

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 657/2018-T

**Tema:** IRS - antiguidade da relação laboral no âmbito de empresas em relação de grupo ou de domínio.

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernanda Maçãs (árbitro-presidente), Ricardo Marques Candeias e Jónatas Machado (árbitros vogais), designados, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

### I. Relatório

1. A..., contribuinte fiscal n.º..., e B..., contribuinte fiscal n.º..., com residência na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Cascais, (doravante “Requerentes”) notificados do despacho proferido pela Direção de Finanças de Lisboa, Divisão de Justiça Administrativa, no sentido do indeferimento da reclamação graciosa do ato de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) do ano de 2016, com o n. 2017..., datado de 29 de julho de 2017, no montante total de € 1.330,68 (mil, trezentos e trinta euros e sessenta e oito cêntimos), vêm, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º, na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º, *in fine*, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, (RJAT)) requerer a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo designado nos termos da alínea a) do n.º 2 do art. 6.º e na alínea a) do n.º 3 do art. 5.º do RJAT.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 21 de dezembro de 2018, pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, no dia 8 de fevereiro de 2019, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação no dia 8 de fevereiro de 2019, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do art. 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos arts 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 28 de fevereiro de 2019.

6. Na sua Resposta, apresentada a 10 de abril de 2019, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT ou Requerida) veio sustentar improcedência da presente ação, por não provada, devendo a mesma ser absolvida do pedido, com as legais consequências.

7. A fundamentar o presente pedido, os Requerentes vêm aos autos afirmar, em síntese, o seguinte:

- a) Em 4 de setembro de 1997 o Requerente (A...), de nacionalidade espanhola, doravante referido apenas por Requerente, celebrou um contrato de trabalho com empresa C... SL., ... no ... da mesma nacionalidade; <sup>1</sup>
- b) A 1 de agosto de 2010 o Requerente celebrou um novo contrato<sup>2</sup>, em regime de comissão de serviço, com a empresa portuguesa "D..., Lda.", com sede no ..., ..., ...-....

<sup>1</sup> Contrato este redigido em espanhol, portanto, em língua não oficial - português - conforme refere o despacho de decisão no sentido de indeferimento da reclamação graciosa. No entanto, entendem os Requerentes ser de referir que muito embora os mesmos não tenham sido acompanhados de tradução, a verdade é que se encontra redigido em espanhol, a qual é consabidamente uma língua que se poderá considerar conhecida de todos os intervenientes processuais, nomeadamente da Autoridade Tributária e Aduaneira.

<sup>2</sup> Contrato este redigido em inglês, portanto, em língua não oficial - português - conforme refere o despacho de decisão no sentido de indeferimento da reclamação graciosa. No entanto, entendem os Requerentes ser de referir que muito embora os mesmos não tenham sido acompanhados de tradução, a verdade é que se encontra redigido

- ..., NIF..., integrante do mesmo grupo da sociedade espanhola com a qual se constituíra o vínculo jurídico-laboral resultante do primeiro contrato;
- c) A Cláusula 4 do segundo contrato reconhece a antiguidade do Requerente desde o dia 4 setembro de 1997, a partir do seu ingresso na empresa C... SL, integrante do mesmo grupo económico da "D..., Lda.", o Grupo C...;
  - d) Nos termos da Cláusula 16 do segundo contrato, o vínculo por este estabelecido substituiu o primeiro vínculo contratual, bem como todos os acordos e compromissos anteriores entre o Requerente e as empresas do Grupo C..., o que constitui a admissão expressa da existência de uma ligação anterior do trabalhador à mesma unidade económica, entendida como o grupo societário em que se integra a "D..., Lda.";
  - e) A 16 de novembro de 2018 é emitida uma declaração conjunta pelas empresas C... SL, de Espanha, e "D..., Lda.", de Portugal, reconhecendo a integração de ambas no grupo C... internacional;
  - f) Por estarem reunidos os pressupostos legais, quando desse segundo contrato, o Requerente registou-se na Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), como residente não habitual em Portugal, nos termos do art. 16º, n.º 6 e n.º 7 do CIRS, do Código 802 da Portaria no 12/2010, de 7 de janeiro do Ministro das Finanças e da Circular no 7/2010, da DGCI, adquirindo o direito a ser tributado nessa qualidade pelo período de 10 anos consecutivos, desde que, em cada um desses 10 anos seja aí considerado residente. Os membros do agregado familiar do Requerente continuaram e, ainda, continuam a ser residentes em Portugal para efeitos de IRS;
  - g) O Requerente ocupou funções de quadro superior na "D..., Lda.", com poderes de direção e vinculação da sociedade, motivo pelo qual beneficiaria do estatuto de residente não habitual;
  - h) Face ao estatuto de residente não habitual adquirido, passou o Requerente a beneficiar da retenção através da aplicação da taxa especial de 20 % aos rendimentos líquidos do

---

em inglês, a qual é consabidamente uma língua que se poderá considerar conhecida de todos os intervenientes processuais, nomeadamente da Autoridade Tributária e Aduaneira. Aliás, os termos em que tais documentos são redigidos não poderão deixar de se considerar perfeitamente perceptíveis e entendíveis, não sendo necessário ou exigido um conhecimento especial de línguas estrangeiras para a sua correta interpretação.

---

trabalho dependente auferidos, independentemente de estes serem fixos ou variáveis, como resulta do artigo 72.º n.º 6, do CIRS, sem prejuízo da opção pelo englobamento, nos termos do n.º 7 dessa norma legal, do que resulta o regime-regra ser o caráter liberatório dessa taxa especial;

- i) No dia 31 de março de 2016 cessou o vínculo laboral entre o Requerente e a "D..., Lda." em virtude de esta, nos termos do artigo 246.º do Código do Trabalho e da Cláusula 13.º, n.º 1 do segundo contrato, ter posto unilateralmente termo à comissão de serviço e o Requerente ter optado por não continuar ao serviço do mesmo grupo económico;
- j) O Requerente recebeu uma compensação em virtude da cessação do segundo contrato de trabalho, nos termos do n.º 1 da respetiva Cláusula 14 e do artigo 366.º do Código do Trabalho, no montante de € 547.000,00 que acresceria aos rendimentos fixos auferidos nesse ano;
- k) A "D..., Lda." reteve a importância de € 85.027,00, que entregou ao Estado a 20 de abril de 2016, aplicando a taxa especial liberatória de 20 %, à compensação por ela considerada não isenta, no valor de € 425.138,8;<sup>3</sup>
- l) Os cálculos efetuados pela entidade patronal para apurar o montante a reter a título de IRS do ano de 2016, face à compensação pela cessação do contrato de trabalho do Requerente, não se encontram corretos, o que teve consequências no ato de liquidação aqui sindicado;
- m) Por esse motivo, nos termos do n.º 4 do artigo 2º do CIRS, a indemnização recebida apenas podia ser tributada na parte que excedesse o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com caráter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade na entidade devedora, e não integralmente;
- n) Se a norma legal tivesse sido corretamente aplicada, a retenção teria sido de € 24.214,89 (vinte e quatro mil, duzentos e catorze euros e oitenta e nove centésimos) e não de € 85.027,00 (oitenta e cinco mil e vinte e sete euros), em virtude de o valor médio das remunerações regulares com caráter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas pelo

---

<sup>3</sup> Os Documentos comprovativos da retenção e entrega dessa importância constituem respetivamente os Docs. nos 7 e 8 anexos ao presente pedido de constituição do tribunal arbitral, e do Doc. n.95.

Requerente nos últimos 12 meses ter sido de € 22.417,14 (vinte e dois mil, quatrocentos e dezassete euros e catorze cêntimos)<sup>4</sup>;

- o) A retenção efetuada, por lapso ou cautela excessiva da "D..., Lda.", não teve em conta, para efeitos da exclusão tributária prevista no artigo 2.º n.º 4, do CIRS, a efetiva antiguidade do trabalhador no seio do grupo;
- p) A antiguidade que, nos termos da referida Cláusula 14 n.º 1 do segundo contrato, foi tida em conta no apuramento da indemnização paga – produto da aplicação ao salário-base e da média mensal dos incentivos extrassalariais recebidos no último ano, pelos anos de antiguidade – não foi considerada no apuramento do montante a reter, ou seja, no cálculo da exclusão tributária prevista no artigo 2.º, no 4, do CIRS, assistindo-se a uma duplicidade de critérios;
- q) As sociedades para as quais o Requerente trabalhou estão em relação de domínio ou grupo, nos termos do artigo 489.º n.º 1, do Código das Sociedades Comerciais, conforme declaração conjunta emitida pelas C... SL, espanhola, e "D..., Lda.", portuguesa;
- r) O Despacho do Diretor-Geral dos impostos, no Processo n.º 1818/10, de 10 de outubro, reconheceria, para efeitos da exclusão tributária prevista no art. 2.º, n.º 4, do CIRS, que, pelo critério da substância económica e tendo em conta do artigo 285.º do Código do Trabalho, a antiguidade do trabalhador abrange o serviço prestado a empresas que entre se encontrem numa relação de domínio ou grupo;<sup>5</sup>
- s) O artigo 334.º do Código do Trabalho consagra a responsabilidade solidária dos membros do grupo pelas dívidas laborais aos trabalhadores, consequência necessária da equiparação legal entre entidade patronal, entendida como entidade devedora dos rendimentos, e qualquer entidade em relação de domínio ou grupo ou, em sentido mais amplo, que integra a mesma unidade económica;
- t) A mudança jurídica da entidade empregadora dentro do grupo, por celebração de contrato de trabalho com outra empresa do mesmo grupo, não obsta, nos termos da lei e de orientação administrativa, a que, por força do artigo 2.º n.º 4 do CIRS, na

<sup>4</sup> Cfr. recibos apresentados no Documento n.º 9.

<sup>5</sup> Documento n.º 10.

- compensação auferida por cessação do contrato de trabalho sejam considerados os anos de trabalho em ambas as entidades, entendimento não seguido pela entidade retentora;
- u) Os Tribunais Tributários têm um entendimento de ainda maior amplitude e que adere ao conceito de antiguidade desenvolvido pela melhor doutrina, nos termos do qual a antiguidade a considerar para efeitos da exclusão do artigo 2.º n.º 4 do CIRS não se limita ao tempo de serviço prestado nas entidades em relação de domínio ou grupo, podendo abranger o tempo dedicado a entidades que exerçam uma atividade idêntica à da entidade empregadora, caso isso resulte de contrato de trabalho ou acordo coletivo de trabalho;
  - v) Isso resulta de o Código do Trabalho não definir expressamente o conceito de antiguidade do trabalhador e do disposto no artigo 11.º n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT), nos termos do qual, sempre que o direito tributário se sirva de termos utilizados em outros ramos do direito, se deve considerar que são empregues no mesmo sentido que as mesmas aí têm salvo se outro não resultar diretamente na lei, o que não é o caso.
  - w) Atendendo a que a legislação laboral não define expressamente *antiguidade*, esta pode abranger, para efeitos do artigo 2.º, n.º 4, do CIRS, o tempo de serviço alcançado noutra empresa, desde que tal tenha sido expressamente estipulado no contrato laboral pela entidade devedora;
  - x) Não resultando da lei que o conceito de antiguidade se cinja estritamente ao tempo de serviço prestado na entidade devedora e nada justificando uma interpretação restritiva dessa norma de incidência, essa noção lata de antiguidade deve ser acolhida para efeitos de IRS;
  - y) A antiguidade não se conta necessariamente a partir do contrato de trabalho, mas corresponde à duração efetiva do serviço prestado, que pode ter sido iniciado posteriormente e não simultaneamente com a celebração do contrato de trabalho, ou anteriormente a esse contrato no mesmo grupo económico ou no exercício de funções idênticas.
  - z) Não releva, para efeitos da definição do perímetro dessa área económica, o facto de sociedade dominante se localizar no estrangeiro, sob pena de violação do princípio da não discriminação consagrado no direito comunitário;

- aa) Interessa, para esse efeito, nos termos do artigo 39.º do Código das Sociedades Comerciais, a lei pessoal aplicável à "D..., Lda".
- bb) De outro modo, verificar-se-ia a consequência absurda da inaplicabilidade dos arts. 285.º, n.º 5.º, e 334.º do Código do Trabalho aos grupos societários sediados no estrangeiro, mas que exerçam a sua atividade em Portugal através de sociedade por eles dominadas, com a consequente desproteção dos direitos dos trabalhadores, em caso de transmissão do estabelecimento e falta de pagamento das retribuições devidas, solução que violaria, de qualquer modo, pelo menos no que concerne aos grupos sediados da União Europeia, os princípios da não discriminação e liberdade de circulação das pessoas ainda vigentes na Europa.
- cc) A entidade empregadora aplicaria, assim, no cálculo da retenção, uma noção de antiguidade totalmente alheia ao direito laboral e da qual resultou o imposto retido, a título liberatório, ser de montante muito superior ao que deveria ter sido.
- dd) Depois de esclarecido o conceito de «*antiguidade*» presente no n.º 4 do art. 2.º do CIRS, cumpre, agora, elucidar sobre o conceito de «*remuneração regular com caráter de retribuição sujeitas a imposto auferida nos últimos 12 meses*», pela sua importância.
- ee) Segundo Miguel Primaz, in Conferência da Associação Fiscal Portuguesa de Lisboa, no dia 22.11.2018, sob o tema "ART. 2.º, N.º 4 DO CIRS - PROBLEMÁTICAS FISCAIS INERENTES À CESSAÇÃO DA RELAÇÃO LABORAL" - o conceito de REMUNERAÇÕES REGULARES abrange «*todas as componentes remuneratórias susceptíveis de revestirem caráter de habitualidade (ainda que apenas em abstrato) e relativamente às quais o trabalhador tenha a expectativa de receber;*»
- ff) Por regularidade de uma prestação deve entender-se "periodicidade na sua atribuição" e não "regularidade do seu montante";
- gg) A expressão "com caráter de retribuição" compreende tudo aquilo que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o trabalhador tem direito como contrapartida do seu trabalho, presumindo-se constituir retribuição toda e qualquer prestação da entidade patronal ao trabalho, compreendendo a remuneração-base e todas as outras prestações regulares e periódicas, em dinheiro ou em espécie e as modalidades de remuneração certa, variável ou mista;

- 
- hh) Fazem parte do conceito de "remunerações regulares com caráter de retribuição", remunerações mensais e diuturnidades; férias e subsídio de férias; subsídio de Natal; subsídios de risco ou de isolamento, de turno ou de trabalho noturno; - gratificações decorrentes do contrato/normas que o regem ou dos usos que pela sua regularidade e permanência devam considerar-se como integrantes da remuneração; comissões; ajudas de custo (na parte em que excedam os "limites normais" fixados ou não cumpram os pressupostos para a sua atribuição); subsídio de refeição ou utilização de viatura própria ao serviço da entidade patronal (na parte em que excedam os "limites normais" fixados ou não cumpram os pressupostos para a sua atribuição); retribuição por isenção de horário; - subsídio para despesas de representação (sem prestação de contas);
- ii) Não fazem parte daquele conceito: - remuneração por trabalho extraordinário (salvo se regular e periódico); - gratificações extraordinárias concedidas como recompensa/prémio pelos bons serviços (com *animus donandi*); - prémio por antiguidade; - participação nos lucros, desde que ao trabalhador esteja assegurada pelo contrato uma retribuição certa, variável ou mista; - ajudas de custos (na parte em que não exceda os "limites normais" fixados); - subsídio para despesas de representação (efetivamente utilizadas como tal); - subsídios familiares, de estudo, comparticipação em despesas de doença; - subsídio de refeição ou utilização de viatura própria ao serviço da entidade patronal (na parte em que não exceda os "limites normais" fixados).
- jj) Integra a retribuição tudo o que se configure como contrapartida direta do trabalho, que seja regular e periódico e que não tenha a natureza de liberalidade, de compensação por custos incorridos por conta da entidade patronal ou de prestação social;
- kk) A expressão «sujeitas a imposto» não abrange remunerações regulares com caráter de retribuição excluídas totalmente de tributação e as excluídas parcialmente de tributação (na parte excluída apenas), mas, ao invés, abrange a parte não excluída - exs. Subsídio de refeição, ajudas de custo, despesas pela utilização de viatura pessoal ao serviço da empresa. A mesma inclui remunerações regulares com caráter de retribuição isentas de tributação (quer sejam total ou parcialmente, objetiva ou subjetivamente, integral ou com progressividade), e as que, independentemente da forma de tributação, sejam



- sujeitas (i.e. taxa progressiva, taxa proporcional liberatória ou taxa proporcional especial);
- ll) Na expressão "auferidas nos últimos 12 meses" "auferidas" significa as remunerações regulares com carácter de retribuição que tenham sido efetivamente "pagas" ou "colocadas à disposição" do sujeito passivo, não abrangendo créditos vencidos, mesmo que já possam ter sido processados, que não tenham sido efetivamente pagos ou colocados à disposição do seu beneficiário (v.g. salários em atraso não contabilizam para a fixação do limite de exclusão);
- mm) Como critérios quantitativos possíveis de contagem indica-se o critério com base na cessação efetiva: a contar do dia do último dia efetivo de produção de efeitos da relação laboral ou - critério específico em caso de acordo de revogação: a contar do dia do acordo celebrado. - critério utilizável: a contar do final do mês anterior à cessação efetiva.

Em face do exposto, o Requerente vem peticionar que a presente ação arbitral seja julgada procedente, por provada, revogada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa do ato de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) do ano de 2016, com o n.º 2017..., datado de 29 de julho de 2017, no montante total de € 1.330,68 (mil, trezentos e trinta euros e sessenta e oito cêntimos), referente ao ano de 2016, aqui sindicado, devendo este ser anulado e substituído por outro que contemple devidamente os valores corretos, para efeitos de apuramento daquele imposto, por força dos vícios *supra* identificados, tudo com as demais consequências legais, nomeadamente o pagamento de juros indemnizatórios, tudo nos termos do artigo 43º. da LGT.

8. A Requerida respondeu, por impugnação, sustentando que o presente pedido deve ser julgado improcedente, com os seguintes fundamentos:

- a) Não se encontrem nos autos elementos que permitam aferir da efetiva relação acionista ou uma eventual participação qualificada entre a C... SL e a "D..., Lda." para além de uma identidade na área de atividade funcional e de intercâmbio de

- interesses que permitam a plena compreensão da cláusula 4 do segundo contrato de trabalho, no qual se reconhece ao contribuinte a antiguidade adquirida desde 1997;
- b) A entidade patronal “D..., Lda.” disponibilizou ao Requerente, em março de 2016, a título compensatório, o montante de 547.000,00€ sem que se encontrem elementos documentais que permitam aferir dos pressupostos que se encontraram subjacentes ao cálculo deste montante;
  - c) A mesma entidade patronal determinou nos termos do disposto no artigo 2.º n.º 4 alínea b) do CIRS qual o valor que beneficiaria fiscalmente de exclusão de tributação em IRS, fazendo incidir sobre o restante, que o Requerente identifica como 425.138,81€, a taxa de retenção na fonte e entregando nos cofres do Estado o valor de 85.027,00 €;
  - d) Esses valores foram declarados pela “D..., Lda.”, em cumprimento das suas obrigações declarativas, conforme decorre da consulta da DMR, tal como foi inscrito na Mod. 3 de IRS, apresentada pelo contribuinte em 31.05.2017, para o ano de 2016;
  - e) O benefício fiscal consagrado no artigo 2.º n.º 4 alínea b) do CIRS, traduzido na exclusão de sujeição a tributação na parte que não exceda o montante apurado nos termos explicitados no dispositivo, deve ser objeto de interpretação delimitada, rigorosa e restritiva;
  - f) A antiguidade a contabilizar, para efeitos do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, é a antiguidade na entidade devedora da compensação por cessação do contrato de trabalho, - no caso a D..., Lda.”, identificada sob o NIF..., sendo a ela equiparada qualquer outra entidade que esteja em relação de domínio ou de grupo de acordo com o previsto no n.º 10 do artigo 2.º do CIRS - não sendo de ponderar, na aplicação do referido preceito legal, a antiguidade em anterior entidade empregadora, mesmo que o trabalhador e a nova entidade patronal tenham acordado ser de considerar em eventuais futuras “indenizações”, por contrato de trabalho;
  - g) Os documentos trazidos aos autos não permitem apurar em concreto a correção das diversas contabilizações efetuadas, não se podendo concluir com plena certeza e clareza os valores que foram considerados para efeitos da determinação do limite

quantitativo da delimitação negativa prevista no mencionado art.º 2.º n.º 4 alínea b) do CIRS;

- h) Ao regime jurídico do artigo 2.º, n.º 4, do CIRS subjaz uma notória vocação anti abuso, própria das cláusulas especiais preventivas da evasão fiscal – vocação que tem especial razão de ser, pois não seriam em qualquer caso aceitáveis acordos que dispusessem sobre antiguidade laboral reconhecendo antiguidades meramente artificiais e impondo tal reconhecimento para efeitos de delimitação negativa da incidência de imposto;
- i) O conceito de antiguidade de que se servem os preceitos legais relativos à cessação do contrato de trabalho e que estabelecem critérios de definição de indemnizações ou compensações é o de antiguidade na empresa, não sendo atendíveis, nessa definição ou cômputo indemnizatório, períodos adicionais de duração do vínculo que possam ter sido reconhecidos pelo empregador por mero efeito de consenso contratual ou, até, por admissão unilateral;
- j) O conceito de antiguidade relevante em sede de indemnizações ou compensações deve resultar diretamente da aplicação de normas legais ou convencionais coletivas que tenham por consequência essa extensão, como por exemplo sucede nos casos de cessão de posição contratual, transmissão de titularidade ou exploração de empresa, estabelecimento ou unidade económica, fusão, cisão ou outros que as convenções coletivas de trabalho possam prever;
- k) O referido conceito corresponde ao número de anos ou fração de antiguidade na entidade empregadora com a qual cessa o contrato na origem das importâncias pagas (com a ressalva da antiguidade verificada em outras entidades em relação de domínio ou de grupo com aquela por força da extensão do conceito operada pelo n.º 10 do art. 2.º do CIRS).
- l) O recurso à norma do artigo 11.º, n.º 2 da LGT pressupõe – face à expressão “salvo se outro decorrer diretamente da lei” – a inexistência na norma legal (alínea b) do n.º 4 do art. 2.º do Código do IRS) de um qualquer sentido próprio de antiguidade, sendo que o mesmo sempre implicaria, como é lógico, a assunção prévia de um critério metodologicamente válido que permitisse optar por uma das múltiplas

qualificações de antiguidade existentes no âmbito laboral, com exclusão de todas as demais;

- m) Não estando a AT vinculada pela qualificação do negócio jurídico ou do objeto negocial efetuada pelas partes, a solução a dar à questão depende da interpretação jurídica a dar a todo o normativo implicado pela expressão “número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções a entidade devedora”, contida na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS;
- n) Uma vez respeitados os limites legais imperativos quanto às compensações ou indemnizações por cessação do contrato de trabalho, não está naturalmente, em causa a plena legitimidade de os instrumentos jurídicos negociais vincularem a entidade devedora a compensações/indemnizações pecuniárias superiores ao montante correspondente à delimitação negativa da incidência fiscal prevista na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS;
- o) O espírito da lei, reclama uma interpretação em termos literais da expressão “números de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora” referenciada à “entidade devedora”, não admitindo que na “antiguidade na entidade devedora” se considerem, para além da antiguidade inerente à efetiva duração da relação contratual outorgada por essa entidade, majorações decorrentes de instrumentos jurídicos negociais;
- p) 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” que, por força do elemento histórico-sistemático inerente à norma do atual n.º 10 do mesmo artigo, corresponde à “entidade empregadora/patronal”, com a amplitude decorrente desta norma, bem como das situações de sucessão na posição desta entidade, máxime por efeito da equiparação inerente ao artigo 285.º do Código de Trabalho de 2009;
- q) Os contratos individuais ou os atos normativos de natureza não legislativa, incluindo convenções coletivas de trabalho, não podem alterar uma norma de incidência negativa como a estabelecida na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, sob pena

de violação do princípio da legalidade da administração (arts. 103.º e 112.º da CRP), nas suas dimensões de reserva de lei e tipicidade das leis, e do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP);

- r) 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;
- s) Vários são os elementos histórico-sistemáticos e teleológicos que, ao nível infraconstitucional, só são compatíveis, seja com a “antiguidade na entidade devedora”, seja com a inadmissibilidade da consideração nesta antiguidade, correspondente à efetiva duração da relação contratual outorgada por aquela entidade, de majorações decorrentes de instrumentos jurídicos negociais;
- t) Os princípios constitucionais da igualdade e da legalidade em matéria de incidência fiscal, cujos corolários de igualdade, responsabilidade e segurança reclamam uma intensa determinabilidade, pressupõem, na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, uma “antiguidade” referenciada à “entidade devedora” e que não admitem, face ao elemento teleológico aferido pela finalidade da exclusão da incidência fiscal estatuída naquela mesma norma, que instrumentos jurídicos negociais se permitissem, através de majorações da antiguidade inerente à efetiva duração da relação contratual outorgada por aquela entidade, delimitar voluntariamente a amplitude dessa exclusão da incidência fiscal.
- u) A “entidade devedora” a que se refere o n.º 4 do artigo 2.º tem de ser a “entidade patronal” mencionada no n.º 10 do mesmo preceito legal, o que fica explícito quando no n.º 4 se condiciona a exclusão da tributação à não criação de novo vínculo profissional ou empresarial no prazo de 24 meses com a mesma “entidade”;
- v) A alegada relação de grupo entre a C..., entidade espanhola com o CIF ... e a D..., Lda. — NIF ... não se mostra minimamente comprovada conforme foi supra referido, pelo que não se conclui em que sentido a liquidação de IRS de 2016 ora

em crise se mostra ferido de ilegalidade porquanto foi emitida atendendo ao rendimento que o Requerente declarou, ao montante objeto de retenção entregue nos cofres do Estado e que, perante a falta de elementos de prova que permitam concluir em sentido distinto, mostra-se conforme o disposto nas normas jurídicas aplicáveis à matéria em ponderação, mais concretamente o art.º 2º, nº 4, alínea b), o art.º 72º, nº6 do CIRS e em razão da situação pessoal de residente não habitual do Requerente.

9. Por despacho proferido a 03-05-2019 foi determinada a realização de audiência de julgamento, ao abrigo do art. 18.º, RJAT, para o dia 31 de maio de 2019, tendo sido deferido o pedido de alteração do rol de testemunhas apresentado pelo Requerente.

10. Por requerimento datado de 16-05-2019 o requerente veio juntar aos autos 11 documentos, e, a 29-05-2019, requerer a substituição de uma testemunha por esta ser advogado e estar impedida de prestar depoimento atento ao teor do despacho de indeferimento de que foi objeto o respetivo pedido de levantamento do segredo profissional.

11. A 31-05-2019 teve lugar reunião deste Tribunal Arbitral, com a inquirição das testemunhas arroladas, que correu seus termos conforme ata lavrada para o efeito, tendo as partes sido notificadas, no final da audiência, para apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias bem como foi deliberado que a decisão final seria proferida até ao final do prazo fixado no art. 21.º, 1, do RJAT. O Tribunal, com a concordância da Requerida, decidiu admitir a junção aos autos dos documentos apresentado pelo representante dos Requerentes, a 16 de maio de 2019. Por despacho de 24 de agosto foi prorrogada o prazo para a prolação do Acórdão fixando-se para o efeito o dia 27 de outubro.

12. Os Requerentes e a Requerida apresentaram alegações reiterando os argumentos apresentados nas anteriores peças processuais.

## **II. SANEAMENTO**

13. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 4.º, ambos do RJAT.

14. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vd. art.s 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma, e art.s 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

### **III. Do Mérito**

#### **III.1.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Com data de 4 de setembro de 1997 foi celebrado entre o Requerente, de nacionalidade espanhola, e a sociedade comercial C..., SL, ... ..., com domicílio em Valência, Espanha, um contrato de trabalho por tempo indeterminado (Documento n.º 2)
- b) Com data de 1 de agosto de 2010 o Requerente celebrou, em regime de comissão de serviço, um contrato de trabalho com a sociedade comercial "D..., Lda.", sediada em Sintra, Portugal, para exercer as funções de "*Country Managing Director Portugal*" e reportando diretamente ao "*General Manager Western Europe*" (Documento n. 3).
- c) O contrato de trabalho referido na alínea anterior reconhece, na cláusula quarta, a antiguidade do Requerente desde 4 setembro de 1997 (Documentos n.º 2 e n.º 3).
- d) Nos termos do disposto na cláusula décima terceira qualquer das partes podia fazer cessar a comissão de serviço, a qualquer momento, cessação essa que determinaria consequentemente a cessação do contrato de trabalho.
- e) Nos termos da cláusula décima sexta do contato referido na alínea b), são revogados quaisquer acordos e compromissos anteriores, orais ou escritos, entre o Requerente

e as empresas do GRUPO C..., total ou parcialmente relacionados com o objeto do segundo contrato (Documento n.º 3).

- f) Por certidão permanente válida até 03-09-2013 resulta que, em 2010, o capital social da D..., Lda, era de 798.077 euros, representado por duas quotas, sendo uma com o valor nominal de 797.977 euros, titulada pela C..., SA, com sede na Bélgica, NIPC ..., e outra com o valor nominal de 100 euros, titulada por E... (Documento n.º 1, do requerimento apresentado a 16-05-2019).
- g) Por documento datado de 30.06.2016, a D..., Lda., declarou que a C..., SL, .... ..., referida em a), e ela própria, declarante, mencionada em b), integram o GRUPO C..., cuja sociedade mãe, C... INC, se encontra sediada nos Estados Unidos da América (Documento n. 4).
- h) O GRUPO C... era constituído por uma direção ibérica que exercia as suas competências em Espanha, Portugal, Grécia e Itália (Documentos ns. 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11, do requerimento apresentado a 16-05-2019).
- i) A D..., Lda., sediada em Sintra, Portugal, reportava à C..., SL, ..., atuando ambas como se fossem uma única unidade económica (Documentos ns. 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11, do requerimento apresentado a 16-05-2019).
- j) Os colaboradores da D..., Lda., e os colaboradores da C..., SL, ..., tinham reuniões regulares em Espanha e Portugal, onde eram discutidos os planos de negócios, com se fossem uma única unidade económica (Documentos ns. 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11, do requerimento apresentado a 16-05-2019).
- k) O Requerente trabalhou para as sociedades referidas em a) e em b), entre o dia 4 de setembro de 1997 e 30 de março de 2016, isto é, durante 18 anos e 7 meses; (Documentos n.º 2, n.º 3, n.º 6 e n.º 9)
- l) As remunerações brutas auferidas pelo Requerente, nos últimos 12 meses, foram as seguintes (Documento 9):

Abril de 2015	€ 13.644,36
------------------	-------------



Maio 2015	€ 13.537,22
junho 2015	€ 19.616,76
julho 2015	€ 13.644,36
Agosto 2015	€ 13.498,26
Setembro 2015	€ 13.644,36
Outubro 2015	€ 13.566,44
Novembro 2015	€ 194.874,25
Dezembro 2015	€ 56.911,88
Janeiro 2016	€ 32.373,36
Fevereiro 2016	€ 12.398,96
Março 2016	€ 46.426,28
<b>TOTAL</b>	<b>€</b>
<b>269.005,62</b>	

m) O Requerente está registado na Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), como residente não habitual em Portugal, nos termos do art. 16.º, n.º 6, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), do Código 802 da Portaria no 12/2010, de 7 de janeiro do Ministro das Finanças e da Circular no 7/2010, da DGCI; (Anexos I e II, Declaração de rendimentos e Demonstração da Liquidação do IRS de 2016).

- 
- n) Os membros do agregado familiar do Requerente continuaram a ser residentes em Portugal para efeitos de IRS (Anexos I e II, Declaração de rendimentos e Demonstração da Liquidação do IRS de 2016).
- o) A 31 de março de 2016 cessou o vínculo jurídico-laboral entre o Requerente e a "D..., Lda.", em virtude de esta ter posto unilateralmente termo à comissão de serviço e o Requerente ter optado por não continuar ao serviço do mesmo grupo económico (Documentos n.º 5, n.º 6 e n.º 9).
- p) O Requerente recebeu uma compensação em virtude da cessação do contrato de trabalho em causa, nos termos do n.º 1 da Cláusula Décima Quarta do contrato junto como Doc. n.º 3 e do art. 366º do Código do Trabalho, no montante de € 547.000,00 (quinhentos e quarenta e sete mil euros), que acresceria aos rendimentos fixos auferidos nesse ano (Documento n.º 6).
- q) A "D..., Lda." reteve, aplicando a referida taxa especial liberatória de 20 %, à compensação considerada pela mesma como não isenta de € 425.138,81 (quatrocentos e vinte e cinco mil, centos e trinta e oito euros e oitenta e um cêntimos) a importância de € 85.027,00 (oitenta e cinco mil e vinte e sete euros), que entregou a 20 de abril de 2016 nos cofres do Estado<sup>6</sup> (Documento n.º 6 e n.7);
- r) O Requerente, no dia 31.05.2017 apresentou a sua declaração de IRS Mod. 3, referente ao ano de 2016, da qual faziam parte integrante os seguintes anexos: - Um (1) anexo A – rendimentos de trabalho dependente, - Um (1) anexo G – rendimentos provenientes de mais-valias e outros incrementos patrimoniais; - Um (1) anexo H – Benefícios fiscais e deduções à coleta; - Dois (2) anexos J – rendimentos obtidos no estrangeiro, - Um (1) anexo L – residente não habitual.
- s) O Requerente, no ano de 2016, auferiu, a título de rendimentos da categoria A, o montante de € 575.909,83 e contribuiu para a Segurança Social no valor de € 15.421,85.
- t) A entidade patronal reteve ao Requerente no ano de 2016, a quantia de € 115.591,74 (Anexo II).

---

<sup>6</sup> Os Documentos comprovativos da retenção e entrega dessa importância constituem respetivamente os Docs. nos 7 e 8 anexos ao presente pedido de constituição do tribunal arbitral, e do Doc. n. 95.

- u) O Requerente foi notificado do ato de liquidação de IRS n.º 2017..., respeitante ao ano de 2016, datado de 29.07.2017, do qual resultou o imposto a pagar no valor total de € 1.330,68.
- v) O Requerente procedeu ao pagamento da quantia de € 1.330,68 a título de IRS do ano de 2016.
- w) No dia 28.10.2017, o Requerente apresentou reclamação graciosa contra o ato de liquidação referido, tendo o mesmo sido indeferido a 27.09.2018.

### **III.1.2. Factos não provados**

Não há factos relevantes para a apreciação da causa que não se tenham provado.

### **III.1.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. art. 123.º, n.º 2, do CPPT, e art. 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (vd. art. 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do disposto no art. 110.º, n.º 7, do CPPT, as provas documental e testemunhal apresentadas, bem como a declaração de parte que foi prestada, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

## III.2. MATÉRIA DE DIREITO

### III.2.1. Quanto à legalidade do indeferimento da reclamação

A questão controvertida prende-se com o sentido e alcance no art.º 2.º, n.º4, al. b) do CIRS, em especial com o conceito de “antiguidade” ou “exercício de funções na entidade devedora” e a exclusão de tributação relativamente a prestações pagas por cessão do contrato de trabalho celebrado entre o Requerente e a D..., Lda., mais concretamente 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 exercício de funções na entidade devedora.

Alega o Requerente que ocupou funções de quadro superior na “D..., Lda.”, com poderes de direção e vinculação da sociedade, pelo que *“a indemnização recebida apenas podia ser tributada na parte que excedesse 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 na entidade devedora, e não integralmente - em conformidade com o disposto na parte inicial da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS.”*

Assim sendo, segundo o Requerente, *“os cálculos efetuados pela entidade patronal para apurar a montante o imposto a reter a título de IRS do ano de 2016, face ao montante disponibilizado a título de compensação pela cessação do contrato de trabalho, não se mostra correto na medida em que não teria sido ponderada a totalidade da antiguidade profissional no grupo C... a contabilizar desde 1997,”* o que determina a ilegalidade do ato de liquidação, por violação do disposto no artigo 2.º, n.º4, alínea b), do CIRS.

Por sua vez, para a entidade Requerida *“a antiguidade a contabilizar, para efeitos do n.º 4 do art. 2º do CIRS, é a antiguidade na entidade devedora da compensação por cessação do contrato de trabalho, - no caso a entidade identificada sob NIF..., sendo a ela equiparada*

*qualquer outra entidade que esteja em relação de domínio ou de grupo de acordo com o previsto no n.º 10 do art.º 2.º do CIRS - não sendo de ponderar, na aplicação do referido preceito legal, a antiguidade em anterior entidade empregadora, mesmo que o trabalhador e a nova entidade patronal tenham acordado ser de considerar em eventuais futuras “indenizações”, por contrato de trabalho.”*

Alega a Requerida a falta de documentos que permitam apurar em concreto a correção das diversas contabilizações efetuadas, “(...) não se podendo concluir com plena certeza e clareza os valores que foram considerados para efeitos da determinação do limite quantitativo da delimitação negativa prevista no mencionado art.º 2.º n.º 4 al.b).”

Em especial, argumenta a Requerida que “A alegada relação de grupo entre a C..., entidade espanhola com o CIF... e a D..., Lda. — NIF ... não se mostra minimamente comprovada (...), pelo que não se conclui em que sentido a liquidação de IRS de 2016 ora em crise se mostra ferida de ilegalidade porquanto foi emitida atendendo ao rendimento que o Requerente declarou, ao montante objeto de retenção entregue nos cofres do Estado e que, perante a falta de elementos de prova que permitam concluir em sentido distinto, mostra-se conforme o disposto nas normas jurídicas aplicáveis à matéria em ponderação (...)”.

Em síntese, alega a Requerida, no indeferimento da reclamação graciosa, que o Requerente incumpru o ónus de prova que sobre o mesmo impende, nos termos do artigo 74.º, n.º4, da LGT, uma vez que não foram apresentados documentos para efeitos de verificar a antiguidade, assim como não foram apresentados quaisquer documentos respeitantes às entidades pagadoras dos rendimentos, não sendo possível aferir sobre a matéria alegada.

Vejamos.

Em relação ao facto de o Requerente ter exercido funções no âmbito de entidades empresariais compreendidas no mesmo grupo societário, tendo presente os factos dados como provados, afigura-se resultar que os contratos celebrados representam o vínculo jurídico que sempre o ligou às empresas do **Grupo C...**, desde 4 de setembro de 1997, constituindo, a admissão expressa da existência de uma ligação do trabalhador à mesma unidade económica, entendida como o grupo societário em que se integrava, quer a empresa espanhola, quer a “D...

Lda.”, entidade onde assumiu o cargo de Diretor Geral de Portugal, tendo por base um contrato de trabalho, mas exercendo aquelas funções em regime de comissão de serviço.

Quer dos factos dados como provados, quer das regras da experiência, e, atento o quadro em que o trabalhador exerceu funções, tudo se conjuga que aquelas foram exercidas dentro de um grupo empresarial e tendo por referência contratos de trabalho celebrados com empresas do Grupo, desde 4 de setembro de 1997.

A questão está em saber se o simples facto de o Requerente fazer prova de ter exercido funções dentro do mesmo Grupo Empresarial é suficiente por si só para determinar a contagem da totalidade da antiguidade, como pretende, para efeitos de indemnização por cessação do vínculo laboral.

Os preceitos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”), que relevam para a questão em apreço, têm a seguinte redação desde 2011.

*Artigo 2.º- 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;*

*(...)*

*3. Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:*

*e) Quaisquer indemnizações resultantes da constituição, extinção ou modificação de relação jurídica que origine rendimentos do trabalho dependente, incluindo as que respeitem ao incumprimento das condições contratuais ou sejam devidas pela mudança de local de trabalho, sem prejuízo do disposto no número seguinte e na alínea f) do n.º 1 do artigo 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, na parte que corresponda ao exercício de funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva, 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.*

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

O problema posto gira essencialmente em torno do sentido e alcance do disposto nos n.ºs 4 e 10.

Começando pelo primeiro, importa salientar que o mesmo estabelece os critérios de exclusão total ou parcial dos montantes pagos a título de indemnização por cessação do exercício de funções ou pela cessação do contrato de trabalho [artigo 2.º, n.º4, alínea b)], a determinar em função da remuneração do valor médio das remunerações com carácter de retribuição auferidas nos últimos doze meses e da antiguidade na “entidade devedora”.

Realce-se que a expressão utilizada pelo legislador é “entidade devedora” e não “entidade patronal”.

Dir-se-á, e bem, que foi para nela incluir a diversidade de situações referidas no corpo do artigo, que incluem, designadamente, funções não exercidas, ou suscetíveis de o serem, ao abrigo de contrato de trabalho, como as de gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva. E, juridicamente, só existe “entidade patronal”, hoje mais genericamente referenciada

como “entidade empregadora”, quando entre esta e o trabalhador se mostra celebrado um contrato de trabalho ou um contrato a ele legalmente equiparado.

Trata-se, porém, de conceitos cuja fungibilidade não se afigura possa ser automática, dada a função anti-abuso da norma em que o conceito de “entidade devedora” se integra.

A redação imediatamente anterior à que foi introduzida ao preceito pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, dada pela Lei 3-B/2000, de 4 de abril e que, na parte que interessa, mantinha a redação originária, era a seguinte:

*4 - Quando, por qualquer forma, cessarem os contratos subjacentes às situações previstas 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, administrador ou gerente de pessoa colectiva, as importâncias recebidas a qualquer título ficam sempre sujeitas a tributação na parte que exceda o valor correspondente a uma vez e meia a remuneração média dos últimos 12 meses multiplicada pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, salvo quando nos 12 meses seguintes seja criado novo vínculo com a mesma entidade ou outra que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade.*

Esta mesma Lei n.º 3-B/2000, aditou ao artigo 2.º o n.º 10, com a seguinte redação:

*10 - Para efeitos dos n.os 2 e 3, é equiparada à entidade patronal qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da respectiva localização geográfica.*

A redação do n.º 4 foi alterada, na parte que para o tema interessa<sup>7</sup>, pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro (Reforma Pina Moura) passando a ser a seguinte:

---

<sup>7</sup> A introdução de duas alíneas ao n.º 4 é feita pela Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro, passando para o último segmento da alínea b) a frase que está em causa.



---

*4 - Quando, por qualquer forma, cessarem os contratos subjacentes às situações previstas 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, administrador ou gerente de pessoa colectiva, as importâncias auferidas, a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação na parte que exceda o valor correspondente a uma vez e meia o valor médio das remunerações fixas sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, 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.*

Por seu turno, o n.º 10 passou a ter a seguinte redação:

*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 respectiva localização geográfica.*

Já a atual redação do n.º 10 resulta da Lei 82-E/2014, de 31/12:

*10 - Considera-se entidade patronal toda aquela que pague ou coloque à disposição remunerações que, nos termos deste artigo, 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 respectiva localização geográfica.*

Da evolução legislativa mencionada resulta, assim, por um lado, que a antiguidade relevante relativamente a importâncias devidas, a qualquer título, pela cessação do contrato de

trabalho ou do exercício de funções, é a antiguidade na entidade devedora [alínea b)] conceito que, como é sabido, é com unanimidade interpretado pelos tribunais de forma restritiva.

Por outro lado, a celebração de outro contrato com a “mesma entidade” é uma celebração *a posteriori*, e apenas funciona como condição resolutiva da não tributação que ocorreu antes.

Quanto ao n.º 10 do mesmo preceito, este tem como função definir o que deva entender-se por entidade devedora ficcionando para o efeito como entidade patronal que *“pague ou coloque à disposição remunerações que, nos termos deste artigo, constituam rendimentos de trabalho dependente, sendo a ela equiparada qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de grupo, domínio ou simples participação, independentemente da respetiva localização geográfica”*.

Alega o Requerente que, por força deste preceito, o simples facto de fazer prova de ter celebrado contratos de trabalho dependente no âmbito de empresas em relação de Grupo ou de domínio lhe confere de pleno, o direito ao cálculo da totalidade da antiguidade correspondente aos contratos celebrados dentro do Grupo.

Ora, a determinação do sentido e alcance da ficção jurídica que o n.º 10 do artigo 2.º do CIRS consagra não pode cingir-se à interpretação literal e isolada do mesmo. A interpretação correta há-de ser aquela que, partindo da letra do mesmo, atenda ao sentido global estatuído nos demais n.ºs do preceito, à sua evolução literal, bem como à sua razão de ser.

Globalmente considerado, temos que o artigo 2.º pretende qualificar os rendimentos do trabalho dependente para efeitos de tributação.

Por sua vez, como vimos, do n.º 4 resulta que a antiguidade a contabilizar é a antiguidade na “entidade devedora” da compensação por cessação de contrato de trabalho, ou seja, na entidade que pague rendimentos do trabalho dependente.

Assim sendo, o n.º 10 visa apenas equiparar a “entidade devedora”, podendo admitir-se que também para efeitos do cálculo da antiguidade, toda e qualquer entidade que pague ou coloque à disposição remunerações que constituam rendimentos de trabalho dependente,

incluindo entidades integradas no âmbito de uma relação de grupo, domínio ou simples participação e independentemente da sua localização geográfica.

O referido preceito tem assim como pressuposto fundamental da sua aplicação que só é equiparada a entidade patronal a que pague ou coloque à disposição remunerações que possam ser qualificadas como rendimentos do trabalho dependente.

Aliás, os antecedentes desta norma apontam para o facto de na sua origem ter estado o facto de com a internacionalização das empresas, muitas vezes os trabalhadores em Portugal receberem das empresas mãe situadas fora do território Português remunerações (vg. *Stock options*) que, de outro modo, seriam dificilmente cá tributadas (cfr. o n.º 8 do artigo 119.º do CIRS).

A “extraterritorialidade” ínsita no artigo 10.º, só releva para efeitos de qualificação de rendimentos provenientes “do grupo”, ou para alguns efeitos (os previstos no artigo 2.º) dos contratos celebrados intragrupo (como sucede, de resto, com um grupo meramente interno).

A questão da antiguidade intragrupo meramente interno não é resolvida – no sentido de ser aceite *ipso facto* – pela lei fiscal, designadamente pelo artigo 2.º do CIRS. A orientação da doutrina vai no sentido de que com cada contrato de trabalho celebrado (mesmo que se trate de empresas do mesmo grupo) a antiguidade para efeitos do n.º 4 corresponde ao tempo de serviço que o trabalhador tiver prestado em cada uma. E que não são oponíveis à administração fiscal, por razões de direito público e motivos anti-elisivos, cláusulas através das quais a nova entidade patronal assumia “para todos os efeitos” a antiguidade que o trabalhador tem em entidade ou entidades patronais anteriores<sup>8</sup>

Realce-se que, mesmo no setor bancário, onde aparente e exclusivamente por razões de garantia de pensão de reforma unitária dado o particular regime de segurança social que abrangeu o setor até 2011 setor, a portabilidade da antiguidade entre instituições de crédito era clausulada nos ACTV, é hoje pacífico, incluindo na jurisprudência, conforme Acórdão do STA para uniformização de jurisprudência de 8 de maio de 2019, Processo n.º 0407/18.7 BALSBS,

<sup>8</sup> FAUSTINO, Manuel, *Sobre o sentido e alcance da nova redação do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS: a tributação das importâncias recebidas por cessação do vínculo contratual com a entidade patronal*, Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão, n.º 13/14, (2003), págs. 5 e ss e *Enquadramento Fiscal da Retribuição*, Revista de Direito e Estudos Sociais, Ano 57 (30 da 2.ª Série), n.º 14, 2016, pp. 209-244. FRAUSTO DA SILVA, Filipe e DUARTE, Cláudia Reis, *Anotação ao Acórdão do TCA, de 11 de maio de 2004, Processo 03748/10*, Boletim da Ordem dos Advogados, ano 72, Vol. I, Jan/Mar 2012, págs. 421-475.

que, para efeitos fiscais, quer a cláusula do ACTV que garantia a portabilidade, quer cláusulas de sinal idêntico em contratos individuais de trabalho, não produzem efeitos.

Aplicando o exposto ao caso dos autos, não se sabe se o trabalhador em causa, quando cessou o contrato fora do território português, auferiu ou não alguma indemnização, se obteve, ou beneficiou ou não de algum regime fiscal mais favorável por esse motivo e se, tendo beneficiado, o facto de ter celebrado novo contrato com uma entidade do grupo, manteria ou extinguiria a não tributação. É que, estando ele a ser agora submetido a tributação de acordo com a lei da lei portuguesa, não pode deixar de ponderar-se a circunstância de estar a ser obtido duas vezes o mesmo benefício, pela mesma antiguidade.

Ora, verifica-se que dos autos não constam elementos que demonstrem se a Entidade espanhola, agora, à data da cessação do contrato, pagou ou não ao Requerente rendimentos que de acordo com o n.º 4 do artigo 2.º do CIRS possam ser considerados como indemnização por cessação do contrato de trabalho, tendo em vista o estabelecido no n.º 10 do artigo 2.º. Da prova produzida resulta, apenas, o pagamento efetuado pela sua entidade patronal em território português.

Assiste, desta forma, razão à Requerida quando alega no indeferimento da reclamação graciosa, a considerada relevante para efeitos de aferir da sua legalidade, que “não foram apresentados documentos para efeitos de constituir a prova para efeitos de verificar da antiguidade, assim como não foram apresentados quaisquer documentos respeitantes às entidades pagadoras dos rendimentos.”

Alega o Requerente, a ficha doutrinária (informação vinculativa) emitida no processo n.º 1818/10, com despacho de concordância do Substituto legal do Sr. Diretor-Geral de 2010-10-10, mas a que este Tribunal não pode dar relevo.

Com efeito, tendo sido emitida para um caso concreto e não tendo sido transformada em orientação genérica, é irrelevante fora do processo em que foi emitida, por já ter caducado (artigo 68.º, n.º 15 da LGT).

Termos em que, se conclui assistir razão à Requerida, por o Requerente não ter dado cumprimento ao ónus de prova que sobre o mesmo impendia.

Deve, assim, improceder o pedido arbitral, o que determina a manutenção na ordem jurídica da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e, conseqüentemente, manutenção da liquidação de IRS com o n.º 2017..., referente ao ano de 2016.

### **III.2.2. Pedido de restituição da quantia paga e juros indemnizatórios**

Improcedendo o pedido principal improcedem igualmente os pedidos referentes à restituição da quantia indevidamente paga e respetivos juros indemnizatórios.

## **IV. DECISÃO**

Em face do *supra* exposto, decide-se neste Tribunal Coletivo:

- a) Julgar improcedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa relativa ao IRS do ano de 2016;
- b) Manter na ordem jurídica a referida decisão de indeferimento e, conseqüentemente, manter a liquidação de IRS com o n.º 2017..., referente ao ano de 2016, ora impugnada.
- c) Absolver a Requerida quanto aos pedidos de restituição do imposto indevidamente pago e os correspondentes juros indemnizatórios.

## **V. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em €64.306,26 (sessenta e um mil quatrocentos e trinta e três euros e trinta e três cêntimos), nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e do art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **VI. CUSTAS**

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de €2448,00 (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros), a cargo dos Requerentes, conformemente ao disposto nos art.s 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e art. 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de setembro de 2019.

A Árbitro Presidente

(Fernanda Maçãs)

O Árbitro Vogal

(Jónatas Machado)

O Árbitro Vogal

(Ricardo Marques Candeias)

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto  
no art. 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.  
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de  
1990.*