

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1124/2025-T

Tema: IRS. Exclusão de tributação da compensação por extinção do contrato de trabalho.

SUMÁRIO:

I - Quando a ilegalidade da liquidação de IRS resulte de erro nos pressupostos de facto ou de direito que seja imputável à declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte, e portanto da responsabilidade deste, a sua impugnação contenciosa depende obrigatoriamente de prévia reclamação graciosa a apresentar no prazo de 2 anos previsto no artº 140º, nº 2, do Código do IRS.

II - Esta reclamação tem assim a natureza de reclamação graciosa necessária, o que significa que o emprego desse meio impugnatório administrativo serve de pressuposto processual de uma posterior impugnação judicial ou arbitral do ato tributário.

III - Quando não tiver sido deduzida a reclamação graciosa exigida no artº 140º, nº 2, do CIRS o ato de liquidação de IRS é contenciosamente inimpugnável.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A..., contribuinte n.º ..., residente na..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, apresentou, em 29.12.2025, nos termos dos artºs 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista à declaração de ilegalidade parcial da liquidação de IRS relativa aos seus rendimentos do ano de 2024.

É Requerida no pedido a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por decisão do Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) foi designada a signatária como árbitra do presente Tribunal Arbitral Singular, o que a mesma aceitou no prazo legal, sem que tenha sido suscitada qualquer oposição pelas partes, e tendo nessa sequência o tribunal arbitral sido constituído em 6.3.2026.

Por despacho do Tribunal de 6.3.2026, nos termos do artº 17º, nºs 1 e 2 do RJAT, a AT foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, e, no mesmo prazo, remeter ao Tribunal cópia do processo administrativo.

Em 14.4.2026, a Requerida AT apresentou a sua resposta e juntou ainda cópia digitalizada do processo administrativo.

Nessa mesma data de 14.03.2026, o Tribunal proferiu despacho a dispensar a realização da audiência prevista no artº 18º do RJAT, mais notificando as Partes para apresentação de alegações escritas, mais convidando-as a pronunciarem-se acerca da possível verificação da exceção de inimpugnabilidade do ato de liquidação impugnado neste processo arbitral.

Ambas as Partes procederam à apresentação das suas alegações escritas no prazo fixado.

II - SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar a causa.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e encontram-se devidamente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe decidir.

III - POSIÇÃO DAS PARTES

Alega o requerente que celebrou com o Banco C..., S.A. um contrato de trabalho sem termo, para o exercício de funções de subdiretor e que, no período compreendido entre 1992 e 2023 exerceu funções de diferentes níveis naquele banco, correspondendo ao exercício de funções nessa instituição bancária, de forma ininterrupta, por um período de 32 anos, sendo que entre Dezembro de 2018 desempenhou o cargo de administrador do B...-..., S.A, não implicando, no entanto, a cessação do contrato de trabalho celebrado com o C..., S.A. Mais alega que a 1.9.2023 o Requerente rescindiu, por mútuo acordo, o contrato de trabalho sem termo que o vinculava àquele grupo bancário, tendo nessa data passado à situação de reforma. Pela cessação do contrato de trabalho sem termo, o C..., S.A acordou com o Requerente o pagamento de uma compensação no montante de € 355.637,63 EUR. Alega ainda que em Janeiro de 2024, aquando do pagamento da segunda prestação dessa compensação, o C..., S.A erradamente sujeitou a retenção na fonte, em sede de IRS, o montante de €14.232,75 EUR e adicionalmente, procedeu à submissão da Declaração Mensal de Rendimentos (“DMR”), considerando o montante de 14.232,75 EUR como rendimento sujeito a tributação, em sede de IRS. Não obstante, por referência ao período de 2024, e de forma a precaver-se, o Requerente, procedeu à submissão da sua Declaração de Rendimentos Modelo 3, de IRS, em conformidade com as informações comunicadas pelo C... S.A. à Autoridade Tributária, através da DMR submetida para o referido período e, embora tenha o C..., S.A emitido um “Certificado de trabalho” do qual consta a prestação de trabalho pelo Requerente durante o período de 32 anos no referido grupo bancário, foram considerados, para efeitos do cálculo de antiguidade, apenas 27 anos de exercício de funções.

Conclui o Requerente que o cálculo realizado pelo C..., S.A para efeitos do número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções não atenta aos 4 anos durante os quais, o

mesmo exerceu funções como administrador da sociedade B..., pelo que, sustenta, se incorreu em erro de direito na aplicação dos critérios de cálculo do limite de exclusão da incidência de IRS previsto na alínea b) do nº 4 do artº 2º do Código do IRS, que se baseia no valor médio das remunerações auferidas nos 12 meses que antecedem a cessação, multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora.

Em síntese, para o Requerente a errónea interpretação do direito e a inadequada qualificação dos factos subjacentes à relação jurídica em causa, culminou na indevida sujeição a imposto, em sede de IRS, do montante da compensação auferida pelo Requerente.

Contrapõe a Requerida que, para efeitos de tributação em IRS, têm-se por assente que o montante indemnizatório pela cessação contratual por mútuo acordo enquadra-se enquanto rendimento da Categoria A, passível de beneficiar da exclusão prevista na alínea b) do nº 4 do artº 2º do CIRS, mas para efeitos da determinação do limite a partir do qual a exclusão de incidência em IRS não pode ser aceite, releva o período de exercício de funções cuja cessação justifica o valor compensatório.

Assim, entende a Requerida no que concerne à contagem do tempo de serviço na entidade devedora o montante de rendimento sujeito encontra-se corretamente apurado e corresponde efetivamente à parte que não pode beneficiar de exclusão, porque ultrapassa o limite apurado conforme determina a al. b) da referida disposição legal.

IV - QUESTÕES A DECIDIR

Constitui única questão a decidir, saber se para a determinação do limite da exclusão de tributação prevista na alínea b) do nº 4 do artº 2º do Código do IRS devem também ser computados os anos em que o Requerente exerceu o cargo de administrador de uma sociedade integrada no grupo societário de que fazia parte a sua entidade patronal.

Previamente, e na sequência da questão oficiosamente colocada às Partes pelo Tribunal, importa apreciar e decidir a exceção de inimpugnabilidade do ato de liquidação que é impugnado neste processo arbitral.

V – EXCEÇÃO DE INIMPUGNABILIDADE

Como ficou referido, o Requerente alega que procedeu à submissão da sua Declaração de Rendimentos Modelo 3, de IRS, em conformidade com as informações comunicadas pelo C... S.A. à Autoridade Tributária, através da DMR submetida para o referido período, embora tal não implique a concordância com os termos da liquidação efetuada» (artº 39 do PPA).

Portanto, o conteúdo do ato de liquidação que é impugnado nesta arbitragem é o resultado direto da Declaração de Rendimentos Modelo 3 apresentada pelo Requerente que, embora discordando do seu conteúdo, optou por apresentá-la dessa forma para evitar divergências entre a declaração que viesse a apresentar e a informação comunicada à AT pela sua entidade patronal na declaração DMR.

Ora, resulta do nº 2 do artº 140º do CIRS que «Em caso de erro na declaração de rendimentos, a impugnação é obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa a apresentar no prazo de dois anos a contar do termo do prazo legal para a entrega da declaração.»

Assim, quando a ilegalidade da liquidação de IRS resulte de erro nos pressupostos de facto ou de direito que seja imputável à declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte, e portanto da responsabilidade deste, a sua impugnação contenciosa depende obrigatoriamente de prévia reclamação graciosa a apresentar no referido prazo de 2 anos.

Esta reclamação tem assim a natureza de reclamação graciosa necessária, significando que o emprego desse meio impugnatório administrativo serve de pressuposto processual de uma posterior impugnação judicial ou arbitral do ato tributário.

Nas suas alegações o Requerente sustentou que não estava preenchido o conceito de erro a que se refere o artº 140º, nº 2 do Código do IRS, porque esse conceito «assume uma natureza estritamente delimitada, reportando-se exclusivamente a erros objetivamente detetáveis através da análise intrínseca da declaração, mediante um simples juízo de coerência dos seus elementos internos, sem necessidade de convocação de quaisquer elementos exógenos ou de operações valorativas complexas.»

Não é esse o caso. É no artº 45º, nº 2 da LGT que se prevê um conceito de erro enquanto erro objetivamente detetável através da simples análise da declaração e sem necessidade de efetuar o cruzamento com quaisquer outros elementos ou informações. No caso de erro constante da declaração que seja evidente ou manifesto (ou seja, «erro evidenciado na declaração do sujeito passivo») o prazo de caducidade do direito à liquidação do tributo é reduzido de quatro para três anos. Trata-se, além disso, de uma norma que vale para todos os tributos, não sendo específica do IRS.

Já o artº 140º, nº 2 do Código do IRS prevê uma norma específica para este imposto, paralela àquela prevista no artº 137º, nº 4 do Código do IRC para os atos de autoliquidação e de retenção na fonte.

A razão de ser é a mesma em ambas as normas. Num caso e noutro o teor impositivo do ato tributário foi delimitado e definido pela conduta do sujeito passivo e não pode ser imputado à AT. No caso do IRC estão em causa atos tributários praticados pelos próprios sujeitos passivos ou outros contribuintes (autoliquidações e retenções na fonte). No caso do IRS estão em causa atos de liquidação emitidos pela AT mas cujo conteúdo foi determinado pelas declarações apresentadas pelos contribuintes, na medida em que «O rendimento coletável de IRS apura-se (...) com base na declaração anual de rendimentos apresentada em prazo legal» (artº 65º, nº 1 do CIRS), já que os factos relatados nestas declarações se presumem verdadeiros (artº 75º, nº 1 da LGT).

Como refere Carla Castelo Trindade «as reclamações graciosas necessárias (...), justificam-se pela necessidade de uma filtragem administrativa, prévia à via judicial» (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária: Anotado", Coimbra, 2016, Almedina, págs. 96 e 97).

Como o ato de liquidação de IRS emitido na sequência da apresentação, pelo contribuinte, de uma declaração de rendimentos Modelo 3 tem em conta exclusivamente os factos tributários tal qual estes foram delimitados e qualificados pelo contribuinte na declaração que apresentou, que a lei inclusivamente presume verdadeiros, se a declaração do contribuinte contiver erros de direito ou de facto que se reflitam na consequente ilegalidade da liquidação do imposto, esta ilegalidade não é imputável à AT, exigindo assim a lei que, previamente à impugnação contenciosa desse ato, o contribuinte suscite a questão junto da Administração para que esta, pela primeira vez, assuma uma posição acerca das questões factuais ou jurídicas em que assenta a ilegalidade do ato. Diferentemente, quando o ato de liquidação resulta de uma iniciativa oficiosa dos serviços (artº 59º, nº 7 do CPPT), o conteúdo do ato é diretamente imputável à AT, que assim já tomou uma posição acerca da questão controvertida, tornando desnecessária a interposição obrigatória de uma reclamação graciosa para se obter a posição da Administração fiscal.

No caso da liquidação impugnada neste processo arbitral, os rendimentos relativos à compensação por cessação do contrato de trabalho do Requerente foram tributados e excluídos de tributação exatamente na medida e nos termos em que o Requerente, por sua própria opção, os declarou na sua declaração de rendimentos. Fê-lo, como afirma, para evitar que fosse levantada uma divergência com os rendimentos declarados pela sua antiga entidade patronal. Mas essa opção do Requerente tem consequências: o teor do ato de liquidação não foi o resultado de uma qualquer diferença de configuração ou de qualificação jurídico-fiscal entre a AT e o Requerente. Foi, pelo contrário, a simples aplicação da lei, pela AT, aos factos tributários declarados pelo Requerente e na exata medida da configuração que este lhes deu aquando da apresentação da sua declaração de rendimentos.

A ilegalidade que o Requerente imputa ao ato de liquidação é o resultado exclusivo da declaração que apresentou e dos factos que nela fez inscrever, que se presumem verdadeiros.

Em boa verdade, ao proferir o ato de liquidação, a AT desconhecia a diferença de entendimento entre a configuração que o Requerente deu, na sua declaração de rendimentos aos factos tributários a si relativos, e a configuração que o Requerente entendia que esses factos deveriam afinal ter e com que deveriam ter sido tributados.

Resulta assim que, mesmo de acordo com a versão que o Requerente oferece da relação material controvertida, há um erro material na declaração por si apresentada que deu causa ao erro nos pressupostos de facto e de direito gerador da ilegalidade que o Requerente atribui ao ato de liquidação impugnado.

Por isso, a reparação desta ilegalidade por via contenciosa exigia, como requisito prévio de impugnabilidade, que tivesse havido lugar a uma reclamação graciosa de natureza necessária, como se prevê no artº 140º, nº 2 do CIRS.

De outro modo, podia inclusivamente colocar-se a questão de verificação de uma exceção de falta interesse processual por parte do Requerente, na medida em que a ilegalidade que ele imputa ao ato impugnado foi causada por si próprio, já que foi ele quem declarou, na sua declaração de rendimentos, como rendimento sujeito a tributação a parcela da compensação que recebeu por extinção do seu contrato de trabalho e que ele, afinal de contas, entende que não devia ter sido tributada.

No caso do litígio a que esta arbitragem diz respeito não foi deduzida a reclamação graciosa exigida pelo artº 140º, nº 2 do Código do IRS, circunstância que conduz à conclusão de que o ato de liquidação de IRS que é objeto deste processo arbitral é inimpugnável.

A exceção de inimpugnabilidade é do conhecimento oficioso.

Em conclusão, por o Requerente não ter antecedido este processo arbitral da reclamação graciosa necessária exigida pelo artº 140º, nº 2 do Código do IRS, verifica-se que o ato de liquidação que ele pretende que seja declarado ilegal é, nesta arbitragem, contenciosamente inimpugnável.

Tem assim a Requerida de ser absolvida da instância.

VI – RESTANTES QUESTÕES

Com a procedência da exceção de inimpugnabilidade fica prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas no processo arbitral.

VII - DECISÃO

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- Julgar procedente a exceção de inimpugnabilidade do ato de liquidação impugnado nesta arbitragem e, em consequência, absolver a Requerida da instância neste processo arbitral;
- Julgar prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas no processo arbitral.

VIII - VALOR DO PROCESSO

O valor da causa, nos termos do artº 97º-A do CPPT, é fixado em 5.462,53 euros.

IX - CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 2 e 22º, nº 4, ambos do RJAT, e no artigo 4º, nº 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 612,00 € nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, condenando-se o Requerente no pagamento da mesma.

Registe-se e notifique-se.

15.5.2026

O Tribunal Arbitral Singular,

Paula da Silva Andrade