

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 308/2017-T

Tema: IRS – Sujeição - Indemnização por cessação do contrato de trabalho.

Decisão Arbitral

A..., com o NIF ..., residente na ..., n.º...- ..., ...-... Lisboa, tendo sido notificada da liquidação corretiva de IRS n.º 2017 ... e respetivos Juros Compensatórios, no valor total de € 75.311,52 e da Nota Demonstrativa de Acerto de contas n.º 2017..., no valor a pagar de € 72.647,28, até 27/02/2017, na sequência de ação inspetiva, (doc.1), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral contra a referida liquidação, requerendo o conseqüente reembolso do IRS de 2013 a mais liquidado e pago e dos juros indemnizatórios à taxa legal.

I - INTRODUÇÃO E SANEAMENTO

A liquidação adicional de IRS parcialmente impugnada tem a sua origem nas correções efetuadas pela Administração Tributária, relativamente à contagem do tempo de antiguidade para efeitos do cálculo do valor da indemnização sujeita a imposto.

A Requerente apresentou, tempestivamente, petição de impugnação arbitral contra a referida liquidação adicional, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º do RJAT - Regime Jurídico da Arbitragem em matéria tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

Não foi apresentada previamente qualquer reclamação graciosa.

A questão controversa reside no facto de a Requerente ter trabalhado para duas entidades bancárias diferentes e a AT entender que somente o tempo de serviço contado na última entidade devedora e com qual celebrou acordo de cessação de funções é que releva para a contagem da sua antiguidade e, portanto, para cálculo da indemnização por cessação de funções, e, conseqüentemente, do valor da indemnização não sujeita a IRS.

A decisão das correções efetuadas pela AT, no montante de € 242.913,42, foi notificada à Requerente pelo Ofício n.º 0I2016..., de 27/12/2016.

Não se conformando com este entendimento, a Requerente apresentou o presente pedido de Recurso Arbitral em 03/05/2017, tempestivamente, face ao disposto na alínea a) do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

É Requerida a (AT) - Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Requerente não designou árbitro, tendo o CAAD procedido à designação do Dr. José Pedro Carvalho como Árbitro Presidente e como vogais árbitros, a Dr.ª Ana Teixeira de Sousa e o Dr. José Rodrigo de Castro, todos em 29/06/2017.

O tribunal arbitral coletivo ficou constituído em 14/07/2017.

As partes são legítimas e encontram-se devidamente representadas e o processo é próprio.

II – RELATÓRIO

Apresentado sucintamente o histórico inicial do processo em análise, importa conhecer os factos relevantes para efeitos da aplicação do direito aos factos.

III - DOS FACTOS

III.I – Factos provados

1- A Requerente foi objeto de um procedimento administrativo de inspeção tributária, de natureza interna, com o n.º OI2016..., face a alegadas anomalias detetadas em rendimentos sujeitos a tributação, respeitantes ao ano de 2013 e relativamente ao valor da indemnização paga pelo B..., devida pela cessação do contrato de trabalho, por ter considerado a antiguidade da Requerente 25 anos, sendo que a Requerente exerceu funções naquela entidade bancária durante 8 anos.

2- Na sequência do referido acordo de cessação de funções, celebrado aos 23/08/2013 entre o B... e a Requerente, com efeitos a 31/12/2013, aquele pagou a esta, a título de compensação pecuniária global pela revogação do contrato de trabalho, o valor ilíquido de € 186.947,10

3- A antiguidade da Requerente considerada pelo B... no Acordo de Revogação do Contrato de Trabalho foi a correspondente a todo o tempo de serviço prestado por aquela no Setor Bancário.

4- Dado que a Requerente apenas havia exercido funções no B... durante 8 anos, de 01/01/2006 a 31/12/2013, a Requerida, por não concordar com este entendimento, notificou a Requerente para proceder voluntariamente à correção da respetiva declaração de IRS de 2013, acrescentando o valor da indemnização sujeita de € 125.061,42, com base na aplicação do valor da remuneração média mensal de € 7.357,74 X 8 anos, o que determinaria um valor de indemnização isenta de € 58.882,08 e uma indemnização a tributar de € 129.665,02, donde resultou, face ao considerado valor da indemnização paga pelo B..., de € 188.547,10, uma indemnização por tributar de € 125.061,42, dado que a Requerente já havia declarado na Decl. Mod. 3 de IRS de 2013 como indemnização sujeita o valor de € 4.603,60, ou seja:

$$\text{➤ } € 188.547,10 - (€ 129.665,02 - € 4.603,60) = € 125.061,42$$

5- Da declaração de IRS da Requerente, respeitante ao ano de 2013, submetida pelo Sujeito Passivo, resulta que nesse exercício foram declarados rendimentos da Categoria A no

montante de € 122.826,48, referentes aos pagamentos efetuados pelo B..., que incluem a indemnização de € 4.603,60.

6- Do Relatório de Inspeção (pág.s 10) consta que este valor de € 4.603,60 foi considerado pela Inspeção nos termos seguintes:

Indemnização paga	Anos de serviço	Remun. média mensal	Indemnização isenta	Indemnização tributada
(a)	(b)	(c)	(d=bx c)	(e=a-d)
€ 188.547,10	25	€ 7.357,74	€ 183.943,50	€ 4.603,60

7- Considerando que o sujeito passivo omitiu parte dos rendimentos auferidos na referida Declaração Mod. 3. a Inspeção Tributária procedeu ao apuramento do rendimento que considerou omitido, nos seguintes termos:

Indemnização paga	Data entrada no B...	Data de saída do B...	Tempo de serviço	Indemnização isenta	Indemnização a tributar	Indemnização por tributar
(a)	(f)	(g)	(h=g-f)	(i=h x c*)	(j= a-i)	(k=j-e**)
€ 188.547,10	01-01-2006	31-12-2013	8 anos	€ 58.882,08	€ 129.665,02	€ 125.061,42

Tendo em conta que: *c = € 7.357,74 (Rem. Média Mensal); **e = € 4.603,60 (Indemnização tributada)

8- Concluiu a Inspeção Tributária que a parte tributável da indemnização auferida era de € 129.665,02 e não o montante de € 4.603,60 declarado pela Requerente na Modelo 3 de IRS do ano de 2013, mas porque declarou este último, considerou que se encontrava por tributar a importância de € 125.061,42.

9- Não tendo a Requerente efetuado quaisquer regularizações, conforme notificação que lhe foi efetuada, foi então notificada, para efeitos de audição prévia, das Conclusões do Relatório de Inspeção Tributária em 15/2/2013, que haviam sido objeto de despacho de concordância do Diretor da UGC, de 13/2/2013.

10- Mais foi notificada de que das correções aritméticas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a avaliação indireta, cujos fundamentos constam do próprio relatório, seria posteriormente notificada da respetiva liquidação, bem como dos meios de defesa adequados, o que se verificou pelo Ofício n.º..., de 27/12/2016, que lhe deu conhecimento de que, nos termos do n.º 4 do artigo 65.º do CIRS, o rendimento da Requerente do ano de 2013 foi alterado para € 242.913,42, bem como da liquidação corretiva de IRS n.º 2017 ... e respetivos Juros Compensatórios, no valor total de € 75.311,52, de que poderia reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 140.º do CIRS e 70.º e 102.º do CPPT - Código de Procedimento e de Processo Tributário, e da Nota Demonstrativa de Acerto de contas n.º 2017..., no valor a pagar de € 72.647,28, até 27/02/2017.

11- No período compreendido entre 18 de Setembro de 1989 e 31 de Dezembro de 2005, a Requerente foi trabalhadora no C... (antes Banco D...).

12- A Requerente foi trabalhadora na instituição bancária “B...”, entre 01-01-2006 e 31-12-2013.

13- Na Cláusula 7.ª do contrato de trabalho entre a Requerente e o Banco B..., este garante àquela a antiguidade decorrente da prestação de serviço a outras Instituições de Crédito, desde 18/09/1989, documentalmente provada, para os efeitos seguintes:

a) Para efeitos do Fundo de Pensões do B..., o Primeiro Outorgante (o Banco) 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 da reforma correspondente ao tempo de serviço prestado pelo Segundo Outorgante (a Req.) ao Primeiro Outorgante (o Banco) será calculada nos termos da Cláusula 6.^a 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 cálculo do número de diuturnidades.

14- Do mesmo contrato, consta ainda (Cláusula 13.^a) que: "No omissis aplica-se o ACTV para o Setor Bancário, com as ressalvas constantes do BTE, 1.º Série, n.º 42, de 15/11/94 e a lei geral do trabalho".

15- Do Acordo de Cessação de funções no B..., de Revogação do contrato de trabalho, celebrado entre esta instituição e a Requerente aos 23/08/2013, mas com efeitos a 31/12/2013 consta, nos n.ºs 2 e 4 da Cláusula 15.^a - Impostos e Contribuições, que:

"1. ...

2. Tendo em consideração os termos aplicáveis da Cláusula 17.^a dos ACT do Setor Bancário (ACT) e atenta a interpretação sustentada nos acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 11 de maio de 2004 (P.º 06002/01) e, em especial, de 21 de setembro de 2010 (P.º 03478/10), ambos os outorgantes reconhecem o seu acordo na determinação da antiguidade do Colaborador pela contagem do seu tempo de serviço em entidades bancárias indicadas na referida cláusula do ACT, para efeitos do disposto na al. b) do n.º 4 do art.º 2.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redação que lhe foi dada pelo art.º 108.º da Lei n.º 64.º-B/2011, de 30 de dezembro".

3. ...'

4. Para efeitos do disposto na última parte do n.º 2, e no que respeita ao montante da compensação previsto no n.º 1 da cláusula segunda, o Colaborador declara expressamente que não se encontra abrangido pelo estatuído no n.º 7 do artigo 2.º do CIRS, ou seja, que nos últimos 5 anos não beneficiou do regime de exclusão total ou parcial de tributação previsto na al. b) do n.º 4 do art.º 2.º do mesmo diploma.

5. ..."

III.II – Factos não provados

Para além dos factos contraditórios ou incompatíveis com os factos dados como provados, nada mais ficou por provar, com interesse para a boa decisão da causa.

III.II – Fundamentação dos factos provados e não provados

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

Relativamente ao valor da compensação pela cessação do contrato de trabalho paga pelo Banco, da Declaração Modelo 10 entregue pelo Banco B... consta que a indemnização paga pelo foi de € 188.547,10, sendo esse valor coincidente com o declarado na Mod. 3 de IRS pela Requerente, mas não é o que consta da abaixo referida Cláusula 2.ª, n.º 1 do Acordo de Revogação do Contrato de Trabalho e transferida para a Requerente, que terá sido de € 186.947,10 e não de € 188.547,10.

Nestas circunstâncias, tendo presente que a Requerida, em sede arbitral, não contestou o valor indicado pela Requerente, e à luz das regras do ónus da prova, deu-se como provado aquele valor.

IV. - DA IMPUGNAÇÃO ARBITRAL

Porque a Requerente não se conformou com o resultado das notificações que lhe foram efetuadas, designadamente para pagamento adicional da importância de € 72.647,28, por considerar que aquela enferma de erro de cálculo da antiguidade e, conseqüentemente do cálculo do valor da indemnização que lhe foi paga e a tributar, apresentou o presentou Recurso Arbitral.

V – Do Direito

Assim, importa clarificar, à luz do direito e da Jurisprudência, o seguinte:

1. Das normas legais fiscais aplicáveis a cessação de contrato de trabalho

O artigo 2.º, n.º 2, alínea b) e os seus n.ºs 4 a 7 do Código do IRS, em vigor à data do Revogação do contrato de trabalho celebrado entre esta instituição e a Requerente aos 23/08/2013, mas com efeitos a 31/12/2013, estatuem as regras fiscais inerentes às indemnizações sujeitas a tributação em IRS.

Relativamente à situação em apreço, é do n.º 4 e alínea b) do n.º 2 do artigo 2.º que resulta a norma fiscal aplicável, para se conhecer da antiguidade da Requerente à data da cessação de funções e, conseqüentemente, a indemnização tributável, face à importância paga.

Quanto à antiguidade e valor tributável, que é a parte fiscal relevante no caso em apreço, decorre da referida alínea b) que *"Na parte que exceda o valor correspondente ao valor*

médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos, salvo quando (...)".

Donde se conclui que, para aplicação deste preceito fiscal, importa conhecer:

- a) o valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos doze meses - normalmente 14 remunerações;
- b) O número de anos ou fração de antiguidade na entidade devedora da indemnização - com quem foi celebrado, portanto o acordo de cessação de trabalho;
- c) Idem quanto ao número de anos de exercício de funções nos demais casos - ou seja, no caso de funções públicas.

É também citada a norma do artigo 11.º da LGT - Lei Geral Tributária, sobre interpretação das normas tributárias, que no entender do Tribunal, será aplicável quando o legislador fiscal não tiver definido determinado conceito - como é o caso da antiguidade.

2. Da eventual aplicação de outras normas para efeitos de contagem da antiguidade

Relativamente a normas do Código de Trabalho, refere a Requerida que não existe nele nenhuma regulação sobre antiguidade, mas tão somente, através da regulamentação coletiva, regulam-se os critérios de indemnizações (compensações) e os prazos de procedimento e de aviso prévio.

E quanto à invocada Cláusula 17.^a dos ACT - Acordos Coletivos de Trabalho do Setor Bancário, sobre Determinação da antiguidade, entende a Requerida que para além do regime indemnizatório por substituição da reintegração decorrente da ilicitude do

despedimento, tais instrumentos não incidem sobre compensações/indemnizações por caducidade do contrato de trabalho (...).

A Requerente defende, por sua vez, que tendo trabalhado sempre no Setor Bancário, primeiramente no C... (antes Banco D...), de 18/09/1989 a 31/12/2005, e de seguida no B..., desde 01-01-2006 a 31/12/2013, é o somatório de todo este tempo, de 24 anos e 4 meses, que deve ser considerado como antiguidade de serviço na data da cessação do contrato de trabalho nesta última instituição bancária.

A Requerente sustenta este seu entendimento no facto de o Banco B... ser outorgante do Acordo Coletivo de Trabalho do Setor Bancário (ACT), instrumento de regulação coletiva de trabalho, cuja última alteração foi publicada no BTE, 1.ª série, n.º 20, de 29 de maio de 2011.

E que também as anteriores instituições bancárias onde trabalhou, Banco D... e C..., subscreveram o ACT do Setor Bancário, cfr. respetivos contratos de trabalho anexos P.I. .

E que, assim sendo, e por força do que consta no n.º 1 da cláusula 2.ª do ACT do Setor Bancário, qual seja o de que "*O presente Acordo Coletivo de Trabalho obriga as Instituições de Crédito, as Sociedades Financeiras e outras entidades públicas que o subscrevem (...) bem como todos os trabalhadores ao seu serviço representados pelos Sindicatos signatários*", será obrigatório o respeito por esta norma.

E ainda que, segundo a Requerente, também pelo que dispõe a cláusula 17.ª do ACT do Setor Bancário, quanto à antiguidade do trabalhador, nos termos seguintes: "*1. Para todos os efeitos previstos neste Acordo, a antiguidade do trabalhador será determinada pela contagem do tempo de serviço, prestado em Portugal, nas Instituições de Crédito com atividade em território português*", a antiguidade é a global no setor bancário.

Mais argumenta a Requerente que por essa razão o Banco B..., atendendo ao determinado no referido instrumento de regulação coletiva de trabalho, como fonte de direito que é,

considerou, na contagem do tempo de serviço, toda como antiguidade todo o tempo de serviço prestado por aquela no Setor Bancário, por força da Cláusula 17.^a dos ACT Setor Bancário e atenta a interpretação sustentada nos Acórdão do TCA Sul, de 11/5/2004 (Proc. 06002/001) e, em especial, de 21/09/2010 (Proc. 03478/10), conf. plasmado no n.º 2 da Cláusula 15.^a do Acordo.

A Requerente reconhece que o conceito de antiguidade não se encontra definido na Lei Fiscal, pelo que implica o recurso ao que se dispõe nas leis do trabalho, atento o disposto no n.º 2 do artigo 11.º da LGT, quando refere: *"Sempre que, nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos do direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer de interpretação e aplicação da lei"*.

Daí que considere que a AT e os SIT de Lisboa tenham feito uma interpretação restritiva da norma do artigo 2.º, n.º 4 do CIRS, limitando os direitos da impugnante ao tempo de serviço prestado na entidade onde cessou o seu contrato de trabalho.

E sendo claro o significado de antiguidade, mesmo considerando que os instrumentos de regulamentação coletiva, entre outros, aduzem vários qualificativos à antiguidade laboral, diz a AT que *"a verdade é que o Código do Trabalho não define o que seja antiguidade nem apresenta uma qualificação unívoca dela, constatando-se, contudo, à saciedade, a prevalência da noção da «antiguidade na empresa», incluindo em matéria de cessação de contrato de trabalho"*.

E a Requerida remete para o artigo 339.º do Código do Trabalho de 2009, que interpretando a expressão "indenização" também como "compensação", em matéria de cessação do contrato de trabalho, refere que podem os instrumentos de regulamentação coletiva de trabalho regular os critérios de definição de indemnizações (compensações) e os prazos do procedimento e de aviso prévio, podendo ainda regular os valores da indemnizações (compensações), mas, neste caso, dentro dos limites fixados no Código - matérias excluídas das partes nos contratos de trabalho.

Relativamente à invocada Cláusula 17.^a dos Acordos Coletivos de Trabalho do Setor Bancário, que se refere à "Determinação da antiguidade", a Requerida conclui que estão arredadas dos efeitos normativos emergentes desta cláusula as compensações/indemnizações por caducidade do contrato de trabalho, por despedimento por causas objetivas, por resolução do contrato pelo trabalhador com fundamento em ato ilícito do trabalhador ou por acordo de distrate/revogação do contrato de trabalho, por não integrarem todos os efeitos previstos em tais instrumentos.

E reforça o seu entendimento com o entendimento de que *"ao regime jurídico do artigo 2.º, n.º 4 do Código do IRS subjaz uma notória vocação anti abuso, própria das cláusulas especiais preventivas da evasão fiscal - vocação que tem especial razão de ser, pois não seriam em qualquer caso aceitáveis acordos que dispusessem sobre antiguidade laboral reconhecendo antiguidades meramente artificiais e impondo tal reconhecimento para efeitos de delimitação negativa da incidência de imposto"*.

O Tribunal entende que com base nas normas plasmadas no Direito do Trabalho e nos ACT, só por si, poderão apenas ser chamadas se daí decorrer alguma imperatividade.

Veja-se, ainda, o que é referido na aludida

"Cláusula 17^a do ACT
Determinação da antiguidade

1. Para todos os efeitos previstos neste Acordo, a antiguidade do trabalhador será determinada pela contagem do tempo de serviço prestados nos seguintes termos:

a) Todos os anos de serviço, prestado em Portugal, mas instituições de crédito com atividade em território português;

....

Mas veja-se o que entende a Jurisprudência

3. Da Jurisprudência

Foram diversos os acórdãos que foram citados pelas partes, de que damos súmula dos seguintes:

A Requerente remete para a Jurisprudência dos Acórdãos do TCA Sul, Proc.s n.º 06002/01, de 11/05/2004, n.º 03748/10, de 21/09/2010 e 05974/12, de 12/03/2013, que diz defenderem a sua posição.

A Requerida, por sua vez, fundamenta o seu entendimento no que dispõe o n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, que é a norma imperativa e que tem, designadamente, o carácter de norma anti-abuso, para evitar o uso indevido de outras aplicações.

E que na entidade devedora da indemnização, o Banco B..., o tempo de serviço prestado pela Requerente foi apenas de 8 anos, sendo irrelevante eventual acordo que tenha sido celebrado com a entidade patronal, no sentido de serem de considerar em futuras "indemnizações", por contrato de trabalho ou que decorra de instrumentos de regulamentação coletiva.

Quanto à Jurisprudência em matéria de antiguidade, remete a Requerida para o conteúdo do Ac. do TCA Sul, de 12/03/2013, P.º 05971/12, sobre antiguidade do trabalhador bancário, donde se extrai que o Tribunal tem por incontestável "*que o conceito de antiguidade na fattispecie das normas do Código do Trabalho que estabelecem os referidos critérios de definição de indemnizações (ou compensações) no âmbito do regime da cessação do contrato de trabalho é o da antiguidade na empresa (...)*".

E que também não são relevantes quaisquer consensos contratuais ou por admissão unilateral que não resultem diretamente da aplicação de normas legais ou convencionais coletivas que tenham por consequência a extensão da antiguidade.

E que relativamente à extensão do conceito de antiguidade, a Requerida remete para o n.º 10.º do artigo 2.º do CIRS, que é o único que permite a contagem de antiguidade em anteriores entidades empregadoras desde que se encontrem em relação de domínio ou de grupo, por caberem no conceito de entidade patronal.

Relativamente ao citado acórdão do TCA Sul, no Processo n.º 06002/01, de 11/05/2004, pela Requerente, o Tribunal julgou procedente a impugnação com fundamento no facto de *"a nova sociedade A...ter continuado parte da atividade antes desenvolvida pela (F...), dando continuidade a uma parcela da organização produtiva que antes era prosseguida por aquela, o que se assemelha a uma verdadeira transferência de estabelecimento (caso em que os trabalhadores transferidos não perdem a antiguidade)"*, pelo que *"seria injusto dar uma interpretação restrita ao conceito de antiguidade de modo a não ter em conta o tempo de serviço prestado naquela F... quando o próprio contrato de trabalho salvaguardou esse direito do trabalhador"* - que a Requerida comenta no sentido de que:

"embora detetando na referida norma um sentido próprio do conceito, logo o obnubilaram para, sem se darem conta do absurdo em que caíam, justificarem com o n.º 2 do artigo 11.º da LGT a procura de um sentido dito menos restritivo".

Também relativamente ao acórdão do TCA Sul de 10/03/2013, P.º 05971/12, a Requerida faz reparo ao decidido por estender a noção de antiguidade do trabalhador bancário ao estabelecido no ACT.

Finalmente, quanto à decisão arbitral proferida no âmbito do P.º 616/2015-T, nela é referido que *"no que respeita à aplicação das convenções coletivas, a regra delimitativa basilar consiste no chamado «princípio da dupla filiação» (cfr. Art.º 496.º do Código do Trabalho) que estabelece, em suma, que os instrumentos de regulamentação coletiva de trabalho se aplicam apenas aos trabalhadores filiados em associação sindical que, direta ou indiretamente, 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 lado, 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".

E a Requerida vem referir que a Requerente não provou a sua filiação a qualquer dos mencionados sindicatos, o que, só por si, é motivo excludente da invocação da cláusula 17.^a do ACT do setor bancário.

Quid Juris?

O Tribunal reconhece que segundo a norma fiscal do artigo 2.º, n.º 4 do Código do IRS tem-se que o cálculo do valor da indemnização não sujeita a imposto tem em conta "*o valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos (...)*"

E que o sentido desta norma, embora pareça claro e sem interpretações dúbias, este Tribunal, *a priori*, considera que a antiguidade poderá resultar do seguinte entendimento:

- Número de anos ou fração de antiguidade na entidade devedora (a última onde trabalhou);
- Número de anos ou fração de antiguidade de exercício de funções (no setor público do Estado).

Mas será sempre assim que se deverá considerar a antiguidade? O tempo de serviço ou de exercício de funções na última entidade - a devedora, ou no caso do setor bancário, todo o tempo de serviço prestado noutras instituições de crédito?

Eis a questão relevante.

Sobre os Acórdãos citados pelas partes, dão-se aqui como inteiramente reproduzidos, bem como as referências feitas ao mesmos pela partes.

O Tribunal traz à colação o Acórdão do TCA Sul, P.º 03748/10, de 21/09/2010, que importará ter em conta o que nele é expresso, em particular no seguinte sentido: *"não tendo o legislador fiscal definido para este efeito o conceito de antiguidade do trabalhador, temos de nos socorrer do conteúdo desse conceito tal como vigora no direito laboral, sabido que constitui doutrina corrente (atualmente consagrada no artigo 11.º da LGT) que sempre que nas normas fiscais se empreguem termos de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei"*.

E ainda no mesmo Acórdão é referido que *"o direito laboral prevê um conceito amplo de antiguidade ao permitir que seja tomado em linha de conta o tempo de serviço e a categoria já alcançados noutras entidades patronais, por forma a que ele seja admitido sem prejuízo da antiguidade ali adquirida, pois que tal não é proibido pela lei (cfr. art.ºs 129.º, n.º 1, al. j), e 396.º do Código do Trabalho) nem pelos princípios da boa fé, sendo uma prática atendida nalguns instrumentos de Regulamentação Coletiva de Trabalho e nos usos da profissão do trabalho e das empresas"*.

E mais aí se refere que *"assenta a questão controvertida no problema de saber qual a antiguidade a ter em conta no caso de ter sido estabelecida entre a entidade patronal e o trabalhador uma antiguidade anterior à da admissão na empresa, cumprindo, antes de mais, esclarecer que, tal como parece unânime no direito laboral, são três as fontes que poderão estabelecer essa antiguidade, a saber (tendo por pano de fundo o princípio da liberdade contratual - cfr. art.º 405.º do C.Civil), ou seja, a lei, o contrato individual de trabalho e os instrumentos de Regulamentação Coletiva de Trabalho"*.

O Tribunal remete agora para o recente Acórdão do Pleno da Secção do CT, relativo a Recurso para Uniformização de Jurisprudência, por suposta contradição entre julgados,

Proc. 0666/16, de 25/01/2017, que dirime a questão da antiguidade a considerar quando o trabalhador exerce funções em duas instituições bancárias,

Diz-se no Douro Acórdão, na parte que importa aos autos, que *"Em 2012, estabelecia a cláusula 2.ª do ACT do Setor Bancário que: O presente Acordo Coletivo de Trabalho é aplicável em todo o território nacional, no âmbito do setor bancário, e obriga as Instituições de Crédito e as Sociedades Financeiras que o subscrevam (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 setor Financeiro e doravante designados por Sindicatos, abrangendo 26 empregadores e estimando-se em 54.300 os trabalhadores abrangidos (...)"*.

Mais se refere que *"o R...não era, na data da celebração do contrato de trabalho...nem na data do pagamento da indemnização, filiado em qualquer dos sindicatos dos Bancários ..."*

E mais adiante...mais se refere que *"não sendo o R... filiado no Sindicato dos Bancários do Centro, do Norte e do Sul e Ilhas (nem na data da celebração do contrato de trabalho (...)) nem na data do pagamento da indemnização (...) e não tendo, por outro lado, sido emitida qualquer Portaria de Extensão (art.º 514.º do Código do Trabalho), a única antiguidade a considerar no cálculo da indemnização por cessação do contrato de trabalho será a antiguidade do R.... no B....."*

E ainda que *"sendo esta a única quantia que a entidade patronal estava obrigada a pagar nos termos das regras jus-laborais, é apenas esse montante que não está sujeito a IRS, nos termos do n.º 4 do art.º 2.º do CIRS: ou seja, ficará sujeito a imposto o montante de indemnização recebida, na parte que excedeu o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares carácter de retribuição, sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade na entidade empregadora - devedora (isto é ... anos no B....)"*.

E conclui referindo que *"Está, pois em causa a determinação do conceito de «antiguidade» para efeitos de delimitação negativa da incidência de IRS na indemnização por cessação do contrato de trabalho, nos termos do estatuído no art.º 2.º, n.º 4 do CIRS"*.

....

Ora, o que se constata pelo teor do Contrato de Trabalho celebrado entre a Requerente e o B... em 14/12/2005, é que nas suas várias Cláusulas remete para o ACTV para o Setor Bancário, quer quanto ao Grupo em que se insere, quer quanto ao horário, aos descontos e ao período de férias.

Quanto à antiguidade, é referido na Cláusula 7.^a que o Banco garante ao Segundo Outorgante a antiguidade decorrente da prestação de serviço a outras Instituições de Crédito, desde 18/09/1989, documentalmente provada, mas apenas para os efeitos seguintes:

a) Para efeitos do Fundo de Pensões do B..., o Primeiro Outorgante (o Banco) 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 da reforma correspondente ao tempo de serviço prestado pelo Segundo Outorgante (a Req.) ao Primeiro Outorgante (o Banco) será calculada nos termos da Cláusula 6.^a 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 cálculo do número de diuturnidades.

E finalmente, na parte que interessa, transcreve-se a Cláusula 13.^a - Normas aplicáveis, em que se refere: *"No omissis aplica-se o ACTV para o Setor Bancário, com as ressalvas constantes do BTE, 1.º Série, n.º 42, de 15/11/94 e a lei geral do trabalho"*.

Por outro lado, quanto ao Acordo de Revogação do Contrato de Trabalho, celebrado aos 23/8/2013, entre a Requerente e o B..., transcrevem-se, por relevantes, os n.ºs 2 e 4 da Cláusula 15.^a - Impostos e Contribuições:

"1. ...

2. *Tendo em consideração os termos aplicáveis da Cláusula 17.^a dos ACT do Setor Bancário (ACT) e atenta a interpretação sustentada nos acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 11 de maio de 2004 (P.º 06002/01) e, em especial, de 21 de setembro de 2010 (P.º 03478/10), ambos os outorgantes reconhecem o seu acordo na determinação da antiguidade do Colaborador pela contagem do seu tempo de serviço em entidades bancárias indicadas na referida cláusula do ACT, para efeitos do disposto na al. b) do n.º 4 do art.º 2.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redação que lhe foi dada pelo art.º 108.º da Lei n.º 64.º-B/2011, de 30 de dezembro".*

3. ...'

4. *Para efeitos do disposto na última parte do n.º 2, e no que respeita ao montante da compensação previsto no n.º 1 da cláusula segunda, o Colaborador declara expressamente que não se encontra abrangido pelo estatuído no n.º 7 do artigo 2.º do CIRS, ou seja, que nos últimos 5 anos não beneficiou do regime de exclusão total ou parcial de tributação previsto na al. b) do n.º 4 do art.º 2.º do mesmo diploma.*

5. ..."

VI - Do conjunto dos factos referidos e dados como provados e as disposições legais citadas, este Tribunal conclui o seguinte

Conforme tem sido amplamente reafirmado pela jurisprudência "É exclusivamente à luz da fundamentação externada pela AT quando da prática da liquidação adicional (...) que deve

aferir-se a legalidade desse acto tributário.” (Ac. do STA de 23-09-2015, processo 0134/11).

Da leitura do RIT, resulta sem margem para dúvidas que a liquidação adicional, ora objecto da presente acção arbitral, assenta no entendimento de que para efeitos da isenção prevista no CIRS, ora em causa, não poderá relevar a antiguidade que resulte de fonte convencional, nomeadamente de ACT.

A Requerente assenta a sua pretensão, em suma, no entendimento de que, por força do ACT para o sector bancário o valor que lhe foi pago nos termos previstos no acordo de cessação do contrato de trabalho que manteve com o B..., era aquele que lhe era devido.

Assim, no quadro da jurisprudência por si citada, a não tributação prevista na al. b) do n.º 4 do art.º 2.º do CIRC aplicável abrangerá a antiguidade tal como resulta da Lei do Trabalho, amplamente considerada, entendendo-se que *“no direito laboral, são três as fontes que poderão estabelecer essa antiguidade, a saber (tendo por pano de fundo o princípio da liberdade contratual - cfr.artº.405, do C.Civil):*

1-A Lei;

2-O Contrato Individual de Trabalho;

3-Os Instrumentos de Regulação Colectiva de Trabalho.”¹

Resultando, em função da alegada obrigatoriedade de aplicação do ACT para o sector bancário, que a antiguidade a considerar para efeitos da cessação do seu contrato de trabalho será a correspondente ao tempo de serviço por si prestado no sector bancário, deverá a indemnização calculada nessa base, ser integralmente excluída da tributação em IRS.

Antes de mais, a propósito da referida jurisprudência, julga este Tribunal que a mesma não poderá ser aceite sem reservas, já que, tendo a mesma implícito que a antiguidade a considerar para efeitos da norma da al. b) do n.º 4 do art.º 2.º do CIRC aplicável, pode resultar, antes inclusive que de IRCT's, do Contrato Individual de Trabalho, acabando por esvaziar por completo o propósito restritivo da norma em questão, porquanto as partes em qualquer altura poderiam, ao abrigo da sua liberdade contratual, alterar o contrato, de modo a alargar o conceito de antiguidade (prevendo, por exemplo, que cada ano de trabalho conte como 2 ou 3 de antiguidade), não se compreendendo, assim, que o contrato de

trabalho possa ser a fonte da “antiguidade” prevista no nº 4 do artigo 2º do CIRS pela total variabilidade e aleatoriedade bem como possível discriminação que tal implicaria.

Acresce também que a norma do CIRS em causa, com a restrição em apreço, visa assegurar alguma igualdade nessa mesma restrição, visando que o âmbito da não sujeição seja tendencialmente igual para todos os trabalhadores, à luz de um critério objectivo, o que será incompatível com a permissão do alargamento da mesma por via contratual, pelo menos por via contratual individual.

A posição da Requerente, e da jurisprudência que a sustenta, parece colocar a tónica no âmbito da amplitude da obrigação de pagamento da entidade devedora, e do correlativo direito do sujeito passivo de IRS, quando não será líquido que seja isso que está subjacente à norma em causa. Esta não pretende assegurar que toda a quantia a que o trabalhador tenha direito por força da cessação do contrato de trabalho não seja tributada, mas pretende limitar de forma objectiva a não sujeição desses rendimentos a IRS, à luz, como se disse, de um critério objectivo, tendente a assegurar uma igualdade fiscal.

Compreendendo-se a preocupação em assegurar que não haja trabalhadores prejudicados, em casos de mudança de entidade empregadora, sem que na cessação da relação laboral com a primeira entidade recebam qualquer compensação, que beneficiaria da não sujeição em questão, parece que essas situações estarão salvaguardadas pela Lei, e a AT reconhece-o (cfr. informação citada no RIT, na apreciação do direito de audição), com base no art.º 285.º do CT, e não deverão, em todo o caso, tais situações fundamentar benefícios injustificados para outros trabalhadores, por força alterações convencionais (singulares ou colectivas) ao conceito de antiguidade.

Não obstante, na situação *sub iudice* não será caso de aplicação da jurisprudência citada pela Requerente, já que não se demonstram os pressupostos da aplicação da Convenção Colectiva em que ela fundamenta a sua pretensão, com base naquela jurisprudência.

Com efeito, o contrato de trabalho outorgado entre a Requerente e o B... não prevê, directamente, que a antiguidade para efeitos de compensação por cessação do contrato de trabalho seja a que resulta do ACT, e a própria previsão da aplicação do ACT aos casos omissos indicia que este não se verificam os requisitos para a sua aplicação vinculativa

¹ Cfr. Ac. do TCA-Sul de 12-03-2013, citado.

para as partes, daí a necessidade das previsões específicas de aplicação, constantes do referido contrato de trabalho.

Desfalece, assim, um pressuposto essencial da tese propugnada pela Requerente, o de que as partes no contrato de trabalho – a Requerente e o B... – estavam obrigadas, por força do ACT para o sector bancário, a calcular nos termos daquele a compensação por antiguidade, na cessação do contrato de trabalho.

Deverá, portanto a presente acção arbitral improceder, quanto ao pedido principal e quanto ao pedido acessório (de juros indemnizatórios) por não estar demonstrado um pressuposto da tese da Requerente, designadamente a aplicação vinculativa do ACT, como aconteceu no processo arbitral 616/2015T, do CAAD, onde se pode ler:

“ 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.”.

Aqui, como no citado processo, considera-se não haver, em concreto, qualquer oposição de acórdãos, como o STA afirmou no Ac. de 25-01-2017, no processo 0666/16, já citado.

DECISÃO

Face ao exposto, decide-se:

- a) julgar totalmente improcedentes os pedidos arbitrais formulados, absolvendo a Requerida do pedido;
- b) condenar a Requerente nas custas do processo, nos termos abaixo fixados.

VII - Do valor do processo

Fixa-se o valor da causa em € 72.647,28, conforme resulta dos autos e dos documentos anexos, nos termos do disposto nos artigos 305.º e 306.º do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável ex-vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e artigo n.º 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

IX – Das custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT e Tabela II do Regulamento das

Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas a pagar integralmente pela Requerente, são as devidas nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 4.º do referido Regulamento, no montante de €2.448,00.

Notifique-se as Partes.

Lisboa, 20 novembro de 2017.

O Árbitro Presidente,

(José Pedro Carvalho)

Os árbitros vogais,

(José Rodrigo de Castro)

(Ana Teixeira de Sousa)