

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 100/2018-T**

**Tema: IRS – compensação por cessação de contrato de trabalho.**

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Nina Aguiar e Nuno Pombo, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 12 de Março de 2018, A..., titular do NIF..., e B..., residentes no ..., ..., ..., ..., apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRS, relativo ao ano de 2014, correspondente à nota de liquidação n.º 2017 –..., no valor de € 68.965,94.
2. Para fundamentar o seu pedido alegam os Requerentes, em síntese, que:
  - a. A isenção prevista no n.º 4, do art.º 2.º do CIRS não é aplicável apenas às indemnizações por danos patrimoniais emergentes da cessação de contratos de trabalho;

- b. Tal interpretação é restritiva e não tem correspondência mínima na letra da lei, pelo que é legalmente inadmissível;
  - c. As compensações e indemnizações previstas no Código de Trabalho não constituem indemnizações por danos patrimoniais, sendo calculadas em função da antiguidade dos trabalhadores;
  - d. A IDC que o Impugnante recebeu encontra-se abrangida pela isenção legalmente prevista;
  - e. O acto objecto da presente acção arbitral é ilegal e como tal deverá ser declarado para os devidos efeitos legais, sob pena de violação dos princípios Constitucionais da tipicidade e legalidade (art.ºs 165.º e 103.º da C.R.P.).
3. No dia 14-03-2018, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 04-05-2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 24-05-2018.
7. No dia 28-06-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.

8. Notificados para juntarem documentação, conforme protesto veiculado no seu requerimento inicial, vieram os Requerentes apresentar articulado pronunciando-se sobre a resposta da Requerida.
9. Considerando-se impertinente o articulado em questão, uma vez que o teor do mesmo não interferia com a tramitação processual, à luz do princípio do aproveitamento dos actos, permitiu-se a permanência nos autos do articulado em questão.
10. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
11. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
12. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT.
13. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.  
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.  
O processo não enferma de nulidades.  
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

## II. DECISÃO

## A. MATÉRIA DE FACTO

### A.1. Factos dados como provados

- 1- O Requerente A..., nascido a 8 de Outubro de 1955, exerceu desde 06 de Maio de 1977 as funções de Controlador de Tráfego Aéreo (CTA), com sujeição ao regime do contrato individual de trabalho, junto da então Direcção Geral da Aeronáutica Civil, cujas funções são actualmente exercidas pela sociedade “C...” (C...).
- 2- Nos termos do disposto no art.º 27.º, do Dec. Lei n.º 503/75, de 13 de Setembro, a data limite para o exercício de funções operacionais dos Controladores de Tráfego Aéreo era de 52 anos, situação que veio a ser alterada pelo Dec. Lei n.º 154/95, de 1 de Julho, passando a ser de 55 anos e pela Lei n.º 5/2009, de 29 de Janeiro, passando a ser de 57 anos, e, posteriormente, no Dec. Lei 50/2017, de 24 de Maio, passando a ser de 58 anos.
- 3- Quando o ora Requerente atingiu a idade limite operacional, a relação laboral referida não findou.
- 4- O ora Requerente continuou a exercer as funções de Controlador de Tráfego Aéreo, nos termos da Cláusula 11.ª do Acordo de Empresa celebrado entre a C... e o SINCTA, que dispunha o seguinte:

“1 — Os CTA admitidos na Empresa até 31 de Dezembro de 1994, que na data de entrada em vigor do presente AE já se tenham disponibilizado para prolongar funções entre os 52 e 55 anos, terão direito a uma indemnização por desvinculação contratual paga no momento em que esta ocorra, cujo montante será apurado, tendo em conta a fórmula seguinte:

$IDC = € 2696,30 \times \text{número de meses de prolongamento contratual contados entre a data em que completou 52 anos de idade e a data em que cessou funções IDC} = \text{indemnização por desvinculação contratual}$

2 — A concessão da indemnização por desvinculação contratual prevista no número anterior, aplica-se igualmente aos CTA que tenham ingressado nos quadros de pessoal da Empresa, entre 1 de Janeiro de 1995 e 30 de Setembro de 2007 e que detenham pelo menos 20 anos de serviço na data em que perfaçam 52 anos de idade.

3 — Caso os CTA, referidos no número anterior, não detenham 20 anos de serviço na data em que perfaçam 52 anos de idade, ser-lhes-á atribuído um valor de IDC calculado pelo quociente entre o respectivo tempo de serviço e os mencionados 20 anos de serviço.

4 — Os CTA admitidos no quadro de pessoal da Empresa até 30 de Setembro de 2007, bem como aqueles que ingressaram entre 30 de Setembro de 2007 e o dia anterior à data de entrada em vigor do diploma legal a que se refere o n.º 1 da cláusula 8.ª, ou seja, 2 de Fevereiro de 2009, e fixou nos 57 anos a idade limite para o exercício de funções operacionais, que venham a disponibilizar-se para o prolongamento de tais funções até a referida idade limite, terão igualmente direito a partir dos 55 anos à percepção da indemnização por desvinculação contratual, nos termos previstos no n.º 1.

5 — Terão igualmente direito à percepção da indemnização por desvinculação contratual (IDC), os CTA referidos nos n.ºs 1, 2 e 4 da presente cláusula, que se tenham ou venham a disponibilizar para o exercício de funções de chefia orgânica, instrução, formação ou assessoria até aos 65 anos de idade.

6 — O disposto no número anterior aplicar-se-á também aos CTA referidos no n.º 3 da presente cláusula, nos termos e condições aí previstos.

7 — O disposto no n.º 4 aplica-se igualmente aos CTA que venham a ingressar no quadro de pessoal da Empresa, em data posterior à data de entrada em vigor do diploma legal a que se refere o n.º 1 da cláusula 8.a, ou seja 2 de Fevereiro de 2009.

8 — Os CTA referidos no número anterior, e aos quais se aplique os 57 anos como limite de idade e que se disponibilizem para o exercício de funções de chefia orgânica, instrução, formação ou assessoria até aos 65 anos, terão direito, a partir dos 57 anos, à percepção da correspondente indemnização por desvinculação contratual.

9 — Em caso de morte do CTA, será pago aos respectivos herdeiros o crédito emergente da indemnização por desvinculação contratual devida, em função do número de meses de exercício efectivo de prolongamento de funções que se tiver verificado.

10 — O valor da indemnização por desvinculação contratual, previsto no n.º 1, bem como o valor do adiantamento referido no n.º 12, será anualmente actualizado, por referência a 1 de Julho de cada ano, tendo por base a taxa média de inflação publicada pelo INE.

11 — No cálculo dos valores de IDC previstos na presente cláusula serão deduzidas todas e quaisquer ausências ao serviço, exceptuando os dias de férias e os dias de descanso.

12 — Caso o CTA o pretenda, poderá solicitar à Empresa adiantamentos trimestrais no valor de € 8088,90, por conta da indemnização por desvinculação contratual referida nos números anteriores, sendo esta opção susceptível de ser alterada, a pedido do CTA, uma única vez.

13 — Aos CTA que tenham declarado a sua adesão ao prolongamento de funções operacionais entre os 55 e os 57 anos, nos termos do n.º 4 da cláusula 33.<sup>a</sup>, e que não venham a assegurar a inerente prestação efectiva de trabalho, ser-lhes-á aplicada uma penalização pecuniária no montante de € 8088,90, a qual será anualmente actualizada com base na taxa média de inflação publicada pelo INE por referência a 1 de Julho de cada ano.

14 — O montante da penalização referido no número anterior não será aplicado, caso a não prestação efectiva de trabalho tenha sido motivada por razões de saúde.

15 — O direito à percepção de IDC para os CTA previstos no n.º 1 da presente cláusula, fica condicionada à verificação, em Janeiro de cada ano, de uma percentagem acumulada de adesões não inferior a 40, o que, não ocorrendo, determina a suspensão do disposto no n.º 1, para renegociação, continuando a ser liquidados os adiantamentos previstos no n.º 12.”

- 5- Entre o momento em que o ora Requerente atingiu a idade limite operacional e Junho de 2014 (momento em que cessou definitivamente a sua relação laboral com a C...), o Requerente recebeu e auferiu a sua retribuição mensal pelo trabalho que prestou à C... .
- 6- Em 2014, a relação laboral que unia o ora Requerente e a C... findou definitivamente.
- 7- Na data em que o ora Requerente findou a sua relação laboral tinha ultrapassado a idade limite operacional, reunindo deste modo, os requisitos previstos no Acordo de Empresa que lhe conferiam o direito a receber uma compensação.
- 8- Depois daquela data (2014) o ora Requerente não voltou a ter qualquer outro tipo de relação contratual, de natureza profissional ou empresarial com a C..., nomeadamente nos 24 meses seguintes à cessação do vínculo laboral, nem posteriormente.
- 9- O ora Requerente recebeu a compensação acima referida, no montante de € 175.967,41, em 25-06-2014.

- 10- A C... não sujeitou, para efeitos de tributação em IRS (incluindo a sobretaxa), aquele valor a retenção na fonte, nem os incluiu na declaração anual de rendimentos, do período de imposto de 2014, remetida ao beneficiário.
- 11- Durante o ano de 2014 o ora Requerente auferiu, pago pela C..., com o NIPC..., o montante total de € 242.070,53, os quais foram sujeitos a retenção na fonte em IRS no montante de € 26.582,00, bem como de retenção de sobretaxa de IRS, no valor de € 993,00.
- 12- Os Requerentes entregaram, em 31-05-2015, a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, com o n.º..., relativa ao ano de 2014, tendo inscrito como rendimentos do trabalho dependente (de acordo com a declaração anual de rendimentos remetida pela entidade empregadora), pagos pela C..., a quantia de € 66.103,12, com os descontos supra mencionados.
- 13- Não tendo sido incluído o valor de € 175.967,41, foram os Requerentes notificados pela Direcção de Finanças de ..., em 16-10-2017, para substituir a declaração de IRS de 2014, de forma a incluir no Anexo A (rendimentos do trabalho dependente) o referido montante de € 175.967,41, nos seguintes termos:

Na sequência de um procedimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) junto de c...  
, NIF ... , verificou-se que lhe foi paga, em 2014, na qualidade de controlador de tráfego aéreo, uma Indemnização por Desvinculação Contratual (IDC) no valor de € 175 967,41, tendo a mesma sido comunicada por aquela entidade à AT como estando não sujeita a IRS, o que não se verifica.

Para efeitos fiscais, a referida indemnização, que se trata de um benefício regulado no Acordo de Empresa, com o objectivo de incentivar os controladores de tráfego aéreo a prolongarem as suas funções para além do limite de idade, não se enquadra no conceito de indemnizações por danos patrimoniais, que se traduz no direito à compensação prevista nos casos de caducidade por cessação do contrato de trabalho a termo, as quais não estão, total ou parcialmente, sujeitas a IRS.

Assim, a IDC tem a natureza de remuneração atribuída em razão da sua prestação de trabalho por conta de outrem, enquadrável no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IRS, tratando-se de rendimentos da categoria A – trabalho dependente, sujeitos a tributação nos termos gerais previstos para esta categoria de rendimentos.

Face ao exposto, notifica-se V. Exa. para, no prazo de 15 dias a contar da data de assinatura do aviso de receção, apresentar uma declaração de substituição de IRS de 2014, onde deverá declarar no quadro 4A do Anexo A, juntamente com os restantes rendimentos já declarados, o montante da indemnização acima referida.

Fica ainda notificado de que, findo o prazo concedido sem que proceda como descrito, a AT iniciará o procedimento de alteração da sua declaração de IRS de 2014, nos termos do n.º 4 do artigo 65.º do Código do IRS.

- 14- Em 27-10-2017, os Requerentes procederam como para tal foram notificados, tendo entregue a declaração de substituição com a identificação ... .
- 15- Na mesma data, remeteu também uma exposição à Direcção de Finanças, sob a forma de direito de audição, onde declarou "*proceder à apresentação da*

*declaração de substituição não porque entenda que assista razão à Autoridade Tributária, pelo contrário, é intenção do contribuinte impugnar judicialmente tal decisão, mas apenas e só para que não seja mais penalizado com o pagamento de valores acrescidos".*

16-A declaração de substituição originou a liquidação n.º 2017..., da qual resultou imposto a pagar no montante de € 64.298,34, acrescido de € 6.200,82 a título de juros compensatórios, de € 957,85 de juros compensatórios por recebimento indevido e ainda de € 10.790,65, relativo ao estorno da liquidação anterior, perfazendo um total de € 82.247,66.

17-A liquidação foi emitida em 08-11-2017, tendo os Requerentes efectuado o pagamento dentro do prazo de pagamento voluntário em 17.12.2017.

## **A.2. Factos dados como não provados**

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

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 (cfr. art.º 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 (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.



Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **B. DO DIREITO**

A principal questão que se coloca na presente acção arbitral é a de apurar se a compensação recebida pelo Requerente, aquando da cessação da sua relação laboral com a C..., deverá, ou não, ser isenta de IRS, à luz do disposto no art.º 2.º, n.º 4, alínea b) do CIRS aplicável, cujo teor é o seguinte:

“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 coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente, as importâncias auferidas, a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação: (...)

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 fração 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.”

Esta mesma questão foi já objecto de apreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo, nos Acórdãos de 31-05-2017, proferido no processo 0801/16, e, mais recentemente, de 11-10-2018, proferido no processo 179/12.9BEPDL.

Como se escreveu no primeiro daqueles Acórdãos, em entendimento que foi corroborado pelo segundo:

“3.3. A questão controvertida implica que se determine se a quantia auferida, pelo impugnante, no ano de 2008, quando terminou o seu contrato com a C..., está ou não

abrangida pela exclusão tributária a que se refere o artigo 2º nº 4 b) do CIRS ou se está sujeita a IRS como defende a FP.

Está assente que entre o impugnante marido e a sociedade C... foi celebrado contrato individual de trabalho que está sujeito às cláusulas do “Acordo de empresa”.

Está, por isso, abrangido pela Cláusula 11ª do referido Acordo da qual resulta, sob o título indemnização por desvinculação contratual, que:

“1. Os CTA admitidos na Empresa até 31 de Dezembro de 1994, que na data da entrada em vigor do presente AE já se tenham disponibilizado para prolongar funções entre os 52 e 55 anos, terão direito a uma indemnização por desvinculação contratual paga no momento em que esta ocorra, cujo montante será apurado, tendo em conta a fórmula seguinte:

$IDC = 2\ 696,30 \text{ €} \times \text{Número de Meses de Prolongamento Contratual, contados entre a data em que completou 52 anos de idade e a data em que cessou funções.}$

IDC= Indemnização por Desvinculação Contratual.

2. A concessão da indemnização por desvinculação contratual prevista no número anterior, aplica-se igualmente aos CTA que tenham ingressado nos quadros de pessoal da Empresa, entre 1 de Janeiro de 1995 e 30 de Setembro de 2007 e que detenham pelo menos 20 anos de serviço na data em que perfaçam 52 anos de idade.

3. Caso os CTA, referidos no número anterior, não detenham 20 anos de serviço na data em que perfaçam 52 anos de idade, ser-lhes-á atribuído um valor de IDC calculado pelo quociente entre o respectivo tempo de serviço e os mencionados 20 anos de serviço.

4. Os CTA admitidos no quadro de pessoal da Empresa até 30 de Setembro de 2007, bem como aqueles que ingressaram entre 30 de Setembro de 2007 e o dia anterior à data de entrada em vigor do diploma legal a que se refere o n.º 1 da cláusula 8ª, ou seja, 2 de Fevereiro de 2009, e fixou nos 57 anos a idade limite para o exercício de funções operacionais, que venham a disponibilizar-se para o prolongamento de tais funções até à referida idade limite, terão igualmente direito a partir dos 55 anos à percepção da indemnização por desvinculação contratual, nas termos previstos no n.º 1.

5. Terão igualmente direito à percepção da indemnização por desvinculação contratual (IDC), os CTA referidos nos números 1, 2 e 4 da presente cláusula, que se tenham ou venham a disponibilizar para o exercício, de funções de Chefia Orgânica, Instrução, Formação ou Assessoria até aos 65 anos de idade.

6. O disposto no número anterior aplicar-se-á também aos CTA referidos no n.º 3 da presente cláusula, nos termos e condições aí previstos.
  7. O disposto no n.º 4 aplica-se igualmente aos CTA que venham a ingressar no quadro de pessoal da Empresa, em data posterior à data de entrada em vigor do diploma legal a que se refere o n.º 1 da cláusula 8.<sup>a</sup>, ou seja 2 de Fevereiro de 2009.
  8. Os CTA referidos no número anterior, e aos quais se aplique os 57 anos como limite de idade e que se disponibilizem para o exercido de funções de Chefia Orgânica, Instrução, Formação ou Assessoria até aos 65 anos, terão direito, a partir dos 57 anos, à percepção da correspondente indemnização por desvinculação contratual.
  9. Em caso de morte do CTA, será pago aos respectivos herdeiros o crédito emergente da indemnização por desvinculação contratual devida, em função do número de meses de exercício efectivo de prolongamento de funções que se tiver verificado.
  10. O valor da Indemnização por desvinculação contratual, previsto no n.º 1, bom como o valor do adiantamento referido no n.º 12, será anualmente actualizado, por referência a 1 de Julho de cada ano, tendo por base a taxa média de inflação publicada pelo INE.
  11. No cálculo dos valores de IDC previstos na presente cláusula serão deduzidas todas e quaisquer ausências ao serviço, exceptuando os dias de férias e os dias de descanso.
  12. Caso o CTA o pretenda, poderá solicitar à Empresa adiantamentos trimestrais no valor de 8.088,90€, por conta da indemnização por desvinculação contratual referida nos números anteriores, sendo esta opção susceptível de ser alterada, a pedido do CTA, uma única vez.
  13. Aos CTA que tenham declarado a sua adesão ao prolongamento de funções operacionais entre os 55 e os 57 anos, nos termos do número 4 da Cláusula 33<sup>a</sup> e que não venham a assegurar a inerente prestação efectiva de trabalho, ser-lhos-á aplicada uma penalização pecuniária no montante de 8.088,90€. a qual será anualmente actualizada com base na taxa média de inflação publicada pelo INE por referência a 1 de Julho de cada ano”.
- O n.º 1 desta cláusula estabelece que os CTA admitidos na empresa, até 31 de Dezembro de 1994, que na data da entrada em vigor do presente AE já se tenham disponibilizado para prolongar funções, terão direito a uma indemnização por desvinculação contratual paga no

momento em que esta ocorra, cujo montante será apurado, tendo em conta a fórmula que deste nº resulta.

É o AE que afirma, neste nº 1, que os controladores terão direito a uma indemnização por desvinculação contratual, paga no momento em que esta ocorra.

Contudo apesar de o AE a denominar como indemnização por desvinculação contratual parece-nos não ter a mesma a natureza de indemnização e não ocorrer por desvinculação contratual mas diversamente por poder ocorrer no momento da desvinculação contratual.

Com efeito estabelece o nº 8 que os CTA referidos no número anterior e aos quais se aplique os 57 anos como limite de idade e que se disponibilizem para o exercício de funções de Chefia Orgânica, Instrução, Formação ou Assessoria até aos 65 anos, terão direito, a partir dos 57 anos, à percepção da correspondente indemnização por desvinculação contratual.

Para estes passará a existir o direito à denominada indemnização por desvinculação contratual desde que se disponibilizem para o exercício de funções de Chefia Orgânica, Instrução, Formação ou Assessoria até aos 65 anos e terão tal direito, a partir dos 57 anos, apesar de a dita desvinculação poder ocorrer apenas aos 65 anos.

O nº 9 da mesma cláusula estabelece que, em caso de morte do CTA, será pago aos respetivos herdeiros o crédito emergente da indemnização por desvinculação contratual devida, em função do número de meses de exercício efetivo de prolongamento de funções que se tiver verificado.

Estabelece o nº 5 da mesma cláusula que têm direito a receber tal quantia os trabalhadores que se tenham ou venham a disponibilizar para o exercício, de funções de Chefia Orgânica, Instrução, Formação ou Assessoria até aos 65 anos de idade.

O nº 10 da mesma cláusula estabelece que o valor da Indemnização por desvinculação contratual, previsto no n.º 1, bem como o valor do adiantamento referido no n.º 12, será anualmente atualizado, por referência a 1 de Julho de cada ano, tendo por base a taxa média de inflação publicada pelo INE.

Segundo o nº 11 no cálculo dos valores de IDC serão deduzidas todas e quaisquer ausências ao serviço, excetuando os dias de férias e os dias de descanso.

Nos termos do nº 12 o CTA que o pretenda poderá solicitar à empresa adiantamentos trimestrais no valor de 8.088,90€, por conta da dita indemnização, sendo esta opção suscetível de ser alterada, a pedido do CTA, uma única vez.

O nº 13 estabelece uma penalização pecuniária para os CTA que tenham declarado a sua adesão ao prolongamento de funções operacionais e que não venham a assegurar a inerente prestação efetiva de trabalho, a qual será anualmente atualizada com base na taxa média de inflação publicada pelo INE, por referência a 1 de Julho de cada ano.

Podemos, por isso, concluir que o recebimento da quantia monetária está, como a FP sustenta sujeita a uma condição da verificação do prolongamento das funções, além da idade em que legalmente se permite a reforma do trabalhador.

Este direito adquire-se com a aceitação desta condição que consiste no prolongamento de funções e só se efetiva por causa deste prolongamento podendo, nomeadamente ser recebido antecipadamente pelo trabalhador ou até por morte deste estando, ainda prevista a sua atualização.

\*

3.4. Estabelecia o artigo 2º do CIRS (na versão aplicável à altura) que:

“1 - Consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular, provenientes de:

- a) Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado;
- b) Trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, sob a autoridade e a direcção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito activo na relação jurídica dele resultante;
- e) Exercício de função, serviço ou cargo públicos;
- d) Situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, com ou sem prestação de trabalho, bem como de prestações atribuídas, não importa a que título, antes de verificados os requisitos exigidos nos regimes obrigatórios de segurança social aplicáveis para a passagem à situação de reforma ou, mesmo que não subsista o contrato de trabalho, se mostrem subordinadas à condição de serem devidas até que tais requisitos se verifiquem, ainda que, e qualquer dos casos anteriormente previstos, sejam devidas por fundos de pensões ou outras entidades, que se substituam à entidade originariamente devedora.

2 - As remunerações referidas no número anterior compreendem, designadamente, 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.

3 - (...)

4 - Quando, por qualquer forma, cessarem os contratos subjacentes às situações previstas 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, administrador ou gerente de pessoa colectiva, as importâncias auferidas, a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação na parte que exceda o valor correspondente a uma vez e meia o 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, 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.

5 - Para efeitos do número anterior, considera-se também criado um novo vínculo empresarial quando sejam estabelecidas com a entidade com a qual cessaram as relações laborais ou de membro de órgão social, relações comerciais ou de prestação de serviços por sociedade ou outra entidade em que, pelo menos, 50% do seu capital seja detido, isoladamente ou em conjunto com algum dos elementos do respectivo agregado familiar, pelo beneficiário ou por uma pluralidade de beneficiários das importâncias recebidas, excepto se as referidas relações comerciais ou de prestação de serviços representarem menos de 50% das vendas ou prestações de serviços efectuadas no exercício.

6 - O regime previsto no n.º 4 não é aplicável às importâncias relativas aos direitos vencidos durante os referidos contratos ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídios de férias e de Natal

7 - As importâncias referidas no n.º 4 serão também tributadas pela totalidade quando o sujeito passivo tenha beneficiado, nos últimos cinco anos, da não tributação total ou parcial nele prevista.

(...)"

Acompanha-se a sentença recorrida quando afirma que segundo a doutrina, “genericamente esta norma estabelece uma delimitação negativa de incidência relativamente a indemnizações por extinção do contrato de trabalho ou por cessação do exercício de funções de membros dos órgãos sociais com um limite máximo, condicionada a jusante por factos que determinam a sua não aplicação, nomeadamente o facto de nos 24 meses seguintes ter sido criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade ou outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da respectiva localização geográfica” (Cfr., neste sentido, Manuel Faustino, *Fiscalidade 13/14*, pág. 5 e segs. e Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, 3ª ed. Almedina, pág. 54/55).

Concorda-se também que, nos termos do artigo 2º 4 do CIRS, o limite da não sujeição é o valor correspondente a uma vez e meia o valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade patronal, sendo o excedente tributado, segundo as regras gerais.

Acompanha-se o acórdão deste STA, de 09-03-2016, P. 0449/15, citado pela sentença recorrida quando afirma que:

“Genericamente esta norma estabelece uma delimitação negativa de incidência relativamente a indemnizações por extinção do contrato de trabalho ou por cessação do exercício de funções de membros dos órgãos sociais, com um limite máximo, condicionada a jusante por factos que determinam a sua não aplicação, nomeadamente o facto de nos 24 meses seguintes ter sido criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade ou outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da respectiva localização geográfica (Cf., neste sentido, Manuel Faustino, *Fiscalidade 13/14*, pag. 5 e segs. e Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, 3ª ed. Almedina, pag. 54/55).

O limite da não sujeição é o valor correspondente a uma vez e meia o 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, sendo o excedente tributado segundo as regras gerais.

Como sublinha Rui Duarte Morais (Ob. citada, pag 54.), a intenção do legislador revela aqui uma dupla motivação: em primeiro lugar, atender ao facto de que o montante indemnizatório será necessário ao trabalhador para assegurar a sua subsistência durante o período de desemprego que, na maioria dos casos, se seguirá.

Por outro lado, terá em conta que o recebimento de tal soma, em geral relativamente avultada, terá um efeito disparador sobre a taxa do imposto: o rendimento obtido nesse ano será excepcionalmente elevado, pelo que resultará tributado a taxas elevadas dada a progressividade do tributo.

E porque esta não sujeição das indemnizações era susceptível de fraude através da manipulação das formas jurídicas pelo contribuintes (rescisão de contratos por trabalhadores a troco de uma indemnização, não tributável, que depois passavam a ser prestadores de serviços da sua antiga entidade patronal, ou, por exemplo, despedimento, recebendo indemnização não tributável e posterior celebração de novo contrato com outra sociedade do mesmo grupo) o legislador introduziu cláusulas anti-abuso de que são exemplo as constantes do nº 4 e do nº 10 do artº 2, e cuja aplicação é questionada no presente recurso”.

A sentença recorrida afirma que:

“Da matéria provada resulta que a entidade patronal, C..., e o Impugnante marido se encontravam sujeitos ao Acordo de Empresa celebrado e que prevê expressamente uma indemnização por desvinculação contratual.

Contudo como já referimos não se trata de uma indemnização por desvinculação contratual mas diversamente de um direito que se adquire com a aceitação da obrigação de continuar a prestar trabalho após o controlador atingir os 52 anos de idade.

Ou seja, aquele direito depende do prolongamento de funções e só se efetiva por causa deste prolongamento podendo, nomeadamente ser recebido antecipadamente pelo trabalhador ou até por morte deste estando, ainda, prevista a sua atualização.

Torna-se irrelevante que o AE o denomine como indemnização pela desvinculação contratual.



Tal quantia, auferida em caso de prolongamento de funções após o limite de idade para a reforma, é dependente do prolongamento de funções que a referida cláusula 11º refere continuando os CTA a auferir o seu salário durante esse período.

A referida quantia constitui uma contrapartida pelo trabalho prestado podendo ser recebida no momento da cessação de funções ou até antes.

Encontrando-se preenchidos os pressupostos do artigo 2º nº 2 do CIRS está tal quantia sujeita ao IRS liquidado.”

Não se descortinando motivos para divergir da jurisprudência exposta, tanto mais que, atenta a identidade da matéria de facto e da questão jurídica, qualquer divergência daria azo ao recurso previsto no art.º 25.º/2 do RJAT, no âmbito do qual o Supremo Tribunal Administrativo reafirmaria o que já afirmou, e à luz do dever de interpretação e aplicação uniformes do Direito, consagrado no art.º 8.º/3 do Código Civil, não se poderá concluir de outra forma que não a sujeição da compensação recebida pelo Requerente aquando da cessação da sua relação laboral com a C..., mantendo-se, por isso, o acto tributário objecto da presente acção arbitral, e improcedendo o pedido formulado.

\*\*\*

No seu requerimento anómalo, apresentado após a resposta da Requerida e, posteriormente, em sede de alegações escritas, vieram os Requerentes sustentar, em suma, que na apreciação da legalidade da liquidação objecto da presente acção arbitral, o Tribunal estaria vinculado a julgar, unicamente, à luz do conteúdo da notificação que lhes foi dirigida e consta do ponto 13 dos factos provados, e que, na óptica dos Requerentes, constituiria a fundamentação da referida liquidação.

Ressalvado o respeito devido, entende-se que não assiste qualquer razão aos Requerentes.

Com efeito, e conforme resulta da matéria de facto provada, a liquidação em crise foi efectuada sobre a declaração de substituição voluntariamente submetida à AT pelos Requerentes.

Ora, como se escreveu no Acórdão do TCA-Norte de 18-12-2014, proferido no processo 00651/05.7BEBRG:

“In casu, tal como já referido supra relativamente a vício diversio , a AT limitou-se a proceder à liquidação, rectius , à determinação do quantum a pagar de imposto com base nos valores declarados pelos contribuintes na respectiva declaração (de substituição) de rendimentos em sede de IRS.

Dito de forma diversa, a fundamentação subjacente ao acto tributário posto em crise, ou seja as razões de facto e de direito que conduziram à liquidação impugnada não careciam de ser levadas ao conhecimento destes uma vez que são eles que, em primeira mão os utilização aquando do cumprimento das suas obrigações declarativas., e tanto assim é e se revela consentâneo com a realidade quanto, isso mesmo resulta evidenciado na petição inicial da presente impugnação, a qual demonstra encontrarem-se os impetrantes munidos dos elementos essenciais para poder “atacar” a liquidação, o que só se mostra possível pelo conhecimento que manifestam(e declararam previamente perante a AT) dos factos concretos considerados pela AT, permitindo-lhe argumentar pelo conhecimento que revelam dos critérios valorativos da Administração sobre esses factos, de forma a discutir e apresentar outros critérios valorativos e, finalmente, em face das normas legais invocadas, vir discutir a sua violação in casu.

Salvo opinião diversa, confunde a Impugnante errónea e/ou falta de fundamentação, com discordância com o teor dessa mesma fundamentação, o que são duas realidades absolutamente distintas, uma vez que, do conspecto da petição inicial, depreende-se que, quanto ao vício de fundamentação imputado à liquidação em causa, a impugnante aduz argumentos atinentes não à ausência de fundamentação formal, mas à sua discordância quanto à fundamentação substancial.

Ora, nesta sede o que importava era saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a conduziram a actuar no sentido em que o fez e as razões em que fundou a sua actuação é questão que se situa no âmbito da validade formal do acto, situação diversa é aquela que cai no âmbito da validade substancial do acto, ou seja, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa.”.

Ou seja, e em suma, a fundamentação do acto de liquidação em questão é a declaração de substituição apresentada pelos próprios Requerentes que, de resto, ao fazê-lo, obstaram a que a AT instaurasse, conforme lhes foi comunicado, o procedimento de

alteração da sua declaração de IRS de 2014, nos termos do n.º 4 do art.º 65.º do Código do IRS, onde, aí sim, a AT poderia tecer a fundamentação que ao caso considerasse caber, distinta da declaração de substituição apresentada pelos Requerentes.

Deste modo, e face ao exposto, nada mais queda a este Tribunal, que não julgar improcedente a presente acção arbitral, absolvendo a Requerida do pedido.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, absolver a Requerida do pedido e condenar os Requerentes nas custas do processo, tendo em conta o já pago.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 68.965,94, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.448,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelos Requerentes, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de Novembro de 2018

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Nina Aguiar)

O Árbitro Vogal

(Nuno Pombo)