

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 91/2018-T**

**Tema: IRS – Indemnização por cessação do Contrato de Trabalho – Anos de Antiguidade.**

## Decisão Arbitral

### **I. Relatório**

1. Os contribuintes A..., com o n.º de identificação fiscal..., em conjunto com a sua esposa B..., com o n.º de identificação fiscal ... (doravante designados por “Requerentes”), ambos residentes na Rua ..., n.º..., ...-... Marco de Canaveses, apresentou, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, i.e., Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), pedido de constituição de Tribunal Arbitral, de forma a ser declarado ilegal o indeferimento do Recurso Hierárquico e da Reclamação Graciosa deduzida com vista à anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) referente ao exercício de 2013, sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “AT”).

#### *A) Constituição do Tribunal Arbitral*

2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro do tribunal singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação no dia 3 de maio de 2018.

3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, e mediante a comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído no dia 23 de maio de 2018.

*B) História processual*

4. No pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes peticionam a ilegalidade do indeferimento do Recurso Hierárquico e da Reclamação Graciosa, ambos deduzidos com vista à anulação da liquidação de IRS n.º 2016..., emitida por respeito ao exercício de 2013, sendo igualmente peticionado o reembolso do montante de Euro 21.471,24 pago a título de imposto e acrescido dos respetivos juros compensatórios.

5. A AT apresentou resposta, peticionando, por sua vez, a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não se verificar qualquer vício de violação de lei, solicitando que o ato tributário em análise, por não violar qualquer preceito legal ou constitucional, seja mantido na ordem jurídica.

6. Por despacho de 23 de outubro de 2018, o Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, decidiu, sem oposição das partes, que não se mostrava necessário promover a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em resultado da simplicidade das questões em apreço, bem como por considerar que tinha em seu poder todos os elementos necessários para tomar uma decisão clara e imparcial.

7. Tendo ambas as partes sido notificadas tempestivamente para exercer o direito do contraditório, a Requerida optou por tempestivamente apresentar as alegações adicionais, às quais não cabe aqui referência por se limitarem a reforçar a posição já sufragada na peça aposta aquando da respetiva Resposta apresentada ao presente Pedido de Pronúncia Arbitral.

8. Decidiu o presente Tribunal Arbitral, em conformidade com o n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, não ser necessária a produção de alegações orais, por estarem perfeitamente definidas as posições das partes nos respetivos articulados, e fixou como prazo limite para a decisão arbitral o final do mês de novembro de 2018.

9. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões indicadas (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade plena (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). Não ocorrem quaisquer nulidades e não foram suscitadas exceções, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito.

10. Encontra-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

## **II. Questão a decidir**

11. A questão fulcral a apreciar e decidir relativamente ao mérito da causa, tal como se retira das peças processuais das partes, é a de saber qual a parcela do montante de indemnização rececionado pelo Requerente A... pela cessação de funções na sua entidade laboral que, à luz da redação da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, seria isenta de tributação.

## **III. Decisão da matéria de facto e sua motivação**

12. Examinada a prova documental produzida, o presente tribunal julga como provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

- I. O Requerente A..., iniciou funções no Banco C..., entidade onde trabalhou até ao dia 10 de junho de 2007.
- II. Por sua vez, ainda no decurso do mês de junho do ano 2007, o Requerente iniciou funções na Sociedade D...– Sucursal em Portugal (“D...”).
- III. Em 14 de junho de 2013, o Requerente cessou a sua relação contratual com o Banco D..., tendo recebido, a título de indemnização, a quantia ilíquida de Euro 89.020,17, previamente estipulada no Acordo de Revogação do Contrato de Trabalho celebrado entre ambas as partes.

- IV. Refira-se, a título adicional, que tanto o Requerente A... como o Banco D... são outorgantes Acordo Coletivo de Trabalho do Setor Bancário (doravante “ACT do Setor Bancário”).
- V. No âmbito de uma ação inspetiva levada a cabo pelos Serviços de Inspeção da Direção de Finanças do Porto à Sociedade D...– Sucursal em Portugal (“D...”) por referência ao exercício fiscal de 2013, foi notificada aos ora Requerentes a Ordem de Serviço n.º OI2016..., na qual a Requerida procedeu à alteração da matéria coletável dos Requerentes, em sede de IRS.
- VI. Como fundamento para a presente alteração, considerou a Requerida que a alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS se encontrava a ser erradamente aplicada pelas partes, e que, conseqüentemente, para efeitos do cálculo da parte da indemnização que deveria estar excluída de tributação de IRS, deveria ter-se tomado em consideração apenas o número de anos ou a fração de antiguidade ou do exercício de funções na última entidade devedora dos rendimentos.
- VII. Do montante de Euro 89.020,17, a Requerida entendeu, assim, que deveria estar sujeito a tributação o valor de Euro 61.456,41, ao invés do valor inicialmente considerado pelos ora Requerentes na sua Declaração de Rendimentos Modelo 3, de Euro 14.204,25.
- VIII. Na sequência da referida Ordem de Serviço, foram os Requerentes notificados para proceder à apresentação de uma Declaração de Rendimentos Modelo 3 de substituição, onde deveria figurar, no quadro 4-A, o montante corrigido de Euro 47.252,16 correspondente ao valor da indemnização que não foi tributado no passado; ou, em alternativa, apresentar Direito de Audição face a estas correções.
- IX. Na falta da entrega da referida Declaração de substituição ou do Direito de Audição, procedeu a Requerida à emissão da liquidação adicional de IRS n.º 2016..., no montante de Euro 21.471,24.

X. Notificados da aludida liquidação, e inconformados com a mesma, os Requerentes interpuseram Reclamação Graciosa na qual propugnaram pela anulação da mesma, em virtude da Requerida não estar a incluir todos os anos de serviço em entidades bancárias prestados pelo Requerente A... para o cálculo da parcela da indemnização que estaria excluída de tributação em sede de IRS.

XI. Sobre esta Reclamação Graciosa veio a Requerida proferir-se pelo seu indeferimento, através de despacho notificado à Requerente na data de 2 de novembro de 2017.

XII. Neste contexto, a Requerente optou por pagar o imposto devido, não obstante prosseguir pelos meios administrativos disponíveis para a anulação da referida liquidação, tendo apresentado Recurso Hierárquico no dia 27 de novembro de 2017, o qual foi indeferido após apreciação pelos órgãos competentes.

XIII. Tendo em conta o enquadramento factual *supra* exposto, vieram os Requerentes solicitar ao presente Tribunal Arbitral que se decida pela ilegalidade dos despachos de indeferimento do Recurso Hierárquico e da Reclamação Graciosa, ambos deduzidos com vista à anulação da liquidação de IRS n.º 2016..., e reembolsado o montante de Euro 21.471,24 pago a título de imposto e acrescido dos respetivos juros compensatórios

13. A convicção do presente tribunal sobre os factos dados como provados resultou dos documentos anexados aos autos e constantes do pedido e das alegações, não impugnadas, das partes, conforme se especifica nos pontos da matéria de facto acima enunciados.

14. Não existe factualidade relevante para a decisão da causa dada como não provada.

#### **IV. Do Direito**

##### *A) Quadro jurídico*

15. Dado que a questão jurídica a decidir no presente processo exige que se interpretem os textos legais pertinentes, importa, em primeiro lugar, elencar as normas que compõem o quadro jurídico relevante, à data da ocorrência dos factos.

16. Neste sentido, a atentando à temática do presente caso, cumpre atentar na redação do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, o qual dispunha, à data dos factos, o seguinte:

*“4 - Quando, por qualquer forma, cessem os contratos subjacentes às situações referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1, mas sem prejuízo do disposto na alínea d) do mesmo número, quanto às prestações que continuem a ser devidas mesmo que o contrato de trabalho não subsista, ou se verifique a cessação das funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa 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 residente;*

*(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.”*  
(sublinhado nosso).

17. Efetivamente, a questão controvertida do presente caso, conforme disporemos adiante, prender-se-á, sobretudo, com a interpretação da alínea b) do supracitado n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, designadamente quanto ao intuito do legislador ao utilizar a conjunção disjuntiva “ou” como elemento de ligação entre “o número de anos”, a “fração de antiguidade” e “exercício de funções na entidade devedora”.

18. Por assumir particular relevância para o caso em questão, cumpre ainda transcrever a Cláusula 17.º do ACT do Setor Bancário, do qual o Requerente A... e o Banco D... são outorgantes.

19. A referida Cláusula (sob a epígrafe “Determinação da antiguidade”) dispõe sobre a antiguidade dos trabalhadores da seguinte forma: *“Para todos os efeitos previstos neste acordo, a antiguidade do trabalhador será determinada pela contagem do tempo de serviço prestado nos seguintes termos: a) Todos os anos de serviço, prestado em Portugal, nas Instituições de Crédito com atividade em território português”* (sublinhado nosso).

20. Mantendo este enquadramento legislativo em mente, debruçar-nos-emos agora sobre os argumentos apresentados pelas Partes.

#### *B) Argumentos das Partes*

21. No presente pedido de pronúncia arbitral vêm os Requerentes alegar, em suma, que a liquidação de IRS que se pretende agora anular padece ilegalidade, por violação da norma constante da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS.

22. Sustentando a sua posição, os Requerentes propugnam que a AT incorreu em erro de interpretação do referido preceito normativo ao considerar que, para o cálculo da parcela da indemnização isenta de IRS, apenas deveriam relevar os anos na entidade devedora desse rendimento.

23. Para tal, defendem que a aplicação da referida norma depende essencialmente do conceito de “antiguidade”, conceito este que permanece indefinido no Direito Fiscal e cuja concretização se deverá ir procurar aos restantes ramos do Direito, designadamente ao Direito do Trabalho.

24. A este respeito, citam os Requerentes o ACT do Setor Bancário, o qual dispõe sobre o conceito de antiguidade enquadrando-o como abrangendo *“todos os anos de serviço, prestado em Portugal, nas Instituições de Crédito com atividade em território Português”*.

25. Propugnam os Requerentes que foi este o conceito de antiguidade que foi considerado para o cálculo da indemnização paga pelo Banco D... por revogação do contrato de trabalho do Requerente A..., tanto que a citação da referida cláusula do ACT encontra-se presente no Acordo de revogação.

26. Com isto em mente, defendem os Requerentes que a parcela isenta de IRS da indemnização paga pelo Banco D... deverá corresponder ao cálculo do valor da indemnização que exceda o valor mensal das remunerações auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelos anos totais de serviço, em Portugal, em entidades bancárias com atividade no território Português.

27. No sentido de conceder robustez à sua posição, os Requerentes referem ainda que a própria AT, designadamente as Direções de Finanças de Santarém e Leiria, já se pronunciaram em casos idênticos (em sede de inspeção ao Banco D...) no sentido de entender que o conceito de antiguidade, para efeitos de aplicação da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, é o que se encontra definido no ramo do Direito de Trabalho.

28. A este respeito, e visto que a AT já se havia pronunciado em sentido favorável aos contribuintes em circunstâncias semelhantes, através dos mencionados despachos emitidos pelas Direções de Finanças de Santarém e Leiria, os Requerentes consideram que se encontram perante uma violação do princípio constitucional da igualdade.

29. Salientam igualmente os requerentes que, *“por parte da AT, existe um manifesto abuso de direito na modalidade de “venire contra factum proprium”, já que, perante os mesmos factos a AT não pode exercer uma posição jurídica e contradição com o comportamento assumido em situações iguais.”* (artigo 101.º do pedido de Pronúncia Arbitral).

30. Suplementarmente, arguíram ainda os Requerentes que, atendendo ao mecanismo da substituição tributária, a responsabilidade pelo pagamento de qualquer montante adicional devido a título de IRS respeitante à indemnização por cessação do contrato de trabalho respeita ao Banco D..., e não aos próprios Requerentes.

31. Sustentam ainda os Requerentes que o ato de alteração de rendimentos não poderia ser praticado pelo Exmo. Chefe de Divisão dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto, pelo que enferma de incompetência.



32. Por último, e por entender que se encontra perante um erro imputável aos serviços, solicitam os ora Requerentes que sejam exigidos à AT juros indemnizatórios sobre o montante de imposto pago.

33. Por seu turno, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual, em síntese, sustentou a sua tese principal de que a antiguidade a contabilizar, para efeitos do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, é a antiguidade na entidade devedora da compensação por cessação do contrato de trabalho.

34. Propugna a Requerida que na aplicação do referido preceito legal, não deverá ser considerada a antiguidade em anterior entidade empregadora, mesmo que o trabalhador e a nova entidade patronal tenham acordado em a considerar em eventuais futuras “indemnizações”, por contrato de trabalho ou que decorra de instrumentos de regulamentação coletiva.

35. Logo, deverá ser *“sobre a antiguidade de 7 anos que é apurado o montante indemnizatório excluído de tributação de IRS, porquanto é este o tempo de serviço prestado na última entidade empregadora, sobre quem recai o dever de pagar a compensação”* (artigo 10.º da Resposta).

36. Sustentando a sua posição, argumenta a Requerida que o conceito de antiguidade em sede laboral não comporta uma especial densidade científica que o afaste significativamente do sentido da linguagem corrente: traduzindo, tal como noutros contextos jurídicos, um intervalo juridicamente relevante, com efeitos diversos, entre um determinado termo inicial e um determinado termo final.

37. Adicionalmente, analisando o conteúdo dos acordos coletivos de trabalho do sector bancário, conclui a Requerida que tais instrumentos *“não incidem sobre as compensações / indemnizações por caducidade do contrato de trabalho, por despedimento ou por resolução do contrato pelo trabalhador com fundamento em ato ilícito do empregador, ou por acordo de distrate / revogação do contrato de trabalho – matérias que, bem vistas as coisas, estão portanto arredadas dos efeitos normativos emergentes de tal cláusula 17.ª (...)”* (Artigo 16.º da Resposta).

38. Refere ainda a Requerida a sua interpretação do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, entendendo que a ele subjaz uma notória vocação anti abuso, pois não seriam em qualquer caso aceitáveis acordos que dispusessem sobre antiguidade laboral reconhecendo antiguidades meramente artificiais e impondo tal reconhecimento para efeitos de delimitação negativa da incidência de imposto, pelo que o negócio jurídico efetuado pelas partes não poderá vincular a AT.

39. Adicionalmente, salienta a Requerida que o elemento literal da interpretação jurídica permite confirmar, numa perspetiva de correção sintática, 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”, e,

40. A razão pela qual o legislador conjugou, alternativa e inclusivamente, as expressões “antiguidade” ou “de exercício de funções” tem a ver com a necessidade de uma previsão normativa abrangente, de molde a colher as múltiplas situações geradoras dos rendimentos de trabalho dependente, respetivamente o contrato de trabalho ou a de prestação de serviços, por um lado, e o exercício de função, serviço ou cargo público, por outro lado.

41. Em resposta às alegações dos ora Requerentes em matéria de substituição tributária, invoca a Requerida o n.º 2 do artigo 28.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), quando a retenção na fonte tiver natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, a responsabilidade originária pelo imposto não retido cabe ao substituído (os ora Requerentes).

42. Relativamente às alegações de incompetência para a prática do ato por parte Exmo. Chefe de Divisão dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto, propugna a Requerida a legitimidade que decorre do despacho de delegação de competência, publicado em Diário da República.

43. Por fim, conclui a Requerida que o ato de liquidação adicional, em crise nestes autos, não enferma de qualquer vício que ponha em causa a sua legalidade e validade, razão pela qual não há lugar ao pagamento de quaisquer juros indemnizatórios.

*C) Apreciação do tribunal*

44. A título preliminar, refira-se que, aos olhos deste Tribunal Arbitral, a questão decidenda prende-se com interpretação da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, importando saber, designadamente, se do mesmo resulta que a contagem da antiguidade do Requerente A..., para efeitos de incidência de IRS, deve fazer-se tendo em conta:

- i. O tempo de serviço prestado no setor bancário em Portugal (incluindo, portanto, o tempo de serviço anteriormente prestado noutra instituição bancária com atividade em Portugal), ou se, pelo contrário,
- ii. Apenas deve ser considerado o tempo de trabalho prestado na entidade com a qual o Requerente rescindiu o contrato de trabalho.

45. Sendo uma questão sobretudo interpretativa, cumpre chamar à colação os números 1 e 2 do artigo 11.º da LGT, os quais dispõem o seguinte:

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

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

46. Por sua vez, e quanto às regras gerais de interpretação, o artigo 9.º do Código Civil prevê o seguinte:

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

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

47. Neste contexto, não assume qualquer dúvida de que é com base nas regras de interpretação citadas que se procurará concretizar o sentido do conceito de “antiguidade” utilizado pelo legislador na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º, do Código do IRS.

48. Atendendo aos preceitos normativos supracitados, o ponto de partida da interpretação tem de ser o próprio texto da norma.

49. A este respeito, cumpre tomar posição: o presente Tribunal Arbitral não auferir retirar da letra da lei qualquer menção que aponte para a existência de duas situações distintas, não sendo possível separar o número de anos ou fração de antiguidade (em todos os casos) do exercício de funções na entidade devedora.

50. Com efeito, a única leitura que lhe faz sentido, em termos de sintaxe, é a de que a expressão “na entidade devedora” se refere à expressão que a precede, designadamente “número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções”.

51. A este entendimento não obsta a inclusão, entre vírgulas, a seguir à expressão “ou de exercícios de funções”, do termo “*nos demais casos*”.

52. Na sentença arbitral proferida no âmbito do processo n.º 230/2016-T, citada pelos Requerentes, sustenta-se que “*a norma acrescenta a seguir à última expressão (ou exercício de funções na entidade devedora): “nos demais casos”, conduzindo à perceção de que contém dois mecanismos distintos para se obter o multiplicador, em alternativa, existindo desta feita, pelo menos, “dois” casos, distintos, contidos na previsão da norma*”.

53. Sucede que quando no texto da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS se alude aos demais casos, é para abranger todos aqueles que não se enquadrem na alínea a); ou seja, as importâncias a que se refere o artigo 2.º, n.º 4 do Código do IRS são tributadas:

i. Pela sua totalidade quando sejam auferidas por gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente [alínea a)]; e

ii. Apenas no montante que exceda o limite calculado nos termos da alínea b), nos demais casos.

54. Deste modo, a referência aos demais casos não permite ao intérprete concluir, como o faz o tribunal arbitral no processo n.º 230/2016-T, que o preceito em análise “*contém dois mecanismos distintos para se obter o multiplicador*”.

55. Neste sentido, sufraga o presente Tribunal Arbitral a posição expressa na sentença arbitral proferida no âmbito do processo n.º 323/2017-T, no sentido que considera que “*uma interpretação que considerasse que a expressão “na entidade devedora”, contida na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, se refere apenas à expressão, “exercício de funções”, implicaria aceitar que o legislador, neste preceito, delimitou o âmbito em que o exercício de funções assume relevo na aplicação do método de cálculo aí previsto, mas deixou por delimitar o âmbito em que opera a antiguidade*”<sup>1</sup>.

56. Uma tal interpretação resultaria também na aceitação de critérios diferenciados aplicáveis à “antiguidade” e ao “exercício de funções”, sem razão justificativa aparente.

57. Assim, se presumirmos, como prevê o n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, que o legislador “*consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*”, então devemos concluir que, com coerência e de acordo com um critério identificável e objetivo, o legislador delimitou o âmbito em que a “antiguidade” ou o “exercício de funções” assumem relevo para efeito da aplicação da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, através da utilização da expressão “na entidade devedora”.

58. Este resultado interpretativo, segundo o qual a antiguidade a que se refere o legislador na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS é a antiguidade na entidade devedora, espelha uma interpretação declarativa, na qual este Tribunal se limita a “*eleger um dos*

*sentidos que o texto direta e claramente comporta, por ser esse aquele que corresponde ao pensamento legislativo”<sup>2</sup>.*

59. Este Tribunal não acompanha, assim, a jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul que tem assumido que o legislador fiscal não define, para efeito de aplicação da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, o conceito de antiguidade do trabalhador (*cfr.*, neste sentido, os seguintes acórdãos do TCAS: acórdão de 11/05/2004, proferido no âmbito do processo n.º 06002/01; acórdão de 21/09/2010, proferido no âmbito do processo n.º 03748/10; acórdão de 12/03/2013, proferido no âmbito do processo n.º 05971/12), nem acompanha a jurisprudência do CAAD que tem adotado a mesma linha de fundamentação (*cfr.* as decisões arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.ºs 616/2015-T e 230/2016-T).

60. Resulta, portanto, do texto da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS que o legislador fiscal se refere expressamente, para o efeito da sua aplicação, à antiguidade na entidade devedora, não se descortinando razão para indagar o sentido que o conceito de antiguidade assume no direito laboral.

61. Assim, no caso *sub judice*, no cálculo da parcela da indemnização por cessação do contrato de trabalho do Requerente A... isenta em sede de IRS, apenas deve ser considerada a antiguidade no Banco D..., ascendendo a 7 anos.

62. Adicionalmente, e apenas a título de exercício académico, refira-se que chegaríamos à mesma conclusão se aplicássemos o conceito de antiguidade que vigora no direito do trabalho.

63. Ou seja, ainda que seguíssemos o caminho interpretativo trilhado pela jurisprudência citada pelos Requerentes, chegaríamos a um resultado oposto ao afirmado em tal jurisprudência, como veremos de seguida.

---

<sup>1</sup> [https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s\\_processo=323%2F2017-T&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=3517&ccsForm=record%3AEdit](https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?s_processo=323%2F2017-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3517&ccsForm=record%3AEdit)

<sup>2</sup> (*cfr.* JOÃO BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Coimbra, Almedina, 2008, p. 185)

64. Nesta matéria, subscrevemos o teor do acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 01/10/2014, proferido no âmbito do processo n.º 1202/11.0TTMTS.P1S1<sup>3</sup>, aprovado por unanimidade, no excerto que de seguida se transcreve:

*“O sobredito Código do Trabalho, tal como acontecia na legislação anterior, não explicita, diretamente, o conceito de antiguidade, que, numa aceção geral, se reporta à antiguidade na empresa, mas que também pode remeter para uma situação profissional específica, como seja a antiguidade na atividade ou na categoria.*

*Convém, assim, para densificar o significado legal de antiguidade, examinar os preceitos legais que se referem àquela particular figura da dogmática laboral.*

*(...)*

*O significado legal de antiguidade, na sua aceção geral, reconduz-se ao tempo de integração de um trabalhador numa organização empresarial, situação jurídica que releva, designadamente, para efeitos de promoção, de atribuição de diuturnidades, de fixação da dimensão do aviso prévio em relação à data de cessação do contrato e de determinação do valor da compensação / indemnização, em caso de despedimento ou de resolução do contrato de trabalho por iniciativa do trabalhador.*

*É este, aliás, o entendimento acolhido, genericamente, pela doutrina.*

*Segundo BERNARDO DA GAMA LOBO XAVIER e OUTROS (Manual de Direito do Trabalho, 2.ª edição, revista e atualizada, Verbo, Babel, Lisboa, 2014, pp. 432433), «[a] continuidade do serviço do trabalhador, normalmente referenciada à mesma empresa, determina-lhe uma certa antiguidade computada em anos de serviço, a qual dá uma fisionomia concreta especial aos direitos do trabalhador, potenciando-os», efeitos que «têm base no envolvimento progressivo do trabalhador na empresa [...] recompensado pelo reconhecimento de um estatuto mais favorável e pela especial tutela da estabilidade do contrato, correspondendo assim à “expectativa de segurança” do trabalhador (aspeto*

<sup>3</sup>

<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/49e51575cc2545fb80257d640051cf1e?OpenDocument>

que hoje se reflete, essencialmente, na proteção de que beneficiam os trabalhadores mais antigos em certos casos de despedimento: na dimensão dos avisos prévios — indemnizações).

(...)

Nesta mesma linha de pensamento, ANTÓNIO MONTEIRO FERNANDES (*Direito do Trabalho*, 16.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2012, p. 191 e ss.) anota que «[a] relação de trabalho não se esgota num momento, numa prestação instantânea. Seja qual for a sua duração, ela implica sempre alguma continuidade, um “estado de facto que indica a mais ou menos prolongada inserção de um trabalhador numa organização empresarial”. A continuidade determina, na esfera jurídica do trabalhador, a antiguidade. [...] Sob o ponto de vista do trabalhador, ela relaciona-se intimamente com o risco de rutura: quanto maior a duração do contrato, mais profunda a integração psicológica do trabalhador na empresa, mais indesejável ou perturbadora, portanto, a possibilidade de cessação do contrato. Assim, a antiguidade cria e vai crescendo uma expectativa de segurança no trabalhador. Pelo que diz respeito aos interesses do empregador, ela significa que a empresa pôde concretizar, ao longo de certo período, as disponibilidades de trabalho de que carecia, mantendo incorporado um elemento de cuja integração nos objectivos da empresa é garantia esse mesmo tempo de vinculação. Por isso se entende que o regime da antiguidade só se ajusta plenamente às situações de trabalho na empresa.»

O mencionado AUTOR, na sequência do trecho transcrito, acentua que «[é] o momento da efectiva admissão do trabalhador, isto é, aquele em que o trabalhador passa realmente a encontrar-se “ao serviço” da empresa [...], que deve relevar para efeitos de contagem da antiguidade. Esta não se identifica, pois, propriamente, com a “duração do trabalho efectivo”, mas com a duração da “pertinência à empresa” que começa, não com a celebração do contrato, mas com a incorporação na empresa.»

Idêntico enquadramento conceptual é acolhido por MARIA DO ROSÁRIO PALMA RAMALHO (*TRATADO DE DIREITO DO TRABALHO, PARTE II – SITUAÇÕES LABORAIS INDIVIDUAIS*, 5.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2014, pp. 492-494), ao assinalar que «[o] conceito de antiguidade exprime a relevância especial do carácter



*continuado do contrato de trabalho e do elemento inserção organizacional do trabalhador que inere ao vínculo laboral», ou seja, «a antiguidade valoriza a integração ou o vínculo de pertença do trabalhador a uma dada organização, desde o início da execução do seu contrato de trabalho até à respetiva cessação» e é «porque a antiguidade valoriza o elemento de inserção organizacional do vínculo laboral e não a prestação efetiva do trabalho, que se compreende que a sua contagem não se interrompa em situações normais de não prestação do trabalho (durante o descanso semanal e nas férias do trabalhador) e até na generalidade das situações de suspensão do contrato de trabalho [...]; e é ainda este escopo que justifica que a antiguidade do trabalhador num contrato de trabalho possa ser aproveitada no contrato que se sucede ao primeiro na mesma empresa — é o que sucede no caso de renovação do contrato de trabalho a termo e na sua conversão em contrato de trabalho por tempo indeterminado (artigos 147.º, n.º 3, e 149.º, n.º 4).»*

*Tudo para concluir que a noção legal de antiguidade adotada em matéria de cessação do contrato de trabalho, seja para fixação da dimensão do aviso prévio em relação à data de cessação do contrato, seja para determinação do montante da compensação, em caso de despedimento coletivo, é a da antiguidade na empresa.”*

65. Neste acórdão do Supremo Tribunal de Justiça é analisado o conceito de antiguidade para efeito de fixação da dimensão do aviso prévio em relação à data de cessação de contrato de trabalho, bem como para efeito da determinação do montante da compensação devida ao trabalhador em caso de despedimento coletivo.

66. Apesar das diferenças relativamente ao caso *sub judice*, a fundamentação contida no acórdão citado, e as conclusões a que o Supremo Tribunal de Justiça chega, são transponíveis para a análise do conceito de antiguidade em caso de cessação do contrato de trabalho por acordo entre a entidade empregadora e o trabalhador.

67. O acórdão do Supremo Tribunal de Justiça citado permite-nos extrair as seguintes conclusões, com relevo para a matéria que se discute no processo *sub judice*:

- i. O Código do Trabalho não explicita diretamente o conceito de antiguidade, mas diversos preceitos nele contidos apontam para um significado legal de antiguidade

que, na sua aceção geral, se reconduz ao tempo de integração de um trabalhador numa organização empresarial;

- ii. No mesmo sentido – o da antiguidade na empresa – vai a doutrina *jus* laboral;
- iii. Assim, a noção legal de antiguidade adotada em matéria de cessação do contrato de trabalho é a da antiguidade na empresa (quer no caso analisado no acórdão do STJ – de despedimento coletivo – quer nos demais casos de cessação do contrato de trabalho).

68. Assim, ainda que fosse necessário o recurso ao direito do trabalho para efeito de aplicação da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, sempre concluiríamos, como o fez o Supremo Tribunal de Justiça no acórdão citado, que o sentido geral aí reconhecido é o de antiguidade na empresa, e que não é aplicável a Cláusula 17.ª dos ACT do Setor Bancário, visto que este não regula a matéria referente a compensações pagas ao trabalhador por cessação do contrato de trabalho.

69. Mesmo discutindo-se a consequência jurídica de as partes reconhecerem, por acordo, uma antiguidade que vai para além da antiguidade na empresa – como sucede no caso do Requerente A... e o Banco D... – sempre se diria que, perante a interpretação que este Tribunal faz da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, é irrelevante, para os efeitos desta norma, o acordo entre as partes no sentido de reconhecer uma antiguidade mais alargada, que vá para além da antiguidade na empresa, por força do princípio da prevalência da lei.

70. Em causa não está o exercício da liberdade contratual pelas partes, que podem legitimamente acordar no reconhecimento de uma antiguidade alargada; o que não pode, porque o legislador fiscal não permite, é que desse acordo resultem consequências fiscais, designadamente a redução do imposto a pagar.

71. Refira-se, finalmente, que o resultado interpretativo a que aqui se chega é também o mais coerente com os princípios constitucionais da legalidade, da segurança jurídica e da própria igualdade, na medida que os critérios para a determinação da medida da tributação

resultam da lei (incluindo os critérios para a exclusão da incidência), não dependendo de vicissitudes, tais como o facto de os trabalhadores serem ou não sindicalizados e qual o respetivo sindicato, nem do facto de a entidade empregadora ter ou não outorgado Acordo Coletivo de Trabalho, ou da circunstância de o trabalhador ter exercido as suas funções num determinado setor de atividade ou noutra, ou ainda daquilo que possa ter sido acordado entre as partes.

72. A este respeito, cumpre a tomada de posição sobre o argumento trazido à colação pelos Requerentes de que a AT teria violado o princípio da igualdade, agindo ao coberto de abuso de direito, nomeadamente por “*venire contra factum proprium*”.

Ora,

73. Entende o presente Tribunal que não estamos perante qualquer abuso de direito, sendo a interpretação da Requerida, como propugnado *supra*, a que melhor se coaduna com o princípio da igualdade.

74. Não obstante, a figura do *venire contra factum proprium* nunca seria subsumível aos factos alegados pelos Requerentes, visto não estarmos perante uma atuação de má fé por parte da Requerida, em que esta tomou um comportamento (que aqui seria a emissão dos Despachos por parte das Direções de Finanças de Santarém e Leiria) com o intuito claro de iludir os Requerentes.

75. Efetivamente, o *venire contra factum proprium* encontra respaldo nas situações em que uma pessoa, por um certo período de tempo, comporta-se de determinada maneira, gerando expectativas em outra de que seu comportamento permanecerá inalterado.

76. Em vista desse comportamento, existe um investimento, a confiança de que a conduta será a adotada anteriormente, mas depois de referido lapso temporal, é alterada por comportamento contrário ao inicial, quebrando dessa forma a boa-fé objetiva (confiança).

77. No caso *sub judice* não estamos perante uma atuação da AT com o intuito de criar expectativas nos ora Requerentes para depois as frustrar com a intenção de obter uma vantagem, mas meramente o desejo de repor a ordem jurídica no caso dos Requerentes.

78. Efetivamente, o Direito Circulatório, no qual se incluem os Despachos emitidos pelas Direções das Finanças, nunca poderiam vincular o contribuinte – ou os Tribunais – a um entendimento contrário à Lei,

79. O que é precisamente o tipo de entendimento que os Despachos citados pelos ora Requerentes se encontram a propugnar.

80. Neste contexto, é a decisão do presente Tribunal que o ato tributário de liquidação adicional contestado nos autos não enferma de qualquer vício de violação da lei, pelo que improcede o pedido de anulação desse ato e improcede também, consequentemente, o pedido de condenação da Requerida ao pagamento de custas e demais encargos com o processo.

81. Por fim, no que respeita ao vício por incompetência do Exmo. Chefe de Divisão dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto para a prática do ato de liquidação, bem como aos argumentos suscitados pelos Requerentes face ao mecanismo da substituição tributária, sufraga o presente Tribunal a posição da Requerida a este respeito, incluindo os preceitos legais citados para este efeito, concluindo que nenhum destes argumentos procede.

## **V. Decisão**

82. Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e absolver a Requerida do pedido, com todas as consequências legais.

## **VI. Valor do processo**

83. Fixa-se o valor do processo em Euro 21.471,24, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

## **VII. Custas**

84. De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em Euro 1.224,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo dos Requerentes, dada a improcedência integral do pedido.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 16 de novembro de 2018

O Árbitro

(Sérgio Santos Pereira)