

Sobre o sentido e 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

Manuel Faustino

Resumo

Procura-se, neste artigo, estabelecer o sentido e alcance do artigo 2.º n.º 4 do Código do IRS, após as recentes alterações de que foi objecto. Está, sobretudo, em causa a noção de retribuição a que, pela primeira vez, se faz apelo nesta norma. O n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS estabelece uma delimitação negativa da incidência relativamente a indemnizações e outras prestações pecuniárias devidas na cessação do contrato individual de trabalho e situações fiscalmente equiparadas.

Abstract

This Article tries to trace the meaning and scope of paragraph 4 of Article 2 of the IRS Code, following the changes recently introduced therein. Our main concern relates to the concept of compensation for the first time dealt with in this provision. Paragraph 4 of Article 2 of the IRS Code establishes a negative delimitation of its application as far as it concerns any indemnity or other monetary disbursements falling due upon cessation of an individual labour contract as well as any other situation assimilated thereto for fiscal purposes.

Objecto do estudo

1. Genericamente, o n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS¹ estabelece uma delimitação negativa da incidência, absoluta², limitada na vertente quantitativa, relativamente a importâncias que sejam atribuídas pela entidade patronal ao trabalhador, não importa 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, com excepção dos que neles participem como revisores oficiais de contas, ou, ainda, o exercício de função ou cargo públicos. Para o efeito, são estabelecidos critérios que permitem quantificar a parte excluída da tributação e, simultaneamente, a parte sujeita. Por outro lado, foi objecto de

¹ As normas citadas sem menção especial referem-se ao Código do IRS, na versão resultante da sua republicação operada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, e alterações subsequentes

² Na medida em que as importâncias excluídas da tributação nunca (excepto se vier a verificar-se qualquer das condições resolutivas legalmente previstas) são tributadas, mesmo que os montantes atribuídos lhe sejam superiores. Neste caso, apenas o excesso é tributado. A não ser assim, estaríamos perante uma delimitação negativa da incidência meramente relativa. Atender-se-á, ainda, ao facto de se tratar de uma delimitação negativa condicionada, a montante e a jusante, por factos que determinam a sua não aplicação *ab initio* ou a reposição da tributação posteriormente.

interpretação autêntica, pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o sentido da expressão *importâncias recebidas a qualquer título*. Com efeito, nos termos do n.º 6 do artigo 2.º **não** se incluem no perímetro daquela expressão *as importâncias relativas aos direitos adquiridos durante os referidos contratos ou situações, designadamente por trabalho prestado, férias, subsídios de férias e de Natal*. Refira-se, aliás, que esta interpretação confirmou a que, através da Circular n.º 13/89, de 3 de Agosto, a Administração Fiscal havia divulgado.

No seu conteúdo essencial, o preceito manteve-se estável. Não obstante, um dos seus elementos foi variando nos últimos tempos, numa evidente tentativa de limitação do quantitativo susceptível de beneficiar do regime de não sujeição. Tal circunstância só parece compreensível se tiverem sido verificadas utilizações abusivas do preceito. Mas, mesmo assim, haveriam primeiro de esgotar-se as vias repressivas, antes de se passar à sempre fácil alteração legislativa, nomeadamente quando, como se verá, nem sequer parece ter havido uma ideia exacta do que se pretendia ou, se havia essa ideia, não se sabia exactamente como concretizá-la.

O objectivo deste estudo é, pois, o de contribuir para a compreensão do sentido e âmbito da norma em vigor e o de, nessa medida, se poder igualmente contribuir para evitar o casuísmo da decisão, numa matéria em que, de resto, o mais difícil é ter certezas. Não pode, aliás, deixar de se sublinhar, pela negativa, a ausência de entendimentos administrativos, publicamente divulgados, que tenham decidido casos concretos já submetidos à apreciação da Administração Fiscal, ou, mais desejavelmente, uma posição genérica, de carácter orientador, dado o novo quadro de decisão em função da alteração ao quadro normativo. Assim se vai cumprindo, entre nós³, o princípio da colaboração da Administração com os contribuintes, expresso no artigo 59.º da Lei Geral Tributária.

Evolução normativa do n.º 4 do artigo 2.º

2. Delimitar o sentido e o âmbito de uma norma é, essencial, se não mesmo exclusivamente, uma tarefa interpretativa. *Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis* – assim se dispõe no n.º 1 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária. Aqui se efectua, portanto, como os comentaristas assinalam⁴, uma remissão que faz prevalecer, também na lei fiscal, os critérios de interpretação reconhecidos pelos artigos 9.º a 13.º do Código Civil.

2.1 Atento o elemento histórico, deve-se sublinhar, em primeiro lugar, a evolução da redacção da norma vertida no n.º 4 do artigo 2.º, na parte considerada relevante.

Na sua versão originária, que vigorou entre 1989 e 2000 a norma dispunha:

³ Em Espanha editou-se em 2002 o conjunto das resoluções consideradas doutrinárias proferidas no âmbito da gestão do Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas em 2001 – *Impuesto sobre le renta de las personas físicas – Doctrina de la Dirección General de Tributos, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002*.

⁴ DIOGO LEITE DE CAMPOS et alii, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, [3.ª reimpressão], Lisboa, 1999, pág. 55.

Quando, por qualquer forma, cessarem os contratos subjacentes às situações previstas nas alíneas a)⁵, [...] as importâncias recebidas a qualquer título ficam sempre sujeitas a tributação na parte que excede o valor da remuneração correspondente a um mês e meio multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade [...] na entidade devedora [...].

2.2 Na redacção dada ao preceito pelo n.º 3 do artigo 40.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, a norma passou a dispor:

Quando, por qualquer forma cessarem os contratos subjacentes às situações previstas nas alíneas a), [...], as importâncias recebidas a qualquer título ficam sempre sujeitas a tributação na parte que exceda o valor correspondente a uma vez e meia a remuneração média dos últimos doze meses multiplicada pelo número de anos ou fracção de antiguidade [...] na entidade devedora, [...].

2.3 Na redacção dada pelo n.º 1 do artigo 1.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, a norma passou ter a seguinte redacção:

Quando, por qualquer forma cessarem os contratos subjacentes às situações previstas nas alíneas a) [...], as importâncias auferidas, a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação na parte que exceda o valor correspondente a uma vez e meia o valor médio das remunerações fixas sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade [...] na entidade devedora, [...].

2.4 Por último, na redacção em vigor, resultante da revisão operada ao Código do IRS, dada pelo n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho⁶, dispõe o preceito (agora na sua redacção integral):

Quando, por qualquer forma, cessarem os contratos subjacentes às situações previstas 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, administrador ou gerente de pessoa colectiva, as importâncias auferidas, a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação na parte que exceda o valor correspondente a uma vez e meia o 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, 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”.

⁵ Alínea que dispunha – e continua a dispor – constituírem rendimentos de trabalho dependente sujeitos a tributação as remunerações pagas ou postas à disposição dos seus titulares, provenientes de trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado, sendo, pois, a que para a situação em análise nos interessa.

⁶ Sublinhe-se esta curiosa forma de legislar em que um diploma que tinha por escopo rever o IRS, aparentemente se limite a republicá-lo com a renumeração dos artigos, face às supressões e aditamentos antes verificados, mas que lhe introduz alterações do tipo da que estamos a analisar, sem que antes as normas assim “revistas” tivessem sido objecto de alteração prévia, autónoma e, consequentemente, perceptível.

Sentido e âmbito do núcleo de delimitação negativa

3. Para a primeira questão a resolver importa, assim, confrontar as sucessivas expressões utilizadas pelo legislador para definir um dos termos da equação⁷ a partir da qual se obtém, verificados os restantes pressupostos legais, o limite do montante das importâncias, a qualquer título pagas na cessação do contrato de trabalho, excluído da tributação:

- Remuneração (correspondente a um mês e meio⁸);
- A remuneração média dos últimos doze meses;
- Valor médio das remunerações fixas sujeitas a imposto auferidas nos últimos doze meses;
- O valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto auferidas nos últimos doze meses.

3.1 Na vigência, durante onze anos, da primeira expressão, o limite quantitativo do montante excluído da tributação era dado pela seguinte fórmula, de resto oficiosamente reconhecida pela Administração Fiscal, uma vez que se encontrava incluída no Código do IRS Anotado e Comentado, publicado sob a égide da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 2.ª ed., Lisboa, 1990, a páginas 69:

$$L = 1,5 * n * \frac{Rm * 14}{12}$$

em que:

- L = Limite quantitativo da delimitação negativa;
n = Número de anos de antiguidade na entidade devedora;
Rm = Remuneração mensal, incluindo as diuturnidades.

Na prática, entendia-se que a “remuneração” relevante era a última remuneração, no sentido em que o termo era utilizado no artigo 2.º, efectivamente auferida pelo trabalhador na entidade devedora e que no seu conteúdo se integrava tudo o que, nos termos do disposto no mesmo artigo, designadamente no seu n.º 2, fosse considerado remuneração sujeita a imposto⁹.

⁷ Os outros, de resto, mantiveram-se literalmente inalterados.

⁸ A multiplicação do valor de referência pelo coeficiente 1,5 tem-se mantido inalterada desde a versão originária do Código do IRS. O que tem alterado é o modo como o legislador se lhe refere.

⁹ A multiplicação da remuneração mensal por 14 deveria entender-se como a forma normal do numerador da fracção que integra a equação, uma vez que, com carácter de habitualidade, os trabalhadores auferem doze meses de remuneração mais as remunerações correspondentes ao subsídio de férias e subsídio de Natal. Era, todavia, um factor alterável, nomeadamente nos casos em que o trabalhador recebesse anualmente mais do que 14 remunerações. Admite-se, por outro lado, que a fórmula reproduzia uma previsão normativa susceptível de causar, na sua aplicação concreta, desigualdades objectivas, bastando, para

3.2 A partir da vigência da segunda expressão, foi-se assistindo a uma restrição no valor a considerar no numerador da fracção que integra a equação. Em primeiro lugar, aquele valor passou a consistir na média do somatório das **remunerações recebidas nos últimos doze meses**. Esta solução, simétrica da anterior, não encontrava o valor relevante a partir da projecção a 14 da remuneração mensal, mas a partir do somatório das remunerações sujeitas a imposto auferidas nos últimos doze meses. Era, segundo nos parece, a solução mais adequada e justa, desde que os “últimos doze meses” fossem entendidos como referentes à actividade exercida na entidade devedora. Não são conhecidas razões de fundo pelas quais se pretendeu alterar esta previsão normativa, que, aliás, não chegou a vigorar um ano!

Na redacção que veio a seguir, que também nem um ano esteve em vigor, o valor seria dado pela média do somatório das **remunerações fixas sujeitas a imposto** recebidas nos últimos doze meses. Na redacção vigente, o valor é dado pela média do somatório **das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto**.

Se é verdade que, nesta última versão, a substituição da palavra “fixas” pelo termo “regulares” poderia ter significado algum alargamento em relação à expressão anterior, a verdade é que, ao contrário, poder-se-á ter assistido também a uma significativa restrição¹⁰ ao passar a exigir-se que essas remunerações tenham **carácter de retribuição**.

3.3 Feito este percurso, estamos agora em condições de indicar como se constitui a equação que, nos termos legais em vigor, permite determinar os montantes excluídos da tributação (sendo certo que o eventual excesso é tributável) pagos a “qualquer título”, com a restrição apontada, por ocasião da cessação do vínculo laboral, do desempenho de cargos em órgãos sociais, ou da cessão do exercício de funções ou cargos públicos¹¹:

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

Em que:

L = Limite quantitativo da delimitação negativa;

tanto, por exemplo, que o mês de referência fosse o mês em que havia sido paga a gratificação anual devida, pelos usos da entidade empregadora, ao trabalhador. Integrando essa gratificação a “remuneração”, não poderia deixar de considerar-se na equação. Neste caso, a média anual (dada pelo denominador da fracção com o quociente 12) apareceria naturalmente desajustada, proporcionando um maior limite de delimitação negativa do que aquele que resultaria se a gratificação, ainda que periódica, mas não regular, apenas fosse tida em conta no cômputo de uma projecção anual do rendimento: ***Rm * 14 + Gratificação / 12***.

¹⁰ Que consideramos desprovida inteiramente de fundamento. Se o que se tributa em IRS são “remunerações”, não faz sentido que, para se calcular uma delimitação negativa de incidência, se recorra ao conceito de “retribuição”, um conceito polissémico, mas menos compreensivo e abrangente em qualquer das suas acepções.

¹¹ Esta mesma fórmula assume, de algum modo, carácter oficioso, na medida em que consta da publicação *IRS, Manual de Apoio*, Administração Geral Tributária, Instituto de Formação Tributária, 2002, pág. 29.

$n = \text{Número de anos de antiguidade na entidade devedora}^{12}$;

RRR = Remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto auferidas nos últimos doze meses.

Análise do quadro actual. Importâncias recebidas a qualquer título. Conceito de retribuição

4. Quanto ao elemento literal de interpretação, a ter em conta na interpretação do regime previsto no n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, relevamos quatro aspectos:

- a) Importâncias recebidas a qualquer título;
- b) Remunerações regulares, com carácter de retribuição, sujeitas a imposto;
- c) Condicionantes da delimitação negativa a montante do facto gerador;
- d) Condicionantes da delimitação negativa a jusante do facto gerador.

4.1 Quando o legislador se refere a “importância recebidas a qualquer título” *magis dixit quam voluit*. Isso mesmo intuímos quando escrevemos: *Apesar da aparente abrangência inculcada pela expressão **importâncias recebidas a qualquer título** deve precisar-se que a mesma não abrange os montantes percebidos por ocasião da cessação do contrato com base em “direitos constituídos”, designadamente a remuneração correspondente ao mês da cessação, a remuneração correspondente ao mês de férias e ao subsídio de férias do ano da cessação, bem como a que corresponda ao direito ao mês de férias e ao subsídio de férias já vencidos, os quais estão sujeitos a tributação nos termos normais. A exclusão da tributação, verificadas as condições referidas, abrange assim outras importâncias que sejam pagas quer a título de indemnização legal, quer a título de gratificação*¹³.

Veio posteriormente a consagrar-se esta solução no n.º 6 do artigo 2.º, o qual dispõe, como já referimos, que o regime previsto no n.º 4 não é aplicável às importâncias relativas aos direitos vencidos durante os referidos contratos ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídio de férias e de Natal.

Acrescentaríamos ainda que, podendo a cessação do contrato de trabalho originar rendimentos qualificados diversamente (como, por exemplo, rendimentos de capitais consubstanciados nos juros de mora devidos por atraso no

¹² Não é oponível à Administração Fiscal a cláusula do ACTV sector bancário que impõe, na transferência de um trabalhador entre instituições de crédito, a contagem do tempo de antiguidade verificado na anterior ou anteriores instituições de crédito de que tenha sido trabalhador. Como, por maioria de razão, também o não são quaisquer acordos que, respeitando à garantia dos benefícios inerentes à antiguidade, hajam sido celebrados entre o trabalhador e a entidade patronal. Sem considerações que hoje poderiam ser propiciadas pela extensão subjectiva do conceito de entidade patronal operada pelo n.º 10 do artigo 2.º, uma vez que aquela assenta nas relações de domínio ou de grupo entre sociedades, independentemente da sua localização geográfica, reafirmamos aqui a conhecida orientação da Administração Fiscal segundo a qual o tempo de antiguidade relevante é, tão só, o tempo de antiguidade “adquirido” na entidade com que se cessa o contrato individual de trabalho, como literalmente decorre da lei, não parecendo haver qualquer margem para outro tipo de interpretação. Salvaguardamos, como já sublinhámos, face à extensão objectiva do conceito de entidade patronal operada pelo n.º 10 do artigo 2.º, as situações que se verificarem entre entidades patronais em relação de domínio ou de grupo, independentemente da sua localização.

¹³ MANUEL FAUSTINO, *IRS, Teoria e Prática*, Lisboa, 1993, pág. 81.

pagamento de indemnização fundada em responsabilidade civil extracontratual¹⁴), a delimitação negativa da incidência, atento o elemento sistemático, obviamente se lhes não aplica. À luz deste elemento, a delimitação negativa em análise aplica-se exclusivamente a rendimentos qualificados como de trabalho por conta de outrem, integrados, portanto, na Categoria A.

Porém, ao contrário, podemos dizer que se incluem nas “importâncias recebidas a qualquer título” todas aquelas (prémios de antiguidade, gratificações, indemnização por não reintegração, prémios, etc.) que, configurando-se como rendimentos de trabalho dependente sujeitos a tributação, não respeitem a direitos vencidos¹⁵ durante a vigência do contrato individual de trabalho.

4.2 A expressão “remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto” exige, naturalmente, uma abordagem tripartida. Tratar-se-á, em primeiro lugar, de averiguar o que são “remunerações regulares”, depois o que significa a exigência legal de terem o “carácter de retribuição” e, por último, o sentido da expressão “sujeitas a imposto”.

4.2.1 Deixámos já indiciado que “remunerações regulares” consubstancia um conceito mais abrangente do que o anteriormente usado pelo legislador, “remunerações fixas”. Este último conceito excluía, a nosso ver injustamente, desde logo, as remunerações varáveis que, proliferando, constituem hoje uma parte regular da retribuição de número significativo de trabalhadores. Excluía, também, remunerações esporádicas, como, por exemplo, as importâncias que excedessem os limites legais estabelecidos (prestações familiares, ajudas de custo ou despesas de viagem e deslocação¹⁶). Portanto, poder-se-ão entender por “regulares¹⁷” todas as componentes remuneratórias susceptíveis de revestirem carácter de habitualidade ainda que em abstracto¹⁸ e ligadas à estabilidade que em regra caracteriza a relação laboral. Um subsídio de risco atribuído, em razão da natureza do trabalho prestado, trimestralmente, por exemplo, é obviamente uma remuneração regular. A gratificação anual devida aos trabalhadores, estabelecida em regulamento interno ou decorrente dos usos na entidade patronal, apesar de paga uma vez por ano, não deixará também de ser considerada como remuneração regular. A componente remuneratória constituída por comissões sobre vendas, não deixará de ser regular só pelo facto de num mês mau o trabalhador não ter conseguido efectuar uma única venda.

Temos, porém, fundadas dúvidas sobre o conteúdo útil da adjectivação das remunerações nesta formulação legislativa. Sendo certo que nem todas as remunerações regulares são consideradas retribuição, também o é que todas as prestações que integrem a retribuição têm de revestir a característica da regularidade, além da característica da periodicidade.

¹⁴ Acórdão do STA, 2.ª Secção, n.º 24936, de 20/05/2000, in www.dgsi.pt.

¹⁵ No sentido de exigíveis. Um prémio de antiguidade é, inicialmente, uma mera expectativa, apenas podendo ser exigido quando, por normas ou regulamentos internos, se vencer e, por esse facto jurídico, vir a sua natureza jurídica modificada para direito adquirido.

¹⁶ Obviamente quando atribuídas segundo os pressupostos do seu abono aos servidores do Estado, como se refere na al. d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

¹⁷ A primeira parte da expressão que estamos a analisar deveria ter, sob pena de legislação tautológica e inútil, um sentido próprio e distinto da “regularidade” que é, como veremos, característica da retribuição. E, nesta análise, não lho recortámos.

¹⁸ Não deixaríamos de considerar “regular”, ainda que apenas fosse recebida uma vez nos doze meses, uma importância correspondente a um excesso de ajudas de custo abonadas nos termos legais, desde que o montante diário da ajuda de custo que estivesse estabelecido à partida, excedesse, por si só, o limite legal ou contratual, e fosse atribuído a todos os empregados em condições idênticas, pois neste excesso recortar-se-ia, inelutavelmente (se não mesmo na totalidade), uma intenção retributiva.

Bastaria, portanto, segundo se nos afigura, que o legislador se referisse a “remunerações com carácter de retribuição” sem que com isso alterasse o perímetro conceptual que aparentemente pretendeu consagrar.

4.2.2 O epicentro da interpretação da norma está, porém, em nosso entender, no conceito de retribuição. Ou melhor, na aceção do conceito de retribuição que o legislador terá querido utilizar. Também aqui se deve ter presente o disposto na Lei Geral Tributária, artigo 11.º n.º 2, nos termos do qual sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos do direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

Ao que sabemos, pelo menos no domínio do IRS e, em concreto, no domínio dos rendimentos de trabalho dependente, foi a primeira vez que o legislador fez apelo, que provavelmente virá a ser causa de litigiosidade miúda entre os contribuinte e a Administração Fiscal, a um conceito específico, complexo e notoriamente problemático, do direito do trabalho: **a retribuição**.

E, atento o elemento histórico, não é possível sustentar que aí tem o mesmo significado de remuneração, termo que veio, de resto, substituir na expressão em causa. Mas sabe-se que “retribuição” é um conceito nuclear do direito do trabalho. Porém, igualmente se sabe que mesmo aí pode ser entendido em mais do que uma aceção¹⁹. O conceito utilizado no artigo 82.º da Lei do Contrato Individual de Trabalho (LCT) é mais amplo que o que é utilizado no artigo 13.º n.º 3 do Decreto-Lei n.º 64-A/89, de 27 de Fevereiro, onde, para efeitos de fixação da indemnização devida em caso de não reintegração do trabalhador ilicitamente despedido, se tem apenas por referência a “remuneração base”, nele se não englobando, nomeadamente, os subsídios de férias e de Natal²⁰. Mas é menos compreensivo do que aquele que é utilizado para efeitos de reparação de danos emergentes de acidente de trabalho, nele se englobando todas as prestações que revistam carácter de regularidade²¹.

O que, *a priori*, nos impõe uma escolha, uma opção. E esta tem de fazer-se, segundo entendemos, pela aceção geral de retribuição, aquela que é consagrada no artigo 82.º da LCT, pois não faria sentido que, em função do seu maior ou menor perímetro, se optasse por qualquer das antes enunciadas. Poder-se-ia ainda argumentar que se deveria optar pela aceção mais estreita, dado o carácter restritivo com que o conceito foi utilizado no n.º 4 do artigo 2.º. Porém, nada nos leva a poder sustentar que foi isso que o legislador quis. Assim, o sentido predominante que o conceito tem no direito do trabalho é aquele que resulta da sua aceção geral, pelo que deve ser a aceção geral do conceito de retribuição a adoptada na interpretação do n.º 4 do artigo 2.º.

Mas, mesmo assim, não se pode negar que, em comparação com o quadro legal anterior, se está perante uma restrição²². O conceito de remuneração é mais abrangente e compreensivo²³ do que o conceito de retribuição, que,

¹⁹ PEDRO ROMANO MARTINEZ, *Direito do Trabalho*, Almedina, 2002, pág. 535.

²⁰ Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 29/01/1992, Processo 73824, in www.dgsi.pt.

²¹ Acórdão do STJ de 5/12/2001, Processo 01S1313. Acórdão da Relação do Porto de 4/05/2000, Processo 0040050. Ambos os acórdãos in www.dgsi.pt.

²² Este elemento teleológico não deve porém induzir a intérprete a soluções radicalistas, não incluindo no conceito de retribuição aquilo que objectivamente lá cabe. A restrição não é finalista. A restrição é-o apenas por comparação com o conceito anteriormente utilizado. E esgota-se aí.

²³ Neste sentido, expressamente, PEDRO ROMANO MARTINEZ, op. ci., pág. 532 n.º II e nota 3 de rodapé.

expressando o dever de remunerar que incumbe à entidade empregadora, permite a consideração do vínculo laboral como oneroso e sinalagmático. Numa expressão que costumamos utilizar, a remuneração, na acepção do artigo 2.º, integra tudo o que seja retribuição na acepção laboral deste conceito, mas não se esgota nela²⁴.

No seu sentido geral, em sede de direito do trabalho, a remuneração, equivale à retribuição ou salário, conceito emergente do Capítulo V da Lei do Contrato Individual de Trabalho (LCT) (artigos 82.º e seguintes) é a prestação devida ao trabalhador como contrapartida do seu trabalho, ou da sua disponibilidade para o trabalho, e que pode ser entendida tanto em termos jurídicos, como em termos económicos. No plano jurídico, aquele que aqui releva, a diferença essencial entre retribuição e remuneração é que aquela corresponde à contrapartida do trabalho, ou da disponibilidade para o trabalho, e que esta pode apresentar elementos que não operam como contrapartida clara do trabalho²⁵, nomeadamente as prestações de natureza social, as que constituem meras liberalidades ou aquelas que têm por finalidade compensar despesas efectuadas por conta da entidade patronal. Em todo o caso, a retribuição é, já por si, um conceito complexo²⁶, cujos traços caracterizadores podem enunciar-se, sinteticamente, do seguinte modo:

- a) A retribuição é tudo aquilo a que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o trabalhador tem direito **como contrapartida** do seu trabalho, presumindo-se constituir retribuição toda e qualquer prestação da entidade patronal ao trabalhador (artigo 82.º n.ºs 1 e 3 da LCT);
- b) A retribuição compreende a remuneração base e **todas as outras prestações regulares e periódicas** feitas, directa ou indirectamente, em dinheiro ou em espécie (artigo 82.º n.º 2 da LCT). Não se diga, pois, que a retribuição se reconduz à “remuneração-base” e não à “remuneração global”²⁷;
- c) A retribuição pode revestir as modalidades de certa, variável ou mista, entendendo-se por retribuição mista - aquela que hoje parece ser prevalecente - a que seja constituída por uma parte certa e por outra variável, devendo a parte certa ser calculada em função do tempo de trabalho e a parte variável segundo critérios diversos da unidade de tempo²⁸ (artigos 83.º, 84.º e 85.º da LCT);
- d) A retribuição pode ser atribuída em numerário ou em espécie, o que inclui a possibilidade de as denominadas, em direito fiscal, vantagens acessórias, em regra atribuídas em espécie, a poderem também integrar.

²⁴ MANUEL FAUSTINO, op. cit., pág. 71.

²⁵ MENEZES CORDEIRO, *Manual de Direito do Trabalho*, Reimpressão, Coimbra 1994, págs. 717 e seguintes

²⁶ BERNARDO DA GAMA LOBO XAVIER, *Curso de Direito do Trabalho*, Verbo, 1993, págs. 367 e ss.; ANTÓNIO MONTEIRO FERNANDES, *Direito do Trabalho* – 10.ª Ed., Almedina, 1993, págs. 377 e ss.; ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, op. e págs. cit.; MÁRIO PINTO, PEDRO FURTADO MARTINS e ANTÓNIO NUNES DE CARVALHO, *Comentário às Leis do Trabalho*, Lex, 1994, págs. 245 e ss.; PEDRO ROMANO MARTIEZ, op. cit., Almedina, 2002, págs. 531 e ss. .

²⁷ Como se parece pretender fazer crer no Parecer n.º 84/02, de 19/07/2002, da DSJC da DGCI, prestado no processo IRS n.º 1155/02.

²⁸ MÁRIO PINTO, PEDRO FURTADO MARTINS e ANTÓNIO NUNES DE CARVALHO, op. cit., Lex, 1994, págs. 255, II-1.

Não integram a retribuição, por delimitação negativa, as prestações em que não possam surpreender-se os caracteres da regularidade e da periodicidade que são seus elementos estruturantes. Mas, além disso, existem delimitações negativas expressas. A lei em vigor (LCT), como, aliás, a que se anuncia²⁹, delimita negativamente o conceito de retribuição expresso no artigo 82.º, segundo um critério de enumeração das realidades nele não integradas.

Assim, nos termos do artigo 86.º da LCT a remuneração por trabalho extraordinário não se considera retribuição, salvo quando se deva entender que integra a retribuição do trabalhador. Nos termos do artigo 87.º da LCT, não se consideram retribuição as importâncias recebidas a título de ajudas de custo, abonos de viagem, despesas de transporte e outras equivalentes, devidas ao trabalhador por deslocações ou novas instalações, salvo quando, sendo tais deslocações frequentes, essas importâncias, na parte em que excedam as respectivas despesas normais, tenham sido previstas no contrato ou se devam considerar pelos usos como elemento integrante da remuneração do trabalhador. Nos termos do artigo 88.º, as gratificações extraordinárias concedidas pela entidade patronal como recompensa ou prémio pelos bons serviços do trabalhador não se consideram retribuição. Mas esta desqualificação não abrange as gratificações que sejam devidas por força do contrato ou das normas que o regem, ainda que a sua atribuição esteja condicionada aos bons serviços do trabalhador, nem àquelas que, pela sua importância e carácter regular e permanente devam, segundo os usos, considerar-se como elemento integrante da remuneração daquele. Por último, nos termos do artigo 89.º da LCT não se considera retribuição a participação nos lucros da empresa, desde que ao trabalhador esteja assegurada pelo contrato uma retribuição certa, variável ou mista, adequada ao seu trabalho.

O que imediatamente se torna evidente, no cotejo das normas referidas, é que o legislador nunca é definitivo, admitindo sempre que aquilo que num primeiro momento desqualifica como retribuição, possa vir a integrar o respectivo conceito. A remuneração por trabalho extraordinário não integra a retribuição, pelo facto de corresponder a uma eventualidade de ganho e não apresentar, portanto, as características de predeterminação e garantia que tem a retribuição normal³⁰. Porque a trabalho extraordinário se opõe o trabalho regular. Ora, quando o trabalho extraordinário se torna trabalho regular, naturalmente não pode deixar de integrar-se na retribuição do trabalhador a correspondente remuneração³¹. No que diz respeito a ajudas de custo e prestações similares, a lei parece pender, claramente, para a consagração do critério da compensação por despesas que, em rigor, incumbiriam à entidade patronal, mas que, por conta desta, são efectuadas pelo trabalhador. Indiscutivelmente, nos casos em que se estiver apenas perante uma reposição de despesas efectuadas pelo trabalhador, mas que o deveriam ter sido pela entidade patronal, não se está perante prestações susceptíveis de se considerarem retribuição. Mas, designadamente no caso das ajudas de custo, sempre que excedam as respectivas despesas

²⁹ Proposta de Lei do Contrato de Trabalho, artigos 232.º a 234.º.

³⁰ F. TOMÁS DE RESENDE, As prestações das partes, citado por ABÍLIO NETO, Contrato de Trabalho, Notas Práticas, [15.ª edição], Lisboa 1998, pág.291.

³¹ Neste sentido, v. g., o Acórdão de 4/11/1996, Processo 9540912, do Tribunal da Relação do Porto, in www.dgsi.pt. Por seu turno, a doutrina, por BERNARDO XAVIER, Introdução ao Estudo da Retribuição, citada por ABÍLIO NETO, op. cit., pág. 291, expressa-se deste modo: “Com esta fórmula perturbadora se deve pretender dar cobertura a situações em que a habitualidade na prática de horas extraordinárias e a percepção das respectivas remunerações leva o trabalhador a contar com os respectivos quantitativos como complemento salarial.

normais³², já se estará perante prestações susceptíveis de integrarem o conceito de retribuição³³. No que respeita às gratificações extraordinárias parece surpreender-se o critério segundo o qual as meras liberalidades, as prestações efectuadas com *animus donandi*, da entidade patronal não devem ser qualificadas como retribuição. Na medida em que a liberalidade se não institua e a sua concretização passe a ter carácter de continuidade e de regularidade, de forma a criar no trabalhador a convicção de que são um complemento do seu vencimento, que integram a sua remuneração normal³⁴. A solução legislativa para a desqualificação de retribuição da participação nos lucros parece relevar da aleatoriedade e da indeterminação da prestação. Além de poder estar subjacente uma clara distinção entre a posição do trabalhador perante a empresa e a do sócio perante a sociedade. Quinhoar nos lucros e nas perdas é uma prerrogativa exclusiva dos sócios. Por outro lado, a possibilidade da remuneração ser inteiramente constituída pela participação nos lucros colocaria em causa o carácter sinalagmático e oneroso da relação subjacente à retribuição³⁵.

Também não se integra na retribuição o subsídio, seja qual for a forma por que seja concedido (em numerário ou em cartão de crédito, por exemplo), para despesas de representação, na parte em que efectivamente seja utilizado para lhes fazer face³⁶. Não sendo, porém, possível comprovar que o subsídio foi efectivamente utilizado no pagamento de despesas de representação³⁷, e sendo pago regular e periodicamente, tem de considerar-se como integrando a retribuição³⁸.

Do mesmo modo, as prestações susceptíveis de se configurarem como integrando outros deveres acessórios da entidade patronal, tais como, o dever de assistência (comparticipação em despesas de doença, subsídios familiares e subsídios de estudo), outros deveres de natureza social e o dever de proporcionar a formação profissional ao empregado (subsídios de formação) deverão considerar-se como não integrando o conceito de retribuição, dado a sua causa ser diversa daquela que deve presidir à retribuição do trabalho.

Pela positiva, parece não poderem subsistir dúvidas de que integram a retribuição na acepção que tomámos por referência, nomeadamente, a remuneração de base, emergente ou não de instrumento de regulamentação colectiva de trabalho, complementos remunerativos de qualquer natureza, as diuturnidades, o subsídio de refeição na parte em que exceda

³² Surge naturalmente a questão de saber o que são despesas normais. Não existe, segundo nos parece, definição legal. Mas existem indicadores do que são despesas normais. De dois tipos. Os fixados em instrumento de regulamentação colectiva. Ou os fixados para os servidores do Estado. A eles terá de se recorrer, sempre que esteja em causa saber se estamos ou não perante prestações que excedem o montante das despesas normais. Existindo fixação em instrumento de regulamentação colectiva, os neles fixados. Não existindo, os fixados para os servidores do Estado (regra do *de minimis*).

³³ Decidiu-se, por exemplo, no Acórdão do STJ de 24/11/1999, Processo 99S053, in www.dgsi.pt, que “as ajudas de custo só se consideram com integrando a retribuição na parte em que excederem as despesas normais das deslocações em serviço da entidade patronal”.

³⁴ Decidiu-se no Acórdão da Relação de Lisboa, de 27//95, in Colectânea de Jurisprudência, 1995, Tomo IV, pág. 156: “Se a entidade patronal, durante largos anos com regularidade e continuidade pagou aos seus trabalhadores uma gratificação anual em Dezembro e um subsídio de aniversário, tais importâncias integram o conceito de retribuição, visto terem criado no espírito do trabalhador a ideia de que constituíam um complemento do seu vencimento”.

³⁵ PEDRO ROMANO MARTINEZ, op. cit., pág. 533.

³⁶ Neste sentido o Acórdão de 11/04/2000, do STJ, Processo n.º 99S261, in www.dgsi.pt.

³⁷ Os artigos 73.º n.º 4 do Código do IRS e 81.º n.º 6 do Código do IRC, consideram despesas de representação, nomeadamente, os encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos, oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades. Inculca-se aqui a ideia de que despesas de representação são despesas realizadas com terceiros por causa do exercício da actividade.

³⁸ Contra, o Parecer dos Serviços Jurídicos e do Contencioso da DGCI citado. Porém, a gestão do IRS considerou, e bem, num caso em que se verificava a impossibilidade legal de prestar contas, o subsídio para despesas de representação como integrante da retribuição.

o limite legal ou contratual, a retribuição por isenção de horário com carácter de habitualidade³⁹, os subsídios fixos em função da categoria profissional, do exercício de uma determinada função (subsídio de risco ou de isolamento) ou da forma como a actividade é exercida (subsídio de turno ou de trabalho nocturno), o abono para falhas⁴⁰, as gratificações ou prestações extraordinárias concedidas pela entidade patronal como recompensa ou prémio (prémios de produtividade e de assiduidade), desde que devidas por força do contrato ou das normas que o regem, bem como aquelas que, pela sua importância e carácter regular e permanente, devam, segundo os usos, considerar-se como elemento integrante da retribuição⁴¹. E, em geral, integram a retribuição todas as prestações que se configurem inequivocamente, como contrapartida directa do trabalho, que sejam regulares e periódicas, com isso criando a convicção no trabalhador de que integram a sua remuneração e que não tenham, nomeadamente, a natureza de liberalidade, de compensação por custos incorridos por conta da entidade patronal ou de prestações sociais⁴².

Cada vez se coloca com maior acuidade o problema das remunerações em espécie e o da sua qualificação como retribuição. A verdade é que a lei o não impede. O artigo 91.º da LCT permite que a retribuição possa ser pecuniária ou em espécie, ainda que esta parte não possa ser superior à atribuída em numerário nos termos do seu n.º 3⁴³ e que tenha de destinar-se à satisfação de necessidades pessoais do trabalhador ou da sua família, nos termos do n.º 2 do mesmo preceito. De onde decorrerá que certas remunerações em espécie, previstas, nomeadamente, no artigo 2.º do Código do IRS, não possam ser consideradas retribuição, por não poderem, directamente, destinar-se à satisfação de necessidades pessoais do trabalhador ou do seu agregado familiar. Por isso que, entre as prestações, como refere a lei, “de outra natureza”, diferentes de dinheiro, destinadas à satisfação de necessidades pessoais do trabalhador ou da sua família podem integrar a retribuição as que se traduzem em habitação, alimentação, vestuário, transportes e educação dos filhos⁴⁴.

Existe uma reconhecida proliferação de remunerações em espécie, sobretudo atribuídas a trabalhadores que ocupam elevados cargos na gestão das empresas. Aí encontramos aquelas a que não pode negar-se carácter regular e periódico, como a da atribuição permanente do uso de uma viatura, incluindo ou não despesas associadas (manutenção, reparações, combustíveis, seguro), a atribuição permanente de casa de habitação, incluindo ou não despesas associadas (água, energia, telefone, gás, despesas de condomínio, despesas de manutenção e de conservação) ou, em sua substituição, o pagamento da renda de uma casa com a finalidade de habitação, ou o direito ao uso de telefone, fixo ou móvel, ou ao pagamento de uma importância mensal a título de compensação pelas despesas de telefone, ou a atribuição de lugar de estacionamento, nomeadamente nos casos em que a entidade patronal deva suportar directamente esse estacionamento. Mas

³⁹ Neste caso, por disposição expressa do artigo do 50.º da LCT.

⁴⁰ Não obstante a finalidade específica deste abono, de natureza compensatória, julgamos dever integrá-lo na retribuição pelo facto de, sendo pago regular e periodicamente, dele não serem prestadas contas.

⁴¹ Neste caso por força da excepção consagrada no n.º 2 do artigo 88.º da LCT.

⁴² No Acórdão de 14/01/1998, Processo n.º 98S1888, in www.dgsi.pt, fez relevar o facto de que, para existir retribuição, é necessário que o pagamento das importâncias que a integram seja suportado pela entidade patronal, para concluir que não integravam o conceito de retribuição as quantias pagas por terceiros (excursionistas) aos correios de turismo, empregados da empresa, que por sua vez as repartem com os motoristas, estes também ao serviço da empresa. Já o Tribunal da Relação de Lisboa, no Acórdão de 3/11/1994, Processo 94254, in www.dgsi.pt, desconsiderou o facto de as importâncias em causa serem pagas por terceiros para considerar que as gratificações dos empregados de um casino integravam a retribuição.

⁴³ ABILIO NETO, op. cit., citando Tomás Resende, pág. 299.

⁴⁴ ABILÍO NETO, op. cit., pág. 299.

também, como aquelas que não têm carácter regular e periódico, como o pagamento de férias (viagens e alojamento) ou a disponibilização de locais com o mesmo efeito, as gratificações dadas em planos de opções sobre acções ou outros similares, ou a concessão de empréstimos a taxa zero ou a taxa de juro reduzida, independentemente da sua finalidade.

Tomando como referência o uso do automóvel, não se poderá falar em retribuição se o mesmo foi entregue ao trabalhador como meio de executar a actividade ou função para que foi contratado (vendedor, transportador de encomendas, por exemplo). Já pode começar a suscitar dúvidas se não integrará a retribuição o uso de automóvel da entidade patronal, ou por esta suportado, para fins simultaneamente de benefício da empresa e de benefício do trabalhador. Não existirão dúvidas se o automóvel se destinar exclusivamente a utilização em benefício próprio. Assim, mesmo naqueles casos em que a atribuição de prestações em espécie se configure como regular e periódica, a qualificação como retribuição em espécie dependerá das circunstâncias: só perante uma situação concreta se poderá concluir no sentido de se tratar de um pagamento salarial em espécie^{45 46}.

Por último, não pode deixar de ter sido em conta o critério constante da lei para decidir os casos de dúvida. Nos termos do n.º 3 do artigo 82.º da LCT presume-se constituir retribuição toda e qualquer prestação paga ao trabalhador pela entidade patronal. A lei resolve, assim, as dúvidas em favor do conceito de retribuição, incumbindo a quem contesta essa natureza a prova daquilo que alega.

4.2.3 A terceira condição é a de que as remunerações regulares, com carácter de retribuição, **estejam sujeitas a imposto**. Esta condição vem delimitar negativamente, no plano fiscal, o conceito civilista de retribuição, na medida em que este integre prestações que, total ou parcialmente, não estejam sujeitas a tributação. São todas aquelas prestações que no próprio artigo 2.º se encontram delimitadas negativamente, logo no aspecto material do elemento objectivo da incidência. Paradigmático é o caso do subsídio de refeição, que a jurisprudência e a doutrina têm considerado⁴⁷, consensualmente, como retribuição, mas que, em sede fiscal, apenas está sujeito a imposto se exceder o limite legal. Logo, apenas o eventual excesso do subsídio de refeição sujeito a imposto poderá contar para efeitos de integrar a equação antes vista. Estão, também, neste caso, por exemplo, as prestações familiares, as ajudas de custo, a utilização de viatura própria em serviço da entidade patronal ou o abono para falhas, prestações estas que, se não excederem determinados limites quantitativos, **não estão sujeitas a imposto**. Logo, mesmo que constituam retribuição, não podem integrar o somatório das “remunerações regulares com carácter de retribuição auferidas nos últimos doze meses”.

Caso paradigmático pode ser o da atribuição ao trabalhador do uso de viatura para uso pessoal sem acordo escrito. Neste caso, a lei fiscal delimita negativamente a incidência do imposto, pelo que, mesmo considerando-se, face ao caso

⁴⁵ PEDRO ROMANO MARTINEZ, op. cit., pág. 548.

⁴⁶ Nota-se, porém, a complexidade que transparece desta abordagem meramente preliminar do conceito de retribuição e que vai ser “digerida” por funcionários da administração fiscal sem uma particular aptidão para o fazerem. Está, pois, justificado que, provavelmente, esta nova previsão legal vai ser objecto de pequena litigiosidade entre os contribuintes e a administração, designadamente se esta agir, como não raro o faz, em manifesto “excesso de zelo”.

⁴⁷ Aparentemente, o anteprojecto do novo Código do Direito do Trabalho poderá permitir a exclusão definitiva deste subsídio do conceito de retribuição – cf. artigo 232.º n.º 2.

concreto, que se trata de retribuição, o seu valor não pode ser incluído na retribuição, para efeitos de determinação do montante do rendimento excluído da tributação⁴⁸.

Ao contrário, tendo-se o legislador limitado a impor como delimitação negativa a não sujeição a imposto, tem de entender-se, face aos diversos níveis em que, terminologicamente, se qualificam os factos com conteúdo económico e, portanto, susceptíveis de poderem configurar-se como factos tributários (não sujeitos, sujeitos e não isentos, sujeitos e isentos⁴⁹) que os rendimentos isentos de IRS, sejam isentos integralmente, sejam isentos com progressividade, sejam isentos totalmente, sejam isentos parcialmente, se tiverem carácter de remuneração regular e natureza de retribuição integram o numerador da fracção incluída na equação antes referida⁵⁰.

Factos condicionantes da aplicação da delimitação negativa

5. Para operar a delimitação negativa consagrada no n.º 4 do artigo 2.º têm de verificar-se condições a montante e a jusante do facto gerador relevante – a cessação do contrato individual de trabalho, do desempenho de cargos sociais ou de função ou cargo públicos.

5.1 A montante, de conformidade com o disposto no n.º 7 do artigo 2.º, a aplicação do regime a que nos vimos reportando depende do sujeito passivo dele não ter beneficiado nos últimos cinco anos. Assim, quando se trate de alguém menos 5 anos de antiguidade⁵¹ na entidade devedora, impõe-se que previamente à aplicação do regime lhe seja solicitada uma declaração sobre se beneficiou ou não do regime previsto no n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS nos últimos 5 anos.

Esta obrigação não está expressa em nenhuma norma, mas extrai-se, cautelarmente, das normas sobre a responsabilidade que recaem sobre a entidade devedora⁵², designadamente em matéria de retenção na fonte (artigo 99.º) e deveres conexos (artigo 119.º). É que se o trabalhador, por via de ter beneficiado do regime nos últimos 5 anos, não puder agora dele beneficiar, todos os montantes recebidos são sujeitos a tributação, devem ser objecto de retenção na fonte e devem

⁴⁸ Neste caso, já o legislador soube aproveitar para excluir, para efeitos fiscais, do conceito de retribuição aquilo que, embora sendo-o, todavia não está sujeito a imposto.

⁴⁹ Não sujeitos são os factos excluídos do perímetro da incidência; sujeitos e não isentos são os factos que, sem qualquer excepção, preenchem a totalidade do perímetro da incidência; sujeitos e isentos, ou apenas, isentos, são factos que, não obstante se integrarem no perímetro da incidência constituem, dentro daquele, um outro círculo que os “isola” da incidência em que se integram. Quando o legislador se refere, apenas, a “factos sujeitos”, utiliza a obviamente a expressão no sentido amplo, que é aquele que permite considerar nele integrados não apenas os factos sujeitos, mas também os isentos.

⁵⁰ Podem integrar-se aqui as remunerações isentas, por exemplo, ao abrigo do disposto no artigo 37.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (acordos e relações de cooperação).

⁵¹ Tanto quanto julgamos saber, a administração fiscal entende por antiguidade, no contexto do n.º 4 do artigo 2.º, a prestação de serviço efectivo na entidade devedora. Não são, assim, oponíveis, nesta sede, os acordos de assunção de antiguidade (por exemplo, o que sucede no sector bancário, a assunção da antiguidade na anterior instituição de crédito pela nova instituição de crédito para onde o trabalhador se transferiu), bem como os períodos em que o trabalhador se encontra com o vínculo suspenso, seja por que motivo for.

⁵² Sendo esta, também, a orientação da Administração Fiscal, expressa no entendimento sancionado por despacho de 16/04/90, Inf. N.º 680/90, Código ... cit, pág. 79.

constar das comunicações anuais a efectuar, nos termos do n.º 1 do artigo 119.º, à Administração Fiscal e ao próprio beneficiário.

5.2 A jusante, de conformidade com a condição resolutiva consagrada na parte final do n.º 4, extingue-se o direito à delimitação negativa se, nos 24 meses seguintes, for criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade devedora. Neste caso, a extinção da operatividade da delimitação negativa reconduz-se, como nos benefícios fiscais, à reposição do “benefício” indevidamente obtido. Note-se, porém, que a lei impõe a criação de novo vínculo. Ou seja, sempre que um trabalhador retome o vínculo que já possuía com a entidade patronal, o preceito é aplicável⁵³E mais longe foi o legislador ao dispor no n.º 5 que ainda se considera criado novo vínculo empresarial quando forem estabelecidas com a (ex) entidade patronal relações comerciais ou de prestação de serviços por sociedade ou outra entidade em que, pelo menos, 50% do seu capital seja detido, isoladamente ou em conjunto com algum dos elementos do agregado familiar, pelo beneficiário, ou por uma pluralidade de beneficiários, excepto se as referidas relações comerciais ou de prestação de serviços representarem menos de 50% das vendas ou prestações de serviços efectuadas no exercício⁵⁴.

Exemplifiquemos as situações descritas:

- a) A., técnico de uma grande empresa, passa à situação de reforma, tendo, nessa data, beneficiado da delimitação negativa da incidência a que nos vimos reportando. No período compreendido nos 24 meses seguintes à cessação do contrato de trabalho, celebra com aquela um contrato de avença para a prestação de serviços. Por força do disposto na parte final do n.º 4 do artigo 2.º, as importâncias recebidas por ocasião da cessação do contrato individual de trabalho e que não tiverem sido tributadas passam a sê-lo, seja qual for a percentagem que essa prestação de serviços represente no total dos serviços prestados por A.;
- b) Ainda A., constitui uma sociedade em cujo capital social detém 35%, a esposa detém 20% e um outro sócio, B., também ex empregado da mesma empresa e que na mesma altura passara à situação de reforma, detém os restantes 45%. Essa sociedade presta serviços à antiga entidade patronal. Face ao disposto no n.º 5 do artigo 2.º, as importâncias recebidas sem tributação, por aplicação do n.º 4 do mesmo artigo, na cessação do contrato de trabalho passariam a ser tributadas se os serviços prestados à empresa representassem mais de 50% da totalidade dos serviços prestados⁵⁵ pela sociedade. Continuariam, porém, excluídas da tributação se aquela percentagem fosse inferior a 50%. Quanto a B. estaria exactamente na mesma situação que A. . De facto, ele, sozinho, apenas detém 45% do capital da sociedade. Mas, em conjunto com o outro beneficiário, ultrapassa o

⁵³ Caso típico é o dos funcionários públicos que são eleitos ou nomeados para o exercício de funções políticas e, cessado este, “regressam” aos seus lugares de origem. Neste caso, não se verifica a constituição de novo vínculo com a entidade patronal, mas apenas a reactivação de uma relação laboral que se encontrava suspensa.

⁵⁴ Exigindo-se, portanto, para que a condição resolutiva se não verifique que as prestações de serviços efectuadas à ex entidade patronal sejam iguais ou inferiores a 50% da totalidade dos serviços prestados.

⁵⁵ E não dos proveitos. Trata-se, portanto, de uma previsão legal mais restritiva.

limiar da percentagem de detenção de capital relevante (pluralidade de beneficiários que, em conjunto, detêm mais de 50% do capital social da sociedade).

Afigura-se desproporcionada e não respeitadora dos elementos sistemático e teleológico esta restrição, ao abranger actividades empresariais, individuais ou colectivas, que não sejam prestações de serviços. A prestação de trabalho é uma “prestação de serviços”, a que a lei atribui um quadro muito específico. Mas uma prestação de serviços. Logo, não tem fundamento compreensível a limitação à operatividade da delimitação negativa quanto estiverem em causa relações empresariais, individuais ou colectivas, que não sejam prestações de serviços, mas apenas vendas de mercadorias ou produtos. Não se vê, neste caso, como haja aqui algum tipo de “substituição” do trabalho anteriormente prestado e que era fonte de rendimentos de trabalho dependente, que justifique a restrição. E mesmo em muitas situações de prestação de serviços pode não existir qualquer tipo de “substituição” – e só a “substituição”, do nosso ponto de vista, poderia racionalmente justificar qualquer restrição. Não foi certamente por acaso, que na interpretação vigente até à alteração da lei, se acentuou o elemento sistemático para afirmar que apenas a constituição de “novo vínculo”⁵⁶ susceptível de gerar rendimentos de trabalho dependente era relevante para extinguir os efeitos da delimitação negativa da incidência.

5.3 No que diz respeito aos deveres da entidade devedora, nestes casos, julga-se não existirem, uma vez que, tratando-se de situações futuras e tendo aquele, enquanto entidade devedora, efectuado já o pagamento das importâncias excluídas da tributação, não é razoável supor-se que venha a ser-lhe imputado qualquer dever declarativo – não obstante, o artigo 119.º é omissivo a este propósito – nem, por consequência, qualquer tipo de responsabilidade. Nestes casos, parece claro que o dever de repor a tributação que havia sido afastada originariamente por então se verificarem todos os pressupostos legais, recai exclusivamente sobre o titular dos rendimentos desagravados, que deverá, verificada a condição resolutive, apresentar, para o efeito, declaração de substituição com referência ao ano em que os rendimentos foram recebidos ou lhe foram colocados à disposição. Esta solução, de resto, colhe algum apoio no disposto no artigo 8.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais que impõe aos titulares do direito a benefícios fiscais⁵⁷ a obrigação de declararem, no prazo de 30 dias, que cessou a situação de facto ou de direito em que se baseava o benefício. Aliás, no Código do IRS o n.º 2 do artigo 60.º expressamente prevê, com carácter de generalidade, a possibilidade de serem apresentadas declarações de rendimentos nos trinta dias imediatos à ocorrência de qualquer facto que determine alteração dos rendimentos declarados ou implique, relativamente a anos anteriores, a obrigação de os declarar.

Não seria, porém despidendo, sobretudo por uma razão de ordem pedagógica, que os trabalhadores que beneficiassem do regime fossem minimamente elucidados das consequências fiscais de eventual e futuro estabelecimento de relações profissionais ou empresariais colaboração com a sua anterior entidade patronal, fosse em termos individuais,

⁵⁶ Por esta expressão se ficava o preceito.

⁵⁷ Em rigor, o desagravamento tributário por via de delimitação negativa da incidência, não pode ser considerado um benefício fiscal. Mas não repugna, porque estamos perante uma norma de algum modo procedimental, aceitar a sua extensão à situação descrita.

fosse no âmbito de uma sociedade. Tal poderia consistir na inclusão no documento de pagamento de uma NOTA nos termos seguintes:

- i) *A não sujeição a tributação do montante de ... é susceptível de ficar prejudicada se, no período de 24 meses, forem, individualmente, ou através de sociedade, estabelecidas relações de natureza profissional ou empresarial, com [nome da empresa] nos termos dos n.ºs 4 e 5 do artigo 2.º do Código do IRS.*
- ii) *Caso tal suceda, incumbe ao beneficiário da não tributação a apresentação de declaração de substituição, para efeitos de tributação do montante referido no número anterior, no prazo de 30 dias a contar da verificação da condição resolutive (artigo 60.º n.º 2 do Código do IRS).*

Conclusões

I

A equação a utilizar para se determinar o limite quantitativo excluído da tributação no caso das importâncias, recebidas a qualquer título mas que não respeitem a direitos vencidos na vigência do contrato individual de trabalho, por aplicação do regime previsto no n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS é a seguinte:

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

Em que:

L = Limite quantitativo da delimitação negativa;

n = Número de anos de antiguidade na entidade devedora;

RRR = Remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto.

II

Por “importâncias a qualquer título”, deve entender-se tudo quanto for recebido por ocasião da cessão do contrato de trabalho, do exercício de funções sociais ou do desempenho de cargo ou função pública, com excepção das importâncias que se configurem como direitos adquiridos já vencidos.

III

A aceção de retribuição subjacente à utilização do conceito no n.º 4 do artigo 2.º, das as diversas por que pode ser entendido, entende-se razoavelmente não poder ser outra que não a resultante da definição geral extraída do artigo 82.º da LCT

IV

Incluem-se no perímetro conceptual de remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, nomeadamente, as seguintes prestações: i) a remuneração de base; ii) as diuturnidades; iii) os complementos remunerativos; iv) subsídios inerentes à categoria profissional; v) a isenção de horário de trabalho; vi) os subsídios inerentes à natureza do trabalho prestado (subsídio de risco, v. g.) e à forma como o trabalho é prestado (subsídio de turnos, v.g.); vii) o subsídio de refeição na parte que excede o limite contratual ou legal, se aquele não existir; viii) as gratificações regulares e periódicas, seja qual a modalidade que revistam e ainda que ligadas ao desempenho do trabalhador, quando não tiverem carácter de mera liberalidade, ou seja, quando forem obrigatórias; ix) os abonos, regulares e periódicos, para despesas de representação de que não tenham sido, ou não possam, prestar-se contas; x) em geral, todas as prestações que se configurem como contrapartida directa, regular e periódica, do trabalho.

V

Não se incluem naquele perímetro: i) as importâncias recebidas por trabalho extraordinário; ii) os prémios atribuídos por antiguidade; iii) as ajudas de custo, abonos para despesas de transporte, representação e outras equivalentes, de carácter pontual; iv) as prestações que, não representando contrapartida directa pela prestação do trabalho, possam ser consideradas como efectuadas com *animus donandi*, se do contexto claramente não emergir uma forma de retribuição indirecta, com aparência de gratificação; v) as prestações de carácter social, seja qual for o seu montante, regularidade ou periodicidade; vi) as prestações de carácter exclusivamente compensatório; vii) as prestações relativas a formação profissional.

VI

Os casos de dúvida devem resolver-se, de acordo com a lei, à luz da presunção de que constituem retribuição quaisquer prestações devidas ao trabalhador pela sua entidade patronal.

VII

Tendo em conta a verificação da condição situada a montante da determinação da delimitação negativa de incidência, imposta pelas particulares responsabilidades que incumbem legalmente à entidade devedora, deve esta solicitar aos empregados com menos de 5 anos de antiguidade na instituição uma declaração sobre se, no último quinquénio, beneficiaram ou não do regime consagrado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, actuando-se, na falta de declaração, como se tivessem beneficiado do regime.

VII

Por razões de ordem pedagógica, considerando que a delimitação negativa da incidência está subordinada a condições resolutivas, deveria, no documento de quitação das importâncias excluídas da tributação, prevenir-se a correspondente possibilidade e dar-se conhecimento das consequências.

Março de 2003