

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 545/2023-T

Tema: IRS – Retenções na fonte; Retribuições intercalares. Reembolso de retenções na fonte indevidamente suportadas.

SUMÁRIO:

I - Em sede laboral foi proferida uma decisão que conduziu a um resultado em que a Requerente foi obrigada a pagar ao Trabalhador o montante total de € 95.801,67, como se não existisse obrigação de retenção na fonte, não obstante ter dado cumprimento esta obrigação fiscal, retendo o montante de € 13.002,00, que entregou ao Estado, suportando o encargo do imposto.

II - Defender que a Requerente seria obrigada a pagar ao Trabalhador, ainda que em sede de execução de sentença, a quantia de € 95.801,67 sem proceder à retenção (e entrega) dos montantes de IRS (assim como de Segurança Social) seria atentatório das mais elementares regras em matéria de IRS (e de Segurança Social).

III - Ainda que se considerasse que os tribunais judiciais seriam competentes, a questão *decidenda* nunca poderia ter sido resolvida na acção laboral ou na acção executiva subsequente, não constituindo o incidente de embargos do executado sede própria para decidir sobre o reembolso de retenções na fonte indevidamente suportadas pela Requerente.

IV - A AT não foi parte na acção executiva, não assumindo posição processual de exequente, pelo que, mesmo que a Requerente tivesse lançado mão do incidente de embargos do executado na acção executiva na qual requeresse a intervenção da AT, esta invocaria sempre não ser parte legítima naquela acção executiva, pelo que os embargos de executado nunca produziriam os efeitos pretendidos.

V - O Trabalhador (este, sim, o exequente) não é parte legítima no que concerne a decidir quanto ao reembolso de retenções na fonte indevidamente efectuadas pela Requerente quando o que está em causa não é o pagamento da Requerente ao Trabalhador (relação

de Direito privado, entre a Requerente e o Trabalhador), mas a retenção na fonte de imposto e a entrega deste imposto ao Estado (relação tributária, entre a Requerente e a AT).

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro Hélder Faustino designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...**, **S.A.**, contribuinte n.º..., com sede na...—..., ...-... Porto Salvo (doravante “Requerente”), veio, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e na alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, contra o despacho proferido pelo Exmo. Senhor Director de Finanças do Serviço de Finanças de Lisboa, em 18-04-2023, que indeferiu o Recurso Hierárquico n.º ...2023..., apresentado contra o indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2022... e, bem assim, os actos de retenção na fonte constantes da declaração mensal de remunerações entregue em 20-01-2018, tendo por referência os meses de Agosto a Dezembro de 2007, Janeiro de 2008, Janeiro a Dezembro de 2009, Janeiro a Dezembro de 2010, Janeiro a Dezembro de 2011, Janeiro a Dezembro de 2012 e Janeiro de 2013, no montante global de € 22.854,44, dos quais € 13.002,00 respeitam a retenções na fonte efectuadas em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), nos seguintes termos e fundamentos:
 - a) Entende a Requerente que o procedimento tributário poderá ter criado alguma confusão à AT que, em vez de se pronunciar sobre a questão tributária em apreço, reproduziu,

2.

-
- tanto na Reclamação Graciosa, como no Recurso Hierárquico, o que havia sido decidido numa acção executiva (de natureza cível / laboral).
- b) Não está em causa saber se o montante pago pela Requerente ao Trabalhador era um montante ilíquido ou líquido, nem tão pouco pretendia a Requerente obter uma redução do valor a entregar ao Trabalhador.
 - c) A questão a decidir é saber se o montante de € 13.002,00, que foi suportado pela Requerente a título de retenções na fonte em sede de IRS por si efectuadas, cujo valor a Requerente entregou ao Estado, na medida em que corresponde a IRS que deveria ter sido suportado na esfera jurídica do Trabalhador, deve ser reembolsado à Requerente.
 - d) Sobre esta questão – recorde-se, exclusivamente tributária – nem o Serviço de Finanças de Oeiras - ... se pronunciou no Despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa, nem a Direcção de Finanças de Lisboa se pronunciou no Despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico, tendo somente citado o que havia sido decidido na acção executiva de natureza cível / laboral.
 - e) Ora, a única pretensão da Requerente em sede de Recurso Hierárquico era o reembolso do montante de € 13.002,00, retido e suportado em excesso pela Requerente, que deveria ter sido suportado na esfera jurídica do Trabalhador;
 - f) A AT não era parte na acção executiva, não assumindo a posição processual de exequente.
 - g) Já o Trabalhador (este, sim, o exequente) não tem capacidade ou legitimidade para determinar o reembolso de retenções na fonte excessivas efectuadas por um contribuinte em sede de IRS.
 - h) Pelo que não poderia a executada (Requerente) deduzir embargos de executado, de forma a solicitar o reembolso do montante de retenção na fonte de IRS efectuada em excesso.
 - i) A única entidade com legitimidade e capacidade para decidir e proceder a tal reembolso é a AT.
 - j) Não sendo a AT parte na acção executiva, mesmo que a Requerente tivesse deduzido embargos do executado, não poderia ter sido naquela acção decidido o direito ao reembolso do montante de € 13.002,00, retido e suportado em excesso pela Requerente.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 24-07-2023, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 25-07-2023. Em 13-09-2023, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou o árbitro, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes foram devidamente notificadas dessa designação, em 13-09-2023, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral ficou, assim, constituído em 03-10-2023, tendo sido proferido despacho arbitral em 03-10-2023 em cumprimento do disposto no artigo 17.º do RJAT, notificado à AT para, querendo, apresentar Resposta.

A AT apresentou Resposta, em 02-11-2023, tendo junto o processo administrativo.

Em suma, a AT alega que:

- a) Os actos de retenção visados respeitam a retribuições intercalares em consequência do despedimento ilícito, determinado judicialmente e são, portanto, nos termos do artigo 2.º do Código do IRS, rendimentos de trabalho dependente, categoria A.
- b) Estipulando a alínea a) do n.º 1 do artigo 99.º do Código do IRS que *“1 - As entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente (...) são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares”*, conforme tabelas de retenção previstas no artigo 99º-F do mesmo Código, ou seja, na condição de substituição tributária (conforme previsto no artigo 20.º da LGT).
- c) No caso em apreço, a Requerente entregou nos cofres do Estado a quantia de € 13.002,00, que corresponde à retenção na fonte devida, de acordo com as tabelas

previstas no artigo 99.º-F do Código do IRS, face à importância de € 95.801,67 paga ao trabalhador, a título de retribuições intercalares.

- d) A Requerente deveria ter discutido a exigibilidade e liquidez da quantia exequenda no foro cível através de embargos de executado, no âmbito do incidente de liquidação da sentença, junto do Tribunal Judicial de Lamego, o que não fez.
- e) Pelo que, a decisão que recaiu sobre o Recurso Hierárquico e que constitui o objecto destes autos, não merece qualquer censura.
- f) Não havendo, consequentemente, lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

Em 03-11-2023, foi proferido Despacho arbitral dispensando a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT e concedendo às Partes, querendo, o prazo de 10 (dez) dias para apresentação de alegações finais escritas (simultâneas).

Em alegações as Partes mantiveram as suas anteriores posições.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vd. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

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, alínea a), do RJAT.

O processo não enferma de nulidades.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

- a) A Requerente é uma sociedade que tem por objeto o comércio e indústria de produtos farmacêuticos e afins, bem como comércio de suplementos alimentares e todas as actividades com estas conexas.
- b) Em 27-11-1989, foi celebrado um contrato de trabalho entre a Requerente, na qualidade de entidade empregadora, e B..., na qualidade de Trabalhador.
- c) A Requerente aplicou ao Trabalhador a sanção disciplinar de despedimento com justa causa.
- d) Em 06-09-2007, o Trabalhador intentou no Tribunal do Trabalho de Lamego acção de impugnação judicial da regularidade e licitude do despedimento, que correu termos sob o processo n.º .../07...TTLMG, na qual pediu:
 - a. a declaração de nulidade do despedimento, por alegadamente ser ilícito e sem justa causa;
 - b. a condenação da Requerente na reconstituição da sua situação laboral; e
 - c. a condenação da Requerente no pagamento das retribuições vencidas e vincendas, das despesas que o Trabalhador efectuou e que alegadamente não lhe foram liquidadas e, ainda, de uma indemnização por alegada violação dos seus direitos.
- e) Em 06-01-2011, a Requerente notificada da sentença, que julgou a acção parcialmente procedente, declarando a ilicitude do despedimento e decidindo:
 - a. condenar a Requerente no pagamento de € 44.587,41, a título de indemnização por antiguidade;
 - b. condenar a Requerente no pagamento da quantia que viesse a ser liquidada, a título de retribuições que o Trabalhador deixou de auferir desde 06-08-2007 até ao trânsito em julgado da decisão do Tribunal, à razão de € 2.285,00 mensais mais o subsídio de alimentação e prémio de produtividade (numa média de € 125,42 mensal), acrescida de juros de mora à taxa legal de 4% até efectivo e

- integral pagamento, procedendo-se ainda às deduções previstas nos n.º 2 a n.º 4 do artigo 437.º do Código do Trabalho (“CT”);
- c. condenar a Requerente no pagamento da quantia de € 114,22, a título de despesas não pagas;
 - d. absolver a Requerente dos restantes pedidos formulados pelo Trabalhador;
 - e. condenar as Partes no pagamento das custas do processo, na proporção do respectivo decaimento.
- f) Contra esta sentença, a Requerente interpôs recurso de apelação, o qual veio a ser decidido por acórdão do Tribunal da Relação do Porto (“TRP”) de 16-01-2012 que alterou a referida sentença no sentido de:
- a. condenar a Requerente no pagamento de € 48.229,15, a título de indemnização por antiguidade, acrescido do período que viesse a decorrer até ao trânsito em julgado da decisão;
 - b. condenar a Requerente no pagamento da quantia que viesse a ser liquidada, a título de retribuições que o Trabalhador deixou de auferir desde 06-08-2007 até ao trânsito em julgado da decisão do Tribunal, à razão de € 2.285,00 mensais mais o subsídio de alimentação e prémio de produtividade (numa média de € 125,42 mensal), acrescida de juros de mora à taxa legal de 4% devidos após a liquidação da dívida a efectuar oportunamente, até efectivo e integral pagamento, procedendo-se ainda às deduções previstas nos n.º 2 a n.º 4 do artigo 437.º do CT.
- g) Contra o acórdão do TRP, a Requerente interpôs recurso de revista para o STJ, o qual veio a ser decidido por acórdão proferido em 16-01-2013, que negou provimento ao recurso, confirmando o acórdão proferido pelo TRP.
- h) Em 04-05-2013, por apenso à acção declarativa, o Trabalhador apresentou requerimento executivo para pagamento de quantia certa, no valor de € 181.535,83, apresentando como título executivo o acórdão proferido pelo TRP.
- i) Em 01-08-2013, a Requerente apresentou oposição à execução e à penhora, com base nos seguintes fundamentos:

- a. iliquidez da obrigação exequenda, nos termos da alínea e) do artigo 729.º do CPC;
 - b. facto modificativo da obrigação, nos termos da alínea g) do artigo 729.º do CPC;
 - c. inadmissibilidade da penhora pela extensão com que foi realizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 784.º do CPC.
- j) Em 13-01-2014, a Requerente foi notificada da sentença que julgou procedente a oposição à execução e declarou extinta a execução, determinado o levantamento da penhora aí realizada.
- k) Em 23-02-2015, o Trabalhador deduziu incidente de liquidação de sentença, no âmbito do qual, foi proferida decisão final que condenou a Requerente a pagar ao Trabalhador a quantia de € 95.801,67, a título de retribuições referentes ao período compreendido entre 06-08-2007 e 31-01-2013, tendo a sentença sido confirmada por acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra (“TRC”) de 10-03-2017.
- l) Em 07-12-2017, foi a Requerente citada para a acção executiva e, em simultâneo, notificada de acto de penhora de depósito bancário.
- m) Em 09-01-2018, a Requerente procedeu ao pagamento da quantia peticionada – € 95.801,67, acrescida de juros de mora, à taxa de 4%, até integral pagamento, bem como juros compensatórios –, tendo explicitado na acção executiva que, por a quantia referida respeitar a retribuições intercalares, a Requerente encontrava-se obrigada a cumprir as obrigações fiscais e contributivas que impendem sobre o pagamento da retribuição mensal, nomeadamente, a retenção na fonte em sede de IRS e a dedução das contribuições à Segurança Social (na parte respeitante ao Trabalhador).
- n) Sobre o montante total de € 95.801,67, a Requerente procedeu à retenção na fonte dos valores devidos a título de IRS, no montante de € 13.002,00, bem como à retenção do valor das quotizações para a Segurança Social a cargo do Trabalhador, no valor de € 9.852,44.
- o) A Requerente procedeu, em 11-01-2018, ao pagamento do valor líquido (o mesmo é dizer, após retenções na fonte para efeitos de IRS e de Segurança Social) de € 72.947,23, a título de retribuições intercalares, acrescido de juros indemnizatórios à taxa de 4% ao ano, perfazendo o total de € 76.822,10, tendo requerido que fosse declarada paga a

-
- dívida exequenda e, em consequência, extinta a instância por pagamento e levantada a penhora realizada.
- p) Por Despacho com a referência ..., foi decidido indeferir o pedido efectuado pela Requerente, determinando-se a prossecução da execução.
- q) Em 08-10-2020, a Requerente apresentou recurso a final contra o referido Despacho, com o objectivo de esclarecer se o montante de € 95.801,67 pago pela Requerente ao Trabalhador a título de retribuições intercalares corresponde ao montante líquido a pagar ao Trabalhador, como defendido no Despacho, ou se corresponde ao montante ilíquido, como defende a Requerente.
- r) Por acórdão do TRC de 12-02-2021, foi decidido o mencionado recurso nos seguintes termos:
- “a executada foi condenada a pagar ao exequente a quantia de € 95.801,67, respeitante a retribuições intercalares, referentes ao período compreendido entre 06/08/2007 e 31/01/2013, acrescida de juros de mora à taxa legal de 4%, desde a notificação da sentença.*
- Não resta qualquer dívida que a decisão declarativa dada à execução condenou em quantias ilíquidas, não sendo minimamente suportável qualquer outra interpretação.”*
- s) Em 16-08-2022, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa.
- t) Por Ofício de 14-11-2022, a Requerente foi notificada do Projecto de Decisão no sentido do indeferimento da Reclamação Graciosa, no qual o Serviço de Finanças de Oeiras - ... cita o acórdão do TRC de 12-02-2021, onde se concluiu que a Requerente deveria ter deduzido embargos de executado para obter uma redução do montante da quantia efectiva a pagar ao Trabalhador.
- u) Não tendo a Requerente exercido direito de audição, o Projecto de Decisão tornou-se definitivo, tendo sido confirmado por Despacho de 14-12-2022, que indeferiu a Reclamação Graciosa.
- v) Não se conformando, a Requerente apresentou, a 19-01-2023, Recurso Hierárquico.

- w) Por Ofício de 14-03-2023, a Requerente foi notificada do Projecto de Decisão no sentido do indeferimento do Recurso Hierárquico, no qual também a Direcção de Finanças de Lisboa volta a citar o acórdão do TRC de 12-02-2021, tendo concluído que a Requerente deveria ter deduzido embargos de executado para obter uma redução do montante da quantia efetiva a pagar ao Trabalhador.
- x) Não tendo a Requerente exercido direito de audição, o Projeto de Decisão tornou-se definitivo, tendo sido confirmado por Despacho de 19-04-2023, que indeferiu o Recurso Hierárquico.
- y) Em 24-07-2023, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

Factos dados como não provados

Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal Arbitral considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal Arbitral não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º 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

07148/13, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

Está em causa, nos presentes autos, as retenções na fonte efectuadas pela Requerente por força de decisão final condenatória que obrigou a Requerente ao pagamento ao Trabalhador de retribuições intercalares no montante de € 95.801,67 e que, nos termos do acórdão do TRC de 12-02-2021, que indeferiu a pretensão da Requerente de considerar aquele valor um valor ilícido, determinou a entrega ao Estado de imposto superior ao devido por parte da Requerente.

Como resulta da factualidade descrita, as retenções na fonte em apreço, efectuadas sobre o montante de € 95.801,67 respeitam aos períodos de Agosto a Dezembro de 2007, Janeiro de 2008, Janeiro a Dezembro de 2009, Janeiro a Dezembro de 2010, Janeiro a Dezembro de 2011, Janeiro a Dezembro de 2012 e Janeiro de 2013 e ascendem ao montante global de € 22.854,44 – dos quais € 13.002,00 respeitam a retenções efectuadas em sede de IRS que a Requerente pede a anulação.

Vejamos,

Nos termos do artigo 2.º do Código do IRS, as importâncias pagas a título de retribuições intercalares em consequência da declaração da ilicitude do despedimento são consideradas rendimento do trabalho dependente.

Em matéria de IRS, é sujeito passivo de imposto a pessoa singular titular dos rendimentos, ou seja, o Trabalhador, sendo este quem se encontra, por lei, obrigado a suportar o encargo do imposto sobre o rendimento auferido.

A Requerente, por seu turno, é qualificada para efeitos de IRS como a entidade devedora, obrigada, através do mecanismo da substituição tributária, a proceder à retenção na fonte do imposto devido ao Estado, por conta do Trabalhador.

Com efeito, dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 99.º do Código do IRS que “[s]ão obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares as entidades devedoras: a) De rendimentos de trabalho dependente, com exceção dos rendimentos em espécie e dos previstos na alínea g) do n.º 3 do artigo 2.º”.

Dúvidas não subsistem, pois, quanto à natureza da Requerente enquanto entidade devedora dos rendimentos do trabalho (retribuições intercalares) e, por conseguinte, adstrita à obrigação de retenção na fonte do valor de IRS incidente sobre esses mesmos rendimentos.

No que ao IRS respeita, é sujeito passivo de imposto a pessoa singular titular dos rendimentos, ou seja, o Trabalhador.

É, pois, ao sujeito passivo de IRS que cabe o pagamento dos valores de imposto que incidem sobre os rendimentos auferidos, *in casu* sobre as retribuições intercalares.

O mesmo é dizer, é o Trabalhador o devedor do IRS que incide sobre as retribuições intercalares que lhe são pagas pela Requerente.

Como tal, a retenção na fonte é somente o mecanismo introduzido pelo legislador para facilitar a entrega do valor de IRS que incide sobre as retribuições intercalares.

A retenção na fonte corresponde a uma das formas de substituição tributária, tal como decorre do disposto no artigo 20.º da LGT.

Ou seja, a retenção na fonte corresponde a um mecanismo de efectivação da substituição tributária mediante o qual, por razões de certeza e de segurança jurídicas e de praticabilidade do sistema tributário, a obrigação de reter e entregar o imposto é cumprida por alguém distinto do sujeito passivo do imposto.

É nesta medida que o Código do IRS, no seu artigo 99.º, recorre ao conceito de entidade devedora que será, simultaneamente, a entidade que tem obrigação de pagamento de determinadas importâncias – no caso, de pagamento das retribuições intercalares – e, nessa medida, também de retenção na fonte do valor de IRS incidente sobre as mesmas.

Quer isto dizer que, aquando do pagamento das retribuições intercalares ao Trabalhador, a Requerente, enquanto substituta tributária, encontra-se por lei adstrita a reter na fonte (e, assim, “descontar”, ao valor a entregar ao Trabalhador) o valor do IRS incidente sobre aquelas retribuições intercalares.

Não existem dúvidas quanto à qualificação da Requerente enquanto entidade devedora dos rendimentos do trabalho (retribuições intercalares) e, por conseguinte, vinculada à obrigação de retenção na fonte do valor de IRS incidente sobre esses mesmos rendimentos.

Tão-pouco existem dúvidas de que é sobre o sujeito passivo de IRS – sobre o titular dos rendimentos (retribuições intercalares), no caso o Trabalhador – que recai a obrigação de pagamento do imposto que incide sobre os rendimentos auferidos.

Com efeito, no Projeto de Decisão, a Direção de Finanças de Lisboa concorda com o acima exposto, referindo que “[d]o referido despacho do Tribunal pode ainda extrair-se que a responsabilidade de declarar e pagar as Contribuições para a Segurança Social a incidir sobre as retribuições intercalares, bem como as quotizações é do empregador, chegando-se à mesma conclusão quanto ao que ao IRS concerne. Pois, nos termos das disposições conjugadas do n.º 1 do art.º 1º, n.º 1 do art.º 2, art.º 13 e n.º 1 e 6 do art.º 99º, do CIRS, igualmente se conclui que, também em matéria de IRS, é ao empregador que compete descontar, reter e pagar o imposto”.

E ainda que,

“Nesta conformidade, cumpre realçar o disposto nas normas legais aplicáveis à situação em apreço, nomeadamente, que as importâncias pagas ao trabalhador em questão, a título de retribuições intercalares em consequência da declaração de ilicitude do despedimento, são consideradas rendimentos de trabalho dependente, nos termos do art.º 2º do CIRS, e como tal, sujeitas a retenção de IRS na fonte.

Por outro lado, dispõe a alínea a) do n.º 1 do art.º 99º do CIRS que as entidades devedoras de rendimentos do trabalho dependente são obrigadas a reter imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares.

Sendo de acrescentar que, em sede de IRS, com efeito, o sujeito passivo do imposto (devedor) é o trabalhador, cabendo-lhe o pagamento dos valores de imposto que incidem sobre os rendimentos auferidos, sendo a retenção na fonte um mecanismo introduzido pelo legislador para facilitar a entrega de IRS, constitui uma forma de substituição tributária, conforme previsto no art.º 20º da LGT.

Pelo que, no caso em concreto, tendo o trabalhador deduzido na sua Mod. 3 de IRS, do ano de 2018, o montante do imposto retido na fonte, em conformidade com o declarado na Mod. DMR/Modelo 10 e comunicado pela entidade pagadora dos rendimentos do trabalho dependente (a recorrente), à qual, na qualidade de substituto tributário, competia o respetivo pagamento e atendendo a que o Tribunal condenou a recorrente ao pagamento de quantias ilícitas, somos a concluir que as retenções na fonte em causa são devidas, não se afigurando excessivo o seu pagamento ao Estado”.

Ora, em sede laboral, foi proferida uma decisão que conduziu a um resultado em que a Requerente foi obrigada a pagar ao Trabalhador o montante total de € 95.801,67, como se não existisse obrigação de retenção na fonte.

O mesmo é dizer, a Requerente foi obrigada a entregar ao Trabalhador o montante total de € 95.801,67 e, dando cumprimento à obrigação fiscal de retenção na fonte do IRS, reteve o montante de € 13.002,00, que entregou ao Estado, mas suportou este mesmo montante (€ 13.002,00) na sua esfera jurídica.

Como decorre das normas atrás referidas, tal é manifestamente contrário à lei, na medida em que deveria ter sido o Trabalhador a suportar o encargo do imposto naquele valor.

Note-se que o valor das retribuições intercalares é fixado pelo Tribunal tendo em consideração o valor das *“retribuições que deixar de auferir desde o despedimento até ao trânsito em julgado da decisão do tribunal que declare a ilicitude do despedimento”*, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 390.º do Código do Trabalho.

Com efeito, sem prejuízo de o n.º 2 do artigo 390.º do Código do Trabalho prever expressamente as deduções que têm de ser feitas ao montante a atribuir a título de retribuições intercalares, esta norma não prevê que o montante das retribuições intercalares seja um montante líquido de impostos.

Nem faria sentido que o previsse.

Isto porque a previsão da atribuição de retribuições intercalares ao trabalhador despedido cujo despedimento tenha sido declarado ilícito visa restituir a situação que existiria caso o trabalhador não tivesse sido (ilicitamente) despedido.

Ora, dúvidas não subsistem quanto à sujeição a IRS e a contribuições para a Segurança Social das importâncias que o trabalhador recebe a título de retribuição, uma vez que constituem rendimentos do trabalho dependente.

Não existindo também qualquer dúvida quanto à sujeição a IRS e a contribuições para a Segurança Social das importâncias recebidas a título de retribuições intercalares, tal como decorre do artigo 2.º do Código do IRS e do artigo 46.º do Código Contributivo.

Como é natural, apesar de ser a sentença condenatória a determinar o *quantum* das retribuições intercalares a pagar pela Requerente, esta sentença não determina, nem poderia determinar, o valor líquido.

Com efeito, não poderia o Tribunal saber qual a taxa de retenção a que o Trabalhador se encontra sujeito e que, por conseguinte, é a taxa de retenção na fonte que é aplicada pela Requerente ao reter o valor de IRS incidente sobre as retribuições intercalares.

Acresce que defender que a Requerente seria obrigada a pagar ao Trabalhador, ainda que em sede de execução de sentença, a quantia de € 95.801,67 sem proceder à retenção (e entrega) dos montantes de IRS (assim como de Segurança Social) seria atentatório das mais elementares regras em matéria de IRS (e de Segurança Social).

Ora, o que o acórdão do TRC de 12-02-2021 confirmou foi um entendimento ainda mais absurdo e igualmente contrário ao Código do IRS e ao Código Contributivo.

Com efeito, por força do decidido naquele acórdão, a Requerente viu-se obrigada a entregar ao Trabalhador o valor total de € 95.801,67 e, em acréscimo, entregar ao Estado o valor do IRS (€ 13.002,00) e de Segurança Social que incide sobre tal valor, não o deduzindo àquele montante.

Foi, pois, imposto à Requerente um encargo com o valor de IRS e de Segurança Social incidentes sobre o valor das retribuições intercalares, que desonera o Trabalhador das suas responsabilidades pela dívida tributária, colocando-o numa situação mais benéfica do que os restantes titulares de rendimentos desta natureza.

Ora, ainda que o Trabalhador declare o recebimento do valor total de € 95.801,67, sem qualquer retenção na fonte (visto que recebeu este montante pago pela Requerente como se de um valor líquido se tratasse e não há quaisquer dúvidas de que o encargo do imposto é seu), e seja tributado em sede de IRS sobre aquele valor, devem as retenções na fonte efectuadas pela Requerente ser restituídas à Requerente.

Isto porque, como ficou demonstrado, as retenções na fonte efectuadas e suportadas pela Requerente no valor de € 13.002,00 são excessivas, devendo esta importância ser-lhe restituída, visto que a mesma deveria ter sido suportada pelo Trabalhador, por ser este o sujeito passivo de imposto.

Mas, contrariamente ao que resulta da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, tal nunca poderia ter sido resolvido na acção laboral ou na acção executiva subsequente.

Com efeito, entende a Direcção de Finanças de Lisboa, seguindo o entendimento do TRC, que *“a recorrente ao ser confrontada com a notificação, em sede de execução, para proceder ao pagamento da quantia exequenda, tal como a mesma foi definida e delimitada pelo título executivo, deveria ter deduzido os correspondentes embargos de executado, onde se iria apurar em que medida e em que montantes se efetivaria essa «redução».”*

Ora, apesar de ter sido por força da decisão proferida pelo Tribunal do Trabalho de Lamego (e confirmada pelo TRC) que a Requerente foi forçada a suportar o encargo do IRS que deveria ter sido suportado pelo Trabalhador, aqueles Tribunais não têm competência, em sede de acção laboral e de acção executiva, para decidir reembolsar à Requerente o montante retido na fonte em sede de IRS e entregue ao Estado que deveria ter sido suportado pelo Trabalhador.

Na verdade, os embargos do executado são um incidente processual que, em regra, só podem ser deduzidos pelo executado contra o exequente.

Como refere JOSÉ LEBRE DE FREITAS, “*embora estruturalmente autónomo, o processo de embargos de executado está ligado funcionalmente ao processo executivo e o acertamento que nele se faz, quer seja um acertamento de mérito, quer seja um acertamento sobre pressupostos processuais da ação executiva, serve as finalidades desta ação. Está na lógica desta construção circunscrever o seu efeito à acção executiva e defender que uma eficácia extra-processual só seria de admitir se, no próprio processo executivo, tivesse lugar uma decisão dotada da força de caso julgado, mas então por força desta outra decisão e não como directa consequência da decisão dos embargos*” (cf. A Acção Executiva, 2.^a Edição, 1997, pp. 230 e 231).

Ora, a AT não era parte na acção executiva, não assumindo a posição processual de exequente.

Por sua vez, o Trabalhador (este, sim, o exequente) não tem capacidade ou legitimidade para determinar o reembolso de retenções na fonte excessivas efectuadas por um contribuinte em sede de IRS.

Pelo que não poderia a executada (Requerente), deduzir embargos de executado, de forma a solicitar o reembolso do montante de retenção na fonte de IRS efectuada em excesso.

Não procede, pois, o fundamento do Despacho de indeferimento do recurso hierárquico, segundo o qual a Requerente deveria ter formulado o seu pedido de reembolso do montante de IRS retido na fonte em excesso em sede de embargos de executado.

Termos em que im procedem os fundamentos no qual assenta o Despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico, razão pela qual deve o mesmo ser anulado, determinando-se, em consequência, o reembolso à Requerente do montante de € 13.002,00, retido e suportado em excesso pela Requerente.

Juros indemnizatórios

A Requerente pede ainda a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios até ao reembolso do imposto indevidamente pago.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do acto tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

Em caso de retenção na fonte e havendo lugar a Reclamação Graciosa contra o acto tributário, o erro passa a ser imputável à AT depois de verificado o indeferimento da mesma, funcionando essa data como termo inicial para cômputo dos juros indemnizatórios a pagar ao sujeito passivo, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT), até à data do processamento da respetiva nota de crédito (cf., o entendimento expresso nos acórdãos do Pleno do STA de 29-06-2022 (Processo n.º 093/21), e de 22-03-2022 (Processo n.º 079/22)).

IV- DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral e anular a decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico, determinando, em consequência, o reembolso à Requerente do montante de € 13.002,00, retido e suportado em excesso pela Requerente;
- b) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

V-VALOR DA CAUSA

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do C.P.C., do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 13.002,00.

VI- CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, no valor de € 918,00 a cargo da AT.

Notifique-se.

Lisboa, 19 de Novembro de 2023

(Hélder Faustino)