

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 227/2017-T**

**Tema: IRS - Indemnização por cessação de contrato de trabalho - Antiguidade.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os Árbitros, Conselheira Fernanda Maçãs (Árbitro Presidente), Dr.<sup>a</sup> Mariana Vargas e Dr. Amândio Silva (Árbitros Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo constituído em 2 de junho de 2017, acordam no seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

Em 30 de março de 2017, **A...**, sujeito passivo com o NIF ... e mulher, **B...**, com o NIF..., residentes na Avenida..., n.º..., ..., ...-..., em Lisboa (doravante designada por Requerentes e, individualmente, por Requerente), vieram, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato tributário de liquidação de IRS n.º 2017..., de 13 de janeiro de 2017, referente aos rendimentos do ano de 2013, no valor de € 73 779,85, valor económico que atribuem ao pedido.

Mais pedem os Requerentes a condenação da Requerida na restituição do valor da liquidação indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios nos termos legais.

### **Síntese da posição das Partes**

**a. Dos Requerentes:**

Como fundamentos do pedido de anulação da liquidação adicional de IRS do ano de 2013, invocam os Requerentes as seguintes razões de facto e de direito:

A liquidação impugnada resultou da correção aos rendimentos declarados para o ano de 2013, por acréscimo da quantia de € 122 657,27, respeitante a parte da indemnização paga pelo C... ao Requerente, aquando da cessação do seu contrato de trabalho.

O contrato de trabalho celebrado entre o C... e o Requerente, em 3 de julho de 2006, previa a antiguidade do trabalhador pela contagem do seu tempo de serviço em entidades bancárias indicadas na cláusula 17.<sup>a</sup>, do ACT para o setor bancário, desde 2 de setembro de 1992, corrigida pela adenda de 8 de agosto de 2006 para 7 de setembro de 1992.

O Requerente esteve sucessivamente integrado no Quadro de Pessoal Efetivo do D..., do E..., da F... e do C..., entidades bancárias com atividade em Portugal, desde setembro de 1992 e 31 de dezembro de 2013, contando com uma antiguidade de 22 anos.

Aquando da cessação do contrato de trabalho com o C..., por revogação acordada entre as partes em 25 de junho de 2013, com efeitos em 31 de dezembro do mesmo ano, foi paga ao Requerente uma indemnização global no valor de € 219 657,50.

Entende a AT, ao arrepio da jurisprudência dos Tribunais Superiores e do CAAD, que a exclusão de tributação a que se refere a alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º, do Código do IRS, no que tange aos trabalhadores do setor bancário, se reporta apenas ao número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na última entidade devedora dos rendimentos.

Entendimento que viola o ACT para o setor bancário, bem como o princípio da liberdade contratual subjacente ao acordo firmado entre o Requerente e a entidade patronal, aquando da cessação do contrato de trabalho.

O ACT é uma fonte de direito laboral, como resulta dos artigos 1.º e 2.º, do Código do Trabalho.

Embora o C... tenha apostado a reserva de que *“A contagem do tempo para quaisquer efeitos emergentes do ACT, contarão apenas o tempo de serviço prestado às próprias instituições signatárias da presente ressalva, acrescido eventualmente do tempo de serviço prestado a outras instituições ou empresas, mas, neste caso, desde que tal resulte do*

*acordo individual entre aquelas e o trabalhador*”, defende o Requerente que esta ressalva não se aplica à exclusão do conceito de antiguidade no caso em apreço.

É que a antiguidade do Requerente entre setembro de 1992 e dezembro de 2013, ficou salvaguardada, para efeitos do regime da compensação, no acordo de revogação do contrato de trabalho, não podendo, nessa medida, ser afastada para efeitos fiscais.

Termos em que, reputando de ilegal a liquidação impugnada, por erro de facto e de direito da AT sobre os pressupostos da tributação, vêm os Requerentes pedir a sua anulação.

#### **b. Da Requerida:**

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a AT apresentou resposta e fez juntar o processo administrativo, em que veio defender a legalidade e a manutenção do ato de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, com os seguintes fundamentos:

O Requerente trabalhou no Banco C... entre 03/07/2006 e 31/12/2013, constando da cláusula 7.ª do contrato de trabalho que *“O Banco garante ao Segundo Outorgante a antiguidade decorrente da prestação de serviço a outras Instituições de Crédito, desde 02/09/1992, documentalmente comprovada, apenas para (...) efeitos do Fundo de Pensões do C..., (...), sendo o montante da pensão de reforma por invalidez presumível calculado de acordo com o regime previsto no ACTV dos bancários”, sendo a parte de reforma correspondente ao tempo de serviço prestado pelo Segundo ao Primeiro Outorgante será calculada nos termos da Cláusula 6.ª do Plano de Pensões do C...”, não relevando o tempo de serviço anteriormente prestado a outras Instituições de Crédito para efeitos de diuturnidades.*

O n.º 2 da cláusula 15.ª do acordo de revogação do contrato de trabalho do Requerente com o Banco C... estabeleceu que *“Tendo em consideração os termos aplicáveis da Cláusula 17.ª dos ACT do Sector bancário (...) e atenta a interpretação sustentada nos acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul (...) ambos os outorgantes reconhecem (...) [d]a antiguidade do Colaborador pela contagem do seu tempo de serviço em entidades bancárias indicadas na referida cláusula do ACT, reportada a 07/09/1992, para os efeitos do disposto na al. b) do n.º 4 do art. 2º do Código*

*do imposto sobre o rendimento das Pessoas Singulares, na redação que lhe foi dada pelo art. 108º da lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro”.*

Em 2013, a cláusula 2.<sup>a</sup> do ACT do setor bancário estabelecia a sua aplicabilidade em todo o território nacional, no âmbito do sector bancário, obrigando as Instituições de Crédito e as Sociedades Financeiras que o subscrevessem, 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.

No entanto, o Banco C... subscreveu o ACT com a reserva de que para os efeitos dele decorrentes, apenas contaria o tempo de serviço prestado às próprias Instituições, eventualmente acrescido do tempo de serviço prestado a outras instituições ou a outras entidades ou empresas, desde que tal resultasse de acordo individual entre aquelas e o trabalhador.

Entende a AT que resulta do teor literal do n.º 4 do artigo 2.º, que a delimitação negativa da incidência ali prevista é a que se reporta à antiguidade na entidade devedora da compensação por cessação do contrato de trabalho, não sendo de atender à antiguidade em anteriores entidades empregadoras.

Deste modo, foi sobre a antiguidade de 7,5 anos (tempo de serviço prestado pelo Requerente ao Banco C...) que foi apurado o montante indemnizatório excluído de tributação de IRS, por ser este o tempo de serviço prestado na última entidade empregadora, sobre a qual recaiu o dever de pagar a compensação, na qualidade de entidade patronal, tal como definida pelo n.º 10 do artigo 2.º, do Código do IRS.

Ainda que se entendesse que o conceito de antiguidade pode emergir do contrato individual de trabalho, através do reconhecimento pelo C... da antiguidade decorrente da prestação de serviços a outras instituições de crédito, para todos os efeitos, designadamente os fiscais, o contrato individual de trabalho, não reconheceu ao Requerente o direito à antiguidade decorrente da prestação de serviços noutras instituições de crédito, para efeitos de compensação económica por rescisão do contrato.

Nem se diga que no acordo de revogação do contrato de trabalho as partes reconheceram a antiguidade reportada a 07/09/1992, pois o princípio da liberdade contratual não tem a virtualidade de derrogar a lei fiscal.

Tanto mais que o conceito de antiguidade que inclui a prestação de serviços noutras entidades empregadoras, como decorre da cláusula 15.<sup>a</sup> do acordo de revogação, não pode ser considerado uma adenda ao contrato individual de trabalho, porquanto não visa estabelecer condições respeitantes à execução da relação laboral, mas sim à sua cessação.

\*

Pelo Despacho Arbitral, datado de 8 de julho de 2017, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, determinando-se que o processo prosseguisse com alegações escritas pelo prazo de quinze dias, sucessivo, tendo sido designado o dia 2 de dezembro de 2017 como prazo limite para prolação da decisão arbitral e advertindo-se os Requerentes de que, até àquela data, deveriam proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente. Aquele prazo foi prorrogado, por despacho de 28 de novembro de 2017, para o dia 2 de Fevereiro de 2018.

Nas suas alegações, vieram as Partes reiterar as posições assumidas nas peças processuais iniciais.

## **II. SANEAMENTO**

1. O Tribunal Arbitral Coletivo é competente e foi regularmente constituído, em 2 de junho de 2017, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
3. O processo não padece de vícios que o invalidem.
4. Não foram invocadas exceções que cumpra apreciar.

## **III. FUNDAMENTAÇÃO**

### III.1 MATÉRIA DE FACTO

#### 1.1.Factos que se consideram provados

- a) O Requerente A... foi funcionário do Banco C... entre 3 de julho de 2006 e 31 de dezembro de 2013;
- b) Na cláusula 7.<sup>a</sup> do respetivo contrato de trabalho, estipulou-se que:
  1. *“O Banco garante ao Segundo Outorgante a antiguidade decorrente da prestação de serviço a outras instituições de crédito, desde 02/09/1992, documentalmente comprovada apenas para os efeitos seguintes:*
    - a. *Para efeitos do Fundo de Pensões do C..., 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 da reforma correspondente ao tempo de serviço prestado pelo Segundo ao Primeiro Outorgante será calculada nos termos da Cláusula 6.<sup>a</sup> do Plano de Pensões do C... .*
    - c. *O tempo de serviços 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.”*
- c) Em 25 de junho de 2013, o ora Requerente e o Banco assinaram um acordo de revogação de contrato de trabalho que estipula uma indemnização de € 219.657,50, relativa a uma antiguidade de 22 anos, incluindo, para este efeito, o tempo de serviço anterior prestado a outras entidades bancárias (doc 7 junto pelos Requerentes).
- d) Pelo Ofício n.º..., de 25 de junho de 2016, o Requerente foi notificado para exercer o direito de audição pela Autoridade Tributária e Aduaneira da omissão no anexo A da declaração modelo 3 do valor de € 122 657,24, relativo à componente da

indemnização sujeita a tributação, por se considerar apenas a antiguidade o tempo de serviço prestado no Banco.

e) O ora Requerente foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2017/... .

## 2.2 A Factos que se consideram não provados

Não existem factos não provados relevantes para a boa decisão da causa.

## 2.3 Fundamentação da matéria de facto

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 selecionar 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 atual 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.

## **III.2 DO DIREITO**

### **1. A questão decidenda**

Nos termos do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, “*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 al. d) do mesmo numero, quanto às prestações que continuem a ser devidas mesmo que o contrato de trabalho não subsista, ou se verifique a cessação das funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente, as importâncias auferidas a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação:*

(...)

- b) *Na parte que exceder 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 nos 24 meses seguintes seja criado um novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade.”*

A *vexata quaestio* é, portanto, o exato sentido daquela norma, mais concretamente quanto ao inciso “*número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na mesma entidade devedora, nos demais casos*”.

Uma interpretação literal, à luz dos princípios gerais de interpretação para que remete o artigo 11.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), parece claramente indicar – sob pena de a expressão “*nos demais casos*” perder o sentido - que o legislador considerou duas hipóteses para o cálculo da indemnização excluída de tributação: (i) número de anos ou fração de antiguidade ou (ii) número de anos ou fração de exercício de funções na entidade devedora<sup>1</sup>, aplicando-se aquela que for mais favorável ao contribuinte.

---

<sup>1</sup> Neste sentido, Acórdão do CAAD relativo ao Proc. n.º 230/2016-T.



Assumimos, por isso, que o legislador soube “*exprimir o seu pensamento em termos adequados*” (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), e analisemos, de seguida, o exato sentido ou conceito de “*antiguidade*” previsto no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS.

É, para isso, necessário atender aos princípios gerais de interpretação da lei fiscal mas, neste caso, em especial ao disposto no n.º 2 do artigo 11.º da LGT: (...) *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 diretamente da lei.*”

Como se refere no Acórdão do CAAD, relativo ao Proc. n.º 616/2015-T, “... *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.*

*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.”*

O ACT aplicável ao sector bancário determina 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 atividade em território português (artigo 17.º)

Decorre também 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.

No entanto, a entidade patronal do Requerido ressalvou, na aplicação do ACT, que *“Na contagem do tempo de serviço para quaisquer efeitos emergente do ACT, contarão apenas o tempo de serviço prestado às próprias Instituições signatárias da presente ressalva, acrescido eventualmente do tempo de serviço prestado a outras instituições signatárias da 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.”*

Deste modo, atentos ao princípio da filiação previsto no artigo 496.º do Código do Trabalho, o artigo 17.º do ACT não se aplica diretamente à presente relação laboral, por ter

sido expressamente ressalvado que o direito aqui previsto só é reconhecido pelo contrato de trabalho celebrado com o trabalhador.

Conforme provado, a cláusula 7.º do Contrato de Trabalho estabelece que a entidade patronal 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:

2. *“O Banco garante ao Segundo Outorgante a antiguidade decorrente da prestação de serviço a outras instituições de crédito, desde 02/09/1992, documentalmente comprovada apenas para os efeitos seguintes:*
  - d. *Para efeitos do Fundo de Pensões do C..., 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 da reforma correspondente ao tempo de serviço prestado pelo Segundo ao Primeiro Outorgante será calculada nos termos da Cláusula 6.ª do Plano de Pensões do C... .*
  - f. *O tempo de serviços 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.*

Do exposto resulta que não se reconhece no ACT aplicável nem no contrato de trabalho, a prestação de serviços a outras entidades empregadoras para efeitos de cálculo da antiguidade do trabalhador.

Assim, sendo, o conceito de antiguidade, que inclui todos os anos de serviço prestado em Portugal, nas Instituições de Crédito com atividade em território português, não obrigava as partes.

Argumentam os Requerentes que deve ser tida em conta a antiguidade que resulta da cláusula 10.<sup>a</sup> do Acordo de Revogação.

Acontece que o acordo de revogação não se integra no contrato de trabalho em termos de o poder alterar. O acordo de revogação não é uma fonte de direito de trabalho (artigo 1.º do Código do Trabalho). O acordo de revogação é um instrumento contratual com finalidade distinta do contrato de trabalho. Com efeito, ao contrário daquele não pretende estabelecer as condições, direitos e deveres das partes para vigorarem durante uma relação laboral. Pelo contrário, tem como objetivo regular as condições relativas à sua extinção, com a liberdade de, nos termos gerais, estabelecer condições mais favoráveis a propiciar essa extinção.

Tal acordo não pode, desta forma, considerar-se uma fonte de direito de trabalho, nos termos e para os efeitos do artigo 1.º do Código do Trabalho.

Em conclusão, não resultando nem do Contrato Individual de Trabalho nem do ACT a antiguidade do Requerente nas anteriores entidades empregadoras, a única antiguidade que deve ser considerada para o cálculo da indemnização por cessação de contrato de trabalho será a antiguidade do Requerente naquela entidade patronal.

Como se refere no Acórdão do STA, de 21 de janeiro de 2017, relativo ao Proc. 0666/16, “...*não chega a colocar-se em causa a interpretação do disposto no n.º 4 do art. 2.º do CIRS, porquanto, concretamente, a antiguidade resultante de serviço noutras entidades empregadoras nem sequer foi reconhecida ao recorrente: nem por força do Contrato Individual de Trabalho nem, tão pouco, por força do ACT do sector bancário.*”

Assim sendo, o ato tributário de liquidação adicional não enferma de um vício de violação de lei, tendo a Administração Tributária procedido à correta aplicação do artigo 2.º, n.º 4, alínea b), do CIRS.

#### **IV. DECISÃO**

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, manter o ato tributário de liquidação de IRS respeitante ao ano de 2013 com o montante a pagar de € 73.779,85 que corresponde à nota de cobrança n.º 2017..., 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 os Requerentes nas custas processuais.

#### **V. 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 € 73.779,85.

#### **VI. 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 € 1.224,00, nos termos da Tabela I do

mencionado Regulamento, a cargo da Requerente, dada a improcedência do pedido de anulação do ato tributário objeto dos autos.

Lisboa, 5 de Janeiro de 2018.

Os Árbitros,

Conselheira Fernanda Maças  
(Presidente)

Mariana Vargas  
(Vogal)

Amândio Silva  
(Vogal)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.