

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1398/2024-T

Tema: IRS – natureza do trabalho prestado para efeito de aplicação do art. 2.º, n.º 4, al. b), do CIRS; norma de parcial exclusão tributária apenas aplicável considerando só as remunerações auferidas fora do âmbito de uma atividade de gestão ou de administração

SUMÁRIO

A limitada exclusão tributária em IRS prevista na al. b) do n.º 4 do art. 2.º do CIRS aplica-se apenas – e até ao limite máximo fixado no seu texto – às remunerações auferidas por contribuintes que não se relacionem com uma atividade de gestão ou administração porque as remunerações desta atividade, ao invés daquelas, estando abrangidas pela al. a) do mesmo n.º 4, são totalmente tributadas e, portanto, não se lhes aplicando qualquer norma de parcial exclusão tributária.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Professor Doutor Jorge Bacelar Gouveia, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 28 de fevereiro de 2025, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. Em 20 de dezembro de 2024, A..., com o número de identificação fiscal ..., residente em ..., n.º ..., em Lisboa, veio, ao abrigo do disposto na alínea a) do número 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e dos artigos 99.º e 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, solicitar a constituição de tribunal arbitral com vista à anulação do ato tributário (de demonstração) de liquidação de IRS, com o número 2024..., relativo ao período de tributação de 2023, emitido pela Autoridade Tributária e notificado no dia 05 de agosto de 2024, na parte em que é sujeita a tributação a indemnização auferida pelo Requerente em virtude da cessação de contrato de trabalho anterior.

O valor em causa em tal ato tributário considerado ilegal por erro na aplicação de Direito é de 6.145,70 EUR (seis mil, cento e quarenta e cinco euros e setenta céntimos), resultante de ter sido submetido a tributação em IRS o valor de 14.232,76 EUR, devendo ter-se considerado como período efetivo 32 anos de exercício de funções no Grupo C..., valor que pretende ser restituído.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 23 de dezembro de 2024, e em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66B/2012, de 31 de dezembro, de tal pedido tendo sido notificada, nessa data, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho

Deontológico designou, em 10 de fevereiro de 2025, o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral, que comunicou, no prazo legalmente estipulado, a aceitação do respetivo encargo.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. Deste jeito, o Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído em 28 de fevereiro de 2025, com base no disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.

6. Em 4 de abril de 2025, a requerida apresentou a sua resposta, defendendo-se por impugnação.

7. Por despacho de 17 de maio de 2025, o Tribunal Arbitral, nos termos do art. 18.º do RJAT, decidiu prescindir da reunião aí prevista, tendo convidado as partes para a apresentação de alegações escritas.

8. Em 16 de junho de 2025, foram apresentadas as alegações do Requerente.

9. Em 20 de junho de 2025, foram apresentadas as alegações da Requerida.

II. SANEAMENTO

10. O Tribunal foi regularmente constituído em 28 de fevereiro de 2025, em conformidade com o preceituado na al. c) do n.º 1 do art. 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

11. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos arts. 4.º e 10.º do RJAT e do art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

12. O processo não padece de vícios ou de nulidades que o invalidem.

III. DOS FACTOS

13. A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral (PPA) e dos elementos remetidos aos autos pela Requerida, fixa-se como segue:

A) Factos Provados

14. O requerente é A..., com o número de identificação fiscal..., e residente em ..., n.º..., em Lisboa.

15. Em 5 de agosto de 2025, o Requerente foi notificado do ato tributário (de demonstração) de liquidação de IRS, com o número 2024..., relativo ao período de tributação de 2023, emitido pela Autoridade Tributária e Aduneira.

16. No dia 02 de julho de 1992, o Requerente celebrou com o B... S.A., pessoa coletiva de direito português com o número de identificação (“NIPC”) ... (doravante designada por “B..., S.A.”), um contrato de trabalho sem termo, para o exercício de funções de subdiretor de nível 14, contrato que extinguiria em agosto de 2023.

17. O Requerente exerceu, nesse tempo, funções como Vogal do Conselho de Administração e da Comissão Executiva do B... pelo período de 4 anos e 7 meses, isto é, de janeiro de 2019 a 31 de julho de 2023.

18. Em 01 de setembro de 2023, o Requerente rescindiu, por mútuo acordo, o contrato de trabalho sem termo que o vinculava ao Grupo C..., com efeitos a 31 de agosto de 2023.

19. Pela cessação do contrato de trabalho sem termo, o B..., S.A., acordou com o Requerente o pagamento de uma compensação no montante de 355.637,67 EUR.

20. Foi acordado que o pagamento da compensação ao Requerente fosse fracionado em duas prestações, de valor igual, vencendo-se a primeira no mês de setembro de 2023 e a seguinte no mês de janeiro de 2024.

21. Foi finalmente emitido pelo Grupo C... um “certificado de trabalho”, nos termos do qual se estabeleceu que o Requerente “exerceu funções em empresas do

Grupo B..., no período compreendido entre 02 de julho de 1992 e 31 de agosto de 2023, em regime de contrato de trabalho sem termo”, contabilizando-se uma antiguidade de 32 anos.

B) Factos não provados

22. Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

C) Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

23. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

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

25. Os factos dados como provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos aos autos, bem como das posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados.

IV. DO DIREITO

A) A parcial exclusão tributária em IRS prevista no art. 2.º, n.º 4, al. b), do CIRS

26. O presente processo arbitral tem que ver com uma suposta errada aplicação do Direito por parte da Requerida no tocante ao art. 2.º, n.º 4, al. b), do CIRS.

27. Apesar da longa explicitação feita nos articulados, a verdade é que o *punctum saliens* é muito simples: *reside no sentido a dar, pensando na al. b) do n.º 4 do art. 2.º do CIRS, que é uma norma de parcial exclusão tributária, ao tipo de atividade abrangido na locução “nos demais casos” para se contabilizar o valor médio remuneratório a ser multiplicados pela antiguidade.*

28. Já por diversas vezes este tema tem sido equacionado na jurisprudência do CAA, cabendo realçar, se bem que com entendimentos não inteiramente coincidentes, os processos n.ºs 349/2017, 55/2018 e 290/2020, os quais apreciaram as suas diversas dimensões, embora aqui o objeto processual seja bem mais limitado.

29. Importa, desde já, transcrever os preceitos em causa:

Dispõe o artigo 2.º do Código do IRS, na parte aqui relevante:

«Rendimentos ***da categoria A***

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

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

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

c) Exercício de função, serviço ou cargo públicos;

[...]

3 - Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

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

[...]

4 - Quando, por qualquer forma, 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 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 caráter 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.»

30. A discórdia entre as duas partes está no seguinte:

- o Requerente entende que a antiguidade que releva é toda ela, mesmo o período de 4 anos e sete meses em que exerceu funções como vogal da administração da instituição bancária em causa, aplicando-se, na sua opinião, a exclusão prevista na al. b) do n.º 4 do art. 2.º do CIRS, por se considerar a integralidade da sua antiguidade laboral, sem distinção de regimes contratuais, com cujo tempo não se excederia o limite acima do qual a exclusão tributária nela prevista deixaria de funcionar; e

- a Requerida, pelo contrário, tem a opinião que o tempo em que o Requerente exerceu funções numa posição de gestão privada bancária deve ser “descontado” da antiguidade relevante ao abrigo dessa mesma alínea, dado que esta apenas visaria as remunerações auferidas em decorrência de atividade diversa da que é especificamente mencionada na al. a), para esta não se fixando qualquer exclusão tributária e, pelo contrário, tudo tributando, não havendo motivo, com esse “desconto” na antiguidade, para se operar a exclusão tributária prevista na al. b) do n.º 4 do art. 2.º do CIRS, por assim se exceder o valor ali previsto, tanto maior quanto menor a antiguidade considerada.

B) A *ratio legis* da distinção presente nas als. a) e b) do n.º 4 do art. 2.º do CIRS

31. *Estamos em crer que, nos presentes autos, assiste razão à Requerida porque se percebe que à diferença de palavras usadas nos enunciados linguísticos em causa está uma “ratio legis” que se comprehende.*

Contudo, importa sempre partir do princípio geral segundo o qual, qualquer que seja o modo de percepção de rendimentos, para efeito de IRS, os mesmos são sempre tributáveis, a não ser o aparecimento de norma especial ou excepcional que diga o contrário.

32. A lógica subjacente aos distintos regimes constantes nas duas alíneas do n.º 4 do art. 2.º do CIRS diz respeito a uma diferença na posição do contribuinte do ponto de vista de: ser gestor/administrador de uma pessoa coletiva, ou ser um mero trabalhador subordinado, por exclusão de partes da categoria de atividade que é tipificada na al. a), usando-se a expressão “nos demais casos”.

33. *Prima facie* esta conclusão poderia ser inexata porque para o IRS normalmente não se fazem distinções conceptuais e de regime que o Direito do Trabalho e o Direito da Função Pública conhecem entre “trabalho subordinado” e “trabalho de chefia” ou em “comissão de serviço”.

Sabe-se que tudo isso é taxado em globo: não se aplicam diferenças tributárias com vista a agravar ou a aliviar regimes, sendo certo estar em causa a remuneração do trabalho humano, se bem que prestado em moldes diversos do ponto de vista da

sua relação com a entidade patronal, mormente na principal questão, conquanto não seja a única, de determinar se o trabalho é subordinado ou autónomo.

34. Porém, nem sempre essa indistinção é válida e eis que o presente caso revela, na sua essência, a importância da separação entre uma remuneração dada a uma pessoa com poder de gestão e uma remuneração dada a um mero trabalhador subordinado.

35. Que assim é, está o facto de no n.º 4 do art. 2.º do CIRS o legislador fiscal ter querido separar dois regimes no tocante às remunerações dos contribuintes da categoria A com base na destriňça entre:

- *a tributação a 100% no caso de remunerações de funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, seja qualquer for o montante auferido;*
- apenas tributação na parte em que se “...exceda 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 ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos...”, havendo uma simétrica norma de exclusão tributária das remunerações que fiquem aquém deste limite.

36. Ora, ainda que se usando uma técnica legislativa deficiente, percebe-se que se aceita a exclusão tributária de parte das remunerações que, até à verificação daquele limite, não sejam auferidas por gestores públicos ou privados em razão da natureza dessa atividade.

Ainda que imperfeitamente expresso, este vem a ser o significado destas duas normas, que fazem um “distinguo” entre uma tributação comum – que até

aconteceria caso estas normas não tivessem sido redigidas – e uma tributação que só acontece acima do limite até ao qual ela não vai funcionar por considerar a natureza diversa dessas remunerações sob a lógica de serem a compensação de trabalho de gestão ou não.

O critério está no facto de as remunerações serem obtidas no âmbito de uma atividade de gestão – aí a tributação é sempre total –, mas, se as remunerações forem auferidas por trabalhadores que não estejam nessas condições, já a exclusão tributária se aplica – “nos demais casos” – e na condição de não se exceder um limite acima do qual a mesma, pelo elevado valor em causa, deixa de se considerar razoável excluir de IRS, ponderando-se a matéria no plano da justiça tributária.

37. Decerto que em termos de oportunidade ou até de adequação não se duvida que esta distinção nem sempre resultará no efeito desejado de “mais favorecer” o trabalho subordinado por contraponto ao trabalho autónomo, pois pode haver casos em que se ganha mais como trabalhador subordinado do que como gestor, tal até podendo suceder dentro uma mesma entidade.

38. Como também esta solução pode ser criticável por se fundar numa distinção que pode estar próxima de um vício de conceptualismo; ou pior do que isso, ser um regime que para alguns assentaria num preconceito político-ideológico em relação ao trabalho autónomo de gerir uma pessoa coletiva, o qual não mereceria qualquer exclusão tributária, ao passo que o trabalho subordinado o mereceria em certo circunstancialismo, este sendo visto como mais “desprotegido” e, por isso, clamando por um legislador fiscal mais “brando”.

39. Ainda assim, no tocante ao núcleo que o regime estabelece, que é apenas uma limitada exclusão tributária, julga-se que se trata de uma distinção aceitável no plano do princípio da igualdade, estando longe de ser arbitrária, mesmo que os seus efeitos possam ser, algumas situações, limitados ou até nulos.

De toda a maneira, não se deve admitir qualquer “censura de constitucionalidade” quanto a tal diferença de regime.

40. Deste modo, a Requerida fez bem em não incluir na contagem da antiguidade o tempo em que o Requerente auferiu as suas remunerações na posição de gestor, e apenas considerou o tempo em que foi o Requerente foi trabalhador subordinado, tal por conseguinte fazendo diminuir o rendimento em relação ao qual o contribuinte pode beneficiar-se da norma de exclusão tributária prevista na al. b) do n.º 4 do art. 2.º do CIRS, e assim, por não se contabilizar essa antiguidade de 4 anos e 7 meses, subindo a margem do rendimento que fica acima do teto máximo da exclusão tributária nela prevista, aí havendo tributação em sede de IRS.

V. DECISÃO

41. Termos em que se decide:

- a) Absolver do pedido a Requerida, mantendo-se válido na Ordem Jurídica o ato tributário (de demonstração) de liquidação de IRS, com o número 2024..., relativo ao período de tributação de 2023, e nada devendo ser devolvido por esta; e
- b) Condenar a entidade Requerente no pagamento das custas.

VI. VALOR DO PROCESSO

42. De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 6.145,70 (seis mil, cento e quarenta e cinco euros e setenta céntimos).

VII. CUSTAS

43. Calculadas de acordo com o art. 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 612,00 (seiscientos e doze euros), a cargo do Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de janeiro de 2026.

O Árbitro

Jorge Bacelar Gouveia

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art. 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art. 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro. A redação da presente decisão rege-se pelo Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990 em vigor.