

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.2º - Rendimentos da categoria A
- Assunto: Indemnização devida por extinção do posto de trabalho - Cálculo da indemnização sujeita a tributação
- Processo: 23723, com despacho de 2023-12-11, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende o requerente que lhe seja prestada informação vinculativa quanto à tributação, em sede de IRS, da compensação auferida por cessação de contrato de trabalho, tendo em conta a antiguidade da sua relação laboral no Grupo XXX. Esclarece, em síntese, o seguinte:

### A - FACTOS

- O contribuinte celebrou um contrato de trabalho por tempo indeterminado com a empresa XXZ, com início a .././2018;
- A XXZ está numa relação de grupo com o Grupo XXX, com o qual o requerente iniciou a sua relação de trabalho a .././1995 na XXW, tendo sido promovido em 2004 e assinado novo contrato com a XXV;
- Em 2006 a XXV passou a designar-se por XXW;
- Posteriormente, foi sucessivamente transferido dentro do XXX: para a XXPanamá em 2008, XXArgentina em 2010, XXColômbia em 2013 e, finalmente, para a XXZ em Portugal;
- Em cada contrato de trabalho decorrente das transferências ficou reconhecida a antiguidade do trabalhador no Grupo desde .././1995;
- A sua remuneração foi constituída por diferentes itens que identifica: remuneração anual; bónus anual de 25% do salário bruto anual, através do programa de recompensa interno da empresa; pagamento de propinas escolares da filha por ano letivo; seguro de saúde; acesso a serviço de contabilidade;
- Pelo que a sua remuneração anual bruta ascende a 2xx.xxx,xx e a remuneração mensal bruta a 1x.xxx,xx;
- Devido a um processo de redução de efetivos, a entidade empregadora propôs o recurso a despedimento por extinção do posto de trabalho, ao abrigo do artigo 9.º, n.º 1, al. d) e artigo 10.º, n.º 1 e n.º 4, al. a), todos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 03 de novembro;
- Tendo aceite revogar o contrato de trabalho, as partes estipularam que aquele produzia efeitos a .././2022;
- Para o apuramento do cálculo da indemnização aplicam-se as regras de extinção do posto de trabalho, previstas nos n.ºs 1, 2, 4 a 6 do artigo 5.º da Lei 69/2013, de 30/08, nos termos do qual, caso o valor da indemnização a ser disponibilizada ao trabalhador/sujeito pelos anos anteriores a 31/10/2012 seja superior a 240 vezes a retribuição mensal mínima garantida, não há lugar ao cálculo da indemnização correspondente aos anos posteriores;
- Assim, atendendo ao período temporal de .././1995 e 31/10/2012, ou seja 17,5 anos de antiguidade, a entidade pagadora e o requerente acordaram no recebimento do valor de xxx.xxx,xx, a título de indemnização pela revogação do contrato de trabalho por mútuo acordo;
- A remuneração referente a salários, bónus e recompensas financeiras foram sujeitas a IRS e contribuições para a segurança social.

#### B - ENQUADRAMENTO PROPOSTO

-Considera o requerente que para o enquadramento da situação deverá atender-se ao disposto na al. a) do n.º 1, no n.º 2, nas subalíneas 2) e 3) da alínea b) do n.º 3 e na al. b) do n.º 4, todos do artigo 2.º do Código do IRS (CIRS);

-Ora, o valor médio das remunerações regulares auferidas nos 12 meses anteriores à cessação do contrato de trabalho ascende a xx.xxx,xx, tendo, pois, direito à isenção de tributação que corresponda ao valor médio das remunerações regulares auferidas nos últimos 12 meses multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade (27,5 anos), o que totaliza o valor de xxx.xxx,xx;

-Consequentemente, estará a indemnização auferida isenta de tributação, nos termos do artigo 2.º, n.º 4 do CIRS - ainda que o montante da indemnização esteja sujeito aos limites estabelecidos pelo artigo 5.º da Lei 69/2013, de 30/08;

-Em face do exposto, conclui que o valor apurado a título de compensação cai no escopo da isenção prevista no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS, e que deverá ser reconhecida a antiguidade ao sujeito passivo desde .././1995, nos termos do artigo 2.º, n.º 10 do CIRS.

Anexa ao pedido cópia do contrato de trabalho indeterminado celebrado em .././2018, entre a XXZ e o sujeito passivo.

#### INFORMAÇÃO

##### I - DA EXTINÇÃO DO CONTRATO DE TRABALHO

1-O despedimento por extinção do posto de trabalho consiste na cessação do contrato de trabalho por iniciativa do empregador, fundamentada em motivos objetivos relativos à empresa cujos requisitos estão previstos no artigo 368.º do Código do Trabalho e, que determina a impossibilidade de subsistência da relação laboral.

2-Por outro lado, no âmbito do subsistema previdencial, o Decreto-Lei n.º 220/2006, de 03 de novembro, veio estabelecer o quadro legal da reparação da eventualidade de desemprego dos trabalhadores por conta de outrem, definindo com rigor as condições em que, mesmo nos casos de cessação do contrato por acordo entre a entidade empregadora e o trabalhador (sem prejuízo do disposto em legislação própria), se mantém o acesso ao subsídio de desemprego, pois o sistema de proteção social não deve continuar a suportar os custos decorrentes de todas as situações de acordo entre trabalhadores e empresas, sem prejuízo, contudo, da consideração de situações específicas de verdadeira reestruturação das empresas, com vista a garantir a sua viabilidade económica, e, assim, dos postos de trabalho em causa.

3-Termos em que o artigo 9.º do citado diploma determina quais as situações consideradas como desemprego involuntário por cessação do contrato de trabalho. Entre estas situações, a al. d) inclui o acordo de revogação celebrado nos termos definidos no seu artigo 10.º, respeitante às situações em que a cessação de trabalho por acordo se integrou num processo de redução de efetivos, quer por motivo de reestruturação, viabilização ou recuperação da empresa, quer ainda por a empresa se encontrar em situação económica difícil.

4-Sendo que o n.º 4 do artigo 10.º contempla, ainda, as cessações do contrato de trabalho por acordo fundamentadas em motivos que permitam o recurso ao despedimento coletivo ou por extinção do posto de trabalho, tendo em conta a dimensão da empresa e o número de trabalhadores abrangidos com os limites previstos nas alíneas a) e b).

5-Tendo em consideração o exposto no pedido pelo requerente, a extinção do seu

posto de trabalho deveu-se a um processo de redução de efetivos, ao abrigo do artigo 9.º, n.º 1, al. d), em conjugação com o artigo 10.º, n.º 1 e n.º 4, al. a), todos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 03 de novembro;

6-Quanto ao direito à compensação por despedimento coletivo, encontra-se o mesmo consagrado no artigo 366.º do Código do Trabalho, tendo o Decreto-Lei n.º 69/2013, de 30 de agosto, introduzido uma alteração para ajustamento do valor da compensação em caso de cessação do contrato de trabalho sem termo, estabelecendo o seu artigo 5.º um regime transitório para o cálculo da compensação no caso da cessação de contratos de trabalhos celebrados antes de 1 de novembro de 2011.

7-Quanto à aplicação deste regime transitório, determina o citado artigo 5º do Decreto-Lei n.º 69/2013, de 30 de agosto, a forma de cálculo da compensação (nos seus n.ºs 1 a 4) e o valor da retribuição base e diuturnidades do trabalhador a considerar (nº 5) que não pode ser superior a 20 vezes a retribuição mínima mensal garantida e, quando resulte um montante de compensação que seja igual ou superior a 12 vezes a retribuição base mensal e diuturnidades do trabalhador ou a 240 vezes a retribuição mínima mensal garantida, no seu período inicial, não são contabilizados os períodos subsequentes, não podendo o montante global da compensação ser superior a estes valores.

8-Face ao descrito pelo requerente, terá sido esta a sua situação referente à extinção do contrato de trabalho.

## II - DA ANTIGUIDADE

9-No que concerne às diversas transferências do trabalhador/requerente no Grupo XXX, e numa ótica fiscal em sede de IRS, deve atender-se à equiparação legal entre entidade patronal a que alude o n.º 10 do artigo 2.º do Código do IRS (CIRS) - 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) da entidade empregadora dentro do grupo (por celebração de contrato de trabalho com outra empresa do mesmo).

10-Dispõe o artigo 2.º n.º 4 alínea b) do CIRS que quando, por qualquer forma, cessem contratos de trabalho as importâncias auferidas, designadamente, a título de compensação pela cessação do contrato "ficam sempre sujeitas a tributação: 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."

11-Como já referido anteriormente, o n.º 10 do artigo 2.º do CIRS considera entidade patronal toda a que pague ou coloque à disposição remunerações que, nos termos deste artigo, constituam rendimentos de trabalho dependente, sendo a ela equiparada qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de grupo, domínio ou simples participação, independentemente da respetiva localização geográfica. Pelo que se todas as entidades pagadoras de rendimentos do trabalho do requerente são entidades que se encontram numa relação de grupo, é circunstância que importa para aferir a contagem de antiguidade.

12-Sobre assunto idêntico pronunciou-se o CEF, relativo ao cálculo da indemnização para efeitos da al. b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, tendo concluído, em

síntese, o seguinte:

V.15 - O elemento literal da interpretação jurídica permite confirmar, à sociedade, numa perspetiva de correção sintática, que antiguidade prevista na atual alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS é a "antiguidade na entidade devedora", correspondente "à antiguidade na empresa"; "entidade devedora" que, por força do elemento histórico-sistemático inerente à norma do atual n.º 10 do mesmo artigo, corresponde a "entidade empregadora/patronal", com a amplitude decorrente desta norma, bem como das situações de sucessão na posição desta entidade, maxime por efeito da equiparação inerente ao art. 285.º do Código do Trabalho de 2009.

V.16 - A razão por que o legislador conjugou, alternativa e inclusivamente, as expressões "de antiguidade" "ou" "de exercício de funções" tem a ver com a necessidade de uma previsão normativa abrangente, de molde a acolher as múltiplas situações geradoras dos rendimentos do trabalho dependente, respetivamente o contrato de trabalho ou de prestação de serviços, por um lado, e o exercício de função, serviço ou cargo público, por outro lado.

V.17 - O espírito da lei apenas reclama aquele sentido de "antiguidade na entidade devedora" ou "antiguidade na empresa" como não admite, de todo, que nesta antiguidade inerente à efetiva duração da relação contratual outorgada por aquela entidade devedora, majorações decorrentes de instrumentos jurídicos negociais.

V.18 - É que por um lado, vários são os momentos histórico-sistemáticos e teleológicos que, ao nível infraconstitucional, só são compatíveis, seja com a "antiguidade na entidade devedora", seja com a inadmissibilidade da consideração nesta antiguidade, correspondente à efetiva duração da relação contratual outorgada por aquela entidade, de majorações decorrentes de instrumentos jurídicos negociais.

V.19 - Por outro lado, existem pujantes momentos do sistema constitucional - inerentes, seja ao princípio da igualdade, seja ao princípio da legalidade em matéria de incidência fiscal, cujos corolários de igualdade, responsabilidade e segurança reclamam uma intensa determinabilidade - que inequivocamente pressupõem na norma da atual alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS uma "antiguidade" referenciada à "entidade devedora" e que admitem, face ao elemento teleológico aferido pela finalidade da exclusão da incidência fiscal estatuída naquela mesma norma, que instrumentos jurídicos negociais se permitissem, através de majorações da antiguidade inerente à efetiva duração da relação contratual outorgada por aquela entidade, delimitar voluntariamente a amplitude dessa exclusão da incidência fiscal.

V.20 - Tudo a comprovar uma única e necessária conclusão final: a letra e o espírito da lei reclamam, sem margem de dúvida, que o inciso "número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora" seja juridicamente interpretado com o sentido seguinte: "número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções decorrentes, em qualquer destas situações, da duração do vínculo contratual com a entidade devedora".

13-Ou seja, no caso de modificações contratuais deve atender-se à equiparação legal entre entidade patronal a que alude o n.º 10 do artigo 2.º do CIRS - 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) da entidade empregadora dentro do grupo (por celebração de contrato de trabalho com outra empresa do mesmo).

14-Em sede de IRS, a tributação das compensações efetua-se de acordo com o disposto na al. b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, isto é, no caso de cessação do contrato de trabalho, as importâncias auferidas a qualquer título ficam sujeitas a tributação 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.

15-Nestes termos, entende-se que o legislador fiscal compreendeu no conceito de antiguidade "o número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções decorrentes, em qualquer destas situações, da duração do vínculo contratual com a entidade devedora", independentemente de o cálculo de compensação a pagar pela entidade empregadora ao abrigo do Decreto-Lei n.º 69/2013, de 30 de agosto, tenha contado apenas o período de .../1995 a 31/10/2012. É aliás esta também a interpretação que decorre do Parecer, a contagem da antiguidade para efeitos do Parecer do CEF.

### III - DA REMUNERAÇÃO COM CARATER DE RETRIBUIÇÃO

16-Importa também aferir quais as remunerações regulares com caráter de retribuição sujeitas a imposto, das quais o n.º 6 do artigo 2.º do CIRS não inclui na exclusão de tributação, como sejam as importâncias relativas aos direitos vencidos durante os referidos contratos ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídios de férias e de Natal.

17-Por outro lado, consideram-se remunerações regulares com carácter de retribuição as remunerações pagas ou colocadas à disposição do titular dos rendimentos, em determinados períodos certos ou aproximadamente certos, associadas aos rendimentos do trabalho dependente, de forma a integrar a ideia de periodicidade ou regularidade, que tenham nomeadamente, as seguintes características:

- São rendimentos que assentam no pressuposto da existência de trabalho subordinado;
- São obrigatórias por força do acordo das partes, do contrato individual de trabalho, das normas que o regem e dos próprios usos;
- Têm carácter de regularidade no sentido da sua periodicidade, não se traduzindo necessariamente num pagamento mensal;
- São sujeitas a IRS.

18-Relativamente à qualificação de remunerações regulares com carácter de retribuição, entende-se que não são de considerar como tal determinadas prestações pagas ao requerente, uma vez que, sendo a retribuição a prestação juridicamente devida ao trabalhador enquanto contrapartida do seu trabalho, são de excluir certo tipo de prestações que prosseguem outros objetivos.

19-Constitui retribuição o conjunto de valores (pecuniários ou em espécie) que a entidade empregadora está obrigada a pagar regular e periodicamente ao trabalhador como contrapartida da atividade por ele desenvolvida, dela se excluindo as prestações patrimoniais do empregador que não sejam a contraprestação do trabalho prestado.

20-Face ao cariz sinalagmático do contrato de trabalho, a regularidade e periodicidade não constitui o único critério a considerar, sendo ainda necessário que a atribuição patrimonial constitua uma contrapartida do trabalho e não se destine a compensar o trabalhador por quaisquer outros fatores ou ressarcir o trabalhador de despesas por ele suportadas em virtude da prestação do trabalho ou por outras razões diversas das inerentes à específica prestação do trabalho.

21-E compreende-se que tais prestações não constituam retribuição, é que em tais situações, embora verificando-se a regularidade e periodicidade no pagamento, a prestação não constitui retribuição justamente porque tem uma causa específica e individualizável, diversa da remuneração do trabalho ou da disponibilidade da força de trabalho. Ou seja, tais prestações não visam pagar o trabalho ou sequer a disponibilidade para o trabalho, mas tão só ressarcir o trabalhador de despesas por ele

suportadas em virtude da prestação do trabalho ou por outras razões diversas das inerentes à específica prestação do trabalho.

22-Deste modo, ainda que sejam consideradas remunerações do trabalho dependente sujeitas a imposto, as prestações/rendimentos do trabalho dependente, que não tendo caráter de retribuição ou pela sua não regularidade não devem ser consideradas para efeitos do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS.

23-Assim, na situação em apreciação, não devem ser consideradas para efeitos de cálculo para determinação do valor sujeito a tributação ao abrigo da al. b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, as importâncias pagas a título de "instrumento de recompensa financeira", "propinas escolares", "seguro de saúde" e "acesso a serviço de contabilidade". Sendo que relativamente ao bónus anual de 25% do salário bruto anual, através do programa AS, desconhecemos em que circunstâncias é pago.

24-Assim, em conclusão, considerando os pontos referidos no enquadramento proposto pelo requerente, salienta-se o seguinte:

-Para o enquadramento da situação deverá atender-se ao disposto na al. a) do n.º 1, no n.º 2, nas subalíneas 2) e 3) da alínea b) do n.º 3 e na al. b) do n.º 4, todos do artigo 2.º do CIRS, sem prejuízo de apenas serem consideradas, para efeitos da al. b) do n.º 4, as remunerações que tenham caráter de retribuição;

-São de excluir para o cálculo da compensação sujeita a tributação as seguintes prestações : "instrumento de recompensa financeira", "propinas escolares", "seguro de saúde" e "acesso a serviço de contabilidade", sendo que se desconhecem os critérios para a atribuição do bónus anual de 25% do salário bruto anual, através do programa AS;

-Incide IRS sobre a parte das importâncias pagas que excedam 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 (27,5 anos), reconhecendo-se a antiguidade ao sujeito passivo desde ..../1995, nos termos do n.º 10 do artigo 2.º do CIRS;

-Consequentemente, será a quantia que resultar deste cálculo isenta de tributação, nos termos do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS - ainda que o montante da indemnização esteja sujeito aos limites estabelecidos pelo artigo 5.º da Lei 69/2013, de 30/08.