

# Breves notas sobre a tributação em IRS das importâncias auferidas pela cessação da relação laboral

TERESA TEIXEIRA MOTTA\*

## 1. Introdução

O texto que de seguida se apresenta, elaborado para integrar os Estudos em Homenagem ao Senhor Professor Doutor Bernardo Lobo Xavier, almeja uma dupla função: por um lado, de agradecimento e homenagem pelo privilégio de poder ter dado os primeiros passos no Direito do Trabalho pelas lições havidas com o homenageado nestes estudos e pelo contacto directo que foi proporcionado, e, por outro lado, de breve estudo jurídico, num entrosamento que se pretende estabelecer entre o Direito do Trabalho e o Direito Tributário, dois ramos do Direito distintos mas que, aqui e ali, se entrecruzam, propiciando uma interessante análise de conjunto, tantas vezes requerida pela prática jurídica.

Com o presente texto, pretendemos analisar, ainda que sem o detalhe que só uma investigação jurídica de outro calibre permitiria, o conteúdo e alcance práticos do normativo contido no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)<sup>1</sup>.

---

\* Advogada da Área Fiscal da Vieira de Almeida & Associados – Sociedade de Advogados, R. L.. Licenciada e Mestranda em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa (Escola de Lisboa). Membro da Associação Fiscal Portuguesa.

<sup>1</sup> Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 422-A/88, de 30 de Novembro, na sua redacção actual (em particular, no que ao n.º 4 do artigo 2.º respeita, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012 e pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, que procedeu à reforma da tributação das pessoas singulares – “Reforma do IRS” – e entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2015).

Na verdade, muito se escreveu já em matéria de tributação, em sede de IRS, das importâncias recebidas em virtude da cessação da relação laboral<sup>2</sup>, sendo de grande qualidade a literatura jurídica disponível sobre o tema. Não obstante, a experiência prática e a consulta da jurisprudência elucidam-nos quanto à actualidade da temática e, bem assim, quanto à necessidade que os operadores jurídicos têm de ver esclarecidas dúvidas concretas que a interpretação do preceito suscita.

Sem qualquer pretensão de ver esgotada a totalidade das questões que se têm colocado com maior acuidade em torno do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, ou, sequer, de aquilatar respostas às questões adiante abordadas, desejamos que este texto, na medida em que, mais do que soluções, partilha dúvidas suscitadas e dificuldades sentidas na abordagem prática do tema em análise, possa revestir-se de alguma utilidade para os operadores da Justiça que venham a conhecê-lo.

## **2. A tributação em IRS das importâncias recebidas pela cessação da relação laboral – o artigo 2.º, n.º 4, do CIRS: génese e actualidade**

A cessação da relação laboral<sup>3/4</sup> origina, as mais das vezes, a atribuição ao trabalhador de importâncias a que este tem direito, seja por efeitos da

---

<sup>2</sup> Sobre este tema em particular vejam-se, entre outros, MANUEL FAUSTINO, “Sobre o sentido e o alcance da nova redacção do artigo 2.º, n.º 4, do Código do IRS – a tributação das importâncias recebidas por cessação do vínculo contratual com a entidade patronal”, *Fiscalidade*, n.os 13/14, Janeiro/Abril 2003, RUI BARREIRA, “A tributação das indemnizações no âmbito do IRS”, *Fisco*, Ano I, n.º 9, Junho, 1989.

Em geral, ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, 1999; JOANA DOMINGUES, “Os rendimentos do trabalho e a sua tributação”, *Miscelâneas – IDET – Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho*, n.º 4, Almedina, Coimbra, 2006; JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007; LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, “A tributação dos rendimentos do trabalho dependente em IRS”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 408, Outubro-Dezembro 2002; e “O regime dos trabalhadores por conta de outrem”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º 4, Almedina, Coimbra, Janeiro de 2010.

<sup>3</sup> Nos termos do disposto no artigo 340.º do Código do Trabalho (CT), são as seguintes as modalidades de cessação do contrato de trabalho: caducidade, revogação, despedimento por facto imputável ao trabalhador, despedimento colectivo, despedimento por extinção do posto de trabalho, despedimento por inadaptação, resolução pelo trabalhador e denúncia pelo trabalhador.

<sup>4</sup> Sobre as diferentes causas de cessação da relação laboral vejam-se, entre outros, BERNARDO LOBO XAVIER, *Manual de Direito do Trabalho*, Verbo, Lisboa, 2011; MARIA DO ROSÁRIO PALMA RAMALHO, *Tratado de Direito do Trabalho, Parte II – Situações*

lei seja convencionalmente, atendendo às disposições do Instrumento de Regulamentação Colectiva de Trabalho (IRCT) ou do contrato individual de trabalho que o disciplina.

Pese embora o dever de indemnizar (constituído na esfera do empregador, para o que ora nos interessa) exista, por regra, apenas em casos de responsabilidade pela prática de actos ilícitos, a verdade é que o Direito do Trabalho é profícuo na previsão de situações lícitas de cessação do contrato de trabalho que originam a obrigação do empregador de compensar o trabalhador pela cessação<sup>5</sup>.

Antes, porém, de avançarmos para o tema que ora nos ocupa, é curial uma breve excursão pelas modalidades de cessação do contrato de trabalho e, em particular, pelos créditos que destas emergem para o trabalhador.

### ***2.1. Modalidades de cessação do contrato de trabalho e prestações a favor do trabalhador destas emergentes – breve apontamento***

Em matéria de cessação do contrato de trabalho, o Código do Trabalho<sup>6</sup> (CT) prevê, no artigo 340.º, as várias modalidades de cessação do contrato de trabalho, conforme se segue<sup>7</sup>: caducidade, revogação, despedimento por facto imputável ao trabalhador, despedimento colec-

---

*Laborais Individuais*, 4.ª edição, Almedina, Coimbra, 2012; MONTEIRO FERNANDES, *Direito do Trabalho*, 14.ª edição, Almedina, Coimbra, 2009; PEDRO ROMANO MARTÍNEZ, *Direito do Trabalho*, 5.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010; JOÃO LEAL AMADO, *Contrato de Trabalho. À luz do novo Código do Trabalho*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009; MENEZES CORDEIRO, *Manual de Direito do Trabalho*, Almedina, Coimbra, 1994. Em particular sobre esta temática, vejam-se PEDRO FURTADO MARTINS, *Cessação do Contrato de Trabalho*, 3.ª edição actualizada, Principia, 2012; JOANA VASCONCELOS, *A Revogação do Contrato de Trabalho*, Coleção Teses de Doutoramento, Almedina, Coimbra, 2011.

<sup>5</sup> São disso exemplo os casos de despedimento por causas objectivas (o mesmo é dizer, de despedimento por causas objectivas relacionadas com a empresa, como são o despedimento colectivo, o despedimento por extinção do posto de trabalho e o despedimento por inadaptação) e ainda algumas situações de caducidade do contrato de trabalho.

<sup>6</sup> Código do Trabalho aprovado pela Lei n.º 7/2009, de 12 de Fevereiro com as alterações introduzidas subsequentemente, a última das quais pela Lei n.º 55/2014, de 25 de Agosto.

<sup>7</sup> Tal como observa MARIA DO ROSÁRIO PALMA RAMALHO, *op. cit.*, p. 776, o critério seguido para a enunciação das modalidades de cessação do contrato de trabalho prende-se com a qualificação jurídica do evento extintivo, conforme se segue: caducidade, cessação por acordo das partes (revogação), cessação por iniciativa do empregador (despedimento por facto imputável ao trabalhador, despedimento colectivo, despedimento por extinção do posto de trabalho e despedimento por inadaptação) e cessação por iniciativa do trabalhador (resolução e denúncia).

tivo, despedimento por extinção do posto de trabalho, despedimento por inadaptação, resolução pelo trabalhador e denúncia.

Considerando o objecto do presente estudo, não seguiremos, nesta matéria, a estrutura sistemática do artigo 340.º do CT.

Por um lado, não dão lugar ao pagamento de qualquer prestação ao trabalhar a cessação do contrato de trabalho em caso de despedimento por facto imputável ao trabalhador e em caso de denúncia do contrato de trabalho pelo trabalhador, razão pela qual ficarão estas modalidades de cessação do contrato de trabalho fora do escopo da nossa análise. Por outra banda, o cálculo do valor da compensação devida ao trabalhador quando o contrato de trabalho cesse por uma das modalidades de cessação assentes em causas objectivas relacionadas com a empresa, como é o caso do despedimento colectivo, do despedimento por extinção do posto de trabalho e do despedimento por inadaptação, obedece ao disposto no artigo 366.º do CT<sup>8</sup>, não advindo da aplicação desta regra problemas de monta em matéria tributária.

Tendo em consideração que a modalidade de cessação do contrato de trabalho que maiores questões suscita quanto ao tratamento da respectiva compensação paga ao trabalhador é a revogação do contrato de trabalho, centraremos a nossa análise preliminar a propósito das modalidades de cessação do contrato na revogação.

Sem prejuízo, e a título de breve apontamento, cabe referir que, no que tange às prestações devidas ao trabalhador em virtude da caducidade do respectivo contrato de trabalho, há lugar ao pagamento de compensação, nos casos de caducidade de contrato de trabalho a termo (certo ou incerto), quando a caducidade ocorra por verificação do termo e decorra de decla-

---

<sup>8</sup> Nos três casos enunciados é devido o pagamento ao trabalhador de compensação pela cessação do contrato de trabalho correspondente a 12 dias de retribuição base e diuturnidades por cada ano completo de antiguidade, sendo a compensação determinada da seguinte forma “a) o valor da retribuição base mensal e diuturnidades do trabalhador a considerar para efeitos de cálculo da compensação não pode ser superior a 20 vezes a retribuição mínima mensal garantida; b) o montante global da compensação não pode ser superior a 12 vezes a retribuição base mensal e diuturnidades do trabalhador ou, quando seja aplicável o limite previsto na alínea anterior, 240 vezes a retribuição mínima mensal garantida; c) o valor diário da retribuição base e diuturnidades é o resultante da divisão por 30 da retribuição base mensal e diuturnidades; d) em caso de fracção de ano, o montante da compensação é calculado proporcionalmente” (cfr. artigo 366.º do CT, aplicável ao despedimento por extinção do posto de trabalho e ao despedimento por inadaptação *ex vi*, respectivamente, do disposto nos artigos 372.º e 379.º do CT).

ração do empregador<sup>9/10</sup>. Nestas situações, a compensação corresponderá a 18 dias de retribuição base e diuturnidades por cada ano completo de antiguidade (em caso de caducidade de contrato de trabalho a termo certo decorrente de declaração do empregador) e à soma dos montantes correspondentes a 18 dias de retribuição base e diuturnidades por cada ano completo de antiguidade, no que respeita aos primeiros três anos de duração do contrato, e a 12 dias de retribuição base e diuturnidades por cada ano completo de antiguidade nos anos subsequentes (em caso de caducidade de contrato de trabalho a termo incerto), sendo, em qualquer das situações, a compensação calculada nos termos do disposto no artigo 366.º do CT<sup>11</sup> (*cf.* artigos 344.º, n.º 2 e 345.º, n., do CT). Adicionalmente, também a caducidade do contrato de trabalho que advenha de impossibilidade superveniente, absoluta e definitiva do recebimento, pelo empregador, da actividade do trabalhador, quando tal fique a dever-se a morte de empregador, extinção de pessoa colectiva ou encerramento da empresa (*cf.* artigo 346.º do CT), caso em que o trabalhador tem direito a compensação calculada nos termos do disposto no artigo 366.º do CT.

Adicionalmente, a resolução do contrato de trabalho pelo trabalhador quando exista justa causa de resolução para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 394.º do CT dá origem ao pagamento ao trabalhador de indemnização a fixar nos termos do previsto no artigo 396.º do Código.

No que respeita à revogação do contrato de trabalho<sup>12</sup>, tal como antecipado, mais haverá a referir.

---

<sup>9</sup> Sobre esta matéria, e fornecendo importantes pontos de análise deste regime desde a sua introdução pela Lei da Cessação do Contrato Individual de Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 64-A/89, de 20 de Dezembro (LCCT), veja-se, por todos, PEDRO FURTADO MARTINS, *op. cit.*, pp. 52 e ss. Na verdade, o Código do Trabalho, primeiro o de 2003 e, posteriormente, o de 2009, veio esclarecer que a compensação só é devida quando a caducidade do contrato a termo certo decorra de declaração do empregador, não havendo lugar ao pagamento da mesma ao trabalhador quando seja por iniciativa sua que o contrato de trabalho a termo certo não é renovado.

<sup>10</sup> Note-se que, nos casos de cessação de contratos de trabalho a termo incerto, a declaração do empregador constitui condição *sine qua non* para a verificação da caducidade do contrato.

<sup>11</sup> Nos termos do disposto no artigo 366.º, n.º 1, do CT é devida ao trabalhador compensação correspondente a 12 dias de retribuição base e diuturnidades por cada ano completo de antiguidade, sendo a compensação determinada de acordo com o previsto nas alíneas a) a d) do n.º 2.

<sup>12</sup> Em matéria de revogação do contrato de trabalho, *vide*, por todos, JOANA VASCONCELOS, *A Revogação do Contrato de Trabalho*, Coleção Teses de Doutoramento, Almedina, Coimbra, 2011.

Na verdade, sempre que o contrato de trabalho cesse por acordo entre o empregador e o trabalhador podem as partes estabelecer, no acordo de revogação do contrato de trabalho ou conjuntamente com este (mas em documento autónomo) uma compensação pecuniária global para o trabalhador, que se presume<sup>13</sup> incluir os créditos vencidos à data da cessação do contrato ou exigíveis por efeitos desta.

A compensação pecuniária global é vista como parte da doutrina e da jurisprudência nacionais como englobando, de forma indiscriminada, os créditos e os fundamentos pelos quais o montante da compensação é estabelecido<sup>14</sup>. Em sentido diverso da anterior doutrina e jurisprudência, JOANA VASCONCELOS entende que a compensação pecuniária global é compatível com a discriminação de alguns créditos e com a respectiva liquidação em separado<sup>15</sup>. Com efeito, acompanhamos o entendimento de JOANA VASCONCELOS que considera que a natureza global da compensação pecuniária paga ao trabalhador aquando da cessação do contrato de trabalho por acordo impõe que não seja indicada, na previsão da compensação pecuniária global, a respectiva causa<sup>16</sup>, o mesmo é dizer, os fundamentos que subjazem à inclusão dos montantes que integram a compensação pecuniária global. Sendo assim, nenhum óbice existe a que haja lugar à discriminação dos créditos, contanto não sejam discriminados os fundamentos (a causa) que determinaram a inclusão daqueles créditos no cômputo da compensação pecuniária global<sup>17</sup>. Socorremo-nos, nesta matéria, uma vez mais, dos sábios ensinamentos de JOANA VASCONCELOS, que sintetiza a conclusão alcançada da seguinte forma “*Em síntese, não é a existência de uma especificação e liquidação à parte de determinados créditos laborais que, só por si, exclui o carácter “global” da compensação acordada e os efeitos dele decorrentes. Tal sucederá apenas quando seja evidente que tal especificação tem como objectivo ou resulte numa efectiva determinação dos créditos abrangidos no respectivo montante que, ao desvelar os termos e, nessa medida, a causa*

---

<sup>13</sup> Trata-se, no caso, de uma presunção ilidível. Neste sentido veja-se, por todos, JOANA VASCONCELOS, *op. cit.*, pp. 228 e ss..

<sup>14</sup> Veja-se, num sintético e preciso resumo do entendimento da doutrina e jurisprudência nacionais, JOANA VASCONCELOS, *op. cit.*, pp. 223 e ss..

<sup>15</sup> JOANA VASCONCELOS, *op. cit.*, pp. 224 e ss. Pela nossa parte, acompanhamos o entendimento expendido por JOANA VASCONCELOS.

<sup>16</sup> *Vide* JOANA VASCONCELOS, *op. cit.*, p. 225.

<sup>17</sup> *Vide* JOANA VASCONCELOS, *op. cit.*, pp. 225 e ss..

*da sua atribuição, obste a que lhe seja atribuída uma função diversa, ainda que meramente presumida*<sup>18</sup>.

Como melhor se verá de seguida, a natureza global da compensação pecuniária atribuída ao trabalhador por efeitos e no momento da celebração do acordo revogatório não é de somenos importância para o tema que ora nos ocupa, pois o legislador tributário prevê, no CIRS, algumas limitações que podem fazer perigar a qualificação tributária e a tutela das partes (*rectius*, do ex-empregador).

## **2.2. O artigo 2.º, n.º 4, do Código do IRS**

Visando dar resposta à necessidade de discernir, para efeitos de tributação, as importâncias recebidas pelo trabalhador em virtude da cessação da relação laboral e, bem assim, atenta a necessidade de um tratamento fiscal diferenciado para estas importâncias (por contraposição às importâncias recebidas pelo trabalhador durante e por efeitos da vigência da relação laboral), o legislador estabeleceu um normativo específico, no n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, nos termos do qual se prevê uma não sujeição a imposto<sup>19</sup> de parte das importâncias recebidas em decorrência da cessação da relação laboral.

O normativo contido no artigo 2.º, n.º 4, do CIRS integra este Código desde a respectiva aprovação e sofreu ligeiras alterações no que ao alcance prático da norma respeita. Com efeito, a alteração mais significativa ao regime de não sujeição a IRS das importâncias recebidas em virtude da cessação da relação laboral prende-se com a redução do limite da exclusão de tributação<sup>20</sup>.

Mais relevante do que a evolução histórica do preceito é, pois, compreender a sua gênese, o motivo pelo qual foi criado e, bem assim,

<sup>18</sup> Vide JOANA VASCONCELOS, *op. cit.*, pp. 226-227.

<sup>19</sup> Nas palavras de MANUEL FAUSTINO, o artigo 2.º, n.º 4, do CIRS prevê uma “*delimitação negativa de incidência absoluta, limitada na vertente quantitativa, relativamente a importâncias que sejam atribuídas pela entidade patronal ao trabalhador, não imporá a que título, quando, por qualquer forma, cesse o contrato individual de trabalho entre ambas as partes celebrado ou o exercício de funções de membros dos órgãos sociais*” – MANUEL FAUSTINO, *op. cit.*, pp. 4-5.

<sup>20</sup> Neste sentido, MANUEL FAUSTINO, *op. cit.*, pp. 7-8. MANUEL FAUSTINO alude ainda à inalterabilidade do coeficiente pelo qual deve ser multiplicado o valor de referência. Contudo, já em momento posterior ao da publicação do texto do Autor, veio o legislador a reduzir o coeficiente (de 1,5 para 1) através de alteração ao n.º 4 do artigo 2.º do CIRS operada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012.

fornecer pistas de interpretação dos elementos que integram a respectiva previsão normativa.

Como se observa, e tal como é referido por André Salgado de Matos, o CIRS – e, em concreto, o seu artigo 2.º – tem como inspiração conceitos próprios do Direito do Trabalho (como sejam os conceitos de *contrato de trabalho* e de *antiguidade*), mas adapta-os às exigências próprias da tributação do rendimento das pessoas singulares, desta forma promovendo o seu alargamento<sup>21</sup>. É certo que, caso o CIRS importasse sem mais os conceitos juslaborais para as suas normas, ter-se-ia de dar cumprimento ao disposto no artigo 11.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT)<sup>22</sup> sendo, por conseguinte, aqueles interpretados com o sentido que possuem no Direito do Trabalho.

O cruzamento verificado entre o Direito do Trabalho e o Direito Fiscal em sede de tributação dos rendimentos do trabalho dependente é, pois, mais do que formal, mas, ainda assim, equidistante no que ao preenchimento dos conceitos respeita.

Note-se que, como antecipado, o legislador do CIRS, ao invés de acolher *tout court* o conceito laboral de *retribuição*<sup>23</sup>, ciente das implicações que tal teria ao nível da tributação, optou por adaptá-lo e prever antes uma tributação sobre a *remuneração*, conceito que se assume, desta forma, como pertença do domínio tributário e que o artigo 2.º do CIRS de algum modo densifica<sup>24</sup>.

Sem prejuízo do maior detalhe que posteriormente será dado a esta questão, enunciámos desde já aqueles que, em nosso entender, são os conceitos-chave cuja interpretação é requerida para a aplicação cabal do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS e para a consequente determinação dos limites dentro dos quais se encontra prevista a não sujeição a imposto por este operada: *remunerações regulares, carácter de retribuição e antiguidade*.

Antes, porém, de avançarmos para a análise dos casos específicos das alíneas *a*) e *b*) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, é *mister* atentar no corpo

---

<sup>21</sup> ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, ISG, Lisboa, 1999, anotação ao artigo 2.º, p. 64.

<sup>22</sup> Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, com sucessivas alterações.

<sup>23</sup> Reportamo-nos, neste particular, ao corpo do artigo 2.º, n.º 4, do CIRS e não à menção feita à retribuição (*rectius*, ao carácter de retribuição) na respectiva alínea *b*).

<sup>24</sup> No artigo 2.º do CIRS a incidência objectiva do imposto terá sempre por base as *remunerações*, conceito no qual o legislador tributário inclui uma multiplicidade de prestações que, em rigor, não constituem (todas elas) retribuição para efeitos laborais.

do artigo e nos conceitos que este convoca para a respectiva interpretação. Assim, dispõe o artigo 2.º, n.º 4, do CIRS que “*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 colectiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente, as importâncias auferidas, a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação [...]*”. Duas notas são, em nosso entender, relevantes a propósito da interpretação do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS.

Em primeiro lugar, é patente que o legislador tributário, visando, ao abrigo do princípio da tributação das pessoas singulares segundo a respectiva capacidade contributiva<sup>25/26</sup>, abranger a totalidade das prestações que podem emergir da cessação e uma relação jurídica que dê origem à obtenção de rendimentos da categoria A de rendimentos para efeitos de IRS, utilizou conceitos indeterminados e próprios do Direito Tributário, deliberadamente sem correspondência material com os conceitos juslaborais. Assim, na medida em que sejam auferidos rendimentos<sup>27</sup> pela cessação da relação jurídica que subjaz à obtenção de rendimentos enquadrados na categoria A de IRS, existe uma intenção de tributar esses rendimentos, com excepção daqueles que, *ex vi* do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS o legislador expressamente pretendeu excluir de tributação.

---

<sup>25</sup> Sobre o princípio da capacidade contributiva vejam-se CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 155 e ss.; CLOTILDE CELORICO PALMA, “Da evolução do conceito de capacidade contributiva”, *CTF*, 402, Abril-Junho, 2001, pp. 109 e ss.; SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 251 e ss.

<sup>26</sup> Nos termos do disposto no artigo 4.º, n.º 1, da LGT “*Os impostos assentam especialmente na capacidade contributiva revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património*”.

<sup>27</sup> O conceito de rendimento, pese embora central para o Direito Fiscal, pertence aos domínios da economia. Não obstante, o Direito Fiscal importou para a sua esfera o conceito de rendimento, imprimindo-lhe uma nota característica fundada no princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa. MANUEL FAUSTINO, *IRS: Teoria e Prática*, Edifisco, Lisboa, 1993, p. 31 salienta, a propósito dos princípios aplicáveis ao IRS, a importância da «*tributação individual da capacidade contributiva*», destacando três decorrências fundamentais deste princípio que se reconduzem à circunstância de ser a capacidade contributiva avaliada pelo rendimento, entendido este como rendimento real (*i.e.*, o efectivamente percebido) e líquido.

Em segundo lugar, não curou o legislador tributário de fazer depender o âmbito de aplicação do artigo 2.º, n.º 4, do CIRS da causa ou fundamento de atribuição das prestações por cessação da relação originadora de rendimentos do trabalho dependente. Com efeito, o normativo do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS refere-se a “*importâncias auferidas, a qualquer título*”. O mesmo é dizer, aplicar-se-á o artigo 2.º, n.º 4, do CIRS sempre que cesse uma relação originadora de rendimentos do trabalho dependente<sup>28</sup> que origine o pagamento ao sujeito passivo de IRS de importâncias (*auferidas a qualquer título*) que com aquela cessação mantenham alguma relação.

### **3. A tributação das importâncias recebidas por gestores públicos e membros dos órgãos sociais**

A alínea *a*) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS prevê a tributação dos rendimentos auferidos pelos membros de órgãos estatutários das pessoas colectivas (MOE), com excepção dos revisores oficiais de contas (ROC), ao abrigo da categoria A de rendimentos, *i.e.*, como rendimentos do trabalho dependente.

Não é evidente esta opção do legislador. Com efeito, o vínculo que une os MOE<sup>29</sup> às pessoas colectivas junto das quais exercem a sua actividade não é, muitas das vezes e para uma parte significativa da doutrina e da jurisprudência, qualificado como laboral<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> O conceito é tão amplo quanto a previsão legal permite, na medida em que se refere à cessação dos “*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 das “*funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente*” – *cfr.* artigo 2.º, n.º 4, do CIRS.

<sup>29</sup> São designados MOE os membros dos órgãos sociais legalmente obrigatórios, como sejam a assembleia geral, o órgão de administração da sociedade – sob as suas diversas formas, dependendo do tipo societário em causa –, o órgão de fiscalização e o secretário da sociedade. De igual modo, são MOE os membros dos órgãos sociais facultativos. Para maiores desenvolvimentos sobre a orgânica das sociedades comerciais, veja-se PAULO OLAVO CUNHA, *Direito das Sociedades Comerciais*, 4.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 555 e ss.

<sup>30</sup> Nos termos do disposto no artigo 398.º, n.ºs 1 e 2, do CSC “*1. Durante o período para o qual foram designados, os administradores não podem exercer, na sociedade ou em sociedades que com esta estejam em relação de domínio ou de grupo, quaisquer funções temporárias ou permanentes ao abrigo de contrato de trabalho, subordinado*

Torna-se, pois, imperioso proceder à destrição entre os membros dos órgãos executivos das sociedades (v.g., o conselho de administração, a gerência e o conselho de administração executivo) e os membros dos demais órgãos estatutários das pessoas colectivas, porquanto a qualificação dos vínculos de uns e de outros às sociedades far-se-á atendendo à característica da subordinação jurídica como nótula essencial de qualquer contrato de trabalho<sup>31</sup>.

Por um lado, no que respeita aos membros do conselho de administração de sociedades anónimas, o artigo 398.º, n.ºs 1 e 2, do Código das Sociedades Comerciais (CSC)<sup>32</sup> expressamente prevê que, durante o período em que se mantiverem na qualidade de administradores, os seus contratos de trabalho cessam<sup>33</sup>, caso tenham sido celebrados há menos de um ano ou suspendem-se<sup>34</sup>, nos casos em que tenham sido celebrados há mais de um ano.

Por outro lado, no que tange à qualificação do vínculo que une os gerentes das sociedades por quotas àquelas, a doutrina e a jurisprudência dividem-se, sendo esgrimidos argumentos a favor e contra a qualificação como laboral da relação jurídica existente<sup>35/36</sup>. Pela nossa parte, consi-

---

*ou autónomo, nem podem celebrar quaisquer desses contratos que visem uma prestação de serviços quando cessarem as funções de administrador.*

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

<sup>31</sup> Sobre a importância da subordinação jurídica na definição de contrato de trabalho e na qualificação de qualquer relação jurídica como laboral vejam-se, entre outros, BERNARDO LOBO XAVIER, *Manual de Direito do Trabalho*, cit., pp. 244 e ss.; MARIA DO ROSÁRIO PALMA RAMALHO, *op. cit.*, pp. 30 e ss. e PEDRO ROMANO MARTÍNEZ, *op. cit.*, pp. 304 e ss.

<sup>32</sup> Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de Setembro, com sucessivas alterações.

<sup>33</sup> Trata-se de um caso de cessação do contrato de trabalho por caducidade, ao abrigo do disposto no artigo 343.º, alínea b), do CT.

<sup>34</sup> Entendemos, face à redacção do artigo 398.º, n.ºs 1 e 2, do CSC, que os administradores não poderão ser qualificados como trabalhadores da sociedade para a qual exercem funções de administração, não podendo igualmente manter qualquer vínculo laboral a sociedades que integrem o mesmo grupo societário.

<sup>35</sup> Para um maior desenvolvimento sobre esta questão veja-se MARIA DO ROSÁRIO PALMA RAMALHO, *op. cit.*, pp. 63 e ss.

<sup>36</sup> No essencial, os partidários da tese segundo a qual os gerentes não são de qualificar como trabalhadores baseiam-se na circunstância de o artigo 161.º do CT prever, a

deramos que os gerentes de sociedades, na medida em que exerçam as suas funções com autonomia (*e.g.*, autonomia relativamente aos sócios), não deverão ser qualificados como trabalhadores, sendo, por conseguinte, afastada a qualificação laboral da relação jurídica que se estabelece entre aqueles e as sociedades para as quais prestam a sua actividade. Diferente será o caso dos gerentes que, não sendo simultaneamente sócios, exerçam a sua actividade sob autoridade e direcção dos sócios das sociedades para as quais prestam a sua actividade, situação em que a relação estabelecida entre o gerente e a sociedade há-de qualificar-se como tendo natureza laboral<sup>37</sup>.

A breve resenha apresentada sobre a qualificação do vínculo que une os MOE às sociedades para as quais prestam a sua actividade – e que vêm a afigurar-se devedoras dos seus rendimentos de trabalho – destina-se a permitir uma mais cabal análise da bondade da solução legislativa consagrada no artigo 2.º, n.º 3, alínea *a*), do CIRS.

Tendo em consideração a diferença de situações fácticas entre os membros dos diferentes órgãos estatutários das pessoas colectivas, *maxime* entre os membros dos órgãos executivos das sociedades e os membros dos demais órgãos estatutários, parece-nos pouco feliz a opção do legislador do CIRS quanto a considerar os rendimentos auferidos em virtude da prestação de actividade como rendimentos do trabalho dependente, inseridos na categoria A.

---

respeito da comissão de serviço, que pode ser exercido em comissão de serviço qualquer cargo de administração ou equivalente “*directamente dependente da administração ou de director-geral ou equivalente*”, o que supõe a existência de subordinação jurídica. Veja-se, a este respeito, a decisão proferida pelo Tribunal da Relação de Coimbra (TRC) no processo n.º 2029/05, disponível e consultada em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), nos termos da qual se decidiu que “*Embora não impossível, é difícil a configuração de uma situação em que o sócio-gerente esteja vinculado à sociedade por um contrato de trabalho, já que este exige a existência de subordinação jurídica, afigurando-se que o desempenho da gerência social é incompatível com a subsistência de um contrato de trabalho.*”.

<sup>37</sup> Note-se que, nos termos do disposto nos artigos 161.º e 162.º do CT é possível que um trabalhador passe a exercer funções de administração ou equivalente, de direcção ou de chefia directamente dependente de director-geral ou equivalente ou, ainda, quaisquer funções cuja natureza suponha especial relação de confiança em relação ao titular daqueles cargos e funções de chefia através da celebração de contrato de comissão de serviço.

Em particular sobre o regime da comissão de serviço no Direito do Trabalho vejamos, entre outros, MARIA IRENE GOMES, “Jurisprudência e requisitos materiais do contrato de trabalho em comissão de serviço – diferentes registos tonais”, *Revista do Ministério Público*, n.º 132, Outubro-Dezembro de 2012, pp. 285-304, “Principais aspectos do regime jurídico do trabalho exercido em comissão de serviço”, *Estudos de Direito do Trabalho em Homenagem ao Professor Manuel Afonso Olea*, Coimbra, Almedina, pp. 241 e ss; JORGE LEITE, “Comissão de serviço”, *Questões Laborais*, Ano VII, n.º 16, 2000, pp. 155 e ss.

Em primeiro lugar, entendemos que, não podendo os membros dos órgãos de administração qualificar-se como trabalhadores das sociedades para as quais exercem a sua actividade à luz das normas de Direito do Trabalho, não terá sentido qualificar os rendimentos por si auferidos como rendimentos do trabalho dependente.

Dirão, porém, os partidários de tese contrária que o legislador do CIRS não importou para o Direito Fiscal os conceitos de *trabalhador* e de *retribuição* justamente por querer alargar o âmbito de incidência objectiva desta categoria de rendimentos, razão pela qual poderiam configurar-se aqueles rendimentos como provenientes do trabalho dependente, visto que se incluem na previsão do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS. Não cremos, porém, que a não adopção dos conceitos laborais em sede tributária possa, de *per se*, sustentar um tal entendimento.

Com efeito, o que fundamenta a não transposição para o âmbito tributário dos conceitos laborais é a intenção (e a necessidade, em face do princípio da capacidade contributiva) do legislador de alargar o espectro de prestações sujeitas a tributação, não permitindo que os sujeitos passivos evitassem a tributação com base na qualificação juslaboral ou não da prestação. Ora, tal fundamento não é aplicável à inclusão dos membros dos órgãos estatutários na categoria A de rendimentos do IRS, a qual é explicada por razões de simplicidade e praticabilidade<sup>38</sup>.

Em segundo lugar, a necessidade de uma destrinça em sede de tratamento em IRS dos rendimentos auferidos pelos MOE entre aqueles que são, efectivamente, de qualificar como trabalhadores dependentes, e aqueles outros que o não são, vem evidenciada na necessidade sentida pelo legislador de distinguir, para efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 4, do CIRS, as indemnizações pagas a administradores ou gerentes de pessoas colectivas, daquelas pagas aos demais titulares de rendimentos do trabalho dependente<sup>39</sup>. Note-se que, para efeitos do n.º 4 do artigo 2.º, não curou o legislador de utilizar a expressão membros de órgãos estatutários, referindo-se apenas aos administradores e gerentes de pessoas colectivas, por contraposição aos demais titulares de rendimentos

---

<sup>38</sup> Neste sentido RUI DUARTE MORAIS, *op. cit.*, p. 51.

<sup>39</sup> Nos termos do artigo 2.º, n.º 4, alínea *a*) as importâncias recebidas por administradores ou gerentes de pessoas colectivas por efeitos de cessação das suas funções são integralmente sujeitas a tributação. O mesmo não acontece com as importâncias recebidas, a título de cessação dos contratos ao abrigo do qual prestam a sua actividade, pelos demais titulares de rendimentos do trabalho dependente (*cf.* alínea *b*) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS).

do trabalho dependente (nos quais se incluem, naturalmente, os membros de órgãos estatutários de natureza não executiva).

Em síntese, como referido o n.º 4 do artigo 2.º do CIRS distingue, para efeitos de não sujeição a IRS, a situação particular dos gestores, administradores ou gerentes de pessoas colectivas, daquelas situações dos MOE que não integrem órgãos executivos das sociedades para as quais prestam a respectiva actividade. Esta distinção que, até 1 de Janeiro de 2015, criava uma manifesta distorção quanto à tributação das importâncias recebidas pelos MOE com funções tipicamente executivas pela cessação das respectivas funções – que se encontravam totalmente sujeitas a tributação, por contraposição à exclusão de tributação prevista no n.º 4 do artigo 2.º do CIRS<sup>40</sup> –, veio a ser colmatada com a Reforma do IRS<sup>41</sup> e a alteração introduzida na alínea *a*) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS. Com efeito, o artigo 2.º, n.º 4, alínea *a*), do CIRS, passou a prever que são tributadas pela totalidade (o mesmo é dizer, sem qualquer exclusão de tributação) as importâncias recebidas pelos gestores públicos, administradores ou gerentes de pessoas colectivas e representantes de estabelecimentos estáveis de entidades não residentes em virtude da cessação das respectivas funções, apenas na parte correspondente ao exercício das funções especialmente cometidas em razão desta qualidade.

Assim, as importâncias recebidas pela cessação de funções como gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva e representante de estabelecimento estável de entidades não residentes que respeitem ao período em que estes exerceram funções como trabalhadores por conta de outrem podem beneficiar da não sujeição a imposto prevista na alínea *b*) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS nos termos aplicáveis aos demais trabalhadores da categoria A.

---

<sup>40</sup> A Informação Vinculativa prestada pela Administração Tributária no processo n.º 5448/10, com despacho concordante do Sr. Subdirector-Geral, substituto legal do Senhor Director-Geral dos Impostos, de 25.10.2010, deixa claro o entendimento da Administração Tributária, de acordo com o qual “O n.º 4 do artigo 2.º do CIRS estabelece um regime diferenciado de tributação das indemnizações, consoante estejam ou não em causa gestores, administradores ou gerentes de pessoas colectivas. No caso de gestores, administradores ou gerentes de pessoas colectivas, as importâncias auferidas, a qualquer título, por motivo de cessação das respectivas funções são tributadas em IRS pela sua totalidade [cf. alínea *a*) do n.º 4 do artigo 2.º].” – *cf.* Informação Vinculativa no processo n.º 5448/10, de 25.10.2010, disponível para consulta em [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt).

<sup>41</sup> Reforma da tributação das pessoas singulares, cujo regime consta da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2015.

## 4. O caso particular da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS

### 4.1. Generalidades

O artigo 2.º, n.º 4, do CIRS prevê, como vimos, uma não sujeição a tributação, em sede de IRS, de parte das importâncias recebidas pelo trabalhador em virtude da cessação do contrato de trabalho e da relação laboral subjacente.

Assim, determina a alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS que, em caso de cessação de contrato de trabalho, as importâncias recebidas a qualquer título, ficam sujeitas a tributação apenas “*na parte em 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 fracção 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*”<sup>42</sup>.

---

<sup>42</sup> MANUEL FAUSTINO descreve a equação que permite determinar o montante excluído de tributação da seguinte forma:

$$L = 1,5 * n * \frac{\sum RRR}{12}$$

Na equação assim descrita, *L* corresponde ao limite quantitativo da delimitação negativa, *n* traduz o número de anos de antiguidade na entidade devedora e *RRR* representa as remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses. *Vide* MANUEL FAUSTINO, “Sobre o sentido e o alcance da nova redacção do artigo 2.º, n.º 4, do CIRS – a tributação das importâncias recebidas por cessação do vínculo contratual com a entidade patronal”, *Fiscalidade*, n.ºs 13/14, Janeiro/Abril 2003, pp. 10-11.

De salientar que, a redacção actualmente em vigor da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS imporá a rectificação da equação acima apresentada, em termos de passar a contemplar a contabilização de apenas 1 vez o valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, pois, a partir da alteração introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2012 a alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS deixou de se referir à “*parte que exceda o valor correspondente a uma vez e meia o valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto*”, passando a referir-se à “*parte que exceda o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição*”.

Assim, é a seguinte a equação a considerar:

$$L = 1 * n * \frac{\sum RRR}{12}$$

Analisaremos de seguida com maior detalhe a equação a que deve recorrer o intérprete e aplicador da norma sempre que haja lugar à aplicação da respectiva previsão.

#### **4.2. O conceito de “remunerações regulares com carácter de retribuição”**

Conceito central na determinação da não sujeição a tributação prevista no n.º 4 do artigo 2.º do CIRS é o conceito (compósito, é certo) de *remunerações regulares com carácter de retribuição*.

São três os elementos-chave do conceito aqui em análise que caberá interpretar de forma a poder compreender em plenitude o âmbito do numerador da equação utilizada pelo legislador tributário.

Em primeiro lugar, haverá que precisar o conceito de *remuneração* aqui utilizado, o qual não possui qualquer correspondência com qualquer conceito juslaboral em sentido técnico-jurídico. Em segundo lugar, é *mister* dar sentido útil à menção feita à *regularidade*. Por fim, é evidente a transposição para o n.º 4 do artigo 2.º do CIRS do conceito de *retribuição* que, no Direito do Trabalho, assume contornos específicos que não se compaginam com uma análise meramente superficial do mesmo.

O primeiro dos conceitos empregues pelo legislador para integrar o denominador da equação com base na qual é calculado o montante excluído de tributação por efeitos do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS é o de *remuneração*. Como vimos, trata-se de um conceito próprio do Direito Tributário, que traduz a necessidade sentida pelo legislador do CIRS de afastamento relativamente ao conceito juslaboral de retribuição, assim alargando o leque de prestações abrangidas<sup>43</sup>.

Contudo, se é certo que, numa primeira análise, o legislador parece ter-se furtado à utilização de conceitos laborais, é igualmente verdadeiro que, no n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, são utilizados dois conceitos-chave no domínio juslaboral: regularidade e retribuição.

---

<sup>43</sup> É patente a intenção do legislador quanto à utilização do conceito de remuneração, que deverá ser densificado com o sentido que lhe é atribuído no próprio artigo 2.º do CIRS. Assim, o conceito de remuneração utilizado no n.º 4 do artigo 2.º do CIRS não poderá dissociar-se do sentido que lhe é atribuído nos n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 2.º do CIRS, com toda a amplitude que aquelas disposições normativas lhe conferem. O mesmo é dizer, quis o legislador, deliberadamente, afastar-se dos cânones laborais em matéria de retribuição – e, por conseguinte, das exigências associadas ao preenchimento deste conceito para efeitos do disposto nos artigos 258.º e seguintes do CT – e, desta forma, incluir no conceito de remuneração mais prestações do que as que, nos termos da legislação laboral, integram o conceito de retribuição.

Com efeito, são convocados dois conceitos de índole laboral – o conceito de regularidade, por um lado, e, em estreita ligação mas com maior amplitude, o conceito de retribuição<sup>44</sup>. A importância destes conceitos prende-se, antes de mais, com o facto de o legislador ter começado por fazer menção a *importâncias recebidas a qualquer título*, não curando de, desde o início, delimitar com precisão as importâncias compreendidas na não sujeição a imposto. Ora, a verdade é que não são todas as importâncias recebidas pelo trabalhador por efeitos da cessação do contrato de trabalho que poderão ser contempladas pela exclusão de tributação prevista no n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, tão-pouco sendo, como previu o legislador as importâncias recebidas *a qualquer título*<sup>45</sup>.

O segundo dos conceitos que cabe precisar é o conceito de *regularidade*. Sendo a regularidade um dos elementos que integram o conceito de retribuição para efeitos do disposto no artigo 258.º do CT, crer-se-ia que, ao convocar o conceito de regularidade para efeitos de exclusão de tributação, o legislador tributário teria densificado o conceito de regularidade atribuindo-lhe um sentido próprio no Direito Tributário, o qual não corresponderia ao sentido que o mesmo reveste em matéria laboral. No entanto, não se descortina na previsão do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS que haja sido atribuído sentido diverso ao conceito de regularidade daquele que este assume para efeitos estritamente juslaborais<sup>46</sup>.

Assim, o conceito de regularidade deverá ser considerado com o sentido que o Direito do Trabalho lhe atribui<sup>47</sup>. Deste modo, serão regulares as prestações efectuadas de acordo com determinada regra, o mesmo é dizer, que obedecem a um critério não arbitrário de atribuição que lhe confere um carácter de permanência. É curial, neste particular, a distinção entre regularidade e periodicidade para efeitos laborais, com particular impacto no domínio tributário a que se reporta o n.º 4 do artigo 2.º do

---

<sup>44</sup> Salieta-se a maior amplitude do conceito de retribuição, uma vez que, diversamente do que seria de esperar, o legislador tributário parece ter querido usar o conceito de regularidade enquanto elemento do conceito de retribuição, não lhe atribuindo, assim, um significado específico e diverso daquele que assume no Direito do Trabalho. No mesmo sentido veja-se MANUEL FAUSTINO, *op. cit.*, p. 12, nota 17.

<sup>45</sup> Acompanhamos, neste particular, o defendido por Manuel Faustino, que sustenta que “quando o legislador se refere a ‘importâncias recebidas a qualquer título’ magis dixit quam voluit.” – MANUEL FAUSTINO, *op. cit.*, p. 11.

<sup>46</sup> No mesmo sentido, MANUEL FAUSTINO, *op. cit.*, p. 12.

<sup>47</sup> *Cfr.* o disposto no artigo 11.º, n.º 2, da LGT.

CIRS<sup>48/49</sup>. Ao invés da regularidade, a periodicidade, também parte do conceito juslaboral de retribuição mas já não autonomizada no n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, prende-se com a indexação da atribuição das prestações a períodos certos no tempo.

Por fim, o legislador tributário convoca o conceito laboral de retribuição<sup>50</sup> para a equação relativa à exclusão de tributação<sup>51</sup>. Este é, sem margem para dúvida, um conceito importado do Direito do Trabalho, razão pela qual deverá ser-lhe dado o sentido que naquele ramo de Direito lhe é atribuído<sup>52</sup>.

Nos termos do disposto no artigo 258.º do CT, “*Considera-se retribuição a prestação a que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o trabalhador tem direito em contrapartida do seu trabalho*”<sup>53/54</sup>.

---

<sup>48</sup> BERNARDO LOBO XAVIER, *op.cit.*, p. 546, distingue os conceitos de regularidade e periodicidade em matéria retributiva do seguinte modo: “*Poderemos entender que a lei, com a expressão “regular”, se referiu a uma remuneração não arbitrária mas que segue uma regra permanente, sendo, portanto, constante. Por outro lado, exigindo um carácter «periódico», a lei considera que ela deve ser relativa a períodos certos no tempo (ou aproximadamente certos), de modo a integrar-se na periodicidade e na repetência própria das relações contratuais de trabalho e nas necessidades recíprocas dos dois contraentes que o contrato de trabalho se destina a servir.*”.

<sup>49</sup> Ainda quanto à distinção entre regularidade e periodicidade para efeitos de retribuição em matéria laboral, vejam-se MARIA DO ROSÁRIO PALMA RAMALHO, *op.cit.*, pp. 572-573; PEDRO ROMANO MARTÍNEZ, *op. cit.*, pp 610 e ss..

<sup>50</sup> Sobre regime juslaboral da retribuição veja-se BERNARDO LOBO XAVIER “Introdução ao estudo da retribuição no direito do trabalho português”, *Revista de Direito e Estudos Sociais*, Ano XXVIII, Almedina, Coimbra, 1986.

<sup>51</sup> Partilhamos a preocupação manifestada por MANUEL FAUSTINO quanto à importação (ímpar) para o IRS do conceito de retribuição. Refere aquele autor que “*Ao que sabemos, pelo menos no domínio do IRS e, em concreto, no domínio dos rendimentos do trabalho dependente, foi a primeira vez que o legislador fez apelo, que provavelmente virá a ser causa de litigiosidade miúda entre os contribuintes e a Administração Fiscal, a um conceito específico, complexo e notoriamente problemático, do direito do trabalho: a retribuição*” – MANUEL FAUSTINO, *op. cit.*, p. 13.

<sup>52</sup> Cfr. o artigo 11.º, n.º 2 da LGT.

<sup>53</sup> JOANA VASCONCELOS, em anotação ao artigo 258.º do CT, salienta que “*No que se refere à determinação do critério aplicável, a qualificação de uma prestação como retributiva pode resultar do contrato, das normas (legais ou convencionais) que o regem e dos usos – afirma o n.º 1 deste artigo 258.º, numa orientação que vem já da LCT (artigo 82.º, n.º 2) e que o CT acolheu logo no seu texto inicial (artigo 249.º, n.º 1)*” – vide PEDRO ROMANO MARTÍNEZ *et all.*, *Código do Trabalho Anotado*, 9.ª edição, Almedina, Coimbra, 2012, anotação ao artigo 258.º, p. 586 (JOANA VASCONCELOS).

<sup>54</sup> Ainda sobre o conceito laboral de retribuição veja-se, entre outros, BERNARDO LOBO XAVIER, *op.cit.*, pp 543 e ss.; MARIA DO ROSÁRIO PALMA RAMALHO, *op.cit.*, pp. 569 e ss.; PEDRO ROMANO MARTÍNEZ, *op. cit.*, pp 605 e ss..

Esta definição por via legal do conceito técnico-jurídico de retribuição é complementada, no n.º 3 do artigo 258.º do CT, com a previsão de uma presunção de qualificação retributiva, segundo a qual “*Presume-se constituir retribuição qualquer prestação do empregador ao trabalhador*”<sup>55</sup>. Através deste n.º 3 do artigo 258.º do CT o legislador visou desonerar o trabalhador da prova de que cada uma das prestações por si percebidas e efectuadas pelo empregador constituem retribuição. Com efeito, pelas normas gerais de repartição do ónus da prova<sup>56</sup>, caberia ao trabalhador demonstrar cabalmente a previsão dos n.ºs 1 e 2 do artigo 258.º do CT, assim qualificando cada prestação percebida como tendo natureza retributiva.

Não é de somenos importância a preocupação evidenciada pelo legislador do CT com a definição do conceito técnico-jurídico de retribuição e, bem assim, com o estabelecimento de uma presunção segundo a qual as prestações efectuadas pelo empregador ao trabalhador são, até demonstração em contrário, de qualificar como retributivas<sup>57</sup>.

Tal como resulta do disposto no artigo 258.º, n.ºs 1 e 2 do CT, a qualificação de uma prestação como retribuição depende da verificação de determinados pressupostos que correspondem aos elementos essenciais do conceito de retribuição ínsitos naquelas normas<sup>58</sup>.

---

<sup>55</sup> Tal como refere BERNARDO LOBO XAVIER, *Manual de Direito do Trabalho*, cit., p. 544, não se trata de uma presunção para efeitos do disposto no artigo 349.º do Código Civil (CC).

Sem prejuízo, a presunção *iuris tantum* que se estabelece no n.º 3 do artigo 258.º do CT (e que, rigorosamente, tem como maior virtualidade operar a uma inversão do ónus da prova da natureza retributiva das prestações efectuadas pelo empregador ao trabalhador) permite concluir que, para afastar a natureza retributiva de uma prestação, caberá ao empregador demonstrar que a prestação concreta atribuída ao trabalhador não preenche os critérios de qualificação como retribuição para efeitos do disposto no artigo 258.º, n.ºs 1 e 2 do CT ou está sujeita a uma das normas de exclusão do artigo 260.º do mesmo Código. No mesmo sentido PEDRO ROMANO MARTÍNEZ *et al.*, *Código do Trabalho Anotado*, cit., anotação ao artigo 258.º, p. 587 (JOANA VASCONCELOS).

<sup>56</sup> *Cfr.* arts. 342.º e ss. do CC.

<sup>57</sup> Como melhor se verá de seguida, nem todas as prestações a cargo do empregador – e que, nessa medida, constituem créditos emergentes do contrato de trabalho – são de qualificar como retribuição, não sendo despiciendo o exigente exercício de qualificação de cada uma das prestações como retributivas ou não retributivas, mercê das consequências que de tal poderão advir.

<sup>58</sup> Sobre os critérios que permitem qualificar uma prestação como retribuição vejam-se, por todos, BERNARDO LOBO XAVIER, *Manual de Direito do Trabalho*, cit., pp. 545

Em primeiro lugar, a retribuição é caracterizada por ser *regular e periódica*, o que determina que, para que uma prestação possa qualificar-se como retribuição em sentido técnico-jurídico, terá de ser atribuída ao trabalhador como uma regra constante (*regularidade*) – por oposição às prestações atribuídas arbitrariamente, sem que possa o trabalhador legitimamente contar com a sua percepção – e com uma determinada cadência temporal (*periodicidade*), inerente, em si mesma, à natureza duradoura e de execução continuada da relação laboral que se estabelece entre as partes.

Em segundo lugar, para que certa prestação possa qualificar-se como retribuição para efeitos do artigo 258.º do CT terá de ser marcada pela nota da *patrimonialidade*. Na verdade, a natureza patrimonial (no sentido de possuir um valor económico) inerente à retribuição em nada contende com existência de retribuição paga em dinheiro e em espécie<sup>59</sup>, antes obviando a que prestações sem valor económico possam ser tidas como retributivas.

Em terceiro lugar, é indubitável que a retribuição corresponde a um *direito do trabalhador* que tem como correspectivo um dever a que o empregador se encontra adstrito. Esta característica da retribuição é essencial visto que, não só traduz o carácter sinalagmático da relação laboral, como também remete para um dos princípios basilares do Direito do Trabalho, segundo o qual sem salário não há trabalho.

Por fim, a retribuição caracteriza-se por ter como *causa a prestação de trabalho* por parte do trabalhador, em benefício do empregador. O mesmo é dizer que a retribuição existe e é devida porque o trabalhador presta trabalho, pelo que, naturalmente, a retribuição vem a configurar-se como contrapartida do trabalho prestado. É esta, aliás, a principal nota de correspectividade entre as prestações principais que integram a relação jurídico-laboral e que desta forma a caracteriza.

Sintetizados os elementos essenciais do conceito de retribuição para efeitos do disposto nos artigos 258.º e ss. do CT, compreende-se que a qualificação de cada uma das prestações efectuadas pelo empregador

---

e ss.; MARIA DO ROSÁRIO PALMA RAMALHO, *Tratado de Direito do Trabalho – Parte II*, cit., pp. 569 e ss.; PEDRO ROMANO MARTÍNEZ, *Direito do Trabalho*, cit., pp. 608 e ss..

<sup>59</sup> Certo é que a retribuição terá de ser composta por bens patrimoniais, o que determina que, quando exista retribuição em espécie, sejam os bens que a compõem suscetíveis de avaliação pecuniária.

ao trabalhador constitui uma importante tarefa a cargo do intérprete e aplicador do Direito.

Para efeitos do artigo 2.º, n.º 4 do CIRS, a qualificação das prestações auferidas pelo trabalhador em virtude da cessação da relação laboral como retribuição determinará a possibilidade de as mesmas serem abrangidas pela exclusão de tributação. Com efeito, a importação para o domínio do tributário do conceito de retribuição tem como consequência imediata que, a não qualificação de uma prestação como tendo natureza retributiva para efeitos laborais poderá determinar a sua não inclusão no âmbito de aplicação da exclusão de tributação prevista no n.º 4 do artigo 2.º do CIRS<sup>60</sup>.

Uma nota ainda para referir que, da conjugação da alínea *b*) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS com o n.º 6 do mesmo artigo, decorre que se exceptuam da exclusão de tributação prevista no n.º 4 as “*importâncias relativas aos direitos vencidos durante os referidos contratos ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídios de férias e de Natal*”<sup>61</sup>. Esta excepção à exclusão de tributação reveste-se de particular importância no que tange à compensação pecuniária global que seja atribuída ao trabalhador em decorrência e conjuntamente com a assinatura de acordo de revogação do contrato de trabalho<sup>62</sup>. Com efeito, o n.º 6 do artigo 2.º do CIRS parece impor que, em caso de atribuição ao trabalhador de compensação pecuniária global decorrente da celebração do acordo revogatório, seja feita a discriminação de créditos incluídos nesta de molde a permitir a aplicação àquela compensação pecuniária global (excluindo as prestações referidas no n.º 6 do artigo 2.º do CIRS) da exclusão de tributação prevista na alínea *b*) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS.

Para solucionar problemas em matéria laboral decorrentes da discriminação de importâncias que o n.º 6 do artigo 2.º do CIRS<sup>63</sup> impõe,

---

<sup>60</sup> A consequência maior que emerge desta conclusão prende-se com o *onus probandi* de quem pretenda beneficiar da exclusão de tributação prevista na alínea *b*) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, que terá de demonstrar que a prestação em causa tem natureza de retribuição para efeitos laborais.

<sup>61</sup> *Cfr.* artigo 2.º, n.º 6, do CIRS.

<sup>62</sup> Sobre esta questão veja-se JOANA VASCONCELOS, *A Revogação do Contrato de Trabalho*, Coleção Teses de Doutoramento, Almedina, Coimbra, 2011, pp. 224 e ss.

<sup>63</sup> A este respeito, JOANA VASCONCELOS salienta dois riscos que emergem da discriminação das quantias inseridas na compensação pecuniária global, conforme se segue: “*Esta solução suscita delicadas questões de articulação com o regime laboral porque a*

JOANA VASCONCELOS propõe a seguinte solução, que acompanhamos, consubstanciada na “*previsão, no texto do próprio acordo revogatório, da compensação pecuniária global atribuída ao trabalhador e, bem assim, dos créditos laborais que a este são liquidados em separado (desde logo em ordem a assegurar o cumprimento da legislação fiscal), devendo as correspondentes cláusulas ser formuladas de modo a que delas resulte clara e taxativamente que apenas estes últimos não são abrangidos no montante daquela.*”<sup>64</sup>.

Finalmente, cumpre salientar que a não sujeição a imposto prevista na alínea *b*) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS não será aplicável sempre que, nos 24 meses seguintes seja criado um novo vínculo profissional ou empresarial com a mesma entidade ou com entidade que com aquela mantenha relações comerciais ou de prestação de serviços por sociedade em relação de grupo com esta<sup>65</sup>, e ainda quando o sujeito passivo haja beneficiado desta exclusão de tributação, total ou parcialmente, nos últimos cinco anos<sup>66</sup>.

### **4.3. A antiguidade e a sua relevância prática**

Como vimos, diferentemente daquela que cremos ter correspondido a uma intenção do legislador tributário, de não importar para a norma de incidência objectiva conceitos próprios do Direito do Trabalho, a alínea *b*) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS adopta expressamente o conceito laboral de *antiguidade* na sua previsão, contemplando-o como um dos

---

*discriminação de créditos que dela decorre pode revelar-se problemática em dois planos. Antes de mais, por ser de molde a obstar, segundo o entendimento jurisprudencial e doutrinal exposto, à qualificação como global da compensação atribuída ao trabalhador no acordo revogatório, logo ao desencadear da presunção legal de inclusão no seu montante de todos os créditos vencidos ou tornados exigíveis. Depois, e não menos significativamente, tal liquidação “à parte”, ainda que para efeitos estritamente fiscais (ou de segurança social) e porventura constante de um documento diverso do que titula o acordo extintivo, pode vir a ser utilizada pelo trabalhador que, valendo-se da natureza relativa da presunção, pretenda reclamar créditos laborais que considere não lhe terem sido satisfeitos, invocando, para tanto, que essa especificação de verbas evidenciará que o montante ajustado como global não incluíra todos aqueles de que era, à data, titular.” – cfr. JOANA VASCONCELOS, *A Revogação do Contrato de Trabalho*, Coleção Teses de Doutoramento, Almedina, Coimbra, 2011, pp. 224, nota 1013.*

<sup>64</sup> Vide JOANA VASCONCELOS, *op. cit.*, p. 228, nota 1027.

<sup>65</sup> Cfr. Artigo 2.º, n.º 4, alínea *b*), e n.º 5, do CIRS.

<sup>66</sup> Cfr. Artigo 2.º, n.º 7 do CIRS.

elementos da equação<sup>67</sup>, ao determinar que ficarão sujeitas a tributação as importâncias auferidas em virtude da cessação da relação laboral “*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 fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora [...]*”.

Várias têm sido as questões colocadas em torno do conceito de antiguidade<sup>68</sup> adoptado na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, sendo que a mais controversa das questões reside, cremos, em saber como deverá contabilizar-se a antiguidade para efeitos de cálculo dos montantes excluídos de tributação.

Para efeitos de responder a esta questão, haverá que considerar, *prima facie*, a redacção da própria alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, nos termos da qual deverá atender-se ao “*número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora*”<sup>69/70</sup>.

Deverá entender-se por antiguidade, para efeitos da norma em apreço, somente a antiguidade na entidade devedora? E por entidade devedora, ainda para efeitos de contabilização da antiguidade relevante, deverá considerar-se o empregador *stricto sensu* ou deve este conceito ser preenchido casuisticamente em termos de o fazer coincidir com o conceito de *entidade patronal* e de, assim, abranger as entidades que com ela estejam em relação de domínio ou de grupo<sup>71</sup>?

São estas, sem prejuízo de outras igualmente relevantes, as questões práticas a que nos propomos responder, por serem aquelas que amiúde surgem tratadas na jurisprudência, em termos nem sempre convergentes.

---

<sup>67</sup> Sobre esta matéria *vide supra* 4.1.

<sup>68</sup> Sobre esta matéria veja-se, entre outros, VIEIRA DE ALMEIDA & ASSOCIADOS, “Compensação pela cessação do contrato de trabalho – conceito de antiguidade – análise de jurisprudência”, *Fiscalidade* n.ºs 19/20, Julho-Setembro/Outubro-Dezembro 2004, pp. 287-295.

<sup>69</sup> *Cfr.* artigo 2.º, n.º 4, alínea b), do CIRS.

<sup>70</sup> Em matéria de cálculo da antiguidade, a Administração Tributária veio esclarecer no Ofício-Circulado n.º 11/89, de 1 de Agosto, que a fracção de ano de antiguidade deve ser contabilizada como se de um ano inteiro se tratasse – *cfr.* Ofício-Circulado n.º 11/89, de 1 de Agosto, disponível em [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt).

<sup>71</sup> O n.º 10 do artigo 2.º do CIRS determina que se considere *entidade patronal*, não apenas “*toda aquela que pague ou coloque à disposição remunerações que, nos termos deste artigo, constituam rendimentos de trabalho dependente [...]*”, mas também, por equiparação, “*qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da sua localização geográfica*”.

O conceito de antiguidade não se encontra previsto na legislação tributária, determinando o artigo 11.º, n.º 2, da LGT que, quando sejam empregues em normas de índole tributária conceitos próprios de outros ramos de Direito, devam estes interpretar-se com o sentido que possuem no ramo de Direito a que pertencem, salvo se outro sentido decorrer directamente da lei<sup>72</sup>.

Assim, é ao conceito de antiguidade para efeitos laborais que deverá atender-se na interpretação e densificação da previsão da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS<sup>73</sup>. Sem prejuízo de inexistir um conceito legal de antiguidade na legislação laboral, pese embora o facto de ser frequente a sua utilização por todo o Código do Trabalho<sup>74</sup>, a doutrina tem vindo, paulatinamente, a densificar o conceito de antiguidade atendendo à sua função e efeitos. Neste sentido Bernardo Lobo Xavier refere que “*a continuidade do serviço do trabalhador, normalmente referenciada à mesma empresa, determina-lhe uma certa antiguidade computada em anos de serviço, a qual dá uma fisionomia concreta especial aos direitos do trabalhador, potenciando-os*”<sup>75</sup>, podendo ainda a antiguidade ser havida como antiguidade na categoria<sup>76</sup>. Por seu turno, António Monteiro Fernandes refere-se à antiguidade como sendo o “*período temporal em que o trabalhador se encontra integrado na organização laboral do empregador*”<sup>77</sup>.

---

<sup>72</sup> Dispõe o artigo 11.º, n.º 2, da LGT que “*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 directamente da lei.*”

<sup>73</sup> Sobre o conceito de antiguidade no Direito do Trabalho vejam-se, entre outros, BERNARDO LOBO XAVIER, *Manual de Direito do Trabalho, cit.*, p. 400-401; MARIA DO ROSÁRIO PALMA RAMALHO, *Tratado de Direito do Trabalho, Parte II – Situações Laborais Individuais*, 4.ª edição, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 422 e ss.; PEDRO ROMANO MARTÍNEZ, *Direito do Trabalho*, 5.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 425 e ss..

<sup>74</sup> Vejam-se, a título de exemplo, os artigos 31.º, n.º 3, 112.º, n.º 6, 129.º, n.º 1, alínea j), 147.º, n.º 3, 150.º, n.ºs 4 e 5, 162.º, n.º 5, 245.º, n.º 2, 256.º, n.º 1, 262.º, n.º 2, alínea b), 290.º, n.º 2, 295.º, n.º 2, 317.º, n.º 3, alínea b), 321.º, n.º 3, 328.º, n.º 1, alínea e), 344.º, n.º 2, 345.º, n.º 4, 363.º, n.º 1, 366.º, n.º 1, 368.º, n.º 2, 371.º, n.º 3, 378.º, n.º 2, 389.º, n.º 1, 391.º, n.º 1, 392.º, n.º 2, 396.º, 400.º e 536.º, n.º 2, todos do CT.

<sup>75</sup> BERNARDO LOBO XAVIER, *Manual de Direito do Trabalho, cit.*, p. 400.

<sup>76</sup> A antiguidade na categoria, seguindo de perto os ensinamentos de BERNARDO LOBO XAVIER, consiste na antiguidade reportada a uma “*situação profissional específica*” – BERNARDO LOBO XAVIER, *Manual de Direito do Trabalho, cit.*, p. 400.

<sup>77</sup> ANTÓNIO MONTEIRO FERNANDES, “A noção de antiguidade do trabalhador”, *Estudos Sociais e Corporativos*, Ano VII, n.º 26 (Junho de 1968), pp. 29-51.

Não se encontrando prevista na lei – como aliás faz sentido, atenta a natureza do conceito –, entendemos que a antiguidade poderá resultar, quer do IRCT quer do próprio contrato individual de trabalho<sup>78</sup>, não existindo qualquer óbice genérico à definição meramente contratual de antiguidade, esteja em causa ou não a antiguidade<sup>79</sup> convencional em empresas pertencentes ao mesmo grupo<sup>80/81</sup>.

---

<sup>78</sup> Rege nesta matéria o princípio geral de liberdade contratual previsto no artigo 405.º do CC, o qual não atenta contra as normas sobre relações entre fontes de regulação previstas no artigo 3.º do CT.

<sup>79</sup> Sem prejuízo de considerarmos que inexistente um obstáculo genérico à definição da antiguidade por via contratual, entendemos que, face à natureza cogente das normas do CT relativas à cessação do contrato de trabalho, *maxime* no que concerne aos *critérios de definição de indemnizações* – e nestes critérios integra-se, necessariamente, a antiguidade –, os quais só poderão afastar-se do disposto no CT quando regulados por IRCT (logo, não por contrato de trabalho, conforme o disposto no artigo 3.º, n.º 5, do CT), serão inválidas as cláusulas do contrato de trabalho que convencionem a antiguidade na medida em que (e apenas nesta medida) as mesmas se apliquem em matéria de indemnizações por cessação do contrato de trabalho.

No mesmo sentido, que acompanhamos, se pronunciam FILIPE FRAÚSTO DA SILVA e CLÁUDIA REIS DUARTE em “Anotação ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul sobre antiguidade do trabalhador bancário (para efeitos do cálculo do montante de compensação por cessação do contrato de trabalho não sujeito a tributação, nos termos do n.º 4 do art. 2.º do Código do IRS”, *Separata da Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 72, I-Lisboa, Jan-Mar. 2012, pp. 421-475. De acordo com estes Autores, é ainda nula toda a cláusula convencional de antiguidade com vocação de aplicação – e na medida exacta em que se aplique – às importâncias recebidas pela cessação do contrato de trabalho por causas objectivas, pois que nestes casos o CT não abre sequer possibilidade de afastamento das suas normas por IRCT. Entendemos, pois, que o campo de aplicação por excelência da antiguidade convencional em matéria de importâncias recebidas em virtude da cessação do contrato de trabalho será o da revogação do contrato de trabalho e de atribuição ao trabalhador de uma compensação em virtude da cessação por acordo.

<sup>80</sup> Na jurisprudência, pronunciou-se já o Supremo Tribunal de Justiça (STJ) em Acórdão de 10.01.2007, tirado no processo n.º 06S2836, no sentido de que “*Nada impede que, ao abrigo do princípio da liberdade contratual, consignado no artigo 405.º do Código Civil, as partes estipulem uma antiguidade superior à efectivamente existente, designadamente para efeitos de conferir ao trabalhador um estatuto remuneratório mais favorável.*” (cfr. Acórdão do STJ disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

<sup>81</sup> Em sentido diverso do que preconizamos – de que a antiguidade pode ser livremente estabelecida por contrato individual de trabalho, haja ou não o trabalhador prestado a sua actividade a outra empresa do mesmo grupo –, pronuncia-se BERNARDO LOBO XAVIER no sentido de que “*é discutível se pode existir uma antiguidade meramente convencional (p. ex. um trabalhador é admitido numa empresa, mas considera-se no contrato que desde a data de admissão tem já uma determinada antiguidade). Teremos de distinguir, já que há situações em que tal previsão é perfeitamente lícita (assim se se contabilizar*

Não obstante a possibilidade genérica de previsão da antiguidade por via, quer de IRCT quer de contrato individual de trabalho, verifica-se que, na maioria dos casos, atentos os vários domínios laborais em que a antiguidade se projecta, esta não é estabelecida por via contratual, mostrando-se o empregador renitente ao reconhecimento de uma antiguidade que extravase o início da relação laboral na empresa, ressalvados os casos em que o trabalhador haja prestado a sua actividade para empresa pertencente ao mesmo grupo.

A primeira das questões a analisar prende-se, assim, com a possibilidade de ser acordada entre o empregador e o trabalhador uma antiguidade que não corresponda ao âmbito da antiguidade junto daquela entidade empregadora e com as implicações fiscais associadas a tal facto. Na verdade, pode suceder que empregador e trabalhador acordem na previsão de uma antiguidade sem correspondência com a antiguidade naquela entidade empregadora, seja porque é convencionado que o empregador reconhece *ab initio* uma antiguidade “pré-adquirida” pelo trabalhador, por exemplo junto do empregador anterior (trate-se ou não o empregador anterior de empresa em relação de grupo ou de entidade relacionada), seja ainda porque o empregador acede a estabelecer uma antiguidade para o trabalhador, independentemente ou em acréscimo daquela que venha efectivamente a ser adquirida pelo trabalhador, em qualquer dos casos atribuindo-se a esta antiguidade convencional a totalidade ou parte dos efeitos jurídicos decorrentes da antiguidade<sup>82/83</sup>.

A questão relativa ao conceito de antiguidade para efeitos do artigo 2.º, n.º 4, alínea b) do CIRS e, em particular, no que tange ao modo

---

*a antiguidade adquirida em outra empresa do grupo), como haverá outras em que a antiguidade convencional é ilícita, quando pretende defraudar preferências normativas relativas à antiguidade (preferências na conservação do emprego ou de promoção atribuídas a trabalhadores efectivamente mais antigos).” – BERNARDO LOBO XAVIER, Manual de Direito do Trabalho, cit., p. 401. Assim, de acordo com o entendimento de BERNARDO LOBO XAVIER, a antiguidade de origem negocial será lícita e admissível sempre que, por efeitos do contrato individual de trabalho, seja contabilizada a antiguidade adquirida pelo trabalhador em outra empresa pertencente ao mesmo grupo, não sendo já linear a resposta quanto à licitude de tal previsão nos casos em que empregador e trabalhador simplesmente convencionem uma antiguidade do trabalhador que não mantenha qualquer correspondência com a antiguidade anteriormente adquirida em empresa do grupo.*

<sup>82</sup> Sobre a mesma questão pronunciam-se FILIPE FRAÚSTO DA SILVA e CLÁUDIA REIS DUARTE, *op.cit.*, pp. 421-475.

<sup>83</sup> Sobre os efeitos da antiguidade que se entendem admissíveis quando a mesma seja estabelecida convencionalmente, veja-se o que dissemos *supra*.

como pode a antiguidade ser estabelecida por via negocial, para além das implicações de índole laboral que acarreta, não é de somenos importância no domínio tributário. Com efeito, colocou-se já a questão de saber se, tendo o empregador e o trabalhador convencionado a antiguidade do trabalhador aquando da celebração do contrato individual de trabalho, produz aquela antiguidade efeitos quanto à não sujeição a imposto prevista na alínea *b*) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS.

Esta questão colocou-se já na jurisprudência nacional, tendo sido decidida no sentido de que, inexistindo no domínio tributário um conceito de antiguidade, haverá que atender ao respectivo conceito juslaboral e, por conseguinte, deverá ser dado ao conceito de antiguidade o sentido e alcance que neste ramo do Direito lhe é atribuído. Neste contexto, e face às alegações do trabalhador contribuinte (impugnante das liquidações de IRS efectuadas pela Administração Tributária nos casos submetidos à apreciação dos Tribunais Centrais Administrativos, Sul e Norte), entendeu o Tribunal Central ser lícito às partes, empregador e trabalhador, convencionar a antiguidade aquando da celebração do contrato de trabalho, de quanto resulta a necessidade para a Administração Tributária de reconhecer fiscalmente essa antiguidade, tomando-a em consideração no cálculo que subjaz à aplicação da alínea *b*) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS<sup>84</sup>.

Note-se que estas decisões, todas em sentido favorável ao contribuinte (o trabalhador na relação juslaboral subjacente), têm em comum o facto de ter sido atendido o conceito laboral de antiguidade enquanto conceito próprio de um ramo de Direito autónomo e relativamente ao qual não é admitida qualquer intromissão do Direito Tributário. Mais, tratando-se de um conceito próprio de um ramo de Direito Privado, os Tribunais Centrais admitem-no em toda a plenitude da liberdade contratual do empregador e trabalhador, que livremente são admitidos a convencionar uma antiguidade para efeitos laborais, a qual vem a produzir efeitos externos (dir-se-ia que se tratam de efeitos *erga omnes* que não se estribam nas esferas jurídicas das partes da relação laboral), vinculando a Administração Tributária – que, reitera-se, não tomou parte na negociação

---

<sup>84</sup> Neste sentido vejam-se os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) de 11.05.2004, tirado no recurso n.º 06002/01 e de 12.03.2013, no recurso n.º 05971/12, e do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) de 27.05.2010, tirado no recurso n.º 97/03, todos disponíveis e consultados em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Também em sentido idêntico, embora num caso em que havia lugar à aplicação de normas do ACTV, o aresto do TCAS de 21.09.2010, tirado no recurso n.º 03748/10, igualmente disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

e fixação da antiguidade do trabalhador/contribuinte – e assumindo um impacto determinante em matéria tributária<sup>85</sup>.

A questão coloca-se com idêntica acuidade quando a antiguidade haja sido estabelecida por IRCT, pois, num caso em que o trabalhador prestou actividade para um Banco e, posteriormente, para outro Banco, entendeu o TCAS, com o mesmo fundamento de se tratar de um conceito próprio do Direito do Trabalho ao qual não é admissível qualquer intromissão do Direito Tributário, ser de aplicar a cláusula de antiguidade prevista no Acordo Colectivo de Trabalho Vertical (ACTV) para o Sector Bancário em vigor à data<sup>86</sup> e, por conseguinte, dever ser computado como antiguidade do trabalhador todo o tempo prestado no Sector Bancário, independente do concreto Banco junto do qual prestou a sua actividade<sup>87/88</sup>.

Diferente é, como facilmente se antecipa, o entendimento da Administração Tributária a propósito do conceito de antiguidade que integra a previsão normativa da alínea *b*) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS. A este respeito, a Administração Tributária pronunciou-se no Despacho n.º 1818/10, de 10.10.2010, no sentido de que a antiguidade a considerar

---

<sup>85</sup> Uma solução a meio caminho entre a admissibilidade da antiguidade convencional para efeitos laborais e as consequências daí advenientes em matéria tributária encontrar-se-ia na definição da não produção de efeitos ou não vinculatividade da antiguidade convencional para efeitos tributários, mormente de aplicação da exclusão de tributação do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS. Certo é, porém, que o legislador tributário não curou de destrinçar a antiguidade a que se reporta, utilizando um conceito próprio do Direito do Trabalho sem cautelas adicionais, assim abrindo a porta à interpretação do conceito de antiguidade contido no n.º 4 do artigo 2.º do CIRS com toda a magnitude interpretativa que lhe é permitida no Direito do Trabalho.

<sup>86</sup> O ACTV do Sector Bancário determinava, em matéria de antiguidade, que esta contabilizaria a totalidade do tempo de serviço prestado por um trabalhador em Portugal nas instituições de crédito com actividade em território português.

<sup>87</sup> No Acórdão do TCAS de 21.09.2010, tirado no processo n.º 03748/10, o Tribunal enuncia o *thema decidendum* da seguinte forma “*saber se a antiguidade de um trabalhador bancário para efeitos da incidência do IRS em caso de indemnização por rescisão do contrato de trabalho, deve ser por referência a todo o tempo de serviço prestado nesse sector, ainda que a entidades patronais diversas, ou apenas o prestado à última delas e com quem veio a efectivar essa mesma rescisão.*” (*cfr.* Acórdão do TCAS disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

<sup>88</sup> Em sentido oposto ao que fez vencimento no TCAS, pronunciou-se MANUEL FAUSTINO, que considera que não é oponível à Administração Tributária a cláusula do ACTV do Sector Bancário que determina que seja computada a antiguidade em todas as instituições do sector bancário, como o não são, no entendimento do mesmo autor, os acordos celebrados entre empregador e trabalhador em matéria de antiguidade. Neste sentido, veja-se MANUEL FAUSTINO, *op. cit.*, p. 10, nota 12.

é tão-somente a antiguidade na entidade devedora da compensação por cessação do contrato de trabalho (o mesmo é dizer, estabelecendo a ponte para o Direito do Trabalho, a *antiguidade na empresa*) sendo a esta equiparada a antiguidade adquirida noutra empresa pertencente ao mesmo grupo e ainda a antiguidade adquirida em empresa que seja objecto de transmissão de empresa ou estabelecimento nos termos do artigo 285.º do CT<sup>89</sup>.

O Despacho n.º 1818/2010 responde, como se observa, à segunda questão inicialmente aventada a respeito do preenchimento do conceito de antiguidade para efeitos da alínea *b*) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS: saber se, por entidade devedora para efeitos de contabilização da antiguidade relevante, deveria considerar-se somente o empregador *stricto sensu* ou, outrossim, a *entidade* patronal, assim compreendendo outras entidades que com o empregador *stricto sensu* estejam em relação de domínio ou de grupo.

---

<sup>89</sup> Refere o Despacho n.º 1818/10 que “*exigindo a lei fiscal, específica e expressamente, que a antiguidade a contabilizar seja a antiguidade na entidade devedora da compensação por cessação de contrato de trabalho, não é de ponderar na aplicação do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, a antiguidade em anterior entidade empregadora, mesmo que o trabalhador e a nova entidade patronal tenham acordado ser de considera-la em eventuais futuras “indenizações”. 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, tendo ocorrido mudança (jurídica) de entidade empregadora dentro do grupo (por celebração de contrato de trabalho com outra empresa do mesmo), tal “transferência” do trabalhador não obsta a que na aplicação do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS à compensação auferida por cessação do contrato de trabalho sejam considerados os anos de antiguidade em ambas as entidades.*”

*Também essa deve ser a solução, quer por efeito da lei, quer pelo critério da substância económica, quando esteja em causa uma situação enquadrada no artigo 285.º do novo Código do Trabalho:*

- *transmissão, por qualquer título, da titularidade da empresa, ou estabelecimento ou ainda de parte de empresa ou de estabelecimento que constitua uma unidade económica;*
- *transmissão, cessão ou reversão da exploração de empresa, estabelecimento ou unidade económica.*

*E isso atendendo a que o trabalhador continuou a exercer funções na mesma “unidade económica”, bem como a que, apesar da mudança de entidade patronal ocorrida, os contratos de trabalho, em substância e por determinação legal, se mantiveram.”.*

Na verdade, não só a interpretação sistemática do CIRS aponta para um conceito amplo de entidade devedora<sup>90</sup> – no sentido de a mesma englobar não apenas a concreta empresa com a qual o trabalhador celebrou contrato de trabalho, senão também as empresas que com aquela se encontrem em relação de domínio ou de grupo<sup>91</sup> –, como a Administração Tributária admite-o, aceitando, mesmo, a sua extensão aos casos em que haja transmissão de empresa ou estabelecimento, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 285.º do CT.

---

<sup>90</sup> Entendemos que a interpretação sistemática do preceito impõe que se considere como entidade devedora, para este efeito, a entidade patronal referida no n.º 10 do artigo 2.º do CIRS. No mesmo sentido, FILIPE FRAÚSTO DA SILVA e CLÁUDIA REIS DUARTE, *op.cit.*, pp. 468 e ss..

<sup>91</sup> *Cfr.* artigo 2.º, n.º 7, do CIRS.