

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

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

Assunto: Indemnização por cessão de mandato (administrador) e de contrato de trabalho (trabalhador) - Apuramento da parte não sujeita a tributação.

Processo: 27784, com despacho de 2025-11-11, do Chefe de Divisão da DSIRS, por subdelegação

Conteúdo: Pretende o requerente que lhe seja prestada informação vinculativa, sobre o enquadramento tributário de rendimentos decorrentes de uma compensação paga pela cessação do contrato de trabalho, esclarecendo para o efeito o seguinte:

A - Factos

- O requerente integrou os quadros do XY a x de março de 1996, ao abrigo de um contrato de trabalho;
- Em xx de abril de 2017 foi nomeado Administrador Executivo do XY, passando a exercer funções de Administrador no dia xx de julho de 2017, data em que foi recebida a decisão do YZ que concedeu a respetiva autorização para o efeito;
- Sem prejuízo desta nomeação, o contrato de trabalho manteve-se em vigor, ainda que suspenso, conforme artigo 398.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC);
- A xx de fevereiro de 2024 renunciou às funções de Administrador Executivo do XY e, por mútuo acordo cessou o contrato de trabalho;
- Ficou estabelecido o pagamento pelo XY de uma compensação pela cessação das funções de Administrador e uma compensação pela cessação do contrato de trabalho, este último no montante de € xxx.xxx,xx;
- Aquando do pagamento da compensação (recibo de março de 2024), para efeitos de apuramento do limite de exclusão de tributação em IRS, o XY apurou o valor não sujeito de € xxx.xxx,xx e o valor sujeito a IRS de € xxx.xxx,xx, aplicando-se a esta parcela a respetiva taxa de retenção na fonte de IRS;
- Para efeitos de cálculo, o requerente apresenta um detalhe das remunerações pagas pelo XY nos 12 meses anteriores à data da compensação relativa à cessação do contrato de trabalho (recibos de vencimento de março de 2023 a fevereiro de 2024);

B - Enquadramento proposto

- Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS (CIRS), as indemnizações pagas pela cessação das funções de administrador, na parte que corresponda ao exercício das mesmas, ficam sempre sujeitas a tributação em sede de IRS;
- Quanto às compensações pagas pela cessação do contrato de trabalho, aplica-se o disposto na alínea b) do citado preceito legal, ficando apenas sujeito a tributação a parte que excede o limite. - Caso não exceda o limite o montante da compensação pago é todo excluído de tributação;
- No seu caso, a compensação atribuída por conta da cessação do contrato de trabalho poderá beneficiar da exclusão de tributação, sendo que a compensação pela cessação das funções de Administrador foi integralmente tributada;
- No que respeita às remunerações regulares com caráter de retribuição auferidas nos últimos 12 meses, perfaz o montante de € xxx.xxx,xx e, no que respeita à antiguidade laboral, deverão considerar-se 28 anos, correspondente ao período de vigência do

contrato de trabalho de xx/03/1996 a xx/02/2024, uma vez que o tempo de suspensão do contrato de trabalho conta para efeitos de antiguidade (n.º 2 do artigo 295.º do Código do Trabalho);

- Nesta medida teremos o limite de não sujeição em IRS de € xx.xxx,xx x 28 = €x.xxx.xxx,xx;
- Entende que o valor total da compensação por cessação do contrato de trabalho não deverá ser sujeito a IRS;
- A retenção na fonte efetuada pelo XY foi indevida.

Anexa diversos documentos, dos quais se destacam os seguintes:

1. Declaração do XY referindo que o requerente foi colaborador da instituição, em regime de contrato de trabalho no período de xx/03/1996 a xx/02/2024 e desempenhou funções de Vogal do Conselho de Administração e Vogal de Comissão Executiva de xx/07/2017 a xx/02/2024 (doc.1);
2. Documento intitulado "Deliberações da Assembleia Geral de Acionistas de xx de abril de 2017", demonstrando-se, que o requerente foi aprovado para o Conselho de Administração no mandato de 2017-2019 (doc.2);
3. Documento sob a epígrafe "Acordo", celebrado entre o requerente e o XY onde se refere, em síntese, o seguinte (doc.3):

"Considerando que:

- a) o A (o requerente), exerce desde xx de abril de 2017, funções de Administrador Executivo do XY, para cujo exercício, nos diversos mandatos decorridos desde então, foi sucessivamente designado pela Assembleia Geral do XY;
- b) o atual mandato dos órgãos sociais do XY (tríénio) decorre de 2023 a 2025;
- c) A é, desde 1996, colaborador do XY, encontrando-se, nos termos da lei, o contrato de trabalho então celebrado com o XY (o "Contrato de Trabalho") suspenso desde a data em que desempenha as mencionadas funções de administração;
- d) o interesse do XY e de A recomenda que este deixe nesta data de exercer funções de administração no XY;
- e) o interesse do XY e de A recomenda que, cessado o exercício de tais funções de administração executiva, igualmente cesse o Contrato de Trabalho;
- f) o interesse do XY e de A recomenda que se estabeleça um acordo global, que as Partes estão de acordo em celebrar desde que se cumpram todas as disposições nele previstas, e que assegure descrição, respeito, reconhecimento e equidade, afastando um cenário de diferendo de qualquer natureza;
- g) o XY reconhece e destaca a excepcional dedicação e contributo para a atividade do XY de A, ao longo de mais de 27 anos, no exercício das diversas funções que desempenhou no XY, seja primeiro enquanto colaborador, depois enquanto cargo diretivo e, desde 2017, como Administrador Executivo;
- h) A beneficia, nesta data, enquanto Administrador Executivo do XY, dum estatuto remuneratório que se traduz numa remuneração fixa, numa retribuição variável (target) e num conjunto de regalias e benefícios acessórios;
- i) neste quadro, e de boa fé, as Partes chegaram ao presente acordo (o "Acordo") quanto aos termos e condições em que, por um lado, A renunciará ao exercício das respetivas funções de Administrador Executivo do XY (e outras funções conexas), e, por outro lado, se revogará o Contrato de Trabalho;

é livremente estabelecido, nos termos do disposto nos considerandos anteriores e nas cláusulas seguintes, que:

(..)

Cláusula Segunda (Renúncia ao exercício de funções de administrador do XY)

(...)

4. Fica expressamente esclarecido que a cessação por A do exercício de fruições de administração no XY não afeta o respetivo direito a receber:

- a. a retribuição variável, em numerário e em instrumentos, referente ao exercício do 2023 (ao longo do qual desempenhou sempre as funções de Administrador Executivo),

de acordo com os respetivos critérios de apuramento e na data em que a mesma venha a ser paga pelo XY aos administradores executivos em funções, nos termos e condições das políticas e dos regulamentos internos aplicáveis (incluindo as disposições relativas à sua redução e reversão);

b. a retribuição atribuída ou formada em exercícios anteriores, incluindo o de 2023, em numerário ou em instrumentos, na parte em que o respetivo pagamento ou disponibilização se encontre diferido (incentivos de longo prazo), nos termos e condições das políticas e dos regulamentos internos aplicáveis (incluindo as disposições relativas à sua redução e reversão).

Cláusula Terceira (Renúncia ao exercício doutras funções de administração desempenhadas por indicação do XY)

(...)

Cláusula Quarta (Revogação do Contrato de Trabalho)

1. O XY e A acordam a revogação nesta data do Contrato de Trabalho;

2. O XY pagará a A como contrapartida da cessação do Contrato de Trabalho, uma compensação apurada nos termos dos números 4 e 5 da cláusula seguinte;

(...)

Cláusula Quinta (Compensação)

1. As Partes acordam que o XY pagará a A uma compensação global formada por uma compensação devida pela cessação das funções de administração na vigência do mandato em curso e pela compensação que, nos termos do Acordo, seja estabelecida em razão da cessação do Contrato de Trabalho.

(...)

5. A compensação prevista na segunda parte do número um ascende, em conformidade com o previsto no número anterior, à quantia bruta de € xxx.xxx,xx (...);

6. A compensação prevista no número 2, como também a compensação prevista no número 5., serão separadamente pagas pelo XY (...), devendo esse pagamento ocorrer até ao dia xx de março de 2024;

4. Documentos relativos a renúncia aos cargos;

5. Recibo de vencimento de março de 2024, onde se discrimina a indemnização por cessação da função de administrador e do contrato de trabalho, respetivamente, nos montantes de € xxx.xxx,xx e € xxx.xxx,xx;

6. Recibos de vencimento desde março de 2023 a fevereiro de 2024.

C - INFORMAÇÃO

1. Pretende o requerente a confirmação do seu entendimento quanto à tributação da indemnização que auferiu pela cessação do contrato de trabalho, designadamente, para efeitos da quantificação do limite de exclusão de tributação em IRS.

2. No caso, temos por pressupostos de facto para a presente informação que o requerente exerceu funções no XY, no âmbito de duas situações jurídicas:

a) Ao abrigo de um contrato de trabalho, entre xx/03/1996 e xx/07/2017 (21 anos), tendo sido remunerado de acordo com estas funções;

b) No exercício de funções de Administrador Executivo do XY, de xx/07/2017 a xx/02/2024 (7 anos), auferindo remunerações de acordo com estas funções.

3. Tendo em consideração as vicissitudes desta relação com a entidade XY, concretamente, o exercício de mandato de administrador (relação jurídica diferente com a sociedade que se baseia na autonomia e sem subordinação hierárquica, o administrador não é um trabalhador da sociedade), teve por consequência a suspensão do contrato de trabalho, uma vez que tinha sido celebrado há mais de um ano, mantendo os direitos, deveres e garantias das partes que não pressuponham a efetiva prestação de trabalho, bem como a contagem para efeitos de antiguidade, conforme

decorre do artigo 398.º do Código das Sociedades Comerciais e 295.º do Código do Trabalho.

4- Assim, importa qualificar os rendimentos/indemnização decorrentes da cessação do contrato de trabalho e da cessação de mandato de administrador, de acordo com as normas constantes do Código do IRS (CIRS), designadamente na primeira situação a sua subsunção na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, que possibilita a exclusão de tributação de parte dos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo em virtude da cessação de funções. Sendo que relativamente aos rendimentos/indemnização pagos em virtude da cessação do exercício de funções de administrador, são tributadas em IRS pela sua totalidade nos termos da alínea a) do n.º 4 do mesmo artigo, regra que é aceite pelo requerente.

5- Consideram-se rendimentos do trabalho dependente, subsumíveis na categoria A do IRS, as indemnizações que resultem 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.

6- Não obstante, no que concerne às importâncias que sejam devidas pela cessação do contrato de trabalho, designadamente as compensações, a alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, estabelece que ficam sempre sujeitas a tributação, na parte que excede 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.

7- Ora, não decorre do n.º 4 do artigo 2.º que a compensação recebida por cessação do contrato de trabalho deva ser calculada tendo em conta o período de exercício de funções de administrador com base na remuneração recebida na qualidade de administrador, devendo a lei fiscal ser interpretada independentemente do que dispõe o direito laboral, refletindo aquela norma o diferente estatuto das funções de trabalhador e administrador, sendo que por via da delimitação negativa, não obstante o montante controvertido constituir rendimento da categoria A, pode beneficiar, total ou parcialmente, de exclusão de incidência. O legislador ao consagrar esta possibilidade, teve subjacente a intencionalidade de proteger a posição do trabalhador subordinado, em princípio menos salvaguardada quando comparada com os intervenientes que exercem as funções identificadas na al. a) do n.º 4 do artigo 2.º.

8- Com efeito, a relação contratual estabelecida na qualidade de administrador afasta-se da relação estabelecida por via de um contrato de trabalho, desde logo na autonomia no exercício das funções e da ausência da subordinação laboral, sendo esta a ilação que resulta do n.º 1 do artigo 398.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC): "Durante o período para o qual foram designados, os administradores não podem exercer, na sociedade ou em sociedades que com esta estejam em relação de domínio ou de grupo, quaisquer funções temporárias ou permanentes ao abrigo de contrato de trabalho, subordinado ou autónomo, nem podem celebrar quaisquer desses contratos que visem uma prestação de serviços quando cessarem as funções de administrador", o mesmo se inferindo do disposto nos artigos 405.º e 406.º, ambos do CSC, relativos à competência do conselho de administração e dos seus poderes de gestão, que numa lógica de conflito de interesses afasta a possibilidade da acumulação de funções de administrador e simultaneamente de trabalhador no âmbito do regime do contrato de trabalho.

9- Ora, a natureza da "antiguidade" a considerar para efeitos do regime de benefício admitido na al. b) da norma controvertida, não parece admitir a contabilização de um período em que as funções desempenhadas não correspondem ao exercício funcional remunerado, cuja cessação deste vínculo é que justifica o pagamento de uma compensação; sublinhe-se, que o objetivo do legislador, na construção do regime de benefício da al. b), foi conferir maior salvaguarda a situações de cessação funcional de natureza subordinada, pelo que a antiguidade a atender não poderia abranger, também, o período em que são exercidas outras funções e sob vinculação igualmente distinta, mesmo que tal se materialize junto de uma mesma entidade ou a ela equiparada.

10- Assim, atendendo ao disposto no n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, a multiplicação do valor médio das remunerações regulares com caráter de retribuição, deve ser concretizada sobre o número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora do montante compensatório, sendo esta "antiguidade" a que respeita ao do exercício de funções para a entidade patronal que justifica a contrapartida remuneratória a título de retribuição e, por seu turno, uma vez cessado o vínculo laboral subordinado, por mútuo acordo, igualmente consubstancia a disponibilização de um montante compensatório pela entidade patronal.

11- Mais acresce referir que para efeitos da delimitação configurada na al. b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, atento ao regime de benefício considerado pelo legislador em razão da natureza do exercício funcional subjacente, por contraponto ao disposto na al. a) do mesmo artigo, mostra-se evidente que a antiguidade, como elemento de ponderação com o valor médio retributivo, deve corresponder ao do efetivo exercício subordinado, que teve como contrapartida as retribuições auferidas. O próprio texto normativo explicita, ser o numero de anos ou de exercício de funções, i.e., de vínculo subordinado e contra retribuição auferidas na entidade patronal.

12- Por outro lado, na qualificação de remunerações regulares com caráter de retribuição, não são de considerar determinadas prestações, atendendo a que sendo a retribuição a prestação juridicamente devida ao trabalhador enquanto contrapartida do seu trabalho, são de excluir as prestações que prosseguem outros objetivos. A retribuição respeita ao 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.

13- Importa assim, para efeitos de enquadramento na citada norma, o que se considera integrar o conceito de remunerações regulares com caráter de retribuição sujeitas a imposto, constituindo remunerações regulares com caráter 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:

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

14- Como vimos, além da regularidade e periodicidade devido ao caráter sinalagmático do contrato de trabalho, será 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.

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

16- Note-se que, nos termos do n.º 6 do artigo 2.º do CIRS o legislador afastou dos rendimentos a incluir na exclusão de tributação, 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- Face ao exposto, temos de concluir que:

- a) As remunerações a considerar para determinar a parte excluída de tributação decorrente da cessação do contrato de trabalho devem ser as auferidas nos últimos 12 meses em que efetivamente prestou trabalho no XY ao abrigo do contrato de trabalho e que estejam refletidas nos recibos de vencimento anteriores a xx/07/2017 (data em que iniciou as funções de administrador).
- b) Para efeitos de determinação do limite aplicável à exclusão de incidência em sede de IRS, deve ser considerado o período de exercício de funções cuja cessação originou o pagamento da compensação. Assim, para o cálculo da antiguidade relevante, apenas deve ser contabilizado o tempo de serviço compreendido entre xx de março de 1996 e xx de julho de 2017, correspondendo a 21 anos.
- c) Deste modo, sobre o valor pago a título de indemnização deve o requerente aferir o montante excluído de tributação, considerando o valor médio das remunerações regulares com natureza de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses (na qualidade de trabalhador ao abrigo do contrato de trabalho), multiplicado pelo número de anos em funções na entidade devedora, ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na qualidade de trabalhador (reconhecendo a antiguidade desde xx/03/1996 xx/07/2017 (21 anos), correspondendo à seguinte fórmula:
n.º anos x remunerações regulares últimos 12 meses/12
O excedente fica sujeito a IRS.