

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 230/2016-T

Tema: IRS - Compensação paga por distrate de contrato de trabalho subordinado. Antiguidade. ACT do Sector Bancário. Alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS.

DECISÃO ARBITRAL

PARTES

Requerente: A..., NF..., residente na Rua ... n.º..., Lugar do ... , ..., ...- ...-... ..;

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)

I. RELATÓRIO

- a) Em 19-04-2016, o Requerente entregou no CAAD um pedido solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).

O PEDIDO

- b) O Requerente pede a declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2013, por não concordar com as alegadas inexactidões detectadas pela Autoridade Tributária na declaração de rendimentos, expressas na notificação que lhe foi feita pelo ofício ... de 14.03.2016, pressupondo um montante de rendimento do trabalho não declarado de 56 273,35 euros, a que corresponderá 19 438,00 euros de IRS adicional a pagar, segundo os seguintes cálculos:

NIF	CALCULO SP				
	Indemniz paga	Anos serviço	Rem Media Mensal	Indemniz Isenta	Indemniz Tributada
	(1)	(2)	(3)	(4)=(2)*(3) SE (2)*(3)<1; (4)=(1) SE (2)*(3)>(1)	(5)=(1)-(4)
...	94.234,32	26,00	3.192,38	83.001,88	11.232,44

NIF	CALCULO AT					
	Data entrada B...	Data saída B...	Tempo Serviço	Indemniz Isenta	Indemn a Tributatar	Indemn por Tributatar
	(6)	(7)	(8)=(7)-(6)	(9)=(8)*(3) SE (8)*(3)<1; (9)=(1) SE (8)*(3)>(1)	(10)=(1)-(9) SE >0	(11)=(1)-(9) SE (5)=0; (11)=(10)-(5) SE (5)>0
...	17-12-2004	30-04-2013	8,37	26.728,53	67.505,76	56.273,35

- c) Termina pedindo que se declare não tributável, a título de rendimentos do trabalho dependente, em sede de IRS, o valor de 56 273,35 euros, tendo em conta o vício de violação de lei que a liquidação adicional encerra face à leitura que propugna das normas contidas no nº 4 do artigo 2º do Código do IRS.

A CAUSA DE PEDIR

- d) O Requerente em 2013, por mútuo acordo, extinguiu o contrato de trabalho dependente, com a instituição de crédito onde trabalhava, recebendo a título de compensação 94 234,32 euros.
- e) E considera que apenas está sujeito a IRS quanto a 11 232,14 euros, valor que inscreveu na declaração de IRS respectiva.
- f) Uma vez que considerou ter 26 anos de *antiguidade* para efeitos de efectivação dos cálculos que resultam da aplicação da norma de delimitação negativa da incidência contida na alínea b) do nº 4 do artigo 2º do Código do IRS.
- g) Considera que o cômputo da “*antiguidade*” relevante para apurar o multiplicador a que se alude na alínea b) do nº 4 do artigo 2º do Código do IRS é o que resulta do instrumento de regulação colectiva do sector bancário, tal como sufragado pelos acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 11.05.2004 (processo 06002/01), de 21.09.2010 (Processo 03748/10) e 12.03.2013 (processo 05971/12).

DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)

- h) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 28-04-2016.
- i) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 11-07-2016. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- j) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 26-07-2016, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- k) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 26-07-2016 que aqui se dá por reproduzida.
- l) Logo em 26-07-2016 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 28.09.2016. Juntou ainda o PA composto por 1 ficheiro digitalizado com 38 folhas e 38 laudas escritas.
- m) Não se realizou a reunião de partes do artigo 18º do RJAT nem as partes produziram alegações orais ou escritas, tendo em conta que a AT prescindiu destas formalidades processuais e o Requerente, não se tendo pronunciado sobre as mesmas, considerou-se esse silêncio como anuência à posição da contraparte, uma vez que estão em causa apenas divergentes leituras da lei, devidamente explanadas no pedido de pronúncia e na resposta.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- n) **Legitimidade, capacidade e representação** – As partes gozam de personalidade jurídica, capacidade judiciária, são partes legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- o) **Princípio do contraditório** - Foi notificada a AT nos termos do inciso 1) deste Relatório. Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual do

CAAD. Da sua junção foram sempre notificadas ambas as partes. Igualmente quanto à tramitação processual subsequente o TAS seguiu o que resulta da posição expressa ou tácita das partes como se escreve na alínea m) supra.

- p) **Exceções dilatórias** - O procedimento arbitral não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, como resulta do facto, não contestado, da decisão de alteração da declaração de rendimentos do ano de 2013 ter sido notificada pelo ofício datado de 14.03.2016 e o presente pedido de pronúncia ter dado entrada no CAAD em 19-04-2016.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DO REQUERENTE

- q) O Requerente discorda da leitura da lei – nº 4 do artigo 2º do Código do IRS - que a AT adoptou em sede do procedimento que abriu em conformidade com o nº 4 do artigo 65º do Código do IRS e que culminou na decisão de não considerar a declaração de rendimentos tal como o contribuinte a apresentou, alterando-a, culminando numa liquidação adicional de IRS de 2013 nos termos da parte final da alínea b) deste Relatório.
- r) Refere textualmente o seguinte: *“Enquanto a Autoridade Tributária considera que para o cálculo do montante sujeito à tributação deve ter-se apenas em conta a antiguidade do sujeito passivo na entidade devedora da compensação pela cessação do contrato de trabalho, o requerente crê dever reportar-se, para aquele efeito não ao momento de celebração do contrato com a entidade devedora da compensação, mas antes àquele da celebração do primeiro dos contratos de trabalho com a primeira das suas precedentes entidades empregadoras”*. *“Na verdade, a nível jurisprudencial, que constitui sempre a melhor das referências no que tange à leitura e aplicação das normas do Direito, parece existir unanimidade de interpretação a propósito de tal matéria, encontrando-se, por exemplo, a esse propósito, a douta Decisão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 11 de Maio de 2004 (Processo nº 06002/01), em que se lê:”[...] há que salientar que nada sugere ou indicia que o conceito “antiguidade” contido no nº 4 do artigo 2º do*

CIRS não tenha sido usado em toda a sua amplitude, que não possa ter em conta o tempo de serviço (antiguidade) alcançado noutra empresa” (página 8)”. “No mesmo sentido, acrescenta o mesmo Tribunal, em douta Decisão proferida e dia 21 de Setembro de 2010 (Processo nº 03748/10), atendendo aos dados da situação aí sob escrutínio, que: “seria mesmo um intolerável abuso de direito, na modalidade de “venire contra factum proprium”, a Administração Fiscal servir-se do montante de rendimento apurado com base na antiguidade de 13 anos é fracção do Recorrido para arrecadar maior receita fiscal e impedir a consideração dessa mesma antiguidade para efeitos de não tributação duma pequena parte desse mesmo rendimento” (página 5)”. “Ainda recentemente, a 12 de Março de 2013, o mesmo Tribunal Central Administrativo Sul, pronunciou-se em igual sentido (Processo nº 05971/12), considerando que “esta (antiguidade) não pode ser posteriormente restringida, para efeitos indemnizatórios, ao tempo do serviço prestado por conta do (último) empregador”. (página 12)”. “Fora já do âmbito das decisões judiciais, poderá dar-se ainda, relevo ao teor do Ofício Circulado nº 11/89 (com as necessárias adaptações à lei vigente)”, “bem como o disposto na cláusula 17ª do Acordo Coletivo do Setor Bancário (ACT) e atenta a interpretação constante da jurisprudência vinda de citar, que concluem pela contagem do tempo de serviço prestado a outras instituições de crédito para além da última para a qual o sujeito passivo prestou o seu trabalho.”

- s) Termina, percute-se, pedindo que se declare como não tributável, a título de rendimentos do trabalho dependente, em sede de IRS, o valor de 56 273,35 euros, tendo em conta o vício de violação de lei que a liquidação adicional encerra face à leitura que propugna das normas contidas no nº 4 do artigo 2º do Código do IRS

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA

- t) Dissentindo do ponto de vista do Requerente, a Requerida propugna por outra leitura dos normativos em causa, expressando textualmente o seguinte:
- “... entende a AT que a antiguidade a contabilizar, para efeitos do nº 4 do art.º. 2º do CIRS, é a antiguidade na entidade devedora da compensação

por cessação do contrato de trabalho, não sendo de ponderar, na aplicação do referido preceito legal, a antiguidade em anterior entidade empregadora, mesmo que o trabalhador e a nova entidade patronal tenham acordado ser de considerar em eventuais futuras “indenizações” (Informação Vinculativa de 10/10/2010, Proc.º 1818/10”.

- “Resulta de forma clara da letra da lei fiscal que a delimitação negativa de incidência tributária de IRS se estabelece usando como factor multiplicador a antiguidade na entidade devedora dos rendimentos em causa (e não a antiguidade prevista em cláusula contratual ou em instrumento de regulamentação colectiva de trabalho ou até em acordo de cessação)”. “Decorre do elemento literal e sistemático que o conceito relevante de “antiguidade na entidade devedora” se reporta ao número de anos na entidade com a qual cessa o contrato (nº 10 do artº. 2º do CIRS)”. “Com efeito, a “entidade devedora” a que se refere o nº 4 do art.º. 2º, tem de ser a “entidade patronal” mencionada no nº 10 do mesmo preceito legal, o que fica explícito quando no nº 4 se condiciona a exclusão da tributação à não criação de novo vínculo profissional ou empresarial no prazo de 24 meses com a mesma “entidade””.
- “Depois, ainda que a inexistência no direito fiscal de uma definição de “antiguidade”, possa levar ao preenchimento deste conceito no ramo de direito que o acolhe, ou seja, no direito do trabalho, conforme estipula o nº 2 do artigo 11º da LGT” “certo é que o Código do Trabalho não contém uma definição do que seja “antiguidade”, depurando-se entre as inúmeras utilizações do conceito, com amplitudes e contextos distintos, uma, mais coerente e sistemática, que é a que conforma o termo “antiguidade” a “antiguidade na empresa” (cfr. artºs 368º, nº 1, alínea e); art. 112º, nº 6, art. 147º, nº 3, etc.)”.
- “Também a doutrina mais relevante sobre o tema, a propósito da antiguidade a considerar na aplicação do nº 4 do art. 2º do CIRS (com plena aderência à redacção à data dos factos, no que para aqui releva), entende que ““Não é oponível à administração fiscal o clausulado ... sector

*bancário que impõe, na transferência de um trabalhador entre instituições de crédito, a contagem do tempo de antiguidade verificada na anterior ou anteriores instituições de crédito de que tenha sido trabalhador. Como, por maioria de razão, também o não são quaisquer acordos que, respeitando à garantia dos benefícios inerentes à antiguidade, hajam sido celebrados entre o trabalhador e a entidade patronal. Sem considerações que hoje poderiam ser propiciadas pela extensão subjectiva do conceito de entidade patronal operada pelo n.º 10 do art.º. 2.º, uma vez que aquela assenta nas relações de domínio ou de grupo entre sociedades, independentemente da sua localização geográfica, reafirmamos aqui a conhecida orientação da Administração Fiscal segundo a qual o tempo de antiguidade relevante é, tão só, o tempo de antiguidade “adquirido” na entidade com que se cessa o contrato individual de trabalho, **como literalmente decorre da lei, não parecendo haver qualquer margem para outro tipo de interpretação**”.* (Fiscalidade 13/14, Manuel Faustino e Outros, “Sobre o sentido e alcance da nova redacção do artigo 2º, nº 4 do CIRS”).

- u) Dissentindo ainda do sentido propugnado nos acórdãos do TCAS invocados pelo Requerente, aduz a Requerida a “Anotação que, pela sua fundamentação, merece ser aqui destacada (cfr. Anotação ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul sobre antiguidade do trabalhador bancário (para efeitos de cálculo do montante de compensação por cessação do contrato de trabalho não sujeito a tributação, nos termos do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS), de Cláudia Reis Duarte e Filipe Fraústo da Silva em Revista da Ordem dos Advogados, n.º 1, 2012)”.
- v) Entende que a jurisprudência do TCAS invocada pelo Requerente merece ainda outro reparo quando “sem mais, estende a noção de “antiguidade” do trabalhador bancário ao estabelecido no ACT”, referindo textualmente a propósito da cláusula 2ª do ACT do Sector Bancário então vigente:
- “Para que o aludido ACT possa ser aplicável, é necessário que o trabalhador em causa seja filiado num dos aludidos sindicatos e que a instituição de crédito seja subscritora do aludido Acordo”.

- “Acontece que, no caso concreto, o Requerente não provou, nem tão pouco alegou, a sua filiação a qualquer dos mencionados sindicatos, o que, só por si, é motivo excludente da invocação da cláusula 17ª do ACT”.
 - “Acresce ainda que, o Banco B... subscreveu o ACT (2012) tendo, contudo, feito uma ressalva, no seguintes termos: *“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”*”.
 - “O que não foi o caso, ou, pelo menos, não foi demonstrado pelo Requerente, como que competia, em termos de ónus de prova”.
- w) Propugna pela improcedência do pedido, com a sua absolvição, considerando a inexistência de qualquer desconformidade com a lei, no que alude aos actos aqui em causa.

II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

Apreciar-se-á se a liquidação em causa padece de alguma ilegalidade que obste à sua manutenção na ordem jurídica.

E apreciar-se-á ainda, caso seja de aqui aplicar o conceito de “antiguidade” que resulta da cláusula 17ª do ACT do Sector Bancário, a questão da ressalva que a entidade devedora colocou quando o subscreveu (âmbito pessoal da convenção colectiva *versus* princípio da filiação).

No entanto, desde já cumpre referir que a matéria aduzida pela Requerida em sede de resposta e que se reproduziu em v) do Relatório supra, não consta da fundamentação da decisão adoptada que levou ao apuramento da liquidação adicional de IRS aqui em discussão, como se pode retirar da leitura dos factos provados e não provados (parte III desta decisão).

E como tal o TAS poderia nem se pronunciar sobre essa temática, que abordará por mera cautela.

É consabido que tudo o que constitua alteração da fundamentação do acto recorrido, não pode ser depois aduzido em sede de pleiteio, sendo irrelevante a fundamentação *a posteriori*, tendo os actos cuja legalidade é questionada de ser apreciados **tal como foram praticados**, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos (*vidé acórdãos do STA de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em Apêndice ao Diário da República de 12-4-2001, página 1207, de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em Apêndice ao Diário da República de 10-2-2004, página 4289, de 09/10/2002, processo n.º 600/02, de 12/03/2003, processo n.º 1661/02*).

Há ainda que observar que o TAS só pode decidir segundo “o direito constituído” conforme n.º 2 do artigo 2.º do RJAT. Nesta linha de pensamento, terá que se ter em conta a existência de acórdãos do TCA sobre o mérito da questão de fundo, sob pena de se sujeitar esta decisão ao recurso do n.º 2 do artigo 25.º do RJAT.

III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO

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 (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções

plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados, de resto não contestados pelas partes, indicando-se os documentos respectivos (prova por documentos), como fundamentação. Com efeito,

Muito embora a AT refira no artigo 33º da resposta “que se impugna todo o alegado pelo Requerente” não especificando, no entanto, qualquer facto que lhe mereça dissentimento, tal “impugnação” afere-se, naturalmente, apensa à construção jurídica, à leitura da lei, que o Requerente aduz no seu pedido, uma vez que contrapõe outra completamente divergente, como acima se deu nota.

Factos provados

- 1) Em 04.01.2016, o Sr. Chefe de Divisão de Tributação e Cobrança da Direcção de Finanças de ..., emitiu um projecto de decisão, relativo à declaração de rendimentos do ano de 2013 do Requerente, por considerar que continha omissões/inexactidões – **conforme penúltima lauda do PA, Documento nº 1 junto com o pedido de pronúncia e posição global das partes;**
- 2) Refere-se textualmente no projecto referido em 1) o seguinte: “Em resultado da análise inspetiva efetuada pelos serviços centrais da AT à sociedade B..., ... (adiante designada por Banco) ao período de tributação de 2013 detetaram-se irregularidades em sede de IRS, no pagamento de indemnizações por cessação de contratos de trabalho. No seguimento do despacho do Chefe da Divisão de Inspeção a Bancos e Outras instituições (DIBIF) da Unidade dos Grandes Contribuintes, exarado na informação nº .../2015 de 04/12/2015, foi efetuado o controlo de declaração de IRS do

sujeito passivo A..., NIF..., do ano 2013” - **Conforme penúltima lauda do PA, Documento nº 1 junto com o pedido de pronúncia e posição global das partes;**

- 3) Mais se refere no projecto referido em 1): “O sujeito passivo não declarou no quadro 4 do anexo A da declaração de IRS do ano 2013 os rendimentos auferidos em 2013, no montante de 56.273,35 euros, pagos no B..., NIF:..., enquadrados no nº 4 do artigo 2º do Código do IRS (CIRS)”. “No ano 2013, o Banco rescindiu o contrato de trabalho com o sujeito passivo A..., NIF..., tendo pago 94.234, 32 euros de indemnização. Deste montante o sujeito passivo considerou que apenas está sujeito a tributação o montante de 11.232,44 euros que inscreveu na sua declaração de IRS do ano 2013” - **Conforme penúltima lauda do PA e Documento nº 1 junto com o pedido de pronúncia;**
- 4) Refere-se ainda no projecto referido em 1): “De análise efetuada aos documentos apresentados pelo Banco para comprovar a antiguidade dos seus colaboradores, verificou-se que o Banco considerou para contagem da antiguidade, o tempo de serviço prestado em anterior entidade empregadora. Como é referido na informação Vinculativa nº 10/102010, Processo nº 1818/10, com despacho concordante do substituto legal do Sr. Director-geral exigindo a lei fiscal, específica e expressamente, que a antiguidade a contabilizar seja a antiguidade na entidade devedora da compensação por cessação do contrato de trabalho, não é de ponderar na aplicação do nº 4 do artigo 2º do CIRS a antiguidade em anterior entidade empregadora, mesmo que o trabalhador e a nova entidade patronal tenham acordado ser de considerá-la em eventuais futuras indemnizações” - **Conforme penúltima lauda do PA, Documento nº 1 junto com o pedido de pronúncia e posição global das partes;**
- 5) E conclui-se no projecto de decisão referido em 1): “Deste modo, o montante da indemnização paga, sujeita a tributação é de 67.505, 79 euros (rendimento de categoria A), conforme se demonstra no quadro seguinte, constante da informação nº .../2015 de 04/12/2015 da DIBIF, sendo que o

valor de rendimento em falta na declaração de IRS do ano 2013 é de 56.273,35 euros”:

NIF	CALCULO SP				
	Indemniz paga	Anos serviço	Rem Media Mensal	Indemniz Isenta	Indemniz Tributada
	(1)	(2)	(3)	(4)=(2)*(3) SE (2)*(3)<1; (4)=(1) SE (2)*(3)>(1)	(5)=(1)-(4)
---	94.234,32	26,00	3.192,38	83.001,88	11.232,44

NIF	CALCULO AT					
	Data entrada B...	Data saída B...	Tempo Serviço	Indemniz Isenta	Indemn a Tributar	Indemn por Tributar
	(6)	(7)	(8)=(7)-(6)	(9)=(8)*(3) SE (8)*(3)<1; (9)=(1) SE (8)*(3)>(1)	(10)=(1)-(9) SE >0	(11)=(1)-(9) SE (5)=0; (11)=(10)-(5) SE (5)>0
---	17-12-2004	30-04-2013	8,37	26.728,53	67.505,76	56.273,35

Assim sendo estão reunidos os pressupostos legais previstos no n° 4 do artigo 65° do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, para com base nos factos atrás apontados, alterar a declaração de rendimentos do(s) ano(s) acima indicado(s), e levantada a respectiva participação para efeitos de procedimento contra-ordenacional”.

Conforme penúltima lauda do PA, Documento n° 1 junto com o pedido de pronúncia e posição global das partes;

- 6) O Requerente foi notificado do projecto de decisão referido em 1) e reproduzido em 2) a 5) para exercer, por escrito, o direito de audição, referindo-se que “no prazo do direito de audição, poderá regularizar as eventuais inexactidões na declaração de rendimentos, com redução de coimas, findos os quais, caso não seja produzida prova que leve a alterar a decisão, se procederá à alteração dos elementos declarados...” através do ofício ... de 04.01.2016 – **Conforme documento n° 1 junto com o pedido de pronúncia e folhas 9 do PA.**
- 7) Em 15.01.2016 o Requerente exerceu o direito de audição invocando os mesmos argumentos que avoca no presente pedido de pronúncia arbitral – **conforme folhas 13 a 22 do PA e Documento n°2 junto com o pedido de pronúncia.**

- 8) Por ofício ... de 14.03.2016 foi o Requerente notificado da decisão final que reproduz o projecto de decisão final acima referido e transcrito na parte descritiva de factos, tendo-se acrescentado o seguinte face ao aduzido em sede de audição prévia: “O sujeito passivo foi notificado em 06/01/2016, para o exercício do direito de audição nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária. Em 15/01/2016, no exercício do direito de audição o sujeito passivo alega, em suma, que as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 11/05/2001, 21/09/2010 e 13/03/2013, já admitiram a contagem de tempo de serviço prestado em entidade empregadora anterior para efeitos do cálculo de tempo de serviço a que se refere nº 4 do artigo 2º do CIRS e que o Acordo Colectivo do Sector Bancário admite aquela contagem do tempo de serviço prestado”. “Em resposta ao direito de audição cumpre dizer que a informação vinculativa de 10/10/2010. Processo nº 1818/10, com despacho concordante do substituto legal do Sr. Director-geral, é clara quanto à interpretação da Administração Tributária e Aduaneira, uma vez que, exigindo a lei fiscal, específica e expressamente, que a antiguidade a contabilizar seja a antiguidade na entidade devedora da compensação por cessação do contrato de trabalho, não é de ponderar na aplicação do nº 4 do artigo 2º do CIRS, a antiguidade em anterior entidade empregadora, mesmo que o trabalhador e a nova entidade patronal tenham acordado ser de considerá-la em eventuais futuras “indenizações” - **Conforme folhas 25 a 27 do PA e Documento nº3 junto com o pedido de pronúncia.**
- 9) Em 19-04-2016, o Requerente entregou no CAAD o presente pedido de pronúncia – **registo de entrada no SGP do pedido de pronúncia.**

Factos não provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

IV. APRECIACÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS) CUMPRE SOLUCIONAR

A norma objecto de discussão neste processo está contida no n.º 4 do artigo 2º do Código do IRS, a saber (realçamos a parte específica da norma que é objecto de leitura dissonante e usamos a versão do Código que consta do site da AT):

“4 - Quando, por qualquer forma, cessem os contratos subjacentes às situações referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1, mas sem prejuízo do disposto na alínea d) do mesmo número, quanto às prestações que continuem a ser devidas mesmo que o contrato de trabalho não subsista, ou se verifique a cessação das funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente, as importâncias auferidas, a qualquer título, **ficam sempre sujeitas a tributação**: (Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

a) Pela sua totalidade, tratando-se de gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente; (Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

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 fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos**, salvo quando nos 24 meses seguintes seja criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade. (Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).

Ou seja, em concreto, o segmento da norma que é objecto de dissídio é o multiplicador que a lei estabelece: “...**número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos**”.

A AT entende que esse multiplicador é o número de anos de antiguidade na empresa, na entidade devedora, na entidade patronal que paga a indemnização e que surge como parte no acordo de distrate do contrato de trabalho com o trabalhador. Ou seja, na prática entende que é o número de anos de exercício de funções na entidade devedora (patronal) com a amplitude vazada na informação vinculativa tirada no processo 1818/10 (nas situações de entidades em relação de domínio ou de grupo e nas situações do então artigo 285º do Código do Trabalho).

O aqui Requerente e ex-trabalhador dependente de uma entidade bancária entende que, à falta de definição na lei fiscal do que deve entender-se por “antiguidade”, por força do artigo 11º nº 2 da LGT, o que resulta do ACT do Sector Bancário, mormente a cláusula 17ª, socorrendo-se de várias decisões do TCA Sul nesse sentido.

O elemento literal da norma

O elemento literal da norma é sempre muito relevante, por ser delimitador da actividade interpretativa.

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. A letra é um elemento irremovível da interpretação, ou um “limite da busca do espírito”.

“Uma interpretação que não se situe já no âmbito do sentido literal possível, já não é interpretação, mas modificação de sentido” (Larenz).

“(…) há-de ser um sentido (uma motivação, um conjunto de objectivos) que caiba razoavelmente no sentido literal da declaração do legislador. Sob pena de, se isto não acontecer, se estar a criar uma nova norma, em vez de interpretar uma norma já existente” (Hespanha).

A Requerida é no elemento literal da norma que coloca o enfoque, como se retira da leitura da sua posição em t) do relatório desta decisão e dos estudos e posições que cita em abono da sua leitura da lei (do Sr. Dr. Manuel Faustino e do Sr. Dr. Filipe Fraústo da Silva e Sr^a Dr^a Cláudia Reis Duarte).

Considera que, tal como a norma está redigida, este segmento: “...**número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, *nos demais casos***” deve ser lido da seguinte forma:

- Número de anos ou fracção de antiguidade *na entidade devedora* (patronal);
- Número de anos de exercício de funções na entidade devedora (patronal).

Muito embora sejam relevantes os doutos comentários constantes da anotação ao acórdão do TCA sobre a antiguidade do sector bancário a que acima demos nota, parece-nos discutível que deva considerar-se que o legislador, atenta a forma como redigiu o texto da norma em causa, pretendesse que o conceito de “antiguidade” fosse apenas referente à obtida na entidade patronal (devedora) distratante.

S.m.o. com o raciocínio expandido pela AT, esvaziar-se-ia de conteúdo a norma que ao conter a expressão “*nos demais casos*” parece conduzir o intérprete à ideia de que aqui se estabelecem dois mecanismos diferentes para aferir, determinar, o multiplicador, conducentes a resultados diferenciados.

A leitura da lei defendida pela AT, com a amplitude vazada na informação vinculativa tirada no processo 1818/10 (nas situações de entidades em relação de domínio ou de grupo e nas situações do artigo 285º do Código do Trabalho), parece conduzir, em termos práticos, a que o multiplicador seja sempre o mesmo, quer pelo critério da “antiguidade”, quer pelo critério dos anos de exercício de funções na entidade patronal distratante do contrato de trabalho. E assim se interpretando a norma estaremos perante resultados iguais para casos em que parece prever mecanismos diferenciados.

Ou seja, para situações de direito e de facto diferentes é suposto que se estabeleçam soluções diferentes. E nesta linha de pensamento não parece dever falar-se de violação do princípio da igualdade material (isonomia) porque se trata de consagrar multiplicadores diferentes para expectativas diferenciadas, criadas com base em realidades jurídicas e factuais diferentes.

Este segmento da norma parece, assim, pretender considerar duas realidades distintas (com soluções diferenciadas) para apurar o multiplicador em causa:

- **Número de anos ou fracção de *antiguidade*** (entendida esta em termos gerais, sem se adjectivar o tipo de antiguidade); ou
- **Número de anos ou fracção ... de *exercício de funções na entidade devedora*.**

É que a norma acrescenta a seguir à última expressão (ou exercício de funções na entidade devedora): “*nos demais casos*”, conduzindo à percepção de que contém dois mecanismos distintos para se obter o multiplicador, em alternativa, existindo desta feita, pelo menos, “dois” casos, distintos, contidos na previsão da norma. Que hão-de conduzir a resultados diferentes, segundo os destinatários da norma o regime que concretamente lhes seja mais favorável.

Parece, pois, que esta leitura da lei (considerando a defendida pela AT) também é possível, face ao elemento literal da norma.

S.m.o. quando no estudo acima citado se refere (sublinhado nosso) “*Não é oponível à administração fiscal o clausulado do ... sector bancário* que impõe, na transferência de um trabalhador entre instituições de crédito, a contagem do tempo de antiguidade verificada na anterior ou anteriores instituições de crédito de que tenha sido trabalhador”, afigura-se-nos que aqui não se trata de uma questão de oponibilidade de uma norma de fonte contratual à AT, mas tão-só e singelamente de interpretar o termo “antiguidade”, expresso este em termos gerais na lei fiscal, através dos mecanismos que a lei fiscal prevê, ou seja, *ex vi* o artigo 11º nº 2 da LGT, socorrendo-se o intérprete da fonte de direito que melhor define

esse conceito, no caso o ACT do sector bancário, por força do *ordenamento jurídico-laboral* concretamente aplicável ao caso.

Pode não se concordar com uma determinada leitura de uma norma, que a sua literalidade acolhe, mas estaremos apenas e só no âmbito da sua interpretação e no esforço de busca da leitura mais assertiva.

Por último e de *forma determinante*, as várias decisões citadas pelas partes do TCA Sul são todas neste sentido (de avocar o conceito de antiguidade vertido no ACT dos bancários, quando se trata de trabalhadores desse sector e em distrates de contratos de trabalho), pelo que o TAS teria sempre que julgar segundo o “direito constituído”, devendo considerar-se a leitura da lei aí plasmada como a mais assertiva e geradora de segurança jurídica perante os cidadãos e os agentes económicos.

Tendo em conta a data de prolação das decisões do TCA Sul em causa (2010, 2012 e 2013), se o legislador entendesse que a leitura da lei aí plasmada merecia reparo, já teria procedido à alteração ou correcção do texto da lei.

Há, no entanto, um aspecto que não pode deixar de se abordar. O trabalhador bancário quando ingressou na instituição bancária, provindo de outra, pode ter negociado uma saída por mútuo acordo e ter recebido uma indemnização pelo tempo de antiguidade que aí tinha. E não seria aceitável que, em momento ulterior, venha a usar - outra vez - essa “antiguidade” para aumentar o multiplicador da compensação.

Em sede de instrução do procedimento do nº 2 do artigo 65º do Código do IRS, a AT pode socorrer-se dos registos das declarações IRS entregues de muitos anos anteriores e demais obrigações declarativas das entidades pagadoras. Pode obter-se informação específica junto, nomeadamente, da instituição bancária, actual entidade patronal distratante e junto do trabalhador (princípio do *inquisitório* e princípio da *colaboração*).

Esta factualidade deve ser apurada, pela AT, em sede de instrução do procedimento a que acima se alude, obstando à aplicação da lei na leitura abrangente que aqui relevamos (caso exista uso indevido deste regime fiscal) através da aplicação da cláusula geral anti-abuso do n.º 2 do artigo 38.º da LGT.

Âmbito pessoal da convenção colectiva *versus* princípio da filiação. A ressalva que a entidade devedora colocou quando subscreveu o ACT.

Muito embora esta fundamentação do acto recorrido não tenha sido produzida em sede própria – vidé factos provados – cumprirá referir algo sobre a matéria.

Alega a Requerida que “Para que o aludido ACT possa ser aplicável, é necessário que o trabalhador em causa seja filiado num dos aludidos sindicatos e que a instituição de crédito seja subscriitora do aludido Acordo”. “Acontece que, no caso concreto, o *Requerente não provou, nem tão pouco alegou*, a sua filiação a qualquer dos mencionados sindicatos, o que, só por si, é motivo excludente da invocação da cláusula 17.ª do ACT”.

A ser assim, em sede de procedimento tendente a produzir a decisão nos termos do n.º 2 do artigo 65.º do Código do IRS, nada impedia a AT, no exercício dos poderes-deveres de que dispõe, de suscitar isso mesmo ao contribuinte, à ex-entidade patronal ou aos sindicatos que são parte do ACT.

Primeiro, na declaração de IRS dos diversos anos é possível verificar se o trabalhador paga quotas a um sindicato. Depois a própria entidade bancária, em princípio, retém na fonte, desconta e paga ao Sindicato as quotizações dos seus trabalhadores, pelo que sempre poderia indicar qual o sindicato a que um certo trabalhador está adstrito, se lhe fosse solicitado.

Trata-se de factos que visam fundamentar uma decisão que deviam ser apurados antes da mesma ser adoptada.

Por outro lado em 4) da matéria de facto assente consta (sublinhado nosso): “De análise efetuada aos documentos apresentados pelo Banco para comprovar a *antiguidade dos seus colaboradores, verificou-se que o Banco considerou para contagem da antiguidade, o tempo de serviço prestado em anterior entidade empregadora*. Como é referido na informação Vinculativa nº 10/102010, Processo nº 1818/10, com despacho concordante do substituto legal do Sr. Director-geral exigindo a lei fiscal, específica e expressamente, que a antiguidade a contabilizar seja a antiguidade na entidade devedora da compensação por cessação do contrato de trabalho, não é de ponderar na aplicação do nº 4 do artigo 2º do CIRS a antiguidade em anterior entidade empregadora, mesmo que o trabalhador e a nova entidade patronal tenham acordado ser de considerá-la em eventuais futuras indemnizações”.

Esta actuação do Banco indicia duas situações:

1. O Requerente não foi tratado de forma diversa dos demais trabalhadores que foram objecto de distrate de contrato de trabalho. Ou seja, ocorreu um *comportamento geral e abstracto* para todos os que haviam trabalhado em anteriores instituições bancárias;
2. O Banco ao aplicar as regras da cláusula 17º do ACT (que onerou os valores a pagar), indicia que havia vinculação, pelo menos do Banco, ao ACT em causa. E se não existisse filiação/vinculação do trabalhador distratante a um Sindicato, certamente o Banco seria o primeiro a ter interesse nesse desiderato, porque lhe reduziria o montante a pagar.

O mesmo se diga quanto ao referido pela Requerida nos artigos 31º e 32º da douta resposta: “Acresce ainda que, o Banco B... subscreveu o ACT (2012) tendo, contudo, feito uma ressalva, no seguintes termos: “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”. “O que não foi o caso, ou, pelo menos, não foi demonstrado pelo Requerente, como que competia, em termos de ónus de prova”.

Será de aplicar aqui o que acima referimos quanto à filiação em sindicato aderente ao ACT do Sector Bancário.

A AT em sede de instrução do procedimento de liquidação, ou de correcção, ou detecção dos eventuais erros ou omissões na declaração de rendimentos, poderia obter estes elementos para fundamentar a sua decisão (ou obter informação da sua inexistência). Não o tendo feito, não será agora em sede jurisdicional que pode alterar-se ou aditar-se a fundamentação do acto aqui impugnado.

Por outro lado, o Banco seria o primeiro a ter interesse em alegar a inexistência de contrato com o trabalhador distratante que obstasse à aplicação da reserva colocada ao ACT.

A actuação, em concreto, da entidade bancária indicia que existia, quer a vinculação sindical do trabalhador, quer a previsão no contrato de trabalho que permitia a aplicação da reserva colocada à aplicação do ACT.

Mesmo que assim não fosse, percute-se, sempre esta matéria corporizará fundamentação do acto impugnado, aduzida *a posteriori*, que o Tribunal não pode ter em conta.

Pelo que, face ao exposto, procede o pedido de pronúncia arbitral.

V. DISPOSITIVO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos:

- Julga-se procedente o pedido de anulação da decisão final a que se alude em 8) da matéria de facto dada como assente e consequentemente a liquidação adicional de IRS implícita no cálculo feito pela AT em b) do Relatório desta decisão e em 5) da matéria de facto dada como assente.

- Declara-se não tributável em IRS, a título de rendimentos do trabalho dependente, o montante de 56 273,35 euros, por força do disposto na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS.
- Anulam-se a decisão e a liquidação.

Valor do processo: de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do n.º 1 do artigo 97.ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 19 438,00 euros, dada a anuência tácita na AT ao valor da utilidade declarado pelo Requerente no registo do pedido no SGP.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 1 224,00 € segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 14 de Novembro de 2016
Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Augusto Vieira

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC,
aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de
1990.