

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Artigo/Verba: Art.2º - Rendimentos da categoria A

Assunto: Indemnização por cessação/extinção do contrato de trabalho - contagem do prazo de antiguidade quando acumulou funções de trabalhador e administrador

Processo: 25270, com despacho de 2025-10-10, do Diretor de Serviços da DSIRS, por subdelegação

Conteúdo: Pretende a requerente que lhe seja prestada informação vinculativa sobre o enquadramento tributário de rendimentos decorrentes da cessação do contrato de trabalho por extinção do posto de trabalho, esclarecendo para o efeito o seguinte:

A - Factos

- Em xx/xx/1989 o sujeito passivo (s.p.) celebrou contrato de trabalho a termo certo, com a "YY, S.A.", que posteriormente se reverteu em contrato de trabalho por tempo indeterminado, tendo sido contratado para a função de Gestor de Produto;
- Em xx/xx/1993 a "YY, S.A" cedeu a posição contratual do trabalhador e, por este aceite, à "ZZ - SF, S.A.";
- Em xx/xx/1995 a "ZZ - SF, S.A", cedeu a posição contratual do trabalhador e, por este aceite, à "YZ - CABEC";
- Em missiva datada de xx/xx/2005, foi informado da sua nomeação como Diretor Geral da "SS Portugal", contando a antiguidade desde 20/03/1989;
- Em xx/xx/2005 a "YZ - CABEC", transmitiu a posição contratual à "SS Internacional - S.A." e, na mesma data celebrou com esta entidade empregadora um contrato de comissão de serviço, para o exercício das funções de Administrador a partir de xx/04/2005, ficando estabelecido que após a cessação da comissão de serviço, manteria na entidade empregadora a anterior função de Diretor Geral;
- Em xx/xx/2015 na Assembleia Geral Extraordinária da "SS Internacional - S.A.", foi deliberado que a sociedade reconhecia a antiguidade do trabalhador a xx/03/1989, encontrando-se o contrato de trabalho suspenso;
- Em fevereiro de 2022 o trabalhador retomou as funções anteriormente exercidas enquanto trabalhador, com a categoria profissional de Diretor Geral;
- Em xx/01/2023 foi o s.p. notificado pela entidade empregadora da decisão de proceder à extinção do posto de trabalho;
- Em xx/01/2023, o s.p. comunicou à entidade empregadora a sua oposição;
- Em xx/01/2023, as partes celebraram um acordo transacional, estipulando que o trabalhador aceitava a extinção do seu posto de trabalho, mediante o pagamento pela "SS Internacional" de uma compensação majorada ilíquida de xxx.xxx, xx a ser paga da seguinte forma.
- O montante de xxx.xxx,xx na data de produção de efeitos da extinção do posto de trabalho;
- O montante de xxx.xxx,xx no prazo de 75 dias, correspondentes ao período de aviso prévio previsto na lei, nos termos dos artigos 371.º, n.º 3, al. d) e 363.º, n.º 4 do Código do Trabalho;
- Em missiva datada de 31/01/2023, a "SS Internacional" comunicou a decisão final ao trabalhador quanto à extinção do posto de trabalho e cessação do contrato de trabalho com efeitos a 31/01/2023, bem como, comunicou o pagamento de todos os créditos vencidos, nomeadamente subsídio de férias vencido em 01/01/2023 e proporcionais de férias, subsídio de férias e subsídio de natal vencidos até essa data, bem como período

de pré-aviso em falta;

B - Enquadramento proposto

- Tendo em conta o disposto no n.º 4 e n.º 10 do artigo 2.º do código do IRS, entende a requerente que a entidade pagadora dos rendimentos não atendeu ao disposto nas normas citadas, dado que a compensação se encontra isenta de IRS em montante superior ao considerado pela entidade empregadora para efeitos de retenção na fonte;
- Isto porque a relação com a SS Internacional" era de teor laboral, e o disposto na al. a) do n.º 4 do artigo 2.º do código do IRS aplica-se apenas nos casos de extinção do mandato de administração societária e do contrato de trabalho. O que não aconteceu no caso concreto, porquanto o trabalhador recuperou a vigência do contrato de trabalho, sendo o trabalhador reintegrado no respetivo posto de trabalho;
- Assim, o pagamento da compensação ocorreu em virtude da cessação do contrato de trabalho e integra-se, por isso, na previsão da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, devendo o cálculo da compensação ser efetuado por referência ao tempo de serviço ou antiguidade decorrente da relação de trabalho subordinado mantida entre as partes que, inclui as entidades em relação de grupo, domínio ou simples participação;
- Ora, a relação laboral ao abrigo de contrato de trabalho do requerente é a mesma desde ..03/1989, ao abrigo das cessões de posição contratual anteriormente mencionadas. Pelo que deve contar-se a antiguidade desde xx/03/1989;
- Por sua vez, face ao disposto no n.º 2 do artigo 398.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) a designação como administrador apenas suspendeu o contrato de trabalho, mantendo os direitos, deveres e garantias, bem como os efeitos para antiguidade, n.º 1 e n.º 2 do artigo 295.º do Código do Trabalho (CT), acrescendo o n.º 5 do artigo 162.º do CT (sobre o regime de trabalho em comissão de serviço) que o mesmo conta para efeitos de antiguidade;
- Pelo que a antiguidade do trabalhador se conta sem interrupções, desde xx/03/1989 até xx/01/2023, o que perfaz 33 anos e 9 meses;
- O valor médio de remunerações a atender é de 1x.xxx,xx (entre xx/01/2022 e xx/xx/2023) - considerando as retribuições obtidas multiplicado por 34 anos de antiguidade resulta no montante de xxx.xxx,xx, correspondente ao limite isento de tributação em IRS da compensação paga ao s.p. no âmbito do acordo de cessação laboral;

C - Conclusão

- Para efeitos de apuramento do limite da isenção de tributação em IRS, previsto na al. b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, a antiguidade do trabalhador considera-se ininterrupta entre xx/03/1989 e xx/01/2023, incluindo o período do mandato como Administrador, sendo o fator multiplicador de 34 anos;
- Caso não seja este o enquadramento aceite pela AT, pretende saber o enquadramento alternativo, nomeadamente:
 - a) Qual o fator multiplicador;
 - b) Valor médio da retribuição regular com caráter de retribuição sujeitas a imposto;
 - c) Valor total isento de tributação.

Documentação apresentada juntamente ao pedido:

- Cópia de contrato de trabalho individual a termo certo, celebrado entre o s.p e a "YY, S.A.";
- Cópia de contrato de cessação de posição contratual, celebrado entre a "YY, S.A." e a "YZ - CABEC, S.A.", com aceitação do trabalhador;
- Cópia de contrato de cessação de posição contratual, celebrado entre a "YZ - CABEC, S.A" e a "SS S.A.", com aceitação do trabalhador, estabelecendo o exercício de funções como Gestor de Produto;
- Cópia do "MEMO" onde consta a nomeação do trabalhador como Diretor Geral da SS Portugal;

- Cópia de contrato de cessação de posição contratual celebrado entre a "YZ - CABEC, S.A." e a "SS Internacional S.A.", com a função de Diretor Geral, tendo o trabalhador aceite;
- Cópia de contrato de comissão de serviço de xx/04/2005, celebrado entre a "SS Internacional S.A." e o trabalhador, para o exercício das funções de Administrador desta entidade, estabelecendo que no caso de cessão deste regime o trabalhador tinha o direito a resolver o contrato de trabalho no prazo de 30 dias, tendo direito a uma compensação pecuniária;
- Cópia da Ata relativa a uma Assembleia Geral Extraordinária da "SS Internacional, S.A.", onde foi deliberado a suspensão do contrato de trabalho;
- Cópia de Declaração da "SS Internacional S.A.", notificando trabalhador da extinção do posto de trabalho correspondente à categoria de Diretor Geral, com direito a receber uma compensação;
- Cópia de carta do trabalhador dirigida à "SS Internacional S.A.", discordando da extinção do posto de trabalho;
- Cópia de Acordo Transacional, datado de xx/01/2023, entre a SS Internacional e o sujeito passivo, acordando na extinção do posto de trabalho e consequente extinção do contrato de trabalho contra o pagamento de uma compensação majorada ilíquida de xxx.xxx,xx a ser paga: i) xxx.xxx,xx na data de produção de efeitos da extinção do posto de trabalho; ii) xxx.xxx,xx euros no prazo de 75 dias. Mais acordaram que na data da comunicação a entidade pagadora procederia ao pagamento do período de aviso prévio em falta, nos termos da al. d) do n.º 3 do artigo 371.º e n.º 4 do artigo 363.º do CT;
- Em carta datada de xx/01/2023, a SS Internacional comunicou ao s.p a Decisão Final da extinção do posto de trabalho, comunicando ainda o pagamento da remuneração relativa ao período de pré-aviso em falta, a compensação pela extinção do posto de trabalho no montante total ilíquido de xxx.xxx,xx a que se atribui a natureza de compensação pecuniária global.
- Cópias dos recibos de vencimento, designadamente do recibo de vencimento referente ao mês de janeiro de 2023, com descrição dos diferentes pagamentos.

INFORMAÇÃO

1-Consultadas as aplicações informáticas da AT, concretamente as obrigações acessórias DMR do ano de 2023, constata-se que a entidade "SS Internacional S.A.", indicou os seguintes pagamentos de trabalho ao ora requerente:

- i) Código A - rendimentos do trabalho dependente sujeitos a IRS no valor de xxx.xxx,xx, retendo de imposto na fonte a quantia de xxx.xxx,xx;
- ii) Código A20 - Importâncias auferidas pela cessação do contrato de trabalho que não excedam o limite previsto na al. b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS é de xxx.xxx,xx;
- iii) Código A3 - rendimentos do trabalho dependente - subsídio de férias no valor de xx.xxx,xx, retendo de imposto a quantia de x.xxx,xx;
- iv) Código A4 - rendimentos do trabalho dependente - subsídio de Natal x.xxx,xx, retendo de imposto a quantia de xxx,xx.

2-Quanto aos factos descritos pela requerente temos por premissa o seguinte:

- a) O sujeito passivo iniciou a sua relação laboral em xx/03/1989 com a "YY, S.A.", tendo mantido essa situação com entidades do mesmo grupo, mediante a cedência de posição contratual até xx/01/2023, data em que cessou a relação laboral por força da extinção do posto de trabalho;
- b) Não obstante, no período compreendido entre abril/2005 e fevereiro/2022 exerceu o mandato de Administrador na "SS Internacional, S.A." (não foi apresentada documentação comprovativa do término do mandato);
- c) Cessada a relação laboral foi comunicada a Decisão Final ao trabalhador da extinção do posto de trabalho e, consequentemente, a cessação da relação laboral, bem como o

pagamento de uma compensação global no valor de xxx.xxx,xx.

d) Os rendimentos pagos e indicados na DMR afigura-se coincidirem com os pagamentos descritos, quer na Decisão Final junta ao pedido, quer no recibo de vencimento do mês de janeiro de 2023.

3-A questão a apreciar para efeitos de delimitação negativa, prevista no n.º 4 e n.º 10 do artigo 2.º do Código do IRS (CIRS), compreende dois pontos: i) O primeiro referente à interpretação do conceito de antiguidade em matéria fiscal para efeitos de aplicação da fórmula de cálculo da "indenização não sujeita a imposto"; ii) o segundo respeita à exclusão desse cálculo das remunerações pagas nos últimos 12 meses por uma entidade diferente da entidade empregadora, bem como à antiguidade nos anos em que o sujeito passivo exerceu funções Administrador.

4-No que concerne à matéria referente a antiguidade na qualidade de trabalhador, prende-se no âmbito desta informação com a transmissão da posição contratual, prevista nos artigos 424.º e seguintes do Código Civil, que consiste na faculdade concedida a uma das partes do contrato com prestações recíprocas de transmitir a terceiro, com o consentimento do outro contraente, todos os direitos e obrigações que constituem esse contrato, que redundam numa modificação subjetiva, através da qual uma das partes do contrato é substituída por outra que passa a ser titular dos seus direitos e obrigações contratuais, ou seja, o contrato não se extingue, não há a celebração de um novo contrato, há apenas a substituição de um dos sujeitos que irá ocupar o lugar de um dos contraentes.

5-Não obstante a ausência de menção expressa do instituto da cessão da posição contratual no Código do Trabalho, isto é, a modificação (subjetiva) da pessoa do empregador -, a mesma é aceite no âmbito laboral, nos termos dos artigos 424.º e seguintes do Código do Trabalho, exigindo a aceitação de todas as partes: trabalhador, empregador cedente e empregador cessionário, tendo por consequência a transmissão dos direitos e deveres do primeiro empregador para o futuro empregador (ab initio terceiro à relação de trabalho).

6-Para efeitos fiscais, nomeadamente em sede de IRS, estas modificações contratuais são relevantes na medida em que, no caso de cessação do contrato de trabalho com direito a compensação, importa aferir sobre a sua tributação nos termos do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, ressalvando-se que o conceito de "antiguidade" tem vicissitudes que decorrem da lei fiscal que não coincidem com a antiguidade no sentido "laboral".

7-Sendo que, na ótica estrita do trabalhador, esta matéria foi já objeto de estudo na Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo sido sancionado entendimento, considerando que as importâncias auferidas pelos trabalhadores, a título de indemnização pela cessação do contrato de trabalho, pagas pela última entidade na qual prestam serviço, sendo aplicável a regra de exclusão prevista na al. b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, deve ter em consideração para efeitos do respetivo cálculo apenas o número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na última entidade devedora dos rendimentos que, por força do elemento histórico-sistemático inerente à norma do atual n.º 10 do supra citado artigo, corresponde a "entidade empregadora/patronal", com a amplitude decorrente desta norma, bem como das situações de sucessão na posição desta entidade, máxime por efeito da equiparação inerente ao artigo 285.º do Código do Trabalho de 2009.

8-Genericamente e em abstrato, este entendimento parte do pressuposto que estamos perante trabalhadores cujas funções se mantêm sobre a subordinação jurídica e direção da entidade devedora dos rendimentos. Assim, entendemos que 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).

9-Pelo que, esta "modificação" ou "transferência" não obsta a que, na aplicação do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, à compensação auferida por cessação do contrato de trabalho sejam considerados os anos de antiguidade em todas as entidades pertencentes ao mesmo Grupo Societário, existindo equiparação legal entre entidade patronal/entidade pagadora dos rendimentos, conforme disposto no n.º 10 do artigo 2.º do CIRS.

10-Questão diferente coloca-se quando estamos perante o exercício de cargos estatutários de administração de sociedades, que entendemos não se enquadrar no direito laboral. Nesta situação existe uma relação entre o titular do órgão de administração e a sociedade que este representa a qual se rege pelo direito societário.

11-Um Administrador necessariamente goza de autonomia no exercício das suas funções, para a qual é nomeado e destituído pelos sócios, sendo responsável pela gestão da empresa. Pelo que, não é trabalhador da sociedade no sentido em que não está sob a autoridade e direção da entidade empregadora, por isso, o artigo 398.º do Código das Sociedades Comerciais dispõe que durante o período de designação como administrador não pode exercer na sociedade funções ao abrigo de contrato de trabalho, os quais se extinguem se celebrados há menos de 1 ano ou suspendem-se caso tenha duração superior a 1 ano, não permitindo a lei acumulação de funções.

12-Sendo certo que a suspensão do contrato de trabalho não obsta a que se mantenham os direitos, obrigações e garantias, bem como a antiguidade nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 295.º do Código do Trabalho (CT). Daqui, porém, não se infere que a lei fiscal admita que o período de exercício de funções de administrador seja tido em consideração para cálculo de delimitação negativa das indemnizações.

13-Vejamos então as disposições vigentes atualmente do Código do IRS:

a) Determina a al. e) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, que são considerados rendimentos do trabalho dependente:

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

b) O n.º 4 do artigo 2.º do CIRS estabelece regimes de tributação das indemnizações, consoante estejam, ou não, em causa gestores, administradores ou gerentes de pessoas coletivas:

"4 - Quando, por qualquer forma, cessarem os contratos subjacentes às situações referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1, mas sem prejuízo do disposto na alínea d) do mesmo número, quanto às prestações que continuem a ser devidas mesmo que o contrato de trabalho não subsista, ou se verifique a cessação das funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente, as importâncias auferidas, a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação:

a) Pela sua totalidade, na parte que corresponda ao exercício de funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente;

b) Na parte que exceda o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12

meses, multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos, salvo quando nos 24 meses seguintes seja criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade".

14-A tributação com regimes diferenciados advém da Lei n.º 100/2009, de 08/09, quando o Código do IRS, procedeu à distinção qualitativa entre as compensações auferidas pelos trabalhadores e aquelas que sejam atribuídas a "administradores, gestores ou gerentes".

15-O legislador manteve a exclusão de tributação das indemnizações pagas aos trabalhadores e revogou essa mesma exclusão relativamente aos administradores e gerentes, justificada pelo facto do trabalhador se encontrar numa posição de menor vantagem. Ora, o legislador entendeu ser de diferenciar estes estatutos, penalizando a tributação das compensações auferidas pelos administradores, gestores e gerentes, tendo igualmente agravado essa tributação por via de uma taxa de tributação autónoma de 35% em IRC, na esfera das entidades pagadoras.

16-Posteriormente, através da alteração legislativa, veio clarificar que a tributação incide na totalidade, na parte que corresponda ao exercício de funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, bem como de representante de estabelecimento estável.

17-Manifestamente, em nenhuma circunstância o legislador quis eliminar a tributação das indemnizações auferidas por gestor público, administrador ou gerente de pessoa coletiva, não se podendo simplesmente afastar a norma quando se trate de administrador de uma entidade do grupo económico, com que tenha celebrado contrato de trabalho ou com alguma das entidades do grupo, contrato que se suspendeu com a assunção daquelas funções. Tal como não é aceitável que, além da antiguidade, o cálculo da compensação possa ter por base a remuneração auferida como administrador em qualquer entidade do grupo.

18-Assim, é nosso entendimento que o período de exercício de funções de Administrador e as remunerações auferidas nessa qualidade não são admitidos na fórmula de cálculo que determina o montante da compensação decorrente do vínculo laboral de trabalhador.

19-Dito isto, aceitamos que antiguidade do sujeito passivo se reporta de xx/03/1989 a xx/10/2015 e de xx/02/2022 a xx/01/2023 (importa advertir que não dispomos de documentação que comprove o final de mandato como Administrador e o reinício do cargo de Diretor geral, havendo apenas referências ao contrato de trabalho e cargo de Diretor Geral no Procedimento de extinção do posto de trabalho e no Acordo Transacional, situação que deverá ser comprovada pelo sujeito passivo).

20-O sujeito passivo exerceu nos anos de 2015 a 2022 funções de administrador, pelo que a parte da indemnização que corresponda aos anos de mandato como administrador, não tem efeitos para a fórmula de cálculo que determina o montante da compensação derivada do vínculo laboral de trabalhador (antiguidade e remunerações).

21-Sendo que, o n.º 4 do artigo 2.º do CIRS determina quais as importâncias que concorrem para a tributação nos termos desta norma, tendo por base três conceitos: (i) retribuição, (ii) regularidade e (iii) sujeição a imposto, ficando excluídas as importâncias relativas aos direitos vencidos durante os referidos contratos ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídios de férias e de

Natal, conforme disposto no seu n.º 6.

22-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, com carácter de habitualidade, associadas aos rendimentos do trabalho dependente e à estabilidade na relação laboral, de forma a integrar a ideia de periodicidade ou regularidade, que tenham nomeadamente, as seguintes características:

- a) São rendimentos que assentam no pressuposto da existência de trabalho subordinado;
- b) São obrigatórias por força do acordo das partes, do contrato individual de trabalho, das normas que o regem e dos próprios usos;
- c) Têm carácter de regularidade no sentido da sua periodicidade, não se traduzindo necessariamente num pagamento mensal;
- d) São sujeitas a IRS. Esta condição afasta, desde logo, todas aquelas prestações que, total ou parcialmente, não sejam sujeitas a imposto e que no próprio artigo 2.º do CIRS se encontram delimitadas.

23-Concluindo, face ao que precede, cabe ao sujeito passivo e entidade empregadora determinar o valor sujeito a IRS, considerando que para aferir o montante excluído de tributação relativo ao valor pago a título de compensação, devem considerar o valor médio das remunerações regulares com natureza de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos em funções na entidade devedora, ou fração de antiguidade ou de exercício de funções (na qualidade de trabalhador), correspondendo à seguinte fórmula: $n.º \text{ anos} \times \text{remunerações regulares últimos 12 meses} / 12$, ficando o excedente sujeito a IRS.

A parte sujeita a IRS corresponde à diferença entre o valor da compensação atribuída e o valor resultante daquela fórmula.