

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 57/2013-T

Tema: IRS – Tributação de rendimentos acessórios em espécie; utilização de viatura

Processo Arbitral n.º 57/2013-T

DECISÃO ARBITRAL

A – RELATÓRIO

1. A..., contribuinte fiscal n.º ..., residente na Av. ..., B..., contribuinte fiscal n.º ..., residente na Rua ..., C..., contribuinte fiscal n.º ..., residente na Rua ..., D..., contribuinte fiscal n.º ..., residente na Rua ..., E..., contribuinte n.º ..., residente na Rua ..., F..., contribuinte fiscal n.º ..., residente na Travessa ..., G..., contribuinte fiscal n.º ..., residente na Av. ..., H..., contribuinte fiscal n.º ..., residente na Rua ..., I..., contribuinte fiscal n.º ..., residente na Rua ..., J..., contribuinte fiscal n.º ..., residente na Rua ... e K..., contribuinte fiscal n.º ..., residente na Rua ..., requereram a constituição do Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º do Regime jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Dec. Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, doravante designado “RJAT”.
2. O recurso ao Tribunal Arbitral teve em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações adicionais de IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, com os n.ºs, respetivamente, 2012..., 2012..., 2012..., 2012..., 2012..., 2012..., 2012..., 2012..., 2012..., 2012..., emitidas pela AT – Autoridade Tributária e Aduaneira, todas relativas ao ano de 2009, e à condenação da AT no reembolso da quantia indevidamente paga de € 17.357,91, acrescida dos devidos juros indemnizatórios.
3. Os requerentes optaram por não designar árbitro, pelo que o Conselho Deontológico do CAAD procedeu à designação de árbitro singular.
4. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa no dia 29-5-2013, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, conforme consta da respetiva ata.
5. **Sustentam os Requerentes na sua pretensão e com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações adicionais supra de IRS, em síntese, o seguinte:**

- a) Que no ano de 2009 eram colaboradores da sociedade ... Portugal, S.A.
- b) A Sociedade ..., acima referida e doravante assim designada, dispunha de uma frota de viaturas que eram utilizadas por alguns dos seus colaboradores, nomeadamente pelos Requerentes, no âmbito da atividade profissional por estes desenvolvida.
- c) Os colaboradores utilizavam em regra as viaturas da frota da empresa, que eram registadas quando da sua aquisição, com os códigos dos colaboradores que as utilizavam pela primeira vez.
- d) Tratando-se de viaturas de aluguer, eram indicados à respetiva empresa, por exigência desta, os nomes dos colaboradores que as poderiam conduzir.
- e) Alegam os requerentes que *“nenhum acordo escrito foi celebrado entre qualquer um dos Requerentes e a ... no sentido da imputação de uma determinada viatura aos mesmos para sua utilização pessoal.”*
- f) Reconhece a mandatária dos Requerentes que, na realidade, em alguns casos, como o dos Requerentes D..., E..., F..., G..., H..., I..., J... e K..., no contrato de trabalho celebrado entre a empresa e estes colaboradores se mostra prevista a atribuição de uma viatura para o exercício das suas funções.
- g) Mais se alega que a atribuição da viatura prevista no contrato de trabalho se destinava a *“fins exclusivamente profissionais”*.
- h) Relativamente aos colaboradores e também Requerentes A..., B... e C..., não era feita no contrato de trabalho nem em qualquer outro documento, qualquer menção à atribuição de viaturas.
- i) Relativamente aos procedimentos da Inspeção Tributária na sua ação inspetiva externa determinada pela O.S. n.º OI2011..., respeitante ao exercício de 2009, alegam os Requerentes que a AT constatou que:
 - i. No contrato de trabalho dos Requerentes identificados na alínea f) supra, consta uma cláusula de acordo com a qual a Sociedade ... *“disponibilizaria uma viatura apropriada ao desenvolvimento do seu trabalho”*;
 - ii. Se encontra evidenciado, de forma discriminada, na contabilidade da Sociedade ..., a imputação aos Requerentes das rendas de aluguer de determinadas viaturas da sua frota; e

- iii. As faturas da empresa de aluguer de algumas viaturas identificavam alguns dos Requerentes, “*em particular A..., B..., C..., G... e J..., como condutores das mesmas*”;
- j) Daí as correções efetuadas ao rendimento coletável do IRS dos Requerentes, por a AT entender que a utilização das viaturas pelos Requerentes constitui um rendimento da Categoria A (trabalho dependente), sujeito a tributação em IRS nos termos do disposto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.
- k) Os Requentes tiveram oportunidade de contestar, em sede de audição prévia, quando da notificação dos respetivos Projetos de Relatório, a posição da AT e arguir a ilegalidade das correções propostas, por entenderem que não se mostravam verificadas as condições legais para a tributação em IRS, decorrente da utilização de qualquer viatura, por não se mostrarem preenchidas as condições previstas na norma do n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS invocada pela AT.
- l) A AT acabou por manter a sua posição, procedendo às respetivas correções, conforme Relatórios Finais que foram devidamente notificados aos Requerentes a seguir indicados, nos seguintes montantes apurados nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 24.º do Código do IRS:
- i. A...: correção no montante de € 3.110,71, decorrente da alegada utilização da viatura da marca Volvo C30, matrícula ...;
 - ii. B...: correção no montante de € 2.966,66, decorrente da alegada utilização da viatura da marca Mercedes B, matrícula ...;
 - iii. C...: correção no montante de € 3.640,18, decorrente da alegada utilização da viatura da marca Audi A3, matrícula ...;
 - iv. D...: correção no montante de € 5.777,25, decorrente da alegada utilização da viatura da marca Volkswagen Touareg TDI Tiptronic, matrícula ...;
 - v. E...: correção no montante de € 2.585,84, decorrente da alegada utilização da viatura da marca Ford Mondeo, matrícula ...;
 - vi. F...: correção no montante de € 3.991,83, decorrente da alegada utilização da viatura da marca BMW Série 3, matrícula ...;
 - vii. G...: correção no montante de € 4.235,96, decorrente da alegada utilização da viatura da marca Audi 4, matrícula ...;
 - viii. H...: correção no montante de € 4.785,53, decorrente da alegada utilização da viatura da marca BMW Série 5, matrícula ...;

-
- ix. I...: correção no montante de € 5.637,64, decorrente da alegada utilização da viatura da marca Volkswagen Touareg TDI Tiptronic, matrícula ...;
- x. J...: correção no montante de € 7.128,53, decorrente da alegada utilização das viaturas da marca BMW Série 5, matrículas ... e ...;
- xi. K...: correção no montante de € 3.308,65, decorrente da alegada utilização da viatura da marca Volkswagen Passat TDI, matrícula ...;
- m) Os Requerentes foram notificados das respetivas liquidações adicionais de IRS relativas ao ano de 2009, a seguir referidas, que impugnam:
- i. A...: Liquidação n.º 2012..., no valor de € 1.158,24;
- ii. B...: Liquidação n.º 2012..., no valor de € 1.105,73;
- iii. C...: Liquidação n.º 2012..., no valor de € 1.673,99;
- iv. D...: Liquidação n.º 2012..., no valor de € 2.667,19, após instauração de processo de execução fiscal;
- v. E...: Liquidação n.º 2012..., no valor de € 966,65;
- vi. F...: Liquidação n.º 2012..., no valor de € 1.844,12;
- vii. G...: Liquidação n.º 2012..., no valor de € 1.694,77;
- viii. H...: Liquidação n.º 2012..., no valor de € 2.210,81;
- ix. I...: Liquidação n.º 2012..., no valor de € 2.414,77;
- x. J...: Liquidação n.º 2012..., no valor de € 3.293,20;
- xi. K...: Liquidação n.º 2012..., no valor de € 1.523,91.
6. Em termos do direito aplicável, os Requerentes alegam em síntese o seguinte, após invocação do disposto no n.º 9), alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º e do artigo 24.º, n.º 5 do Código do IRS:
- a. Que não se verificaram as condições para que haja lugar à tributação dos Requerentes pela utilização de qualquer viatura – i.é. verificação cumulativa de existência de acordo escrito e utilização de viatura para fins pessoais;

-
- b. Que por esse motivo, as correções efetuadas e as consequentes liquidações adicionais em crise, não se subsumirem à situação fática na previsão legal, pelo que notoriamente não se mostra preenchida a norma de incidência acima referida e são, por isso, ilegais as liquidações;
7. Mais alegam os Requerentes sobre o preenchimento das condições do n.º 9), alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS:
- a. Que no caso dos Requerentes A..., B... e C..., não só os mesmos não utilizam qualquer viatura para fins pessoais, como simplesmente não existe qualquer acordo escrito;
- b. Que no caso dos restantes Requerentes, D..., E..., F..., G..., H..., I..., J... e K..., *“embora no contrato de trabalho respetivo se encontre prevista a atribuição de uma viatura, do mesmo contrato consta também – dizem os Requerentes – que tal disponibilização se destina, em exclusivo, a fins profissionais (não sendo, de facto, qualquer viatura utilizada para fins pessoais)”*.
- c. Que *“são muito claras as condições fácticas cumulativas que têm que estar preenchidas para que haja lugar a tributação em IRS: (i) a utilização pessoal da viatura e (ii) a existência de acordo escrito que titule tal utilização.”*
- d. Que *“não estando preenchida qualquer de tais condições estaremos fora do âmbito da referida norma de incidência inexistindo por isso tributação.”*
- e. Que aceita que *“o legislador quis e consagrou em letra de lei que a utilização pessoal de uma viatura por um trabalhador só é tributada em IRS na presença de um acordo escrito entre a entidade empregadora, pelo que inexistindo este acordo indiscutivelmente inexistente tributação em IRS.”*
- f. Que *“no caso em apreço nenhum dos referidos requisitos legais se encontra preenchido, sendo indiscutível desde logo a inexistência de acordo escrito entre a entidade empregadora e os Requerentes que titule a utilização pessoal por estes das viaturas em causa e não tendo sido carreados nos procedimentos de inspeção quaisquer elementos probatórios dos quais decorra que os Recorrentes faziam das viaturas tal utilização pessoal.”*
- g. Ainda a este propósito os Requerentes remetem para o Ofício n.º 44587, de 10 de Dezembro de 2011, da AT, onde se pode ler como referem: *“O acordo escrito exigido na norma referida, poderá revestir qualquer forma, desde que escrita, em que, por um lado, se manifeste validamente a vontade ou decisão de atribuir viatura ao trabalhador ou membro de órgão social e, por outro lado, se manifeste a vontade deste em aceitar essa aceitação”* [sublinhado dos Requerentes].

- h. E mais referem que relativamente às Respostas dos Requerentes A... e B..., em direito de audição prévia, é realçado que “o n.º 9 da al. b) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS não se trata de ‘uma norma de incidência, mas de mera exemplificação. A verdadeira norma de incidência encontra-se na al. b) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS.’”

8. Por sua vez, a entidade REQUERIDA, a ATA – Autoridade Tributária e Aduaneira, contrapõe na sua Resposta com os seguintes argumentos:

- a. Primeiramente constestando a forma de interpretação do conteúdo da norma do artigo 2.º, n.º 3, alínea b) e sub/número 9, “que nem atento o seu elemento literal merece acolhimento;”
- b. Que “o intérprete deve, na sua tarefa de interpretação, ter como ponto de partida a letra da lei e o espírito do legislador.”
- c. E, ainda, que “a proposta de leitura da letra da lei pelos Requerentes é, por si só, restritiva de uma correcta tarefa interpretativa”.
- d. Que face ao texto da norma do que a Requerida descreve do artigo 2.º, n.º 3, alínea b) e sub/número 9, conclui a Requerida que “o legislador pretendeu tributar como rendimentos da Categoria A – trabalho dependente – além dos identificados nos n.ºs 1, 2 e 3, alíneas a), c), d), e), f) e g) do artigo 2.º do CIRS, outras remunerações, as quais denominou de acessórias, e que compreendem “todos os direitos benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respectivo beneficiário uma vantagem patrimonial.”
- e. E argumenta ainda a Requerida que o legislador, “a fim de clarificar o seu discurso normativo, veio identificar algumas formas de obtenção de tais rendimentos, a título meramente exemplificativo, tendo para o efeito utilizado o advérbio ‘designadamente’.”
- f. E cita o Acórdão do STA de 15.05.2003, no Processo n.º 01802/02, onde se reconhece que “o advérbio ‘designadamente’, está a conferir ao elenco a ideia de exemplificação, indicação e inclusão” concretizando que “Designadamente é sintagma adverbial que representa o modo de designar, de indicar, denominar. Inserido numa oração, o advérbio tem um sentido especificativo com que se pretende particularizar algo ou alguém, de entre uma série de elementos indiscriminados de um conjunto. Assim, tal como no caso concreto, é-lhe conotada uma noção de exemplificação, representando a ideia de advérbio de inclusão: todas as matérias, ‘incluindo’ aquelas, fariam parte da delegação. Nesta interpretação, as matérias referidas não formariam um conjunto fechado em si mesmo, mas seriam antes parte de um conjunto mais vasto.”

- g. Donde conclui a Requerida que *“nesta tarefa interpretativa, devemos concluir – diz – que o que é objecto de tributação em sede de rendimento do trabalho dependente, serão todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respectivo beneficiário uma vantagem económica, independentemente da forma por que sejam auferidos, sendo esta a norma de incidência que importa integrar para efeitos de tributação.”*
- h. Alega ainda a Requerida que *“a leitura que os Requerentes pretendem retirar do texto normativo – cingindo face às regras de hermenêutica jurídica, ao seu elemento literal – pretende afastar da norma de incidência os benefícios e regalias decorrentes da utilização pessoal pelos trabalhadores de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, sempre que não exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel.”*
- i. E a Requerida interroga-se sobre o seguinte: *“Que intenção poderia o legislador ter em circunscrever a sujeição a tributação das remunerações acessórias apenas às situações apenas às situações em que exista acordo escrito entre o trabalhador e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel?”*
- j. Tanto mais que, diz a Requerida que *“é consabido que o legislador não exige forma escrita para a celebração dos contratos de trabalho, nem existe obrigação legal de redução a escrito de quaisquer acordos entre trabalhador e entidade patronal.”*
- k. E cita ainda a Requerida o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 29.02.2012, Processo n.º 3716/10.OTTLSB.L1-4, para trazer à colação o direito a indemnização pela atribuição do uso da viatura da entidade patronal e reforçar com a conclusão do Acórdão no sentido em que *“revestindo a atribuição de tal viatura uma prestação em espécie, regular e periódica, com um valor patrimonial evidente, tem de presumir-se que a mesma faz parte integrante da retribuição.”*
- l. E conclui mais uma vez a Requerida que a interpretação que os Requerentes fazem da norma em causa do artigo 2.º, n.º 3, alínea b) e sub/número 9, não é a mais adequada.
- m. A Requerida, através da sua teoria de interpretação das normas, designadamente através do elemento histórico e do elemento racional ou teleológico, ou seja, do fim visado pelo legislador, pretende demonstrar que *“a norma em causa determina a sujeição a tributação de todos os direitos, benefícios os regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à*

prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica”.

- n. E a Requerida refere ainda que *“no que à utilização pessoal pelo trabalhador da viatura que lhe está afectada, respeita, importa sublinhar que em sede inspectiva ficou demonstrado que é política da empresa ...Portugal, S.A. a atribuição de viatura aos seus trabalhadores para fins profissionais e pessoais suportando os encargos que lhe estão associados, tal como vem demonstrado dos contratos de trabalho juntos e dos documentos que acompanham os vários relatórios de inspecção que se anexam como processo administrativo.”*
 - o. E a Requerida conclui que *“face à análise destes documentos – contratos de trabalho, facturas e contratos de aluguer de viaturas, apresentação contabilística da conta 622192 que regista os encargos mensais com o aluguer das viaturas em apreço – resulta a convicção da afectação aos Requerentes do uso dos veículos automóveis para fins profissionais e pessoais.”*
 - p. E isto porque, diz a Requerida, *“a conjugação dos elementos referidos apresenta-se como prova suficiente para afirmar que a empresa ...Portugal, S.A. afectou a cada um dos referidos funcionários um veículo automóvel determinado para que o utilizasse, não limitando por qualquer forma o seu uso.”*
 - q. E argumenta ainda a Requerida que *“nenhum dos Requerentes alega que não utilizou a viatura que lhe foi afectada contabilisticamente e em alguns casos indicada na factura e no aluguer da viatura, o que só pode significar que consideram correspondentes com a realidade os registos contabilísticos da conta 622 192.”*
 - r. E termina a Requerida referindo que *“falecem assim os argumentos e construções jurídicas aduzidas pelos Requerentes que pretendem ver afastada a aplicabilidade, às regalias por si alcançadas decorrentes da utilização de viatura, da norma de incidência/sujeição vertida na alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS.”*
9. Os Requerentes solicitaram ao Tribunal a apresentação de alegações escritas, o que fizeram nos termos e fundamentos seguintes:
- a. Como esclarecimento prévio pretendem responder por escrito ao solicitado pelo Tribunal quando da Reunião do art.º 18.º do RJAT, relativamente à referência que é feita no art.º 6.º da p.i., ou seja, *“ao facto de que consta do contrato individual de trabalho de alguns dos Requerentes uma cláusula relativa à atribuição de uma viatura pela ...Portugal, S.A..”*

- b. E em resposta a essa questão é então referido que “*tal acordo consta da cláusula 7.1. dos contratos individuais de trabalho celebrados com a ...Portugal, S.A. pelos Requerentes D..., F..., G..., I... e J..., (cofr. Ddcs. 38, 40, 41,43 e 44 juntos à p.i.) e dos contratos individuais de trabalho dos Requerentes E..., H... e K..., (cfr. docs. 39,42 e 45 juntos à p.i.)*”.
- c. Mais referem nas Alegações que “*na p.i. apresentada afirma-se que a atribuição de tais viaturas se destina ao uso das mesmas para fins exclusivamente profissionais (i.e., para o exercício das suas funções), porque tal afirmação decorre expressamente do clausulado nos sobreditos contratos.*”
- d. E alegam ainda que “*conforme resulta expressamente de tais cláusulas, a disponibilização de uma viatura automóvel é feita ‘for the performance of your job’, ou seja, visa unicamente fins profissionais.*” “*(A empresa disponibilizará, para o desenvolvimento do seu trabalho/função, uma viatura automóvel apropriada até ao valor máximo de... - Tradução dos Requerentes – cfr. cláusulas 6.1 e 7.1, respetivamente, dos docs. 38 a 45.*”
- e. E esclarecem na suas alegações que “*no caso dos Requerentes D..., E..., H..., I..., J... e K..., é ainda expressamente acordado que a atribuição da viatura automóvel não configura um rendimento pessoal do trabalhador (cfr. docs. 38, 39, 41, 43 a 45, em que se lê que “I tis agreed that this ca ris not to be construed as salary”), conclusão a que sempre se chegaria pelo facto de as viaturas automóveis terem sido expressamente atribuídas para fins exclusivamente profissionais.*”
- f. E concluem que “*inexiste um qualquer acordo entre a ...Portugal, S.A. e os Requerentes relativo à utilização de uma determinada viatura para fins pessoais e as referências feitas nalguns contratos individuais de trabalho à atribuição de uma viatura automóvel aos Requerentes incluem expressamente a menção de que a viatura se destina ao desenvolvimento do trabalho dos Requerentes, não admitindo, portanto, a sua utilização para fins pessoais.*”
- g. Quanto à matéria de facto, trata-se de uma repetição do que consta na P.I., precisando, no entanto, os factos quantos aos colaboradores requerentes, relativamente às cláusulas 6.1 ou 7.1 dos contratos individuais de trabalho celebrados com a ...Portugal, S.A., respeitantes a situações em que houve atribuição de viatura:
- i. A cláusula 7.1 consta dos contratos celebrados com os Requerentes D..., F..., G..., I... e J... (cf. Docs. 38, 40, 41, 43 e 44 juntos à P.I.);
 - ii. A cláusula 6.1 consta dos contratos celebrados com E..., H... e K... (cf. Docs, 39, 42 e 45 juntos à P.I.);

- h. Os Requerentes vêm esclarecer que na P.I. se afirma que a atribuição de viaturas se destina ao uso das mesmas para *“fins exclusivamente profissionais”* - o que quer significar para o exercício das suas funções, porque tal afirmação decorre expressamente do clausulado nos sobreditos contratos.
- i. E afirmam que, conforme resulta expressamente de tais cláusulas, a disponibilização de uma viatura automóvel é feita *“for the performance of your job”*, ou seja, visa unicamente fins profissionais (*A empresa disponibilizará, para o desenvolvimento do seu trabalho/função, uma viatura automóvel apropriada até ao valor máximo de ...*” - Tradução dos Requerentes – cfr. cláusulas 6.1 e 7.1, respetivamente, dos docs. 38 a 45).
- j. E esclarecem que, no caso dos Requerentes D..., E..., G..., I..., J... e K..., é ainda expressamente acordado que a atribuição da viatura automóvel não configura um rendimento pessoal do trabalhador (cfr. docs. 38, 39, 41, 43 e 45, em que se lê que: *“Its is agreed that this car is not to be construed as salary”*, conclusão a que sempre se chegaria pelo facto de as viaturas automóveis terem sido expressamente atribuídas para fins exclusivamente profissionais.
- k. E concluem que *“não existem, portanto, dúvidas de que (i) inexistem um qualquer acordo entre a ...Portugal, S.A. e os Requerentes relativo à utilização de uma determinada viatura para fins pessoais e (ii) as referências feitas nalguns contratos individuais de trabalho à atribuição de uma viatura automóvel aos Requerentes incluem expressamente a menção de que a viatura se destina ao desenvolvimento do trabalho dos Requerentes, não admitindo, portanto, a sua utilização para fins pessoais.”*
- l. Mais reafirmam que *“nenhum acordo escrito foi celebrado entre qualquer um dos Requerentes e a ...Portugal, S.A. no sentido da imputação de uma determinada viatura para a sua utilização pessoal.”*
- m. E precisando referem que, *“na realidade, em alguns casos (como era o caso dos Requerentes D..., E..., F..., G..., H..., I..., J... e K...) encontra-se prevista no contrato de trabalho a atribuição de uma viatura, mas para fins exclusivamente profissionais (i.e., para o exercício das suas funções).”*
- n. E mais alegando que *“já quanto aos demais Requerentes (A..., B... e C...) não era sequer feita qualquer menção à utilização de viatura (seja para fins pessoais seja, sequer, para fins profissionais) no contrato de trabalho ou em qualquer outro tipo de acordo escrito celebrado entres estes e a ...Portugal, S.A..”*
- o. Que a AT, em consequência da ação de inspeção aberta aos Requerentes acabou por propor correções ao rendimento coletável de IRS do ano de 2009 dos Requerentes, por entender que a utilização das viaturas que foram identificadas

pelos Srs. Inspectores constituía rendimento da Categoria A sujeito a IRS, nos termos do disposto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS.

- p. E que os Requerentes, por não concordarem com os Projetos de correção, apresentaram a sua resposta em direito de audição (com exceção do requerente C... que se encontrava ausente no estrangeiro), onde concluíram pela ilegalidade das correções, por violadoras das normas invocadas, já que não se encontravam preenchidos os requisitos de que a lei faz depender a tributação – a existência de acordo escrito que permita a utilização das viaturas para fins pessoais.
- q. A AT acabou por manter integralmente a sua posição, tendo notificado os Requerentes dos respetivos Relatórios e das seguintes correções à matéria coletável de IRS de 2009, apuradas nos termos do disposto no n.º 5 do art.º 24.º do Código do IRS:
- i. *“A...: correção no montante de € 3.110,71, decorrente da alegada utilização da viatura marca Volvo C30, matrícula ..., tendo a AT extraído a conclusão dos elementos da contabilidade da ...Portugal, S.A. e das faturas emitidas pela empresa de aluguer da viatura – cf. Doc. 66 junto à p.i..”*
 - ii. *“B...: correção no montante de € 2.996,66, decorrente da alegada utilização da viatura marca Mercedes B, matrícula ..., tendo a AT extraído a conclusão dos elementos da contabilidade da ...Portugal, S.A. e das faturas emitidas pela empresa de aluguer da viatura – cf. Doc. 67 junto à p.i..”*
 - iii. *“C...: correção no montante de € 3.640,18, decorrente da alegada utilização da viatura marca Audi A3, matrícula ..., tendo a AT extraído a conclusão dos elementos da contabilidade da ...Portugal, S.A. e das faturas emitidas pela empresa de aluguer da viatura – cf. Doc. 68 junto à p.i..”*
 - iv. *“D...: correção no montante de € 5.777,25, decorrente da alegada utilização da viatura marca Volkswagen Touareg TDI Tiptronic, matrícula ..., tendo a AT extraído a conclusão dos elementos da contabilidade da ...Portugal, S.A. e do respetivo contrato individual de trabalho – cf. Doc. 69 junto à p.i..”*
 - v. *“E...: correção no montante de € 2.585,84, decorrente da alegada utilização da viatura marca Ford Mondeo, matrícula ..., tendo a AT extraído a conclusão dos elementos da contabilidade da ...Portugal, S.A. e do respetivo contrato individual de trabalho – cf. Doc. 70 junto à p.i..”*

- vi. *“F...: correção no montante de € 3.991,83, decorrente da alegada utilização da viatura marca BMW Série 3, matrícula ..., tendo a AT extraído a conclusão dos elementos da contabilidade da ...Portugal, S.A., das faturas emitidas pela empresa de aluguer da viatura e do respetivo contrato individual de trabalho – cf. Doc. 71 junto à p.i..”*
 - vii. *“G...: correção no montante de € 4.235,96, decorrente da alegada utilização da viatura marca Audi A4, matrícula ..., tendo a AT extraído a conclusão dos elementos da contabilidade da ...Portugal, S.A. e e do respetivo contrato individual de trabalho – cf. Doc. 72 junto à p.i..”*
 - viii. *“H...: correção no montante de € 4.785,53, decorrente da alegada utilização da viatura marca BMW Série 5, matrícula ..., tendo a AT extraído a conclusão dos elementos da contabilidade da ...Portugal, S.A. e e do respetivo contrato individual de trabalho – cf. Doc. 73 junto à p.i..”*
 - ix. *“I...: correção no montante de € 5.637,64, decorrente da alegada utilização da viatura marca Volkswagen Touareg TDI Tiptronic, matrícula ..., tendo a AT extraído a conclusão dos elementos da contabilidade da ...Portugal, S.A. e do respetivo contrato individual de trabalho – cf. Doc. 74 junto à p.i..”*
 - x. *“J...: correção no montante de € 7.128,53, decorrente da alegada utilização das viaturas marca BMW Série 5, matrícula ... e ..., tendo a AT extraído a conclusão dos elementos da contabilidade da ...Portugal, S.A. e do respetivo contrato individual de trabalho – cf. Doc. 75 junto à p.i..”*
 - xi. *“K...: correção no montante de € 3.308,65, decorrente da alegada utilização da viatura marca Volkswagen Passat TDI, matrícula ..., tendo a AT extraído a conclusão dos elementos da contabilidade da ...Portugal, S.A. e do respetivo contrato individual de trabalho – cf. Doc. 76 junto à p.i..”*
- r. Os Requerentes tomaram também conhecimento das respetivas liquidações adicionais de IRS relativas ao ano de 2009, que os Requerentes pagaram e impugnam nos presentes autos:
- i. *“A...: foi notificada da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 1.158,24, cf. doc. n.º 1.*
 - ii. *“B...: foi notificada da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 1.105,73, cf. doc. n.º 2.*

- iii. *“C...: foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 1.673,99, cf. doc. n.º 3.*
 - iv. *“D...: foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., na sequência do processo de execução fiscal instaurado por falta de pagamento da mesma, da qual resultou um valor a pagar de € 2.667,19, cf. doc. n.º 4.*
 - v. *“E...: foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 966,65, cf. doc. n.º 5.*
 - vi. *“F...: foi notificada da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 1.844,12, cf. doc. n.º 6.*
 - vii. *“G...: foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 1.694,77, cf. doc. n.º 7.*
 - viii. *“H...: foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 2.210,81, cf. doc. n.º 8.*
 - ix. *“I...: foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 2.414,77, cf. doc. n.º 9.*
 - x. *“J...: foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 3.293,20, cf. doc. n.º 10.*
 - xi. *“K...: foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 1.523,91, cf. doc. n.º 11.*
- s. Alegam ainda que *“os Requerentes D... (que apenas tomou conhecimento da liquidação aquando da respetiva citação no âmbito do processo de execução fiscal entretanto instaurado), H... e J..., o pagamento em causa apenas foi efetuado no âmbito dos respetivos processos de execução fiscal, pelo que os valores pagos ascendem a € 2.719,60, € 2.256,13, respetivamente – cfr. docs. n.ºs 4, 8, 10, 15, 19 e 20 juntos à p.i.”.*
- t. Os Requerentes, em matéria de direito, também repetem idênticos argumentos aos contantes da P.I. e que se prende com a interpretação dada ao disposto no n.º 9 da al. b) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS, que interpretam nos seguintes termos, para que as viaturas atribuídas possam considerar-se remunerações acessórias sujeitas a tributação em IRS:

- i. Resultem da utilização para fins pessoais pelo trabalhador de uma viatura que gere encargos para a entidade patronal;
 - ii. Quando exista um acordo escrito entre a entidade patronal e o trabalhador em causa onde se encontre prevista essa utilização para fins pessoais.
- u. E realçam que *“não estando preenchida qualquer uma das condições estaremos fora do âmbito da referida norma de incidência, inexistindo por isso tributação.”*
- v. E alegam que a AT, a quem incumbe o ónus da prova, em obediência ao disposto no art.º 74.º, n.º 1 da LGT, *“não logrou, em qualquer caso, provar que:*
- i. *Os Requerentes (ou sequer alguns deles) utilizaram em 2009 para fins pessoais viaturas que geraram encargos para a ...Portugal, S.A.; ou*
 - ii. *Existia em 2009 acordo escrito entre a ...Portugal, S.A. e os Requerentes onde se permitisse que estes últimos utilizassem para fins pessoais quaisquer viaturas.”*
- w. Os Requerentes alegam que a AT entende que não lhe cabe demonstrar a verificação do requisito do acordo escrito, dado que a verdadeira norma de incidência a ter em conta para a tributação das remunerações acessórias seria apenas e tão só a norma que consta da alínea b) do n.º 3 do art.º 3.º do Código do IRS que citou.
- x. E os Requerentes referem que a AT entende que o n.º 9 daquela norma não faria mais do que *“conferir destaque e especificidade a determinados factos concretos”*, não tendo o legislador – continua a AT - *“qualquer intenção de excluir da norma de incidência que é a alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º qualquer direito, benefício ou regalia que assuma a natureza de acessória”* – cfr. artigo 22 da resposta apresentada pela AT.
- y. Alegam os Requerentes que resulta de entendimento da AT *“ser totalmente irrelevante para a determinação do âmbito das remunerações acessórias sujeitas a tributação em IRS o facto de existir ou não acordo escrito entre a entidade empregadora e o trabalhador quanto à utilização da viatura que lhe foi atribuída.”*

- z. E precisam os Requerentes nas suas alegações que para a AT *“bastaria, assim, que o trabalhador utilizasse, para fins pessoais, uma viatura que lhe fosse disponibilizada pela entidade patronal (o que de qualquer forma sempre careceria de prova a ser realizada pela AT, o que não sucedeu) e de cuja utilização resultassem encargos fiscais para esta última para haver lugar a tributação em sede de IRS.”*
- aa. Os Requerentes alegam quanto a esta tese que *“uma interpretação deste género constitui uma violação flagrante da norma constante do n.º 9) da al. b) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS, sendo, por isso, não só ilegal, como inconstitucional, por violação do princípio da legalidade a que a AT está vinculada (quer na sua vertente de reserva de lei formal quer na sua vertente de reserva de lei material), previsto nos art.ºs 165.º n.º 1, al. i) e 103.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), e que melhor se analisará infra.”*
- bb. E acrescenta que *“resulta atualmente do texto legislativo que o legislador só considera tributável em IRS a vantagem resultante da utilização pessoal de viatura automóvel que gere encargos fiscalmente dedutíveis para a entidade patronal, quando exista um acordo escrito entre o trabalhador e a entidade patronal que impute ao trabalhador a utilização pessoal de tal automóvel.”*
- cc. Aliás, alegam os Requerentes que *“a tal resultado se chega, desde logo, através da aplicação do elemento teleológico da lei, que a AT desconsiderou por completo, ao não examinar a motivação do legislador para a redação desta norma.”*
- dd. E os Requerentes citam Rui Duarte Morais, *in* Sobre o IRS, Coimbra, Almedina, 2010, pág. 62, no respeitante à exigência de acordo escrito e à utilização da viatura cedida pela entidade patronal, que refere: *“que quaisquer outras razões, terá sido determinante a constatação que só nestes casos, é possível fazer a distinção entre a sua utilização privada e profissional.”*
- ee. E os Requerentes vêm, nas sua alegações, recorrer ao elemento histórico e aos fundamentos da solução consagrada pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, realçando que resulta dos textos elaborados sobre a reforma fiscal do final dos anos 90, *“que a cláusula genérica constante da al. b) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS levantava várias dificuldades associadas à complexidade e à incerteza na forma de calcular e determinar as remunerações acessórias, conduzindo a casos de tributação arbitrária pela AT. À luz de critérios por*

estes fixados, que poderiam ferir o princípio da constitucional da legalidade tributária.”

- ff. E continuam as suas alegações citando agora Vasco Valdez, as Remunerações Acessórias e a reforma da Tributação do rendimento, *in Fisco 99/100*, Ano XII, LRX, outubro de 2001, pág. 86, em que a este propósito, que **“os critérios para a conversão da remuneração em espécie em escudos [hoje euros] dificilmente se coadunam e adaptam, pelo que a tributação se torna muito complexa e, sobretudo, passível de ser arguida de inconstitucionalidade e, certamente por isso, ... na proposta de lei em análise procura dar-se resposta concreta a esta questão.”**
- gg. E os Requerentes vêm alegar ainda que na interpretação que faz a AT (expressamente contra as regras estabelecidas no art.º 9.º do Código Civil) *“o legislador não consagrou a solução mais adequada (exigindo no n.º 9 do n.º 3 como requisito a existência de um acordo escrito em que se impute àquele trabalhador a viatura para o seu uso pessoal quando afinal não é necessário qualquer acordo escrito nos termos do n.º 2 do mesmo normativo) e não soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (exigindo um acordo escrito quando na realidade o rendimento é sujeito a tributação quer exista ou não acordo)”*.
- hh. Assim, alegam os Requerentes que *“em bom rigor a AT, na interpretação que faz, presume que o legislador escreveu o que não queria escrever, e que, embora a letra da lei limite a tributação em IRS a utilização para efeitos pessoais às situações em que exista um acordo escrito, afinal não era isso que o legislador queria.”*
- ii. E concluem os Requerentes que *“uma tal interpretação tornaria quase todos os números da alínea b) co n.º 3 do art.º 2.º do CIRS letra morta.”*
- jj. E precisam os Requerentes que, em seu entender, *“para que haja tributação é, portanto, necessário que se verifiquem simultaneamente os seguintes requisitos:*
- i. Utilização para fins pessoais pelo trabalhador de uma viatura que gere encargos para a entidade patronal; e*
 - ii. Existência de um acordo escrito entre a entidade patronal e o trabalhador em causa onde se encontre prevista essa utilização para fins pessoais.”*

- kk. Assim, concluem os Requerentes que *“a aplicação do princípio da legalidade conduz, desta forma, a uma interpretação diametralmente oposta àquela que é aplicada pela AT.”*
- ll. É certo, alegam os Requerentes, que, tal como refere a AT, o legislador consagrou expressamente como sendo sujeitos a tributação em IRS *“todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica.”*
- mm. Porém, alegam os Requerentes, *“que o legislador foi mais longe, e deixou um elenco (aberto) de situações que especificamente se enquadram naquela definição, sendo que em boa parte de tais situações, ainda que as tenha elencado especificamente, estabeleceu a sua tributação apenas em determinadas condições (cf. Art.º 2.º, n.º 3-b9 do CIRS).”*
- nn. E entendem os Requerentes que *“a utilização do advérbio ‘designadamente’ na cláusula genérica constante da al. b) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS mais não faz do que indicar ao intérprete que o elenco de remunerações acessórias aí previsto é meramente exemplificativo, podendo ser igualmente tributadas outras situações que não estejam especificamente reguladas.”*
- oo. Contudo, precisam os Requerentes que, *“quando se encontra especialmente regulada uma determinada situação, a AT deve atender aos critérios aí previstos, não podendo recorrer à cláusula genérica relativa à tributação das remunerações acessórias, sob pena de violar o princípio da legalidade.”*
- pp. E especificam que *“assim acontece com os n.os 1), 2), 3), 5), 7), 8) e 9) da alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS, que descrevem benefícios que advêm ao trabalhador por causa da sua relação laboral e que caberiam por isso na cláusula geral do n.º 2 do art.º 2.º, mas em que o legislador não apenas quis expressamente elencá-las (deixando claro que constituem rendimentos tributáveis) como além disso estabelecer as condições ou limites em que são sujeitos a tributação, pelo que, e obviamente, a menos que se presuma que o legislador não se expressou em termos adequados (expressamente em sentido contrário do que estabelece a lei no que respeita à interpretação das normas), apenas podemos concluir que fora dessas condições tais rendimentos estão excluídos de tributação.”*

- qq. E os Requerentes exemplificam a sua tese com o caso dos subsídios de refeição, com os abonos de família, entre outros, em que o legislador deixou claro em que condições há lugar a tributação.
- rr. E precisam os Requerentes que *“é precisamente o que acontece com a tributação da utilização pessoal da viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, que o legislador expressamente quis e estabeleceu que apenas tem lugar ‘quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro de órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel.’”*
- ss. Daí que sustentam os Requerentes, lembrando o princípio da tipicidade fechada, que *“é por isso cristalinamente claro que só pode haver tributação em IRS pela vantagem económica decorrente da utilização pessoal pelos trabalhadores de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal sempre que:*
- i. Esteja demonstrada a utilização pessoal; e*
 - ii. Exista acordo escrito que a titule.”*
- tt. E citam ainda José Guilherme Xavier de Basto, *in* IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos líquidos, Coimbra Editora, pág. 126, em que bem ensina que *“A lei, por outro lado, só tributa a utilização da viatura que gere encargos para a entidade patronal e quando exista um acordo escrito entre o utilizador e a respetiva entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura.”*
- uu. E citam também os Requerentes o que A AT reconhece no Ofício n.º 44587, de 10 de Dezembro de 2011 a respeito do acordo escrito: *“O acordo escrito exigido na norma referida, poderá revestir qualquer forma, desde que escrita, em que, por um lado, se manifeste validamente a vontade ou decisão de atribuir a viatura ao trabalhador ou membro do órgão social e, por outro lado, se manifeste a vontade deste em aceitar essa atribuição.”*
- vv. E alegam os Requerentes que *“no presente caso, a AT não carrou para os autos documentos ou elementos que demonstrem que os Requerentes utilizavam as viaturas para fins pessoais como, além disso, nenhum dos Requerentes dispõe de acordo escrito que titule tal utilização pessoal, pelo que são notoriamente ilegais e devem ser anuladas, por violação expressa e gritante do 9) da b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS as liquidações de IRS em crise.”*

- ww. Assim, alegam os Requerentes que *“desde logo, para que pudesse haver lugar a tributação, as viaturas sempre teriam que ser utilizadas para fins pessoais (como expressamente refere o art.º 2.º, n.º 3, al. b), n.º 9) do Código do IRS, que a AT insiste em desconsiderar) – o que a AT (a quem caberia o ónus da prova porque é sua a pretensão tributária) não demonstrou, e não o fez porque claramente tal não se verifica no caso em apreço.”*
- xx. E os Requerentes concluem que *“assim, na falta de demonstração, pela AT, relativamente a qualquer dos Requerentes, de que estes utilizavam as viaturas em causa para fins pessoais, são ilegais e não podem deixar de ser anuladas, por violação do 9) da b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS, as liquidações de IRS.”*
- yy. Assim, desde logo, *“no caso dos Requerentes A..., B... e C..., simplesmente – e tal como é do conhecimento da AT – inexistente acordo escrito quanto à atribuição de viatura (seja para fins pessoais, seja para fins profissionais).”*
- zz. E em consequência, alegam os Requerentes, *“inexistindo tal acordo não se vê como pode a AT concluir – com fundamento no n.º 9 da al. b) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS – que da utilização das viaturas em causa resulta um rendimento para os Requerentes, e muito menos um rendimento tributável em sede de IRS.”*
- aaa. E, por outro lado, continuam os Requerentes nas suas alegações a referir que *“no caso dos Requerentes D..., E..., F..., G..., H..., I..., J... e K..., embora o contrato de trabalho contenha uma cláusula relativa à atribuição de uma viatura, a mesma cláusula refere expressamente que tal disponibilização se destina apenas a fins profissionais, pelo que também nestes casos nunca poderia a AT concluir que existe um rendimento tributável em sede de IRS – cfr. artigos 1.º a 6.º supra”* (das alegações).
- bbb. E alegam ainda que considerando, *“literalmente, o art.º 2.º, n.º 3, al. b), n.º 9 do Código do IRS não pode senão querer significar que tal acordo escrito se estabeleça que o trabalhador tem direito a utilizar a viatura também para fins profissionais.”*
- ccc. E em reforço das suas alegações referem *“a este propósito, e como mero contributo de interpretação do conceito de ‘uso pessoal’ da viatura, as regras previstas no Código Contributivo (que são mais recentes do que as regras previstas no Código do IRS), em que se pode ler que ‘considera-se que a*

viatura é para uso pessoal’ quando exista um acordo escrito entre o trabalhador e a entidade empregadora do qual conste:

- i. a) A afetação, em permanência, ao trabalhador de uma viatura automóvel concreta, b) que os encargos com a viatura e com a sua utilização serão integralmente suportados pela entidade empregadora, e c) a possibilidade de a viatura ser utilizada para fins pessoais ou a possibilidade de ser utilizada 24 horas por dia quando o trabalhador não tenha isenção de horário; ou*
- ii. a afetação ao trabalhador, em permanência, de uma viatura concreta, com expressa possibilidade de utilização nos dias de descanso semanal.”*

ddd. E concluem os Requerentes que “é, pois, muito evidente, e certamente resultará provado, que inexistia, em relação a qualquer dos Requerentes, qualquer acordo escrito titulando a utilização para fins pessoais das viaturas em causa, aliás, bem pelo contrário, nos casos em que existia acordo escrito sobre a atribuição de viatura este previa expressamente a possibilidade de utilização de uma viatura exclusivamente para fins profissionais.”

eee. E os Requerentes concluem, assim, que “claramente não está verificada uma das condições legais (que, note-se, são cumulativas), para que se possa considerar que da atribuição da viatura aos Requerentes resultam quaisquer rendimentos tributáveis – e ainda pela sua inconstitucionalidade, por violação do princípio da legalidade previsto nos art.ºs 165.º, n.º 1, al. i) e 103.º, n.º 2 da CRP (...) sendo em consequência ilegais e inconstitucionais as liquidações emitidas e aqui em crise.”

fff. E concluem também que “um entendimento como aquele que consta dos Relatórios Finais juntos como doc.s 67 a 69 que se materializou nas liquidações juntas como doc.s n.ºs 1 a 3 é manifestamente ilegal – por violação expressa do n.º 9 da al. b) do n.º 3 do art.º 2.º 2.º do Código do IRS – e ainda inconstitucional por violação do princípio da ilegalidade a que a AT está vinculada (quer na sua vertente de reserva de lei formal quer na sua vertente de reserva de lei material), previsto nos art.ºs 165.º, n.º 1, al. i) e 103.º, n.º 2 da CRP (...).”

ggg. Os Requerentes pretendem “ainda referir a absoluta irrelevância da contabilidade da ... Portugal, S.A. e das faturas da empresa de aluguer (...) que

poderiam apenas ser relevante se (i) demonstrassem ou indiciassem de forma muito relevante a utilização pessoal pelos Requerentes de tais viaturas; e (ii) consubstanciassem um acordo escrito que titulasse tal utilização pessoal.”

hhh. E continuam referindo que *“parece evidente que nem a contabilidade da ... Portugal, S.A. (que associava as viaturas aos Requerentes) nem as faturas da empresa de alugues (que identificavam em alguns casos o primeiro lugar a primeiro utilizador) são relevantes para tal efeito (demonstrar a utilização pessoal das viaturas ou consubstanciar um acordo escrito sobre tal utilização pessoal).”*

iii. E realçam que nada tem de errado *“a prática da ... Portugal, S.A. que é a de registar as viaturas, aquando da sua aquisição, com os códigos dos trabalhadores que as utilizam pela primeira vez, não sendo registadas quaisquer alterações posteriores, que muitas vezes se verificam.”*

jjj. E referem também que *“o mesmo se diga relativamente às faturas da empresa de aluguer das viaturas que identificavam os Requerentes – A..., B..., C..., F... e J... – como condutores das mesmas, as quais, para estes efeitos, não têm qualquer relevância.”*

kkk. E acabam por concluir que face a toda a prova carreada, entendem os Requerentes que:

- i. A AT não trouxe ao processo quaisquer elementos que sequer indiciassem que alguns dos Requerentes fazia das viaturas em causa uma utilização pessoal.*
- ii. Relativamente a nenhum dos Requerentes existia acordo escrito que lhe permitisse a utilização para fins pessoais de viaturas que gerassem encargos para a entidade patronal.*
- iii. Que é evidente nos termos do n.º 9, da al. b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS, a tributação em IRS depende de (1) estar demonstrada a utilização pessoal da viatura (que constitui vantagem/benefício económico do trabalhador e (ii) existir acordo escrito entre a entidade patronal e o trabalhador que titule a utilização pessoal da mesma viatura.*
- iv. Desde logo, a falta de demonstração que pertencia à AT de que as viaturas eram utilizadas para fins pessoais é só por si suficiente para*

concluir pela ilegalidade das liquidações contestadas, por violação do n.º 9, da al. b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS.

- v. E a AT também não cuidou de fundamentar ou procurar provar qualquer fundada dúvida, e que sempre seria valorada contra si e sancionada com a anulação das liquidações, nos termos do art.º 100.º do CPPT.
- vi. A AT reconhece de forma clara que não existia qualquer acordo escrito que permitisse a utilização pessoal pelos requerentes das viaturas em causa, mas faz uma interpretação da lei (contra a sua letra) em que considera que mesmo na ausência de acordo escrito deve haver tributação (já não pelo n.º 3 mas pelo n.º 2 do art.º 2.º do CIRS).
- vii. A AT afirma que não entende e que discorda da solução consagrada pelo legislador, e por isso desaplica o n.º 9) da al. b) do n.º 3 e aplica o n.º 3(?) do mesmo preceito.
- viii. A AT faz assim uma interpretação ilegal e contra a letra da lei, não admitida e descabida, que não pode naturalmente manter-se.
- ix. Ora, como é evidente (no dizer dos Requerentes), nos termos do n.º 2 do art.º 2.º do CIRS o legislador estabelece que todos os benefícios/vantagens/regalias que ao trabalhador advêm por causa da sua relação de trabalho com aquela entidade patronal são sujeitos a tributação em IRS, mas na al. b) do n.º 3 vem densificar algumas de tais situações específicas, não apenas para deixar claro que essas situações em concreto estão sujeitas a tributação como para esclarecer (o que faz em boa parte dos casos) que em algumas delas a sujeição a tributação está limitada e só acontece se e quando se preenchem as condições estabelecidas.
- x. É o caso da vantagem económica decorrente dos abonos de família, subsídios de refeição ou ajudas de custo, em que o legislador quis e estabelece que tais vantagens apenas estão sujeitas a tributação na parte em que excedam os limites estabelecidos para os servidores do Estado.
- xi. E no caso da utilização pessoal das viaturas (quando esta esteja demonstrada) que gerem encargos para a entidade o legislador estabeleceu que tal vantagem apenas é sujeita a tributação em IRS

quando existia acordo escrito que estabeleça a possibilidade da mesma utilização pessoal.

- xii. Por esse motivo, a interpretação da AT pressupõe que o legislador não se expressou de forma adequada e que consagrou uma solução diferente da que queria consagrar, o que é uma interpretação conveniente mas ilegal e não admitida.
- xiii. Donde conclui que as correções efetuadas e as liquidações em crise são manifestamente ilegais por violação expressa dos n.ºs 2 e n.º 3, al. b) e n.º 9) do CIRS, assim como do art.º 100.º do CPPT, além de que são inconstitucionais as mesmas normas, por violação manifesta do princípio da legalidade, quando interpretadas e aplicadas como o faz a AT nos presentes autos.

10. Por sua vez, a AT vem, em sede de Alegações, propor-se prestar esclarecimentos sobre questão levantada acerca dos fins a que se destina a cláusula contratual relativa à atribuição de viaturas pela entidade patronal o que faz nos termos seguintes:

- a. Sustentam os Requerentes *“que as viaturas são disponibilizadas exclusivamente para fins profissionais, retirando tal conclusão da expressão ‘for the performance of the job’ que traduzem como ‘para o desenvolvimento do seu trabalho/função’”*.
- b. A Requerida realça que os Requentes *“acrescentam que alguns dos contratos referem expressamente que ‘its is agreed that this car is not to be construed as salary’, donde tiram a conclusão de que a atribuição de viatura não configura um rendimento pessoal do trabalhador.”*
- c. *“Salvo o devido respeito, não se afigura que destas expressões os Requerentes possam retirar as conclusões, não de que a viatura é atribuída exclusivamente para fins profissionais, ou mesmo de que a viatura é atribuída exclusivamente para fins profissionais, ou mesmo de que o facto de constar do contrato que a viatura não é havida como salário, determine que a sua atribuição não configure rendimento em espécie, para efeitos de tributação em sede de IRS.”*
- d. E continua a Requerida: *“Na verdade, pretender que uma viatura seja atribuída ‘exclusivamente’ para fins profissionais apenas porque o contrato menciona que a viatura é atribuída para o desenvolvimento da função, é fazer uma interpretação grosseira da cláusula contratual, sem aderência à realidade,*

como, aliás, o atestam os documentos contabilísticos e de suporte contabilístico, que atestam a utilização da viatura fora do horário de trabalho e em dias de descanso semanal.”

- e. E continuando as alegações da Requerida: *“Igualmente, a extrapolação feita pelos Requerentes de que a circunstância de o contrato mencionar que a viatura não constitui salário, significa que a mesma não constitui rendimento tributável em sede de IRS, carece de razoabilidade.”*
- f. E a Requerida releva que *“a tributação em sede de IRS decorre da lei, e não das condicionantes que os particulares definam entre si.”*
- g. E a Requerida precisa que *“a única relevância que a expressão ‘it is agreed that this car is not be construed as salary’ terá, é a de que em caso de cessação do vínculo laboral, a viatura, ou o seu valor, não terá relevância em termos de indemnização.”*
- h. Aliás, diz a Requerida que *“tal conclusão tem aderência com a cláusula contratual que claramente refere que ‘you shall at the Company’s first request, return the car made available to you to the Company on the day on which your duties for the Company are actually terminated.’”* – sublinhado da Requerida.
- i. E realça a Requerida que *“E não se pondere que tal signifique que a atribuição da viatura decorre da função para que o trabalhador será contratado, pois que o próprio contrato, logo de início refere que ‘You will be employed initially...’(sublinhado da Requerida), o que permite antever que o trabalhador não exercerá sempre e necessariamente as funções mencionadas no contrato.”*
- j. E acrescenta a Requerida: *“Sendo que a atribuição e devolução da viatura não estão condicionadas à função para a qual o trabalhador é contratado, mas tão só à manutenção ou extinção do vínculo laboral.”*
- k. E conclui que *“cai assim por terra a argumentação dos Requerentes, acerca da interpretação a conferir às cláusulas contratuais por si invocadas.”*
- l. E prosseguindo a Requerida nas suas alegações mais refere: *“Que se insurgem os Requerentes contra o enquadramento legal – proposto pela AT – dos rendimentos em espécie por si auferidos, alegando que a AT fez uma incorreta interpretação legal (por alegada desconsideração do elemento teleológico) – invocando razões de dificuldade de distinção entre a utilização privada e*

profissional, e de difícil coadunação e adaptação dos critérios de conversão dos rendimentos em espécie à moeda legal – para que a norma seja interpretada nos termos por si propostos.”

- m. E refere ainda que *“Afigura-se porém que os Requerentes não leram, ou não apreenderam na sua plenitude aquilo que a AT veio sustentar em sede de Resposta.”*
- n. E explicita a Requerida: *“O que então se deixou dito acerca da tarefa interpretativa que é exigida a quem se depare com o quadro normativo ínsito no artigo 2.º do CIRS, máxime a alínea b) do n.º 3 – que aqui nos escusamos de repetir, pois que os Requerentes nada rebatem sobre tal proposta interpretativa, que abale a convicção de que uma interpretação diversa, necessariamente conduzirá à aplicação de uma norma inconstitucional – não fica minimamente beliscado pela pretensa violação do princípio da legalidade que os Requerentes pretendem atribuir à interpretação conferida pela AT ao referido artigo 2.º do CIRS.”*
- o. E continua a Requerida: *“O que fica beliscado com a interpretação proposta pelos Requerentes, são:”*
 - i. *“O princípio da legalidade (num sentido diverso do proposto pelos Requerentes, que defendem que não obstante o advérbio “designadamente” remeta para um elenco aberto de rendimentos acessórios sujeitos a tributação a tributação, a subalínea 9) restringe tal elenco, condicionando-o à existência de acordo), porquanto afasta a tributação de uma remuneração acessória que consubstancia uma regalia não incluída na remuneração principal, auferida devido à prestação do trabalho, ou em conexão com esta, e que constituem uma vantagem económica para o trabalho;”*
 - ii. *“O princípio da igualdade, porquanto propõe que os mesmos rendimentos sejam tratados de forma diferente, para efeitos de tributação em sede de IRS, consoante exista ou não acordo escrito; e”*
 - iii. *“O princípio da capacidade contributiva, pois que, e como os Requerentes expressamente admitem em sede de alegações, a utilização de viatura, existia ou não acordo escrito, constitui uma vantagem económica, que, face ao entendimento proposto pelos Requerentes, deixará de ser tributada em sede de IRS.”*

p. E a Requerida conclui que “*Mostrando-se assim viciada de inconstitucionalidade, a interpretação normativa proposta pelos Requerentes.*”

B – DA MATÉRIA DE FACTO

Está em causa, em primeiro lugar, a interpretação do conteúdo das cláusulas 6.1 ou 7.1 relativas à atribuição de viaturas da empresa ou em regime de aluguer nos contratos de trabalho celebrados entre a entidade empregadora ... *Portugal, S.A.* e os Requerentes seus colaboradores *D...*, *E...*, *F...*, *G...*, *H...*, *I...*, *J...* e *K...* e a relevância tributária daí decorrente, em termos de configurarem ou não a existência de rendimentos acessórios em espécie enquadrados na Categoria A do IRS.

De relevar que foram celebrados contratos de trabalho com os Requerentes colaboradores *A...*, *B...* e *C...*, em que não se encontra incluída qualquer cláusula de atribuição de viatura.

Como questão prévia relevante, importa precisar, quanto aos contratos em que se encontra inserida uma cláusula de atribuição de viatura, da empresa ou de aluguer, aos Requerentes antes identificados, qual o conteúdo das referidas cláusulas, que são, em geral, idênticas em todos os processos.

De facto, existem três tipos de cláusulas, a saber:

1.º tipo:

“The Company shall make available to you for the performance of your job an appropriate car (group...) up to a maximum value of (PTE or €) (.....) amount (including VAT).

You shall at the Company’s first request, return the car made available to you to the Company on the day on which your duties for the Company are actually terminated.”

2.º Tipo:

“The Company shall make available to you for the performance of your job an appropriate car (group...) up to a maximum value of (PTE or €) (.....) amount (including VAT). *It is agreed that this car is not to be construed as salary.* (Sublinhado nosso da diferença entre um tipo e outro de contrato)

You shall at the Company’s first request, return the car made available to you to the Company on the day on which your duties for the Company are actually terminated.”

3.º Tipo:

Contratos de trabalho em nenhum destes tipos de cláusulas neles figuram.

Traduzindo com a maior fidelidade possível estas cláusulas contratuais, podemos chegar ao seguinte conteúdo:

1.º Tipo:

A Empresa disponibilizará para o desempenho das suas funções um carro apropriado (Grupo ...) até ao máximo de PTE ou € de (.....), incluindo IVA.

O carro deverá ser devolvido quando as funções para a empresa efetivamente terminarem.

2.º Tipo:

A Empresa disponibilizará para o desempenho das suas funções um carro apropriado (Grupo ...) até ao máximo de PTE ou € de (.....), incluindo IVA.

Está acordado que o carro não constitui retribuição salarial.

O carro deverá ser devolvido quando as funções para a empresa efetivamente terminarem.

3.º Tipo:

A empresa ... *Portugal, S.A.* celebrou ainda um terceiro tipo de contrato de trabalho com outros colaboradores, mas em que não constava qualquer cláusula de atribuição de viatura, como é o caso, entre outros, de *A...*, *B...* e *C...*, muito embora possam ter utilizado viaturas geradoras de encargos para a empresa.

Pelo exposto poderemos concluir o seguinte relativamente aos contratos dos 1.º e 2.º tipos:

1. Que aos Requerentes colaboradores mencionados, são disponibilizadas, para o desempenho das suas funções um carro apropriado (Grupo ...) ou até ao valor máximo de PTE ou € de (...), incluindo IVA.
2. Que das cláusulas contratuais em causa, inseridas nos respetivos contratos de trabalho, não consta expressamente que as viaturas se destinam **exclusivamente ao exercício das suas funções** – ao contrário do que alegam os Requerentes.
3. Que os contratos de trabalho celebrados, onde se encontram inseridas as referidas cláusulas contratuais representam verdadeiros acordos escritos bilaterais, por vincularem a entidade empregadora ... *Portugal, S.A.* e os colaboradores que os subscreveram.
4. Que quando terminarem efetivamente as funções dos colaboradores na empresa, o carro deverá ser devolvido.
5. Que os coladores constantes destes dois primeiros tipos de contratos fizeram despesas com a utilização das viaturas que lhe foram distribuídas, em dias de descanso - feriados e fins de semana.

6. Que não é relevante para efeitos de tributação ou não das eventuais vantagens acessórias, a menção no contrato de que o carro não constitui retribuição salarial, por tal facto não constituir nenhum dos pressupostos previstos na lei.

A consideração ou não de que as viaturas atribuídas foram destinadas pelos colaboradores a fins pessoais ou não dependerá, portanto, da existência de contrato escrito e da prova da sua utilização para além das suas funções profissionais, designadamente fora do regime normal de trabalho e, muito em especial, durante os dias de descanso.

E essa prova mostra-se efetuada pela AT, com a junção de documentos de despesas inerentes à utilização das viaturas em causa, fora do período normal de trabalho, designadamente documentos relativos a alugueres, portagens e parqueamentos em sábados, domingos e feriados, alguns pagos com cartão de crédito da empresa e contabilizados na mesma, como custos, conforme anexos 1 a 4, entre outros, juntos pela AT e conforme consta, v.g. da Inf. do Departamento de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ..., de 30 de Abril de 2013, P.º DI2013..., objeto de audição prévia dos Requerentes.

Por outro lado, também não foi alegado pelos Requerentes utilizadores das viaturas atribuídas contratualmente que as mesmas eram entregues na empresa após prestação do trabalho em cada dia, como, aliás não poderia ser, porquanto as viaturas continuaram na sua posse até ao fim do exercício de funções.

I – FACTOS PROVADOS

Consideram-se, assim, provados os seguintes factos:

- a) Que os Requerentes *D...*, *E...*, *F...*, *G...*, *H...*, *I...*, *J...* e *K...*, celebraram acordo escrito, materializado pelo contrato de trabalho escrito com a sua entidade pagadora ... *Portugal, S.A.*, no qual se insere uma cláusula contratual mediante a qual a empresa disponibilizará para o desempenho das suas funções um carro apropriado, com determinadas características ou valor.
- b) Que dos respetivos contratos **não consta**, portanto, que as viaturas atribuídas se destinavam ao **uso exclusivo das suas funções profissionais**.
- c) Que os Requerentes colaboradores mencionados na anterior alínea a) utilizaram as viaturas atribuídas fora dos dias normais de serviço, gerando encargos para a entidade empregadora.
- d) Que as referidas viaturas apenas eram devolvidas quando as suas funções para a empresa efetivamente terminarem.

Também ficou provado que os colaboradores A..., B... e C..., também terão utilizado viaturas da empresa e que geraram encargos para a mesma, mas com os quais não foi celebrado qualquer acordo escrito pela entidade empregadora.

II – FACTOS DADOS COMO NÃO PROVADOS

Não ficou provado que relativamente aos colaboradores antes identificados as viaturas eram destinadas exclusivamente para fins profissionais, apesar do que foi alegado pelos mesmos.

C - MATÉRIA DE DIREITO

A existência ou não de norma fiscal de incidência que legalmente permita a tributação das vantagens acessórias decorrentes da disponibilização de carro apropriado para o desempenho das funções atribuídas aos colaboradores da empresa ... *Portugal, S.A.*, por força de cláusula contratual inserida nos respetivos contratos de trabalho.

I – FUNDAMENTOS DE DIREITO

a) – Atribuição de viatura com base em acordo escrito

Face aos factos considerados provados por este Tribunal, cumpre aplicar o correspondente direito no respeitante às situações que foram atribuídas viaturas por meio de acordo escrito – neste caso por meio de clausulado do contrato de trabalho – e em que essas viaturas não se destinaram exclusivamente a fins profissionais – por terem sido utilizadas fora dos períodos normais de trabalho e que geraram encargos para a entidade empregadora.

Veja-se:

1. Nos termos do art.º 2.º, n.º 3, al. b), n.º s/n.º 9 do Código do IRS,

“N.º 3 - Consideram-se ainda rendimentos de trabalho dependente:

S/N.º 9 – Os resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel.”

2. Por outro lado, conforme n.º 5 do art.º 24.º do mesmo Código

“ N.º 5 - Quando se tratar de atribuição do uso de viatura automóvel pela entidade patronal, o rendimento anual corresponde ao produto do 0,75% do seu custo de aquisição ou produção pelo número de meses de utilização da mesma.”

3. Este é o quadro legal de apuramento do rendimento em espécie auferido pelos trabalhadores ou membros de órgãos sociais, em resultado da atribuição de viatura automóvel da empresa, para fins não exclusivamente profissionais e que geraram encargos para a entidade empregadora e em que foi celebrado acordo escrito de atribuição de viaturas, valendo legalmente como tal, a celebração de contratos de

trabalho onde se mostram inseridas cláusulas contratuais de atribuição de viatura e, conseqüentemente, a sua aceitação.

4. Encontram-se, assim, verificados todos os pressupostos que permitem, nos termos legais, a tributação destes benefícios, regalias ou vantagens acessórias auferidas pelos Requerentes trabalhadores acima indicados, em consequência do contrato de trabalho celebrado com os mesmos, pressupostos esses que são:
 - a. Atribuição de viatura automóvel aos trabalhadores pela empresa, para fins não exclusivamente profissionais;
 - b. Celebração de acordo escrito entre a entidade empregadora e os seus colaboradores – o que acontece com a celebração do contrato de trabalho onde a atribuição de determinada viatura se encontra prevista nas cláusulas 6 ou 7 dos contratos celebrados;
 - c. Afetação das referidas viaturas a fins pessoais, com a realização de encargos para a entidade patronal, fora, portanto, do período normal de trabalho.

E esta interpretação é a única legítima e consentânea com o espírito do legislador e com o elemento teleológico, na medida em que só mediante a existência de acordo escrito, que permita, com a assinatura do acordo – ou do contrato de trabalho - a ponderação do trabalhador pela aceitação de viatura que lhe é atribuída com uso para além das suas funções, independentemente de ser ou não referido que tais factos não constituem retribuição salarial, sabendo, portanto, que nessas condições será objeto de tributação pelas respetivas vantagens acessórias.

Não é, pois legítimo referir que o legislador escreveu o que não queria, porque a sua intenção foi apenas tributar aqueles que conscientemente aceitem a atribuição de viaturas em tais condições.

De salientar que não havendo tributação destas vantagens acessórias na pessoa dos colaboradores, por não se mostrarem preenchidos os pressupostos legais exigidos, a tributação transferir-se-á para a empresa ao nível da tributação autónoma, por também esta possibilitar a existência de vantagens acessórias sem possibilidade de tributação na pessoa dos beneficiários.

Ou seja, fica na mão dos colaboradores e das empresas a escolha da tributação, face ao quadro legal que pretendam instituir.

b) - Atribuição de viatura sem a existência de acordo escrito

Relativamente a estas situações, a Requerida, pretende também a sua tributação em IRS, tentando justificar a sua atuação com base no artigo 2.º, n.º 2 e n.º 3 do Código do IRS, que refere:

“N.º 2 – As remunerações referidas no número anterior compreendem, designadamente, (realce nosso) ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença,

emolumentos, participações em multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.”

“N.º 3 – Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

a)...

b)...

1)...

....

9)....

c)...

....

g)...

Ora, embora possam existir vantagens acessórias para estes colaboradores, que teoricamente representam formas de remuneração que têm subjacentes um contrato de trabalho, facto é que o legislador relativamente a estas situações, em que não há celebração de qualquer acordo escrito para atribuição de viaturas para uso não exclusivamente profissional ou seja, para uso pessoal, não pretendeu incluir estas vantagens acessórias na norma de incidência tipificada no s/n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do CIRS.

E se nesta norma do s/n.º 9) exigiu expressamente a existência de acordo escrito como um dos pressupostos para a tributação destas vantagens acessórias, não pode o intérprete servir-se da norma genérica do n.º 2 do art.º 2.º, quando refere “**designadamente**”, visto existir norma específica que regula a tributação destas remunerações acessórias.

De facto e de direito, o mesmo acontece, v.g. com o abono de família, o subsídio de refeição e as ajudas de custo, em que existem normas legais que fixam as condições em que tais situações de eventuais vantagens acessórias podem ser objeto de tributação.

Deste modo, fica provada a legalidade das liquidações de IRS relativamente às vantagens acessórias obtidas pelos colaboradores pela utilização de viaturas da empresa ou alugadas pela mesma, para fins de uso pessoal dos colaboradores, que geraram encargos para a empresa, atribuídas com base em contrato escrito, representando para os mesmos efetiva capacidade contributiva e, conseqüentemente, por se mostrarem preenchidos todos os pressupostos legalmente exigíveis.

Daí que não seja de aceitar, relativamente a estas situações, a invocação da ilegalidade e da inconstitucionalidade e também, por isso, não tem qualquer fundamento legal a aplicação do art.º 100.º do CPPT.

D – DA QUESTÃO DE FUNDO

Da atribuição de viaturas aos colaboradores, conforme cláusulas expressas nos respetivos contratos de trabalho e que os Requerentes colaboradores alegam que as mesmas não foram atribuídas para uso pessoal, mas para fins exclusivamente profissionais.

Se de facto assim tivesse sucedido, teria de ter sido provado pelos Requerentes que entregavam as viaturas atribuídas no final do período diário de trabalho e que não as teriam utilizado fora desse horário normal e não gerando, fora do período normal de trabalho, encargos para a entidade patronal.

Ora, nada disso foi provado pelos Requerentes, que se limitaram a fazer uma leitura livremente restritiva das cláusulas contratuais não fiel ao que delas consta, relativamente à atribuição das viaturas em causa, alegando que as mesmas se **destinavam exclusivamente a fins profissionais**.

Ao contrário, a Requerida fez prova de que as viaturas em causa só eram entregues no final do exercício de funções para a empresa e que as utilizaram fora das suas funções, gerando encargos para a empresa, fora, portanto, do horário ou período normal de trabalho, designadamente em feriados e fins de semana.

A outra questão é a possibilidade de tributação das eventuais vantagens acessórias pela utilização de viaturas da empresa, por colaboradores, para fins exclusivamente profissionais ou não, em que **não foi celebrado qualquer acordo escrito** para o efeito.

Nesta situação existe um conjunto de três colaboradores supra identificados, em que a Requerida pretende a tributação de eventuais vantagens acessórias, mas não tendo logrado provar a existência de acordo escrito.

DA ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO

Por todo o exposto, as liquidações adicionais de IRS efetuadas aos colaboradores *D...*, *E...*, *F...*, *G...*, *H...*, *I...*, *J...* e *K...*, no total de € 16.615,41, não enfermam de qualquer vício de ilegalidade nem inconstitucionalidade, por terem sido efetuadas na estrita observância das disposições legais invocadas pela AT, quais sejam as normas do artigo 2.º, n.º 3, alínea b) e s/n.º 9) do Código do IRS, por se ter comprovado que se verificaram todos os pressupostos legais neles exigidos e que as vantagens acessórias obtidas representam verdadeira capacidade contributiva, ao contrário do que é alegado pelos Requerentes.

Por outro lado, as liquidações adicionais efetuadas aos colaboradores *A...*, *B...* e *C...*, no total de € 3.937,96, enfermam de ilegalidade, por terem sido efetuadas sem que se verificassem todos os pressupostos legalmente exigidos, conforme anteriormente provado, não sendo fundamento legal bastante a existência de eventuais vantagens acessórias a favor dos referidos colaboradores, mas também, além do uso das viaturas atribuídas para fins de uso pessoal, a existência de qualquer contrato escrito – o que não se mostrou provado de todo.

E - DECISÃO

Em face do exposto, decide este Tribunal Arbitral:

1. Julgar parcialmente procedente e provado o pedido formulado no presente processo arbitral tributário, no que respeita às liquidações adicionais de IRS respeitantes ao ano de 2009 e aos requerentes colaboradores *A...*, *B...* e *C...* e, em consequência:

- Anular as seguintes liquidações adicionais de IRS que totalizam € 3.937,96 respeitantes a:

- i. – “A...: de que foi notificada da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 1.158,24, cf. doc. n.º 1.
- ii. “B...: de que foi notificada da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 1.105,73, cf. doc. n.º 2.
- iii. “C...: de que foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 1.673,99, cf. doc. n.º 3.

- Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios sobre as quantias indevidamente liquidadas e pagas.

2. Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de IRS relativas aos anos de 2009 e aos requerentes colaboradores *D...*, *E...*, *F...*, *G...*, *H...*, *I...*, *J...* e *K...*, cujos valores das liquidações adicionais que totalizam € 13.419,95 e que se mostram pagas:

- i. “D...: de que foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., e na sequência do processo de execução fiscal instaurado por falta de pagamento da mesma, da qual resultou um valor a pagar de € 2.667,19, cf. doc. n.º 4.
- ii. “E...: de que foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 966,65, cf. doc. n.º 5.
- iii. “F...: de que foi notificada da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 1.844,12, cf. doc. n.º 6.
- iv. “G...: de que foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 1.694,77, cf. doc. n.º 7.
- v. “H...: de que foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 2.210,81, cf. doc. n.º 8.
- vi. “I...: de que foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 2.414,77, cf. doc. n.º 9.
- vii. “J...: de que foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 3.293,20, cf. doc. n.º 10.
- viii. “K...: de que foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2012..., da qual resultou um valor a pagar de € 1.523,91, cf. doc. n.º 11.

Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 315.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 17.357,92.

Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas a cargos dos Requerentes vencidos na proporção de 77,31% e da Requerida – a AT -, na proporção de 22,69%, no valor da correspondente taxa de arbitragem em € 1.224,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 27-11-2013

O Árbitro designado,

José Rodrigo de Castro