

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 55/2018-T

Tema: IRS – Indemnização por cessação de contrato de trabalho – Antiguidade;
ACT do setor Bancário; Artigo 2.º, n.º 4, alínea b), do código do IRS.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dra. Alexandra Coelho Martins (árbitro presidente), Dr. Ricardo Rodrigues Pereira e Prof. Doutor Manuel Pires (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 13 de fevereiro de 2018, **A...**, NIF ... (doravante, separadamente *o Requerente*), e **B...**, NIF ... (doravante, separadamente *a Requerente*), com domicílio na Rua ..., ..., Lisboa (doravante, conjuntamente os *Requerentes*), apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.ºs 1, alínea *a*), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, com vista à pronúncia deste tribunal relativamente à:

- Declaração de ilegalidade e anulação do ato de indeferimento do recurso hierárquico autuado sob o n.º ...2016..., da Direção de Serviços de IRS, que teve por objeto a liquidação de IRS n.º 2015..., referente ao ano de 2014;

- Declaração de ilegalidade e anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2015..., referente ao ano de 2014, no montante a pagar de € 32.196,76;

- Restituição do IRS pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data do pagamento do imposto até à data do seu integral reembolso.

Os Requerentes juntaram 16 (dezasseis) documentos, não tendo requerido a produção de prova adicional.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. No essencial e em breve síntese, os Requerentes alegam vício de violação de lei, por errónea qualificação e quantificação do rendimento tributável, e a consequente anulabilidade, quer do despacho de indeferimento do recurso hierárquico, quer da liquidação de IRS, na parte aplicável.

Consideram que a liquidação efetuada pela AT é ilegal por violação do disposto na norma de delimitação negativa de incidência prevista no artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS, ao considerar sujeita a este imposto a compensação, no valor de € 169.410,00, recebida pela cessação, por acordo, do contrato de trabalho entre o Requerente e a entidade empregadora C..., S.A., depois sucessivamente denominada D..., S.A. e E..., S.A. (doravante, C...). Tal entendimento deriva, em seu entender, de uma errada interpretação e aplicação do conceito de antiguidade e, para efeitos de cálculo da compensação não tributável, desconsidera de forma indevida as remunerações auferidas nos 12 meses que antecederam a cessação do contrato de trabalho.

Acrescentam que o Requerente preenche todas as condições que os sujeitos passivos de IRS devem reunir para que possam beneficiar do regime de não tributação constante da mencionada alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, a saber: que a cessação das funções que justificam o pagamento da indemnização não respeite a funções de administrador ou gerente da pessoa coletiva que pague a compensação; que não seja, nos 24 meses seguintes, criado novo vínculo profissional ou empresarial com a mesma entidade ou com entidades relacionadas; e que o beneficiário não tenha, nos 5 anos anteriores, beneficiado da referida exclusão de tributação.

Segundo os Requerentes, a AT incorreu em erro de direito na aplicação dos critérios de cálculo do limite de exclusão da incidência de IRS que, de acordo com a citada norma, se baseia no valor médio das remunerações auferidas nos 12 meses que antecedem a cessação, multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora.

Na sua perspetiva [dos Requerentes], por um lado a AT desconsiderou, para efeitos de antiguidade, o período em que este contrato esteve suspenso, por “cedência” para desempenho de funções de administração noutra sociedade do Grupo F..., a partir de novembro de 2001 até à cessação do contrato de trabalho, com efeitos a 1 de setembro de 2014, reduzindo, sem base legal, o multiplicador dos 22 anos de vigência do contrato de trabalho (de março de 1993 a agosto de 2014).

Ainda neste âmbito, reclamam que a antiguidade é um conceito de direito de trabalho que visa garantir a posição jurídica do trabalhador, devendo ter-se em conta todo o tempo de vigência do contrato de trabalho que vincula a entidade empregadora, contando-se o tempo de suspensão por estatuição expressa da legislação laboral (artigos 294.º e 295.º do Código do Trabalho de 2009, artigos 330.º e 331.º do Código do Trabalho de 2003 e artigo 2.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 398/83, de 2 de novembro).

Consideram insustentável a argumentação da AT de que se tratou de uma “cedência de facto” ilícita e que, por conseguinte, o vínculo laboral se teria extinguido em janeiro de 2002. Aliás, mesmo que tivesse ocorrido o recurso ilícito à cedência ocasional de trabalhador ou alguma irregularidade no acordo de cedência, a disciplina legal não determina a invalidade ou extinção da relação laboral, antes confere ao trabalhador cedido o direito de optar pela permanência ao serviço do cessionário, faculdade que, não sendo exercida, não tem qualquer influência na contagem da antiguidade do trabalhador. Aduzem que, além do mais, não se está perante a figura de cedência ocasional de trabalhador, que pressupõe a prestação de trabalho noutra empresa, pois o Requerente passou a exercer funções como administrador de outra entidade.

Deste modo, o que se verificou foi uma suspensão do contrato de trabalho pelo período em que o Requerente exerceu funções de administrador noutra entidade, mantendo-se o vínculo com a entidade empregadora conforme expressamente reconhecido em documento por esta emitido à data da suspensão, no qual afirma não serem afetadas as regalias usufruídas pelo Requerente, designadamente «*contagem de antiguidade*».

De igual modo, o Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) celebrado pelo Grupo F..., publicado em 29 de março de 2014, determina, para efeitos de contagem de antiguidade, no seu artigo 31.º, que é reconhecido o tempo de serviço prestado fora das instituições signatárias, em condições de reciprocidade, aplicando-se a trabalhadores representados

pelo Sindicato Nacional dos Quadros e Técnicos Bancários (*SNQTB*), no qual o Requerente se encontra filiado desde 1 de julho de 2010.

Assim, também deste instrumento de regulação coletiva, fonte de direito laboral, se retira que a contagem de antiguidade do Requerente na entidade empregadora inclui o período de permanência na entidade cedida, como administrador.

Por outro lado, quanto às remunerações dos últimos 12 meses, os Requerentes concluem que terá necessariamente de ser tido em conta, para cálculo da importância não sujeita a IRS, o valor de € 115.000,00 recebido no último ano antes da cessação do contrato de trabalho, independentemente de esse valor não ter sido pago pela entidade empregadora (devedora), mas pela entidade para a qual tinha sido cedido, sendo que, em qualquer caso, a AT nem sequer considerou o valor das 12 últimas remunerações auferidas antes da suspensão do contrato de trabalho ocorrida em dezembro de 2001.

3. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação à AT, em 19 de fevereiro de 2018.

4. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea *a*) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea *a*) do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4.1. Em 4 de abril de 2018, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *b*) e *c*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4.2. Assim, em conformidade com o preceituado do artigo 11.º, n.º 1, na alínea *c*) do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 24 de abril de 2018.

5. No dia 29 de maio de 2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual suscitou o incidente de verificação do valor da causa e

impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pelos Requerentes, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido. Não requereu a produção de prova e procedeu à ulterior junção do processo administrativo, em 3 de setembro de 2018.

No essencial e também de forma breve, importa respigar os argumentos mais relevantes em que a Requerida alicerçou a sua Resposta.

No que se refere ao valor da causa indicado pelos Requerentes, de € 85.462,84, a Requerida contrapõe que o mesmo deve ser retificado para corresponder ao da importância cuja anulação se pretende, de € 32.196,76, nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Sobre o mérito, e relativamente à determinação do valor médio das remunerações regulares com caráter de retribuição sujeitas a impostos, auferidas nos últimos 12 meses, a Requerida sustenta que devem ser considerados os últimos 12 meses de remuneração efetiva na entidade patronal, *i.e.*, antes da suspensão do contrato de trabalho ocorrida em 1 de dezembro de 2001. Defende que não deve ser atendida a remuneração “atual”, pois respeita ao exercício de funções de natureza distinta pelo Requerente noutra entidade, em concreto, funções de membro do Conselho de Administração, fora do âmbito de uma relação laboral.

O artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS exige que o conceito de antiguidade a considerar seja no exercício de funções na entidade devedora da compensação por cessação do contrato de trabalho, não incluindo o tempo de serviço prestado noutra entidade. A este regime subjaz uma notória vocação anti abuso, pelo que não seriam aceitáveis acordos que dispusessem sobre antiguidade laboral, impondo antiguidades artificiais e o seu reconhecimento para efeitos de delimitação negativa de incidência do imposto.

Ainda que houvesse que recorrer ao direito laboral para preenchimento do conceito de antiguidade na aceção fiscal, de acordo com o preceituado no artigo 11.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (*LGT*), o que a Requerida entende não ser devido na medida em que o legislador fiscal foi claro, o Código do Trabalho não define, nem apresenta uma qualificação unívoca daquele conceito. Constata-se, contudo, mesmo no direito laboral, a

clara prevalência da noção de “antiguidade na empresa”, incluindo em matéria de cessação do contrato de trabalho.

O artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS é detentor de um sentido próprio do conceito de “antiguidade na empresa” que não pode ser permeável a outras qualificações de antiguidade acordadas em instrumentos jurídicos de natureza negocial, bilaterais ou coletivos, que imponham à entidade devedora da prestação pecuniária referida na norma uma antiguidade maior do que a da relação contratual outorgada por tal entidade, determinando a amplitude da própria tributação. A tal se oporia o princípio da legalidade e também o princípio da igualdade, com assento constitucional.

Os ACT’s do setor bancário não regulam a matéria referente a compensações/indenizações pagas ao trabalhador por cessação do contrato de trabalho e, em qualquer caso, o seu clausulado não seria oponível à AT. Acrescenta que a qualificação do negócio jurídico efetuado pelas partes não vincula a AT (artigo 36.º, n.º 4 da LGT).

A Requerida conclui que a antiguidade prevista na alínea *b)* do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS é a antiguidade na “entidade devedora”, correspondente à “antiguidade na empresa”, com a amplitude decorrente do n.º 10 do mesmo artigo e das situações de sucessão, designadamente por efeito da equiparação do artigo 285.º do Código do Trabalho.

Preconiza que a “entidade devedora” a que se refere o n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS tem de ser a “entidade patronal” mencionada no n.º 10 do mesmo preceito legal, o que fica explícito quando o n.º 4 condiciona a exclusão da tributação à não criação de novo vínculo profissional ou empresarial no prazo de 24 meses com a mesma “entidade”.

Desta forma, o montante indemnizatório excluído de tributação de IRS deve ser apurado com base na antiguidade que o Requerente tem no C...– de março de 1993 a novembro de 2001 –, porquanto este é o tempo de serviço prestado na entidade empregadora sobre quem recai o dever de pagar a compensação e não o período em que o contrato esteve suspenso, pois que aí não houve exercício de funções nesta entidade.

Por último, entende que no caso concreto não se verificou qualquer erro imputável aos serviços, não estando, assim, reunidos os pressupostos constitutivos do direito a juros indemnizatórios, de acordo com o preceituado no artigo 43.º, n.º 1 da LGT.

6. Por despacho de 3 de julho de 2018, foram os Requerentes notificados para se pronunciarem sobre o valor da causa e dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, atenta a inexistência de diligências de produção de prova e de matéria de defesa por exceção. Concedeu-se prazo para apresentação de alegações escritas, fixando-se o dia 23 de outubro de 2018 como data limite para a prolação do acórdão arbitral.

7. Os Requerentes, no exercício do contraditório, apresentaram o entendimento de que o valor da causa por si indicado é o correto, por corresponder ao valor de IRS liquidado (que incidiu) sobre a compensação recebida e não o valor a pagar em resultado da liquidação contestada, que teve em consideração outros rendimentos, deduções à coleta e retenções na fonte.

8. Ambas as Partes apresentaram alegações escritas, nas quais reiteraram as posições anteriormente assumidas nos respetivos articulados.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (*cf.* artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* 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 processo não enferma de nulidades, não tendo sido invocadas questões prévias, para além do incidente de verificação do valor da causa, suscitado pela Requerida, que será apreciado e decidido logo após a fixação da matéria de facto.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

Consideram-se provados os seguintes factos:

a) O Requerente iniciou funções no Grupo F..., em concreto na sociedade C..., S.A., depois sucessivamente denominada D..., S.A. e E..., S.A. (doravante C...), em 29 de março de 1993, através de um Contrato de Trabalho que, à data, as partes não reduziram a escrito. [cf. documento n.º 3 anexo à P.I. e processo administrativo (PA)]

b) Em 29 de setembro de 1993, foi formalizado o vínculo laboral entre o Requerente e o C..., através da celebração, por escrito, de um Contrato de Trabalho que estipulava, na respetiva cláusula 7.^a, que «*A antiguidade e tempo de serviço do segundo outorgante [o Requerente] contam-se sem qualquer interrupção e para todos os efeitos, designadamente de Segurança Social, desde 29 de Março de 1993 --, data em que iniciou a sua carreira no setor bancário*». [cf. documento n.º 4 anexo à P.I. e PA]

c) Este Contrato de Trabalho estabelecia ainda, na sua cláusula 10.^a, que «*O presente contrato fica sujeito, em todo o omissis, às disposições do Acordo Coletivo de Trabalho Vertical do Setor Bancário em vigor nesta data, bem como aos instrumentos de regulamentação coletiva de trabalho que o revejam ou substituam, nos precisos termos em que o C..., S.A. a eles aderir*». [cf. documento n.º 4 anexo à P.I. e PA]

d) Entre o Grupo F..., o Sindicato Nacional dos Quadros e Técnicos Bancários e o Sindicato Independente da Banca foi celebrado o Acordo Coletivo de Trabalho “ACT” publicado no Boletim do Trabalho e Emprego, 1.^a Série, n.º 1 de 8 de janeiro de 1998, objeto de alterações subsequentes. [cf. documentos n.ºs 13 e 15 anexos à P.I.]

e) Segundo a Cláusula 1.^a deste ACT, sob a epígrafe «*Âmbito pessoal e profissional*» o acordo obriga as instituições e os sindicatos que o subscrevem e aplica-se às relações individuais de trabalho existentes entre aquelas instituições e os trabalhadores ao seu serviço representados pelo Sindicato Nacional dos Quadros e Técnicos Bancários e

pelo Sindicato Independente da Banca, quer estabelecidas antes, quer depois da entrada em vigor do mesmo acordo. [cf. documentos n.ºs 13 e 15 anexos à P.I.]

f) Em matéria de antiguidade dispõe o ACT, na Cláusula 31.^a que, para todos os efeitos previstos no acordo, é reconhecido o tempo de serviço prestado fora das instituições signatárias sempre que as respetivas entidades também reconheçam o tempo de serviço naquelas prestado, em condições de reciprocidade. [cf. documentos n.ºs 13 e 15 anexos à P.I.]

g) Em 1 de dezembro de 2001, o Requerente passou a exercer funções como vogal do Conselho de Administração numa outra sociedade, a G..., S.A., após denominada H..., S. A. (de ora em diante G...), entidade então integrada no Grupo F... . [cf. documento n.º 5 anexo à P.I. e esclarecimentos prestados por escrito pela sociedade G... à AT constantes do PA]

h) A assunção de funções na sociedade G..., por parte do Requerente, efetivou-se em consonância com os objetivos do Grupo F..., mantendo a sua qualidade de empregado do Grupo F..., nos termos da declaração datada de 9 de janeiro de 2002, que lhe foi dirigida, com o seguinte teor:

«Cumpre-nos agradecer a sua anuência ao exercício de funções na G... .

Assim, pese embora a suspensão de funções de facto verificada, não são afetadas as regalias que usufrui: contagem de antiguidade, acesso às facilidades de crédito, atribuição de ações reservadas a empregados em aumentos de capital social, participação em resultados consolidados, inclusive através do exercício de opções sobre Ações do Banco ou outras que sejam ou possam vir a ser aplicadas aos colaboradores da mesma categoria profissional.

A reintegração nos quadros do Grupo F... aquando da cessação de funções na empresa acima referenciada [G..., S.A.], bem como a progressão na carreira profissional relativa ao tempo entretanto decorrido terão em conta, por um lado, a avaliação do seu desempenho e a experiência adquirida, e por outro lado, a evolução profissional da generalidade dos empregados que, à data da suspensão, desempenhavam funções de categoria equivalente.» [cf. documento n.º 5 anexo à P.I. e constante do PA]

i) Entre dezembro de 2000 e novembro de 2001 – correspondentes aos 12 meses que precederam a suspensão de funções do Requerente no C... derivada do início do

exercício do cargo de vogal do Conselho de Administração da sociedade G...-, o Requerente auferiu do C... as seguintes remunerações (valores brutos, antes de descontos para a Segurança Social, Fundo de Pensões, SAMS, e retenções na fonte de IRS quando aplicáveis):

Novembro de 2001	
Vencimento Base	1 855,28
Diuturnidades	32,92
Complem. Venc./D.Excl	2 547,73
Subsídio de Natal	4 435,93
Subsídio de Almoço	152,93
Subsídio Infantil	20,20
Arredondamento	0,01
TOTAL	9 045,00

Outubro de 2001	
Vencimento Base	1 855,28
Diuturnidades	32,92
Complem. Venc./D.Excl	2 547,73
Subsídio de Almoço	160,21
Subsídio Infantil	20,20
Dist. Result. Ações	6 718,02
Arredondamento	0,01
TOTAL	11 334,37

Setembro de 2001	
Vencimento Base	1 855,28
Diuturnidades	32,92
Complem. Venc./D.Excl	2 547,73
Subsídio de Almoço	145,65

Subsídio Infantil	20,20
S. Estudo P/Filhos	22,55
Arredondamento	0,01
TOTAL	4 624,33

Agosto de 2001	
Vencimento Base	1 855,28
Diuturnidades	32,92
Complem. Venc./D.Excl	2 547,73
Subsídio de Almoço	160,21
Subsídio Infantil	20,20
Arredondamento	0,01
TOTAL	4 616,35

Julho de 2001	
Vencimento Base	1 855,28
Diuturnidades	32,92
Complem. Venc./D.Excl	2 547,73
Subsídio de Almoço	160,21
Subsídio Infantil	20,20
Arredondamento	0,01
TOTAL	4 616,35

Junho de 2001	
Vencimento Base	1 855,28
Diuturnidades	32,92
Complem. Venc./D.Excl	2 547,73
Subsídio de Almoço	138,37
Subsídio Infantil	20,20
S. Estudo P/Filhos	22,55

TOTAL	4 617,05
-------	----------

Maio de 2001	
Vencimento Base	1 855,28
Diuturnidades	32,92
Complem. Venc./D.Excl	2 547,73
Subsídio de Almoço	160,21
Subsídio Infantil	20,20
Dist. Result./2000	3 512,58
Arredondamento	0,01
TOTAL	8 128,93

Abril de 2001	
Vencimento Base	68,83
Vencimento Base	68,83
Vencimento Base	68,83
Vencimento Base	1 855,28
Diuturnidades	1,40
Diuturnidades	1,40
Diuturnidades	1,40
Diuturnidades	32,92
Complem. Venc./D.Excl	94,40
Complem. Venc./D.Excl	94,40
Complem. Venc./D.Excl	94,40
Complem. Venc./D.Excl	2 547,73
Subsídio de Férias	164,63
Subsídio de Almoço	5,69
Subsídio de Almoço	6,58
Subsídio de Almoço	138,37
Subsídio Infantil	0,75

Subsídio Infantil	0,75
Subsídio Infantil	0,75
Subsídio Infantil	20,20
S. Estudo P/Filhos	0,85
TOTAL	5 268,39

Março de 2001	
Vencimento Base	1 786,44
Diuturnidades	31,52
Complem. Venc./D.Excl	2 453,34
Subsídio de Almoço	153,63
Subsídio Infantil	19,45
S. Estudo P/Filhos	21,70
Arredondamento	0,01
TOTAL	4 466,09

Fevereiro de 2001	
Vencimento Base	1 786,44
Diuturnidades	31,52
Complem. Venc./D.Excl	2 453,34
Subsídio de Almoço	132,68
Subsídio Infantil	19,45
Arredondamento	0,02
TOTAL	4 423,45

Janeiro de 2001	
Vencimento Base	1 786,44
Diuturnidades	31,52
Complem. Venc./D.Excl	2 453,34
Subsídio de Férias	4 271,31

Subsídio Infantil	19,45
TOTAL	8 562,06
Dezembro de 2000	
Vencimento Base	1 786,44
Diuturnidades	31,52
Complem. Venc./D.Excl	467,87
Complem. Venc./D.Excl	2 453,34
Subsídio de Férias	467,87
Subsídio de Natal	467,87
Subsídio de Almoço	125,70
Subsídio Infantil	19,45
S. Estudo P/Filhos	21,70
TOTAL	5 841,76

[cf. documento n.º 12 anexo à P.I. e PA incluindo a confirmação escrita do C...]

j) O Requerente filiou-se no Sindicato Nacional dos Quadros e Técnicos Bancários, em 1 de julho de 2010. [cf. documento n.º 14 anexo à P.I.]

k) As remunerações regulares auferidas pelo Requerente, na qualidade de membro do Conselho de Administração da sociedade G..., nos 12 meses que precederam a cessação do contrato de trabalho com a entidade empregadora C..., *i.e.*, de setembro de 2013 a agosto de 2014, ascenderam a € 115.500,00 (cento e quinze mil e quinhentos euros). [cf. documento n.º 9 anexo à P.I. e DMR's constantes do PA]

l) A partir de 2010, a sociedade G... deixou de integrar o Grupo F..., não existindo, desde essa data, qualquer relação de domínio ou de grupo nem relação acionista direta ou indireta, de simples participação ou de qualquer participação qualificada, entre aquela sociedade e o Grupo F... . Desde maio de 2014, a G... pertence ao grupo I... (indiretamente), sendo o seu capital detido a 100% pela sociedade J... . [cf. documentos n.ºs 10 e 11 anexos à P.I. e PA]

m) O processamento de salários da G... continuou a ser efetuado pelo K..., ACE em regime de prestação de serviços/*outsourcing*, com base no mesmo modelo de recibo de vencimento, denominado «*descritivo de remunerações*», utilizado para outras entidades,

incluindo as que se inserem no perímetro do Grupo F... . Este modelo, no canto superior direito, tem aposta a menção «*Grupo F...*». [cf. documento n.º 11 anexo à P.I. e PA]

n) Em 29 de março de 2014, foram publicadas no Boletim do Trabalho e Emprego n.º 12, de 29 de março de 2014, alterações ao ACT *supra* identificado, celebrado entre o Grupo F... e o Sindicato Nacional dos Quadros e Técnicos Bancários e o Sindicato Independente da Banca, adotadas por 9 entidades empregadoras, nas quais se incluem o C... e a G... [cf. documento n.º 13 anexo à P.I.]

o) Em 8 de setembro de 2014, entre o C... e o Requerente foi outorgado um Acordo de Revogação do Contrato de Trabalho, com efeitos a partir de 31 de agosto de 2014, tendo sido acordada e paga ao Requerente, pela cessação do contrato de trabalho, uma compensação ilíquida de € 169.410,00 (cento e sessenta e nove mil quatrocentos e dez euros). Segundo a cláusula sexta deste Acordo, as responsabilidades inerentes a benefícios de reforma encontram-se integralmente financiadas pela G... no Fundo de Pensões do Grupo F..., sendo também responsabilidade desta sociedade assumir a totalidade da antiguidade bancária e a responsabilidade futura com o pagamento dos benefícios inerentes à atual cláusula 122.º do ACT, cuja epígrafe é «*Subsídio e Pensão de Sobrevivência em caso de morte no setor bancário*». [cf. documento n.º 6 anexo à P.I. e PA]

p) O C... enquadrou a referida compensação como rendimento de trabalho dependente do Requerente, sujeitando-a a retenção na fonte, tendo, nessa conformidade, declarado na “Modelo 10 – Rendimentos e retenções”, € 75.387,00 (setenta e cinco mil trezentos e oitenta e sete euros), de imposto [IRS], a título de retenção na fonte, e € 3.273,00 (três mil duzentos e setenta e três euros), a título de sobretaxa de IRS. [cf. documento n.º 7 anexo à P.I. e PA]

q) Os Requerentes fizeram constar da sua declaração de rendimentos “Modelo 3” de IRS, referente ao ano de 2014, o montante da dita compensação recebida pelo Requerente. [cf. documento n.º 8 anexo à P.I. e PA]

r) Em 27 de junho de 2015, foi emitida a liquidação de IRS n.º 2015..., referente ao ano de 2014, com o valor a pagar de € 32.196,76 (trinta e dois mil cento e noventa e seis euros e setenta e seis cêntimos). [cf. documento n.º 1 anexo à P.I. e PA]

s) Em 27 de agosto de 2015, os Requerentes efetuaram o pagamento tempestivo da referida quantia de € 32.196,76 (trinta e dois mil cento e noventa e seis euros e setenta e seis cêntimos). [cf. documento n.º 16 anexo à P.I.]

t) Em 12 de novembro de 2015, não se conformando com o enquadramento de tributação em IRS da sobredita compensação recebida do C..., os Requerentes deduziram reclamação graciosa contra o ato de liquidação de IRS identificado na alínea r) *supra*, com fundamentos idênticos aos que constam do pedido de pronúncia arbitral. [cf. procedimento de reclamação graciosa constante do PA]

u) A reclamação graciosa foi autuada sob o n.º ...2015... e, no seu âmbito, a AT solicitou esclarecimentos à antiga entidade empregadora do Requerente, o C..., que confirmou os seguintes pontos:

(i) o pagamento ao Requerente da compensação de € 169.410,00 por rescisão do contrato de trabalho por mútuo acordo;

(ii) o início da relação laboral com o Requerente em 20 de março de 1993, suspensão em 1 de dezembro de 2001 e cessação em 1 de setembro de 2014;

(iii) a retribuição regular e efetiva paga ao Requerente nos 12 meses que antecederam a suspensão do contrato de trabalho (entre dezembro de 2000 e novembro de 2001), correspondente às importâncias indicadas na alínea i) *supra*, não tendo sido possível pela antiguidade obter os respetivos recibos de vencimento; e,

(iv) a inexistência de qualquer relação acionista com a sociedade G... [cf. procedimento de reclamação graciosa constante do PA]

v) Os Requerentes foram notificados do projeto de indeferimento da reclamação graciosa, para efeitos de exercício de direito de audição. Como fundamentos do indeferimento a AT invoca que:

- o Requerente continua a ser vogal da sociedade G... e os descritivos de remunerações emitidos, seja por esta entidade, seja pelo C... contêm a menção “Grupo F...”, pelo que não é aplicável a exclusão de tributação prevista no artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS, dado não se verificar a condição negativa necessária relativa à criação nos 24 meses seguintes de um vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade ou com outra que com ela

esteja em relação de domínio ou de grupo (artigo 2.º, n.ºs 5 e 10 do referido compêndio legal);

- A resposta aos esclarecimentos solicitados à antiga entidade empregadora foi «*evasiva e ambígua*» informando apenas que não existe relação acionista entre as entidades referidas, pelo que o Requerente não satisfaz o ónus da prova da ausência de relação das entidades em causa, nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT;

- O limite de exclusão de tributação estatuído no artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS deve ser calculado com base no valor médio das remunerações efetivas dos últimos 12 meses antes da suspensão do contrato de trabalho, ou seja, em 1 de dezembro de 2001. Pelo facto de a entidade empregadora, atendendo à antiguidade, não ter obtido os descritivos de remunerações, os valores confirmados pela entidade empregadora à AT, como tendo sido pagos ao Requerente, carecem de suporte documental, não tendo sido feita a prova de acordo com o citado preceito da LGT;

- Não é de admitir a interpretação dos Requerentes de que deviam ser tidas em conta as remunerações dos 12 meses precedentes à assinatura do acordo de revogação do contrato de trabalho, quer porque o contrato de trabalho se encontrava suspenso, respeitando essas remunerações ao exercício de funções numa entidade distinta da entidade empregadora, não sendo devidas (nem tendo sido pagas) por esta; quer pela diferente natureza das funções assumidas, pois tais remunerações são devidas pelas funções de membro do Conselho de Administração de outra entidade e não na qualidade de trabalhador;

- A antiguidade a considerar é-o no exercício de funções na entidade devedora/pagadora (artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS) e não a antiguidade acordada para efeito do direito laboral;

- Não se constatando imposto em falta fica prejudicado o direito a juros indemnizatórios. [*cf.* procedimento de reclamação graciosa constante do PA]

x) Os Requerentes exerceram o direito de audição, no qual contrapuseram os seus argumentos, tendo junto os descritivos de remunerações referentes ao período de dezembro de 2000 a novembro de 2001, denominados “Descritivo de Remunerações” e, bem assim, os Relatórios e Contas da G..., de 2014 e 2015, com menção expressa à subcontratação do processamento de salários ao ACE do Grupo F... e evidenciando a ausência de relação de

domínio ou de grupo entre aquela entidade e o Grupo F... . [cf. procedimento de reclamação graciosa constante do PA]

z) Os Requerentes foram notificados, em 31 de agosto de 2016, da decisão final de indeferimento da Reclamação Graciosa com base nos fundamentos do projeto de decisão, considerando a AT que os documentos juntos no direito de audição não comprovam que se trate apenas de serviços subcontratados [de processamento de salários] ou que inexistia uma relação de domínio ou de grupo. [cf. procedimento de reclamação graciosa constante do PA]

aa) Os Requerentes interpuseram Recurso Hierárquico desta decisão de indeferimento, o qual foi autuado sob o n.º ...2016... e também indeferido, por despacho de 23 de novembro de 2017, conforme ofício n.º..., datado de 28 de novembro de 2017, da Direção de Serviços de IRS, remetido por carta registada com aviso de receção, com base nos fundamentos que se sintetizam:

- decorre da interpretação literal da fórmula legal de delimitação negativa de incidência prevista no artigo 2.º, n.º 4, alínea b) em conjugação com o n.º 10 do mesmo artigo que o critério relevante a atender é o do número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, que é aquela a quem incumbe pagar as importâncias devidas por cessação do contrato de trabalho, com a ressalva da antiguidade verificada em outras entidades em relação de domínio ou de grupo, por força da extensão subjetiva operada pelo artigo 2.º, n.º 10 do Código do IRS. Esta é a interpretação que também decorre dos elementos histórico-sistemáticos e teleológicos em aplicação dos artigos 11.º, n.º 1 da LGT e 9.º do Código Civil;

- A mesma solução decorre do direito laboral, se a ele houvesse que recorrer a título subsidiário, uma vez que o Código do Trabalho não contém uma definição de antiguidade e, se alguma fosse de extrair, seria a de antiguidade na empresa e não a que resulta de uma cláusula de qualquer convenção coletiva de trabalho ou de acordo estabelecido entre as partes;

- Não é admissível a majoração da antiguidade decorrente de instrumentos jurídicos negociais que possam voluntariamente delimitar a amplitude da exclusão de incidência fiscal e, sendo passível de manipulação pelas partes, elevar o limite de exclusão de tributação em IRS das importâncias recebidas pelo trabalhador, como reconhece a doutrina

e o parecer do Centro de Estudos Fiscais emitido no ano de 2016, opondo-se à jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul (*TCA Sul*) em sentido contrário;

- A cedência do Requerente, como trabalhador do Grupo F..., para o exercício de funções na G..., em 1 de dezembro de 2001, não preenche os requisitos da cedência ocasional de trabalhadores e é ilícita, de acordo com o Decreto-Lei n.º 358/89, de 17 de outubro, com as alterações posteriores introduzidas pela Lei n.º 39/96, de 31 de agosto, e pela Lei n.º 146/99, de 1 de setembro;

- A cedência ocasional de trabalhador é, por regra, proibida, atento o caráter anómalo da cisão entre titularidade e utilização na relação de trabalho, conforme artigos 26.º a 30.º do Decreto-Lei n.º 358/89, e artigos 322.º e seguintes do Código do Trabalho de 2003, embora admitida no quadro de colaboração entre empresas jurídica e financeiramente associadas ou economicamente interdependentes. Como desde 2010 não existe relação de domínio ou de grupo entre as entidades [cedente e cessionária], não se trata de sociedades coligadas, em relação societária de participações recíprocas, de domínio ou de grupo e o contrário também não se comprova;

- o recurso deve ser indeferido, por o conceito de antiguidade relevante ser aquele que corresponde a antiguidade na empresa entidade devedora e por falta de comprovação (inexistência de suporte documental) dos valores dos últimos 12 meses de remuneração efetiva na entidade cedente. [*cf.* documento n.º 2 anexo à P.I. e PA]

bb) Em 13 de fevereiro de 2018, foi apresentado o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [*cf.* sistema informático de gestão processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado

§3. MOTIVAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito,

nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se na análise crítica da prova documental que consta dos autos, incluindo o processo administrativo, destacando-se a demonstração cabal das remunerações auferidas pelo Requerente junto do C... entre dezembro de 2000 e novembro de 2001, período correspondente aos 12 meses que precederam a suspensão das suas funções como trabalhador do Grupo F..., seja por declaração formal da entidade empregadora (escrita e assinada pela secretária da sociedade), seja pela junção, por parte do Requerente, dos próprios descritivos de remunerações.

Ficou de igual modo adquirido no processo que, desde 2010, a G..., por um lado, e o C..., por outro, não são sociedades coligadas. Em particular relativamente ao ano em que a compensação foi paga (2014) e seguintes, tal conclusão é inequívoca da análise dos Relatórios e Contas da G..., relativos a 2014 e 2015, cujo Conselho de Administração atesta (nesses relatórios dos dois anos referidos) que a sociedade é detida (indiretamente) a 100% pelo I..., através da J..., que detém (diretamente) 100% do capital e direitos de voto da G..., informação prestada nos termos do artigo 448.º, n.º 4 do Código das Sociedades Comerciais, estando as contas da sociedade sujeitas a certificação legal por Revisor Oficial de Contas. Com efeito, as relações de participação qualificada entre as entidades referidas [C... e G...], se existissem, teriam de ser evidenciadas naqueles Relatórios.

III.2. DE DIREITO

§1. DELIMITAÇÃO DO OBJETO

A questão de mérito submetida à apreciação deste tribunal respeita à incidência de IRS sobre a compensação recebida pelo Requerente em 2014, por cessação do contrato de trabalho por mútuo acordo, à face do disposto na norma de delimitação negativa que consta do artigo 2.º, n.º 4, alínea b) e n.º 10 do Código do IRS.

Os Requerentes suscitam, neste âmbito, o erro de direito quanto a dois pontos.

O primeiro, prende-se com a interpretação do conceito de antiguidade relevante, para efeitos de aplicação da fórmula legal de cálculo da “indenização” não sujeita a imposto.

O segundo respeita à exclusão desse cálculo das remunerações pagas nos últimos 12 meses por uma entidade distinta da entidade empregadora, onde o Requerente exercia funções de membro do Conselho de Administração, desde 1 de dezembro de 2001.

Na hipótese de prevalecer o entendimento da AT de que as remunerações dos últimos 12 meses a considerar na referida fórmula são unicamente as pagas pela entidade empregadora (*in casu*, as que antecederam a suspensão do contrato de trabalho em 2001), interessa ainda apreciar a validade da desconsideração, por parte da AT, dessas remunerações, por alegada falta de comprovação por inexistência de suporte documental, conforme consta da fundamentação da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico, tendo em conta a prova feita pelo Requerente no procedimento administrativo e também no presente processo arbitral e a correta aplicação da norma fundamento, o artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS.

Por fim, o Tribunal tem de pronunciar-se sobre o pedido dependente de restituição do imposto acrescido de juros indemnizatórios.

§2. VERIFICAÇÃO DO VALOR DA CAUSA

Porque nos processos tributários regulados pelo CPPT e pelo RJAT não existe a fase do despacho saneador, o juiz deve fixar o valor da causa na decisão que ponha termo ao processo, de acordo com o preceituado no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária aos processos tributário e arbitral tributário.

Deste modo, e a título prévio, importa apreciar e decidir o incidente suscitado pela AT, que contesta o valor da causa indicado pelos Requerentes de € 85.462,84. Para tanto, argumenta que a liquidação de IRS em crise foi emitida pela importância de € 32.196,76 [valor a pagar] e que, de acordo com o artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, o valor do processo é o da importância cuja anulação se pretende, devendo, assim, o valor da causa ser retificado para € 32.196,76.

Na jurisdição arbitral, o critério de fixação do valor retira-se do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária que dispõe, no seu artigo 3.º, n.º 2 que «[o] valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário». Por seu turno, o n.º 1, alínea a) deste último preceito dispõe que, no caso específico de impugnação da liquidação, e importa não esquecer que o processo arbitral tributário é um processo de cariz impugnatório, o valor atendível, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, é «*da importância cuja anulação de pretende*».

Conforme refere Jorge Lopes de Sousa nesta norma cabem «*todas as situações em que é “impugnada a liquidação”, em que se incluem não só as impugnações diretas de atos de liquidação através do processo de impugnação judicial, como as impugnações de atos de indeferimento de reclamações gratuitas ou recursos hierárquicos em que seja apreciada a legalidade de atos de liquidação, as impugnações de atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta, pois em todos os casos é impugnado um ato que determinou uma quantia de imposto*», concluindo que o valor do processo «*será o da própria liquidação, se for pedida a anulação total, ou o valor da parte impugnada, se se pretender uma anulação apenas parcial.*» - cf. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II, 6.ª edição, Áreas Editora, p. 72.

Porém, a situação em apreço não apresenta a invocada e linear correspondência entre o valor da liquidação, na aceção de valor de imposto (IRS) a pagar, e a «*importância cuja anulação de pretende*». Com efeito, o valor da liquidação de IRS, na situação hipotética de procedência integral do pedido dos Requerentes, resultaria, pelas contas destes, num valor de IRS pago em excesso a ser-lhes reembolsado pela AT de cerca de € 53.266,08.

Assim, o desfecho favorável da ação traduz-se na anulação de uma liquidação cujo valor a pagar é positivo, de € 32.196,76, mas que, expurgados os alegados vícios, deveria traduzir-se num crédito (a receber) de € 53.266,08. Daqui deriva que esta liquidação hipoteticamente inválida, nesse pressuposto, contém aritmeticamente um valor de IRS liquidado em excesso de € 85.462,84, resultante da soma daquelas duas parcelas.

O ato de liquidação não resultou em imposto a pagar na importância de € 85.462,84 tão-só porque ao longo do ano 2014 foram efetuadas retenções na fonte de IRS realizadas pelas entidades pagadoras dos rendimentos, que foram imputadas (deduzidas) ao imposto

devido a final. Desta forma, a importância que os Requerentes pretendem ver anulada é, na verdade, a de € 85.462,84 e não apenas a do valor “a pagar” mencionado na liquidação, de € 32.196,76, que ignora o reembolso adicional de IRS a que entendem ter direito, de € 53.266,08, já pago por via do mecanismo de substituição tributária (retenções na fonte) previsto no artigo 20.º da LGT.

Este entendimento emana e é corolário do princípio geral de que o valor da causa representa a utilidade económica imediata do pedido, princípio com expressão em diversos compêndios processuais, desde logo no Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) – artigo 31.º, n.º 1 – e no Código de Processo Civil – artigo 296.º, n.º 1, aplicáveis a título subsidiário ao processo tributário que, sobre esta matéria, se cinge a um único preceito relativo aos critérios específicos, o mencionado artigo 97.º-A.

Na mesma linha interpretativa, se pronuncia o acórdão do TCA Sul, proferido em 13 de março de 2014 no processo n.º 7125/13¹:

«Nos termos do artigo 296.º/1, do CPC, “[a] toda a causa deve ser atribuído um valor certo, expresso em moeda legal, o qual representa a utilidade económica imediata do pedido”. Dispõe o artigo 297.º/1, do CPC, que “[s]e pela ação se pretende obter qualquer quantia certa em dinheiro, é esse o valor da causa, não sendo atendível impugnação nem acordo em contrário; se pela ação se pretende obter um benefício diverso, o valor da causa é a quantia em dinheiro equivalente a esse benefício”. Por seu turno, determina o artigo 32.º, n.º 1, do CPTA, “[q]uando pela ação se pretenda obter o pagamento de quantia certa, é esse o valor da causa”; nos termos do n.º 2 do preceito, “[q]uando pela ação se pretenda obter um benefício diverso do pagamento de uma quantia, o valor da causa é a quantia equivalente a esse benefício”. [...]

No que respeita à determinação da utilidade económica do pedido, “[h]á que ter em conta [que este] se funda sempre na causa de pedir que o explica e delimita. Dela não abstrai o critério da utilidade económica imediata do pedido, pelo que este não é considerado abstratamente, mas sim em confronto com a causa de pedir, para o apuramento do valor da causa”¹. A causa de pedir consiste no facto constitutivo da

¹ Sobre o valor da causa se pronunciam também os acórdãos do STA, processos n.ºs 250/17, de 3 de maio de 2018 e 1016/15, de 26 de agosto de 2015, e do TCA Sul, processo n.º 9579/16, de 29 de janeiro de 2017.

situação jurídica que o autor quer fazer valer ou negar, cabendo-lhe a função de individualização e de delimitação do pedido. [...] 1- José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, CPC, anotado, Vol. I, Coimbra Editora, 1999, p. 543.»

Assim, como se refere neste aresto, o critério fixado no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT não se desprende do quantitativo correspondente ao benefício económico a obter com a procedência da ação, sendo, de resto, tal evidenciado pela própria redação da norma em causa, quando refere a “*importância cuja anulação se pretende*”.

Na situação concreta, a satisfação do pedido dos Requerentes traduz na sua esfera jurídico patrimonial um ingresso de € 85.462,84, valor de IRS de que irão ser reembolsados em caso de pronúncia anulatória (parcial) constitutiva sobre o ato de liquidação de IRS em crise, cujo efeito repristinatório *ex tunc* implica a reposição da situação hipotética atual que se verificaria se essa parte do ato [de liquidação] nunca tivesse existido, em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, que impõe à AT o dever de «*[r]estabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*».

À face do exposto e com base nos legais critérios enunciados, fixa-se em € 85.462,84 (oitenta e cinco mil quatrocentos e sessenta e dois euros e oitenta e quatro cêntimos) o valor da ação, coincidente com o benefício pecuniário da pretendida anulação (parcial) da liquidação de IRS objeto dos autos, relativa a 2014.

§3. DO MÉRITO

A. INTRODUÇÃO

Constitui objeto do presente processo determinar em que termos é aplicável a norma de não sujeição prevista no artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS à compensação paga pela entidade patronal ao Requerente, em razão da extinção do contrato de trabalho por acordo. Os pontos de dissonância nas posições em confronto são, essencialmente, os seguintes:

- (a) Saber se deve, ou não, ser tomado em consideração todo o período em que o Requerente foi membro do Conselho de Administração de uma outra entidade, dentro do mesmo setor de atividade (financeiro), como “multiplicador” da fórmula legal de cálculo de determinação da compensação paga pela entidade patronal que não é tributada em IRS;
- (b) A possibilidade de consideração da remuneração auferida como membro do Conselho de Administração de outra entidade distinta da entidade patronal, nos últimos 12 meses que precederam a cessação da relação laboral, como base de referência ou “multiplicando” da fórmula legal de cálculo que determina a compensação laboral, pela cessação do contrato de trabalho, que não é sujeita a IRS;
- (c) Se o conceito de antiguidade a atender for o preconizado pela AT (tempo de serviço efetivo prestado na entidade patronal), a alegada falta de comprovação das remunerações auferidas pelo Requerente nos últimos 12 meses de prestação de trabalho (de dezembro de 2000 e novembro de 2001), que fundamenta o indeferimento do Recurso Hierárquico aqui impugnado e a consequente liquidação de IRS sobre o valor total da compensação recebida.

Para além das dificuldades inerentes à interpretação do conceito de antiguidade, sobre que versa o ponto seguinte, a situação concreta suscita questões novas na jurisprudência, pois não está em causa a sucessão de uma prestação de trabalho em entidades distintas dentro do mesmo setor, mas uma relação laboral na entidade patronal, seguida de uma prestação de serviços de membro de Conselho de Administração noutra entidade que, no momento da nomeação para o cargo (2001), fazia parte do Grupo financeiro em que se integrava a entidade patronal, mas supervenientemente deixou de o fazer (2010), tendo a extinção do contrato de trabalho ocorrido após, em 2014.

B. O CONCEITO DE ANTIGUIDADE ACOLHIDO PELA HIPÓTESE NORMATIVA DO ARTIGO 2.º, N.º 4, ALÍNEA B) DO CÓDIGO DO IRS

Importa, neste âmbito, compulsar a norma de incidência de IRS com relevância para o respetivo enquadramento, na redação em vigor à data do facto tributário, *i.e.*,

reportada ao momento em que foi efetuado o pagamento ou colocada à disposição a compensação acordada, no caso dos autos em 2014 (neste sentido, *vide*, por todos, os Acórdãos do STA, processos n.º 32/10, de 27 de junho de 2012, e n.º 827/06, de 29 de novembro de 2006).

Dispunha, à data, o artigo 2.º do Código do IRS:

«Rendimentos da categoria A

1 - Consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular, provenientes de:

a) Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado;

b) Trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, sob a autoridade e a direção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito ativo na relação jurídica dele resultante;

c) Exercício de função, serviço ou cargo públicos;

[...]

3 - Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

a) As remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas e entidades equiparadas, com exceção dos que neles participem como revisores oficiais de contas;

[...]

4 - Quando, por qualquer forma, cessarem 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 coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente, as importâncias auferidas, a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação:

a) *Pela sua totalidade, tratando-se de gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente²;*

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 fração 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.*

5 - *Para efeitos do referido no número anterior, considera-se também criado um novo vínculo empresarial quando sejam estabelecidas com a entidade com a qual cessaram as relações laborais, comerciais ou de prestação de serviços, por sociedade ou outra entidade em que, pelo menos, 50 % do seu capital seja detido, isoladamente ou em conjunto com algum dos elementos do respetivo agregado familiar, pelo beneficiário ou por uma pluralidade de beneficiários das importâncias recebidas, exceto se as referidas relações laborais, comerciais ou de prestação de serviços representarem menos de 50 % das vendas ou prestações de serviços efetuadas no exercício.*

[...]

10 - *Para efeitos deste imposto, considera-se entidade patronal toda aquela que pague ou coloque à disposição remunerações que constituam rendimentos de trabalho dependente nos termos deste artigo, sendo a ela equiparada qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da respetiva localização geográfica.»*

A primeira questão que se coloca respeita à fixação do conceito de antiguidade para efeitos fiscais (de IRS), sobre a qual se pronunciou a jurisprudência do TCA Sul e arbitral, e, bem assim, a doutrina, sem coincidência de pontos de vista.

A posição perfilhada pelo TCA Sul é no sentido de que não resulta da norma de incidência fiscal prevista no artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS que o conceito de antiguidade se refira restritamente ao tempo de serviço na entidade devedora da

² Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

compensação pela cessação do contrato de trabalho, não se justificando uma interpretação restritiva da mesma. Acolhe-se um conceito amplo de antiguidade, que permite a tomada em consideração do tempo de serviço e categoria já alcançados noutras entidades patronais, alicerçado no argumento de que, sendo a antiguidade um conceito laboral, é neste que deve procurar-se o seu esclarecimento, de harmonia com o cânone interpretativo consagrado no artigo 11.º, n.º 2 da LGT.

De acordo com esta jurisprudência, a norma de delimitação negativa de incidência de IRS deve considerar a antiguidade majorada que decorra do tempo de serviço noutras entidades do mesmo setor, quando esta seja prevista pela legislação laboral [Código do Trabalho], ou pelas fontes do direito do trabalho por aquele reconhecidas nos seus artigos 1.º a 3.º: os instrumentos de regulamentação coletiva negociais e o contrato individual de trabalho.

Deste modo, a noção mais ampla e conseqüente majoração da antiguidade que provenha da legislação laboral, dos instrumentos de regulamentação coletiva negociais ou de estipulação do contrato individual de trabalho, prática que não é proibida por lei e é frequentemente atendida nos instrumentos de regulamentação coletiva e nos usos da profissão do trabalho e das empresas, deve ser aceite para cálculo do valor não sujeito a IRS – *cf.* Acórdãos do TCA Sul n.ºs 5971/12, de 12 de março de 2013; 3748/10, de 21 de setembro de 2010; e 6002/01, de 11 de maio de 2004.

Esta orientação foi seguida em diversas decisões arbitrais que convocam, para efeitos de incidência de IRS, um conceito amplo de antiguidade recortado no direito laboral, abrangendo, portanto, as 3 fontes *supra* referidas de direitos e obrigações laborais – *cf.* decisões arbitrais n.ºs 230/2016-T, de 14 de novembro de 2016; 158/2017-T, de 17 de novembro de 2017; 277/2017-T, de 29 de novembro de 2017; 321/2017-T, de 7 de dezembro de 2017; 353/2017-T, de 10 de dezembro de 2017; 349/2017-T, de 14 de dezembro de 2017; e 512/2017-T, de 28 de fevereiro de 2018.

No entanto, mesmo acolhendo a conceção lata de antiguidade, são múltiplas as decisões arbitrais de improcedência, por falta de demonstração ou mesmo inexistência dos pressupostos em que assenta a antiguidade invocada ao abrigo da lei laboral, designadamente por o trabalhador não ser filiado num sindicato, e, em consequência, não ser subjetivamente abrangido pelo regime (mais favorável) do ACT, segundo o princípio

da dupla filiação do artigo 496.º do Código do Trabalho (decisão arbitral n.º 616/2015-T, de 2 de maio de 2016); ou por o ACT ou a entidade patronal aderente (por ressalva) condicionarem a “extensão” da antiguidade (considerando o tempo de serviço prestado noutras entidades empregadoras) à sua previsão no contrato individual de trabalho, sem que nos casos concretos tal se tenha verificado (decisão arbitral n.º 126/2017-T, de 19 de outubro de 2017, e acórdãos arbitrais n.ºs 308/2017-T, de 20 de novembro de 2017, e 227/2017-T, de 5 de janeiro de 2018).

Acresce salientar que na declaração de voto relativa ao acórdão n.º 505/2017, expressa-se uma tese intermédia, segundo a qual a norma fiscal seria compatível com a aplicação de um conceito de antiguidade delimitado por um instrumento de regulamentação coletiva de trabalho, cujo âmbito e força vinculativa decorrem da própria lei, mas já não com um conceito recortado por mero acordo entre as partes (leia-se, por contrato individual de trabalho ou por acordo de revogação do contrato de trabalho³). Refere-se aí que *«um conceito de antiguidade baseado unicamente num acordo individual entre entidade patronal e trabalhador vai para além da ratio da norma em causa pois o legislador não pode ter desenhado uma norma cuja aplicação em concreto possa fundamentar benefícios injustificados para trabalhadores, por força [de] alterações convencionais (nomeadamente singulares) ao conceito de antiguidade, aceitando um conceito que facilmente desembocaria em situações de violação do princípio da igualdade e não discriminação. Neste caso estaremos nitidamente numa zona de inconstitucionalidade com as implicações descritas no Acórdão deste tribunal arbitral pelo que não pode proceder o pedido do Requerente.»*

Por fim, preconizando uma conceção oposta à da jurisprudência do TCA Sul e arbitral acabadas de descrever, as decisões arbitrais n.ºs 357/2017-T, de 18 de dezembro de 2017; 505/2017-T, de 16 de março de 2018; e 599/2017-T, de 30 de abril de 2018, contrapõem que a lei fiscal contém um conceito próprio de antiguidade, que alude estritamente ao tempo de serviço na entidade devedora da compensação pela cessação do contrato de trabalho, pelo que não tem lugar a densificação do conceito por apelo a outros

³ A jurisprudência arbitral é pacífica na consideração de que o Acordo de Revogação não é fonte legítima de majoração da antiguidade pelo tempo de serviço prestado noutras entidades. Como refere a decisão arbitral n.º 616/2017-T, tal acordo não constitui uma adenda ao contrato de trabalho, sendo precisamente *«o contrato*

ramos de direito (no caso ao direito do trabalho), nem, por conseguinte, a majoração da antiguidade pelo tempo de serviço prestado noutras entidades.

De harmonia com esta jurisprudência é também inadmissível a consideração de fontes não legislativas, por versar matéria de incidência fiscal e violar o princípio da legalidade, a que acresce o facto de o princípio da dupla filiação discriminar os trabalhadores sindicalizados face aos não sindicalizados, colidindo com o princípio da igualdade.

É ilustrativa, neste ponto, a fundamentação do acórdão arbitral n.º 505/2017 que *infra* se transcreve:

«A expressão “número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora”, utilizada na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, revela com clareza que quanto ao “número de anos ou fração ... de exercício de funções”, apenas releva o que se reporta ao exercício “na entidade devedora”.

Quanto à “antiguidade” não existe a mesma clareza, pois a referência final à “entidade devedora” pode reportar-se, gramaticalmente, apenas ao “exercício de funções”.

No entanto, gramaticalmente, a referência final à “entidade devedora” também poderá, sem esforço apreciável, reportar-se à “antiguidade” (“antiguidade ... na entidade devedora”), sendo esta uma forma textualmente adequada para expressar uma intenção legislativa no sentido de a antiguidade relevante ser também, como sucede quanto ao “exercício de funções”, a referente à entidade devedora.

Esta última leitura afigura-se ser a mais consistente, pois a alternativa que aí se refere, entre a “antiguidade” e o “exercício de funções”, justifica-se por o conceito de antiguidade ser adequado a referenciar o tempo de serviço prestado no âmbito de um contrato de trabalho, mas não ao serviço prestado no âmbito de outras funções a que se aplica este regime, referidas no corpo do referido n.º 4, como é manifestamente o caso do exercício de funções de gestor público (como flui do respetivo Estatuto, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de Março 3), mas também das funções de administração em pessoas coletivas. Isso mesmo se confirma pela alínea a) do mesmo n.º 4 do artigo 2.º

extintivo da relação laboral, o qual não visa estabelecer condições respeitantes à execução da relação laboral mas sim à sua cessação.»

em que se refere expressamente o “exercício de funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente”.

Não havendo qualquer delimitação negativa de incidência quanto à parte das indemnização que corresponda a este exercício de funções de gestão e representação [como veio a ser explicitado pela redação dada àquela alínea a) pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, a que o seu artigo 14.º atribuiu natureza interpretativa], a referência na alínea b) a existência de delimitação negativa nos casos de «exercício de funções na entidade devedora” visará os casos em que os trabalhadores não exerceram apenas aquelas funções na entidade devedora, cumulando-as com trabalho a que é aplicável o conceito de antiguidade.

[...]

Assim, no contexto em que a referida expressão é utilizada, afigura-se adequado interpretar esta norma como aludindo à “antiguidade ... na entidade devedora” e ao “exercício de funções na entidade devedora”.

Aliás, para efeito de indemnização por cessação de contrato de trabalho, o alcance normal da expressão “antiguidade”, tout court, é o de “antiguidade na empresa”, o de duração do contrato de trabalho, como há muito se vem entendendo⁴.

⁴ Neste sentido, ANTÓNIO MONTEIRO FERNANDES, Noções Fundamentais de Direito do Trabalho, 2.ª edição, 1976, página 80, acompanhado pelo acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 27-10-2009, proferido no processo n.º 614/06.5TTBCL.S1. É esse o sentido com a que a expressão antiguidade é normalmente entendida, quando não é utilizada qualquer expressão que especifique que se trata de outro tipo de antiguidade, como referem FILIPE FRAÚSTO DA SILVA e CLÁUDIA REIS DUARTE em 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), publicado na Revista da Ordem dos Advogados, n.º 1, 2012, página 440.

No entanto, mesmo com esta leitura, não fica completamente esclarecido o alcance da expressão, pois, literalmente, a antiguidade do trabalhador na entidade devedora pode ser entendida como a que é legalmente reconhecida ao trabalhador, incluindo a referente a

*trabalho em outras entidades, mas que lhe é reconhecida relativa na empresa por força de acordo coletivo de trabalho, ou de portaria de extensão, ou de contrato individual de trabalho*⁵.

⁵ *A antiguidade na entidade devedora não coincide com o tempo de exercício de funções, desde logo porque há períodos em que não é prestado trabalho, mas que contam para a antiguidade (como sucede, entre várias outras situações, com os períodos de greve e as licenças no âmbito da parentalidade).*

Porém, como diz a Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspeção Tributária, uma interpretação deste tipo implicaria a inconstitucionalidade formal daquela alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRC, pois reconduzir-se-ia a reconhecer a relevância de atos de natureza não legislativa para integrar um conceito que, por força da CRP, está subordinado à reserva de lei formal.

Na verdade, aquela alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRC, constitui uma delimitação negativa de incidência de IRS e as normas que definem a incidência dos impostos só são constitucionalmente válidas se forem inseridas em lei formal ou decreto-lei emitido ao abrigo de autorização legislativa da Assembleia da República, como resulta do preceituado nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), e 198.º, n.º 1 alínea b), da CRP.

E, por força do disposto no artigo 112.º, n.º 5, da CRP, “nenhuma lei pode criar outras categorias de atos legislativos ou conferir a atos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos”.

Por isso, a alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRC, será inconstitucional se interpretada como atribuindo a atos contratuais individuais ou a atos de normativos de natureza não legislativa (como são os acordos coletivos de trabalho e as portarias de extensão) o poder de definirem a amplitude da delimitação da incidência do IRS.

*Se se entender que o artigo 11.º, n.º 2, da LGT assegura a possibilidade que fazer apelo a normas de natureza não legislativa para definir o âmbito da incidência de IRS, nessa interpretação, será materialmente inconstitucional, por ser incompatível com o artigo 112.º n.º 5 da CRP. A referência a “**nenhuma lei**” que consta desta norma constitucional, abrange a LGT.*

Consequentemente, a interpretação constitucionalmente admissível desta norma é a que lhe atribui um alcance preciso, não modificável por atos normativos ou acordos individuais, que é o de se reportar à antiguidade na “entidade devedora”, à semelhança do que sucede com o “exercício de funções”.

Aliás, é também esta a interpretação mais congruente e que assegura o princípio constitucionalmente da igualdade (artigo 13.º da CRP), pois a este nível de tributação em IRS de indemnizações devidas por cessação de atividade numa empresa, não se vêem razões que justifiquem que sejam aplicados regimes diferentes em função da natureza do serviço prestado.

Com efeito, em qualquer dos casos valem as razões que podem justificar esta delimitação negativa de incidência que são “atender ao facto de que o montante indemnizatório será necessário ao trabalhador para assegurar a sua subsistência durante o período de desemprego que, na maioria dos casos, se seguirá” e ter “em conta que o recebimento de tal soma, em geral relativamente avultada, terá um efeito disparador sobre a taxa do imposto: o rendimento obtido nesse ano será excecionalmente elevado, pelo que resultará tributado a taxas elevadas dada a progressividade do tributo”⁶.

⁶ *Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31-05-2017, processo n.º 0801/16, na esteira de RUI DUARTE MORAIS, Sobre o IRS, 3ª ed. Almedina, páginas 54/55.*

Por outro lado, ainda na perspetiva do princípio da igualdade, não se vê razão que justifique distinguir, para efeitos de tributação em IRS de trabalhadores que recebem indemnizações por cessão de contratos de trabalho, entre aqueles que estão sindicalizados em sindicatos que celebraram convenções coletivas de trabalho e aqueles que não estão sindicalizados ou que estão sindicalizados em sindicatos que não celebraram essas convenções.

[...]

Por isso, aquela alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS seria materialmente inconstitucional, por violação daquele artigo 13.º da CRP, se interpretada como fazendo depender a delimitação negativa de incidência do IRS aí prevista da aplicabilidade ao trabalhador de regras previstas em acordos coletivos de trabalho ou em contratos individuais.

Pelo exposto, conclui-se que a interpretação desta norma do CIRS compaginável com a Constituição é a que foi feita pela Autoridade Tributária e Aduaneira e está subjacente a liquidação impugnada, de que, para todos os trabalhadores, a antiguidade a atender é a antiguidade na entidade devedora da indemnização, à semelhança do que sucede com os gestores.»

No mesmo sentido se pronuncia a principal doutrina.

Começando por MANUEL FAUSTINO, «[n]ão é oponível à Administração Fiscal a cláusula do ACTV setor bancário que impõe, na transferência de um trabalhador entre instituições de crédito, a contagem do tempo de antiguidade verificado 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 subjetiva do conceito de entidade patronal operada pelo n.º 10 do artigo 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.» - cf. MANUEL FAUSTINO, *Sobre o sentido e alcance da nova redação do artigo 2.º n.º 4 do Código do IRS – a tributação das importâncias recebidas por cessação do vínculo contratual com a entidade patronal*, *Fiscalidade Revista de Direito e Gestão Fiscal* n.ºs 13/14, janeiro/abril 2003, edição do ISG, pp. 5-25 (citação da nota 12, pp. 10-11).

De igual modo, FILIPE FRAÚSTO DA SILVA e CLÁUDIA REIS DUARTE, discordam do entendimento jurisprudencial segundo o qual o artigo 2.º, n.º 4 do Código do IRS acolhe a noção de antiguidade na sua amplitude jus-laboral que atende ao número de anos de antiguidade do trabalhador que resultem da lei, de convenção coletiva do trabalho ou do próprio contrato de trabalho.

Estes autores extraem da letra escrita do Código do IRS que «o número de anos ou fração a considerar como critério multiplicador na aplicação da fórmula para chegar ao recorte do valor delimitado negativamente (e excluído de tributação em IRS), quer nas

situações de cessação dos contratos, quer na cessação do exercício de funções, é o número de anos ou fração verificado “...na entidade devedora...”»

Consideram ainda que a lei laboral não define explicitamente nenhum conceito de antiguidade, mas se à mesma houvesse de ir buscar-se a delimitação deste conceito, na sua expressão mais corrente, este corresponderia «à medida da duração da situação laboral que, paradigmaticamente, envolve um trabalhador e um empregador vulgarmente designada antiguidade na empresa».

Por outro lado, a revogação é uma das modalidades de cessação do contrato de trabalho admitidas e reguladas no Código do Trabalho (artigo 340.º), sendo usual as partes estabelecerem uma compensação pecuniária global para o trabalhador (artigo 349.º, n.ºs 4 e 5 do mesmo Código) que, sendo uma «*contrapartida negociada da cessação do contrato de trabalho por acordo, além de acidental, não obedece a nenhum critério legal na sua fixação, estando na total disponibilidade das partes*», não sendo o respetivo montante «*matéria limitada por nenhuma norma legal injuntiva*».

Concluem que a «*solução mais consentânea com a letra expressa da lei, assim como a interpretação mais correta mesmo que se não retirasse já da letra escrita e houvesse que recorrer-se ao direito laboral, é a que considera, como fator multiplicador para efeitos de determinação da delimitação negativa de incidência, a antiguidade na empresa ou na entidade devedora*». Se se tomasse «*como referência para preenchimento da norma fiscal o conceito de antiguidade adotado para efeitos laborais no momento da cessação do contrato e para efeitos de cálculo da compensação a atribuir ao trabalhador, estaria encontrada a via para que o limite da exclusão de tributação fosse livremente manipulável pelas partes, o que, conviremos, não foi certamente — não pode ter sido — a intenção do legislador fiscal.*»

Também RUI MORAIS parece partilhar desta posição ao afirmar que «*[o] limite da não sujeição é 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 (n.º 4, al.b), do artº 2º). O excedente será tributado segundo as regras gerais.*» - cf. do autor, *Sobre o IRS*, 3.ª edição, Almedina, 2016, pp. 54-55.

Acompanhamos esta tese que, na matéria em causa, coincide com a da Requerida. Todavia, na situação sob escrutínio, existe um fator adicional que milita no sentido de não poder ser atendido o período de exercício de funções do Requerente como membro do Conselho de Administração de outra entidade (e também a respetiva remuneração nessa qualidade, como adiante se analisa).

C. NO CASO DE EXERCÍCIO DE FUNÇÕES DE ADMINISTRADOR DE PESSOA COLETIVA

Em primeiro lugar, convém atentar no facto de que o exercício de cargos estatutários de administração de sociedades não se enquadra no direito laboral, sendo a relação que se estabelece entre o titular do órgão de administração e a sociedade que este representa regida pelo direito comercial, mais especificamente pelo direito societário.

A doutrina tradicional funda essa relação no contrato de mandato que é uma das modalidades do contrato de prestação de serviços (artigo 1155.º do Código Civil), através da qual uma das partes se obriga a «*praticar um ou mais atos jurídicos por conta da outra*» (artigo 1157.º do Código Civil). Não obstante, porque o conteúdo da função envolve mais do que a prática de atos jurídicos e o administrador goza de autonomia no exercício das suas funções, este entendimento tem sofrido críticas que dão preferência à qualificação mais abrangente do contrato prestação de serviços – que pode envolver a prática de atos materiais (artigo 1154.º do Código Civil). Para alguns autores, os administradores não acionistas ligam-se à sociedade através de uma relação de natureza laboral, construção que não é de seguir, pois a mesma desvaloriza a dimensão central de subordinação jurídica inerente ao contrato de trabalho, que não se verifica no patamar dos órgãos representativos da vontade do ente coletivo.

Querelas doutrinárias à parte, temos que o administrador não é um trabalhador da sociedade, pois não presta a sua atividade no âmbito da organização «*sob a autoridade*» ou o poder de direção de outras pessoas, ao contrário do que sucede no contrato de trabalho, de acordo com a definição constante do artigo 11.º do Código do Trabalho, pelo que fica afastada a natureza laboral da relação estabelecida entre o Requerente e a G..., a partir de 1 de dezembro de 2001 até hoje.

A designação de administradores com contrato de trabalho tem sido debatida na jurisprudência e doutrina, encontrando resposta, no caso dos administradores que integram o conselho de administração das sociedades anónimas, na disciplina constante do artigo 398.º do Código das Sociedades Comerciais, segundo o qual:

«Artigo 398.º

Exercício de outras atividades

1 - Durante o período para o qual foram designados, os administradores não podem exercer, na sociedade ou em sociedades que com esta estejam em relação de domínio ou de grupo, quaisquer funções temporárias ou permanentes ao abrigo de contrato de trabalho, subordinado ou autónomo, nem podem celebrar quaisquer desses contratos que visem uma prestação de serviços quando cessarem as funções de administrador.

2 - Quando for designado administrador uma pessoa que, na sociedade ou em sociedades referidas no número anterior, exerça qualquer das funções mencionadas no mesmo número, os contratos relativos a tais funções extinguem-se⁴, se tiverem sido celebrados há menos de um ano antes da designação, ou suspendem-se, caso tenham durado mais do que esse ano.

[...]»

Desta forma, o desempenho cumulativo de funções de administrador de sociedade anónima e de trabalhador numa mesma sociedade ou em sociedade que com aquela esteja em relação de domínio ou de grupo é vedado por lei, que estatui a imediata suspensão do contrato de trabalho.

Este regime resulta da tese da incompatibilidade entre os estatutos de administrador e de trabalhador com suporte no argumento de que a autonomia e as funções de empregador do administrador são inconciliáveis com a subordinação jurídica própria da lei laboral.

Os direitos e obrigações resultantes do regime de suspensão do contrato de trabalho por assunção do cargo de administrador não estão previstos no Código das Sociedades

⁴ Este segmento foi julgado inconstitucional por acórdão do Tribunal Constitucional n.º 1018/96, de 9 de outubro de 1996. Mais tarde, o Tribunal Constitucional pronunciou-se sobre a segunda parte do n.º 2 do artigo 398.º do Código das Sociedades Comerciais, tendo concluído pela não inconstitucionalidade da norma

Comerciais, pelo não podem deixar de ser aqueles que resultam do Código de Trabalho, mormente do n.º 1 do seu artigo 295.º, segundo o qual: «*Durante a redução ou suspensão, mantêm-se os direitos, deveres e garantias das partes que não pressuponham a efetiva prestação de trabalho*». Acresce referir que, de harmonia com o disposto no n.º 2 do mesmo preceito, o tempo de suspensão do contrato de trabalho conta para efeitos de antiguidade e que, segundo o n.º 4, os direitos, deveres e garantias das partes, decorrentes da efetiva prestação de trabalho, são restabelecidos terminado o período de suspensão.

À face do exposto, a consideração, para efeitos de contagem da antiguidade da relação laboral, do período de exercício da função de administrador, não deriva, nas circunstâncias particulares do caso concreto, de um instrumento de regulamentação coletiva negocial e muito menos do contrato de trabalho celebrado entre o Requerente e o C..., produzindo-se por imperativo legal (normas citadas *supra*) e independentemente da vontade das partes.

Daqui, porém, não se infere que a compensação recebida pelo Requerente deva ser calculada tendo em conta esse período de exercício de funções de administração noutra entidade, nem com base na remuneração recebida na qualidade de administrador. Desde logo, porque a lei fiscal deve ser interpretada, como acima assinalado, *i.e.*, significando apenas a antiguidade na entidade devedora, independentemente do que dispõe nesta matéria o direito laboral.

Adicionalmente, e noutra dimensão, não se pode ignorar que, com a entrada em vigor da Lei n.º 100/2009, de 8 de setembro, o Código do IRS procedeu a uma importante distinção qualitativa entre a compensação auferida por trabalhadores e aquela atribuída a «*administradores, gestores ou gerentes*».

O legislador fiscal manteve o regime de tributação mais favorável da compensação por cessação de relações de trabalho assalariado, em virtude da sua natureza “assimétrica” e substantivamente não paritária, que coloca o trabalhador numa posição de desvantagem e de desigualdade material. Revogou, contudo, o regime de exclusão parcial de tributação de que até então beneficiavam os administradores e gerentes de sociedades, que passaram a ter as compensações recebidas tributadas pela sua totalidade.

na parte em que determina a suspensão dos contratos de trabalho com duração superior a um ano (*cf.* acórdão n.º 259/2001 de 30 de maio de 2001).

A teleologia desta alteração, que foi sendo aperfeiçoada e aprofundada nos anos subsequentes (2011, 2014), reflete o diferente estatuto de ambas as funções – laboral e de administração estatutária – e a clara opção legislativa pela penalização das compensações pagas a membros dos órgãos de administração, a que não foram alheias razões extrafiscais, como a crise financeira mundial e a ponderação da influência determinante que os membros dos órgãos executivos tiveram e certamente podem continuar a ter na atribuição das suas próprias compensações (e os problemas conexos de conflitos de interesses).

O referido desvalor traduziu-se não apenas na remoção do benefício de exclusão parcial da tributação em IRS, em apreciação neste processo, como na tributação agravada por via de uma taxa de tributação autónoma considerável, de 35%, em IRC, na esfera das entidades pagadoras (*cf.* artigo 88.º, n.º 13 do Código do IRC, anterior artigo 81.º, n.º 13).

Afigura-se que, desde 2009, na sua letra e *ratio*, é manifesta a intenção da lei fiscal tributar em IRS a totalidade da compensação que seja recebida por membro do Conselho de Administração de uma sociedade.

Convém lembrar que o Requerente mantém, desde 2001 até hoje, a qualidade de membro do Conselho de Administração da G... e pretende considerar o período que medeia entre 1 de dezembro de 2001 e a data da cessação do contrato de trabalho (suspensão) com o C..., como antiguidade relevante para alcançar a não tributação em IRS da compensação recebida pela extinção do contrato de trabalho, tendo em conta a remuneração recebida da G..., como administrador, nos 12 meses que antecederam essa extinção.

Perfila-se que esta linha de raciocínio desvirtua o regime de tributação integral da compensação quando se trate «*de gestor público, administrador ou gerente*» previsto no artigo 2.º, n.º 4, alínea a) do Código do IRS, na redação aplicável à data, sem prejuízo de a compensação ser recebida a título por cessação do contrato de trabalho com outra entidade.

De facto, se assim não fosse, o legislador fiscal teria, de forma irremediavelmente contraditória, fechado uma porta e, em simultâneo aberto uma janela, que comprometeria o espírito e objetivo que presidiram ao agravamento intencional da tributação das compensações concedidas a administradores.

Na verdade, sendo tributável na íntegra, em IRS, a parte da indemnização correspondente ao exercício de funções de gestão e representação, como acabou por ser clarificado pela nova redação dada à alínea a) pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, a

que o seu artigo 14.º atribuiu natureza interpretativa, se fosse somada a antiguidade de “administrador”, estar-se-ia a beneficiar a antiguidade adquirida no exercício das funções de administração, com o regime de exclusão de tributação atribuído em exclusivo à compensação de natureza laboral.

Esta solução, colide, a nosso ver, com o comando legal que, em 2014, com maior clareza, passou a cominar a tributação: «*a) pela sua totalidade [da compensação], na parte que corresponda ao exercício de funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente;*» (realce nosso).

As possibilidades de manipulação e contorno do regime legal, nestas circunstâncias, são também evidentes, pois no seio de um mesmo Grupo económico, constituído por diversas entidades, será fácil suplantado o regime de tributação pela totalidade das compensações dos membros do Conselho de Administração, através da celebração de um contrato de trabalho que imediatamente se suspende com a assunção daquelas funções e que mais tarde se extingue com o pagamento de uma compensação que segue o regime laboral e a (exclusão de) tributação que apenas se deve aplicar aos trabalhadores dependentes.

Este desfecho resultaria agravado se, para além da antiguidade no exercício de funções de administrador, pudesse ser calculada a compensação laboral “não tributada” com base na remuneração auferida como administrador de uma outra entidade, entendimento com o qual não se pode concordar.

De novo, é de reiterar que as remunerações a considerar para cálculo da fórmula legal são as recebidas da “entidade devedora” da compensação e, em linha com a posição da AT, no sentido de que os «... últimos 12 meses ...» devem ser contados por referência aos últimos 12 meses de remuneração efetiva e não aos últimos 12 meses de calendário «*o que assume relevância nas situações em que, imediatamente antes da cessação do contrato, o trabalhador não foi remunerado pela entidade empregadora por motivo de baixa médica, licença sem vencimento, etc.*», conforme despacho proferido em 25 de outubro de 2010, no processo 5448/10.

Deste modo, o período de exercício das funções de membro do Conselho de Administração e as remunerações auferidas como administrador não devem ser admitidos

na fórmula de cálculo que determina o montante da compensação derivada de vínculo laboral de trabalhador excluída da sujeição a IRS.

D. ANÁLISE CONCRETA

Como acima assinalado, em 1 de dezembro de 2001, com a nomeação do Requerente, à data trabalhador da C..., como administrador da G..., ambas as sociedades fazendo parte do Grupo F..., foi suspenso o vínculo laboral do Requerente, nos termos do disposto no artigo 398.º, n.ºs 1 e 2 do Código das Sociedades Comerciais. Esta suspensão “*ope legis*” rege-se pelo disposto no Código do Trabalho que, no seu artigo 295.º, prevê a contagem do tempo de suspensão para efeitos de antiguidade.

Porém, o artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS contempla um conceito de antiguidade próprio que não comunga das múltiplas noções de antiguidade que o direito laboral e o próprio Código do Trabalho nos facultam. Este conceito de antiguidade fiscal deve verificar-se por referência à “entidade devedora” (C...), não prevendo o Código do IRS a extensão do mesmo para abranger tempos de serviço prestados noutras entidades que não aquela.

Acresce notar que o regime de tributação total (dir-se-á até especialmente gravoso), das compensações pagas a administradores, na parte correspondente ao exercício de funções nessa qualidade, favorece o repúdio de uma interpretação que permita considerar esse período de exercício e o valor das remunerações recebidas como administrador, para efeitos de determinação da (medida de) exclusão da incidência de IRS da compensação devida por revogação do contrato de trabalho.

Todavia, quanto ao argumento da AT de que teria ocorrido uma cedência ilícita com a concomitante extinção do vínculo laboral, não é de acompanhar, por inúmeras razões. Desde logo, não se constata uma cedência de trabalhador realizada no âmbito do direito laboral, mas antes a aplicação do regime do artigo 398.º do Código das Sociedades Comerciais, segundo o qual o vínculo laboral se suspende, sem que se vislumbre qualquer ilicitude. Adicionalmente, caso se tratasse de uma cedência ilícita, a consequência legal não seria a da extinção do vínculo laboral, que prejudicaria sobremaneira o *status* jurídico do trabalhador.

É certo que em 2010 a G... deixa de pertencer ao Grupo F... e, em consequência, deixa de ser aplicável o disposto no mencionado artigo 398.º do Código das Sociedades Comerciais, que está delimitado às situações em que os membros dos órgãos do Conselho de Administração tenham uma relação simultânea, ao abrigo de contrato de trabalho, com a mesma entidade ou com sociedades que com esta estejam em relação de domínio ou de grupo.

Porém, sempre será de admitir, mesmo sem a cobertura do Código das Sociedades Comerciais, a solução de manutenção do efeito suspensivo do contrato de trabalho, por facto respeitante ao trabalhador, nos termos gerais dos artigos 294.º e seguintes do Código do Trabalho.

Conclui-se, desta forma, pela validade do enquadramento preconizado pela AT, devendo o montante indemnizatório excluído de tributação de IRS ser apurado com base na antiguidade que o Requerente tem no C... – de março de 1993 a novembro de 2001 –, porquanto este é o tempo de serviço prestado na entidade empregadora sobre quem recai o dever de pagar a compensação, e não o período em que o contrato esteve suspenso, pois que aí não houve exercício de funções nesta entidade, atendendo a que o artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS exige que o conceito de antiguidade seja no exercício de funções na entidade devedora da compensação por cessação do contrato de trabalho, não incluindo o tempo de serviço prestado noutra entidade.

No tocante às remunerações a ter em conta no cômputo da fórmula legal, as mesmas não podem deixar de respeitar aos 12 meses que antecederam a suspensão do contrato de trabalho verificada em 1 de dezembro de 2001, sob pena de se estar a excluir da tributação em IRS uma compensação laboral, com base em rendimentos que não foram pagos pela entidade devedora e que respeitam ao exercício de funções (de administrador) que, pela sua natureza, nunca beneficiariam da exclusão de tributação o que seria um paradoxo.

Porém, interessa assinalar que a AT não atendeu sequer à antiguidade do Requerente como trabalhador ao serviço efetivo do C... entre 1993 e 2001 – correspondente a 8 anos – por não considerar comprovadas as remunerações dos 12 meses prévios à suspensão do contrato de trabalho e, em consequência, não aplicou a fórmula de exclusão parcial de tributação da compensação recebida por aquele, como se lhe impunha.

Esta posição da AT não tem sustentação, à face da prova cabal que foi facultada pelo Requerente mediante a exibição dos descritivos de remunerações relativos ao processamento mensal do seu salário e complementos, como pela confirmação escrita da secretária da sociedade C... que, apesar de não dispor de cópia desses descritivos, dado o decurso do prazo (tendo transcorrido mais de 10 anos, período durante o qual vigora a obrigação de manter o arquivo dos registos e documentos de suporte às operações fiscalmente relevantes), atestou, com base nos registos disponíveis da sociedade, o valor mensal detalhado das diversas componentes de remuneração pagas ao Requerente (descritas na alínea i) da matéria de facto).

Apesar de o Requerente pugnar por um conceito de antiguidade mais abrangente e pela tomada em consideração do valor das últimas remunerações recebidas como administrador, posição que este Tribunal não acolheu, afigura-se que se mantém na esfera deste o direito a ser tributado de acordo com os pressupostos do artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS, ou seja, a beneficiar da exclusão de incidência de IRS na parte da compensação recebida que resulte da aplicação inequívoca da fórmula constante do preceito em causa. Aliás, a não ser assim, resultaria violado o princípio da legalidade, pois seria devido imposto sem o necessário suporte legal. Terá sido por essa mesma razão que, apesar de ficar aquém do objetivo pretendido pelo Requerente, este fez prova, no presente processo arbitral, como já havia feito no procedimento administrativo, dos últimos descritivos de remunerações enquanto funcionário (em 2000 e 2001) e não apenas das remunerações auferidas como administrador (em 2013 e 2014).

De referir por fim, que a aplicação do artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS, na interpretação preconizada, não resulta afastada com fundamento nos requisitos negativos a jusante, ao contrário do que a Requerida alega.

Neste âmbito e a título preliminar, importa atender ao facto de que o pagamento da compensação não se refere à cessação de funções de administrador na entidade devedora (C...), nem noutra que com aquela esteja em relação de grupo, domínio ou simples participação, nos termos da ampliação subjetiva prevista no n.º 10 daquele artigo. O Requerente manteve a qualidade de membro do Conselho de Administração da G..., pelo que, por definição, a compensação não pode atribuir-se a uma cessação de funções que não ocorreu, e esta última sociedade em 2014 e 2015 não fazia seguramente parte do Grupo

F..., ao qual pertence o C..., pois era detida a 100% pelo grupo financeiro do I... . De igual modo, nos 24 meses seguintes não foi criado um vínculo entre o Requerente e a mesma entidade, nem com outra em relação de grupo, valendo aqui as considerações acabadas de tecer sobre a titularidade da participação acionista na G... . Por fim, o nos 5 anos anteriores o Requerente não beneficiou de exclusão de tributação.

Nesta medida, a decisão de indeferimento do recurso hierárquico e o objeto mediato, a liquidação de IRS, são parcialmente anuláveis por violação do disposto no artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS, ao não excluírem da sujeição a este imposto a parte da compensação recebida pelo Requerente que corresponde ao produto do multiplicador de 8 (anos ou fração de antiguidade) pelo valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição mencionadas na alínea i) da factualidade provada, auferidas entre dezembro de 2000 e novembro de 2001, quando sujeitas a imposto (o que não é o caso, a título de exemplo, do subsídio de refeição cujo valor se enquadre nos limites legais de não tributação).

E. RESTITUIÇÃO DAS QUANTIAS PAGAS ACRESCIDAS DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Quando está em causa uma errada interpretação e aplicação pela Requerida de norma de incidência tributária, tem sido pacificamente entendido que os Tribunais Arbitrais tributários têm competência para proferir pronúncias condenatórias em moldes idênticos aos que são admitidos no processo de impugnação judicial, incluindo, portanto, as que derivam do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e 43.º e 100.º da LGT.

Os Requerentes comprovaram o pagamento do valor constante do ato tributário objeto desta ação, e peticionam, como decorrência da invocada anulabilidade do ato de liquidação de IRS, a restituição da importância paga em excesso, acrescida de juros indemnizatórios, por erro imputável aos serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT que dispõe serem *“devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*.

Na situação dos autos concluiu-se que a Requerente suportou uma prestação tributária superior à legalmente devida, à face da norma constante do artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do Código do IRS, porém, não com a extensão por si preconizada, sendo o ganho de causa apenas parcial, correspondente a aproximadamente 25% do valor total peticionado de € 85.462,84.

Deste modo, apenas na medida e proporção do ganho de causa será devida a restituição das quantias pagas derivadas da pronúncia anulatória e serão devidos juros indemnizatórios, em virtude de o erro nos pressupostos da AT ter tido por efeito a cobrança com carácter indevido, por ilegal, de prestação tributária em excesso, o que não pode deixar de lhe ser imputável.

Considera-se, assim, estarem parcialmente verificados, na mencionada proporção aproximada de 25%, os pressupostos legais reclamados na previsão do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, sendo devido o pagamento de juros indemnizatórios pela AT à Requerente, a liquidar após a determinação pela AT do imposto pago em excesso na reedição do ato de liquidação expurgado do vício que lhe foi imputado, em cumprimento da presente decisão.

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras.

IV. DECISÃO

Em face do exposto, acorda-se em:

- (a) Julgar parcialmente procedente o pedido de anulação parcial do despacho de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2016..., da chefe de divisão da Direção de Serviços do IRS (por subdelegação), datado de 23 de novembro de 2017, na medida em que não excluiu da tributação de IRS, referente a 2014, o produto do multiplicador de 8 anos de antiguidade pelo valor médio das remunerações relevantes auferidas pelo Requerente, entre dezembro de 2000

e novembro de 2001, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 4, alínea a) do Código do IRS;

- (b) Julgar parcialmente procedente o pedido de anulação parcial do ato de liquidação de IRS emitido sob o n.º 2015..., referente ao ano 2014, com os mesmos fundamentos;
- (c) Julgar parcialmente procedente o pedido de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios sobre o valor da quantia de IRS que, em execução da presente decisão, se apure ter sido liquidada e paga excesso.

*

CUSTAS

Atento o valor da causa supra fixado, de € 85.462,84, e nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT; 4.º, n.º 5 e Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e 527.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, o montante das custas é fixado em € **2.754,00 (dois mil setecentos e cinquenta e quatro euros)**, sendo 75% a cargo da Requerente e 25% a cargo da Requerida.

*

Lisboa, 23 de outubro de 2018.

Os Árbitros,

(Alexandra Coelho Martins)

(Ricardo Rodrigues Pereira)

(Manuel Pires)