

# Do Artigo 2.º, n.4, do CIRS - Problemáticas Fiscais inerentes à Cessação da Relação Laboral

Miguel Primaz  
Lisboa, 22 de novembro de 2018



# Índice

1	Fontes Históricas
	Da Norma Atual
2	Artigo 2.º, n.4, alínea a) do CIRS
3	Artigo 2.º, n.4, alínea b) do CIRS
4	Antiguidade
5	Situações Exclusivamente Imputáveis a uma das alíneas do artigo 2.º, n.4, do CIRS
6	Situações Imputáveis a ambas as alíneas do artigo 2.º, n.4, do CIRS
7	Pagamentos Parciais
8	Disposições Anti-Abuso
9	Doutrina Administrativa
10	Jurisprudência Tributária
11	Jurisprudência Arbitral Tributária
12	

# Fontes Históricas

---

# Fontes Históricas

## Lei n.º 9/86, de 30 de abril (LOE/1986) - Artigo 24.º - Imposto Profissional (IP)

- **Deixam de constituir matéria coletável:** *“as indemnizações pela cessação do contrato individual de trabalho, desde que, atentas as circunstâncias de cada caso e as características da conjuntura económica, os respetivos montantes se contenham dentro de limites tidos por razoáveis pela Direção-Geral das Contribuições e Impostos.”* - aditamento da alínea h) ao artigo 3.º do Código do Imposto Profissional (CIP).

## Decreto-Lei n.º 111/86, de 21 de maio - Artigo 1.º - altera o CIP

- Assumindo uma autorização legislativa conferida pelo artigo 24.º da LOE/1986, o Governo precisa que as *“indemnizações pagas ou atribuídas em resultado da cessação do contrato individual de trabalho, desde que, atentas as circunstâncias de cada caso e as características da conjuntura económica, os respetivos montantes se contenham dentro de limites tidos por razoáveis pela Direção-Geral das Contribuições e Impostos.”* **deixam de constituir matéria coletável** - artigo 3.º, al. h), CIP.

# Fontes Históricas

## Decreto-Lei n.º 111/86, de 21 de maio - Artigo 1.º - altera o CIP

- **Preâmbulo** justifica a alteração com: *“Tendo em conta a conjuntura económica de muitas empresas, excluem-se, em certos casos, da incidência do imposto profissional, as indemnizações resultantes da cessação do contrato individual de trabalho.”*.
- Visou os valores pagos ou postos à disposição dos seus titulares **nos anos de 1986 e seguintes** - artigo 4.º, n.1.
- Visou as **compensações decorrentes de acordos de revogação de contratos de trabalho (ct)**, já que aquelas suscitavam posições contraditórias junto da Administração Fiscal e dos Tribunais - umas defendendo a sujeição a IP e outras a sua não-sujeição já que seriam recebidas *“em razão do não exercício de uma atividade”*.
- Importa ressaltar que as indemnizações recebidas pelos trabalhadores resultantes de despedimentos coletivos e de rescisões sem justa causa estavam **excluídas de tributação** (*“não provinham do ct, mas de ato ilícito”* - cf. Prof. António Braz Teixeira - Notas dispersas sobre o IP - CTF n.º 126, junho 1969).

**Da Norma Atual**

---

## Da Norma Atual

### Artigo 2.º, n.3, alínea e), do CIRS

São expressamente qualificados como rendimentos do trabalho dependente:

- *“Quaisquer indemnizações resultantes da constituição, extinção ou modificação de relação que origine rendimentos do trabalho dependente, incluindo as que respeitem ao incumprimento das condições contratuais ou sejam devidas pela mudança do local de trabalho, sem prejuízo do disposto no número seguinte e na alínea f) do n.1 do artigo seguinte.”.*

Trata-se de uma **qualificação necessária** já que a inclusão de tais rendimentos nesta categoria não decorre imediatamente das regras gerais, tal como se afere pela doutrina e jurisprudência existentes ao tempo do IP.

### Artigo 2.º, n.ºs 4, 5, 6, 7 e 10, do CIRS

*Grosso modo*, assentam nestas disposições o regime fiscal aqui em análise.

É independente do regime compensatório/indemnizatório emergente da legislação laboral.

# Da Norma Atual

## Artigo 2.º, n.4, do CIRS - Objeto principal da análise

*“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 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.”*

# Da Norma Atual

## Artigo 2.º, n.4, do CIRS - Traços impressionantes

- Normativo presente no CIRS desde a sua versão inicial (com alterações).
- Apontada como norma de exclusão ou não-sujeição tributária (**não configura uma isenção fiscal**) ou, ainda, como norma de delimitação negativa de incidência objetiva e absoluta (**não configura um benefício fiscal, mas antes um desagravamento estrutural**).
- **Exclusão parcial ou total** consoante ultrapasse, ou não, o limite fixado no caso concreto - não existe limite máximo abstrato, nem limite mínimo concreto ou abstrato.
- De **aplicação automática** (i.e. não carece de ser solicitada, quer seja previamente ou *a posteriori*).
- **A sua aplicação é independente:**
  - (i) da circunstância do sujeito passivo ficar numa situação de desemprego ou não,
  - (ii) de vir a receber qualquer apoio social (ex. subsídio de desemprego) ou não,

# Da Norma Atual

## Artigo 2.º, n.4, do CIRS - Traços impressionantes

- (iii) de haver qualquer eventual sujeição para a Segurança Social (SS) das importâncias auferidas pela cessação da relação laboral ou não,
- (iv) de receber no mesmo ano fiscal quaisquer outros rendimentos (incluindo, ou apenas, da categoria A) ou não.

### - Tripla *ratio* fundamentadora:

- (i) necessidade de salvaguardar um montante que permita lidar com uma situação de desemprego que, na maior parte dos casos, ocorre no momento seguinte,
- (ii) “subsídio ao investimento” garantindo um montante suficiente de rendimento para servir ao seu beneficiário de “rampa de lançamento” para a criação do seu projeto empresarial (auto-emprego),
- (iii) quando sejam aplicáveis, visa obviar a um efeito disparador das taxas progressivas em virtude da concentração do rendimento (*bunching effect*).

# Da Norma Atual

## Artigo 2.º, n.4, do CIRS - Traços impressionantes

- Aplicável a beneficiários residentes (incluindo RNH's) e a não-residentes. Isto é, mesmo nas situações em que as importâncias auferidas sejam passíveis de tributação mediante taxas liberatórias (ex. não-residentes) ou através de taxas especiais (ex. RNH's com atividades de elevado valor acrescentado) nada obsta, em tese, à aplicação do regime.
- Aplicável a importâncias pagas por entidades patronais independentemente do tipo ou localização geográfica destas.
- **Problemas permanentes associados ao regime:** (i) densificação do conceito de antiguidade e (ii) base de cálculo do limite, i.e. da expressão legal - "*remunerações regulares com carácter de retribuição*".
- **Problemas mais recentes associados ao regime:** situações duais (percursos enquanto trabalhador e gerente/administrador na entidade devedora/pagadora).

Em suma, regime fiscal complexo e com uma patente necessidade de divulgação de mais doutrina administrativa por parte da AT.

## Da Norma Atual

**Artigo 2.º, n.4, do CIRS - “Quando, por qualquer forma, cessem os contratos”**

**Momento relevante:** quando cessem os contratos.

- **Não é aplicável em razão de uma mera suspensão contratual, quer no início da suspensão, quer quando finda esta, quer esta seja derivada de acordo entre as Partes, quer esta seja derivada de específico regime legal.**
- **“Quando (...) cessem os contratos” - não significa que seja o momento em que ocorre a celebração do acordo de revogação do ct, mas antes o momento em que o ct deixa de produzir os típicos efeitos jurídicos entre as Partes (sem prejuízo de eventuais obrigações com eficácia para além do momento da cessação - ex. obrigações de não concorrência com efeitos *post contractum finitum*).**
- **Abrange pagamentos contemporâneos ou posteriores (independentemente do prazo de pagamento) ao momento da cessação.**
- **Abrange pagamentos imediatamente prévios à cessação (ex. compensação paga no início do mês no qual, no final, irá ocorrer a cessação).**

## Da Norma Atual

Artigo 2.º, n.4, do CIRS - “Quando, por qualquer forma, cessem os contratos”

- Suscita problemas associados aos pagamentos não imediatamente prévios à cessação já que poderá haver:
  - incerteza quanto aos valores a considerar para o cálculo do limite - os 12 meses anteriores para cálculo do limite contam-se considerando o momento da cessação e não de eventuais pagamentos prévios,
  - incerteza se a relação laboral irá cessar no próprio momento previsto.
- Certas práticas (residuais) de pagamento de compensações por conta da cessação futura não é compatível com a aplicação deste regime fiscal.

**Regime aplicável independentemente da forma subjacente à cessação.**

- Na redação inicial do CIRS estabelecia-se “*no caso de cessação convencional ou judicial do contrato individual de trabalho ou de funções públicas, de gestor, administrador ou gerente de qualquer pessoa coletiva*” - esta redação foi modificada para a atual com o artigo 1.º do DL n.º 206/90, de 26 de junho.

## Da Norma Atual

**Artigo 2.º, n.4, do CIRS - “Quando, por qualquer forma, cessem os contratos”**

- **Modalidades de cessação do contrato de trabalho (ex vi Artigo 340.º do Código do Trabalho):**
  - caducidade (quando seja de iniciativa da entidade patronal ou haja impossibilidade superveniente, absoluta e definitiva, da entidade patronal receber a prestação de trabalho - direito a compensação ao trabalhador),
  - revogação (eventual compensação decorrerá de um acordo entre as Partes),
  - despedimento por facto imputável ao trabalhador (não dá direito a qualquer importância desta natureza),
  - despedimento coletivo, despedimento por extinção de posto de trabalho, despedimento por inadaptação (atribui o direito a compensação ao trabalhador),
  - resolução pelo trabalhador (quando seja de iniciativa do trabalhador e haja justa causa - direito a indemnização ao trabalhador),
  - denúncia pelo trabalhador (não dá direito a qualquer importância desta natureza).

# Da Norma Atual

## Artigo 2.º, n.4, do CIRS - Situações abrangidas

Subjacentes às situações referidas nas alíneas a), b) e c) do n.1, isto é:

- a) trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual 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,

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.

# Da Norma Atual

## Artigo 2.º, n.4, do CIRS - “importâncias auferidas, a qualquer título”

- “Importâncias auferidas” - relevância do momento do “pagamento” ou “colocação à disposição”.
- Quer sejam em numerário, quer sejam em espécie.
- **Potencialmente aplicável a tudo que seja:** (i) qualificável como rendimento da categoria A e (ii) que não decorra de direitos vencidos ou exigíveis como contrapartida da prestação de trabalho.

### Exemplos:

- compensações/indenizações (base legal ou convencional),
- gratificações e prémios (ex. de antiguidade) atribuídos em razão da cessação, mas não por decurso de direitos vencidos,
- anteriores remunerações que se mantêm para além da data da cessação sem serem em razão de direitos vencidos,
- subsídios de reintegração devidos aos eleitos locais (regime legal previsto até 2005).

## Da Norma Atual

### Artigo 2.º, n.4, do CIRS - “importâncias auferidas, a qualquer título”

- **Crítérios possíveis acerca da fonte devedora/pagadora:**
  - **Crítério subjetivista** - apenas as importâncias derivadas da própria entidade patronal (conceito alargado às entidades equiparadas - entidades que com ela estejam em relação de grupo, domínio ou simples participação, independentemente da sua localização geográfica - tipos de relações de coligação densificadas nos artigos 481.º e seguintes do CSC), ou
  - **Crítério objetivista** - abrange qualquer pagamento desta natureza, feito em razão da cessação de uma relação laboral e independentemente de qual seja a entidade pagadora.
- **Usualmente é o critério subjetivista o adotado**, contudo, a AT no seu Despacho, P n.º 1312/04, aplicou o **critério objetivista**, aceitando que os subsídios pagos pelo **IFADAP** ficassem abrangidos por este regime.
- Nesta linha, por ex. também os valores pagos pelo **Fundo de Garantia Salarial**, pela cessação da relação laboral, deveriam poder ficar abrangidos pela exclusão tributária.

# Artigo 2.º, n.4, alínea a), do CIRS

---

## Da Norma Atual

### Artigo 2.º, n.4, alínea a), do CIRS - Âmbito de sujeição

- As importâncias auferidas 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 (**redação dada, com natureza interpretativa**, pela Lei 82-E/2014, de 31 de dezembro - diploma que aprovou a reforma da tributação das pessoas singulares);
- O atribuído carácter interpretativo (e não inovador) da norma permite a aplicação a situações pretéritas à sua entrada em vigor.
- Antes da reforma, a redação legal limitava-se a estipular:
  - **“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”** - redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (LOE/2012);

# Da Norma Atual

## Artigo 2.º, n.4, alínea a), do CIRS - Âmbito de sujeição

- Foi com a **Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro**, que passou a haver uma repartição do âmbito subjetivo assente em duas alíneas distintas, sendo que a alínea a) teve a seguinte redação original até 31 de dezembro de 2011:
  - “a) Pela sua totalidade, tratando-se de **gestor**, administrador ou gerente de pessoa coletiva;”.
- A referida Lei enunciou expressamente “*criar um regime de tributação das indemnizações por cessação de funções ou por rescisão de um contrato antes do termo auferidas por administradores, gestores e gerentes de pessoas coletivas residentes em território português.*”.

## Âmbito espacial - questões:

- Aplicabilidade restrita a entidades residentes em Portugal (bem como a estabelecimentos estáveis aqui situados)? Eventual discriminação invertida?

# Da Norma Atual

## Artigo 2.º, n.4, alínea a), do CIRS - Âmbito de sujeição

### Âmbito espacial - questões:

- *Quid iuris* quanto aos representantes de estabelecimentos estáveis situados fora de Portugal de entidade residentes? Eventual discriminação?

### Âmbito funcional - questões/auxiliares interpretativos:

- Na redação legal anterior bastava-se com serem meros gerentes/administradores nominais (“*tratando-se de*”)?
- Na redação legal atual exige-se, além da nominalidade, o exercício efetivo de funções? Ou, também abrange aqueles que exerçam apenas de facto?
- E aqueles que sejam nominais, mas que não exerçam essas funções?
- A questão de serem remunerados enquanto tais, ou não, como possível auxiliar interpretativo.
- A questão de estarem inscritos e a contribuir para a SS enquanto Membros dos Órgãos Estatutários (MOE’s), ou não, como possível auxiliar interpretativo.

# Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS

---

## Da Norma Atual

### Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - Âmbito de sujeição

- As importâncias auferidas ficam sempre sujeitas a tributação:
  - b) **Na parte que exceda o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com caráter de retribuição sujeitas a imposto, (...).**
- Apenas na parte excedente é que ocorre a sujeição a tributação (sendo esta **processada nos termos gerais**).
- O **coeficiente** pelo qual o valor de referência deverá ser multiplicado foi **reduzido de 1,5 para 1**, através da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (LOE/2012).
- Esta alteração só deveria abranger as cessações que ocorressem a partir de 1 de janeiro de 2012 - momento da cessação *versus* momento do pagamento.
- Pagamentos que adviessem de cessações anteriores deveriam manter o limite fixado de acordo com as regras vigentes ao momento da cessação (*cf.* cláusula de salvaguarda ínsita no artigo 12.º, n.4, da LGT).

## Da Norma Atual

### Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - Âmbito de sujeição

- As importâncias auferidas ficam sempre sujeitas a tributação:
  - b) Na parte que exceda o valor correspondente ao valor médio **das remunerações regulares com carácter de retribuição** sujeitas a imposto, (...) - redação do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho.
- **Percurso histórico:**
  - de 01.01.1989 até à Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril: “**valor da remuneração correspondente a um mês e meio**” - i.e. a última remuneração;
  - com a Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril até à Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro: “**valor correspondente a uma vez e meia a remuneração média dos últimos 12 meses**”;
  - com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro até ao Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho: “**valor correspondente a uma vez e meia o valor médio das remunerações fixas sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses**”.

## Da Norma Atual

### Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - Âmbito de sujeição

- As importâncias auferidas ficam sempre sujeitas a tributação:
  - b) Na parte que exceda o valor correspondente ao valor médio **das remunerações regulares com carácter de retribuição** sujeitas a imposto, (...).

### Remunerações regulares:

- abrange todas as componentes remuneratórias susceptíveis de revestirem **carácter de habitualidade** (ainda que apenas em abstrato) e relativamente às quais o trabalhador tenha a expectativa de receber;
- por regularidade de uma prestação deve entender-se “**periodicidade na sua atribuição**” e não “regularidade do seu montante”;
- é um conceito mais abrangente do que o conceito anterior de “remunerações fixas”.

## Da Norma Atual

### Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - Âmbito de sujeição

- As importâncias auferidas ficam sempre sujeitas a tributação:
  - b) Na parte que exceda o valor correspondente ao valor médio **das remunerações regulares com carácter de retribuição** sujeitas a imposto, (...).

### Com carácter de retribuição:

- 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 trabalhador;
- traços impressivos: regularidade e periodicidade;
- compreende a remuneração-base e todas as outras prestações regulares e periódicas, em dinheiro ou em espécie;
- abrange as modalidades de remuneração certa, variável ou mista.

# Da Norma Atual

## Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - Âmbito de sujeição

Remunerações regulares com carácter de retribuição - inclui (exemplos):

- 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).

# Da Norma Atual

## Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - Âmbito de sujeição

Remunerações regulares com carácter de retribuição - não inclui (exemplos):

- Remuneração por trabalho extraordinário (salvo se regular e periódico);
- gratificações extraordinárias concedidas como recompensa/prémio pelos bons serviços (com *animus donandi*);
- prémios por antiguidade;
- participação nos lucros, desde que ao trabalhador esteja assegurada pelo contrato uma retribuição certa, variável ou mista;
- ajudas de custo (na parte em que não excedam 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 excedam os “limites normais” fixados).

**Em suma**, integra a retribuição tudo aquilo que se configure como contrapartida direta do trabalho, que seja regular e periódica e que não tenha a natureza de liberalidade, de compensação por custos incorridos por conta da entidade patronal ou de prestação social.

## Da Norma Atual

### Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “sujeitas a imposto”

- As importâncias auferidas ficam sempre sujeitas a tributação:
  - 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, (...).
- **“Sujeitas a imposto”** - usualmente interpretada como se referindo a uma **sujeição concreta a IRS, no âmbito da categoria A**, o que afastaria as remunerações regulares com caráter de retribuição auferidas em períodos em que o beneficiário tivesse a condição de não-residente e que não tivessem sido obtidas em território português (*cf.* artigo 18.º, n.1, alínea a), do CIRS).
- Como o Legislador não concretizou o “imposto” poderá ser legítima a dúvida sobre a sua eventual abrangência a outros impostos “estrangeiros” similares ao “nosso” IRS?

## Da Norma Atual

### Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “sujeitas a imposto”

CrITÉRIOS propostos sobre a expressão “sujeitas a imposto”:

- **“Sujeitas a imposto”** - exclui as remunerações regulares com carácter de retribuição **excluídas totalmente** de tributação.
- **“Sujeitas a imposto”** - exclui as remunerações regulares com carácter de retribuição **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.
- **“Sujeitas a imposto”** - inclui as remunerações regulares com carácter de retribuição **isentas de tributação** (quer sejam total ou parcialmente, objetiva ou subjetivamente, integral ou com progressividade).
- **“Sujeitas a imposto”** - **é independente da forma de tributação a que estiverem sujeitas** (i.e. taxa progressiva, taxa proporcional liberatória ou taxa proporcional especial).

## Da Norma Atual

### Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “auferidas nos últimos 12 meses”

- As importâncias auferidas ficam sempre sujeitas a tributação:
  - 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, (...).
- **“Auferidas”** significam as remunerações regulares com caráter de retribuição que tenham sido efetivamente “pagas” ou “colocadas à disposição” do sujeito passivo.
- **Não abrange créditos vencidos, mesmo que já possam ter sido processados**, mas que não tenham sido efetivamente pagos ou colocados à disposição do seu beneficiário.
- Ex. salários em atraso não contabilizam para a fixação do limite de exclusão.

## Da Norma Atual

Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “auferidas nos últimos 12 meses”

**Critérios possíveis da fonte devedora/pagadora:**

- **Critério subjetivista** - apenas abrange os valores com fonte na entidade patronal com a qual vai ser cessada a relação laboral.
- **Critério subjetivista alargado** - abrange os valores com fonte na entidade patronal com a qual vai ser cessada a relação laboral, bem como com fonte nas entidades equiparadas àquela (entidades que com ela estejam em relação de grupo, domínio ou de simples participação, independentemente da localização geográfica - tipos de relações de coligação densificadas nos artigos 481.º e seguintes do CSC).
- **Critério objetivista** - alargaria o âmbito de análise a importâncias recebidas para além da entidade patronal.
- **Critério utilizável:**
  - **critério subjetivista alargado (cf. artigo 2.º, n.10, do CIRS)**

## Da Norma Atual

Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “auferidas nos últimos 12 meses”

**Critérios quantitativos possíveis de contagem:**

- **Critério com base na cessação efetiva:** A contar 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.

Ex. saída em 31.12.2017, contagem dos 12 meses situada entre 01.12.2016 até 30.11.2017.

Ex. saída em 15.12.2017, contagem dos 12 meses situada entre 01.12.2016 até 30.11.2017.

- **Relações laborais inferiores a 12 meses** - cálculo da média sobre os 12 meses (com o inerente “afundamento” do limite) ou interpretação corretiva (**posição perfilhada**) mediante cálculo da média baseado no número de meses de relação laboral efetiva?

## Da Norma Atual

Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “auferidas nos últimos 12 meses”

**Critérios qualitativos possíveis de contagem - tipo de relação subjacente:**

- 12 meses anteriores **independentemente** do tipo de relação subjacente (ex. quer tenha sido trabalhador, quer tenha sido gerente/administrador) - **posição que tendencialmente se tem visto seguir** ou
- 12 meses anteriores mas **dependente** do tipo de relação subjacente (ex. apenas enquanto tenha sido trabalhador).

Se adotado este último critério, suscitam-se duas abordagens possíveis:

- 12 meses **imediatamente anteriores** mas considerando somente as eventuais remunerações percebidas enquanto trabalhador ou
- 12 meses **anteriores** (mas não necessariamente os imediatamente anteriores) considerando as eventuais remunerações percebidas enquanto trabalhador, e podendo inclusive a contagem assentar em períodos interpolados e não em um único período contínuo.

## Da Norma Atual

Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “auferidas nos últimos 12 meses”

Critérios qualitativos possíveis de contagem - *status* da relação subjacente:

- 12 meses anteriores **independentemente** do *status* da relação ou
- 12 meses anteriores **dependente** do *status* da relação, isto é, considerando apenas os períodos com relação e remuneração efetivas (**posição sugerida**), o que significa, neste último caso, ter-se em conta os últimos 12 meses em que o trabalhador auferiu a retribuição correspondente ao *ct* a que as importâncias compensatórias/indemnizatórias se referem, e não os últimos 12 meses de calendário:

ex. no caso de a compensação ser paga muito depois da data em que o *ct* cessou (como habitualmente acontece nos acordos celebrados no âmbito de ações judiciais de impugnação de despedimento), serão considerados os últimos 12 meses em que foi paga a retribuição e que havia relação em curso.

## Da Norma Atual

Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “auferidas nos últimos 12 meses”

**Critérios qualitativos possíveis de contagem - *status* da relação subjacente:**

- Do mesmo modo, dever-se-á:
  - **desconsiderar os períodos de licença sem vencimento/retribuição**
  - aceite pela AT no PIV 5448/10, de 25 de outubro de 2010.
  - **desconsiderar os períodos de baixa médica.**
  - **desconsiderar os períodos de licença parental.**
  - **desconsiderar os períodos de suspensão da relação laboral (em todos os casos ou excecionando destes aqueles em que o trabalhador passou a ser gerente/administrador?)**
  - **desconsiderar os períodos com salários em atraso?**
  - **desconsiderar os períodos em que não houve atribuição de remuneração (ex. MOE não remunerado)?**

## Da Norma Atual

Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “auferidas nos últimos 12 meses”

**Critérios qualitativos possíveis de contagem - *status* da condição fiscal:**

- 12 meses anteriores **independentemente** da condição fiscal - i.e. abrangendo indistintamente períodos de residência fiscal e períodos de não residência fiscal em território português - sem prejuízo da exigência de serem “sujeitas a imposto” ou
- 12 meses anteriores **dependente** da condição fiscal - i.e. apenas abrangendo períodos de residência fiscal em território português - e com **duas sub-hipóteses** de contagem:
  - 12 meses anteriores mas apenas considerando os períodos com residência fiscal em território português ou
  - Se possível, preenchimento dos últimos 12 meses enquanto residente fiscal no território português, mesmo que a contagem vá para além dos 12 meses imediatamente anteriores à cessação da relação.

# Antiguidade

---

## Da Norma Atual

**Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora”**

- **Posição habitual da AT** - partindo da literalidade da norma quando esta refere que o “número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções” deverá ser mensurado **“na entidade devedora”**.
- **“Entidade devedora”** - entidade patronal com a qual cessa a relação laboral e entidades equiparadas àquela (entidades que com a entidade patronal estejam em relação de grupo, domínio ou de simples participação, independentemente da sua localização geográfica - tipos de relações de coligação densificadas nos artigos 481.º e seguintes do CSC).
- A AT aceitou que uma transmissão da titularidade de uma empresa, estabelecimento, ou parte que constitua uma unidade económica, e uma transmissão, cessão ou reversão da exploração de empresa, estabelecimento ou unidade económica, **permitem também a manutenção da antiguidade anterior. Exemplos:** cessões/sucessões contratuais em resultado de fusões, cisões, trespases.

## Da Norma Atual

**Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora”**

- **Posição habitual da AT - antiguidade convencional é inoponível quer seja convencional no ct, quer resulte do IRCT (uma prática habitual por ex. no setor bancário).**

### **Contudo:**

- **Artigo 11.º, n.2, da LGT: “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.”**
- **Na ausência expressa de um conceito fiscal próprio de “antiguidade”, este não pode deixar de ser o que deriva da lei laboral ou resulta do acordo estabelecido, no âmbito da autonomia da vontade, mas como fonte de direito, entre empregadores e trabalhadores.**
- **Isto, sem prejuízo, da importância reconhecida ao aspeto literal subjacente à expressão “entidade devedora”.**

## Da Norma Atual

**Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora”**

### **Antiguidade (traços laborais):**

- A antiguidade do trabalhador conta-se desde o início do período experimental - artigo 112.º, n.6, do CT.
- Em caso de cessação do acordo de cedência ocasional, de extinção da entidade cessionária ou de cessação da atividade para que foi cedido, o trabalhador regressa ao serviço da entidade cedente, mantendo os direitos que tinha antes da cedência, a que cuja duração conta para efeitos de antiguidade - artigo 290.º, n.2, do CT.
- **Cessão voluntária da posição contratual** num ct em que empregador (cedente), com o consentimento do trabalhador, transmite a terceiro (cessionário) a sua posição no contrato. O conteúdo do contrato mantém-se inalterado (artigo 427.º do CC), pois a modificação é meramente subjetiva. Deste modo, o trabalhador mantém perante o novo empregador (cessionário) a mesma antiguidade que já tinha.

## Da Norma Atual

**Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora”**

### **Antiguidade (traços laborais):**

- O tempo de serviço prestado em **regime de comissão de serviço (interna)** conta para efeitos de antiguidade do trabalhador como se tivesse sido prestado na categoria de que este é titular - artigo 162.º, n.5, do CT.
- Para efeitos de antiguidade **atende-se à duração do contrato de trabalho** e não à sua execução, donde a antiguidade não é igual ao número de dias de laboração efetiva.
- Por outro lado, a antiguidade **começa a contar a partir da efetiva admissão do trabalhador na empresa** (o qual pode não coincidir com o momento da celebração do contrato de trabalho ou com o momento de início da execução da prestação contratada com o trabalhador).
- O tempo de **redução ou de suspensão** conta para efeitos de antiguidade - artigo 295.º, n.2, do CT.

## Da Norma Atual

Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora”

### Antiguidade (traços societários):

- Durante o período para o qual foram designados, os administradores não podem exercer, na sociedade ou em sociedades que com esta estejam em relação de domínio ou de grupo, quaisquer funções temporárias ou permanentes ao abrigo de contrato de trabalho, subordinado ou autónomo, nem podem celebrar quaisquer desses contratos que visem uma prestação de serviços quando cessarem as funções de administrador (**artigo 398.º, n.1, do CSC**).
- Como princípio, **não é possível cumular simultaneamente as posições de administrador e de trabalhador** (na sociedade ou em sociedades que com aquela estejam em relação de domínio ou de grupo).
- Não é pacífica na Doutrina a aplicação deste impedimento aos **gerentes** (nomeadamente naqueles que não sejam simultaneamente sócios ou que não sejam remunerados enquanto gerentes) - necessidade de uma **análise casuística**.

## Da Norma Atual

**Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora”**

### **Antiguidade (traços societários):**

- Quando for designado administrador uma pessoa que, na sociedade ou em sociedades que com esta estejam em relação de domínio ou de grupo, exerça quaisquer funções temporárias ou permanentes ao abrigo de contrato de trabalho, subordinado ou autónomo, os contratos relativos a tais funções **extinguem-se, se tiverem sido celebrados há menos de um ano antes da designação, ou suspendem-se, caso tenham durado mais do que esse ano (artigo 398.º, n.2, do CSC).**
- **Acórdãos n.ºs 1018/96 e 245/11 do TC julgaram inconstitucional o artigo 398.º, n.2, do CSC, quando estabelece a extinção dos contratos de trabalho - celebrados há menos de um ano - de que seja titular o trabalhador de uma sociedade, que venha a ser designado como administrador dessa sociedade, por violação dos artigos 55.º, alínea d), e 57.º, n.2, alínea a), da CRP.**

## Da Norma Atual

Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora”

### Antiguidade (traços societários) - Exemplos:

- Trabalhador designado administrador na mesma sociedade - contrato de trabalho suspende (artigo 398.º, n.2, do CSC).
- Trabalhador da sociedade dominada designado administrador na sua sociedade dominante - contrato de trabalho suspende (artigo 398.º, n.2, do CSC).
- Trabalhador da sociedade dominante designado administrador na sociedade dominada - contrato de trabalho suspende (artigo 398.º, n.2, do CSC)? \*

\* Professores Raul Ventura e Coutinho de Abreu defendem que o contrato não se suspende já que a *ratio* da norma visa obstar à possível influência que um administrador tenha sobre as condições do seu contrato, algo que ocorreria nos dois primeiros casos, mas não neste terceiro caso.

## Da Norma Atual

**Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora”**

### **Síntese conclusiva:**

- **Trabalhadores nomeados administradores** da própria entidade ou de outras em relação de domínio/grupo - relação laboral suspensa.
- **Caso especial:** trabalhadores da entidade dominante nomeados administradores em entidades dominadas - relação laboral suspensa ou simultaneidade de vigência das duas situações?
- **Gerentes** - só uma análise casuística permitirá aferir se a relação laboral ficou suspensa ou se existe simultaneidade de vigência das duas situações (gerente/trabalhador).
- **Representante de estabelecimento estável** de entidade não-residente:
  - com relação laboral não legalmente suspensa, fica potencialmente sujeito **simultaneamente** às alíneas a) e b) do n.4 do artigo 2.º,
  - sem relação laboral, fica sujeito exclusivamente à disciplina da alínea a) do n.4 do artigo 2.º.

## Da Norma Atual

Artigo 2.º, n.4, alínea b), do CIRS - “multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora”

- Arredondamento da antiguidade:

Prática classicamente instituída\* e reconhecida pela AT (ex. Manual do IRS - 2007 - Centro de Formação da DGCI) de arredondamento em todos os casos para a unidade superior da fração de antiguidade.

**Exemplos:**

- 10 anos e 8 meses = 11 anos
- 10 anos e 4 meses = 11 anos
- 10 anos e um dia = 11 anos
- 11 meses = 1 ano
- 1 mês = 1 ano

\*Algumas ações inspetivas/correções tributárias recentes desaplicaram esta prática do arredondamento, relevando antes a fração temporal.

# **Situações Exclusivamente Imputáveis a uma das alíneas do artigo 2.º, n.4, do CIRS**

---

# Situações Exclusivamente Imputáveis a uma das alíneas do artigo 2.º, n.4, do CIRS

## Artigo 2.º, n.4, alínea a) do CIRS

Assumindo que, durante **todo o tempo** de exercício de funções (na entidade devedora), as mesmas foram **apenas e só** enquanto gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, ou ainda como representante de estabelecimento estável de entidade não residente, **as importâncias auferidas serão tributadas na totalidade.**

## Artigo 2.º, n.4, alínea b) do CIRS

“nos demais casos” - isto é, se durante **todo o tempo** não tenham sido exercidas funções (na entidade devedora) enquanto gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, ou ainda como representante de estabelecimento estável de entidade não residente, **as importâncias auferidas serão tributadas apenas na parte que exceda o valor do limite fixado.**

# **Situações Imputáveis a ambas as alíneas do artigo 2.º, n.4, do CIRS**

---

## Situações Imputáveis a ambas as alíneas do artigo 2.º, n.4, do CIRS

### Artigo 2.º, n.4, alíneas a) e b) do CIRS

- A partir de 2015, com a entrada em vigor da reforma do IRS, passou-se a adotar uma **abordagem objetivista**.
- Abordagem objetivista que decorre do trecho “*na parte em que corresponda*” inserto na alínea a).
- Tornou-se indiferente qual a condição do sujeito passivo aquando da **cessação da relação** (gestor público, gerente/administrador, representante de estabelecimento estável de entidade não residente *versus* os “demais casos”).
- Antes da reforma do IRS vigorar adotava-se uma **abordagem subjetivista**.
- Analisava-se a condição aquando da cessação (i.e. trabalhador *versus* gerente/administrador).
- Se nesse momento tivesse a condição de gerente/administrador, mesmo que tivesse sido inicialmente trabalhador, as importâncias auferidas estariam totalmente sujeitas a tributação.

## Situações Imputáveis a ambas as alíneas do artigo 2.º, n.4, do CIRS

Artigo 2.º, n.4, alíneas a) e b) do CIRS - critério do *pro rata temporis* - como aparente orientação adotada pela AT

- Ao invés, se aquando da cessação tivesse a condição de trabalhador, mesmo que durante o seu percurso na entidade devedora tivesse sido gerente/administrador, as importâncias auferidas seriam passíveis de beneficiar (total ou parcialmente) da exclusão tributária.
- Em face da desconsideração dos percursos profissionais tidos, o que de *per si* a tornava uma norma injusta e, em face da maleabilidade passível de sofrer (ex. renúncia a mandato prévia à cessação do ct), o Legislador adotou uma **abordagem objetivista, através de norma interpretativa**, o que implica a sua aplicação a situações pretéritas à sua entrada em vigor.
- O preenchimento do critério pela AT tem aparentado assentar na **repartição do valor compensatório/indemnizatório num *pro rata temporis*** (desdobramento com base nos dias em funções em cada uma das situações - ex. trabalhador *versus* gerente/administrador).
- É um critério objetivo, mas a Lei, em rigor, não indica (qualquer) critério de imputação.

## Situações Imputáveis a ambas as alíneas do artigo 2.º, n.4, do CIRS

Artigo 2.º, n.4, alíneas a) e b) do CIRS - critério do *pro rata temporis* - como aparente orientação da AT

- **Problema adicional** - a aparente extrapolação feita pela AT ao nível do conceito de “antiguidade”.

Em síntese:

- ***Pro rata temporis*** - com base nos lapsos temporais incorridos em cada uma das funções, a AT procede a uma imputação especificada e proporcional das importâncias auferidas;
- **Antiguidade em situações duais** - a AT procede a um duplo recorte do conceito de “antiguidade” já que:
  - (i) opera à revelia dos conceitos jus-laborais, e
  - (ii) porquanto molda um conceito próprio mediante subtração do tempo incorrido em funções enquanto gerente/administrador, com a inerente diminuição do período de antiguidade e, em consequência, do limite fixável para efeitos de exclusão tributária.

## Situações Imputáveis a ambas as alíneas do artigo 2.º, n.4, do CIRS

### Exemplo 1 - com a aparente orientação da AT:

Trabalhador com entrada em funções em 01.01.2000, nomeado administrador em 01.01.2012 com um mandato de 4 anos (findo em 31.12.2015) e com cessação do contrato de trabalho na mesma data.

- Compensação: € 100k

Período enquanto trabalhador (01.01.2000 - 31.12.2011) - 12 anos

Período enquanto administrador e com contrato de trabalho suspenso (01.01.2012 - 31.12.2015) - 4 anos

- Total: 16 anos (100%)

Trabalhador: 12 anos (75%) - compensação imputável: € 75k - passível de beneficiar do regime de exclusão decorrente da alínea b), mas considerando uma antiguidade de 12 anos e não 16 anos.

Administrador: 4 anos (25%) - compensação imputável: € 25k - sujeito a tributação por aplicação do estipulado na alínea a).

## Situações Imputáveis a ambas as alíneas do artigo 2.º, n.4, do CIRS

### Exemplo 2 - com a aparente orientação da AT:

Trabalhador com entrada em funções em 01.01.2000, nomeado administrador em 01.01.2012 com um mandato de 4 anos (findo em 31.12.2015) e com cessação do contrato de trabalho em 31.12.2016.

- Compensação: € 100k

Período enquanto trabalhador (01.01.2000 - 31.12.2011 e 01.01.2016 - 31.12.2016) - 13 anos

Período enquanto administrador e com contrato de trabalho suspenso (01.01.2012 - 31.12.2015) - 4 anos

- Total: 17 anos (100%)

Trabalhador: 13 anos (76,47%) - compensação imputável: € 76.470,00  
- passível de beneficiar do regime de exclusão decorrente da alínea b), mas considerando uma antiguidade de 13 anos e não 17 anos.

Administrador: 4 anos (23,53%) - compensação imputável: € 23.530,00  
- sujeito a tributação por aplicação do estipulado na alínea a).

## Situações Imputáveis a ambas as alíneas do artigo 2.º, n.4, do CIRS

### Artigo 2.º, n.4, alíneas a) e b) do CIRS - posição sugerida

- O princípio da legalidade que preside ao Direito Fiscal não permite a aplicação de critérios *ad hoc*, sem consideração legal expressa.
- Por conseguinte, a exegese da norma deveria assentar apenas nos critérios de composição que as próprias Partes façam do montante compensatório/indemnizatório, numa lógica assente na autonomia das Partes (sem prejuízo da possibilidade de escrutínio que incumbe à AT sobre os critérios utilizados).
- Mesmo que, no limite, esse montante seja de imputar ao exercício de funções de gerente/administrador, não se deverá atender à antiguidade nessas funções, já que esta não é o critério previsto no artigo 2.º, n.4, al. a), do CIRS: “*na parte que corresponda ao exercício de funções*” versus “*na parte que corresponda ao (tempo do) exercício de funções*”.
- Esse critério seria apenas aquele que deriva das expectativas goradas com a cessação antecipada do mandato e que deverá corresponder ao contratado ou às remunerações cessantes/vincendas como gerente/administrador, nos termos do CSC.

## Situações Imputáveis a ambas as alíneas do artigo 2.º, n.4, do CIRS

Artigo 2.º, n.4, alíneas a) e b) do CIRS - sugestão crítica à aparente orientação da AT de utilização do critério *pro rata temporis*

- Nas situações duais, os possíveis casos de não-suspensão do contrato de trabalho revelam uma fragilidade na utilização do critério *pro rata temporis* e suas repercussões na imputação dos valores compensatórios/indemnizatórios e expõem ainda mais a fragilidade no recorte do conceito de antiguidade, porquanto aquele critério assenta numa lógica alternativa de funções (gerente/administrador ou trabalhador) e não numa lógica de simultaneidade de funções (gerente/administrador e trabalhador), o que pode não ser o caso.
- Assim, se se mantiver a utilização pela AT deste critério (o que se contesta), o mesmo deveria ser adaptado no sentido do lapso temporal em causa ser duplamente contabilizado em cada uma das situações (gerente/administrador e trabalhador), para assim se determinar as proporções relativas de cada uma das funções e com isso a imputação repartida dos valores compensatórios/indemnizatórios. Já no tocante ao recorte do conceito da antiguidade, o mesmo não poderá ser artificialmente cindido.

# Pagamentos Parciais

---

# Pagamentos Parciais

**Pagamentos parciais quando o valor indemnizatório total não ultrapassa o concreto limite excluído de tributação**

- Em cada pagamento concretizado o sujeito passivo beneficia da exclusão tributária.

**Pagamentos parciais quando o valor indemnizatório total ultrapassa o concreto limite excluído de tributação**

- Considerando que estamos perante uma exclusão tributária com um limite concreto máximo deverão os pagamentos parciais serem imputados numa ordem de inicial esgotamento da quantia excluída de tributação.
- Só aquando do específico pagamento parcial que opere a ultrapassagem do limite é que deverá relevar-se fiscalmente o mesmo (e apenas na parcela excedente desse limite).

# Pagamentos Parciais

## Pagamentos parciais quando o valor indenizatório total ultrapassa o limite excluído de tributação

- Nem o valor total da compensação, nem a parcela excluída de tributação determinam a taxa de retenção aplicável, mas apenas, e só, o valor pago num determinado mês e na parte que se refira exclusivamente ao excedente do limite (assumindo que não existem outras remunerações pagas nesse mês, com eventual exceção do subsídio de férias e de Natal).
- **Não deverá ser adotado um critério proporcional (uma *pro-ratização*) em cada um dos pagamentos parciais (entre parte excluída e parte sujeita),** porquanto a confirmação da efetiva ultrapassagem do limite só ocorrerá num momento posterior, pelo que qualquer relevância fiscal assente num critério proporcional estaria sempre condicionada ao cumprimento integral do plano de pagamentos acordado.
- Inobservado tal plano de pagamentos poderia aquilo que ficou sujeito a tributação ter de ser revisto, porquanto poderia passar a estar incluído dentro do limite concretamente excluído.

# Disposições Anti-Abuso

---

## **Disposições Anti-Abuso**

- **Artigo 2.º, n.4, alínea b, do CIRS - Condição Resolutiva**
  - **“salvo quando nos 24 meses seguintes (...)”**
-

## Disposições Anti-Abuso

**Artigo 2.º, n.4, alínea b, do CIRS - “salvo quando nos 24 meses seguintes”**

“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”:

- “**Criado**” - sugere-se, pela *ratio* da norma, que seja aferido ao momento da efetiva admissão na empresa (o qual pode não coincidir com o momento da celebração do ct, nem com o início da execução da prestação contratada com o trabalhador) coincidindo com o início da contagem da antiguidade.
- É exigível que o vínculo criado qualifique como “**novo**”, isto é, que seja criado **em momento posterior** à data em que ocorreu a cessação do vínculo anterior (a qual pode não coincidir com o momento do acordo de revogação do ct, nem com o fim da execução da prestação de trabalho).
- Podendo ser algo discutível, existem vários acórdãos do STA/TCAS nos quais um vínculo criado **no mesmo dia** da cessação implicou a aplicação desta disposição anti-abuso com a inerente perda da exclusão tributária.

# Disposições Anti-Abuso

## Artigo 2.º, n.4, alínea b, do CIRS - “salvo quando nos 24 meses seguintes”

- Para a aplicação desta disposição basta que seja criado um novo vínculo nos 24 meses seguintes, não sendo necessário, em cumulação, que nesse período seja pago qualquer rendimento derivado deste mesmo novo vínculo, nem também do vínculo anterior.
- Não abrange vínculos anteriores que projetem os seus efeitos para além do momento em que ocorre a cessação da relação laboral.
- Nem abrange uma retoma/reativação de uma relação laboral que estava suspensa.
- Até à redação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, entendia-se que apenas relevavam vínculos que originassem rendimentos do trabalho dependente. A partir dali passou a ser relevante qualquer vínculo que origine rendimentos do trabalho dependente ou que origine rendimentos empresariais e profissionais.
- Até à redação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, o prazo de referência de referência era de **12 meses**.

# Disposições Anti-Abuso

## Artigo 2.º, n.4, alínea b, do CIRS - “salvo quando nos 24 meses seguintes”

- É necessário que o vínculo **seja criado com a mesma entidade** (conceito alargado às entidades equiparadas - entidades que com a entidade patronal estejam em relação de grupo, domínio ou simples participação, independentemente da respetiva localização geográfica - tipos de relações de coligação densificadas nos artigos 481.º e seguintes do CSC).

### Anteriormente:

- De 01.01.1989 a 31.12.2000 - entidade que com ela estivesse em relação de domínio ou de grupo;
- De 01.01.2001 a 31.12.2014 - entidade que com ela estivesse em relação de domínio ou de grupo, independentemente da localização geográfica.

**Momento de aferição da relação de coligação:** aquando apenas da cessação? aquando apenas da criação do novo vínculo? durante os 24 meses?

**Posição sugerida:** apenas quando, com respeito à mesma entidade, uma relação de coligação exista aquando da cessação, bem como aquando da criação do novo vínculo (não necessariamente o mesmo tipo de coligação).

# Disposições Anti-Abuso

## Artigo 2.º, n.4, alínea b, do CIRS - “salvo quando nos 24 meses seguintes”

- Esta disposição é aplicável independentemente: (i) do local em que a nova prestação de trabalho/serviço deva ter lugar (quer seja em território português ou não), (ii) da condição fiscal do sujeito passivo beneficiário aquando da criação do novo vínculo (quer seja residente, quer seja não residente).

- **Termo inicial dos 24 meses seguintes**

- **Contagem a partir do momento exato da cessação da relação laboral:**

Ex. cessação em 15.12.2018 - contagem a partir de 16.12.2018 (e não do própria dia - artigo 279.º, alínea b), do CC), até 15.12.2020, - **posição proposta em razão da *ratio* da norma e de uma interpretação restritiva da aplicação da disposição anti-abuso,**

- **Contagem a partir do início do mês seguinte àquele em que ocorre a cessação - interpretação possível em face do elemento literal:**

Ex. cessação em 15.12.2018 - contagem a partir de 01.01.2019 até 31.12.2020.

# Disposições Anti-Abuso

Artigo 2.º, n.4, alínea b, do CIRS - “salvo quando nos 24 meses seguintes”

- Termo inicial dos 24 meses seguintes
  - Contagem a partir do momento exato do(s) pagamento(s) ou do início do mês seguinte a cada um do(s) pagamento(s) - critério que deverá ser afastado em face:
    - (i) da própria redação do n.4 que começa por referir “*Quando, por qualquer forma, cessem (...)*”, o que aloca o termo inicial dos 24 meses seguintes ao momento da cessação;
    - (ii) porquanto, em planos prestacionais, implicaria a renovação do início da contagem para o momento do pagamento de cada uma das respetivas prestações;
    - (iii) além disso, trataria de forma mais gravosa, e sem motivo justificável, os sujeitos passivos que recebessem de forma diferida em face daqueles que recebessem o montante integral aquando da cessação;
    - (iv) pagamentos integrais anteriores à cessação da relação laboral implicariam o início da contagem previamente à própria cessação.

# Disposições Anti-Abuso

## Artigo 2.º, n.4, alínea b, do CIRS - “salvo quando nos 24 meses seguintes”

- Caso ocorra a aplicação da disposição anti-abuso, todo o valor excluído de tributação auferido anteriormente à criação do novo vínculo ou/e todo o valor a auferir após a criação do novo vínculo ficará sujeito a tributação.
- A **destruição retroativa** dos efeitos da exclusão tributária imporá a apresentação de uma **declaração de substituição** (ou mais que uma, caso os pagamentos excluídos de tributação tenham sido repartidos por mais que um ano fiscal).
- A declaração (ou declarações) de substituição deverá(ão) ser apresentada(s) no **prazo imediato de 30 dias** (artigo 60.º, n.2, do CIRS) a contar da celebração do novo vínculo com a “antiga” entidade patronal.
- Sendo observado este prazo, **não deverá haver exigência de juros compensatórios, nem sujeição a processo contra-ordenacional.**
- Por sua vez, a **destruição prospetiva** dos efeitos da exclusão tributária imporá que a declaração de rendimentos do ano da criação do novo vínculo e, de eventuais anos futuros, abranjam as importâncias auferidas nestes anos.

- Disposições Anti-Abuso**
- **Artigo 2.º, n.5, do CIRS -  
Condição Resolutiva**
  - **“quando sejam estabelecidas  
relações comerciais ou de  
prestação de serviços”**
-

# Disposições Anti-Abuso

**Artigo 2.º, n.5, do CIRS - “quando sejam estabelecidas relações comerciais ou de prestações de serviços”**

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

- À semelhança da disposição anterior, o **conceito de entidade** deve considerar-se alargado às entidades equiparadas (entidades que com a entidade patronal estejam em relação de grupo, domínio ou simples participação, independentemente da sua localização geográfica - tipos de relações de coligação densificadas nos artigos 481.º e seguintes do CSC).
- **Agregado familiar** - artigo 13.º, n.4, do CIRS

# **Disposições Anti-Abuso**

- Artigo 2.º, n.6, do CIRS**
- “direitos vencidos”**

---

# Disposições Anti-Abuso

## Artigo 2.º, n.6, do CIRS - “direitos vencidos”

- O regime previsto n.4 não é aplicável às importâncias relativas aos direitos vencidos (constituídos ou adquiridos) **durante (ou em virtude)** (d)os referidos contratos ou situações, designadamente, remunerações por trabalho prestado, direito a férias e subsídio de férias já vencidos, remuneração correspondente ao mês de férias e ao subsídio de férias do ano da cessação, bem como o correspondente subsídio de Natal.
- **Mesmo que o limite excluído de tributação não esteja ultrapassado não deverão estes créditos ser-lhe imputáveis.**
- A utilização da expressão “**compensação pecuniária global**” nos acordos de revogação dos ct’s pode revelar-se fiscalmente contingente.
- Artigo 349.º, n.5, do Código de Trabalho: “*Se, no acordo ou conjuntamente com este, as partes estabelecerem uma compensação pecuniária global para o trabalhador, presume-se que esta inclui os créditos vencidos à data da cessação do contrato ou exigíveis em virtude desta.*”. Trata-se, contudo, de uma **presunção “juris tantum”**.

# Disposições Anti-Abuso

## Artigo 2.º, n.6, do CIRS - “direitos vencidos”

- De facto, o preenchimento de uma norma de exclusão tributária carece da **especificação/desdobramento** dos montantes atribuídos, o que é incompatível com a adoção da terminologia “global”.
- Além disso, uma eventual qualificação compensatória atribuída pelas Partes não modifica a natureza dos rendimentos que nela estejam insertos, os quais terão o tratamento fiscal que lhes é próprio (cf. artigo 36.º, n.4, da LGT).
- Não obstante, a utilização da terminologia “global” no acordo de revogação poderá ser compatibilizada com a exclusão tributária se for acompanhada de uma especificação (mesmo que em documento autónomo incluindo aqui o próprio recibo de quitação) dos montantes atribuídos.
- Esta previsão legal de exclusão dos “direitos vencidos” adveio apenas da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, não obstante foi-lhe atribuída carácter interpretativo (cf. artigo 3.º, n.2).

**Disposições Anti-Abuso**  
**- Artigo 2.º, n.7, do CIRS -**  
**Condição Impeditiva**  
**- “últimos cinco anos”**

---

# Disposições Anti-Abuso

## Artigo 2.º, n.7, do CIRS - “últimos cinco anos”

- As importâncias abrangidas pelo n.4 serão **tributadas pela totalidade** quando o sujeito passivo tenha beneficiado, nos últimos cinco anos, da não tributação total ou parcial nele prevista.
- Redação inalterada desde a entrada em vigor do CIRS, tendo apenas transitado do n.5 para o n.7, com a Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro.
- Esta condição poderá ser diretamente verificável pela entidade patronal quando, por ex. o beneficiário já trabalhar há **mais de cinco anos para essa mesma entidade**.
- Não obstante, mesmo nestes casos poderão haver determinadas circunstâncias, como, por ex. situações de pluriemprego, que impeçam a entidade patronal de aferir, em toda a extensão, o cumprimento, ou não, deste requisito.
- É necessário que o sujeito passivo tenha legal e efetivamente beneficiado. Se por algum motivo beneficiou e depois houve aplicação da disposição anti-abuso por criação de um novo vínculo, com a perda desse benefício, então estará em condições de beneficiar novamente.

# Disposições Anti-Abuso

## Artigo 2.º, n.7, do CIRS - “últimos cinco anos”

- Ao invés, nas relações laborais **com menos de cinco anos de vigência**, não existirá, em regra, um exato conhecimento de ter havido, ou não, aplicação desta exclusão tributária durante esse período de tempo.
- No **Despacho Informação n.º 680/90, de 16/04/1990**, a AT defendeu que nos casos em que o cumprimento deste requisito não seja diretamente verificável pela entidade devedora esta deveria exigir, **aquando do pagamento ao beneficiário**, e salvaguardando de algum modo a sua situação, uma declaração emitida por este último de que nos últimos cinco anos o mesmo não beneficiou, total ou parcialmente, deste regime.
- A destriça da expressão “últimos cinco anos” *versus* “cinco anos anteriores” (cf. artigo 16.º, n.8, do CIRS).
- **Não abranje a própria situação em análise**, mesmo que hajam pagamentos antecipados ou *a posteriori* que impliquem que nos últimos cinco anos se tenha beneficiado desta exclusão.

# Disposições Anti-Abuso

**Artigo 2.º, n.7, do CIRS - “últimos cinco anos”**

**Termo Inicial:**

- Os “últimos cinco anos” deverão ser contados a partir do momento concreto da cessação da relação laboral.

Ex. cessação em 30.06.2017, logo os últimos cinco anos referem-se ao período situado entre 01.07.2012 até 30.06.2017.

- No termo inicial da contagem não releva o momento em que possa ter sido celebrado o acordo de revogação do contrato de trabalho, nem releva o momento em que ocorre o pagamento da compensação/indemnização:

Ex. acordo de revogação celebrado em 01.05.2017, cessação de efeitos em 30.06.2017, período de análise situado entre 01.07.2012 até 30.06.2017;

Ex. cessação em 30.06.2017, pagamento da compensação em 31.08.2017, período de análise situado entre 01.07.2012 até 30.06.2017.

# Disposições Anti-Abuso

Artigo 2.º, n.7, do CIRS - “últimos cinco anos” - forma de contagem

## Termo Final:

Relevam os eventuais pagamentos ocorridos nos últimos cinco anos que tenham, total ou parcialmente, beneficiado do regime:

- Ex. cessação em 31.12.2017, pelo que os últimos cinco anos referem-se ao período entre 01.01.2013 e 31.12.2017. Cessação e pagamento anterior com exclusão de tributação ocorridos ambos em 01.01.2014 - consequência: **exclusão atual não aplicável.**
- Ex. cessação em 31.12.2017, pelo que os últimos cinco anos referem-se ao período entre 01.01.2013 e 31.12.2017. Cessação e pagamento anterior com exclusão de tributação ocorridos ambos em 01.01.2012 - consequência: **exclusão atual aplicável.**
- Ex. cessação em 31.12.2017, pelo que os últimos cinco anos referem-se ao período entre 01.01.2013 e 31.12.2017. Cessação em 30.11.2012 e pagamento com exclusão de tributação ocorrido em 31.01.2013 - consequência: **exclusão atual não aplicável.**

# Doutrina Administrativa

---

# Doutrina Administrativa

**Despacho do Subsecretário de Estado do Orçamento, de 22 de outubro de 1968 - Ofício-circulado n.º 2060, de 26 de outubro de 1968**

- As indemnizações devidas por efeito de não cumprimento do ct por parte da entidade patronal não estão sujeitas a IP.

**Despacho do Adjunto do Diretor-Geral das Contribuições e Impostos, de 21 de março de 1975**

- As quantias que excedam as indemnizações devidas por despedimentos sem justa causa, ao abrigo do contrato coletivo de trabalho, não estão sujeitas a IP.

**Comentário:** regime fiscal anterior assentava no entendimento que: *“A relação jurídica de trabalho interrompe-se, e a importância que a empresa paga destina-se a satisfazer os danos consequentes do seu acto de cessação da mesma relação; não se trata, pois, de uma remuneração de trabalho pois, de resto, o trabalho não chega a ser prestado, não havendo, assim, lugar à contraprestação correspondente.”* - Dr. Vitor Faveiro - *“Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português - Volume II”*, Coimbra Editora, 1986, pág.165.

# Doutrina Administrativa

## Circular n.º 23/82, de 18 de outubro de 1982

- As importâncias pagas como indemnização situam-se fora do campo de incidência do imposto profissional, por presunção legal de dano (presunção *juris et de jure* - inilidível), posto que se tratam de indemnizações resultantes de normas imperativas.
- Ao invés, as importâncias atribuídas pela cessação por mútuo acordo do contrato de trabalho, no uso de uma livre disponibilidade da relação que a lei permite às partes contratantes em comum, não gozam da mesma presunção legal de dano, pelo que devem classificar-se como benefício auferido em razão do exercício da atividade profissional, caindo assim no campo de incidência da alínea f) do § 2.º do artigo 1.º do CIP. Todavia, ao contribuinte caberá provar, se for caso disso, que tais importâncias configuram verdadeira indemnização.

**Comentário:** regime fiscal anterior diferenciado consoante a natureza do pagamento ser *grosso modo* indemnizatório *versus* compensatório.

# Doutrina Administrativa

## Despacho do Secretario de Estado para os Assuntos Fiscais, de 27 de julho de 1986

- A compensação salarial atribuída por suspensão de ct's ao abrigo do Decreto-Lei n.º 398/83, de 2 de novembro, está sujeita a IP, por se tratar de um verdadeiro benefício em razão da atividade profissional prestada.
- A suspensão não acarreta a extinção do vínculo contratual pelo que os rendimentos percebidos, ainda que diminuídos, justificam a tributação em IP.

**Comentário:** O tratamento fiscal aplicável a uma compensação derivada de uma suspensão do ct não é similar ao tratamento fiscal aplicável a uma compensação emergente de uma extinção do vínculo contratual.

Curiosamente, no caso *sub judice*, o CEF emitiu inicialmente um Parecer a favor da equiparação entre as duas situações (Parecer n.º 28/86, de 18 de abril) e, num segundo momento, um Parecer a afastar a tese da equiparação (Parecer n.º 41/86, de 16 de junho) - ambos disponíveis na CTF n.º 334-336, outubro-dezembro, 1986.

# Doutrina Administrativa

## Ofício-Circulado n.º 11/89, de 1 de agosto de 1989

- Estabeleceu a fórmula de cálculo da importância não sujeita a IRS

**Limite:**  $1,5$  (atualmente  $1$ )  $n \times \frac{Rm \times 14}{12}$

12

$n$  - número de anos de trabalho ou fração ao serviço da empresa

$Rm$  - remunerações mensais incluindo diuturnidades

- Este limite não precisa de ser administrativamente fixado.
- As entidades pagadoras devem proceder à retenção do imposto a calcular sobre o somatório da parte que exceder o limite com as remunerações pagas no mesmo período de retenção.
- As importâncias que não excedessem o limite também não deveriam constar da Modelo 10 (à época).

# Doutrina Administrativa

## Ofício-Circulado n.º 11/89, de 1 de agosto de 1989

### Comentário:

- Limite calculado com base em 1 e não em 1,5 do valor médio.
- “Remunerações mensais” foi um conceito abandonado estando atualmente previsto: “remunerações regulares com caráter de retribuição”.
- Necessidade de inserção na DMR.

## Circular n.º 13/89, de 3 de agosto de 1989

- Além das indemnizações, os prémios ou qualquer outras prestações em dinheiro ou espécie que possam revestir idêntica natureza, pagos ou colocados à disposição pela entidade patronal, não importa a que título, podem ficar abrangidos pelo n.4 do artigo 2.º do CIRS.

**Comentário:** Abrangência potencial da exclusão a outras rubricas como são o caso dos prémios (observados os demais requisitos).

# Doutrina Administrativa

## **Despacho, Informação n.º 680/90, de 16 de abril de 1990**

Não sendo verificável pela entidade pagadora o facto previsto no n.5 do artigo 2.º do CIRS, de cuja verificação a Lei faz depender a não tributação da compensação, aquela deve exigir, no momento do pagamento ao sujeito passivo, uma declaração de que nos últimos 5 anos o mesmo não beneficiou do regime de exclusão total ou parcial da tributação previsto no n.4.

**Comentário:** Atual n.7.

## **Despacho, P n.º 1312/04, de 16 de abril de 2004**

Os “prémios fixos individuais”, sob a forma de “subsídios a fundo perdido”, pagos pelo IFADAP aos tripulantes/trabalhadores de terra em virtude das embarcações em que exerciam a atividade ser objeto de uma imobilização definitiva estão abrangidos pelo artigo 2.º, n.4, do CIRS.

**Comentário:** Mesmo sendo pago por uma entidade distinta da entidade patronal (no caso, o IFADAP) o regime de exclusão foi aplicado.

# Doutrina Administrativa

## Despacho, PIV 1818/10, de 10 de outubro de 2010

- Assume que a lei fiscal exige **“específica e expressamente”** que a antiguidade a contabilizar seja a antiguidade na entidade devedora da compensação por cessação do contrato de trabalho.
- Assim, para estes efeitos, não é de ponderar a antiguidade em anterior entidade empregadora, mesmo que o trabalhador e a **“atual”** entidade patronal tenham acordado ser de considerá-la em eventuais futuras **“indenizações”**.
- Todavia, a **AT reconhece que, atendendo à equiparação legal entre entidade patronal - definida esta como entidade pagadora dos rendimentos - e qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, e tendo ocorrido mudança (jurídica) de entidade empregadora dentro do mesmo grupo, tal “transferência” do trabalhador não obsta a que na aplicação do artigo 2.º, n.4, do CIRS sejam considerados os anos de antiguidade em ambas as entidades.**

# Doutrina Administrativa

## Despacho, PIV 1818/10, de 10 de outubro de 2010

- Esta deve ser também a solução, quer por efeito da lei, quer por critério da substância económica, quando esteja em causa (artigo 285.º do Código do Trabalho):
  - uma transmissão, por qualquer título, da titularidade de empresa, estabelecimento, ou parte de empresa ou estabelecimento que constitua uma unidade económica,
  - uma transmissão, cessão ou reversão da exploração de empresa, estabelecimento ou unidade económica.

### Comentário:

- Desreconhecimento da antiguidade convencional passível de discussão em face da interpretação (extra-fiscal) dada ao conceito.
- Necessidade de interpretação atualista de modo a abranger as entidades em relação de simples participação.

# Doutrina Administrativa

## Despacho, PIV 5448/10, de 25 de outubro de 2010

- As remunerações regulares com caráter de retribuição sujeitas a imposto auferidas nos últimos 12 meses devem ser entendidas como as “remunerações pagas ou colocadas à disposição do titular”.
- Assim, no caso de um trabalhador que esteja numa situação de licença sem vencimento à data da cessação do ct, para efeitos de cálculo do limite de exclusão da tributação, devem ser considerados os últimos 12 meses de remuneração efetiva.

### Comentário:

- A AT reconhece que o período subjacente à licença sem vencimento deve ser desconsiderado, induzindo-se desta posição que o início da contagem dos “últimos 12 meses” deverá situar-se no momento imediatamente prévio ao início da aludida licença.
- *Quid iuris* quanto às demais situações similares de suspensão “abstrata” das remunerações? E quanto às situações de suspensão “concreta”, como são os casos de haverem salários em atraso?

# Doutrina Administrativa

## Despacho, PIV 496/2018, de 24 de abril de 2018

- Aborda o tema da compensação devida pela extinção, por acordo, do contrato de trabalho em funções públicas por tempo indeterminado.
- A compensação atribuída nos termos do artigo 296.º da Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas estará excluída de tributação se o seu montante não ultrapassar o valor resultante do cálculo referido na alínea b) do n.4 do artigo 2.º do CIRS.

### Comentário:

- O enquadramento fiscal aplicável nas situações de contratos de trabalho em funções públicas, ou seja, quando exista uma relação jurídica de emprego público não tem, neste aspeto, qualquer especificidade.
- *“O acordo de cessação deve discriminar as quantias pagas a título de compensação pela extinção do vínculo e, sendo caso disso, as decorrentes de créditos já vencidos ou exigíveis em virtude dessa extinção.”* - artigo 296.º, n.1, da Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas.

# Jurisprudência Tributária

---

# Jurisprudência Tributária

## Decisões judiciais sobre o tema:

- Acórdão do STA - P 004339 - 06.05.1987
- Acórdão do STA - P 004731 - 02.11.1988
- Acórdão do STA - P 005857 - 27.09.1989
- Acórdão do STA - P 010641 - 23.05.1990
- Acórdão do STA - P 013134 - 15.05.1991
- Acórdão do STA - P 013134 - 17.06.1992 - Pleno da Secção do CT
- Acórdão do STA - P 014528 - 27.11.1996
- Acórdão do STA - P 020408 - 30.04.1997
- Acórdão do STA - P 20130 - 25.02.1998
- Acórdão do TCAS - P 6002/01 - 11.05.2004
- Acórdão do STA - P 0827/06 - 29.11.2006 (similar no Acórdão do STA - P 032/10 - 27.06.2012)
- Acórdão do TCAS - P 03748/10 - 21.09.2010
- Acórdão do STA - P 032/10 - 27.06.2012
- Acórdão do TCAS - P 5971/12 - 12.03.2013
- Acórdão do STA - P 0627/13 - 01.10.2014
- Acórdão do TCAS - P 07776/14 - 13.07.2016 (similar aos Acórdãos do STA - 0126/15 - 03.02.2016, 0517/16 - 23.11.2016, 0449/15 - 09.03.2016)
- Acórdão do STA - P 0801/16 - 31.05.2017

# **Jurisprudência Tributária**

## **Acórdão do STA - P 004339 - 06.05.1987**

Até à entrada em vigor do artigo 1.º do DL n.º 111/86, de 21.05, que introduziu a alínea h) ao artigo 3.º do CIP, as indemnizações derivadas da cessação do vínculo laboral por mútuo consentimento estavam sujeitas a incidência do CIP.

## **Acórdão do STA - P 004731 - 02.11.1988**

A indemnização recebida pela cessação do contrato individual de trabalho, por mútuo acordo, está sujeita a tributação por se tratar de um rendimento de trabalho derivado de negociação entre a entidade laboral e o trabalhador.

## **Acórdão do STA - P 005857 - 27.09.1989**

A indemnização entre patrão e operário, por cessação da prestação de trabalho, acordada antes da adição da alínea h), ao artigo 3.º do CIP (DL n.º 111/86, de 21.05) está sujeita à incidência deste tributo.

# Jurisprudência Tributária

## **Acórdão do STA - P 010641 - 23.05.1990**

A indemnização recebida pelo trabalhador pela cessação do ct, por mútuo acordo com a entidade patronal e por iniciativa desta, é passível de tributação em imposto profissional.

## **Acórdão do STA - P 013134 - 15.05.1991**

As indemnizações recebidas pelo trabalhador por cessação do ct por mútuo acordo, antes do regime introduzido pelo DL n.º 111/86, 21.05, não estavam sujeitas a IP por a sua fonte, juridicamente relevante, não ser o trabalho.

## **Acórdão do STA - P 013134 - 17.06.1992 - Pleno da Secção do CT**

Até à entrada em vigor do artigo 1.º do DL n.º 111/86, de 21.05, que introduziu a alínea h), do artigo 3.º do CIP, as indemnizações derivadas da cessação do vínculo laboral consensual estavam sujeitas à incidência do CIP, por força do artigo 1.º parágrafo 1 e alínea f) do seu parágrafo 2.

# Jurisprudência Tributária

## **Acórdão do STA - P 014528 - 27.11.1996**

As indemnizações pagas aos trabalhadores em resultado da cessação do contrato individual de trabalho por mútuo acordo reportadas aos anos de 1979 a 1983 não estavam sujeitas a IP por serem recebidas por razões que se situam fora da relação laboral, isto é, não são remunerações do trabalho nem rendimentos que correspondam a qualquer dos tipos reais de incidência do artigo 1.º do CIP.

## **Acórdão do STA - P 020408 - 30.04.1997**

Resulta do preâmbulo do DL n.º 111/86, de 21.05, que as indemnizações pagas ao trabalhador por despedimento sem justa causa sempre estiveram sujeitas à incidência do imposto profissional, e só a partir desse diploma algumas indemnizações deixaram de estar sujeitas a imposto profissional.

# Jurisprudência Tributária

## Acórdão do STA - P 20130 - 25.02.1998

Tendo um funcionário público recebido uma indemnização de funções públicas (de comissão de serviço) e regressando ao lugar de origem, esta indemnização é tributada nos termos do artigo 2.º, n.4, do CIRS (norma especial) e não nos termos do artigo 13.º do CIRS (norma geral sobre indemnizações). A última parte do artigo 2.º, n.4, do CIRS (novo vínculo) tem em vista evitar fraudes e conluios entre patrões e empregados, o que não é o caso de um funcionário público que, após uma comissão de serviço terminada por lei, regressa ao quadro de origem.

## Acórdão do TCAS - P 6002/01 - 11.05.2004

Porque a antiguidade constitui um conceito laboral, é no direito laboral que deve procurar-se a solução da questão de saber se a antiguidade estabelecida no contrato de trabalho se impõe apenas inter-partes, não obrigando terceiros, ou se ela se impõe também à AT para efeitos de aplicação do art. 2.º, n.4, do CIRS.

## **Jurisprudência Tributária**

**Acórdão do STA - P 0827/06 - 29.11.2006 (similar no Acórdão do STA - P 032/10 - 27.06.2012)**

Acordada entre o contribuinte e a sua entidade patronal a cessação do contrato de trabalho, e obrigando-se ela a pagar-lhe determinadas quantias ao longo de vários anos, a lei a aplicar, para efeitos de IRS, é a vigente em cada um dos anos em que houve recebimentos em cumprimento de tal acordo.

**Acórdão do TCAS - P 03748/10 - 21.09.2010**

Não tendo o legislador fiscal, ele próprio, definido para este efeito, o conceito de antiguidade do trabalhador, temos de nos socorrer do conteúdo desse conceito tal como vigora no direito laboral. E neste direito, encontrando-se tal conceito definido no ACT aplicável ao setor de atividade em causa (bancário), que por força da norma do art.º 2.º da LCCT constitui fonte imediata do direito laboral, é o conteúdo deste conceito tal como aí se encontra definido, que é o aplicável em sede de incidência do IRS.

# Jurisprudência Tributária

## **Acórdão do TCAS - P 5971/12 - 12.03.2013**

Não resultando da norma sob exame que o conceito de antiguidade se refira restritamente ao tempo de serviço na entidade devedora da compensação pela cessação do contrato de trabalho, e nada justificando uma interpretação restritiva da norma de incidência, a noção mais lata de antiguidade oriunda do direito laboral deve ser aceite para o cálculo da importância sujeita a tributação em sede de IRS.

## **Acórdão do STA - P 0627/13 - 01.10.2014**

As quantias relativas a direito a férias, subsídios de férias e natal, e subsídio de turno incluem-se na média da remuneração para efeitos do disposto no n.4 do art. 2.º do CIRS, na redação que lhe foi introduzida pelo n.1 do art. 1.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, estabelecendo um limite da não sujeição correspondente ao valor das remunerações fixas sujeitas a imposto.

## **Jurisprudência Tributária**

**Acórdão do TCAS - P 07776/14 - 13.07.2016 (similar aos Acórdãos do STA - 0126/15 - 03.02.2016; 0517/16 - 23.11.2016; 0449/15 - 09.03.2016)**

Resultando do probatório que o recorrente iniciou funções de administrador, tendo cessado as mesmas em 21.09.2007, recebendo por tal facto uma indemnização e tendo, ainda nesse mesmo dia 21.09.2007, sido nomeado novamente administrador de sociedade do mesmo grupo e detida pela primeira tanto basta para concluir que se mostram preenchidos todos os pressupostos legais necessários para a aplicação das normas anti-abuso constantes dos n.ºs 4 e 10 do artigo 2.º do CIRS.

**Acórdão do STA - P 0801/16 - 31.05.2017**

Nos termos do artigo 2.º, n.2, do CIRS encontra-se sujeita a IRS a, impropriamente, denominada indemnização por desvinculação contratual, recebida por controlador de tráfego aéreo, por se tratar do recebimento de uma quantia monetária por força do prolongamento de funções, após o limite de idade para a reforma.

# **Jurisprudência Arbitral Tributária**

---

# Jurisprudência Arbitral Tributária

## Decisões arbitrais sobre o tema:

- P 600/2017 - 11.06.2018 - decisão a favor da AT
- P 599/2017 - 30.04.2018 - decisão a favor da AT
- P 117/2017 - 27.12.2017 - decisão a favor da AT
- P 280/2017 - 22.12.2017 - decisão a favor do sujeito passivo
- P 349/2017 - 14.12.2017 - decisão a favor do sujeito passivo
- P 353/2017 - 10.12.2017 - decisão a favor do sujeito passivo
- P 321/2017 - 07.12.2017 - decisão a favor do sujeito passivo
- P 277/2017 - 29.11.2017 - decisão a favor do sujeito passivo
- P 308/2017 - 20.11.2017 - decisão a favor da AT
- P 158/2017 - 17.11.2017 - decisão a favor do sujeito passivo
- P 126/2017 - 19.10.2017 - decisão a favor da AT
- P 230/2016 - 14.11.2016 - decisão a favor do sujeito passivo
- P 146/2016 - 31.10.2016 - decisão a favor do sujeito passivo
- P 616/2015 - 02.05.2016 - decisão a favor da AT
- P 297/2014 - 30.10.2014 - decisão a favor do sujeito passivo

No presente momento são já 15 os processos arbitrais que abordaram este regime, sendo que 13 deles versaram sobre o tema da “antiguidade” e os restantes 2 assentaram no tratamento diferenciado previsto nas alíneas a) e b) do n.4 do artigo 2.º do Código do IRS.

# Jurisprudência Arbitral Tributária

## P 600/2017 - 11.06.2018 - decisão a favor da AT

- Liquidação adicional ao IRS/2013 com origem em correções efetuadas pela AT relativamente ao tempo de antiguidade para efeitos de cálculo do limite sujeito/não sujeito a imposto.
- A questão controversa tem a ver com o facto do SP ter trabalhado para diferentes entidades bancárias e a AT entender que somente o tempo de serviço contado na última entidade e com a qual celebrou o acordo de revogação é que releva para a contagem da sua antiguidade.
- O Tribunal considerou que a antiguidade fiscal deve ser aferida apenas junto da entidade devedora dos rendimentos com quem a relação cessou, sob pena da lei permitir, a celebração, dentro do prazo de 24 meses, de novo vínculo com entidades patronais anteriores cujo tempo de trabalho tenha sido considerado para efeitos de exclusão de tributação.
- Uma antiguidade fiscal convencionada padece de inconstitucionalidade material.

# Jurisprudência Arbitral Tributária

**P 599/2017 - 30.04.2018 - decisão a favor da AT**

- Liquidação adicional ao IRS/2013 com origem em correções efetuadas pela AT relativamente ao tempo de antiguidade para efeitos de cálculo do limite sujeito/não sujeito a imposto.
- A questão controversa tem a ver com o facto do SP ter trabalhado para diferentes entidades bancárias e a AT entender que somente o tempo de serviço contado na última entidade e com a qual celebrou o acordo de revogação é que releva para a contagem da sua antiguidade.
- O Tribunal considerou que a antiguidade fiscal deve ser aferida apenas junto da entidade devedora dos rendimentos com quem a relação cessou sob pena de ser materialmente inconstitucional, por violação do artigo 13.º da CRP, se interpretada como fazendo depender a delimitação negativa de incidência do IRS da aplicabilidade ao trabalhador de regras previstas em acordos coletivos de trabalho ou em contratos individuais.

# Jurisprudência Arbitral Tributária

## P 117/2017 - 27.12.2017 - decisão a favor da AT

- Liquidação adicional ao IRS/2013 com origem em correções efetuadas pela AT relativamente ao tempo de antiguidade para efeitos de cálculo do limite sujeito/não sujeito a imposto.
- A questão controversa tem a ver com o facto do SP ter trabalhado para diferentes entidades bancárias e a AT entender que somente o tempo de serviço contado na última entidade e com a qual celebrou o acordo de revogação é que releva para a contagem da sua antiguidade.
- O Tribunal considerou que a antiguidade é uma conceito laboral e que o Legislador Fiscal não lhe deu um cunho próprio.
- No caso, o ct não reconheceu o direito à antiguidade decorrente da prestação de trabalho noutras instituições de crédito, pelo que esta não relevou. Ademais, a previsão dessa relevância no acordo de revogação não foi aceite em face da natureza extintiva deste tipo de documento.

# Jurisprudência Arbitral Tributária

## P 280/2017 - 22.12.2017 - decisão a favor do sujeito passivo

- Liquidação adicional ao IRS/2013 com origem em correções efetuadas pela AT relativamente ao tempo de antiguidade para efeitos de cálculo do limite sujeito/não sujeito a imposto.
- A questão controversa tem a ver com o facto do SP ter trabalhado para diferentes entidades bancárias e a AT entender que somente o tempo de serviço contado na última entidade e com a qual celebrou o acordo de revogação é que releva para a contagem da sua antiguidade.
- *In casu*, o Tribunal considerou que a antiguidade deverá decorrer da Cláusula 17ª do ACT, ou seja, antiguidade relativamente ao tempo de serviço prestado pelo trabalhador a outras instituições de crédito e não apenas a antiguidade perante a entidade devedora.
- O ct não reconheceu o direito à antiguidade decorrente da prestação de trabalho noutras instituições de crédito, mas a previsão dessa relevância no acordo de revogação foi considerada uma manifestação expressa válida.

# Jurisprudência Arbitral Tributária

## P 349/2017 - 14.12.2017 - decisão a favor do sujeito passivo

- Liquidação adicional ao IRS/2013 com origem em correções efetuadas pela AT relativamente ao tempo de antiguidade para efeitos de cálculo do limite sujeito/não sujeito a imposto.
- A questão controversa tem a ver com o facto do sujeito passivo ter trabalhado para diferentes entidades bancárias e a AT entender que somente o tempo de serviço contado na última entidade e com a qual celebrou o acordo de cessação é que releva para a contagem da sua antiguidade.
- O Tribunal considerou que não resulta da norma sob exame que o conceito de antiguidade se refira expressamente ao tempo de serviço na entidade devedora da compensação pela cessação do contrato de trabalho, e que nada justifica uma interpretação restritiva.
- Ademais, o sujeito passivo não recebeu qualquer compensação aquando das cessações anteriores.

# Jurisprudência Arbitral Tributária

## P 353/2017 - 10.12.2017 - decisão a favor do sujeito passivo

- Liquidação adicional ao IRS/2013 com origem em correções efetuadas pela AT relativamente ao tempo de antiguidade para efeitos de cálculo do limite sujeito/não sujeito a imposto.
- A questão controversa tem a ver com o facto do sujeito passivo ter trabalhado para diferentes entidades bancárias e a AT entender que somente o tempo de serviço contado na última entidade e com a qual celebrou o acordo de cessação é que releva para a contagem da sua antiguidade.
- O Tribunal considerou que não resulta da norma sob exame que o conceito de antiguidade se refira expressamente ao tempo de serviço na entidade devedora da compensação pela cessação do contrato de trabalho, e que nada justifica uma interpretação restritiva.
- Ademais, o sujeito passivo não recebeu qualquer compensação aquando das cessações anteriores.

# Jurisprudência Arbitral Tributária

## P 321/2017 - 07.12.2017 - decisão a favor do sujeito passivo

- Liquidação adicional ao IRS/2013 com origem em correções efetuadas pela AT relativamente ao tempo de antiguidade para efeitos de cálculo do limite sujeito/não sujeito a imposto.
- A questão controversa tem a ver com o facto do sujeito passivo ter trabalhado para diferentes entidades bancárias e a AT entender que somente o tempo de serviço contado na última entidade e com a qual celebrou o acordo de cessação é que releva para a contagem da sua antiguidade.
- O Tribunal considerou que não resulta da norma sob exame que o conceito de antiguidade se refira expressamente ao tempo de serviço na entidade devedora da compensação pela cessação do contrato de trabalho e que o ACTV dos bancários é uma fonte de direito de trabalho, como o será um contrato individual de trabalho.

# Jurisprudência Arbitral Tributária

## P 277/2017 - 29.11.2017 - decisão a favor do sujeito passivo

- Liquidação adicional ao IRS/2013 com origem em correções efetuadas pela AT relativamente ao tempo de antiguidade para efeitos de cálculo do limite sujeito/não sujeito a imposto.
- A questão controversa tem a ver com o facto do sujeito passivo ter trabalhado para diferentes entidades bancárias e a AT entender que somente o tempo de serviço contado na última entidade e com a qual celebrou o acordo de cessação é que releva para a contagem da sua antiguidade.
- O Tribunal considerou que não resulta da norma sob exame que o conceito de antiguidade se refira expressamente ao tempo de serviço na entidade devedora da compensação pela cessação do contrato de trabalho e que nada justifica uma interpretação restritiva, pelo que, a noção mais lata de antiguidade oriunda do direito laboral deve ser aceite para o cálculo da importância sujeita a tributação em sede de IRS.

# Jurisprudência Arbitral Tributária

## P 308/2017 - 20.11.2017 - decisão a favor da AT

- Liquidação adicional ao IRS/2013 com origem em correções efetuadas pela AT relativamente ao tempo de antiguidade para efeitos de cálculo do limite sujeito/não sujeito a imposto.
- A questão controversa tem a ver com o facto do sujeito passivo ter trabalhado para duas entidades bancárias diferentes e a AT entender que somente o tempo de serviço contado na última entidade e com a qual celebrou o acordo de cessação de funções é que releva para a contagem da sua antiguidade.
- O Tribunal considerou que a antiguidade convencionada no ACT não era aplicável porquanto não resultou provado que o sujeito passivo estivesse filiado no sindicato outorgante do ACT, nem este foi objeto de portaria de extensão, razão pela qual o ACT não é fonte de direito para efeitos de determinação do conceito de antiguidade.

# Jurisprudência Arbitral Tributária

## P 158/2017 - 17.11.2017 - decisão a favor do sujeito passivo

- Liquidação adicional ao IRS/2012 com origem em correções efetuadas pela AT relativamente ao tempo de antiguidade para efeitos de cálculo do limite sujeito/não sujeito a imposto.
- O Tribunal considerou que se o Legislador fiscal tivesse intenção que o tempo relevante fosse sempre o tempo de duração da atividade do trabalhador na empresa, então não teria qualquer necessidade de mencionar a “antiguidade”.
- Portanto, o Legislador fiscal quis abrir a possibilidade de a antiguidade do trabalhador na empresa ser algo distinto do tempo de atividade na empresa.
- Foi opção remeter para um conceito laboral que não só é um conceito indeterminado, como está em certa medida na disponibilidade das partes outorgantes de um instrumento de regulação coletiva de trabalho.

# Jurisprudência Arbitral Tributária

**P 126/2017 - 19.10.2017 - decisão a favor da AT**

- Liquidação adicional ao IRS/2013 com origem em correções efetuadas pela AT relativamente ao tempo de antiguidade para efeitos de cálculo do limite sujeito/não sujeito a imposto.
- O Tribunal considerou que o tempo de serviço prestado pelo trabalhador a entidades do mesmo setor de atividade poderá ter relevância quando se verificarem cumulativamente os seguintes requisitos:
  - A nova entidade patronal tenha subscrito o ACT do respetivo setor;
  - Exista acordo individual entre o trabalhador e a nova entidade patronal (por regra, o contrato de trabalho), no sentido da relevância do tempo de serviço prestado a entidades do mesmo setor;
  - O trabalhador seja filiado no respetivo sindicato.

# Jurisprudência Arbitral Tributária

## P 230/2016 - 14.11.2016 - decisão a favor do sujeito passivo

- Liquidação adicional ao IRS/2013 com origem em correções efetuadas pela AT efetuadas pela AT relativamente ao tempo de antiguidade para efeitos de cálculo do limite sujeito/não sujeito a imposto.
- O Tribunal considerou que poderão existir duas realidades distintas:

*“Número de anos ou fração de antiguidade (entendida em termos gerais, sem se adjetivar o tipo de antiguidade)”;*

Ou, nos demais casos,

*“Número de anos ou fração ... de exercício de funções na entidade devedora”.*

- Os destinatários da norma seguirão o regime que concretamente mais lhe seja favorável.

# Jurisprudência Arbitral Tributária

## P 146/2015 - 31.10.2016 - decisão a favor do sujeito passivo

- Liquidação adicional ao IRS/2013 efetuada pela AT tendo por base o facto do SP ter sido: i) *ab initio* contratado como diretor-geral, (ii) depois nomeado como administrador (reconduzido vários mandatos), (iii) e, por fim, retomado o cargo de diretor-geral, com subsequente cessação do ct.
- A AT considerou que a alteração - de natureza interpretativa - ao artigo 2.º, n.4, al. a, do CIRS, decorrente da Lei n.º 82-E/2014, veio impor que o facto de o SP ter sido administrador implicaria de *per si* que parte da compensação auferida fosse sujeita a IRS - na parte correspondente ao exercício de funções como administrador. Para esta imputação a AT utiliza um critério de proporção assente no número de dias.
- O Tribunal veio considerar que a compensação teve como causa a cessação do ct e que nessa medida não estava *in totum* sujeita a tributação. A alteração legal, mesmo sendo interpretativa, não lhe era aplicável (só seria se tivesse cessado o ct tendo a qualidade ainda de administrador).

# Jurisprudência Arbitral Tributária

## P 616/2015 - 02.05.2016 - decisão a favor da AT

- Liquidação adicional ao IRS/2012 com origem em correções efetuadas pela AT relativamente ao tempo de antiguidade.
- A questão controversa tem a ver com o facto do SP ter trabalhado para duas entidades bancárias diferentes e a AT entender que somente o tempo de serviço contado na última entidade devedora e com a qual celebrou o acordo de cessação de funções é que releva para a contagem da sua antiguidade.
- O Tribunal considerou que a eventual antiguidade convencionalizada no ACT não era aplicável porquanto não resultou provado que o SP estivesse filiado no sindicato outorgante do ACT, nem este foi objeto de portaria de extensão, razão pela qual o ACT não é fonte de direito para efeitos de determinação do conceito de antiguidade. Mas mesmo que fosse aplicável tal efeito não decorre do ACT, nem do CIT celebrado (além que o acordo de revogação não pode ser qualificado como uma adenda ao contrato individual de trabalho).

# Jurisprudência Arbitral Tributária

## P 297/2014 - 30.10.2014 - decisão a favor do sujeito passivo

- Liquidação adicional ao IRS/2010 com origem em correções efetuadas pela AT considerando que o sujeito passivo apesar de ter renunciado formalmente à gerência, manteve-se como gerente de facto, extrapolando este facto, entre outros aspetos, de ter sido nomeado procurador da sociedade.
- O Tribunal determinou a anulação da liquidação considerando que o exercício do cargo de procurador não implica qualquer exercício de funções de gerência, pois a Lei não permite o exercício desse modo (artigo 252.º, n.ºs 5 e 6, do CSC).

**Obrigado  
pela vossa atenção!**

**GARRIGUES**

[www.garrigues.com](http://www.garrigues.com)

**Miguel Primaz**

[miguel.primaz@garrigues.com](mailto:miguel.primaz@garrigues.com)

GARRIGUES

Tel. +351 226 158 867

Fax +351 226 158 888

Avenida da Boavista 3523, 2.º

4100 – 139 PORTO