualdade tributária, porque i) nas hipóteses a que alude o n.º 1, a capacidade contributiva do substituído já se encontra onerada com o imposto, não se podendo admitir que ele venha a ser responsabilizado pela entrega em falta do mesmo; e ii) nas situações abrangidas pelo n.º 2, a falha da retenção origina um reforço indevido da capacidade contributiva do substituído, pelo que faz sentido que seja este a responder em primeira linha pelo imposto não retido e

²⁸ VASQUES, 2011, p. 390.

²⁹ P. ex., quando a entidade empregadora efetua retenções na fonte de IRS de salários dos seus trabalhadores sem proceder à entrega ao Estado.

subsidiariamente o substituto, quando o substituído não seja capaz de satisfazer a prestação, pois, ao desrespeitar a obrigação de retenção a que está vinculado, concorre para o incumprimento.

Em contrapartida, no preceituado no n.º 3, o legislador vê-se obrigado a sacrificar pontualmente o princípio da capacidade contributiva por razões de praticabilidade. Embora também aqui a falha da retenção gere um reforço indevido da capacidade contributiva do substituído, mostra-se impraticável responsabilizá-lo em primeira linha pelo imposto não retido dado estarmos perante a aplicação de taxas liberatórias, que oneram rendimentos de não residentes ou de capitais relativamente aos quais vigora uma certa distância ou sigilo bancário³⁰.

³⁰ VASQUES, 2011, pp. 392 e 393.

Capítulo VI – A responsabilidade prevista no art. 103.º, n.º 4 do CIRS

Como já foi mencionado anteriormente, este artigo regula o regime de responsabilidade do substituto quando se está perante rendimentos que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos seus beneficiários, consagrando uma responsabilidade solidária daquele pelo imposto não retido.

A questão que tem sido debatida na jurisprudência é a de saber que tipo de solidariedade é esta, mas, para aqui chegarmos, importa primeiro perceber o que são “rendimentos que não tenham sido comunicados nem contabilizados como tal aos seus beneficiários”.

Assim, como mencionado no Capítulo I, em algumas circunstâncias, as entidades patronais atribuem montantes pagos a título de ajudas de custo aos seus trabalhadores, que visam compensar as despesas por eles incorridas ao seu serviço.

Ora, esses montantes não são sujeitos a IRS, nem a retenção na fonte, quando não excedem determinados limites legais ou quando cumprem os pressupostos da sua aplicação.

No entanto, no âmbito de ações inspetivas, a AT pode considerar que tais montantes correspondem a rendimentos do trabalho dependente (e não a ajudas de custo) e, neste sentido, deveriam ter sido tributados em IRS e sujeitos a retenção na fonte, nos termos dos arts. 98.º e 99.º, n.º 1 do CIRS.

São precisamente este tipo de situações que estão abrangidas pelo n.º 4 do art. 103.º do CIRS, as quais são distintas das reguladas pelo n.º 2 do art. 28.º da LGT. Enquanto este último trata de casos em que, embora não tenha havido retenção na fonte, os rendimentos colocados à disposição dos seus titulares foram contabilizados e comunicados como tal, no segundo caso, tal contabilização e comunicação nem sequer existiu.

Justifica-se, assim, que, neste último cenário, a responsabilidade do substituto seja subsidiária, na medida em que foi o contribuinte que enriqueceu sem justa causa, e, no primeiro cenário, a responsabilidade do substituto seja solidária, dado que os rendimentos nem sequer foram assim contabilizados nem comunicados àquele.

Retomando à questão inicial, o que se tem vindo a discutir nos tribunais, no seguimento dos litígios entre as entidades empregadoras e a AT, não é a responsabilidade solidária do substituto quando em causa estão situações abrangidas pelo art. 103.º, n.º 4 do CIRS, mas antes o regime em que ela opera.

Quer dizer, a questão central é determinar se o IRS indevidamente não retido sobre os montantes pagos a título de ajudas de custo pode ser liquidado e o seu pagamento exigido, diretamente e em primeira instância, à própria entidade empregadora³¹, no seguimento de uma inspeção feita pela AT, de onde decorre a emissão de um ato de liquidação adicional. Esse ato de liquidação adicional é, então, dirigido diretamente à entidade empregadora, tal como o pagamento da dívida de imposto.

Nesta perspetiva, as entidades empregadoras entendem que, sem prejuízo de responderem solidariamente pela dívida de imposto na fase de pagamento voluntário, primeiro, a notificação da liquidação deve ser dirigida a cada um dos seus trabalhadores (substituídos), na qualidade de sujeito passivo de imposto e responsável originário pelo pagamento do imposto não retido, e, só depois, pode-lhe ser exigido o pagamento da dívida de imposto.

Logo, as entidades empregadoras, na interpretação que fazem do n.º 4 do art. 103.º do CIRS, auxiliam-se no preceituado no art. 22.º da LGT que, como vimos, consagra a responsabilidade solidária por dívidas de outrem, sendo, por isso, uma responsabilidade não originária.

Por seu turno, a AT defende que a dívida de imposto pode ser exigida indistintamente, quer à entidade empregadora (o substituto), quer ao substituído (os trabalhadores), equiparando a solidariedade ali consagrada à solidariedade prevista na lei civil e aplicável ao regime das obrigações solidárias, nos mesmos termos do art. 512.º do CC, e, bem assim, ao regime da solidariedade passiva ou originária, ao abrigo do art. 21.º da LGT.

6.1. A solidariedade passiva

Conforme discutido previamente, existe uma diferença inquestionável entre a solidariedade que ocorre quando os pressupostos do facto tributário se verificam em relação a mais do que uma pessoa, denominada, pelo art. 21.º da LGT, como solidariedade passiva ou originária, e a solidariedade não originária, que se reporta à responsabilização de terceiros pela dívida tributária do sujeito passivo originário (art. 22.º, n.º 2 da LGT).

O regime consagrado para a solidariedade passiva remete-nos para o conceito de obrigação solidária regulado pela lei civil, designadamente no art. 512.º do CC.

³¹ Acórdão proferido pelo CAAD, datado de 11-09-2018, no âmbito do processo n.º 539/2017-T.

Segundo este artigo, a solidariedade entre devedores ocorre quando cada um deles responde pela prestação integral da dívida e esta a todos libera, pelo que a AT pode demandar apenas um dos devedores solidários, deixando para o demandado o exercício do direito de regresso junto dos demais³².

Deste modo, o regime da solidariedade passiva é aplicável quando os pressupostos do facto tributário se verificam em relação a mais do que uma pessoa, pelo que todos os obrigados são sujeitos passivos originários do imposto e, portanto, todos são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária.

Na solidariedade passiva ou originária há uma ligação direta dos obrigados solidários ao facto gerador da obrigação de imposto, existindo uma comunhão de fins fundada na comunhão do próprio facto tributário, justificativa da aplicação direta dos preceitos civis relativos à solidariedade³³.

O preceituado no art. 21.º da LGT vai ao encontro da doutrina civilística quando prevê que as obrigações solidárias se caracterizam pelo facto de haver uma pluralidade de sujeitos a quem corresponde o cumprimento unitário da prestação³⁴.

A par da solidariedade passiva, que ocorre entre devedores, também existe a solidariedade ativa, quando é entre credores, ou passiva e ativa simultaneamente.

A solidariedade passiva ou entre devedores verifica-se sempre que, havendo vários sujeitos passivos, qualquer um deles responde pela prestação integral da dívida perante o credor comum, ficando os restantes exonerados do cumprimento.

A solidariedade ativa ou entre credores dá-se quando são vários sujeitos ativos e cada um deles tem a faculdade de exigir – por si só –, do devedor comum, a inteira prestação, liberando-se perante todos os outros.

Para efeitos da presente dissertação, releva apenas a solidariedade entre devedores, já que o próprio art. 21º da LGT se refere aos devedores solidários e não aos credores solidários.

Assim sendo, passamos agora à análise da solidariedade passiva nas relações externas, isto é, as que decorrem entre o credor e os devedores solidários, e nas relações internas, ou seja, as destes entre si.

No âmbito das relações externas, relativamente ao credor, o efeito fundamental da solidariedade passiva reporta-se ao facto de que, de acordo com o n.º 1 do 512.º do CC,

³² MACHADO & COSTA, 2016, p. 232.

³³ Acórdãos proferidos pelo CAAD, datados de 26-10-2015 e de 04-05-2015, no âmbito dos processos n.ºs 119/2015-T e 120/2015-T, respetivamente.

³⁴ COSTA, 1994, p. 563.

cada um dos co-devedores se responsabilizar pelo cumprimento integral da prestação, pelo que o credor pode exigí-la, no todo ou em parte, a todos os devedores ou só a alguns deles (519.º, n.º 1 do CC).

Consequentemente, segundo o art. 518.º do CC

*[...] ao devedor solidário demandado não é lícito opor o benefício da divisão; e, ainda que chame os outros devedores à demanda, nem por isso se libera da obrigação de efectuar a prestação por inteiro*³⁵.

Note-se que, segundo o n.º 1 do art. 519.º do CC, se o credor exigir por meios extrajudiciais a totalidade ou parte da prestação a um dos co-devedores, não se encontra por esse facto impedido de reclamar dos outros o cumprimento. No entanto, se exigir judicialmente, fica inibido de proceder judicialmente contra os outros pelo que ao primeiro tenha exigido, salvo se houver razão atendível (p.ex., a insolvência ou o risco de insolvência do demandado).

Além disso, segundo o n.º 2, “se um dos devedores tiver qualquer meio de defesa pessoal contra o credor, não fica este inibido de reclamar dos outros a prestação integral, ainda que esse meio já lhe tenha sido oposto”.

Por outro lado, quanto aos devedores, e ainda no âmbito das relações externas, desde que um deles satisfaça o direito do credor, todos os outros ficam exonerados relativamente a este (art. 523.º do CC).

Ainda, importa salientar que, se a prestação se tornar impossível por facto imputável a um dos co-devedores, subsiste a responsabilidade solidária de todos pelo respetivo valor, sem prejuízo de só o que ocasiona a impossibilidade responder pelos danos que excedam o valor da prestação (art. 520.º). O mesmo regime se aplica à mora de um dos devedores – apenas esse fica responsável pelas consequências que dela resultem, designadamente a satisfação de juros.

De outro modo, se a impossibilidade se verifica por causa não imputável a qualquer dos devedores, a obrigação extingue-se relativamente a todos eles, sem prejuízo do *commodum* de representação que possa caber ao credor (art. 794.º do CC).

Mais, cada um dos devedores solidários pode opor ao credor, para se eximir ao cumprimento da obrigação, os meios de defesa que pessoalmente lhe competem ou que

³⁵ Este chamamento à demanda não dispensa o devedor demandado pelo credor de efetuar a prestação exigida, mas traz-lhe a vantagem de os outros devedores colaborarem na defesa e a vantagem de que fica logo munido de um título executivo para o exercício do direito de regresso contra eles (COSTA, 1994, p. 565).

sejam comuns a todos, mas não podem fazer valer-se de exceções pessoais dos outros co-devedores (art. 514.º, n.º 1 do CC). Também o caso julgado entre o credor e um dos devedores só pode ser invocado pelos outros “desde que não se baseie em fundamento que respeite pessoalmente àquele devedor” (art. 522.º do CC).

Relativamente às relações internas, isto é, às relações entre os próprios devedores, só deixar a nota de que o devedor solidário que satisfaça o direito do credor fica perante os outros credores com o direito de regresso ou seja, com o direito de exigir de cada um dos seus co-devedores a parte que lhe cabia na responsabilidade comum (art. 524.º do CC), sendo que, não tendo sido estipulado pelas partes outra coisa, presume-se que todos os devedores participam em partes iguais na dívida (art. 516.º do CC).

6.2. A solidariedade não originária

Antecipamos desde já que, nas suas decisões³⁶, o Tribunal Arbitral tem entendido que a solidariedade a que se refere o n.º 4 do art. 103.º do CIRS é uma solidariedade não originária, ou seja, por dívidas alheias, caindo no âmbito de aplicação do art. 22.º da LGT. Assim, nos litígios supramencionados, o Tribunal tende a decidir a favor das entidades empregadoras.

Passamos agora a explicar o raciocínio seguido pelo Tribunal nas suas decisões, tendo como ponto de partida o preceituado no art. 21.º do CIRS.

Pois bem, este artigo estabelece que quando, através da substituição, se exigir o pagamento total ou parcial do IRS a pessoa diversa daquela em relação à qual se verificam os pressupostos do facto tributário, considera-se essa pessoa (no caso, o substituto) como devedor principal do imposto, ressalvando o disposto no art. 103.º do CIRS, em especial, o n.º 4.

Isto significa que, nas situações abrangidas por este número – “rendimentos não comunicados ou contabilizados como tal aos seus destinatários”, no caso, os montantes pagos a título de ajudas de custo que deveriam ter sido considerados como rendimento do trabalho dependente e, neste sentido, sujeitos a IRS e consequente retenção na fonte – o substituto, no entendimento do Tribunal, não é considerado devedor principal de imposto, mas antes um terceiro alheio à relação jurídica tributária.

³⁶ P.ex, nas decisões proferidas pelo CAAD, datadas de 03-08-2020, 26-10-2015 e 11-09-2018, no âmbito dos processos n.ºs 616/2019-T, 119/2015-T e 539/2017-T, respetivamente.

Ser considerado devedor principal pelo imposto não retido significa que o substituto responde a par com o substituído, na medida em que os pressupostos do facto tributário se verificam na esfera de ambos.

Assim, ao abrigo do art. 21.º da LGT, que prevê o regime da solidariedade passiva ou originária, e em concordância com o preceituado no art. 512.º do CC previsto para as obrigações solidárias, o credor poderia exigir a satisfação do seu crédito indistintamente ao substituto como ao substituído.

Tal implicaria que, no âmbito da dívida fiscal de imposto, a AT pudesse demandar apenas o substituto – no caso, as entidades empregadoras –, na fase de pagamento voluntário, para o cumprimento da dívida.

Deste modo, seria como se o substituto e o substituído estivessem numa relação horizontal, onde o credor poderia ver satisfeito o seu crédito tanto por um como por outro, dado que ambos são devedores originários do imposto e responsáveis solidários pelo mesmo, já que o cumprimento por um libera o outro (mais uma vez, sem prejuízo de eventual direito de regresso).

Não é este, contudo, o entendimento do Tribunal, que nas suas decisões acaba por discordar com a tese defendida pela AT para justificar a sua posição.

Fazendo aqui um breve parêntesis, a AT, nos argumentos por si invocados, acaba por considerar que a solidariedade prevista no n.º 4 permite que se possa demandar, indistintamente e na fase de pagamento voluntário, tanto o substituto como o substituído para o pagamento da dívida de imposto. Desta maneira, acaba por equiparar o regime da solidariedade prevista neste número ao regime da solidariedade passiva/originária estabelecido no art. 21.º da LGT e no 512.º do CC.

Retomando, a jurisprudência tem, então, entendido que nas situações abrangidas pelo n.º 4 do art. 103.º do CIRS, o que acontece é que temos um terceiro alheio à relação jurídica, sobre o qual não se verificam os pressupostos do facto tributário, mas que, por força da lei, aquele é solidariamente responsável pela dívida tributária e eventuais deveres acessórios, havendo apenas uma coincidência de fins³⁷.

Assim, não sendo considerado sujeito passivo originário, o pagamento da dívida na fase voluntária não lhe pode ser exigido, pelo menos sem antes de determinar o valor de imposto a pagar, que se fará na esfera individual dos verdadeiros sujeitos passivos originários.

³⁷ Acórdãos do CAAD, datados de 26-10-2015 e de 04-05-2015, no âmbito dos processos n.ºs 119/2015-T e 120/2015-T, respetivamente.

Logo, na fase de pagamento voluntário da dívida tributária, não pode ser exigido de forma indistinta, ao abrigo da responsabilidade solidária, ao substituto/responsável ou ao sujeito passivo originário/devedor principal, a satisfação de tal crédito, sob pena de se estar a considerar que os pressupostos que originam o facto tributário se verificam em relação aos dois.

Estamos, portanto, no âmbito de uma solidariedade não originária ou por dívidas alheias, onde o cumprimento da obrigação tributária pelo responsável solidário não exonera 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 analogia, das partes do regime geral da solidariedade, na parte em que se aplique).

A razão pela qual este artigo, previsto para os casos de retenção por conta, se afasta da regra do art. 21.º do CIRS, que considera o substituto como devedor principal do imposto, é a de que, como explica a Decisão Arbitral no proc. n.º 120/2015-T

[...] 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 previstas (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 respectivo 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 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. 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.

Esta distinção aparece clara no art. 22.º da LGT quando 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, pois, uma responsabilidade deste tipo, ou seja, uma responsabilidade solidária por dívidas alheias, que prevê o n.º 4 do art. 103.º do CIRS, porquanto os pressupostos do facto tributário se verificam em relação aos contribuintes de IRS (os trabalhadores) e não em relação ao substituto (a empresa).

No mesmo sentido, o acórdão do STA datado de 23-09-2015³⁸, o Tribunal começa por explicar que

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. 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 [sic] 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 [sublinhados nossos].

Portanto, em nenhum momento a empresa que procede à retenção na fonte passa a ser tributada em sede de IRS – aliás, as pessoas coletivas são sujeitas a IRC³⁹ e não a IRS –, pelo que nas relações entre elas e os seus trabalhadores só os segundos é que são sujeitos passivos de IRS, uma vez que é sobre eles que se verificam os requisitos que originam a obrigação de imposto. As empresas apenas acarretam os valores de IRS que são devidos pelos trabalhadores ou prestadores de serviço para posterior entrega nos cofres do Estado.

Se tais requisitos não se verificam em relação à empresa, então o pagamento do imposto devido não lhe pode ser diretamente exigido.

Assim sendo, é necessário que seja apurado o valor de imposto a pagar na esfera do verdadeiro sujeito de IRS, designadamente, os trabalhadores da mesma, caso contrário, isto é, se fosse exigido diretamente o pagamento do imposto em falta às empresas, sem

³⁸ Processo n.º 0997/15.

³⁹ Art. 2.º do CIRC.

antes determinar o *quantum* de imposto a pagar pelos trabalhadores, poder-se-ia incorrer no erro de estar a exigir um valor maior do que o que realmente seria devido.

Se assim não fosse, incorrer-se-ia no erro de se estar a exigir às empresas o valor das importâncias não retidas e não do imposto retido (como manda o n.º 4). Logo, o valor das importâncias não retidas apenas servem como limite à sua responsabilidade.

Em termos práticos, se estiver em falta uma retenção de 100 e da liquidação resultar um imposto a pagar de 120, o substituto será responsável apenas por 100, mas se resultar um imposto a pagar de 60, apenas será responsável por esses 60, uma vez que o limite da sua responsabilidade é o valor da retenção, sem prejuízo de ser menor. Por último, se da liquidação não resultar nenhum imposto a pagar, a sua responsabilidade será nula, não obstante as importâncias não retidas ascenderem a 100.

Significa isto, que o art. 103.º, n.º 4 do CIRS apenas altera o tipo de responsabilidade do substituto, que deixa de ser subsidiária para passar a ser solidária, não alterando o objeto da mesma, que não deixa de ser o imposto não retido, para passar a ser as importâncias não retidas.

Dito de outra forma, o imposto só se torna certo, líquido e exigível após a liquidação do mesmo, que deve ser realizada na esfera dos devedores originários (os trabalhadores), pois é sobre eles que se verificam os pressupostos do facto tributário que originam a obrigação fiscal de pagamento de imposto.

As próprias normas tributárias quando estipulam que, relativamente à obrigação tributária, a liquidação e a sua notificação devem ser feitas na esfera dos devedores originários, e não aos responsáveis solidários. Pelo menos é isto que se depreende pela referência ao “contribuinte”, por exemplo, nos arts. 86.º, n.ºs 2 e 7 do CPPT e 45.º, n.º 1 da LGT. Além disso, os restantes códigos tributários, como é o caso do CIRC (arts. 2.º e 110.º), CIVA (arts. 2.º, 91.º e 92.º), CIMT (arts. 4.º, 31.º, n.º 4 e 43.º).⁴⁰

Ora, só depois de ter sido liquidado o imposto na esfera do devedor originário é que vai ser possível determinar o *quantum* de imposto exigível pelo credor tributário, e, só aí, será determinável a extensão da responsabilidade solidária do substituto, confrontando os valores dos montantes cuja retenção foi ilegalmente omitida com o valor do imposto devido e, havendo-o, restringindo-se a responsabilidade ao menor dos dois valores⁴¹.

A questão do apuramento do imposto devido a final pelo titular dos rendimentos pagos ou colocados à disposição é uma questão prévia à da responsabilização do

⁴⁰ Acórdão do CAAD, datado de 03-08-2020, no âmbito do processo n.º 616/2019-T.

⁴¹ Acórdão do CAAD, datado de 26-10-2015, no âmbito do processo n.º 119/2015-T.

substituto tributário, a título solidário ou subsidiário, pelo seu pagamento, pois o facto tributário de que deriva tal responsabilidade é a prestação tributária efetivamente devida e não as quantias que, de acordo com a tabela em vigor, deveriam ter sido objeto de retenção. A não ser assim poderia haver um enriquecimento sem causa do credor tributário se do englobamento das quantias indevidamente não tributadas resultasse, p. ex., a inclusão do rendimento coletável num escalão superior para efeitos de determinação da taxa.

Por outras palavras, o ato de liquidação e conseqüente notificação deveriam ter sido dirigidos contra os devedores originários (trabalhadores), dado serem os titulares dos rendimentos sujeitos a imposto, e não unicamente contra o responsável solidário (entidades empregadoras), uma vez que, não é ele o sujeito passivo originário.

Deste modo, não se estando perante uma situação abrangida pelo art. 21.º da LGT, inexistente na esfera da entidade empregadora qualquer facto tributário – e, mais uma vez, a liquidação pressupõe que ele exista –, pelo que a liquidação terá de ser feita na esfera jurídica do trabalhador (devedor originário do imposto).

Encerramos este capítulo concluindo que, i) as entidades empregadoras podem, efetivamente, ser solidariamente responsáveis e demandadas em primeira linha, na fase voluntária, para o pagamento do imposto; ii) no entanto, deve ser determinado, primeiro, o montante de imposto a pagar na esfera de cada um dos seus trabalhadores, pelo que reforçamos a ideia de que a determinação do montante de imposto a pagar é uma questão prévia à da imputação da responsabilidade; e iii) a sua responsabilidade encontra-se limitada ao montante das retenções que deveriam ter sido feitas.

Não poderíamos estar mais de acordo com a posição adotada pelo Tribunal Arbitral quando decide pela constitucionalidade do n.º 4 do art. 103.º do CIRS e, bem assim, quando considera que o regime de solidariedade previsto neste número se equipara ao regime da responsabilidade solidária por dívidas alheias. Só assim é possível dar cumprimento aos princípios basilares do Direito Fiscal português, em particular ao da capacidade contributiva, igualdade, proporcionalidade e coerência do sistema fiscal.

Conclusão

A presente dissertação teve como desígnio a análise detalhada da responsabilidade do substituto nos contextos em que, no âmbito de uma relação laboral, a entidade empregadora disponibiliza, aos seus colaboradores, determinadas quantias pagas a título de ajudas de custo – não tributáveis em sede de IRS, nem sujeitas a retenção na fonte –, que, no decorrer de uma ação inspetiva feita pela AT, passam a ser considerados como rendimentos do trabalho dependente – estes, sim, tributáveis em sede de IRS e sujeitos a retenção na fonte.

O art. 103.º, n.º 4 do CIRS institui um regime de responsabilidade solidária da entidade empregadora, quando em causa estão rendimentos que, desta forma, não foram comunicados nem contabilizados como tal aos seus beneficiários, mas não estabelece em que sentido é que esta solidariedade opera.

Com efeito, este estudo revela um intenso debate nos meios jurídicos e fiscais portugueses, suscitando controvérsias sobre a natureza da solidariedade aqui estabelecida, existindo opiniões divergentes quanto ao estatuto do substituto.

Alguns autores sustentam que este deve ser considerado devedor principal do imposto, sujeito às mesmas obrigações que o contribuinte originário, ao passo que outros argumentam que o substituto é um terceiro alheio à relação jurídica tributária, sendo responsável solidariamente pelo valor do imposto não retido.

A jurisprudência tende a considerar que a solidariedade prevista no supramencionado artigo é uma responsabilidade por dívidas alheias ou não originária, alinhando-se com o disposto no artigo 22.º da LGT.

Tal entendimento implica que o imposto só se torne exigível após a liquidação na esfera dos sujeitos passivos originários, independentemente do seu pagamento poder ser exigido, ainda na fase voluntária, ao substituto, limitando, contudo, a responsabilidade do mesmo ao valor das retenções não realizadas, de modo a garantir a aplicação consistente da lei tributária, em conformidade com os princípios do Direito Fiscal português.

Optamos por não abordar a importância desta temática à luz do Código de IRC e do Código Contributivo.

No entanto, deixamos aqui a ressalva de que, para efeitos de IRC, esta questão poderá ter implicações significativas na contabilidade das empresas, designadamente no seu balanço anual e no imposto apurado no fim do ano fiscal.

No que concerne à Segurança Social, se as ajudas de custo forem consideradas rendimento do trabalho dependente, poderão estar sujeitas a contribuições tanto do empregador como do empregado, o que implicaria consequências financeiras adicionais.

Assim sendo, a elaboração desta dissertação pretendeu oferecer uma contribuição significativa para a compreensão do regime responsabilidade solidária do substituto nas situações já referidas, destacando a complexidade e as diferentes perspetivas envolvidas nesta questão jurídico-fiscal em Portugal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Manuel de (1987) – *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Vol. II, Coimbra.

BASTO, José Guilherme Xavier de (2007) – *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra.

BASTO, José Xavier de – “O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária”, *Revista de Direito e Gestão Fiscal*, outubro 2001, Instituto Superior de Gestão

CAMPOS, Diogo Leite de, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (2000) - *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 2.^a ed., Vislis.

CAMPOS, Diogo Leite de, Mónica Horta Neves Leite de Campos (1997) – *Direito Tributário*, Almedina.

CATARINO, João Ricardo – “Ainda a propósito do regime substantivo e fiscal das ajudas de custo”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º 3, outubro 2009, Almedina.

CATARINO, João Ricardo, Vasco Branco Guimarães (Coord.) (2021) – *Lições de Fiscalidade. Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 7.^a ed., Almedina.

CONCEIÇÃO, Apelles J.B (2020) – *Segurança Social. Manual Prático*, 12.^a ed., Almedina.

CORDEIRO, António Menezes (1999) - *Manual de Direito do Trabalho*, Almedina.

COSTA, José Manuel Cardoso da (1967) – *Direito Fiscal. Sumário e Notas das Lições Feitas ao 3.º Ano de 1966-67*, policopiado, Coimbra

COSTA, José Manuel Cardoso da (1972) – *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra.

COSTA, Mário Júlio de Almeida (1994) – *Direito das Obrigações*, 6.^a ed., Almedina.

DEVESA, Jaime, Manuel Joaquim Marcelino (2010) – *CPPT, RGIT, LGT, RCPIT*, 10.^a ed, Almedina.

- FAUSTINO, Manuel (2003) – *O Dever de Retenção na Fonte. E Outros Deveres Autónomos de Cooperação em IRS, Áreas.*
- FEIO, Diogo (2001) – *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos Sobre o Rendimento*, Coimbra.
- FIGUEIRA, Luís, Carla Jobling (2013) – *Lei Geral Tributária*, 1.^a ed., Coimbra.
- GUERREIRO, António Lima (2000) - *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros.
- LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2003) – *Direito das Obrigações*, Vol. I, 3.^a ed., *Introdução da Constituição das Obrigações*, Almedina.
- LIMA, de Pires, Antunes Varela (1987) – *Código Civil Anotado*, Vol. I, (Artigos 1.º a 761.º), 4.^a ed., Coimbra.
- MACHADO, Jónatas E.M., Paulo Nogueira da Costa (2016) – *Manual de Direito Fiscal. Perspetiva Multinível*, 2.^a ed., Almedina
- MANRIQUE DE LARA, Sonsoles (1994) – *Los Responsables Tributarios*, Madrid.
- MARTÍNES, Pedro Soares (1993) – *Direito Fiscal*, 7.ºed., Coimbra.
- MARTINEZ, Pedro Romano (1999) – *Direito do Trabalho*, Vol. II, 1.º Tomo, 3.^a ed., Almedina.
- MELO, Inês Pereira de, Hugo Aparício – *Contabilidade Organizada*, Carlos Pinto de Abreu e Associados.
- MORAIS, Rui Duarte (2016) – *Sobre o IRS*, 3.^a ed., Almedina.
- NABAIS, Casalta José (2016) – *Direito Fiscal*, 9.^a ed., Almedina.
- NETO, Abílio (2013) – *Código Civil Anotado*, 18.^a ed., revista e atualizada, Almedina.
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2014) – *Fiscalidade*, 5.^a ed., Almedina.
- PEREIRA, Paula Rosado (2019) – *Manual de IRS*, 2.^a ed, Almedina.

PIRES, Manuel, Rita Calçada Pires (2012) – *Direito Fiscal*, 5.º ed., corrigida e aumentada, Almedina.

SANCHES, Saldanha J.L – “Conceito de rendimento de IRS”, *Revista de Direito e Gestão Fiscal*, outubro 2001, Instituto Superior de Gestão.

SANCHES, Saldanha J.L (2002) – *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Cimbra Editora.

TEIXEIRA, Glória (2016) – *Manual de Direito Fiscal*, 4.ª ed., Almedina.

VARELA, João de Matos Antunes (2000) – *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, 10.ª ed., Almedina.

VASQUES, Sérgio (2011) – *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina.

VASQUES, Sérgio (2015) – *Manual de Direito Fiscal*, Almedina.

XAVIER, Alberto Pinheiro (1981) – *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, reimpressão Lisboa.

JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA

Acórdão CAAD processo n.º 118/2015-T de 30-10-2015, consultado a 10-11-2023, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irs=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Ajudas+de+custo&listPage=2&id=1333

Acórdão CAAD processo n.º 119/2015-T de 26-10-2015, consultado a 15-11-2023, disponível em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=136&id=1422>

Acórdão CAAD processo n.º 120/2015-T de 04-05-2015, consultado a 20-11-2023, disponível em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAxNTExMjUxNDMyNDIwLlAxMjAgMjAxNVQgLSBKVVJU1BSVURFTkNJQSBEZWNpc2FvIEFyYml0cmFsLnBkZg%3D%3D>

Acórdão CAAD processo n.º 155/2018-T de 31-10-2018, consultado a 21-11-2023, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irs=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Ajudas+de+custo&id=3655

Acórdão CAAD processo n.º 190/2018-T de 26-11-2018, consultado a 06-12-2023, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_irs=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Ajudas+de+custo&id=4087

Acórdão CAAD processo n.º 210/2015-T de 05-10-2015, consultado a 07-12-2023, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=210%2F2015-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1447

Acórdão CAAD processo n.º 212/2015-T de 30-11-2015, consultado a 07-12-2023, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_irs=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Ajudas+de+custo&listPage=2&id=1447

Acórdão CAAD processo n.º 24/2021-T de 20-12-2021, consultado a 08-12-2023, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=2&id=5996

Acórdão CAAD processo n.º 243/2018-T de 28-02-2019, consultado a 09-12-2023, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_irs=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Ajudas+de+custo&id=3916

Acórdão CAAD processo n.º 246/2015-T de 17-02-2016, consultado a 09-12-2023, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_irs=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Ajudas+de+custo&listPage=2&id=1651

Acórdão CAAD processo n.º 539/2017-T de 11-09-2018, consultado a 23-12-2023, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=ASC&listPage=343&id=3525

Acórdão CAAD processo n.º 613/2020-T de 11-10-2021, consultado a 23-12-2023, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPageSize=100&listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=7&id=6408

Acórdão CAAD processo n.º 616/2019-T de 03-08-2020, consultado a 03-01-2024, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_irs=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Ajudas+de+custo&id=4894

Acórdão CAAD processo n.º 621/2015-T de 15-03-2016, consultado a 03-01-2024, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_irs=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=Ajudas+de+custo&listPage=2&id=1752

Acórdão CAAD processo n.º 638/2021-T de 30-07-2022, consultado a 03-01-2024, disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=638%2F2021-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=6537

Acórdão STA processo n.º 0997/15 de 23-09-2015, consultado a 10-11-2023, disponível em:

<http://www.gde.mj.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/24304e040fa1e3e380257ecb004b43cb?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do TCAS processo n.º 00832/03, de 04-05-2004, consultado a 05-01-2024, disponível em:

<https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/65b02ef5f0d70d68802589c50036d667?OpenDocument>

Acórdão TC n.º 231/2016, processo n.º 1085/15 de 06-06-2016, consultado a 05-01-2024, disponível em:

<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160231.html>

Acórdão TCAS processo n.º 2693/10.1 BELRS de 11-05-2020, consultado a 06-01-2024, disponível em:

<https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/680760c235bc79b0802586180057a2b6?OpenDocument&Highlight=0,Reten%C3%A7%C3%A3o,na,fonte,Substitui%C3%A7%C3%A3o,Tribut%C3%A1ria,Ajudas,de,custo>

Acórdão TCAS processo n.º 381/13.6 BEALM de 17-09-2020, consultado a 07-01-2024, disponível em:

<https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/149b016121fcd1ce802585e60058bbe4?OpenDocument&Highlight=0,Reten%C3%A7%C3%A3o,na,fonte,Substitui%C3%A7%C3%A3o,Tribut%C3%A1ria,Ajudas,de,custo>

Acórdão TCAS processo n.º 578/13.9 BEALM de 28-09-2017, consultado a 07-01-2024, disponível em:

<https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/30c91a3b44ec6135802581af0059353f?OpenDocument&Highlight=0,Reten%C3%A7%C3%A3o,na,fonte,Substitui%C3%A7%C3%A3o,Tribut%C3%A1ria,Ajudas,de,custo>

Acórdão TCAS processo n.º 713/13.7 BEALM de 01-06-2023, consultado a 08-01-2024, disponível em:

<https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/65b02ef5f0d70d68802589c50036d667?OpenDocument>