

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 353/2017-T

Tema: IRS - Compensação paga por revogação de contrato de trabalho. - Antiguidade - ACT do Sector Bancário - Alínea b) do nº 4 do artigo 2º do Código do IRS.

DECISÃO ARBITRAL

PARTES

Requerentes: A... (A...), NF..., residente na Rua ... nº ... - ... Lisboa; e B... (B...), NF..., residente na Rua ... nº..., ... -... .

Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)

I. RELATÓRIO

- a) Em 31-05-2017, os Requerentes, entregaram no CAAD um pedido solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).

O PEDIDO

- b) Os Requerentes, em coligação e cumulando os pedidos, peticionam a declaração de ilegalidade e anulação das respectivas liquidações de IRS e consequentes acertos:
- no valor de €15 430, 75 (quinze mil quatrocentos e trinta euros e setenta e cinco cêntimos), correspondente à nota de liquidação nº 2017..., ao acerto de contas com o nº 2017..., e à compensação nº 2017..., respeitantes ao exercício de 2013, no que se refere a A... .

- no valor de € 26 982, 81, (vinte e seis mil novecentos e oitenta e dois euros e oitenta e um cêntimos) correspondente à nota de liquidação com o número 2017..., ao acerto de contas com o n° 2017..., e à compensação n° 2017..., respeitantes ao exercício de 2013, no que se refere a B... .
- c) Mais peticionam a condenação da AT no reembolso das importâncias pagas, acrescidas dos juros indemnizatórios, à taxa legal em vigor.

A CAUSA DE PEDIR

- d) Ambos os Requerentes, celebraram com a instituição bancária, onde à data trabalhavam, em 2013, acordos de revogação de contratos de trabalho dependente, onde se previa que a sua antiguidade seria reportada ao início da sua actividade no sector bancário, nos termos da cláusula 17º do ACTV dos bancários e não apenas na instituição bancária onde trabalhavam ao tempo da revogação dos contratos.
- e) E nessa conformidade as partes escreveram no acordo de revogação o seguinte: *“Tendo em consideração os termos aplicáveis da Cláusula 17ª dos ACT do Sector Bancário ("ACT") e atenta a interpretação sustentada nos acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 11 de Maio de 2004 (Processo 06002/01) e, em especial, de 21 de Setembro de 2010 (Processo 03478/10), ambos os outorgantes reconhecem o seu acordo na determinação da antiguidade do colaborador pela contagem do seu tempo de serviço em entidades bancárias indicadas na referida cláusula do ACT, para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 4 do artigo 2º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 108º da Lei nº 64-B/201 1, de 30 de Dezembro”.*
- f) Na sequência da assinatura dos acordos de revogação dos contratos de trabalho, os Requerentes A... e B... receberam compensações no valor de € 159 147,00 e € 68 640,00, respectivamente.
- g) Em consonância com o clausulado, a instituição bancária, considerou, face ao artigo 2º, número 4, alínea b) do CIRS, sujeitos a IRS apenas 29 528,87 euros, quanto a A... e considerou sujeitos a IRS, apenas 13 119,16 euros, quanto a B..., não

efectuando a retenção na fonte de IRS, como rendimento da categoria A do IRS, sobre a parte remanescente.

- h) No entanto, a AT, em Fevereiro de 2016, veio concluir que o número de anos “multiplicador” a que se refere a alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, não era o correspondente ao número de anos contados nos termos da cláusula 17.º do ACTV dos bancários, mas sim o número de anos (ou fracção) em que os Requerentes trabalharam na instituição de crédito que assumiu a posição de “entidade devedora”, daqui resultando as liquidações adicionais aqui em dissonância.
- i) Dissentindo do ponto de vista da AT, consideram os Requerentes que o cômputo da “antiguidade” relevante para apurar o multiplicador, a que se alude na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, será o que está expresso no clausulado do acordo extintivo da relação laboral, e que resulta do instrumento de regulação colectiva do sector bancário, tal como foi sufragado pelos acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 11.05.2004 (processo 06002/01) e de 21 de Setembro de 2010.

DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)

- j) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 12-06-2017.
- k) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 26-07-2017. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- l) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 10-08-2017, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- m) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 10-08-2017 que aqui se dá por reproduzida.

- n) Logo em 10-08-2017 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 06.10.2017. Juntou ainda o PA em ficheiro digitalizado, composto por PA1 – 4 folhas; PA2 – 1 folha; PA3 – 32 folhas; PA4 – 16 folhas; PA5 – 1 folha; PA6 – 40 folhas; PA7 – 1 folha; PA8 – 2 folhas; PA 9 – 1 folha; PA10 – 2 folhas; PA11 – 94 folhas; PA12 – 58 folhas; PA13 – 15 folhas e PA14 – 2 folhas.
- o) Não se realizou a reunião de partes do artigo 18º do RJAT. As partes produziram alegações escritas, os Requerentes em 02.11.2017 e a Requerida em 15.11.2017, ambas pugnando pelo que já tinham referido em sede de pedido e de resposta, respectivamente.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- p) **Legitimidade, capacidade e representação** – As partes gozam de personalidade jurídica, capacidade judiciária, são partes legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- q) **Princípio do contraditório** - Foi notificada a AT nos termos do inciso n) deste Relatório. Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual do CAAD.
- r) **Exceções dilatórias** - O procedimento arbitral não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo quanto ao Requerente A..., uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, como resulta do facto, não contestado, da data do pagamento do imposto aqui impugnado ter terminado em 01 de Março de 2017 e o pedido de pronúncia ter entrado no CAAD em 31 de Maio de 2017.
- s) Foi invocada a exceção de intempestividade de apresentação do pedido de pronúncia, relativamente ao Requerente B..., o que será apreciado em primeiro lugar.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DOS REQUERENTES

- t) Os Requerentes discordam da leitura da lei - alínea b) do nº 4 do artigo 2º do Código do IRS - que a AT adoptou em sede do procedimento de inspecção, que culminou com as liquidações adicionais de IRS de 2013, aqui em discussão.
- u) Referem a propósito da aplicação da cláusula 17º do ACTV dos bancários, para integrar a definição da expressão “antiguidade” usada na alínea b) do nº 4 do artigo 2º do Código do IRS: *“conforme vem expressamente previsto nos artigos 1º, 2º e 3º do Código de Trabalho, os instrumentos de regulamentação colectiva de trabalho constituem fontes de direito do trabalho”, acrescentando que “... a relevância dos instrumentos de regulamentação colectiva de trabalho na fixação do sentido de conceitos de natureza laboral, importados para o âmbito das relações tributárias, já foi igual e sobejamente confirmada por variadíssimas decisões judiciais, de instâncias superiores, algumas das quais juntas à AT...”*.
- v) Invocam em favor do seu entendimento, o referido no acórdão do TCA Sul, de 11 de Maio de 2014 (Processo nº 06002/01) e no acórdão proferido em 21 de Setembro de 2010, no âmbito do Processo nº 03478/10, a propósito de situações idênticas.
- w) E referem que *“a interpretação defendida pela AT, extraída da informação vinculativa resultante do processo 1818/10, conduz à aplicação dum único factor de multiplicação, aplicável quer ao critério de antiguidade, quer ao critério referente ao nº de anos de serviço prestado à entidade patronal com a qual se cessa a relação laboral, contrariando, assim, o conteúdo da norma, que distingue de forma expressa as duas situações (número de anos/fracção de antiguidade vs número de anos ou fracção de exercício de funções na entidade devedora)”*.
- x) Acrescentando que: *“não está em causa a oponibilidade da cláusula do ACT Bancário que define o conceito de antiguidade, ou seja, de uma norma de fonte contratual, mas a interpretação do termo “antiguidade”, através do instrumento disposto no nº 2 do Artigo 11º da LGT, “...socorrendo-se o interprete da fonte de direito que melhor define esse conceito, no caso o ACT do sector bancário, por força do ordenamento jurídico laboral concretamente aplicável ao caso”, conforme decisão arbitral CAAD - Processo 230/2016-T”*.

- y) Terminam referindo que se deve concluir “... *que o conceito de antiguidade previsto e contemplado no normativo em análise refere-se ao tempo em que o trabalhador desenvolveu a sua prestação laboral em determinada actividade e não apenas ao tempo em que prestou serviço à entidade pagadora da indemnização devida pelo distrato do respectivo contrato de trabalho*”.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por excepção

- z) A Requerida invoca, em primeiro lugar, a intempestividade do pedido de pronuncia arbitral, quanto ao Requerente B..., uma vez que na nota de liquidação, consta como data limite de pagamento do IRS o dia 06 de janeiro de 2017 e foi apresentado o pedido de constituição de Tribunal Arbitral, em 31 de maio de 2017, concluindo que se verifica que, nesta data, havia já sido ultrapassado o prazo legalmente definido para a impugnação, em sede arbitral, do referido acto de liquidação de IRS, pelo que o pedido é intempestivo.

Por impugnação

- aa) Dissentindo do ponto de vista dos Requerentes, a Requerida propugna por outra leitura dos normativos em causa, expressando textualmente o seguinte:

- “... *entende a AT que a antiguidade a contabilizar, para efeitos do nº 4 do artigo 2º do CIRS, é a antiguidade na entidade devedora da compensação por cessação do contrato de trabalho, não sendo de ponderar, na aplicação do referido preceito legal, a antiguidade em anterior entidade empregadora, mesmo que o trabalhador e a nova entidade patronal tenham acordado ser de considerar em eventuais futuras “indemnizações”, por contrato de trabalho ou que decorra de instrumentos de regulamentação colectiva*”.
- “*O conceito de antiguidade – antiguidade per si, sem qualquer qualificativo – em sede laboral não comporta uma especial densidade científica que o afaste significativamente do sentido da linguagem corrente: traduzindo, tal*

como noutros contextos jurídicos, um intervalo juridicamente relevante, com efeitos diversos, entre um determinado termo inicial e um determinado termo final”.

- *“Apesar de os instrumentos de regulamentação colectiva – mas não apenas estes – aduzirem vários qualificativos à antiguidade laboral, a verdade é que o Código do Trabalho não define o que seja “antiguidade” nem apresenta uma qualificação unívoca dela, constatando-se, contudo, à saciedade, a prevalência da noção de “antiguidade na empresa”, incluindo em matéria de cessação do contrato de trabalho”.*
- *“Conforme o artigo 339.º do Código do Trabalho de 2009 (artigo 383.º do Código do Trabalho de 2003), interpretando a expressão “indenização” também como “compensação”, em matéria de cessação do contrato de trabalho podem os instrumentos de regulamentação colectiva de trabalho regular os critérios de definição de indemnizações (compensações) e os prazos de procedimento e de aviso prévio, podendo ainda regular os valores de indemnizações (compensações) mas, neste caso, dentro dos limites fixados no Código – matérias excluídas da disponibilidade das partes no contrato de trabalho”. “Da caducidade do contrato de trabalho, do despedimento por causas objectivas, da substituição da reintegração decorrente da ilicitude do despedimento ou da resolução do contrato pelo trabalhador com fundamento em acto ilícito do empregador – isto é, das situações que dão origem às referidas compensações ou indemnizações – tem de distinguir-se o acordo de distrate/revogação do contrato individual de trabalho, em que não está limitada a liberdade contratual e, assim, a autonomia negocial entre as partes, podendo estas acordar entre si contrapartidas pecuniárias várias pela cessação contratual, porventura traduzidas numa compensação pecuniária global que, não tendo de respeitar limites legais, está na inteira disponibilidade das partes”. E conclui:*
- *“Analisando o conteúdo dos acordos colectivos de trabalho do sector bancário, que contém aquela clausula 17.^a (sob a epígrafe “Determinação*

da antiguidade”), importa concluir que, para além do regime indemnizatório por substituição da reintegração decorrente da ilicitude do despedimento, tais instrumentos não incidem sobre as compensações/indemnizações por caducidade do contrato de trabalho, por despedimento por causas objectiva, por resolução do contrato pelo trabalhador com fundamento em acto ilícito do empregador ou por acordo de distrate/revogação do contrato de trabalho – matérias que, bem vistas as coisas, estão portanto arredadas dos efeitos normativos emergentes de tal cláusula 17.ª, tão simplesmente por não integrarem “todos os efeitos previstos” em tais instrumentos.”

- bb) Refere ainda o seguinte: “o problema jurídico objecto dos autos não se circunscreve a saber qual o conceito de antiguidade a atender na aplicação da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, á luz da estatuição do n.º 2 do artigo 11.º da LGT”, “bem pelo contrário, a questão prende-se com o facto de saber-se se aquela alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, enquanto detentora de um sentido próprio do conceito de “antiguidade na empresa” que se comprova existir, pode ser permeável a outras qualificações de antiguidade acordadas em instrumentos jurídicos de natureza negocial, bilaterais ou colectivos, que imponham à entidade devedora da prestação pecuniária referida nessa norma uma antiguidade maior do que a correspondente à duração da relação contratual outorgada por tal entidade”.
- cc) E continua expressando: “Tendo presente que “a qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes (...) não vincula a administração tributária” de acordo com o n.º 4, do artigo 36.º da LGT – norma que abrange, naturalmente, por maioria de razão, as qualificações das partes incidentes sobre o objecto negocial -, a questão terá de obter a sua solução na integral interpretação jurídica de todo o normativo implicado pela expressão “número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora”, contida na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS.”
- dd) Refere: “a razão pela qual o legislador conjugou, alternativa e inclusivamente, as expressões “antiguidade” ou “de exercício de funções” tem a ver com a

*necessidade de uma previsão normativa abrangente, de molde a colher as múltiplas situações geradoras dos rendimentos de trabalho dependente, respectivamente o contrato de trabalho ou a de prestação de serviços, por um lado, e o exercício de função, serviço ou cargo público, por outro lado”. E que, citando a anotação o acórdão do TCA Sul sobre a antiguidade de trabalhador do sector bancário, de Filipe Fraústo da Silva e Cláudia Reis Duarte: “... não pode deixar de admitir-se que o legislador haja pretendido reportar a locução **na entidade devedora** às duas realidades que literalmente a antecedem – as situações de cessação do contrato e as situações de cessação do exercício de funções (...). Não vemos aliás, motivo para o legislador fiscal ter pretendido que o conceito a seguir na primeira situação fosse injustificadamente mais amplo que na segunda, criando uma situação de desigualdade que, em última análise, poderia até bulir com o princípio constitucional. (...). Entendemos, pois, que o segmento normativo na **entidade devedora** (que é, e não pode deixar de ser, segundo julgamos, a entidade que se obriga a pagar as importâncias cujo tratamento fiscal a norma estabelece) se reporta às duas situações que o antecedem, e deverá atender-se, em ambas as situações, ao número de anos ou fracção de antiguidade na entidade devedora ou ao número de anos ou fracção de exercício de funções na entidade devedora.”*

ee) *“Também a doutrina mais relevante sobre o tema, a propósito da antiguidade a considerar na aplicação do n.º 4 do art. 2.º do CIRS, entende que “... Não é oponível à administração fiscal o clausulado ACTV sector bancário que impõe, na transferência de um trabalhador entre instituições de crédito, a contagem do tempo de antiguidade verificada na anterior ou anteriores instituições de crédito de que tenha sido trabalhador. Como, por maioria de razão, também o não são quaisquer acordos que, respeitando à garantia dos benefícios inerentes à antiguidade, hajam sido celebrados entre o trabalhador e a entidade patronal. Sem considerações que hoje poderiam ser propiciadas pela extensão subjectiva do conceito de entidade patronal operada pelo n.º 10 do art.º. 2.º, uma vez que aquela assenta nas relações de domínio ou de grupo entre sociedades, independentemente da sua localização geográfica, reafirmamos aqui a conhecida orientação da Administração Fiscal segundo a qual o tempo de antiguidade relevante é, tão só, o tempo de antiguidade*

“adquirido” na entidade com que se cessa o contrato individual de trabalho, como literalmente decorre da lei, não parecendo haver qualquer margem para outro tipo de interpretação”. (Fiscalidade 13/14, Manuel Faustino e Outros, “Sobre o sentido e alcance da nova redacção do artigo 2º, nº 4 do CIRS)”.

ff) Dissentindo ainda do sentido propugnado nos acórdãos do TCAS invocados pelos Requerentes, aduz a Requerida a anotação que, pela sua fundamentação, merece ser aqui destacada (cfr. Anotação ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul sobre antiguidade do trabalhador bancário (para efeitos de cálculo do montante de compensação por cessação do contrato de trabalho não sujeito a tributação, nos termos do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS), de Cláudia Reis Duarte e Filipe Fraústo da Silva em Revista da Ordem dos Advogados, n.º 1, 2012).

gg) E cita a seguinte passagem da anotação atrás referida: *“Ora, a admitir-se esta posição, e numa interpretação coerente com a que é perfilhada naquelas decisões, o tribunal ver-se-ia obrigado a admitir que, se em determinado acordo revogatório de contrato de trabalho, se fizer constar uma cláusula em que se acorda no reconhecimento de uma antiguidade ficta, ou se imediatamente antes desse acordo revogatório se aditar o contrato de trabalho passando a fazer dele constar uma cláusula do mesmo teor, essa é a antiguidade atendível para efeitos laborais, e por isso a antiguidade a considerar como critério multiplicador no recorte de delimitação negativa da incidência fiscal em IRS...É, pois, cristalinamente claro que, ao tomar como referência para preenchimento da norma fiscal o conceito de antiguidade adoptado para efeitos laborais no momento da cessação do contrato e para efeitos de cálculo da compensação a atribuir ao trabalhador, estaria encontrada a via para o limite da exclusão de tributação fosse livremente manipulável pelas partes, o que, conviremos, não foi certamente – não pode ter sido – a intenção do legislador fiscal.*

Na ratio do preceito jus-fiscal estará, segundo cremos, a intenção de conceder uma espécie de benefício, excluindo de tributação e premiando com essa exclusão proporcionalmente mais quem há mais anos se mantém na entidade em que cessa o contrato ou exercício de funções. A ser assim, não estaria certamente no espírito do legislador conceder uma maior exclusão de tributação a quem, não cumprindo

este requisito, simplesmente acorde com a entidade empregadora (ou se prevaleça de uma convenção colectiva que assim o estabeleça) uma antiguidade (no sentido de antiguidade na empresa) que na realidade não tem e que excede a que efectivamente tem, ou seja, negociando sobre uma medida como se de um bem jurídico disponível se tratasse.

*(...) uma tal interpretação permitiria uma manipulação por simples acordo das partes que, segundo acreditamos, não cabe na letra nem no espírito da norma tributária. Cremos por isso, que (...) o conceito de antiguidade a perfilhar deve ser o mais estrito, conceito medida, de **antiguidade na empresa**, o que conduz a solução idêntica àquela que temos por mais correcta e que entendemos resultar do próprio elemento literal, que é a de que o legislador fiscal pretendeu **referir-se à antiguidade na entidade devedora.**”*

- hh) E termina referindo: “razões porque os “outros efeitos, dentro dos limites da lei” que as partes na revogação do contrato de trabalho têm a possibilidade de acordar, conforme a estatuição do artigo 349.º n.º 4 do Código do Trabalho de 2009, não abrangem certamente a possibilidade de se atribuírem uma vantagem fiscal através do ajustamento entre si de uma antiguidade superior à efectiva antiguidade na empresa, projectando ou não esse ajustamento no montante da compensação pelo distrate do contrato individual de trabalho”.
- ii) Em alegações acrescenta que para que o ACTV fosse aplicável “... *é necessário que o trabalhador em causa seja filiado num dos aludidos sindicatos e que a instituição de crédito seja subscriitora do aludido Acordo*”.
- jj) Propugna pela procedência da excepção aduzida, com absolvição da instância quanto ao Requerente B... e pela improcedência do pedido, com a sua absolvição do mesmo, quanto ao Requerente A..., considerando a inexistência de qualquer desconformidade com a lei, no que alude aos actos aqui em causa.

II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

Apreciar-se-á em primeiro lugar a excepção de intempestividade do pedido de pronúncia apresentado por B... .

De seguida, apreciar-se-á se a liquidação em causa padece de alguma ilegalidade que obste à sua manutenção na ordem jurídica.

Cumpre referir, que alguma da matéria aduzida pela Requerida, em sede de resposta, parte da qual se reproduziu no Relatório supra, não consta da fundamentação da decisão adoptada, que sustentou as liquidações adicionais de IRS, como se pode retirar da leitura dos factos provados (parte IV desta decisão), onde está reproduzida a fundamentação dos relatórios de inspecção, que estiveram na origem das liquidações em discussão.

E como tal o TAS poderia nem se pronunciar sobre essa temática, que abordará por mera cautela.

É consabido que tudo o que constitua alteração da fundamentação do acto recorrido, não pode ser depois aduzido em sede de pleiteio, sendo irrelevante a fundamentação *a posteriori*, tendo os actos cuja legalidade é questionada de ser apreciados *tal como foram praticados*, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos (*vidé acórdãos do STA de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em Apêndice ao Diário da República de 12-4-2001, página 1207, de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em Apêndice ao Diário da República de 10-2-2004, página 4289, de 09/10/2002, processo n.º 600/02, de 12/03/2003, processo n.º 1661/02*).

Observa-se ainda que o TAS, só pode decidir segundo “o direito constituído” conforme nº 2 do artigo 2º do RJAT. Nesta linha de pensamento, terá que se ter em conta a existência de acórdãos do TCA sobre o mérito da questão de fundo, sob pena de se sujeitar esta decisão ao recurso do nº 2 do artigo 25º do RJAT.

III – INTEMPESTIVIDADE DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL QUANTO AO REQUERENTE B...

A AT invoca a intempestividade do pedido de pronuncia arbitral, quanto ao Requerente B..., uma vez que o objecto do pedido é a liquidação oficiosa de IRS, acarretando que nos termos do disposto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT, pretendendo a Requerente reagir do acto de liquidação oficiosa, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral deveria ter sido apresentado no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário, em conformidade com o disposto no artigo 102º, nº 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Mas, da nota de liquidação, consta como data limite de pagamento do IRS, o dia 06 de janeiro de 2017, pelo que tendo a Requerente apresentado o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em 31 de Maio de 2017 verifica-se que, nesta data, havia já sido ultrapassado o prazo legalmente definido para a impugnação, em sede arbitral, do referido acto de liquidação de IRS, pelo que o pedido é intempestivo.

Decidindo.

Foi junto com o pedido de pronúncia, o documento nº 4 que se refere à liquidação adicional de IRS - demonstração de acerto de contas –, relativos ao Requerente B... .

Aqui se refere que tinha a pagar 26 982, 81 euros e indica-se como data limite de pagamento 2017.03.06.

Nenhum outro documento evidencia outra data limite, nem a AT coloca em causa a reprodução do documento em causa.

Pelo que, tendo o pedido de pronúncia dado entrada no CAAD em 31.05.2017, verifica-se que foi cumprido o prazo de 90 dias, a contar do termo do prazo para pagamento

voluntário, em conformidade com o disposto no artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Improcede, pois, a excepção aduzida.

IV - MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados, de resto não contestados pelas partes, indicando-se os documentos respectivos (prova por documentos), como fundamentação.

Factos provados

- 1) O Requerente A... e o Requerente B..., assinaram com o C..., acordos de revogação de contratos de trabalho, respectivamente, em 30.04.2013 e 26.04.2013, em cuja cláusula 15^a-2 foi expresso: “*tendo em consideração os termos aplicáveis da Cláusula 17^a dos ACT do Sector Bancário ("ACT") e atenta a interpretação sustentada nos acórdãos do Tribunal Central*

Administrativo Sul de 11 de Maio de 2004 (Processo 06002/01) e, em especial, de 21 de Setembro de 2010 (Processo 03478/10), ambos os outorgantes reconhecem o seu acordo na determinação da antiguidade do colaborador pela contagem do seu tempo de serviço em entidades bancárias indicadas na referida cláusula do ACT, para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 4 do artigo 2º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 108º da Lei nº 64-B/201 1, de 30 de Dezembro” – conforme página 6 a 14 do Documento nº 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral (ppa) e páginas 53 a 61 do PA11 junto pela AT com a resposta;

- 2) Com referência à declaração de modelo 3 de IRS do ano de 2013, através do ofício com data de 25 de Fevereiro de 2016, foi o Requerente A..., notificado para “*nos termos do nº 4 do artigo 57º do CIRS ... no prazo de 15 (quinze) dias, substituir a declaração de rendimentos..., acrescendo a parte da indemnização que não foi declarada no montante de € 29 52887” – conforme artigo 3º do pedido de pronúncia arbitral (ppa) e documento nº 5 junto com o ppa;*
- 3) Com referência à declaração de modelo 3 de IRS do ano de 2013, através do ofício com data de 25 de Fevereiro de 2016, foi o Requerente B..., notificado para “*nos termos do nº 4 do artigo 57º do CIRS ... no prazo de 15 (quinze) dias, substituir a declaração de rendimentos..., acrescendo a parte da indemnização que não foi declarada no montante de € 55 520,84” – conforme artigo 18º do pedido de pronúncia arbitral (ppa) e teor do ppa - página 33 do PA11 junto pela AT com a resposta;*
- 4) Em 11 de Março de 2016, o Requerente A... respondeu à AT invocando a aplicação de todo o tempo de serviço prestado na atividade bancária, juntando dois Acórdãos do TCA Sul - processos nºs 05971/12 e 03478/10 e um documento comprovativo de que a sua antiguidade no sector bancário remontava a Abril de 1990 – **artigos 6º a 8º do ppa e documentos nºs 6 e 7 juntos com o ppa;**

- 5) Em 10 de Março de 2016, o Requerente B... respondeu à AT invocando a aplicação de todo o tempo de serviço prestado na atividade bancária, juntando dois Acórdãos do TCA Sul - processos n.ºs 05971/12 e 03478/10 e um documento comprovativo de que a sua antiguidade no sector bancário remontava a 1 de Julho de 1990 – **artigos 21º a 23º do ppa e documento n.º 11 junto com o ppa;**
- 6) Por ofício datado de 22 de Agosto de 2016, foi o Requerente A... notificado do projecto de correcções do relatório de inspecção, para exercício do direito de audição, tendo em 07 de Setembro de 2016 exercido esse direito, juntando na altura, o acordo de revogação do contrato de trabalho em causa celebrado com o C... em 30 de Abril de 2013 – **conforme artigo 9º e 15º do ppa e documentos n.ºs 8 e 9 juntos com o ppa;**
- 7) Por ofício datado de 22 de Agosto de 2016, foi o Requerente B... notificado do projecto de correcções do relatório de inspecção, para exercício do direito de audição, tendo em 07 de Setembro de 2016, exercido esse direito, juntando na altura, o acordo de revogação do contrato de trabalho em causa, celebrado com o C... a 26 de Abril de 2013 – **conforme artigo 24º e 26º do ppa e documentos n.º 12 e 13 juntos com o ppa;**
- 8) Através de ofício datado de 05 de Janeiro de 2017, o Requerente A... foi notificado do Relatório de Inspeção Tributária, tendo sido posteriormente notificado da nota de liquidação n.º 2017... e da demonstração de acerto de contas com o n.º de compensação 2017..., da qual resultou um acerto no valor a pagar de € 15 430,75, com data limite de pagamento até 01 de Março de 2017, valor que pagou em data não determinada - **conforme artigos 16º e 17º do ppa e documentos n.ºs 1 e 2, 10 e 17 juntos com o ppa;**
- 9) Através de ofício datado de 05 de Janeiro de 2017, o Requerente B... foi notificado do Relatório de Inspeção Tributária, tendo sido posteriormente notificado da nota de liquidação n.º 2017 ... e do acerto de contas com o n.º de compensação 2017..., da qual resultou um acerto no valor a pagar de € 26 982, 81, com data limite de pagamento até 06 de Março de 2017 –

conforme artigos 27º e 28º do ppa e documentos nºs 3 e 4 juntos com o ppa;

- 10) No relatório do procedimento inspectivo referido em 8) consta a seguinte fundamentação: “Através de consulta ao sistema informático, verificamos que o sujeito passivo auferiu rendimentos da categoria A (rendimentos de trabalho dependente) do Código do IRS, e que cumpriu com as obrigações declarativas nos termos do artigo 57º do Código do IRS, nos prazos previsto no artigo 60º do mesmo diploma legal.

Conforme relatório elaborado pela Divisão de Inspeção a Bancos e Outras Instituições Financeiras (DIBIF), foram detetadas irregularidades, em sede de IRS, designadamente, com o cálculo do tempo de serviço, considerado no pagamento de indemnizações.

E aqui aproveitamos para referir, que a essência da matéria em análise consiste em saber se a antiguidade de um trabalhador bancário, para efeitos da incidência do IRS, em caso de indemnização por rescisão do contrato de trabalho por mútuo acordo, deve ser por referência a todo o tempo de serviço prestado nesse sector, ainda que a entidades patronais diversas, ou apenas o prestado à última delas e com quem veio a efectivar essa mesma rescisão.

De acordo com o referido, quanto ao valor da indemnização, os respectivos Serviços, para efeitos do cálculo da parte isenta de tributação, considerou a contagem do tempo de serviço a antiguidade obtida pelos colaboradores na entidade devedora da compensação por cessação do contrato de trabalho.

Consequentemente, de acordo com o critério utilizado - o número anos de antiguidade - foram apurados os seguintes cálculos, conforme se discrimina no mapa abaixo:

CALCULO C...					
NIF	Indemniz. Paga (1)	Anos Serv.(2)	Rem. Média Mensal (3)	Indemnização Isenta (4 = 3 x 2)	Indemniz Tributada (5=1-4)

...	159 147,00	24	4487,11	107 690,34	51 456,36
-----	------------	----	---------	------------	-----------

Ora, conforme acima referido, assentando nos cálculos elaborados, verificamos que os valores a considerar quer da indemnização isenta e concomitantemente da parcela a considerar como a indemnização a tributar, deverão ser rectificadas conforme se discrimina no mapa abaixo:

CALCULO DOS SERVIÇOS					
Data Entrada C... (6)	Data Saída C... (7)	Tempo Serviço (8) =7-6	Indemniz Isenta	Indemniz a tributar (10)=1-9	Indemniz por tributar (11) = 10-5
03.01.1996	31.05,2013	17,42	78 161,77	80 985,23	29 528,87

...

“Sobre a matéria que aqui se reputa como circunstancialmente relevante é de realçar o disposto na alínea b) do nº 4 do artigo 2º do CIRS, que determina que ficam sujeitas a tributação as importâncias auferidas na parte que exceda o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto auferidas os últimos 12 meses multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos, salvo quando nos 24 meses seguintes seja criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade.

Da exegese do referido normativo legal, deve concluir-se que nos casos de recebimento de indemnizações por extinção do contrato de trabalho, a lei consagra uma não sujeição a imposto (delimitação negativa da incidência objectiva do IRS em sede de categoria A) ainda que com um limite máximo. O limite da não sujeição é o valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos doze meses,

multiplicado pelo número de anos ou fracção, de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, salvo quando nos 24 meses seguintes seja criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade.

Não obstante, mesmo colocando a hipótese de saber se o ACT bancário, no caso aplicado, poderia ter aqui em sede fiscal qualquer relevância, sabido que este não é lei (formal) parece ser de afastar por força do disposto no artigo 112º do CRP e do artigo 1º do Código Civil, pois , não tendo sido emanado por qualquer órgão estadual, ao abrigo da sua competência objectiva e nos limites materiais da respectiva competência subjectiva, antes emana do acordo de vontades formado entre as associações sindicais e patronais do sector de actividade, e no âmbito do domínio privado da vontade das partes não constitui lei em sentido formal e próprio.

Por sua vez, o montante da compensação por distrato de contrato de trabalho (sendo a situação em análise) não é matéria limitada por nenhuma norma legal injuntiva e, por isso, nada impede as partes de, mesmo no caso de o negociarem em função da antiguidade do trabalhador, considerarem uma medida inferior ou superior àquela que o trabalhador efectivamente tenha.

Na *ratio* do preceito fiscal estará, segundo cremos a intenção de conceder uma espécie de benefício, excluindo de tributação e premiando com essa exclusão proporcionalmente mais quem há mais anos se mantém na entidade em que cessa o contrato ou o exercício de funções.

Salvo melhor opinião, não estaria certamente no espírito do legislador conceder uma maior exclusão de tributação a quem, não cumprindo este requisito, simplesmente acorde com a entidade empregadora (ou se prevaleça de uma convenção colectiva que assim o estabeleça) uma antiguidade que na realidade não tem o que excede a que efectivamente tem, ou seja, negociando sobre uma “medida” como se de um bem jurídico disponível se tratasse.

Cremos, por isso, que mesmo adoptando a interpretação segundo a qual a norma fiscal se refere apenas a antiguidade e havendo que recorrer ao direito laboral para preencher esse conceito, o conceito de antiguidade a perfilhar deve ser o mais estrito, conceito “medida”, de antiguidade na empresa, o que conduz a solução idêntica àquela que temos por correcta e que entendemos resultar do próprio elemento literal, que é a de que o legislador fiscal pretendeu referir-se à " antiguidade .. .na entidade devedora".

E aqui chegados, ainda a propósito do factor de antiguidade atentando ao disposto da referida norma legal citamos a opinião de Manuel Faustino: *"Não é oponível à administração fiscal a cláusula do ACTV sector bancário que impõe, na transferência de um trabalhador entre instituições de crédito, a contagem do tempo de antiguidade verificada na anterior ou anteriores instituições de crédito de que tenha sido trabalhador. Como, por maioria de razão, também o não são quaisquer acordos que, respeitando à garantia dos benefícios inerentes à antiguidade, hajam sido celebrados entre o trabalhador e a entidade patronal. Sem considerações que hoje poderiam ser propiciadas pela extensão subjetiva do conceito de entidade patronal operada pelo nº 10º do artigo 2º uma vez que aquela assenta nas relações de domínio ou de grupo entre sociedades, independentemente da sua localização geográfica, reafirmamos aqui a conhecida orientação da Administração Fiscal segundo a qual o tempo de antiguidade relevante é, tão só, o tempo de antiguidade "adquirido" na entidade com que se cessa o contrato individual de trabalho, como literalmente decorre da lei, não parecendo haver qualquer margem para outro tipo de interpretação"*.

Não obstante, consideramos para efeitos de melhor consolidação da posição dos Serviços, quanto a matéria controvertida subjacente a este processo, tendo em consideração que podem existir instrumentos jurídicos de natureza negocial que imponham à entidade devedora da compensação monetária referida na norma uma antiguidade maior do que a correspondente à duração da relação contratual atribuída pela entidade, foi o assunto reencaminhado à

respetiva entidade competente o órgão da administração tributária central - Direção de Serviços do IRS, para superior apreciação e decisão.

Neste sentido, veio a Direção de Serviços de IRS, pronunciar-se relativamente ao cálculo da indemnização para efeitos da alínea b) do nº 4 do artigo 2º do Código do IRS relacionado com a sua aplicação aos trabalhadores do setor bancário abrangidos pelo respetivo ACT, tendo sido proferido o despacho em 2016.03.21, da Sr. a Diretora Geral, foi sancionado o seguinte entendimento:

As importâncias auferidas pelos trabalhadores do setor bancário, a título de indemnização pela cessação do contrato de trabalho, abrangidos pelo ACT, pagas pela última entidade na qual prestam serviço, sendo aplicável a regra de exclusão prevista na alínea b) do nº 4 do artigo 2º do CIRS, deve ter em consideração para efeitos do respectivo cálculo apenas o número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na última entidade devedora dos rendimentos que, força do elemento histórico-sistemático inerente à norma do actual nº 10 do supra citado artigo, corresponde a "entidade empregadora/patronal", com a amplitude decorrente desta norma, bem como das situações de sucessão na posição desta entidade, *maxime* por efeito da equiparação inerente ao artigo 285º do Código do Trabalho de 2009,"

Pelo que se conclui, no presente caso de indemnização por rescisão do contrato de trabalho por mútuo acordo, entre o Sr. A... e a sua entidade patronal o Banco C..., a solução mais consentânea, relativamente ao conceito de antiguidade para efeitos do cálculo do montante da compensação por cessação do contrato de trabalho não sujeito a tributação nos termos do nº 4 do artigo 2º do referido normativo legal, deve ter em consideração apenas o número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na última entidade devedora dos rendimentos de acordo o entendimento propugnado pelos Serviços". – **conforme páginas 11 e 12 e 14 a 16 do Documento nº 10 junto com o ppa;**

- 11) No relatório do procedimento inspectivo referido em 9) consta a seguinte fundamentação: “Através de consulta ao sistema informático, verificamos que o sujeito passivo auferiu rendimentos da categoria A (rendimentos de trabalho dependente) do Código do IRS, e que cumpriu com as obrigações declarativas nos termos do artigo 57º do Código do IRS, nos prazos previsto no artigo 60º do mesmo diploma legal.

Conforme relatório elaborado pela Divisão de Inspeção a Bancos e Outras Instituições Financeiras (DIBIF), foram detetadas irregularidades, em sede de IRS, designadamente, com o cálculo do tempo de serviço, considerado no pagamento de indemnizações.

E aqui aproveitamos para referir, que a essência da matéria em análise consiste em saber se a antiguidade de um trabalhador bancário, para efeitos da incidência do IRS, em caso de indemnização por rescisão do contrato de trabalho por mútuo acordo, deve ser por referência a todo o tempo de serviço prestado nesse sector, ainda que a entidades patronais diversas, ou apenas o prestado à última delas e com quem veio a efectivar essa mesma rescisão.

De acordo com o referido, quanto ao valor da indemnização, os respectivos Serviços, para efeitos do cálculo da parte isenta de tributação, considerou a contagem do tempo de serviço a antiguidade obtida pelos colaboradores na entidade devedora da compensação por cessação do contrato de trabalho.

Consequentemente, de acordo com o critério utilizado - o número anos de antiguidade - foram apurados os seguintes cálculos, conforme se discrimina no mapa abaixo:

CÁLCULO C...					
NIF	Indemniz. Paga (1)	Anos Serv.(2)	Rem. Média Mensal (3)	Indemniz. Isenta (4=3x2)	Indemniz. Tributada (5=1-4)
...	68 640,00	23	3608,51	68 640,00	0,00

Ora, conforme acima referido, assentando nos cálculos elaborados, verificamos que os valores a considerar quer da indemnização isenta e

concomitantemente da parcela a considerar como a indemnização a tributar, deverão ser rectificadas conforme se discrimina no mapa abaixo:

CÁLCULO DOS SERVIÇOS					
Data Entrada C... (6)	Data Saída C... (7)	Tempo Serviço (8)=7-6	Indemniz Isenta (9)=8x3	Indemniz a tributar (10)=1-9	Indemniz por tributar (11)= 10-5
11.11.2009	30.06.2013	3,64	13 119,16	55 520,84	55 520,84

...

“Sobre a matéria que aqui se reputa como circunstancialmente relevante é de realçar o disposto na alínea b) do nº 4 do artigo 2º do CIRS, que determina que ficam sujeitas a tributação as importâncias auferidas na parte que exceda o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto auferidas os últimos 12 meses multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos, salvo quando nos 24 meses seguintes seja criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade.

Da exegese do referido normativo legal, deve concluir-se que nos casos de recebimento de indemnizações por extinção do contrato de trabalho, a lei consagra uma não sujeição a imposto (delimitação negativa da incidência objectiva do IRS em sede de categoria A) ainda que com um limite máximo. O limite da não sujeição é o valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos doze meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção, de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, salvo quando nos 24 meses seguintes seja criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade.

Não obstante, mesmo colocando a hipótese de saber se o ACT bancário, no caso aplicado, poderia ter aqui em sede fiscal qualquer relevância, sabido

que este não é lei (formal) parece ser de afastar por força do disposto no artigo 112º do CRP e do artigo 1º do Código Civil, pois , não tendo sido emanado por qualquer órgão estadual, ao abrigo da sua competência objectiva e nos limites materiais da respectiva competência subjectiva, antes emana do acordo de vontades formado entre as associações sindicais e patronais do sector de actividade, e no âmbito do domínio privado da vontade das partes não constitui lei em sentido formal e próprio.

Por sua vez, o montante da compensação por distrato de contrato de trabalho (sendo a situação em análise) não é matéria limitada por nenhuma norma legal injuntiva e, por isso, nada impede as partes de, mesmo no caso de o negociarem em função da antiguidade do trabalhador, considerarem uma medida inferior ou superior àquela que o trabalhador efectivamente tenha.

Na *ratio* do preceito fiscal estará, segundo cremos a intenção de conceder uma espécie de benefício, excluindo de tributação e premiando com essa exclusão proporcionalmente mais quem há mais anos se mantém na entidade em que cessa o contrato ou o exercício de funções.

Salvo melhor opinião, não estaria certamente no espírito do legislador conceder uma maior exclusão de tributação a quem, não cumprindo este requisito, simplesmente acorde com a entidade empregadora (ou se prevaleça de uma convenção colectiva que assim o estabeleça) uma antiguidade que na realidade não tem o que excede a que efectivamente tem, ou seja, negociando sobre uma “medida” como se de um bem jurídico disponível se tratasse.

Cremos, por isso, que mesmo adoptando a interpretação segundo a qual a norma fiscal se refere apenas a antiguidade e havendo que recorrer ao direito laboral para preencher esse conceito, o conceito de antiguidade a perfilhar deve ser o mais estrito, conceito “medida”, de antiguidade na empresa, o que conduz a solução idêntica àquela que temos por correcta e que entendemos resultar do próprio elemento literal, que é a de que o legislador fiscal pretendeu referir-se à " antiguidade .. .na entidade devedora".

E aqui chegados, ainda a propósito do factor de antiguidade atentando ao disposto da referida norma legal citamos a opinião de Manuel Faustino: "Não é oponível à administração fiscal a cláusula do ACTV sector bancário que impõe, na transferência de um trabalhador entre instituições de crédito, a contagem do tempo de antiguidade verificada na anterior ou anteriores instituições de crédito de que tenha sido trabalhador. Como, por maioria de razão, também o não são quaisquer acordos que, respeitando à garantia dos benefícios inerentes à antiguidade, hajam sido celebrados entre o trabalhador e a entidade patronal. Sem considerações que hoje poderiam ser propiciadas pela extensão subjetiva do conceito de entidade patronal operada pelo nº 10º do artigo 2º uma vez que aquela assenta nas relações de domínio ou de grupo entre sociedades, independentemente da sua localização geográfica, reafirmamos aqui a conhecida orientação da Administração Fiscal segundo a qual o tempo de antiguidade relevante é, tão só, o tempo de antiguidade "adquirido" na entidade com que se cessa o contrato individual de trabalho, como literalmente decorre da lei, não parecendo haver qualquer margem para outro tipo de interpretação".

Não obstante, consideramos para efeitos de melhor consolidação da posição dos Serviços, quanto a matéria controvertida subjacente a este processo, tendo em consideração que podem existir instrumentos jurídicos de natureza negocial que imponham à entidade devedora da compensação monetária referida na norma uma antiguidade maior do que a correspondente à duração da relação contratual atribuída pela entidade, foi o assunto reencaminhado à respetiva entidade competente o órgão da administração tributária central - Direção de Serviços do IRS, para superior apreciação e decisão.

Neste sentido, veio a Direção de Serviços de IRS, pronunciar-se relativamente ao cálculo da indemnização para efeitos da alínea b) do nº 4 do artigo 2º do Código do IRS relacionado com a sua aplicação aos trabalhadores do setor bancário abrangidos pelo respetivo ACT, tendo sido proferido o despacho em 2016.03.21, da Sr. a Diretora Geral, foi sancionado o seguinte entendimento:

As importâncias auferidas pelos trabalhadores do setor bancário, a título de indemnização pela cessação do contrato de trabalho, abrangidos pelo ACT, pagas pela última entidade na qual prestam serviço, sendo aplicável a regra de exclusão prevista na alínea b) do nº 4 do artigo 2º do CIRS, deve ter em consideração para efeitos do respectivo cálculo apenas o número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na última entidade devedora dos rendimentos que, força do elemento histórico-sistemático inerente à norma do actual nº 10 do supra citado artigo, corresponde a "entidade empregadora/patronal", com a amplitude decorrente desta norma, bem como das situações de sucessão na posição desta entidade, *maxime* por efeito da equiparação inerente ao artigo 285º do Código do Trabalho de 2009,"

Pelo que se conclui, no presente caso de indemnização por rescisão do contrato de trabalho por mútuo acordo, entre o Sr. B... e a sua entidade patronal o Banco C..., a solução mais consentânea, relativamente ao conceito de antiguidade para efeitos do cálculo do montante da compensação por cessação do contrato de trabalho não sujeito a tributação nos termos do nº 4 do artigo 2º do referido normativo legal, deve ter em consideração apenas o número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na última entidade devedora dos rendimentos de acordo o entendimento propugnado pelos Serviços” – **conforme páginas 11 a 12 e 14 a 16 do Documento nº 14 junto com o ppa;**

- 12) Em 31-05-2017, os Requerentes entregaram no CAAD o presente pedido de pronúncia – **registo de entrada no SGP do pedido de pronúncia.**

Factos não provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

V. APRECIACÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS) CUMPRE SOLUCIONAR

A norma objecto de discussão neste processo está contida no n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, a saber (realçamos a parte específica da norma que é objecto de leitura dissonante e usamos a versão do Código que consta do site da AT):

“4 - Quando, por qualquer forma, cessem os contratos subjacentes às situações referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1, mas sem prejuízo do disposto na alínea d) do mesmo número, quanto às prestações que continuem a ser devidas mesmo que o contrato de trabalho não subsista, ou se verifique a cessação das funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente, as importâncias auferidas, a qualquer título, **ficam sempre sujeitas a tributação**: (Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

- a) Pela sua totalidade, tratando-se de gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente; (Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)
- b) **Na parte que exceda o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos**, salvo quando nos 24 meses seguintes seja criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade. (Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

Ou seja, em concreto, o segmento da norma que é objecto de dissídio é o multiplicador que a lei estabelece: “...**número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos**”.

A AT entende que este multiplicador é sempre o número de anos de antiguidade na empresa, na entidade devedora, na entidade patronal que paga a indemnização e que surge como parte no acordo de revogação do contrato de trabalho com o trabalhador. Na prática, entende que é sempre o número de anos de exercício de funções na entidade devedora (patronal) que revoga o contrato de trabalho, o multiplicador relevante.

Os Requerentes entendem que, à falta de definição na lei fiscal do que deve entender-se por “antiguidade”, por força do artigo 11º nº 2 da LGT, deverá atender-se ao que resulta do ACT do Sector Bancário, mormente a cláusula 17ª do ACTV, socorrendo-se de várias decisões do TCA Sul nesse sentido (antiguidade na actividade bancária).

Em “Direito do Trabalho”, Pedro Romano Martinez, 2017 8ª Edição, página 423/424 refere-se: *“A antiguidade do trabalhador encontra-se relacionada com vários aspectos. Em primeiro lugar, pode estar na dependência da duração do contrato de trabalho; neste caso, a antiguidade afere-se em função dos anos de serviço do trabalhador na empresa, como prescreve o nº 6 do artigo 112º do CT, desde o início do período experimental.*

Pode distinguir-se a actividade na empresa, que corresponde aos anos de serviço junto do empregador; da antiguidade na actividade, indicando o número de anos que o trabalhador exerce certa actividade numa dada empresa; da antiguidade na categoria, representando o número de anos que o trabalhador tem naquela categoria. Se o trabalhador mudou de categoria, de posto de trabalho ou de actividade, a respectiva antiguidade não corresponderá à antiguidade na empresa.

A antiguidade pode ter consequências a vários níveis, cabendo destacar três aspectos.

Primeiro, no que respeita à promoção do trabalhador, tanto no caso de promoções automáticas, ou mesmo, na hipótese de promoções acordadas, em que o empregador as propõe em função de um determinado número de anos de serviço.

Segundo, a nível retributivo, mesmo que a antiguidade não implique uma alteração na actividade, pode acarretar diferenças a nível salarial, nas chamadas diuturnidades, que consiste em parcelas que se acrescentam à remuneração, em função dos anos de serviço (artigo 262º nº 2 alínea a) do CT).

Terceiro, em matéria de despedimento. Em caso de despedimento, os anos de serviço são relevantes para determinar o montante da compensação ou da indemnização a que o trabalhador tem direito (conforme artigos 366º n.º 1 e 391º n.º 1 do CT, ”

Compulsando o ACTV dos bancários verifica-se que existem “promoções automáticas” (subidas de nível salarial) e atribuição de “diuturnidades” além de outras situações onde releva a antiguidade. É natural que quem muda de instituição bancária, queira manter o seu nível de antiguidade, tendo em vista a progressão mais rápida na carreira e os aumentos salariais, por via das diuturnidades, que ocorrerem por simples decorrência de uma maior antiguidade. Para além de uma melhor salvaguarda do nível da compensação em caso de despedimento por facto que lhe não seja imputável.

Podemos concluir que o Código do Trabalho oferece um conjunto muito variado de conceitos de antiguidade. Mas a verdade é que o ACTV dos bancários é uma fonte de direito de trabalho, como o será um contrato individual de trabalho (artigos 1º, 2º e 3º do CT).

O que se clausulou entre o banco e os trabalhadores, na acordo de revogação e consta de 1) dos factos provados, a saber: *“tendo em consideração os termos aplicáveis da Cláusula 17ª dos ACT do Sector Bancário (“ACT”) e atenta a interpretação sustentada nos acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 11 de Maio de 2004 (Processo 06002/01) e, em especial, de 21 de Setembro de 2010 (Processo 03478/10), ambos os outorgantes reconhecem o seu acordo na determinação da antiguidade do colaborador pela contagem do seu tempo de serviço em entidades bancárias indicadas na referida cláusula do ACT, para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 4 do artigo 2º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 108º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro”,* constitui, na leitura deste TAS, não uma cláusula que se impõe à AT para “criar” artificialmente um maior benefício fiscal, mas apenas uma forma de atribuir algum grau de segurança quanto ao regime fiscal aplicável.

Não se criou, no acordo de revogação, um qualquer direito “*ex novo*”, com o intuito de obter uma vantagem fiscal para o ex-trabalhador, que não resultasse do próprio regime jus-laboral geral, aplicável aos bancários em geral, por via da respectiva regulamentação colectiva.

Não é indiferente, mormente para quem perde o emprego, como condição essencial de aceitação da revogação, por mútuo acordo, saber se o montante auferido está ou não sujeito a IRS e contribuições para a Segurança Social.

Ou seja, essa cláusula não cria em si mesma, algo que se imponha à AT (que não possa ou não deva ser sindicável), e poderá ter constituído, isso sim, *conditio sine qua non* para que os trabalhadores que aceitaram a revogação, dessem o seu assentimento ao valor proposto.

A relevância da antiguidade dos trabalhadores bancários, *na actividade bancária*, e não apenas numa instituição, em conformidade com a cláusula 17^a do ACTV, não tem em vista obter um regime mais favorável ao nível das rescisões de contratos de trabalho por mútuo acordo, mas antes tem em vista, nomeadamente, acautelar vários outros aspectos relevantes da carreira profissional do contratado, perfeitamente sindicáveis (atrás referidos), e não apenas, percute-se, estabelecer um regime de revogação do contrato que vise a obtenção de um regime fiscal mais favorável que os demais trabalhadores de outros sectores de actividade, onde, inclusive, idênticas cláusulas podem existir na regulamentação colectiva ou na contratação individual.

O elemento literal da norma

O elemento literal da norma é sempre um elemento muito relevante, por ser delimitador da actividade interpretativa.

Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. A letra é um elemento irremovível da interpretação, ou um “limite da busca do espírito”.

“Uma interpretação que não se situe já no âmbito do sentido literal possível, já não é interpretação, mas modificação de sentido” (Larenz).

“(…) há-de ser um sentido (uma motivação, um conjunto de objetivos) que caiba razoavelmente no sentido literal da declaração do legislador. Sob pena de, se isto não acontecer, se estar a criar uma nova norma, em vez de interpretar uma norma já existente” (Hespanha).

Considera a AT que, tal como a norma está redigida, este segmento: “...**número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos**” deve ser lido da seguinte forma:

- Número de anos ou fracção de antiguidade *na entidade devedora* (patronal);
- Número de anos de exercício de funções *na entidade devedora* (patronal).

Muito embora sejam relevantes os comentários constantes da anotação ao acórdão do TCA Sul (acórdão de 21.09.2010 – Processo 3748/10) sobre a antiguidade do sector bancário, parece-nos discutível que deva considerar-se que o legislador, atenta a forma como redigiu o texto da norma em causa, pretendesse que o conceito de “antiguidade” fosse apenas a obtida na entidade patronal (devedora) distratante.

S.m.o. com o raciocínio expandido pela AT, esvaziar-se-ia de conteúdo parte da norma, que ao conter a expressão “*nos demais casos*”, parece conduzir o intérprete à ideia de que aqui se estabelecem dois mecanismos diferentes para aferir, determinar, o multiplicador, conducentes a resultados diferenciados.

A leitura da lei defendida pela AT, parece conduzir, em termos práticos, a que o multiplicador seja sempre o mesmo, quer pelo critério da “antiguidade”, quer pelo critério dos anos de exercício de funções na entidade patronal que revoga o contrato de trabalho. E assim se interpretando a norma, estaremos perante resultados iguais, para casos em que a lei parece prever mecanismos diferenciados.

Ou seja, para situações de direito e de facto diferentes, é suposto que se estabeleçam soluções diferentes. E nesta linha de pensamento não parece dever falar-se de violação do princípio da igualdade material (isonomia) porque se trata de consagrar multiplicadores diferentes para expectativas diferenciadas, criadas com base em realidades jurídicas e factuais diferentes.

Este segmento da norma parece, assim, pretender considerar duas realidades distintas (com soluções diferenciadas) para apurar o multiplicador em causa:

- **Número de anos ou fracção de *antiguidade*** (entendida esta em termos gerais, sem se adjectivar o tipo de antiguidade); ou
- **Número de anos ou fracção ... de *exercício de funções na entidade devedora*.**

É que a norma acrescenta a seguir à última expressão (ou exercício de funções na entidade devedora): “*nos demais casos*”, conduzindo à percepção de que contém dois mecanismos distintos para se obter o multiplicador, em alternativa, existindo desta feita, pelo menos, “dois” casos, distintos, contidos na previsão da norma.

Que não de conduzir a resultados diferentes, seguindo os destinatários da norma o regime que concretamente lhes seja mais favorável. Trata-se de uma opção pelo regime fiscal mais favorável, um processo de elisão fiscal, dentro da previsão da norma de direito fiscal.

Parece, pois, que esta leitura da lei (considerando a defendida pela AT) também é possível, face ao elemento literal da norma.

S.m.o. quando no estudo acima citado se refere (sublinhado nosso) “*não é oponível à administração fiscal o clausulado do ACTV sector bancário* que impõe, na transferência de um trabalhador entre instituições de crédito, a contagem do tempo de antiguidade verificada na anterior ou anteriores instituições de crédito de que tenha sido trabalhador”, afigura-se-nos que aqui não se trata de uma questão de oponibilidade de uma norma de fonte contratual à AT, mas tão-só e singelamente de interpretar a expressão “antiguidade”,

através dos mecanismos que a lei fiscal prevê, ou seja, *ex vi* o artigo 11º nº 2 da LGT, socorrendo-se o intérprete da fonte de direito que melhor define esse conceito, no caso o ACT do sector bancário, por força do *ordenamento jurídico-laboral* concretamente aplicável ao caso. E, como acima se referiu, o termo “antiguidade”, na definição do CT, abrange um leque significativo de situações. Nada permitirá, ao intérprete, ter uma visão restritiva do significado abrangente, segundo o direito laboral, desta expressão.

Pode não se concordar com uma determinada leitura de uma norma, que a sua literalidade acolhe, mas estaremos apenas e só no âmbito da sua interpretação e no esforço de busca da leitura mais assertiva.

Por último e de *forma determinante*, as várias decisões citadas do TCA Sul são neste sentido (de relevar o conceito de antiguidade vertido no ACT dos bancários, quando se trata de trabalhadores desse sector e de revogações de contratos de trabalho), pelo que o TAS teria sempre que julgar segundo o “direito constituído”, devendo considerar-se a leitura da lei aí plasmada como a mais assertiva e geradora de segurança jurídica perante os cidadãos e os agentes económicos.

E é nessa linha de pensamento que se percebe o teor do nº 2 da cláusula 15ª aposta no acordo de revogação dos contratos de trabalho, mormente a alusão às decisões do TCA Sul.

Tendo em conta a data de prolação das decisões do TCA Sul em causa (2010, 2012 e 2013), se o legislador entendesse que a leitura da lei aí plasmada merecia reparo, já teria procedido à alteração ou correcção do texto da lei.

Há, no entanto, um aspecto que não pode deixar de se abordar. O trabalhador bancário quando ingressou na instituição bancária, provindo de outra, pode, em tese, ter negociado uma saída por mútuo acordo e ter recebido uma indemnização pelo tempo de antiguidade que aí tinha (ainda que o normal será o trabalhador ter que indemnizar a entidade bancária, para não esperar o prazo de *aviso prévio de denúncia do contrato*). E não seria aceitável

que, em momento ulterior, viesse a usar - outra vez - essa “antiguidade” para aumentar o multiplicador da compensação em caso de ulterior revogação do contrato de trabalho.

Em sede de instrução do procedimento do nº 2 do artigo 65º do Código do IRS, ou em sede de procedimento de inspecção, a AT pode socorrer-se dos registos das declarações IRS entregues de muitos anos anteriores e demais obrigações declarativas das entidades pagadoras. Pode obter informação específica junto, nomeadamente, da instituição bancária, a anterior e a actual, e ainda junto do contribuinte (princípio do *inquisitório* e princípio da *colaboração*) ou outras entidades que lhe devem colaboração.

Esta factualidade, poderia ser apurada, pela AT, em sede de instrução do procedimento a que acima se alude, obstando à aplicação da lei na leitura abrangente que aqui relevamos (caso se concluísse que existia uso indevido deste regime fiscal) através, nomeadamente, da aplicação da cláusula geral anti abuso do nº 2 do artigo 38º da LGT.

Âmbito pessoal da convenção colectiva *versus* princípio da filiação.

Muito embora esta fundamentação do acto recorrido não tenha sido produzida em sede própria – vidé factos provados na parte da reprodução da fundamentação expressa nos relatórios de inspecção – cumprirá referir algo sobre a matéria.

Alega a Requerida que para que o ACTV fosse aplicável “... *é necessário que o trabalhador em causa seja filiado num dos aludidos sindicatos e que a instituição de crédito seja subscriitora do aludido Acordo*”.

A ser assim, em sede de procedimento tendente a produzir a decisão nos termos do nº 2 do artigo 65º do Código do IRS ou do procedimento de inspecção, nada impedia a AT, no exercício dos poderes-deveres de que dispõe, de suscitar isso mesmo ao contribuinte, à entidade patronal ou aos sindicatos que são parte do ACT.

Na declaração de IRS dos diversos anos é possível verificar se o trabalhador paga quotas a um sindicato. Depois a própria entidade bancária, em princípio, retém na fonte, desconta e paga ao Sindicato as quotizações sindicais dos seus trabalhadores, pelo que sempre poderia indicar qual o sindicato a que um certo trabalhador está adstrito, se lhe fosse solicitado.

Trata-se de factos que visam fundamentar uma decisão que poderiam ser apurados antes da mesma ser adoptada.

Por outro lado, nada do que foi alegado pelas partes, nos leva a concluir que o Banco que pagou a compensação, tenha tratado os Requerentes, de forma diversa dos demais trabalhadores que eventualmente tenham sido objecto de revogação do contrato de trabalho. Ou seja, será de presumir que ocorreu um *comportamento geral e abstracto* para todos os que haviam trabalhado em anteriores instituições bancárias, em conformidade com as regras de direito do trabalho.

O Banco ao aplicar a regra da cláusula 17º do ACT (que onerou os valores a pagar), indicia que se socorreu da aplicação do ACT em causa. E se não existisse filiação/vinculação do trabalhador distratante a um Sindicato, certamente o Banco seria o primeiro a ter interesse nesse desiderato, porque lhe reduziria o montante a pagar.

Refira-se que, a relevância da cláusula 17ª do ACTV dos bancários, para este caso, tem a ver com o facto de ser uma fonte de direito de trabalho, ao nível do sector bancário, tendo em vista integrar o que deve entender-se por “antiguidade” para efeitos de aplicação da norma contida na alínea b) do nº 4 do artigo 2º do CIRS.

Mesmo que assim não fosse, sempre esta matéria corporizará fundamentação do acto impugnado, aduzida *a posteriori*, que o Tribunal não pode ter em conta.

Pelo que, face ao exposto, procede o pedido de pronúncia arbitral.

Pedido de condenação da AT no reembolso dos montantes pagos e no pagamento de juros indemnizatórios

Provou-se em 8) da matéria de facto assente o Requerente A... pagou de € 15 430,75, em data não determinada.

Com efeito, do documento nº 17 junto com o pedido de pronúncia, não consta a data do pagamento. E no pedido de pronúncia não se alude à data do pagamento.

Quanto ao Requerente B... não se alega sequer que o pagamento tenha sido realizado, limitando-se a referir que “... a liquidar pelo Requerente B...”, conforme artigo 28º do ppa.

Assim, quanto ao Requerente B... não pode este TAS condenar a AT no reembolso de algo que não foi provado ter sido pago e bem assim no pagamento dos juros indemnizatórios que apenas são devidos quando se verifica o “pagamento de dívida tributária” (nº 1 do artigo 43º da LGT).

Isto, sem prejuízo de, caso tal ausência de alegação e prova tenham resultado de lapso, a AT, poder levar a efeito o pagamento dos juros indemnizatórios, em conformidade com o que encontra estipulado no ofício-circulado nº 60049 de 14-09-2005 da Direcção de Serviços de Justiça Tributária.

Anulando-se, como se vai anular, as liquidações adicionais aqui impugnadas de IRS e juros, por estarem em desconformidade com a lei, resulta que o Requerente A... tem direito ao reembolso do montante pago a mais.

Pede-se ainda a condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta,

nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*», o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece, que «*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão*».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*» e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a*

juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da anulação das liquidações (IRS e juros) a que se vai proceder, há lugar a reembolso do imposto e juros pagos a mais, por força dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para «*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*».

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

- a. Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;
- b. Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;
- c. Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

4 - A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5 - No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas. (Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

A ilegalidade das liquidações adicionais é imputável à Administração Tributária, que as emitiu com base em pressupostos de direito que não se verificavam: uma leitura da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS que se configura como sendo restritiva, face à previsão da norma, na leitura acima propugnada.

No presente caso é de aplicar o regime do n.º1 do artigo 43.º da LGT.

Consequentemente, o Requerente A... tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, contados desde a data em que pagou o valor da liquidação aqui impugnada, quanto à quantia paga a mais de 15 430,75 euros.

Os juros indemnizatórios são devidos sobre a referida quantia, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, desde a data em que ocorreu o pagamento e até à emissão da respectiva nota de crédito.

VI. DISPOSITIVO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos:

1 Julgam-se procedentes os pedidos de anulação das liquidações (adicionais) do IRS

a) no valor de €15 430, 75 (quinze mil quatrocentos e trinta euros e setenta e cinco cêntimos), correspondente à nota de liquidação nº 2017..., ao acerto de contas com o nº 2017..., e à compensação nº 2017..., respeitantes ao exercício de 2013, no que se refere a A...;

b) no valor de € 26 982, 81, (vinte e seis mil novecentos e oitenta e dois euros e oitenta e um cêntimos) correspondente à nota de liquidação com o número 2017... ao acerto de contas com o nº 2017..., e à compensação nº 2017..., respeitantes ao exercício de 2013, no que se refere a B...;

anulando-se os actos de liquidação de IRS e juros, por estarem em desconformidade com a alínea b) do nº 4 do artigo 2º do Código, na leitura da lei acima propugnada;

- 2 Julgam-se ainda procedentes os pedidos, deduzidos por A..., de reembolso de 15 430, 75 euros e de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, calculados sobre este montante, desde a data em que a importância foi paga, até emissão da respectiva nota de crédito.
- 3 Julgam-se improcedentes os pedidos, deduzidos por B..., de reembolso de 26 982, 81 euros e de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, por falta de alegação e de prova de pagamento.

Valor do processo: de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do nº 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 42 413,56 euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 2 142,00 € segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo 2 034.90 euros a cargo da Requerida (95%) e 107,10 euros a cargo do Requerente B... (5%), tendo em conta os decaimentos.

Notifique.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2017
Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Augusto Vieira

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC,
aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de
1990.