

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 267/2019-T

Tema: IRS - indemnização por cessação de contrato de trabalho; gerência; artigo 2º, nº 4, alíneas a) e b) do CIRIS.

DECISÃO ARBITRAL

I-RELATÓRIO

1. A..., contribuinte fiscal n.º..., e B..., contribuinte fiscal n.º..., casados entre si, e residentes na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Porto, (*doravante designados por Requerentes ou Sujeitos Passivos*) apresentaram em 2019-04-11 pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º, 5º, n.º 2, alínea a), 6º, n.º 1 e 10º, n.ºs 1 e 2, todos do Decreto Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (*doravante designado por RJAT*), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante também designada por Requerida ou AT*), com vista à declaração de ilegalidade e conseqüente anulação do acto de liquidação adicional de IRS n.º 2018..., e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2018..., e demonstração de acerto de contas n.º 2018..., relativamente ao ano de 2014, num total de 34.303,33 €.

2.O pedido de constituição de Tribunal Arbitral Singular foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e notificado à Requerida em 2019-04-12.

3. Em 2019-05-16 veio a AT, a coberto do disposto no n.º 1 do artigo 13º do RJAT apresentar revogação parcial dos actos de liquidação impugnado.

4. Notificados os Requerentes nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do indicado normativo vierem em 2019-05-29 informar que pretendiam o prosseguimento dos autos.

5. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificado às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário, que

comunicou àquele Conselho a aceitação do encargo no prazo previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

6. Em 2019-06-03 foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) na redação que lhes foi conferida pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

7. O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 2019-06-26, de acordo com a prescrição da alínea c) do artigo 11º do RJAT, na redacção que lhe foi conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

8. Devidamente notificada para tanto, através de despacho proferido em 2019-06-26 a Requerida apresentou a sua resposta, em 2019-09-15, tendo procedendo à junção do processo administrativo (PA) em 2019-09-12.

9. Por despacho proferido em 2019-09-16, devidamente notificado às partes, que fundamentou, para além do mais, a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, foram as partes convidadas a apresentar alegações escritas, e indicada como data limite previsível para a prolação e notificação da decisão final às partes o dia quinze de Novembro de dois mil e dezanove.

10. Em 2019-10-01 os Requerentes apresentaram as suas alegações escritas, onde, essencialmente reiteram o argumentário ínsito no pedido de pronúncia arbitral, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira procedido à junção das suas alegações em 2019-10-15, onde remete para a sua resposta.

11. Por despacho de 2019-10-15 foram os Requerentes notificados no sentido de virem informar os autos se tinham já sido notificados da “nova” liquidação em resultado da revogação parcial, sancionada em 14/05/2019 por despacho da Exma. Subdiretora-Geral por delegação.

12. Ao que responderam em 2019-10-28, informando que: *“(i) não foram notificados de qualquer “nova liquidação, (ii) nem de qualquer demonstração de acerto resultante da revogação parcial sancionada pelo despacho de 14-05-2019”.*

13. Foi a AT, notificada por despacho de 2019-11-04, para informar se tinha já procedido à notificação da “nova” liquidação aos Requerentes.

14. Por despacho proferido em 2019-11-14, e pelas razões que no mesmo decorrem procedeu-se à prorrogação do prazo para a prolação da decisão e sua notificação às partes.

15. Veio a AT informar em 2019-11-21 informar que não tinha ainda notificado os Requerentes, notificando-se estes para se pronunciarem sobre o antecedente, por despacho de 2019-11-23.

16. Em 2019-12-19 e pelas razões que do mesmo sobressaem no sentido de se aguardar liquidação em resultado da revogação parcial do acto impugnado, procedeu-se a nova prorrogação do prazo para a emissão da decisão e sua notificação às partes.

17. Por iguais razões às supra referidas, foi, por via do despacho de 2020-02-18, prorrogado prazo para prolação da decisão e sua notificação às partes.

18. Em 2020-02-19 o Requerente procedeu à junção da liquidação nº 2019... levada a cabo em 2019-11-29 no montante de 16.357,44 €, com referência ao ano de 2014.

19. Notificadas as partes (despacho de 2020-02-19) para se pronunciarem acerca da liquidação em questão, vieram o Requerente e AT, respectivamente em 2020-03-04 e 2020-03-20, tecer considerações acerca da identificada liquidação.

20. A fundamentar o seu pedido os Requerentes invocaram em síntese e com relevo para o que aqui importa, o seguinte (*que se menciona, maioritariamente por transcrição*);

21.1. O Requerente A..., foi trabalhador da “C..., Lda., no período compreendido entre 11 de Setembro de 2006 e 31 de Outubro de 2014 (*cf. artigo 13 do pedido de pronúncia arbitral*),

21.2. Desde 1 de Junho de 2010, o Requerente passou a acumular o cargo de Diretor Geral para a Península Ibérica, que efetivamente exercia, com a de gerente da empregadora, cuja nomeação aceitou (*cf. artigo 17 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 5 com o mesmo junto*,

21.3. Gerência que nunca foi remunerada, mantendo o requerente apenas a retribuição que auferia como trabalhador da empregadora e cujas respectivas funções continuou a exercer (*cf. artigo 18 do pedido de pronúncia arbitral*),

21.4. (...) enquanto gerente ao requerente apenas competia a assinar aquilo que lhe era determinado pelo Vice-Presidente para a Europa, Sr. D... que trabalhava por todo o mundo, deslocando-se ocasionalmente a Portugal (*cf. artigo 22 do pedido de pronúncia arbitral*),

21.5. Era, assim, uma gerência formal, territorialmente localizada e apenas destinada a dar forma e validade a atos determinados por terceiros numa hierarquia bem definida (*cf. artigo 24 do pedido de pronúncia arbitral*),

21.6. Dando resposta à exigência estatutária de que a sociedade se vinculava com a assinatura de dois gerentes (*cfr. artigo 25 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 6 com o mesmo junto*),

21.7. O requerente acumulou estas funções no período compreendido entre Junho de 2010 e 25 de Setembro de 2014, data em que lhe foi instaurado processo disciplinar com comunicação da intenção de proceder ao seu despedimento por alegada justa causa (*cfr. artigo 26 do pedido de pronúncia arbitral e documentos nºs 7 e 8 com o mesmo juntos*),

21.8. A que o Requerente respondeu em 08.10.2014 (*cfr. artigo 27 do pedido de pronúncia arbitral e documentos nºs 9 e 10 com o mesmo juntos*);

21.9. Em 25 de Setembro de 2014 o Requerente assinou uma carta, dirigida à empregadora de “*renúncia irrevogável, incondicional e efetiva ao cargo de Gerente dessa sociedade*” (*cfr. artigo 35 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 11 com o mesmo junto*);

21.10. A empregadora celebrou com o Requerente um acordo de cessação de contrato de trabalho (...) de onde resultou o pagamento de uma indemnização de 162.500,00 € (*cfr. artigos 39 e 40 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 12 com o mesmo junto*);

21.11. (...) o Requerente tratou fiscalmente a compensação pela cessação do contrato de trabalho, dividindo-a em duas partes:

a. Uma, no montante de € 53.999,92, tratada como isenta de IRS, porque não excedia 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 ao serviço da empregadora, nos termos do disposto na alínea b) do nº 4 do artigo 2º do CIRS, na redação dada pela Lei 66-B/2012, de 31 de Dezembro, então em vigor;

b. Outra, no montante de € 108.500,08, sujeita a retenção por exceder o limiar de isenção referido na alínea anterior (*cfr. artigo 46 do pedido de pronúncia arbitral*);

21.12. Em consonância com o acordo celebrado, o recibo processado e as quantias efetivamente auferidas, no mês de Janeiro de 2015 a Empregadora emitiu a declaração de rendimentos e retenções prevista no artigo 119º, nº 1 b) do CIRS (*cfr. artigo 47 do pedido de pronúncia arbitral e documento nº 14 com o mesmo junto*);

21.13. Conclui o Requerente o seu pedido de pronúncia arbitral, no sentido de:

a) Ser deferido o pedido de constituição do Tribunal Arbitral;

b) Ser anulada a liquidação adicional de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS) nº 2018... e respetivo ato de liquidação de juros compensatórios nº 2018... e da demonstração de acerto de contas nº 2018..., referentes ao ano de 2014, dos quais resultou o valor a pagar de € 34.303,33 (trinta e quatro mil, trezentos e três euros e trinta e três cêntimos), por provados e procedentes os factos alegados neste pedido de pronúncia arbitral

c) Ser a AT condenada a reembolsar aos Requerentes as despesas em que estes incorreram e incorrerão com a prestação da garantia bancária necessária à sustação da execução e que neste momento se líquida em 659,60 €, a que acrescerão 295,18 €, por cada trimestre decorrido, após a data da sua emissão.

22. Como referido, em 2019-09-15 a AT apresentou a sua resposta que fundamenta, em breve síntese, como segue (que *igualmente se menciona maioritariamente por transcrição*);

22.1. Quanto à falta de fundamentação que o A, imputa à correcção não explica em que medida carece de fundamentação (*cfr. artigo 6 e 7 da resposta*),

22.2. A administração não está obrigada a longos e repetitivos textos para fundamentar as suas decisões, a Administração está obrigada a fundamentar os seus actos por forma a que o itinerário cognoscitivo que levou àquela decisão possa ser apreendido pelo administrado (*cfr. artigo 11 da resposta*);

22.3. A total apreensão, pelo requerente, do itinerário cognoscitivo que conduziu à correcção é por demais evidente, como resulta claro do articulado apresentado ao tribunal arbitral, e resultava já, amplamente, das comunicações do A com a administração fiscal, juntas ao PA (*cfr. artigo 12 da resposta*);

22.4. Alega o A que a nomeação [de gerência] se destinou a dar resposta à exigência estatutária da vinculação da Sociedade com a assinatura de dois gerentes (*cfr. artigo 29 da resposta*);

22.5. Sucede que tal alegação é falsa. Do documento 5 junto à PI – certidão permanente – resulta que a sociedade se obriga com a assinatura de um único gerente e não dois como pretende a A por forma a sustentar a sua tese (*cfr. artigos 30 e 31 de resposta*);

22.6. É (...) aplicável ao caso em apreço a redacção introduzida pela Lei nº 82-E/2014, de 31/12, ao nº 4 do artigo 2º do IRS (*cfr. artigo 39 da resposta*);

22.7. (...) nos termos da alínea a) daquele normativo, na nova redacção introduzida em 01.01.2015, com natureza interpretativa, deve considerar-se que o *quantum* da indemnização

recebida, referente ao período de execução do mandato de gerente, é sujeita à tributação na sua totalidade (*cfr. artigo 41 da resposta*);

22.8. Contrariamente ao que sucedia na redação anterior, deixa de ser relevante se à data da cessação, se tratava de gerente, uma vez que a indemnização é sujeita a tributação da sua totalidade, na parte que corresponda ao exercício de funções de gerente (*cfr. artigo 42 da resposta*);

22.9. Analisado o “acordo de cessação do contrato de trabalho”, verifica-se que neste acordo das partes foi expressamente considerado o período em que foram exercidas as funções de gerente (*cfr. artigo 44 da resposta*):

22.10 Confirma-se a cláusula 3ª, de onde consta que, com o pagamento das quantias referidas na cláusula 2ª, “o Trabalhador, declara-se integralmente pago de todos os créditos emergentes quer da execução quer da cessação do seu **Mandato**...” e que renuncia a quaisquer eventuais reclamações, direitos ou créditos de que pudesse ser titular, “relativos ao seu contrato de trabalho **ou ao seu mandato como gerente**” (*cfr. artigo 45 da resposta*);

22.11. (...) a indemnização/compensação pecuniária de natureza global acordada considerou a execução do contrato de trabalho e igualmente a execução do mandato de gerente (*cfr. artigo 46 da resposta*);

22.12. Considerando que foi atribuída uma compensação global de 162.500,00 €, para um total de 2972 dias de duração do contrato, a indemnização é divisível num valor diário de 54,58 € (*cfr. artigo 53 da resposta*);

22.13. Para apurar o *quantum* da indemnização correspondente ao exercício das funções de gerente, para efeitos fiscais, atende aos dias a data de deliberação de nomeação de gerente, 01-06-2010, e a data da comunicação da renúncia, 25-09-2014 (*cfr. artigo 54 da resposta*);

22.14. O que corresponde a um período de funções de gerente de 4 anos, 3 meses e 24 dias, pelo que a indemnização correspondente ao exercício de funções de gerente da empregador durante 1577 dias, sujeito a tributação na totalidade, nos termos da alínea a) do nº 4 do artigo 2º do Código do IRS, ascende a 86,230,66 € (54,68 € x 1577 dias) – (*cfr. artigo 55 e 56 da resposta*);

22.15. O remanescente da indemnização recebido no montante de 76.269,64 €, nos termos da alínea b) do mesmo normativo – na redação aplicável – estará isento de tributação na parte em

que não exceder o valor correspondente ao valor médio das remunerações dos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade, expurgado do período correspondente ao exercício das funções de gerente (*cf. artigo 57 da resposta*);

22.16. Termina a AT a sua resposta pugnando no sentido de que *“deve a presente acção ser julgada totalmente improcedente por não provada, e, conseqüentemente, ser absolvida a Réu de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências”*.

23. O Tribunal Arbitral Singular é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos do disposto nos artigos 2º, nº 1, alínea a), 5º e 6º do RJAT;

24. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, estão devidas e legalmente representadas (artigos 3º, 6º e 15º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* artigo 29º, nº 1, alínea a) do RJAT.

25. Não foram suscitadas excepções de que deva conhecer-se.

26. O processo não enferma de nulidades.

27. Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

II-FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1.Factos dados como provados

Com relevo para a apreciação e decisão da questão suscitada, dão-se como provados e assentes os seguintes factos:

1.O Requerente A... foi trabalhador da sociedade “C..., Lda.”, no período compreendido entre 11 de Setembro de 2006 e 31 de Outubro de 2014.

2. Por deliberação tomada em assembleia geral da sociedade “C...”, de 01/06/2010 que deu origem à acta nº 43, o Requerente A... foi na mesma nomeado gerente,

3. Cargo que exerceu até 25 de Setembro de 2014.

4. Data em que lhe foi instaurado um processo disciplinar, com comunicação de intenção de despedimento, por alegada justa causa.

5. Datada de 25 de Setembro de 2014, o Requerente dirigiu uma comunicação à C... cujo teor é o seguinte:

“Venho por este meio apresentar a V. Exas., com efeitos a 25 de Setembro de 2014, a minha renúncia irrevogável, incondicional e efectiva ao cargo de Gerente dessa Sociedade.

Declaro ainda nada mais ter a receber ou a reclamar dessa sociedade, seja a que título for, e designadamente por força do exercício ou de cessação daquele cargo”. (cfr. documento ° 11)

6. O Requerente marido respondeu ao referido processo disciplinar em 08 de Outubro de 2014.

7. Com data de 31 de Outubro de 2014, foi celebrado um “Acordo de Cessação de Contrato de Trabalho” entre a C..., LDA., como empregador e o Requerente, A..., constando da Cláusula 3ª (Quitação Integral) o seguinte:

“1. Com o pagamento das quantias referidas na Cláusula anterior, o Trabalhador declara-se, expressa e livremente, integralmente satisfeito de todos os créditos emergentes quer da execução quer da cessação do seu Contrato de Trabalho, nada mais tendo a receber ou a reclamar do Empregador e/ou de qualquer outra empresa do Grupo, seja a que título seja a que título for, nomeada mas não exclusivamente a título de salários (...).”

“2. Com o pagamento das quantias acima, o Trabalhador, declara-se integralmente pago de todos os créditos emergentes quer da execução quer da cessação do seu Mandato, nada mais tendo a receber ou a reclamar do Empregador ou de qualquer outra empresa do Grupo, seja a este título seja a que título for”.

“3. O Trabalhador renúncia, irrevogável e incondicionalmente, a quaisquer eventuais reclamações, direitos ou créditos de que pudesse ser titular relativamente ao Empregador ou ao Grupo, aqui se incluindo sem limitar os demais gerentes e accionistas, relativos ao seu contrato de trabalho ou ao seu mandato como gerente, incluindo, sem limita, qualquer compensação, indemnização de qualquer natureza, resultante da designação, execução ou cessação do seu contrato de trabalho ou do seu mandato como gerente”.

“4. O Empregador declara-se, expressa e livremente, integralmente satisfeito de todos os créditos emergentes quer da execução quer da cessação do Contrato de Trabalho com o Trabalhador, bem como da execução e cessação do seu mandato como gerente, nada mais a receber ou a reclamar deste seja a que título for.”

8. O Requerente A..., em resultado do sobredito acordo recebeu a quantia global de 162.500,00 €.

9. Em 13/05/2015 os Requerentes submeteram a sua declaração Modelo 3 de IRS, com referência ao ano de 2014, validade sob o nº...

10. Sob o ponto de vista do tratamento fiscal os Requerentes trataram a indemnização referida (162.500,00€) em duas partes:

- uma, no montante de 53.999,92 € tratada como isenta de IRS, e
- outra, no montante de 108.500,08 € sujeita a retenção por exceder o limiar de isenção referido da alínea b) do nº 4 do artigo 2º do CIRS.

11. O sujeito passivo A..., em cumprimento da Ordem de Serviço nº OI2018..., emitida em 14/08/2018, foi objecto de um procedimento de acção inspectiva interna e de âmbito parcial, incidente sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, de 2014.

12. No Relatório de Inspeção Tributária, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, para além do mais, (cfr. folhas 9 a 13) o seguinte:

“III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III.1. IRS-IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

A metodologia seguida no âmbito do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) em vigor à data dos factos, baseou-se na verificação dos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo no ano de 2014.

É sujeito passivo de IRS, nos termos do disposto no nº1 do artigo 13º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro “(...) as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos”.

Verificados os elementos constantes da base de dados da AT, referentes ao sujeito passivo em análise e no que respeita ao imposto em causa, nomeadamente:

- *Declaração de rendimentos- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) submetida pelo sujeito passivo com o nº ... rececionada em 13/05/2015,*
- *Demonstração de liquidação de IRS;*
- *Declaração Mensal de Rendimentos do gerente acima mencionado;*
- *Verifica-se que A..., foi gerente da C... no período compreendido entre 28/06/2010 e 14/11/2014.*

III.1.1. RECIBOS DE VENCIMENTO

Da análise aos recibos de vencimento, é possível apurar os seguintes montantes:

III.1.1 RECIBOS DE VENCIMENTO

Da análise aos recibos de vencimento, é possível apurar os seguintes montantes:

	Vencimento	Prémios	Reposição Ações	Férias	Subs. Refeição	Indmoniz	Natal	Subs. Viatura
Janeiro	5.142,85 €	707,65 €	- €	- €	- €	- €	- €	800,00 €
Fevereiro	5.142,85 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	800,00 €
Março	5.142,85 €	- €	1.799,98 €	- €	- €	- €	- €	800,00 €
Abril	5.142,85 €	1.144,48 €	- €	- €	- €	- €	- €	800,00 €
Maió	5.142,85 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	800,00 €
Junho	5.142,85 €	3.304,13 €	- €	5.142,85 €	- €	- €	- €	800,00 €
Julho	5.142,85 €	1.546,56 €	- €	- €	- €	- €	- €	800,00 €
Agosto	5.142,85 €	2.217,65 €	- €	- €	- €	- €	- €	800,00 €
Setembro	5.142,85 €	3.171,78 €	- €	- €	- €	- €	- €	800,00 €
Outubro	5.142,85 €	2.141,49 €	- €	- €	144,90 €	- €	- €	800,00 €
Novembro	257,14 €	3.596,03 €	- €	10.323,88 €	- €	162.500,00 €	4.675,31 €	- €
Totals	51.685,64 €	17.829,77 €	1.799,98 €	15.466,73 €	144,90 €	162.500,00 €	4.675,31 €	8.000,00 €

III.1.2. INDEMNIZAÇÃO

No que respeita aos elementos ao dispor da AT, verifica-se que não foi considerado para efeitos de IRS o montante de € 53.999,92 referente à indemnização recebida pelo sujeito passivo em análise.

Ora,

Relativamente ao enquadramento no âmbito da categoria A, a referida indemnização será de referir o disposto na alínea a) do nº 4 ao artigo 2º do Código do IRS:

“...4- Quando, por qualquer forma, cessarem os contratos subjacentes às situações referidas nas alíneas a), b) e c) do nº 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, e 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;

- a) *Pela sua totalidade, na parte que corresponda ao exercício de funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade residente.”*

Da consulta à certidão permanente da C... (ANEXO III), verifica-se que foi nomeado para o cargo de gerência em 01/06/2010.

O Acordo de Cessação de Contrato de Trabalho (ANEXO IV), assinado entre as partes em 31/10/2014 refere que o Trabalhador A... desempenha as funções de Diretor-Geral e gerente pelo mesmo período, no referido acordo, datado de 31/10/2014 faz menção de que o Trabalhador A... obriga-se expressa e livremente a apresentar a sua renúncia à data de 25/09/2014, momento a partir do qual não se vislumbra pela documentação que tenha prestado quaisquer funções de gerência ou outra natureza, tendo ficado preventivamente suspenso sem perda de remuneração até decisão final do processo.

Assim, a totalidade da indemnização auferida será sujeita a tributação, pelo que não se aplica a isenção conferida ao abrigo da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, onde se lê “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”

Pelo que, terá o montante de € 53.999,92 referente a indemnização, não declarado na declaração de rendimentos do sujeito passivo, constante do recibo de vencimento de A... do mês de novembro de 2014, e referido na Declaração de Rendimentos anual prevista no n.º 1 da alínea b) do artigo 119.º do CIRS como isenta de imposto, ser tributado para efeitos de IRS.

III.1.3. REPOSIÇÃO DE AÇÕES

Por definição, os Rendimentos do Trabalho Dependente-Categoria A -integram os rendimentos derivados, direta ou indiretamente, da prestação de trabalho dependente.

De acordo com o n.º 7 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, “Os ganhos derivados de planos de opções, de subscrição ou outros de efeito equivalente, sobre valores mobiliários ou direitos equiparados, (...) e naturalmente rendimentos de trabalho dependente.

Situação em que devem ser aplicadas as regras de tributação de rendimentos da categoria A, havendo no entanto, dispensa de retenção na fonte, conforme disposto no n.º 1 do artigo 99.º do CIRS.

Observando o disposto na alínea b) do n.º 4 do artigo 24.º - Rendimentos em Espécie, do mesmo preceito legal, o momento em que se considera obtido o ganho que resulta da aquisição de ações, é o da subscrição.

No entanto, os planos de ações estão sujeitos a um conjunto de condições cumulativas.

Atento ao disposto na alínea e) do n.º 4 do artigo 24.º do IRS:

“Nos planos de atribuição de valores mobiliários ou direitos equiparados em que se verificarem pela entidade patronal, como condições cumulativas:

- *a não aquisição ou registo dos mesmo a favor dos trabalhadores ou membros de órgão sociais;*
- *a impossibilidade de estes celebrarem negócios de disposição ou oneração sobre aqueles;*
- *a sujeição a um período de restrição que os exclua do plano em casos de cessação do vínculo ou mandato social, pelo menos nos casos de iniciativa com justa causa da entidade patronal, e ainda que se adquiram outros direitos inerentes à titularidade destes, como sejam o direito a rendimento ou de participação social;*

no momento em que os trabalhadores ou membros de órgãos sociais são plenamente investidos dos direitos inerentes àqueles valores ou direitos, em particular os de disposição ou oneração, sendo o ganho apurado pela diferença positiva entre o valor de mercado à data do final do período de restrição e o que eventualmente haja sido pago pelo trabalhador ou membro de órgão social para aquisição daqueles valores ou direitos”.

Os ganhos obtidos geram mais-valias a tributar, e consideram-se obtidos no momento da alienação, sendo constituídos pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, conforme o n.º 3 e alínea a) do n.º 4 do CIRS.

“3. Os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos atos previstos no nº 1, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes:

- a) Nos casos de promessa de compra e venda ou de troca, presume-se que o ganho é obtido logo que verificada a tradição ou posse dos bens ou direitos objeto do contrato;
- b) Nos casos de afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida pelo seu proprietário, o ganho só se considera obtido no momento da ulterior alienação onerosa dos bens em caus ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas.

4.O ganho sujeito a IRS é constituído:

a. Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do nº 1”

Face ao exposto e não tendo sido feita prova de que foi considerado o ganho que resulta da aquisição das ações, no momento da subscrição, considera-se o montante de € 1.799,98 que consta do recibo de vencimento da A... referente ao mês de março de 2014, com o código 030-Reposição acções e referido na Declaração de Rendimentos anual prevista no nº 1 da alínea b) do artigo 119º do CIRS, como isento de imposto, sujeito a tributação.

III.1.3. RESUMO DAS CORREÇÕES PROPOSTAS

Declaração Mod. 3 de IRS -...

Rendimentos de Trabalho Dependente

<i>NIF Entidade Pagadora</i>	<i>Código dos Rendimentos</i>	<i>Titular</i>	<i>Rendimentos</i>
<i>Correção Proposta</i>			
...	401 B-A...	197.947,09 €	55.799,90 €

<i>Ponto do Relatório</i>	<i>Correção</i>
III.1.2.	53.999.92 €
III.1.3.	1.7 99,98 €

55.799,90 €”

13. Em resultado do procedimento de inspecção levado a cabo, a AT promoveu a liquidação adicional de IRS aqui em causa, no valor de 34.303,33 €.

14. Os Requerentes apresentaram garantia bancária no montante de 43.622,83 € (valor da execução e acréscimos legais) para sustar a execução subjacente.

15. Em 2019-04-11, os Requerentes apresentaram junto do CAAD pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

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 dada como 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. artº 123º, n.º 2 do CPPT, e artigo 670º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi*, artigo 29º, 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. artigo 596º do CPCivil, aplicável *ex vi* artigo 29º, n.º 1 alínea e) do RJAT).

Por outro lado, segundo a princípio da livre apreciação da prova, o tribunal baseia a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artigo 607º, n.º 5 do Código de Processo Civil na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho).

Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré estabelecida na lei (vg, força probatória dos documentos autênticos (cfr. artigo 371º, n.º 3 do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental do Requerente, e o PA anexos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

B.DO DIREITO

da falta de fundamentação

Alegam e peticionam os Requerentes (particularmente sob os artigos 12,78,79,80 do pedido de pronúncia arbitral) a anulação do acto de liquidação subjacente, por padecer dos vícios de violação de lei, por errónea qualificação e vício de fundamentação, acrescentado que *“a correcção proposta pela senhora inspectora e que teve a adesão acrítica do Chefe de Equipa e do Chefe de Divisão padece de graves vícios ao nível da fundamentação (...)”, “Os quais determinaram a ilegalidade da liquidação cuja apreciação se submete a esse Tribunal Arbitral, também por ausência e vício de fundamentação”, “ O que se invoca nos termos da alínea c) do Artº 99 do CPPT (...)”*.

Não obstante a imputação em causa, a verdade é que os Requerentes não densificam, em que medida, quer a liquidação aqui em crise, ou o despacho parcialmente revogatório sancionado pela Senhora Subdiretora-Geral, por delegação, datado de 14/05/2019, estão feridos do vício previsto na alínea c) do artigo 99º do CPPT aplicável (*“ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida”*)

Relativamente a este fundamento impugnatório, a posição deste tribunal arbitral singular não diverge da posição que a respeito tem vindo, pacífica e consolidadamente a ser seguida quer pela doutrina, quer pela jurisprudência estadual e arbitral.

O Supremo Tribunal Administrativo vem vindo a entender, uniformemente, que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quanto permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quanto aquele possa conhecer as razões por

que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a pode desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.¹

A título meramente exemplificativo, e pela circunstância de sintetizar a posição que tem vindo a ser sufragada pela jurisprudência arbitral, a respeito deste segmento, convoca-se o processo nº 119/2015-T de 2015-10-26, proferido sob a égide do CAAD, onde pode ler-se:

“Resumidamente, poder dizer-se que é hoje pacífico na doutrina e na jurisprudência nacionais que a fundamentação exigível tem de reunir as seguintes características:

- 1. Oficiosidade: deve partir sempre da iniciativa a administração, não sendo admissível fundamentações a pedido;*
- 2. Contemporaneidade; tem de ser coeva da prática do acto, não podendo haver fundamentações diferidas;*
- 3. Clareza: deve ser compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos;*
- 4. Plenitude: deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada. Esta característica desdobra-se em duas exigências, a saber: o dever de justificação (normas legais e factualidade- domínio da legalidade) e de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração).*

Ora, se a fundamentação é, nos termos referidos, necessária e obrigatória, tal não pode nem deve ser entendido de uma forma abstracta e/ou absoluta, ou seja a fundamentação exigível a um acto tributário concreto, deve ser aquela que funcionalmente é necessária para que aquele não se apresente perante o contribuinte como uma pura demonstração de arbítrio. Esta será – julga-se – a pedra de toque do cumprimento do dever de fundamentação: quando perante um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, o acto tributário se apresente, sob um ponto de vista de razoabilidade, como um produto do puro arbítrio da Administração, por não serem discerníveis os motivos de facto e/ou de direito em que assenta, o acto padecerá de falta de fundamentação.

¹ Essencialmente neste sentido, podem ver-se entre muitos, os seguintes acórdãos do STA: de 4-11-1998, processo nº 40618; de 10-03-1999, processo nº 32796; de 06-06-1999, processo nº 42142; de 09-02-2000, processo nº 44018; de 28-03-2000, processo nº 29197; de 16-03-2001, do Pleno, processo nº 40618; de 14-11-2001, processo nº 39559; de 18-12-2001, processo nº 48366.

O artigo 77º/1 da LGT refere, assim, que: “A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integram o relatório da fiscalização tributária”.

Paralelamente, o artigo 66º/2 do CIRS dispõe que “A fundamentação deve ser expressa através de exposição, ainda que sucinta, das razões de facto e de direito da decisão, equivalendo à falta de fundamentação adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclarecem concretamente a sua motivação”.

Por outro lado, sempre caberá salientar, que a pertinente e legítima não concordância, por parte dos Requerentes com os argumentos apresentados pela AT, não equivale à ausência ou insuficiência da sua fundamentação.

Face ao que vem de expor-se e perante o caso concreto, afigura-se que os actos de liquidação advindos em consequência do relatório de inspecção que os precedeu estão devidamente fundamentados, bem assim como o acto revogatório posterior, não assistindo, neste particular qualquer razão aos Requerentes.

Na verdade, dúvidas parecem não subsistir quanto ao facto de os Requerentes terem compreendido perfeitamente o itinerário cognoscitivo que conduziu às liquidações aqui postas em crise, im procedendo por consequência a invocada falta de fundamentação.

objecto, delimitação e quadro normativo

O dissídio que opõe as partes, reconduz-se, essencialmente, à diferente interpretação a que procedem, relativamente ao nº 4 do artigo 2º do CIRS e, com esta relacionada, quanto ao carácter interpretativo da norma em causa advinda do artigo 14º da Lei nº 82-E/2014, de 31 de Dezembro, que reza como segue;

“A alínea a) do nº 4 do artigo 2º, a alínea h) do nº 2 do artigo 5º, o nº 3 do artigo 43º, e o nº 11 do artigo 101º do Código do IRS, na redação dada pela presente lei têm natureza interpretativa”.

A alínea a) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, na redacção anterior que lhe foi conferida pela Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro (entrada em vigor em 2012-01-01) prescrevia que “quando, por qualquer forma, cessem os contratos subjacentes às situações referidas nas alíneas a),b) e c) do n.º 1(...) *“as importâncias auferidas, a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação:*

“a) Pela sua totalidade tratando-se de gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente”.

Através da Lei 84-E/2014, de 31/12, a redacção do preceito, passou a ser a seguinte:

“a) Pela sua totalidade, na parte que corresponda ao exercício de funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente”.

da natureza interpretativa (artigo 14.º da Lei n.º 82-E/2014 de 31 de Dezembro)

Como já se escreveu ² e aqui, parcialmente se retoma com as necessárias adaptações, sem prejuízo da declaração expressa do legislador no apontado sentido (artigo 14.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro)- natureza interpretativa- competirá como tarefa prévia indagar se assim é consentido, podendo antecipar-se que é entendimento deste tribunal arbitral a aceitação da natureza interpretativa quanto à norma em questão (alínea a) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS) e que tal interpretação não constitui qualquer violação ao princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal (n.º 3 do artigo 103.º da CRP), nem viola o princípio constitucional da segurança jurídica.

Vejamos em que medida;

- De acordo com o n.º 1 do artigo 13.º do Código Civil, *“a lei interpretativa integra-se na lei interpretada, ficando salvos, porém, os efeitos produzidos pelo cumprimento da obrigação, ainda que não homologada, ou por actos de análoga natureza”.*

No ensinamento dos Professores Pires de Lima e Antunes Varela ³ *“as leis interpretativas consideram-se integradas na lei interpretada. Isto quer dizer que retroagem os seus efeitos até*

² Cfr. Processo n.º 524/2016-T de 20/03/2017 relatado pelo subscritor.

³ *Código Civil Anotado*, Volume I, Coimbra Editora, 1967, página 19.

à data da entrada em vigor da antiga lei, tudo ocorrendo como se tivessem sido publicadas na data em que foi a lei interpretada”.

Como refere o Professor Baptista Machado ⁴ “(...) a razão pela qual a lei interpretativa se aplica a factos e a situações anteriores reside fundamentalmente em que ela, vindo consagrar e fixar uma das interpretações possíveis da LA (lei antiga) com que os interessados podiam e deviam contar, não é susceptível de violar expectativas seguras e legitimamente fundadas.

Poderemos conseqüentemente dizer que são de natureza interpretativa aquelas leis que, sobre pontos ou questões em que as regras jurídicas aplicáveis são incertas ou o seu sentido controverso, vem consagrar uma solução que os tribunais poderiam ter adoptado. Não é preciso que a lei venha consagrar uma das correntes jurisprudenciais anteriores ou uma forte corrente jurisprudencial anterior. Tanto mais que a lei interpretativa surge muitas vezes antes de tais correntes jurisprudenciais se chegarem a formar.

Mas se é este o caso, e se entretanto se formou uma corrente jurisprudencial uniforme que tornou praticamente certo o sentido da norma antiga, então a lei nova que venha consagrar uma interpretação diferente da mesma norma já não pode ser considerada realmente interpretativa (embora o seja porventura por determinação do legislador), mas inovadora”

Prosseguindo ainda; “*Para que uma lei nova possa ser realmente interpretativa são necessários, portanto dois requisitos; que a solução do direito anterior seja controvertida ou pela menos incerta; e que a solução definida pela nova lei se situe dentro dos quadros da controvérsia e seja tal que o julgador ou o intérprete a ela poderiam chegar sem ultrapassar os limites impostos à interpretação e aplicação da lei. Se o julgador ou o intérprete, em face de textos antigos, não podiam sentir-se autorizados a adoptar a solução que a lei nova vem consagrar, então esta é decididamente inovadora”.*

Visto de outra perspectiva sempre se dirá que não obstante os princípios constitucionais da legalidade e da proibição da retroactividade da lei fiscal, consagrada no artigo 103º da CRP, ditam restrições ao legislador tem sido entendimento firmado, que não existe uma proibição constitucional de carácter genérico de leis fiscais interpretativas.

⁴ *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 12ª Reimpressão, Almedina, 2000, páginas 246 e seguintes.

Estaremos neste particular domínio no que a doutrina consagrou relativamente aos diversos graus de inconstitucionalidade que, enunciativamente, se recordam;

- retroactividade autêntica
- retroactividade inautêntica e
- retroactividade de terceiro grau.

Consentindo que não este o local e sede próprios para analisar e dissecar as características dogmáticas de cada uma das “retroactividades” referidas, poder-se-á contudo sinalizar que o entendimento genérico do Tribunal Constitucional é que, o artigo 103º, nº 3 da Constituição da República apenas sanciona com a proibição os casos de retroactividade autêntica ou seja aqueles em que se verifica a aplicação de uma lei nova a factos integralmente verificados antes da sua entrada em vigor.

No que concerne aos demais casos de retroactividade, considera o Tribunal Constitucional, genericamente, que a proibição da retroactividade fica dependente de uma análise da intensidade da tutela das expectativas do contribuinte afectado pela norma fiscal.⁵

De salientar ainda, a doutrina que se extrai igualmente do acórdão do Tribunal Constitucional nº 267/2017 de 31/05/2017 (processo nº 466/16 da 2ª Secção):

“(…) A Constituição não proíbe, em geral, que as novas escolhas legislativas – tomadas pelo legislador ordinário no quadro da sua estrutural habilitação para rever opções antes tomadas por outros legisladores históricos – façam repercutir os seus efeitos sobre o passado. Mas, para além disso, não proíbe nem pode proibir genericamente que o legislador recorra a uma “técnica” de modelação dos efeitos das suas escolhas em face da variabilidade dos graus de intensidade de que ela pode revestir. Na verdade, a repercussão sobre o passado das novas escolhas legislativas pode assumir uma intensidade forte ou máxima, sempre que a lei nova faça repercutir os seus efeitos sobre factos pretéritos, praticados ao abrigo de lei anterior, redefinindo assim a sua disciplina jurídica. Mas pode também assumir uma intensidade fraca, mínima ou de grau intermédio, sempre que a lei nova, pretendendo embora valer para o futuro,

⁵ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional nº 172/00 “os fundamentos de proibição da retroactividade respeitam à segurança dos cidadãos. Assim, tal segurança é afetada perante alterações legislativas que, no momento da prática ou da ocorrência dos factos que os envolvem, nem poderiam ser previstas nem tinham que o ser. Mas tal segurança também é afetada onde o seja a vinculação do Estado pelo Direito que criou, através de alteração de situações já instituídas ou resolvidas anteriormente”.

redefine a disciplina das relações jurídicas constituídas ao abrigo de um (diverso) Direito anterior. Neste último caso designa-se este especial grau de repercussão dos efeitos das novas decisões legislativas como sendo de “retroatividade fraca imprópria ou inautêntica”, ou ainda, mais simplesmente de “retrospetividade”.

Perante o que vem de se expor-se e citar, sem necessidade de quaisquer outras considerações, e como já supra referido, não vislumbra este tribunal razões ponderosas para deixar de entender a redação da alínea a) do nº 4 do artigo 2º do CIRS conferida pela Lei nº 82-E/2014, de 31 de Dezembro como norma interpretativa, não se verificando por tal motivo, qualquer ofensa ao princípio constitucional da proibição da retroactividade ínsito no nº 3 do artigo 103º da CRP.

a questão de mérito

Não constitui matéria controvertida o facto de o Requerente ter recebido, a título de indemnização pela cessão do seu contrato de trabalho a quantia de 162.500,00 €, tendo considerado a quantia de 53.999,92 €, como isenta de imposto face ao disposto na alínea b) do nº 4 do artigo 2º do CIRS e o remanescente (108.500,08 €) como sujeito a retenção, pela circunstância de exceder o limiar de isenção referido no normativo em causa.

Por seu turno, a AT considera que a totalidade da compensação auferida relativa ao período em que o Requerente exerceu o mandato de gerência na “C...”, está sujeita a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares na sua totalidade.

Sustenta a sua posição, e como já supra referido, no disposto no nº 4 do artigo 2º do CIRS na redação da Lei nº 14-E/2014, de 31 de Dezembro (que por comodidade de leitura de novo se transcreve);

“ Quando, por qualquer forma, cessem os contratos subjacentes às situações referidas nas alíneas a), b) e c) do nº 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:

- a) *Pela sua totalidade, na parte correspondente ao exercício de funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente,*
- 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 da 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”.*

Face à posição já expressa quanto à consideração interpretativa do normativo em questão, não podemos deixar de concluir como sujeita a tributação, na sua totalidade, a compensação corresponde ao período de exercício de gerência na pessoa colectiva “C...”.

Para tal convicção, igualmente concorre o facto de constar no instrumento denominado “Acordo de Cessação de Contrato de Trabalho” (*documento nº 12 junto pelos Requerentes*) sob a Cláusula 3ª (Quitação Integral) o seguinte;

“1.Com o pagamento das quantias referidas na Cláusula anterior, o Trabalhador declara-se, expressa e livremente integralmente satisfeito de todos os créditos emergentes, quer da execução quer da cessação do seu Contrato de Trabalho, nada mais tendo a receber ou a reclamar do Empregador e/ou de qualquer empresa do Grupo, seja a que título seja a que título for, nomeada mas não exclusivamente a título de salários (...)”

2. Com o pagamento das quantias acima, o Trabalhador, declara-se integralmente pago de todos os créditos emergentes quer da execução quer da cessação do seu Mandato, nada mais tendo a receber ou a reclamar do Empregador ou de qualquer outra empresa do Grupo, seja a que título seja a que título for.”

3.O Trabalhador renuncia irrevogável e incondicionalmente, a quaisquer eventuais reclamações, direitos ou créditos de que pudesse ser titular relativamente ao Empregador ou ao Grupo, aqui se incluindo sem limitar os demais gerentes e accionistas, relativos ao seu contrato de trabalho ou ao seu mandato como gerente incluindo sem limitar, qualquer compensação,

indemnização de qualquer natureza, resultante da designação, execução ou cessação do seu contrato de trabalho ou ao seu mandato como gerente.

4. O Empregador declara-se, expressa e livremente, integralmente satisfeito de todos os créditos emergentes quer da execução quer da cessação do Contrato de Trabalho com o Trabalhador, bem como da execução do seu Mandato (...).

5. O Empregador renuncia, irrevogável e incondicionalmente, a quaisquer eventuais reclamações, direitos ou créditos de que pudesse ser titular relativamente ao Trabalhador, relativos ao seu contrato de trabalho ou ao seu mandato como gerente (...)"

Dúvidas parecem não subsistir que as partes intervenientes no acordo em causa, pretenderam com o mesmo incluir as importâncias relativas ao contrato de trabalho e ao mandato de gerência. A menção e referência expressas e reiteradas de expressões /afirmações como “cessação do seu mandato”; “ao seu mandato como gerente”; “bem como da execução e cessação do seu mandato”; “mandato como gerente”, são de molde a não suscitar dúvidas quanto ao exercício efectivo da gerência por parte do Requerente e, para o que aqui releva, ao englobamento na compensação total da “parte” correspondente ao exercício do mandato de gerência.

Adicionalmente e ao contrário do afirmado pelo Requerente, resulta da certidão comercial da “C...”, que ao tempo do exercício do mandato de gerência por parte deste, a sociedade em causa, se obrigava unicamente com uma assinatura que se mostrava suficiente para representação e vinculação da sociedade perante terceiros.

Não obstante o Requerente afirmar que enquanto gerente lhe competia somente assinar o que era determinado pelo Vice-Presidente, a verdade é que, mesmo a admitir-se que assim fosse, nunca tal circunstância relevaria para a sua desqualificação como gerente, nas funções de representação e vinculação societárias.

A esta luz, a compensação recebida relativa ao período de execução do mandato de gerência, compreendido entre 01-6-2010 a 25-09-2014, é sujeita a tributação na sua totalidade de acordo com a previsão da alínea a) do nº 4 do artigo 2º do CIRS, na redação da Lei nº 82-E/2014, de 31 de Dezembro que se entende aplicável pelas razões supra expostas.

do acto revogatório

A coberto do disposto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, veio a AT proceder à revogação parcial do acto de liquidação subjacente aos presentes autos, tendo os Requerentes, ao abrigo do n.º 2 do mesmo normativo, expressado pretender o prosseguimento dos presentes autos.

Do acto em questão, com sentido útil para esta sede, convirá dizer-se que a compensação pecuniária indemnizatória de natureza global (162.500,00 €) de que supra se deu conta, considerou a execução do contrato de trabalho e a execução do mandato de gerência em correspondência com o que decorre do “*acordo de cessação do contrato de trabalho*” que, inequivocamente distinguiu os créditos relativos ao contrato de trabalho e os provindos do exercício da gerência, já referidos supra.

Tendo em consideração que o Requerente A... foi trabalhador da “C... Portugal” no período compreendido entre 11 de Setembro de 2006 e 31 de Outubro de 2014, a compensação global em causa, teve em consideração uma antiguidade de oito anos, um mês e vinte dias, a que correspondem dois mil novecentos e setenta e dois dias, sendo correspondente a quatro anos, três meses e vinte e quatro dias o período computado correspondente ao exercício da funções de gerente com referência ao período do seu exercício ocorrido entre 01-06-2010 e 25-09-2014 (*cfr. documentos n.ºs 5 e 11 juntos com o pedido de pronúncia arbitral*).

Tendo em conta o espaço temporal correspondente ao período do exercício de gerência – mil quinhentos e setenta e sete dias, e o valor unitário/diário de 54,68 € atribuído tendo em consideração a compensação global auferida (162.500,00 €) o valor correspondente sujeito a tributação, de acordo com a alínea a) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS é de 86.230,36 €.

Já no que concerne ao valor remanescente, 76.269,64 € (162.500,00 € - 86.230,36 €), sujeito a tributação na parte que excede o limite definido na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, foi o mesmo parcialmente revogado tendo a AT excluído da tributação o valor de 27.835,48 €.

Após várias vicissitudes relativas à “nova” liquidação de que supra se deu conta, e que estiveram na origem de vários despachos, veio o Requerente a ser notificado da liquidação n.º 2019... de 2019-11-29 no montante de 16.357,44 €, em resultado do acto de revogação parcial sancionado em 2019-05-14.

A respeito da mesma, veio o Requerente para além do mais, pugnar pela caducidade do direito de liquidação invocando o disposto nos n.ºs 1 e 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária.

Ora,

No acto de liquidação parcialmente revogado, considerou a AT que uma parte da indemnização percebida pelo Requerente estava isenta de tributação.

Em resultado de tal revogação (parcial) foi emitida em 2019-11-29 a nota de liquidação nº 2019-..., liquidação esta de carácter correctivo relativamente à liquidação aqui impugnada, não constituindo, como afirma a AT *“um ato novo, mas antes um ato corretivo, que decorre da procedência parcial do pedido do sujeito passivo, expurgando do ato anterior parte do rendimento considerado pelos serviços inspectivos”*.

Não se verificando, salvo melhor opinião, a caducidade do direito à liquidação invocada pelo Requerente.

III- DA INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA

Os Requerentes formulam para além da anulação dos actos de liquidação, pedido de indemnização por garantia indevida, pelo custo suportado com a prestação de garantia bancária para suspender o processo executivo.

De acordo com o disposto no nº 1 do artigo 53º da LGT, *“o devedor que para suspender a execução ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos, em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida”*

Prescrevendo por seu turno o artigo 171º do CPPT que, *“a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda”* e que *“a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência.”*

“O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a “legalidade da dívida exequenda”, pelo que, como resulta do

teor expreso naquela n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida”⁶

Não sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral não se pode concluir pela inexistência de pagamentos indevidos, nem a restituição da quantia paga, nem o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 43.º, n.º 1 da LGT, nem das despesas em que os Requerentes incorreram com a garantia bancária, prestada no termos e para os efeitos contidos no artigo 169.º do CPPT.

No caso em apreço os Requerentes prestaram garantia bancária de forma a sustar a execução subjacente, no montante de 43.622,83 € (*cfr. documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral*), neste se incluindo o valor do actos de liquidação impugnados e acréscimos previstos nos artigos 199.º n.ºs 1 e 5 do CPPT.

Contudo, como já referido e constituindo matéria de facto provada, os Requerentes prestaram em 11-02-2019, a favor da AT, garantia de 43.622.83 €, valor esse que, para além do mais tem subjacente o montante das liquidações que pretendem ver anuladas no montante de 34.303,33 €.

O acto de liquidação em discussão e obviamente o do valor da garantia bancária ao mesmo associado não tem já correspondência aos indicados 34.303,33 €, em resultado do acto revogatório parcial levado a cabo pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que se consubstancia na liquidação n.º 2019..., no montante de 16.357,44 €.

Consequentemente será devida aos Requerentes o valor da garantia bancária prestada, respeitante à parte revogada, a calcular em execução da presente decisão.

IV-DECISÃO

Face ao que vem de expor-se, decide o Tribunal Arbitral Singular em:

a- julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pelos Requerentes, na parte não revogada absolvendo-se do mesmo a AT,

⁶ Cfr. processo n.º 493/2015- T, proferido no âmbito do CAAD.

- b- julgar procedente o pagamento das despesas incorridas com a prestação da garantia bancária, na parte respeitante ao segmento revogado pela AT, a calcular em execução da presente decisão, condenando-se esta ao seu pagamento,
- c- condenar os Requerentes e Requerida no pagamento das custas arbitrais na proporção do respectivo decaimento, na proporção de 47,68% para a AT e 52,32% para os sujeitos passivos.

V-VALOR DO PROCESSO

De conformidade ao estabelecido nos artigos 296º, nº 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 46/2013, de 26 de Junho, 97º-A, nº 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributária, e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária, fixa-as ao processo o valor de 34.303,33 € (*trinta e quatro mil, trezentos e três euros, e trinta e três cêntimos*).

VI-CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 2, 22º, nº 4 do RJAT, e artigos 2º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em 1.836,00 € (*mil oitocentos e trinta e seis euros*).

NOTIFIQUE-SE

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29º, nº 1 alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

[A redacção da presente decisão rege-se pela gráfica anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas em que se manteve a ortografia original]

Três de Abril de dois mil e vinte.

O árbitro

(J. Coutinho Pires)