

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 350/2018-T

Tema: IRS – Indemnização por cessação de contrato de trabalho – Antiguidade; ACT do Setor Bancário; Artigo 2.º, n.º 4, alínea b), do código do IRS – Reforma de decisão (em anexo).

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Jorge Bacelar Gouveia e Pedro Miguel Bastos Rosado, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 20 de Julho de 2018, A..., contribuinte n.º..., e B..., contribuinte n.º..., residentes na Rua..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, 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 n.º 2015..., no valor de €71.951,88, assim como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2015... e da decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2016... .
2. Para fundamentar o seu pedido alegam os Requerentes, em síntese:
 - i. Vício de violação de lei, decorrente da violação do artigo 2.º, n.º 4, alínea b) e n.º 5 e 7.º do Código do IRS;
 - ii. Vício de falta de fundamentação.

3. No dia 23-07-2018, 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 11-09-2018, 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 01-10-2018.
7. No dia 30-10-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. 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.
9. 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.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT.
11. 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 2, 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- Em 01-04-1986, o Requerente marido assinou um contrato de trabalho com o Banco C... (doravante, C...), para iniciar a prestação de trabalho a 07-04-1986.
- 2- Desde então, o Requerente marido sempre trabalhou no C... e em entidades do sector financeiro que integravam em termos de relação de domínio o Grupo C... ou mantinham com o C... relações especiais de colaboração económica.
- 3- A pedido do C..., a partir de Dezembro de 2001, o Requerente esteve a exercer funções de vogal do Conselho de Administração na sociedade D... S.A, na qualidade de parceira do C... para a gestão de activos.
- 4- A D... não é participada do Grupo C... nem tem com este qualquer relação de domínio ou de Grupo, sendo ambas entidades independentes entre si.
- 5- Durante esse período, esteve suspenso o contrato de trabalho entre o C... e o Requerente.
- 6- Por carta endereçada pelo C... ao Requerente, com data de 09-01-2002, o Banco confirmou que o exercício de funções por parte do Requerente na D... foi feito a pedido do Banco e veio expressamente:
 - i) *“confirmar as condições em que tal exercício se processa face à sua qualidade de empregado do Grupo C...”*;
 - ii) *Assegurar que “pese embora a suspensão de funções de facto verificada, não são afetadas as regalias que usufrui: contagem de antiguidade (etc)”*;

- iii) garantir a “reintegração do Requerente nos quadros do Grupo C... aquando da cessação de funções na empresa”.
- 7- De 1986 a 2001, o vencimento do Requerente foi pago pelo C... ou pela E..., S.A., entidade detida a 100% pelo C... .
- 8- A partir de Dezembro de 2001, o Requerente passou efectivamente a ser remunerado pela D..., mantendo a “suspensão de funções” no C... .
- 9- Durante o período de exercício de funções do Requerente na D..., o C... comprometeu-se a manter, a favor do Requerente, os direitos e as regalias de que usufruía: contagem de antiguidade, acesso às facilidades de crédito, atribuição de acções reservadas a empregados em aumentos de capital social, participação em resultados consolidados ou outras que possam vir a ser aplicadas aos colaboradores da mesma categoria profissional.
- 10- Por e-mail de 11-12-2008, o então Administrador do Pelouro dos Recursos Humanos despacha, por referência ao Requerente, no sentido “*de acordo com renovação das licenças sem vencimento*” que lhe foi solicitada, por mais um ano, pelo Departamento Administrativo de Colaboradores do Banco.
- 11- Em 08-09-2014, foi revogado, por acordo, o contrato de trabalho entre o Requerente e o C..., com efeitos a 31-08-2014.
- 12- A referida revogação foi acordada no âmbito de um processo de reestruturação do C... que determinou a cessação dos contratos de trabalho entre o C... e centenas de colaboradores, e que teve início em 2012.
- 13- O C... atribuiu ao Requerente pela cessação do contrato de trabalho uma compensação ilíquida no valor de €231.761,27, a que acrescia os direitos remuneratórios vencidos e vincendos respeitantes ao exercício de 2014.
- 14- O C... sujeitou a totalidade da indemnização a retenção na fonte de IRS, entregando ao Estado, a título de retenção na fonte de IRS, o valor de € 93.863,00 acrescido do montante de € 4.809,00 a título de sobretaxa de IRS.
- 15- Nos 5 anos anteriores à revogação do contrato com o C..., o Requerente não recebeu qualquer importância em virtude de cessação do contrato de trabalho.

- 16- Após a cessação do contrato de trabalho, o Requerente não celebrou qualquer vínculo empresarial ou laboral com o C... ou com qualquer empresa com ele relacionada.
- 17- Em 27-05-2015, os Requerentes entregaram a sua declaração Modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2014, com a referência
- 18- Aquando do preenchimento da declaração Modelo 3 de IRS de 2014, os Requerentes tentaram inscrever somente a retenção na fonte realizada sobre o valor da indemnização, no montante de €93.863,00, acrescido do valor de €4.809,00 a título de sobretaxa de IRS, contudo, tal não foi aceite pelo sistema informático da AT.
- 19- Nesse contexto, os Requerentes inscreveram o valor da indemnização no Quadro 4 do Anexo A, sujeitando integralmente o valor da compensação de €231.761,27, paga pelo C..., a IRS.
- 20- Os Requerentes foram notificados da liquidação de IRS n.º 2015..., referente ao ano de 2014, da qual resultou imposto a pagar no valor de €71.951,88.
- 21- Em 31-08-2015, os Requerentes procederam ao pagamento da referida liquidação de imposto.
- 22- Em 27-05-2015, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa que correu termos com o n.º ...2015..., tendo por objecto a liquidação de IRS referente ao ano de 2014.
- 23- Em 11-11-2016, os Requerentes foram notificados da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- 24- Os Requerentes interpuseram recurso hierárquico n.º ...2016... tendo por objecto a decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- 25- Os Requerentes exerceram o direito de audição prévia.
- 26- Por despacho de 17-04-2018, foi o recurso hierárquico indeferido.
- 27- Da decisão de indeferimento do recurso hierárquico consta o seguinte:

APRECIAÇÃO DO PEDIDO

1. O requerente tem legitimidade conforme o art.º 9 e art.º 44º n.º 1 do CPPT e o pedido encontra-se deduzido em tempo ao abrigo do disposto no art.º 66º, nº 2 do CPPT.
2. Cumpre, em primeiro lugar, referir que o recurso hierárquico não inova relativamente à argumentação que sustentou a petição de reclamação graciosa, bem como a exposta pelo contribuinte aquando do exercício do seu direito de audição; sublinhando-se, no entanto, que se este meio processual visa a inversão, total ou parcial, do sentido decisório proferido parece que para tal o pedido deveria mostrar-se sustentado em argumentos e elementos devidamente comprovados, minimamente inovadores e ainda não apreciados, o que não sucede na presente situação.
3. Desde Abril de 1986, data em que foi celebrado o contrato de trabalho, até à celebração do acordo de rescisão em final de Agosto de 2014, que subsiste, pelo menos ao nível formal, um contrato de trabalho entre o ora recorrente e a entidade bancária C... S.A..
4. No entanto, pelo menos desde finais de 2001 que a prestação efetiva de trabalho, bem como a remuneração do contribuinte e que constituía rendimento de trabalho dependente, passou a concretizar-se junto da sociedade D... S.A. que, tal como é referido pelo próprio recorrente e expresso em diversos documentos constantes dos autos (ex: certificado emitido pelo C...), mantém com o Grupo C... S.A (atual F... Sociedade Gestora de Fundos de Investimento, S.A) não uma qualquer relação de grupo, domínio ou participação qualificada no seu capital que permita que o C... possa interferir ao nível da gestão e administração, antes constituindo uma sociedade da mesma área económica e financeira, integrando-se como associada no grupo C... e encontrando-se ambas sujeitas ao mesmo Acordo Coletivo de Trabalho em vigor para a sua área de actividade.

5. Portanto, o que verifica é a suspensão do contrato celebrado, o que não impossibilitou o acordo e a aceitação interpartes, naturalmente com relevância jurídica, que determinadas regalias e benefícios adjacentes ao contrato individual de trabalho de 1986, como a antiguidade, pudessem continuar a poder ser usufruídas pelo trabalhador; outras, no entanto, como o financiamento das responsabilidades inerentes a benefícios de reforma passaram a ser assumidos pela D... S.A. no quadro mais amplo de regulação laboral estabelecido para o setor de actividade em questão traduzido no Acordo Coletivo de Trabalho, a que ambas as empresas se encontram adstritas.
6. Esclareça-se, no entanto, que se considera existir em sede jurídica uma absoluta destriça, pelo menos desde 2001, entre o plano formal e material da relação laboral do contribuinte e a entidade com a qual foi celebrado o contrato de trabalho cuja rescisão permitiu que fosse disponibilizado determinado montante a título de compensação.
7. O montante disponibilizado pelo C..., S.A. em razão do acordo de cessação enquadra-se, sem dúvida alguma, enquanto rendimentos da Cat A como decorre do art.º 2º, nº 4, ficando enquanto tal sujeitas a tributação em sede de IRS; o que o mesmo artigo, mas agora na alínea b) admite por meio de uma delimitação negativa, é que se se mostrarem preenchidos determinados pressupostos pode verificar-se uma situação de não tributação, configurando-se, assim, um regime de benefício, i.é, previu o legislador "alguma discricionariedade positiva" relativamente a rendimentos semelhantes auferidos por outros contribuintes em nome da prossecução de determinados fins entendidos como socialmente mais relevantes à data. No entanto, se nos deparamos perante um benefício fiscal, necessariamente sobressai a necessidade de aferição estrita e rigorosa dos pressupostos legais por forma a não subverter a intencionalidade (do legislador e não por parte do executivo) subjacente à sua previsão.
8. Atento o disposto no dispositivo legal controvertido verifica-se dever ser de considerar as remunerações com carácter de retribuição auferidas nos últimos 12 meses e a "antiguidade" no exercício de funções na entidade responsável pela disponibilização das importâncias auferidas a "qualquer título" e que no caso correspondem a compensação pela cessação por mútuo acordo do contrato individual de trabalho.
9. Ora, as remunerações que constituem rendimentos de trabalho dependente auferidas nos "últimos 12 meses" pelo contribuinte peticionário não são disponibilizadas pela entidade que formalmente figura como entidade patronal e ora devedora do montante de natureza indemnizatória cujo enquadramento se encontra em ponderação; sendo certo que não obstante o exercício de funções por parte do recorrente e o pagamento da respetiva retribuição seja assegurado por uma entidade patronal –D... S.A.- distinta de C..., S.A., as diversas partes envolvidas acordaram no âmbito do princípio da liberdade contratual, que tal realidade não interferiria na contabilização dos

anos/antiguidade de actividade profissional do SP, traduzindo-se numa das garantias cuja manutenção se verificaria independentemente da sua "cedência".

10. Ora, não se encontra em causa qualquer ponderação de validade ou invalidade ao nível jurídico ou no quadro do Acordo de Regulação Coletiva de Trabalho que se encontre em vigor para a atividade económica na qual o contribuinte exerce funções, mesmo porque esta matéria não integra o âmbito das competências da AT. Para efeitos tributários, o que releva é aferir se os rendimentos controvertidos auferidos pelo contribuinte e que têm enquadramento na Cat A, podem ou não, beneficiar fiscalmente ao abrigo do disposto no dispositivo legal já referido, agora na sua alínea b).
11. Ora, considerando o teor do dispositivo parece-nos desde logo, que tal "esbarra" com a exigência que literalmente decorre do próprio texto da alínea b), de que as últimas remunerações auferidas pelo contribuinte seja disponibilizadas pela entidade patronal devedora da compensação, porquanto no caso concreto estas não coincidem.
12. Efetivamente, a entidade devedora não corresponde à entidade patronal que realizou o pagamento das últimas 12 remunerações ou, sequer perante a qual o contribuinte deveria responder em termos de exercício de funções, igualmente não se podendo considerar que ambas estivessem numa relação de domínio ou de grupo, tal como é assegurado pelo próprio recorrente e confirmado em diversos elementos documentais constantes dos autos.
13. O facto da entidade devedora responsável pelo pagamento do montante compensatório ter, segundo o recorrente, considerado a totalidade do período em que se manteve o vínculo jurídico, repita-se, pelo menos ao nível formal, decorre do cumprimento de um acordo celebrado entre as partes no quadro da sua livre disponibilidade contratual e, parece, terá mesmo constituído prática comum, não pode, no entanto, tal "impor-se" em sede tributária e, de forma muito particular, quando em causa se encontra a ponderação do reconhecimento do direito a um benefício fiscal, sob pena de, assim sim, todo o sistema de ponderação social que esteve na base da previsão se mostrar desvirtuada (assim o Ac. TCAS no proc.nº3748/10).
14. O entendimento acima expresso resulta, aliás, se se atender ao próprio texto do preceito que mostrando-se perfeitamente claro não necessita de se socorrer da conceitualização de outro normativo, como o laboral, apenas e só porque uma interpretação mais "ampla" e setorial, pelo menos no âmbito da atividade financeira/bancária, seria a que se mostraria mais conforme com os interesses do recorrente e a sua pretensão de beneficiar fiscalmente do disposto no n.º 4 do art.º 2º, al.b).
15. Refira-se ainda que, neste mesmo sentido, já se pronunciou o Centro de Estudos Fiscais em Parecer de 2016, i.é, o número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício na entidade

- devedora reporta-se à verificada na entidade que, por força do elemento histórico-sistemático inerente ao actual n.º 10 deste mesmo art.º 2, corresponde à entidade empregadora e/ou entidade patronal, abrangendo-se aqui as situações de sucessão nesta posição, para além do enquadramento do vínculo jurídico dessa sucessão.
16. Também em artigo da revista "Fiscalidade" de Janeiro/abril de 2003, Manuel Fuastino vem defender que para a AT o conceito de antiguidade no contexto do art.º 2º, n.º 4 b) CIRS corresponde ao período de prestação de serviço efetivo na entidade devedora, não sendo oponíveis os períodos em que o trabalhador se encontra com o vínculo suspenso, seja qual for o motivo, igualmente não sendo oponíveis os acordos de assunção de antiguidade e, por outro lado, importando as remunerações regulares com carácter de retribuição (conceito decorrente do art.º 82º da LCT) auferidas nos últimos 12 meses.
 17. Assim, o argumento do contribuinte de não deveria considerar-se os últimos 12 meses do calendário (no caso apenas o período de trabalho na D... S.A. - entidade não devedora da compensação), mas os últimos 12 meses de remuneração efetiva no C... não se revela admissível.
 18. Portanto, contrariamente ao posicionamento do recorrente, não nos parece ter existido uma errónea qualificação dos rendimentos controvertidos que foram disponibilizados em 2014 em razão da cessão do vínculo contratual celebrado com o C... S.A; estes rendimentos inserem-se na Cat A e mostram-se sujeitos, na sua totalidade, a tributação em sede de IRS na medida em que os pressupostos explicitados no n.º 4, b) do art.º 2 CIRS não se mostram cumpridos para que fosse considerado o benefício fiscal previsto, de não sujeição, revelando-se correto e legal o apuramento contestado, não sendo devidos quaisquer juros indemnizatórios.
 19. Em face do supra exposto, parece ser de indeferir o recurso hierárquico. De acordo com as instruções divulgadas pela Circular n.º 13/99, de 08 de Julho, é dispensada a notificação do recorrente, nos termos e para efeitos do disposto no art.º 60º da LGT, uma vez que este já teve oportunidade de se pronunciar anteriormente no âmbito do processo de reclamação e não são invocados factos e/ou argumentos inovadores que não tenham sido levados ao seu conhecimento ou sobre os quais não tenha tido a possibilidade de se pronunciar, limitando-se a AT a aplicar os dispositivos legais e os entendimentos da AT que enformam a matéria controvertida.

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, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

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. Do valor da causa.

Os Requerentes atribuíram ao pedido arbitral o valor de € 126.127,56, sustentando a Requerida que à mesma deverá ser atribuído o valor de € 71.951,88, dado que os Requerentes pretendem a anulação da liquidação de IRS n.º 2015... e que nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), quando seja impugnada a liquidação, o valor do processo é o da importância cuja anulação se pretende.

Ressalvado o respeito devido, não assiste qualquer razão à Requerida.

Com efeito, o valor de € 71.951,88 é o valor a pagar pelos Requerentes, tendo em conta as retenções na fonte efectuadas, e não o valor da liquidação de imposto, conforme consta do próprio documento de demonstração de liquidação emitido.

O valor do imposto liquidado, e cuja anulação os Requerentes pretendem, conforme resulta expressamente do pedido arbitral formulado, que seja anulado, é o valor por eles indicado, ou seja, € 126.127,56.

De resto, e ao contrário do que pretende a Requerida, não está em causa “*o quantum, qual o montante do imposto que incide efectivamente sobre o valor da compensação, uma vez que se ignora qual o valor efectivamente sujeito a tributação, nem o valor dos presumíveis juros indemnizatórios.*”, mas, estritamente, o montante de imposto cuja anulação os Requerentes pretendem, que está precisamente determinado, independentemente de ser esse, ou não, o valor de imposto ilegalmente liquidado.

Assim, e pelo exposto, mantém-se o valor da causa indicado pelos Requerentes.

b. Do fundo da causa.

A questão principal que se apresenta a resolver nos presentes autos de processo arbitral, é a legalidade, ou não, da sujeição a IRS da compensação por cessação de contrato de trabalho auferida pelo Requerente, no ano de 2014 e no montante de €231.761,27, paga pelo Banco C... (C...), à luz do disposto no artigo 2.º, n.º 4, alínea b), do código do IRS aplicável, cujo teor é o seguinte:

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

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

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.”.

Sustenta o Requerente que, não obstante ter passado, a partir de Dezembro de 2001, a exercer funções de vogal do Conselho de Administração na sociedade D..., se manteve o seu contrato de trabalho com o C... .

Por seu lado, sustenta a Requerida que os Requerentes não conseguiram provar que a compensação estaria abrangida pelo previsto no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS, ou seja, que o valor da indemnização estaria excluído de tributação por força da norma.

Esta questão, em termos precisamente idênticos aos ora formulados, foi já objecto de apreciação no CAAD, no âmbito do processo arbitral 55/2018T².

Quer os Requerentes, quer a Requerida, reconhecem que a doutrina ali expandida é transponível, sem qualquer adaptação, para o presente caso.

Assim, referem os Requerentes que *“Este Acórdão versa sobre a exata situação dos presentes autos”*, e a Requerida que *“a AT adere ao explanado na sentença proferida no processo acima identificado, (...) sendo que, o artigo 2.º, n.º 4, al. b) do Código do IRS deve ser lido e interpretado no sentido de que a antiguidade para efeitos de exclusão da tributação deve ser aferida em relação à entidade devedora dos rendimentos em causa, ou seja, à entidade pagadora da indemnização.”*.

Também aqui se subscreve o doutamente versado naquele acórdão arbitral proferido no processo 55/2018, que procedeu a exaustiva e precisa análise da questão *sub iudice*, considerando-se ali, em suma, que *“o período de exercício das funções de membro do Conselho de Administração e as remunerações auferidas como administrador não devem ser admitidos na fórmula de cálculo que determina o montante da compensação derivada de vínculo laboral de trabalhador excluída da sujeição a IRS.”*, mas que se verifica o *“efeito suspensivo do contrato de trabalho, por facto respeitante ao trabalhador, nos termos gerais dos artigos 294.º e seguintes do Código do Trabalho.”*, pelo que *“Apesar*

de o Requerente pugnar por um conceito de antiguidade mais abrangente e pela tomada em consideração do valor das últimas remunerações recebidas como administrador, posição que este Tribunal não acolheu, afigura-se que se mantém na esfera deste o direito a ser tributado de acordo com os pressupostos do artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS, ou seja, a beneficiar da exclusão de incidência de IRS na parte da compensação recebida que resulte da aplicação inequívoca da fórmula constante do preceito em causa. Aliás, a não ser assim, resultaria violado o princípio da legalidade, pois seria devido imposto sem o necessário suporte legal. Terá sido por essa mesma razão que, apesar de ficar aquém do objetivo pretendido pelo Requerente, este fez prova, no presente processo arbitral, como já havia feito no procedimento administrativo, dos últimos descritivos de remunerações enquanto funcionário (em 2000 e 2001) e não apenas das remunerações auferidas como administrador (em 2013 e 2014).”.

Conclui-se na douta decisão, a qual se subscreve integralmente e para a qual, obviando a fastidiosas transcrições, se remete, que “a decisão de indeferimento do recurso hierárquico e o objeto mediato, a liquidação de IRS, são parcialmente anuláveis por violação do disposto no artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS, ao não excluírem da sujeição a este imposto a parte da compensação recebida pelo Requerente que corresponde ao produto do multiplicador de 8 (anos ou fração de antiguidade) pelo valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição mencionadas na alínea i) da factualidade provada, auferidas entre dezembro de 2000 e novembro de 2001, quando sujeitas a imposto (o que não é o caso, a título de exemplo, do subsídio de refeição cujo valor se enquadre nos limites legais de não tributação).”.

Também aqui, pelos fundamentos ali expostos, se conclui que a decisão de indeferimento do recurso hierárquico e a liquidação de IRS, são parcialmente anuláveis por violação do disposto no artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS, ao não excluírem da sujeição a este imposto a parte da compensação recebida pelo Requerente que corresponde ao produto do multiplicador de 15,67 anos pelo valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição auferidas pelo Requerente entre 01-04-1986 e Dezembro de 2001, quando sujeitas a imposto (o que não é o caso, a título de exemplo, do subsídio de

² Disponível para consulta em: <https://caad.org.pt/tributario/decisooes/>.

refeição cujo valor se enquadre nos limites legais de não tributação), cujo valor concreto, se necessário, poderá ser apurado em execução do presente julgado.

c. Da falta de fundamentação

Alegam os Requerentes, ainda que o acto tributário deve ser anulado por falta de fundamentação.

Ressalvado o respeito devido, laboram os Requerentes num equívoco.

Com efeito, os actos tributários de liquidação fundamentam-se, exclusivamente, na declaração de imposto, bem ou mal, apresentada pelos Requerentes, pelo que não carece de qualquer fundamentação adicional.

Assim, como referiu o Ac. do TCA-Sul de 03-12-2015, proferido no processo 07854/14, *“A fundamentação da liquidação de I.R.S. efectuada pela Fazenda Pública e objecto dos presentes autos pode ter características sumárias, visto ser consequência legal de declaração de rendimentos apresentada pelos recorrentes, sendo que a lei prevê expressamente tal possibilidade no art.º.77, n.º.2, da L.G.T.”*

Já as decisões da reclamação graciosa e do recurso hierárquico apenas integram o objecto da presente acção arbitral na parte que incidem sobre a legalidade da liquidação de imposto que lhes serviu de objecto, e não na parte que se reporte a vícios próprios de tais actos.

Como explica Carla Castelo Trindade³, *“Esta é a primeira questão que deve ficar clara: o objecto do processo arbitral é o acto de liquidação (...)”*.

Prossegue a mesma Autora, esclarecendo que *“os actos de segundo ou terceiro grau poderão sempre ser arbitráveis, na medida em que comportem, e só nessa medida, eles próprios, a (i)legalidade dos actos de liquidação em causa”*.

Decorrência do quanto se vem de expor, é que *“não são arbitráveis os vícios próprios dos actos de indeferimento de reclamações graciosas, de recursos hierárquicos ou de pedidos de revisão do acto tributário porque escapam ao âmbito material da arbitragem tributária.”*⁴.

³ *“Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - Anotado”*, Almedina, 2016, p. 69.

⁴ *Idem*, p. 70.

Como exemplifica ainda a mesma Autora⁵, integram-se nesses vícios próprios dos actos de segundo e terceiro grau, os vícios formais que os inquinem, incluindo a sua falta de fundamentação.

Ou seja, e em suma, o artigo 2.º do RJAT toma como objecto da competência dos tribunais arbitrais, os actos primários (“*actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*”), sendo os actos secundários unicamente relevantes como elementos proporcionadores da tempestividade da pretensão impugnatória, como resulta do artigo 10.º, n.º 1, al. a) daquele Regime, onde se impõe que os pedidos de constituição de tribunal arbitral sejam apresentados no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.º 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Daí que, em primeira linha, se esteja no presente processo a sindicar a legalidade do acto de liquidação de IRS dos Requerentes (objecto directo da competência dos tribunais arbitrais), sendo a legalidade dos actos secundários de decisão da reclamação graciosa e do recurso hierárquico – cuja função principal no processo arbitral tributário é a de garantir a tempestividade da impugnação arbitral do acto primário – meramente reflexa ou derivada da legalidade daquele.

Deste modo, e pelo exposto, sendo o objecto da presente acção arbitral o acto de liquidação de IRS, e os actos de decisão da reclamação graciosa e do recurso hierárquico *apenas e na medida* em que incorporem a (i)legalidade daquele primeiro acto, não se incluindo aí, portanto, os vícios próprios de tais actos, incluindo o seu défice de fundamentação, não poderá este Tribunal pronunciar-se sobre esse vício arguido pelos Requerentes, improcedendo, por isso, o pedido arbitral nessa parte.

*

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pelos Requerentes, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

⁵ *Idem*, p. 71.

No caso, o erro que afecta a liquidação anuladas é imputável, em primeira linha aos Requerentes, que apresentaram à declaração de imposto e procederam ao pagamento do imposto decorrente da mesma.

Apenas a partir da decisão da reclamação graciosa é que se pode imputar à Autoridade Tributária e Aduaneira a manutenção na ordem jurídica do acto de liquidação objecto da presente acção arbitral, na parte que ora se anula.

Têm, pois, direito os Requerentes a serem reembolsados da quantia que pagaram (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força do acto parcialmente anulado e, ainda, a serem indemnizados pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data do indeferimento da reclamação graciosa, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular parcialmente o acto de liquidação de IRS n.º 2015..., na medida em que não excluiu da tributação de IRS, referente a 2014, o produto do multiplicador de 15,67 anos pelo valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição auferidas pelo Requerente entre 01-04-1986 e Dezembro de 2001, quando sujeitas a imposto de antiguidade, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 4, alínea a) do Código do IRS, no montante concreto a determinar, se necessário, em execução de sentença, bem como as decisões da reclamação graciosa e do recurso hierárquico que tiveram aquela liquidação como objecto;
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima determinados;

- c) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de € 1.836,00, a cargo dos Requerentes, e de € 1.224,00, a cargo da Requerida.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 126.127,56, 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 € 3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, 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, 27 de Março de 2019

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal



(Jorge Bacelar Gouveia)

O Árbitro Vogal

(Pedro Miguel Bastos Rosado)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 350/2018-T

Tema: Reforma de decisão.

DESPACHO ARBITRAL

Por requerimento apresentado a 08-04-2018, vieram os Requerentes pedir, nos termos dos arts. 615.º, n.º 1, al. c) e n.º 4 e 616.º, n.º 1 do CPC e do art.º 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT, reforma / suprimimento da decisão nos termos e com os fundamentos seguintes:

a) Considerando que ficou provado que a remuneração relativa ao mês de Dezembro de 2001 não foi paga pelo Grupo C... conforme consta da base instrutória da decisão arbitral, a referência ao “valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição auferidas pelo requerente entre 01-04-1986 e Dezembro de 2001” deverá, antes, querer referir-se às remunerações auferidas nos meses de Novembro de 2000 a Novembro de 2001, considerando ainda a redação do art.º 2º, n.º 4, al. b) do CIRS na parte respeitante às remunerações dos últimos “doze meses”;

b) Reforma quanto a custas, tendo a decisão arbitral determinado que “fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00” e “condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respetivo decaimento,” considerando que foi ordenado anular o acto de liquidação “na medida em que não exclui da tributação de IRS, referente a 2014, o produto do multiplicador de 15,67 anos pelo valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição auferidas pelo Requerente”, resulta uma imputação de custas à Requerente no montante de 1.774,80€ (58%) e de 1.285,20€ à AT (48%), quando a parte da compensação excluída de tributação é de 133.436,31€ (remuneração média de referência

de 8.515,40 € multiplicado por 15,67) a que corresponde imposto de 72.617,81 €, perfazendo o valor da acção a quantia de 126.127,56 €.

*

Foi facultado à Requerida a possibilidade de, querendo, exercer o seu contraditório, o que se absteve de fazer.

*

Dispõe o art.º 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT que:

“São de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos:(...)

e) O Código de Processo Civil.”.

Dispõe o art.º 615º, n.ºs 1, al. c) e 4, do CPC, que:

“1 - É nula a sentença quando (...):

c) Os fundamentos estejam em oposição com a decisão ou ocorra alguma ambiguidade ou obscuridade que torne a decisão ininteligível; (...)

4 - As nulidades mencionadas nas alíneas b) a e) do n.º 1 só podem ser arguidas perante o tribunal que proferiu a sentença se esta não admitir recurso ordinário”

Dispõe o art.º 616.º, n.º 1, do CPC, que:

“A parte pode requerer, no tribunal que proferiu a sentença, a sua reforma quanto a custas e multa, sem prejuízo do disposto no n.º 3.”.

Com interesse para a questão ora em apreço, dispõe, ainda, o art.º 614.º/1, também do CPC, que:

“Se a sentença omitir o nome das partes, for omissa quanto a custas ou a algum dos elementos previstos no n.º 6 do artigo 607.º, ou contiver erros de escrita ou de cálculo ou quaisquer inexatidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto, pode ser corrigida por simples despacho, a requerimento de qualquer das partes ou por iniciativa do juiz.”.

*

Conforme resulta da leitura da decisão reclamada, a mesma assenta na aplicação da norma do art.º 2.º, n.º 4, alínea b), do Código do IRS aplicável, cujo teor é na mesma transcrita, e do qual resulta, para além do mais e no que ao caso interessa, que sujeita a tributação a *“parte que exceda o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses”.*

Conforme aponta a Requerente, crê-se ser uma evidência que as referências subsequentemente feitas no acórdão, no segundo parágrafo da p. 12, e na al. a) do ponto C. da p. 15, ao *“valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição auferidas pelo requerente entre 01-04-1986 e Dezembro de 2001”* queria referir-se ao *“valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição auferidas pelo requerente Novembro de 2000 a Novembro de 2001”.*

Trata-se, por isso, de uma inexatidão devida a lapso manifesto, a corrigir por mero despacho, nos termos do art.º 614.º/1 do CPC.

Face ao exposto, e nos termos do referido art.º 614.º/1 do CPC, determina-se a correcção do lapso em questão, passando a constar, no segundo parágrafo da p. 12, e na al. a) do ponto C. da p. 15, onde se lê *“valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição auferidas pelo requerente entre 01-04-1986 e Dezembro de 2001”*, a expressão

“valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição auferidas pelo requerente Novembro de 2000 a Novembro de 2001”.

*

Relativamente à reforma quanto a custas peticionada pelos Requerentes, verifica-se que, como os mesmos indicam, foi-lhes colocado a cargo uma parte correspondente a 58% do valor daquelas.

A parte das custas atribuídas à Requerida, corresponde 42%, e não 48%, como indica a Requerente, do valor daquelas.

A referida repartição das custas enferma, igualmente, de lapso, na medida em que, conforme resulta do processo, e decorre dos próprios valores está trocada, tendo a acção procedido na proporção de 58% e decaído na proporção de 42%.

Pelo exposto, e nos termos do já supra-referido art.º 654.º/1 do CPC, determina-se a correcção do referido lapso, passando a constar na al. c) do ponto C. da p. 15, o seguinte:

“Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de €1.224,00, a cargo dos Requerentes, e de € 1.836,00, a cargo da Requerida”.

Notifique-se

Lisboa, 24-05-2019

O Árbitro Presidente,

(José Pedro Carvalho)