

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 616/2015-T**

**Tema: IRS - indemnização por rescisão de contrato; conceito de antiguidade**

Carla Castelo Trindade, Árbitra designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar este tribunal arbitral toma a seguinte:

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

Em 28 de Setembro de 2015, A..., titular do número de identificação fiscal..., com domicílio fiscal na Rua..., n.º ... Dtº, ...-... Braga, apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 97.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, para apreciação da legalidade do acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS") respeitante ao ano de 2012 com o montante a pagar de € 15.480,01 que corresponde à nota de cobrança n.º 2015... .

Com efeito, não se conformando com a liquidação adicional de imposto acima identificada o Requerente solicitou a constituição de tribunal arbitral, formulando os seguintes pedidos:

- a) Declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação adicional de IRS efectuada, com fundamento em vício de violação da lei, por violação do disposto no Código do IRS e, ao que se julga por, vício de fundamentação.
- b) Condenação da Administração tributária ao pagamento de juros indemnizatórios, desde a data de 22 de Setembro de 2015 - data do pagamento da dívida no processo de execução fiscal - até à data da emissão do reembolso, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

Com a petição juntou 3 documentos.

Como o Requerente optou pela não designação de árbitro, 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 redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitra do tribunal arbitral singular a Dra. Carla Castelo Trindade que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram notificadas dessa designação, não tendo sido apresentado qualquer pedido de recusa da designação como árbitro da Dra. Carla Castelo Trindade.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 9 de Dezembro de 2015.

Em 27 de Janeiro de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “Requerida”) apresentou resposta em que defendeu a improcedência total do pedido de pronúncia arbitral.

Atendendo a que, no caso, não se verificava nenhuma das finalidades que legalmente estão cometidas à reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e, tendo em conta a posição tomada pelas partes, ao abrigo do disposto nos artigos 16.º alínea *c)* e 19.º do RJAT, bem como dos princípios da economia processual e da proibição de actos inúteis, dispensou-se a realização dessa reunião.

Em 3 de Fevereiro de 2016, as partes foram notificadas para apresentação de alegações escritas.

Quer o Requerente quer a Administração tributária apresentaram alegações.

O Requerente concluiu as suas alegações dizendo que a antiguidade a considerar é a que resulta do contrato de trabalho e do ACT do sector bancário, conforme estipulado no contrato de trabalho celebrado entre o Requerente e o B... e que, em conformidade, deverá considerar-se ilegal a actuação da Requerida. Com as alegações juntou também mais dois documentos.

A Requerida contra-alegou, reiterando pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por “(...) *falta de apoio legal*”.

## II. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas quaisquer questões que possam obstar ao conhecimento do mérito da causa.

As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias e são legítimas.

Tudo visto, cumpre decidir.

### III. DE FACTO

#### III.1. FACTOS PROVADOS

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que 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 distinguir a matéria provada da não provada. Tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e o artigo 607.º, n.º 2, 3 e 4 do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *e)*, do RJAT. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º Código de Processo Civil aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea *e)*, do RJAT).

Ora, atendendo às posições assumidas pelas partes, à prova documental e ao Processo Administrativo, tudo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

1. O Requerente foi funcionário bancário, tendo iniciado a sua vida profissional em Outubro de 1991 no Banco... , mais tarde C... (de ora em diante “C...”).
2. Nessa entidade o Requerente trabalhou durante cerca de 17 anos, até Abril de 2008.
3. A partir da data em que deixou o C... o Requerente passou a trabalhar no B...(de ora em diante “B...”), contribuinte n.º... .
4. Aquando da celebração do contrato de trabalho, em 24 de Abril de 2008, entre o Requerente e o B... ficou estabelecido na Cláusula 7ª que:

*“1. O Banco garante ao Segundo Outorgante a antiguidade decorrente da prestação de serviço a outras Instituições de Crédito, desde a data constante na Declaração de Antiguidade emitida pelo empregador*

*anterior, documentalmente provada, mas apenas para os efeitos seguintes:*

*a) Para efeitos do Fundo Pensões do B..., o Primeiro Outorgante terá em consideração o tempo de serviço prestado a outras instituições de crédito, sendo o montante da pensão de reforma por invalidez presumível calculado de acordo com o regime previsto no ACTV dos Bancários.*

*b) A parte de reforma correspondente ao serviço prestado pelo Segundo ao Primeiro Outorgante será calculada nos termos da Cláusula 6ª do Plano de Pensões do B... .*

*c) O tempo de serviço prestado a outras Instituições de Crédito anteriormente à assinatura do presente contrato, também não será tido em conta para o cálculo do número de diuturnidades.*

*2. Nos termos do disposto n.º 1 da Cláusula 137ª-A do ACTV para o Sector Bancário, os trabalhadores admitidos após 01.01.95, estão abrigados a contribuir para o Fundo de Pensões instituído por cada um dos Bancos, com 5% (cinco por cento) da sua retribuição mínima mensal, incluindo o Subsídio de Férias e o Subsídio de Natal.” (cfr. Doc. 4).*

5. Em 15 de Março de 2012, o Requerente e o B... assinaram um Acordo de Revogação de Contrato de Trabalho no qual ficou estabelecido na Cláusula 10ª que:

*“1 – (...).*

*2 – A compensação pecuniária global acima estabelecida em contrapartida da cessação do contrato está parcialmente isenta de retenção na fonte de IRS nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 4 do Código do IRS, com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 100/2009, de 7 de Setembro, e excluída de descontos para a Segurança Social nos termos do disposto na alínea v) do art. 46.º da Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro. Tendo em consideração os termos aplicáveis na Cláusula 17ª do ACTV com as ressalvas efectuadas pelo primeiro outorgante, e o disposto no artigo 2.º n.º 4 do Código do IRS, com a redacção que lhe foi*

*dada pela Lei n.º 100/2009, de 7 de Setembro, atenta a doutrina que sobre a matéria se sustenta nos acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 11 de Maio de 2004, e, em especial, de 21 de Setembro de 2010, ambos os outorgantes reconhecem e manifestam o seu acordo na determinação da antiguidade do segundo outorgante pela contagem do tempo de serviço deste último em entidades bancárias indicadas na referida cláusula do ACTV exclusivamente para efeitos de compensação da cessação do contrato de trabalho (com a exclusão de quaisquer outros efeitos salvo acordo escrito em contrário e sem prejuízo da livre estipulação do valor da compensação global indicada no n.º 1 da cláusula segunda do presente acordo), pelo que a compensação pecuniária global acima estabelecida em contrapartida da cessação do contrato está parcialmente isenta de retenção na fonte de IRS, não constituindo ainda base de incidência de contribuições para a Segurança Social nos termos do disposto no art. 14.º do Decreto-Lei n.º 140-D/86 de 14 de junho, e do n.º 3 do art.º art. 46.º da Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro.”*

6. Tendo-lhe sido pago, pela rescisão de tal contrato de trabalho, uma indemnização de € 53.826,62.
7. Esta indemnização foi calculada com base na antiguidade do Requerente não apenas no B..., mas também na antiguidade que detinha na instituição bancária onde tinha trabalhado anteriormente (...).
8. O B... considerou, aquando do pagamento da indemnização, que esta não estava sujeita a tributação na medida em que esta não excedia o limite a que se refere o n.º 4 do artigo 2.º do Código IRS na redacção em vigor à data da colocação à disposição dos rendimentos.
9. Em 13 de Abril de 2015, o Requerente foi notificado, por ofício da Divisão de Tributação e Cobrança da Direcção de Finanças de ..., para, querendo, se pronunciar sobre o projecto de decisão em que, com base no n.º 4 do artigo 65.º do Código do IRS, se iria proceder à alteração da declaração de rendimentos do ano de 2012, uma vez que, de acordo com o referido projecto de decisão, para o cálculo da

- indemnização excluída da tributação, só eram de considerar os anos ao serviço na entidade que pagou a indemnização.
10. Foi exercido, no prazo estabelecido para o efeito, o direito de audição em que foi alegado que, conforme jurisprudência dos tribunais superiores, a antiguidade a considerar seria a antiguidade nas duas entidades patronais e não só a do B... .
  11. Em Maio de 2015, o Requerente foi notificado da decisão final em que os serviços mantiveram a decisão projectada.
  12. A Administração Tributária considerou então na sua decisão que para o cálculo da indemnização apenas era de considerar o tempo de serviço prestado no B..., ou seja...
  13. ...foi sobre a antiguidade de 3,96 anos (4 anos) que foi apurado o montante indemnizatório excluído de tributação de IRS.
  14. Em 2012, estabelecia a cláusula 2ª do ACT do Sector Bancário que:  
*“O presente Acordo Coletivo de Trabalho é aplicável em todo o território nacional, no âmbito do sector bancário, e obriga as Instituições de Crédito e as Sociedades Financeiras que o subscrevem (adiante genericamente designadas por Instituições de Crédito ou Instituições), bem como todos os trabalhadores ao seu serviço filiados nos Sindicatos dos Bancários do Centro, do Norte e do Sul e Ilhas, representados pela outorgante FEBASE - Federação do Sector Financeiro e doravante designados por Sindicatos, abrangendo 26 empregadores e estimando-se em 54.300 os trabalhadores abrangidos.(...)”.*
  15. O Requerente não era, nem na data da celebração do contrato de trabalho – 2008 – nem, tão pouco, na data do pagamento da indemnização -, filiado em qualquer Sindicatos dos Bancários do Centro, do Norte e do Sul e Ilhas.
  16. Acresce ainda que, pese embora o B... tenha subscrito o ACT fê-lo mediante a seguinte ressalva:  
*“Na contagem do tempo de serviço para quaisquer efeitos emergentes do ACT, contarão apenas o tempo de serviço prestado às próprias Instituições signatárias de presente ressalva, acrescido eventualmente do*

*tempo de serviço prestado a outras instituições ou empresas, mas, neste caso, desde que tal resulte de acordo individual entre aquelas e o trabalhador”.*

### **III.2. FACTOS NÃO PROVADOS**

Como referido, relativamente à matéria de facto dada como assente, 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 tal como dispõe o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *e)*, do RJAT. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram, como acima se referiu, escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, não existindo outra factualidade alegada que seja relevante para a correcta composição da lide processual.

### **IV. DA MATÉRIA DE DIREITO**

Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão central a dirimir pelo presente tribunal arbitral consiste em apreciar a legalidade do acto de liquidação adicional de IRS.

O Requerente imputou dois vícios ao acto tributário impugnado: um vício de violação de lei, especificamente a violação do disposto no artigo 2.º, n.º 4, alínea *b)* do CIRS e um vício de falta de fundamentação que corresponde igualmente a um vício de violação de lei. A procedência de qualquer um dos vícios invocados pelo Requerente conduzirá à anulação do acto tributário.

Comecemos por analisar o vício de falta de fundamentação invocado pelo Requerente.

Este alega que a Administração Tributária na decisão final de liquidação adicional não fez qualquer referência aos argumentos elencados pelo Requerente em sede de audição prévia, contrariamente ao disposto no n.º 7 do artigo 60.º da LGT, que determina que os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

Ora, antes de mais cabe lembrar que o princípio da participação que é corolário do direito de audição está consagrado no âmbito do procedimento tributário no artigo 60.º da LGT.

Deste decorre a possibilidade dos sujeitos passivos e outros interessados que durante a pendência do procedimento tributário, tenham já direitos ou interesses reais e actuais, participarem na formação das decisões que lhes digam respeito, designadamente através do exercício do direito de audição prévia.

Deste modo, os sujeitos passivos devem ser chamados a pronunciar-se acerca de decisões que lhes possam ser desfavoráveis, através do exercício do direito de audição. De acordo com o artigo 60.º, n.º 4 e n.º 5 da LGT, a Administração deverá notificá-los para o efeito por carta registada, indicando o prazo para o exercício do direito de audição, o projecto de decisão e a sua fundamentação.

Um dos casos em que se reconhece este direito de audição é designadamente antes da liquidação, tal como resulta do artigo 60.º, n.º 1, alínea *a*) da LGT.

Não há dúvida alguma de que o Requerente foi notificado antes da liquidação adicional de IRS para exercer o seu direito de audição prévia nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea *a*) da LGT, tendo exercido, no prazo da notificação, o direito de audição. Assim, o acto tributário não enferma de um vício de preterição de uma formalidade legal essencial previsto no artigo 99.º, alínea *d*) do CPPT pois não se verificou a falta de notificação dos interessados para o exercício do seu direito de audição prévia.

No entanto, cabe salientar que por força do n.º 7 do artigo 60.º da LGT, a fundamentação da decisão final do procedimento tributário deverá ter em conta os argumentos de facto e de direito levantados pelo interessado em sede de audição prévia, exigindo-se que estes sejam mencionados e apreciados pelo órgão decisor. Este deve explicitar as razões de aceitação ou rejeição daqueles argumentos.

A doutrina tem entendido que se trata de evitar decisões-surpresa, conforme refere RUI DUARTE MORAIS no seu “Manual de Procedimento e Processo Tributário” p.143.

Assim, salientam-se duas diferentes formas de violação do direito de participação do contribuinte: ou a Administração não notificou o sujeito passivo para se pronunciar acerca do projecto de decisão – o que, como vimos, não sucedeu - ou, por outro lado, não atende aos argumentos por este eventualmente apresentados em sede de audição prévia - entenda-se, explicando expressamente as razões da aceitação ou rejeição dos mesmos.

Enquanto a falta de notificação dos interessados para o exercício do seu direito de audição prévia consubstancia um vício de preterição de uma formalidade legal essencial previsto na

alínea *d*) do artigo 99.º do CPPT, o não cumprimento do dever de pronúncia acerca dos elementos novos - factuais ou jurídicos - trazidos por aqueles para o procedimento constitui um vício de fundamentação previsto no artigo 99.º, alínea *c*) do CPPT, decorrendo destes vícios de forma a anulabilidade do acto final no qual o procedimento culmina.

É a verificação deste vício de falta de fundamentação que o Requerente invoca e que cabe a este tribunal apreciar.

Através da análise do conteúdo da decisão final de liquidação adicional da Administração Tributária, não se pode concordar com a posição do Requerente, tendo em conta que consta expressamente desta decisão a apreciação dos argumentos invocados pelo Requerente em sede de audição prévia. Para tal veja-se a Página 32 do Processo Administrativo junto aos autos. Isto, pese embora a Administração remeta também na sua fundamentação para o conteúdo da Informação Vinculativa de 10/10/2010, Processo n.º .../10.

Deste modo, não se verifica um vício de falta de fundamentação legalmente exigida que seja passível de inquinar a legalidade do acto tributário.

Cabe agora a este tribunal apreciar o vício de violação de lei, designadamente o vício de violação do disposto no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS.

A Autoridade Tributária fundamentou o acto de liquidação adicional aplicando o artigo 2.º, n.º 4 do CIRS na medida em que considerou que a antiguidade do Requerente relevante era a do B...- 3,96 anos (4 anos) - e não a do B... e do C...- 21 anos.

A questão que cumpre apreciar é, assim, a determinação do conceito de “antiguidade” para efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS. Melhor dizendo, a questão que cumpre apreciar é, assim, a determinação do conceito de “antiguidade” para efeitos de delimitação negativa de incidência de IRS da indemnização por rescisão do contrato de trabalho.

Esta norma estabelece que apenas ficam sujeitas a tributação as importâncias auferidas, a qualquer título, quando cessarem os contratos subjacentes às situações referidas nas alíneas *a*), *b*) e *c*) do n.º 1 do artigo 2.º (contrato individual de trabalho ou outro legalmente equiparado, contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza ou exercício de função, serviço ou cargo públicos) na parte em que exceda o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicando pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de

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

Assim, há desde logo uma primeira questão que cumpre resolver e que se prende com a interpretação da lei fiscal, designadamente do conceito de “antiguidade” utilizado no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS, para efeitos de incidência de IRS, no caso de indemnização por rescisão de contrato de trabalho.

A interpretação da lei fiscal está regulada no artigo 11.º da LGT nos seguintes termos:

*1 — Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.*

*2 — Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.*

*3 — Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.*

*4 — As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.*

Já muito se discutiu acerca da interpretação das leis fiscais, tendo esta temática assumido especial relevância nos anos 20 e 30 do século passado quando o Direito Fiscal ainda se tentava afirmar como um ramo do direito autónomo. Assim, com o propósito de demonstrar a autonomia do Direito Fiscal relativamente a outros ramos do direito, carecido de regras próprias de hermenêutica, surgiram várias teorias interpretativas, entre as quais devemos salientar a teoria da interpretação económica e a teoria da interpretação funcional. No entanto, ao longo do tempo e à medida que se afirmava a emancipação do Direito Fiscal relativamente ao Direito Privado e às Finanças Públicas, estas teses foram perdendo interesse, sendo a opinião da doutrina moderna dominante que a interpretação da lei fiscal não reveste qualquer especificidade, sendo de aplicar os critérios tradicionais da hermenêutica, previstos no artigo 9.º do Código Civil.

Como decorre do Acórdão do STA de 23-01-2013, proferido no processo n.º 0968/12, “*também no direito fiscal, o preceito fundamental da hermenêutica jurídica radica no art.*

9º do Código Civil”. Assim, também no Direito Fiscal podem ser usadas as demais técnicas ou cânones interpretativos há muito usados no direito civil. Neste sentido, ver J.L.SALDANHA SANCHES, em Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, p. 147, que a propósito da interpretação da lei escreve:

*“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*

*2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*

*3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.*”

Nos termos do artigo 9.º do Código Civil, o intérprete não deve cingir-se à letra da lei fiscal, devendo reconstituir o pensamento legislativo a partir dos textos, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. Como resulta do Acórdão do STA, de 5-09- 2012, proferido no processo n.º 314/12, *“Interpretar em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentro das várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva (Neste sentido, cfr. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, Noções Fundamentais de Direito Civil, 6ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1965, Vol. I, p. 145.)”.*

A doutrina, designadamente SÉRGIO VASQUES no seu “Manual de Direito Fiscal”, p. 360 defende que o legislador, ao remeter desde logo para os critérios de interpretação consagrados no Código Civil, parece recusar “qualquer particularismo na interpretação da lei fiscal”.

No caso em apreço, no entanto, é apenas relevante o n.º 2 do artigo 11.º da LGT que determina o modo de interpretação de conceitos utilizados na lei fiscal com origem noutros ramos do Direito. Na verdade, não são raras as vezes que as normas tributárias fazem uso de termos e conceitos próprios de outros ramos de Direito, nomeadamente do Direito

Administrativo, Laboral ou Civil, como “renda”, “transmissão” ou “salário”. Nestes casos, o artigo 11.º, n.º 2 da LGT determina que tais conceitos devem ser interpretados no sentido idêntico ao que têm nos seus ramos de origem, excepto se outro decorrer directamente da lei tributária.

Devemos salientar que estes conceitos mantêm muitas vezes o seu sentido originário, embora “não sejam menos numerosos os casos em que esses conceitos ganham outro sentido quando empregues pelo legislador fiscal” conforme salienta SÉRGIO VASQUES mais uma vez em “Manual de Direito Fiscal”, referindo designadamente os conceitos de transmissão de bens e de prestações de serviços no CIVA.

Ora, não há dúvida que a “antiguidade” constitui um conceito com origem no Direito do Trabalho, e também não há dúvida que o legislador fiscal não conferiu a este conceito um recorte próprio. Assim, este conceito deve ser interpretado no mesmo sentido daquele que tem no direito laboral, na medida em que o legislador fiscal não o definiu para efeitos de tributação em sede de IRS, não decorrendo, insista-se, expressamente da lei fiscal nenhum sentido diverso.

No mesmo sentido, embora relativamente ao conceito de partes de capital, veja-se a decisão arbitral proferida no processo n.º 549/2015-T, no âmbito da qual se afirmou que “*a inexistência de uma definição fiscal de “partes de capital”, leva também o intérprete (...) a procurar essa definição no direito comercial e contabilístico (...)*”.

Ora, embora seja verdade que não podemos extrair do Código do Trabalho uma definição do conceito de antiguidade, acompanhamos o entendimento do acórdão do TCA SUL de 21-09-2010, proferido no processo n.º 03748/10, de que o artigo 11.º, n.º 2 da LGT “*manda remeter para os termos próprios de outros ramos de direito, que não apenas para as normas de outras leis*”. O mesmo acórdão refere que embora o actual Código do Trabalho não regule, ele próprio, o conceito de antiguidade do trabalhador, coloca, em primeiro lugar, os instrumentos de regulamentação colectiva, como as fontes do direito donde emergem, em primeira linha, as normas aplicáveis ao contrato de trabalho, definindo ainda no seu artigo 2.º as formas que estes podem assumir (contratos colectivos, acordos colectivos e acordos de empresa).

Assim, tal como bem entendeu o TCA Sul no acórdão de 12-03-2013, proferido no âmbito do processo n.º 591/12, é hoje unânime no direito laboral que são três as fontes que podem

estabelecer a antiguidade: a Lei, o Contrato Individual de Trabalho e os Instrumentos de Regulação Colectiva de Trabalho.

Não se podendo extrair um conceito de antiguidade da Lei, isto é, do Código de Trabalho, teremos que analisar, no caso concreto, o Contrato Individual de Trabalho celebrado ou para o Acordo Colectivo de Trabalho do sector bancário.

Do ACT do sector bancário resulta, por força da cláusula 17.<sup>a</sup>, que a antiguidade do trabalhador, para todos os efeitos previstos no Acordo, será determinada pela contagem de todos os anos de serviço prestado em Portugal, nas Instituições de Crédito com actividade em território português.

No entanto, é de referir que resulta do artigo 2.º do ACT que o mesmo apenas obriga as Instituições de Crédito e as Sociedades Financeiras que o subscreverem e os trabalhadores ao seu serviço filiados nos Sindicatos dos Bancários do Centro, do Norte e do Sul e Ilhas.

Cumpre então analisar o caso concreto.

A Administração Tributária fundamentou o acto de liquidação adicional aplicando o artigo 2.º, n.º 4, alínea *b*) do CIRS considerando sujeita a tributação a indemnização por rescisão do contrato de trabalho, na parte que excedeu o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de funções na entidade devedora, correspondente a 3,96 anos (4 anos). Considerou assim que a antiguidade do Requerente a ter em conta era de 4 anos, correspondente ao tempo de serviço no Banco B... e fez bem, no entender deste Tribunal, na medida em que, no caso concreto, não há outra antiguidade a considerar.

Veja-se porquê.

Como se referiu, a antiguidade do Requerente pode resultar da Lei, do Contrato Individual de Trabalho ou do ACT. Não se podendo extrair da Lei qualquer conceito de antiguidade, cabe em primeiro lugar analisar o Contrato Individual de Trabalho celebrado entre o Requerente e o B... .

Na cláusula 7.º deste Contrato, o B... garantiu ao Requerente a antiguidade decorrente da prestação de serviço a outras instituições de crédito, desde a data constante na Declaração de Antiguidade emitida pelo empregador anterior mas apenas para certos efeitos. Senão vejamos:

*“1. O Banco garante ao Segundo Outorgante a antiguidade decorrente da prestação de serviço a outras Instituições de Crédito, desde a data constante na Declaração de Antiguidade emitida pelo empregador anterior, documentalmente provada, **mas apenas para os efeitos seguintes:***

*d) Para efeitos do Fundo Pensões do B..., o Primeiro Outorgante terá em consideração o tempo de serviço prestado a outras instituições de crédito, sendo o montante da pensão de reforma por invalidez presumível calculado de acordo com o regime previsto no ACTV dos Bancários.*

*e) A parte de reforma correspondente ao serviço prestado pelo Segundo ao Primeiro Outorgante será calculada nos termos da Cláusula 6ª do Plano de Pensões do B... .*

*f) O tempo de serviço prestado a outras Instituições de Crédito anteriormente à assinatura do presente contrato, também não será tido em conta para o cálculo do número de diuturnidades.*

*2. Nos termos do disposto n.º 1 da Cláusula 137ª-A do ACTV para o Sector Bancário, os trabalhadores admitidos após 01.01.95, estão abrangidos a contribuir para o Fundo de Pensões instituído por cada um dos Bancos, com 5% (cinco por cento) da sua retribuição mínima mensal, incluindo o Subsídio de Férias e o Subsídio de Natal.”*

*Destacado nosso (cfr. Doc. 4 do pedido de constituição do tribunal arbitral).*

Não se reconhece portanto nesta cláusula, nem em qualquer outra do contrato de trabalho, a antiguidade do trabalhador para efeitos de cálculo de indemnização por cessação do contrato de trabalho.

Assim, não foi reconhecida no Contrato Individual de Trabalho do Requerente a antiguidade decorrente da prestação de serviços a outras entidades empregadoras em especial ao C... .

Não resultando o conceito de antiguidade do Contrato Individual de Trabalho, cabe analisar os Instrumentos de Regulação Colectiva de Trabalho, neste caso, o Acordo

Colectivo de Trabalho do sector bancário, tal como tem vindo a ser defendido pela jurisprudência (acórdãos do TCA SUL de 11-5-2004, proferido no âmbito do processo n.º 6002/01 e de 21/9/2010, proferido no âmbito do processo n.º 3748/10).

Como resulta da cláusula 17.º do ACT, a antiguidade do trabalhador para todos os efeitos previstos neste Acordo, será determinada pela contagem de todos os anos de serviço prestado em Portugal, nas Instituições de Crédito com actividade em território português.

No entanto, no âmbito de aplicação do ACT, definido no seu artigo 2.º, estabelece-se que este Acordo apenas obriga as Instituições de Crédito e as Sociedades Financeiras que o subscreverem e os trabalhadores ao seu serviço filiados nos Sindicatos dos Bancários do Centro, do Norte e do Sul e Ilhas.

Com efeito, em 2012, a cláusula 2ª do ACT do Sector Bancário estabelecia que:

*“O presente Acordo Coletivo de Trabalho é aplicável em todo o território nacional, no âmbito do sector bancário, e obriga as Instituições de Crédito e as Sociedades Financeiras que o subscrevem (adiante genericamente designadas por Instituições de Crédito ou Instituições), bem como todos os trabalhadores ao seu serviço filiados nos Sindicatos dos Bancários do Centro, do Norte e do Sul e Ilhas, representados pela outorgante FEBASE - Federação do Sector Financeiro e doravante designados por Sindicatos, abrangendo 26 empregadores e estimando-se em 54.300 os trabalhadores abrangidos.(...)”.*

Por outro lado, no que respeita à aplicação das convenções colectivas, a regra delimitativa basilar consiste no chamado “princípio da dupla filiação” (cfr. art. 496.º do Código do Trabalho) que estabelece, em suma, que os instrumentos de regulamentação colectiva de trabalho se aplicam apenas aos trabalhadores filiados em associação sindical que, directa ou indirectamente, tenham outorgado na contratação coletiva e que prestem trabalho a uma entidade empregadora que também tenha estado na mesma contratação. Assim é necessário, por um lado, que o empregador seja membro da associação de empregadores outorgante ou tenha sido ele próprio outorgante e, por outro, que o trabalhador esteja filiado num sindicato signatário. Por esse facto, no caso em apreço, o ACT é aplicável, apenas, aos trabalhadores que são filiados nos sindicatos outorgantes do mesmo não

ficando os demais trabalhadores abrangidos pelo seu âmbito de aplicação.

Só assim não será, naturalmente, se o âmbito da convenção colectiva tiver sido estendido, após a sua entrada em vigor, por uma portaria de extensão, a todos os trabalhadores.

As portarias de extensão, reguladas no artigo 514.º do Código do Trabalho, são emitidas pelo Ministério do Trabalho e estabelecem que, independentemente do preenchimento do critério de dupla filiação dos trabalhadores, a convenção colectiva em vigor pode ser aplicada, no todo ou em parte, a empregadores e a trabalhadores integrados no âmbito do sector de actividade e profissional definido naquele instrumento. As portarias de extensão, por força do disposto no artigo 516.º n.º 2 Código do Trabalho, devem ser publicadas no Boletim do Trabalho e Emprego.

Ora, tal como se deixou provado acima, o Requerente não era, nem na data da celebração do contrato de trabalho – 2008 – nem, tão pouco, na data do pagamento da indemnização -, 2012 - filiado nos Sindicatos dos Bancários do Centro, do Norte e do Sul e Ilhas.

Por outro lado, o ACT não foi objecto de nenhuma portaria de extensão que possibilitasse a sua aplicação a trabalhadores não filiados nos sindicatos outorgantes. Razão pela qual as normas constantes do ACT não são, no caso concreto, fonte de direito que possa ser utilizada para efeitos de determinação do conceito de antiguidade em crise.

Ainda que assim não se entendesse, sempre se concluiria no mesmo sentido que o *supra* referido – ou seja, na impossibilidade de aplicação do ACT – na medida em que, pese embora o B... tenha subscrito o ACT, fê-lo mediante a seguinte ressalva:

*“Na contagem do tempo de serviço para quaisquer efeitos emergentes do ACT, contarão apenas o tempo de serviço prestado às próprias Instituições signatárias de presente ressalva, acrescido eventualmente do tempo de serviço prestado a outras instituições ou empresas, mas, neste caso, desde que tal resulte de acordo individual entre aquelas e o trabalhador”.*

Ora, esta ressalva exige, além da filiação para efeitos de aplicação subjectiva do acordo, também que o reconhecimento da antiguidade em anteriores entidades patronais viesse a ser expressamente aceite nos contratos que viesse a celebrar com cada trabalhador.

Isto significa que o B... exige que esteja especificamente previsto no Contrato Individual de Trabalho celebrado com os seus trabalhadores o reconhecimento do tempo de serviço

prestado a outras instituições ou empresas para efeitos de contagem da antiguidade. E, como se constatou, tal não sucede no caso em apreço na medida em que tal não foi expressamente previsto no Contrato Individual de Trabalho celebrado entre o B... e o Requerente.

Assim, o conceito de antiguidade que inclui todos os anos de serviço prestado em Portugal, nas Instituições de Crédito com actividade em território português, não obrigava nem o B... nem o Requerente.

Também não se venha dizer que o conceito de antiguidade que inclui a prestação de serviços noutras entidades empregadoras decorre da cláusula 10.º do Acordo de Revogação pois este não pode ser considerado como uma adenda ao Contrato Individual de Trabalho no qual, como se viu, nem sequer se reconhece esta antiguidade para efeitos de cálculo de indemnização por rescisão de contrato de trabalho.

Tanto mais que o acordo de revogação do contrato de trabalho é precisamente o contrato extintivo da relação laboral, o qual não visa estabelecer condições respeitantes à execução da relação laboral mas sim à sua cessação.

Assim, não resultando nem do Contrato Individual de Trabalho celebrado entre o Requerente e o Banco B..., nem do ACT a antiguidade do Requerente nas anteriores entidades empregadoras, a única antiguidade a considerar no cálculo da indemnização por cessação de contrato de trabalho será a antiguidade do Requerente no B... . Esta é a única à qual a entidade devedora estava obrigada a pagar nos termos das regras jus-laborais.

Se se reconhecesse no Contrato Individual de Trabalho a antiguidade do Requerente resultante da prestação de serviços noutras entidades empregadoras, poderia discutir-se se na alínea *b*) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS está em causa apenas a antiguidade na entidade devedora da indemnização por cessação do contrato de trabalho, ou seja, neste caso o B..., ou a antiguidade reconhecida noutras entidades empregadoras. Neste caso, poderia questionar-se se a antiguidade relevante para efeitos da tributação em sede de IRS da indemnização por rescisão do contrato de trabalho seria a de 3,96 anos no B... ou a de 21 anos que incluísse os 17 anos de antiguidade em anteriores entidades empregadoras.

No entanto, neste caso a antiguidade noutras entidades empregadoras não foi reconhecida ao Requerente no Contrato Individual de Trabalho, nem resulta tal reconhecimento de antiguidade do ACT do sector bancário que, em qualquer caso, se deverá ter por

inaplicável à relação laboral em questão por falta de preenchimento do princípio da dupla filiação. Assim, neste processo não se trata de determinar qual a antiguidade a que se deverá atender em sede de aplicação do artigo 2.º, n.º 4, alínea *b*) do CIRS, se apenas a antiguidade na entidade devedora da indemnização por cessação de contrato de trabalho ou se também a antiguidade noutras entidades empregadoras, pois ao Requerente foi unicamente reconhecida a antiguidade na entidade devedora da indemnização por rescisão de contrato de trabalho, ou seja, no B... .

Deste modo, o acto tributário de liquidação adicional não enferma de um vício de violação de lei, tendo a Administração Tributária procedido à correcta aplicação do artigo 2.º, n.º 4, alínea *b*) do CIRS.

Neste sentido, confirma-se o acto tributário de liquidação adicional, não sendo procedente o pedido do Requerente de anulação do acto em causa e, como se verá, de pagamento de juros indemnizatórios.

## **V. JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

Resta, por fim, apreciar o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT.

Ora, tendo em conta que, nos termos acima expostos, o acto tributário de liquidação adicional de IRS não padece dos vícios de violação de lei que lhe são imputados no pedido de pronúncia arbitral, improcedendo, assim, o pedido de declaração da respectiva ilegalidade, necessariamente improcede o pedido de juros indemnizatórios, que é suscitado como consequência das ilegalidades invocadas.

## **VI. DECISÃO**

Termos em que se decide:

- a) julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, manter o acto tributário de liquidação de IRS respeitante ao ano de 2012 com o montante a pagar de € 15.480,01 que corresponde à nota de cobrança n.º 2015..., impugnado nos autos, absolvendo do pedido a Autoridade Tributária e Aduaneira;
- b) julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios, absolvendo do pedido a Autoridade Tributária e Aduaneira;

c) condenar a Requerente nas custas processuais.

## **VII. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 1 e 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), e n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicáveis por força das alíneas *a*), *c*) e *e*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 15.480,01.

## **VIII. CUSTAS**

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 918, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente, dada a improcedência do pedido de anulação dos actos tributários objecto dos autos.

Notifique-se.

Lisboa

2 de Maio de 2016

A Árbitro

(Carla Castelo Trindade)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*) do Regime de Arbitragem Tributária.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.