

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 265/2026-T

Tema: IRS – Antiguidade para efeitos no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS

Sumário:

A norma constante do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT é aplicável quando da prova produzida resultem fundadas dúvidas sobre a existência do facto tributário.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins (presidente), Manuel Lopes da Silva Faustino e André Festas da Silva, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 19 de maio de 2026, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., titular do número de identificação fiscal ..., e **B...**, titular do número de identificação fiscal ..., ambos residentes na Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa, na área de jurisdição do Serviço de Finanças de Lisboa – ... (doravante abreviadamente designados por “Requerentes”), vêm, na

1.

sequência da formação da presunção de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa apresentada em 27 de agosto de 2025, e recebida a 1 de setembro do mesmo ano (cf. Doc. 1), na qual se discutiu a legalidade da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2025..., relativa ao ano de 2021, através da qual a Administração Tributária apurou o valor total de imposto a pagar de € 162.155,36 (cento e sessenta e dois mil cento e cinquenta e cinco euros e trinta e seis cêntimos), acrescidos da correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., através da qual a Administração Tributária apurou o valor total a pagar de € 15.755,80 (quinze mil setecentos e cinquenta e cinco euros e oitenta cêntimos), perfazendo o total de € 177.911,16 (cento e setenta e sete mil, novecentos e onze euros e dezasseis cêntimos) para o ano de 2021; e da liquidação adicional de IRS n.º 2025..., relativa ao ano de 2022, através da qual a Administração Tributária apurou o valor total de imposto a pagar de € 15.734,13 (quinze mil setecentos e trinta e quatro euros e treze cêntimos), acrescidos da correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., através da qual a Administração Tributária apurou o valor total a pagar de € 903,52 (novecentos e três euros e cinquenta e dois cêntimos), perfazendo o total de € 16.637,65 (dezasseis mil seiscentos e trinta e sete euros e sessenta e cinco cêntimos) para o anos de 2022 (cf. Docs. 2 a 5), ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1, e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, requerer a constituição de Tribunal Arbitral em Matéria Tributária e Pedir a Pronúncia Arbitral de declaração de ilegalidade e consequente anulação das mencionadas liquidações, emitidas pela Senhora Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira e, bem assim, da presumida decisão de indeferimento, imputável ao Senhor Diretor de Finanças de Lisboa.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 12 de março de 2026, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, do que foi notificada a AT.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os ora árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 19 de maio de 2026.

A Requerida apresentou resposta em 22 de junho de 2026.

No dia 24 de junho este Tribunal proferiu o seguinte despacho:

“1. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.

2. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

3. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar desta notificação.

4. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

POSIÇÃO DA REQUERENTE

O Requerente fundamenta o seu pedido com base nos seguintes argumentos:

- a) O Requerente A... colaborou com a C..., NIPC..., durante vários anos.
- b) Após vários anos de colaboração, o Requerente A... acordou com a C... (a sua entidade patronal à data relevante) a rescisão do seu contrato de trabalho, com efeitos a 31 de janeiro de 2021 (cf. Mutual Termination and Release Agreement que se junta como Doc. 6).
- c) Nos termos acordados, a C... deveria pagar o valor total de 680.993,00€ (seiscentos e oitenta mil novecentos e noventa e três euros), calculados de acordo com a política da entidade patronal (cf. cit. Doc. 6).
- d) Adicionalmente, o referido valor de 680.993,00€ seria pago em 3 tranches, entre os anos de 2021 e 2022 (cf. cit. Doc. 6).
- e) Ora, a C... considerou já compreendido no total de 680.993,00€:
 - (i) todos os créditos laborais já vencidos até à rescisão (incluindo férias, subsídios de férias, subsídios de Natal, proporcionais e férias não gozadas), no valor de 40.834,08€ (52.262,65€ - 11.428,57€ valor relativo ao vencimento do mês de janeiro de 2021); e
 - (ii) a indemnização por pacto de não concorrência, no montante de 48.642,00€ (cf. cit. Doc. 6).
- f) Assim, na realidade, a indemnização por cessação do contrato de trabalho corresponde apenas a 591.516,92€ - o valor acordado (680.993,00€) descontado os montantes relativos aos créditos laborais já vencidos (40.834,08€) e a indemnização por pacto de não concorrência (48.642,00€).

- g) Nos termos do artigo 2.º, n.º 4 do Código do IRS, o valor de 591.516,92€ relativo à indemnização por cessação do contrato de trabalho, não deveria ter sido sujeita a qualquer tributação.
- h) No entanto, a entidade patronal calculou erradamente a indemnização sujeita e não sujeita a tributação (conforme será explicado de forma mais detalhada no capítulo §2.º).
- i) Em primeiro lugar, a entidade patronal calculou erradamente a antiguidade do Requerente A..., ...
- j) ...ignorando que o Requerente A... colaborou com o Grupo D... desde 2008 (cf. Contrato de Trabalho datado de 15 de novembro de 2007, e Declaração da C... confirmando a antiguidade, data de 31 de março de 2021, que se juntam como Docs. 7 e 8).
- k) Em segundo lugar, a entidade patronal considerou, para efeitos de cálculo de sujeição e não sujeição, o valor global, não descontando (erradamente) o montante atribuído por pacto de não concorrência.
- l) Note-se, desde já, que, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, alínea c) do Código do IRS, a indemnização por pacto de não concorrência é um rendimento da categoria G, e não da categoria A.
- m) Esta indemnização, apesar de ter sido declarada corretamente pelos Requerentes nas Declarações de rendimentos inicialmente entregues, relativas aos anos de 2021 e 2022 (cf. Docs. 9 e 10),...
- n) ..., foi erradamente declarada pela Autoridade Tributária e Aduaneira nas Declarações Oficiosas (cf. Docs. 11 e 12).
- o) No que respeita à indemnização por cessação do vínculo que, subtraindo os créditos

laborais vencidos e a indemnização por pacto de não concorrência, correspondeu ao valor de 591.516,92€, ficou acordado o seguinte calendário de pagamentos:

- p) O valor de 380.733,92€ a ser pago no ano de 2021, dividido em duas partes: a primeira, no valor de 169.949,92€ a pagar em fevereiro, e a segunda, no valor de 210.784,00€ a pagar em agosto; e
- q) O remanescente a pagar no ano de 2022 (cf. cit. Doc. 6).
- r) No entanto, a C... não cumpriu o calendário de pagamentos acordado, tendo antes prosseguido aos pagamentos da seguinte forma:
- € 52.262,65 pagos em janeiro de 2021 (cf. recibo que ora se junta como Doc. 13);
 - € 186.163,92 pagos em fevereiro de 2021 (cf. recibo que ora se junta como Doc. 14);
 - € 226.998,00 pagos em julho de 2021 (cf. recibo que ora se junta como Doc. 15); e
 - € 226.997,00 pagos em abril de 2022 (cf. recibo que ora se junta como Doc. 16).
- s) Em suma:
- O valor de € 52.262,65 pagos em janeiro de 2021 correspondem ao pagamento conjunto do salário desse mês e dos créditos laborais vencidos – tudo rendimentos de categoria A;
 - Nos pagamentos de fevereiro e julho de 2021 ficou incluído:
 - o pagamento por pacto de não concorrência ($€ 48.642,00 : 3 = € 16.214$;
 - € 16.214 x 2, correspondente a duas das três tranches de pagamento) –

este rendimento foi declarado pelo Requerente A... no Anexo G da Declaração de IRS de 2021 (cf. cit. Doc. 9); e

- o pagamento da indemnização por cessação do vínculo laboral no total de € 380.733,92 (€ 169.949,92 pagos em fevereiro de 2021 e € 210.784 pagos em julho de 2021);
- No pagamento de abril de 2022 ficou incluído:
 - A última tranche de € 16.214 relativa ao pacto de não concorrência – declarada pelo Requerente A... no Anexo G da Declaração de IRS de 2022 (cf. cit. Doc. 10); e
 - o pagamento da indemnização por cessação do vínculo laboral no total de € 210.783.

t) Veja-se a tabela infra onde se resume os pagamentos supra descritos:

Janeiro 2021	Fevereiro 2021	Agosto 2021	Abril 2022
Créditos laborais vencidos (cat. A) € 40.834,08	Pacto de não concorrência (cat. G) € 16.214	Pacto de não concorrência (cat. G) € 16.214	Pacto de não concorrência (cat. G) € 16.214
Vencimento (cat. A) € 11.428,57	Indemnização não sujeita € 169.949,92	Indemnização não sujeita € 210.784	Indemnização não sujeita € 87.613,82
			Indemnização sujeita € 123.169,18

Total pago	€ 52.262,65	€186.163,92	€ 226.998	€ 226.997
Total retido	€ 10.451	€ 31.678	€ 45.399	€ 45.399

- u) É, assim, evidente que o valor de indemnização não sujeito a IRS foi erradamente apurado pela C... .
- v) Em primeiro lugar, na Declaração de 2021, declarou o valor excluído de indemnização com o código errado (indicou o código relativo a rendimento isento por aplicação do artigo 18.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais que em nada está relacionado com a indemnização por cessação do contrato de trabalho).
- w) Adicionalmente, considerou – erradamente – o valor de € 27.773,33 como o valor de indemnização não sujeito (cf. declaração anual de rendimentos do Requerente A... que ora se junta como Doc. 17).
- x) Acontece que, devido aos erros de cálculo e de declaração da entidade patronal, na sequência da entrega das Declarações de Rendimentos de 2021 e 2022 dos Requerentes surgiram divergências face aos valores por si declarados.
- y) Estas divergências foram prontamente justificadas, através do exercício do direito de audição prévia.
- z) No entanto, quanto a 2021, os Requerentes foram notificados do Ofício n.º... de 19 de novembro de 2024 através do qual a Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou os esclarecimentos dos Requerentes e propôs efetuar as seguintes correções (cf. decisão final que ora se junta como Doc. 18):

Valores a declarar no Quadro 4 A do Anexo A

NIF da entidade pagadora	Código dos Rendimentos	Titular	Rendimentos	Retenções na fonte	Contribuições
...	401	A	437.651,42 €	87.528,00 €	5.748,89€

aa) Já quanto a 2022, os Requerentes foram notificados do Ofício n.º ... de 19 de novembro de 2024 através do qual a Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou os esclarecimentos dos Requerentes e propôs efetuar as seguintes correções (cf. decisão final que ora se junta como Doc. 19):

Valores a declarar no Quadro 4 A do Anexo A					
NIF da entidade pagadora	Código dos Rendimentos	Titular	Rendimentos	Retenções na fonte	Contribuições
...	401	A	226.997,00 €	45.399,00 €	0€

bb) Nesta sequência, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a Declaração Oficiosa relativa a 2021, que originou a liquidação n.º 2025 ..., relativa ao ano de 2021, através da qual a Administração Tributária apurou o valor total a pagar de € 162.155,36 (cento e sessenta e dois mil cento e cinquenta e cinco euros e trinta e seis cêntimos), acrescida da correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., através da qual a Administração Tributária apurou o valor total a pagar de € 15.755,80 (quinze mil setecentos e cinquenta e cinco euros e oitenta cêntimos),...

- cc) ...perfazendo o valor total a pagar de € 177.911,16 (cento e setenta e sete mil novecentos e onze euros e dezasseis cêntimos), relativo ao ano de 2021 (cf. cit. Docs. 11, 2 e 3)...
- dd) ...valor este, apesar de não poderem concordar com a liquidação do mesmo, foi pago na totalidade pelos Requerentes (cf. comprovativo de pagamento que ora se junta como Doc. 20).
- ee) Adicionalmente, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, ainda, a Declaração Oficiosa relativa a 2022, que originou a liquidação n.º 2025..., relativa ao ano de 2022, através da qual a Administração Tributária apurou o valor total a pagar de € 15.734,13 (quinze mil setecentos e trinta e quatro euros e treze cêntimos), acrescida da correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., através da qual a Administração Tributária apurou o valor total a pagar de € 903,52 (novecentos e três euros e cinquenta e dois cêntimos),...
- ff) ...perfazendo o valor total a pagar de € 16.637,65 (dezasseis mil seiscentos e trinta e sete euros e sessenta e cinco cêntimos), relativo ao ano de 2022 (cf. cit. Docs. 12, 4 e 5)...
- gg) ...valor este, apesar de não poderem concordar com a liquidação do mesmo, foi pago na totalidade pelos Requerentes (cf. comprovativo de pagamento que ora se junta como Doc. 21).
- hh) Note-se que, além dos erros já identificados – e que serão melhor desenvolvidos no capítulo seguinte – a Autoridade Tributária e Aduaneira cometeu dois erros adicionais na concretização das liquidações.
- ii) No que respeita ao IRS de 2021, na decisão final emitida no âmbito da divergência supra mencionada, a Autoridade Tributária e Aduaneira conclui que “não se comprovou

- que houve o pagamento desta indemnização [por pacto de não concorrência] por parte da entidade patrona, logo, não se deve efetuar o preenchimento do Anexo G”.
- jj) Contudo, na Declaração Oficiosa, o Anexo G não foi eliminado, o que contraria diretamente a decisão expressa.
- kk) Adicionalmente, o valor constante do Q14 do Anexo G está já incluído no valor de € 437.651,24 de rendimentos de categoria A do Requerente A..., corrigidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira.
- ll) Ao não eliminar esse valor do Anexo G, verifica-se uma duplicação de coleta, situação expressamente vedada por lei.
- mm) O segundo erro de concretização verifica-se no Q4A do Anexo L.
- nn) Na declaração inicial, o Requerente A... indicou que os rendimentos da categoria A pagos pela C... deviam ser tributados à taxa de 20%, ao abrigo do regime do Residente Não Habitual.
- oo) A Autoridade Tributária e Aduaneira não contestou este enquadramento.
- pp) No entanto, apesar de ter alterado oficiosamente o valor dos rendimentos no Anexo A, a Autoridade Tributária e Aduaneira não atualizou o valor da linha 401 do Quadro 4A do Anexo L, mantendo apenas os montantes inicialmente declarados, o que resultou na errada tributação às taxas gerais e progressivas da maior parte do rendimento corrigido.
- qq) Relativamente ao IRS de 2022, verificam-se igualmente dois erros de concretização.
- rr) Em primeiro lugar, na decisão final relativa ao IRS de 2022, a Autoridade Tributária e Aduaneira alterou também os rendimentos de categoria A do Requerente A... para o montante de € 226.997,00, com base nos valores pagos pela C..., ...
- ss) ...e também concluiu não se comprovar que houve pagamento de compensação por

- pacto de não concorrência.
- tt) Contudo, na declaração oficiosa a Autoridade Tributária e Aduaneira manteve os valores constantes do Quadro 14 do Anexo G, não obstante estarem já incluídos no montante de € 226.997,00 declarado no Anexo A.
- uu) Há semelhança do referido para 2021, esta situação configura uma duplicação de coleta, proibida por lei.
- vv) O segundo erro de concretização respeita ao Quadro 4A do Anexo L.
- ww) Tal como no ano anterior, na declaração inicial, o Requerente A... indicou que os rendimentos da categoria A pagos pela entidade acima identificada deviam ser tributados à taxa de 20%, ao abrigo do regime do Residente Não Habitual.
- xx) Mais uma vez, este enquadramento não foi contestado pela Autoridade Tributária e Aduaneira.
- yy) Contudo, embora os rendimentos tenham sido corrigidos para € 226.997,00 no Anexo A, a linha 401 do Quadro 4A do Anexo L não foi atualizada, mantendo-se apenas os € 123.169,23 inicialmente declarados.
- zz) Tal levou à tributação indevida do remanescente às taxas gerais e progressivas, em prejuízo do sujeito passivo.
- aaa) Nesta sequência – e sem prejuízo de maior desenvolvimento nos capítulos seguintes – os Requerentes não podem concordar com as liquidações supra identificadas, por serem ilegais.
- bbb) Por tudo isto, a 27 de agosto de 2025, os Requerentes apresentaram uma Reclamação Graciosa (recebida pela Administração Tributária no dia 1 de setembro de 2025) contra os atos de liquidação de IRS e juros compensatórios acima identificados,

pedindo a sua anulação e o consequente reembolso do imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios (cf. cit. Doc. 1).

ccc) Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária, a Administração Tributária tinha quatro meses (ou seja, até 2 de janeiro de 2026) para emitir uma decisão sobre a Reclamação Graciosa que recebeu no dia 1 de setembro de 2025.

ddd) Contudo, até à presente data, os Requerentes ainda não foram notificados de qualquer decisão ou projeto de decisão a este respeito.

eee) Em face do exposto, os Requerentes vêm – no prazo de 90 dias a contar da formação da presunção de indeferimento tácito – solicitar a constituição de Tribunal Arbitral em Matéria Tributária e pedir a pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos de liquidação de IRS n.º 2025..., da correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2025...; e da liquidação adicional de IRS n.º 2025..., e da correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2025 ..., bem assim, a (presumida) decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, que os manteve na ordem jurídica...

fff) ...com todas as consequências previstas no artigo 24.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária e nos artigos 43.º e 100.º da Lei Geral Tributária, designadamente o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A posição da Requerida sustenta-se nos seguintes argumentos:

- a) A questão fundamental submetida à apreciação do Tribunal Arbitral prende-se com a determinação da antiguidade relevante para efeitos da aplicação do regime previsto no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS e, consequentemente, com a definição da parcela da compensação recebida pelo Requerente em virtude da cessação da relação laboral que poderá beneficiar da exclusão parcial de tributação aí consagrada.
- b) Conforme resulta dos procedimentos de divergência instaurados relativamente aos exercícios de 2021 e 2022, a AT procedeu à análise dos elementos declarativos disponíveis, dos esclarecimentos prestados pelos Requerentes e da documentação apresentada no âmbito do exercício do direito de audição, tendo concluído que a compensação excluída de tributação deveria ser calculada com referência a uma antiguidade correspondente ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2019 e 31 de janeiro de 2021, entendimento que esteve na base das correções efetuadas e da subsequente emissão das liquidações impugnadas.
- c) A divergência entre as partes não respeita, assim, à existência da compensação paga por ocasião da cessação da relação laboral, nem à celebração do acordo de cessação junto aos autos, mas antes à forma como deve ser interpretado e aplicado o critério legal utilizado pelo legislador para determinar a parcela da compensação excluída de tributação.
- d) Com efeito, dispõe o artigo 2.º, n.º 4 do CIRS que apenas beneficia da exclusão de tributação a parte da compensação recebida em consequência da cessação do contrato de trabalho, que não exceda o valor correspondente ao montante médio das remunerações regulares com caráter de retribuição sujeitas a imposto auferidas nos

- últimos doze meses, multiplicado pelo número de anos ou fração de antiguidade na entidade devedora.
- e) A referência expressa à antiguidade na entidade devedora assume, neste contexto, especial relevância interpretativa, assim, o legislador não utilizou conceitos mais amplos como antiguidade profissional, antiguidade no grupo económico, antiguidade na carreira ou antiguidade global do trabalhador, pelo contrário, optou por associar o cálculo do limite de exclusão de tributação a uma realidade jurídica concreta e perfeitamente identificável: a entidade devedora da compensação.
- f) Tal opção legislativa não pode ser considerada destituída de significado útil, devendo presumir-se que o legislador soube exprimir adequadamente o seu pensamento, nos termos do artigo 9.º do CC, assim, a interpretação da norma não pode abstrair da circunstância de o próprio legislador ter escolhido um critério assente na relação existente entre o trabalhador e a entidade juridicamente responsável pelo pagamento da compensação cuja tributação se discute.
- g) Ora, no caso sub judice, o acordo denominado “Early Retirement – Mutual Termination and Release Agreement” (Doc.6), junto pelos próprios Requerentes, identifica expressamente como entidade empregadora e responsável pelo pagamento da compensação a Sociedade C..., Unipessoal, Lda., sendo igualmente essa sociedade que figura como contraparte contratual do Requerente no acordo de cessação e que assume a obrigação de pagamento dos montantes nele previstos.
- h) Resulta igualmente do referido acordo que a compensação em causa emerge da cessação da relação laboral mantida entre o Requerente e aquela sociedade portuguesa, sendo essa concreta relação jurídica que constitui o facto gerador do pagamento cuja tributação

- se encontra em discussão nos presentes autos.
- i) Foi com base nesta realidade factual e jurídica que se considerou, que a antiguidade relevante para efeitos do artigo 2.º, n.º 4 do CIRS deveria ser aferida por referência à relação laboral existente com a entidade devedora da compensação, entendimento que se encontra refletido nos procedimentos de divergência relativos aos exercícios de 2021 e 2022.
 - j) Acresce que a interpretação defendida pelos Requerentes pressupõe que seja reconhecida relevância, para efeitos da aplicação daquela disposição legal, a períodos de atividade exercidos junto de entidades juridicamente distintas da sociedade que suportou o pagamento da compensação, todavia, tal conclusão não resulta da interpretação que discorre daquele dispositivo legal.
 - k) Nestes termos, entende a Requerida que a interpretação adotada nos atos tributários impugnados se mostra conforme com a letra da lei, com a estrutura da norma e com os elementos factuais apurados no procedimento administrativo, não se verificando qualquer erro nos pressupostos de facto ou de direito suscetível de comprometer a validade das liquidações objeto dos presentes autos.
 - l) Os Requerentes sustentam que a antiguidade relevante para efeitos da aplicação do art. 2.º, n.º 4 do CIRS deverá ser contabilizada desde fevereiro de 2008, data em que o Requerente iniciou funções noutra entidade integrante do Grupo D..., defendendo que toda a sua permanência profissional no seio daquele grupo económico deve ser considerada para efeitos do cálculo da compensação excluída de tributação.
 - m) A interpretação defendida pelos Requerentes pressupõe que seja reconhecida relevância, para efeitos da aplicação daquela disposição legal, a períodos de atividade exercidos

junto de entidades juridicamente distintas da Sociedade que suportou o pagamento da compensação, todavia, tal conclusão não resulta da interpretação daquele artigo.

- n) A Requerida não contesta que os documentos juntos aos autos evidenciem a existência de anteriores vínculos profissionais do Requerente com entidades pertencentes ao Grupo D..., com efeito, dos documentos apresentados resulta que o Requerente exerceu anteriormente funções noutras sociedades integrantes daquela estrutura empresarial internacional, circunstância que não é posta em causa pela Requerida.
- o) Todavia, a questão submetida à apreciação do Tribunal não consiste em determinar se existiu ou não uma relação profissional anterior com outras entidades do grupo, mas antes em apurar se essa circunstância é suficiente para impor, para efeitos fiscais, o reconhecimento automático da antiguidade adquirida junto dessas entidades no âmbito da aplicação do artigo 2.º, n.º 4 do CIRS.
- p) Ora, a mera integração de diferentes sociedades num mesmo grupo económico, não elimina a respetiva autonomia jurídica nem determina a fusão das posições jurídicas de cada uma delas, as sociedades que integram um grupo empresarial mantêm personalidade jurídica própria, património autónomo e individualidade distinta, sendo titulares dos seus próprios direitos e obrigações e respondendo autonomamente pelas relações jurídicas que estabelecem.
- q) Por essa razão, o facto do trabalhador ter exercido funções em diferentes sociedades do mesmo grupo não permite concluir, sem mais, que a antiguidade adquirida numa dessas entidades deva ser automaticamente considerada relativamente a outra sociedade juridicamente distinta para efeitos da aplicação de uma norma fiscal que faz depender a exclusão de tributação da antiguidade existente na entidade devedora da compensação.

-
- r) Os elementos documentais apresentados pelos Requerentes demonstram a existência de atividade profissional anterior em entidades do Grupo C..., mas não demonstram, por si só, a existência de um mecanismo jurídico que imponha necessariamente a consideração dessa antiguidade para efeitos da norma em causa.
- s) Designadamente, não resulta dos documentos juntos aos autos a demonstração inequívoca de uma sucessão jurídica de empregador, de uma transmissão da posição contratual ou de qualquer outra realidade jurídica que determine a automática transferência da antiguidade adquirida noutras entidades para a sociedade que procedeu ao pagamento da compensação.
- t) Acresce que o próprio acordo de cessação que serve de fundamento à compensação recebida pelo Requerente não contém qualquer cláusula expressa através da qual a sociedade C..., Unipessoal, Lda. reconheça, para efeitos do cálculo da compensação acordada, uma antiguidade iniciada em fevereiro de 2008, pelo contrário, o acordo identifica a relação laboral existente entre o Requerente e aquela sociedade portuguesa, fazendo referência ao contrato de trabalho celebrado em dezembro de 2018, que constitui o vínculo cuja cessação deu origem ao pagamento da compensação em discussão nos presentes autos.
- u) Importa igualmente notar que os próprios procedimentos de divergência instaurados relativamente aos exercícios de 2021 e 2022 tiveram por objeto a apreciação desta questão, tendo a AT analisado os elementos apresentados pelos contribuintes e concluído que os mesmos não justificavam a consideração da antiguidade por estes invocada para efeitos do cálculo previsto no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS.
- v) Também as informações vinculativas invocadas pelos Requerentes não permitem, por

si só, infirmar a legalidade da atuação da AT, com efeito, tais informações foram emitidas no âmbito de procedimentos concretos, tendo por base pressupostos factuais específicos e situações individualizadas submetidas à sua apreciação, a respetiva relevância depende, por isso, da demonstração de uma efetiva identidade material entre os pressupostos aí apreciados e a situação concreta objeto dos presentes autos.

- w) Ora, não resulta dos elementos constantes do processo que a situação do Requerente coincida integralmente com os pressupostos considerados nas referidas informações vinculativas, nem que se encontrem demonstradas todas as circunstâncias jurídicas que permitiriam transpor automaticamente para o presente caso as soluções nelas adotadas.
- x) Assim, ainda que os documentos apresentados pelos Requerentes permitam demonstrar a existência de uma trajetória profissional anterior no Grupo D..., não demonstram, por si só, que a AT estivesse legalmente vinculada a considerar toda essa antiguidade para efeitos da aplicação do artigo 2.º, n.º 4 do CIRS.
- y) Nestes termos, não se mostra demonstrado que a Requerida tenha incorrido em erro nos pressupostos de facto ou de direito ao considerar, para efeitos do cálculo da compensação excluída de tributação, a antiguidade relevante correspondente à relação laboral mantida com a entidade devedora da compensação, entendimento que esteve na base da emissão dos atos tributários impugnados.
- z) Os Requerentes procuram sustentar a ilegalidade das liquidações impugnadas com fundamento em alegados erros de enquadramento jurídico e de apreciação dos factos relevantes para determinação da parcela da compensação sujeita a tributação, todavia, a análise dos procedimentos de divergência instaurados relativamente aos exercícios de 2021 e 2022 evidencia que a Requerida Tributária procedeu a uma apreciação efetiva,

autónoma e fundamentada dos elementos apresentados pelos contribuintes, não se tendo limitado a acolher de forma acrítica os elementos inicialmente comunicados pela entidade pagadora.

- aa) Após a deteção das divergências existentes entre os rendimentos declarados pelos sujeitos passivos e os elementos constantes das bases de dados da AT, foram instaurados os correspondentes procedimentos administrativos, no âmbito dos quais os contribuintes foram devidamente notificados para exercer o respetivo direito de participação, apresentar esclarecimentos e juntar a documentação que entendessem relevante para a apreciação da sua situação tributária.
- bb) Os Requerentes exerceram efetivamente esse direito, apresentando alegações, documentos e cálculos destinados a sustentar o enquadramento fiscal que consideravam aplicável às quantias recebidas na sequência da cessação da relação laboral, em particular, defenderam que uma parte substancial da compensação recebida deveria beneficiar da exclusão de tributação prevista no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS, bem como que determinados montantes deveriam ser autonomamente qualificados como rendimentos decorrentes de pacto de não concorrência.
- cc) Toda essa argumentação foi objeto de apreciação pela AT, da leitura das informações produzidas nos procedimentos de divergência resulta claramente que os serviços analisaram os documentos apresentados, procederam à reapreciação dos cálculos efetuados pelos contribuintes e confrontaram os valores por estes indicados com os pressupostos legalmente exigidos para aplicação do regime previsto no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS.
- dd) Designadamente, a AT não se limitou a aceitar os valores considerados pelos

Requerentes para determinação da remuneração média relevante dos doze meses anteriores à cessação da relação laboral, pelo contrário, procedeu à análise dos diversos componentes remuneratórios incluídos nos cálculos apresentados, concluindo que determinados montantes identificados como “Prémios Resultados Casa-Mãe” não possuíam as características necessárias para serem considerados remunerações regulares para efeitos da norma em causa.

- ee) Em consequência dessa apreciação, os referidos montantes foram excluídos da base de cálculo utilizada pelos contribuintes, tendo-se procedido ao recálculo da remuneração média relevante para efeitos do artigo 2.º, n.º 4 do CIRS e à consequente determinação da parcela da compensação suscetível de beneficiar da exclusão de tributação.
- ff) Do mesmo modo, foi objeto de análise a questão da antiguidade considerada relevante para efeitos da aplicação da referida disposição legal, também aqui foram apreciados os elementos apresentados pelos Requerentes, tendo-se adotado, de forma fundamentada, o entendimento que se considerou juridicamente adequado quanto ao período de antiguidade relevante para efeitos do cálculo da compensação excluída de tributação.
- gg) Na sequência dessa análise, foi apurado que apenas o montante de €27.773,33 preenchia os pressupostos legalmente exigidos para beneficiar da exclusão prevista no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS, entendimento que foi mantido quer no procedimento relativo ao exercício de 2021, quer no procedimento respeitante ao exercício de 2022.
- hh) Importa salientar que este critério foi aplicado de forma uniforme em ambos os exercícios, evidenciando consistência na apreciação dos factos, coerência na interpretação da norma fiscal aplicável e estabilidade na fundamentação das correções efetuadas.

- ii) Foi também apreciada a argumentação dos contribuintes relativamente à alegada compensação por pacto de não concorrência, analisando os elementos documentais apresentados e pronunciando-se expressamente sobre a qualificação fiscal defendida pelos sujeitos passivos.
- jj) Perante este enquadramento, não pode proceder a alegação de que os atos tributários impugnados resultariam de um automatismo administrativo ou da mera reprodução dos elementos comunicados pela entidade empregadora, pelo contrário, os atos impugnados constituem o resultado de uma atividade instrutória efetivamente desenvolvida pelos serviços, assente na análise dos elementos apresentados pelos Requerentes, na reapreciação dos cálculos efetuados e na interpretação das normas jurídicas consideradas aplicáveis ao caso sub judice.
- kk) A circunstância de os Requerentes discordarem das conclusões alcançadas pela AT não é, por si só, demonstrativa da existência de qualquer ilegalidade dos atos tributários praticados, a divergência existente entre as partes incide essencialmente sobre a interpretação e aplicação do artigo 2.º, n.º 4 do CIRS e sobre a relevância a atribuir a determinados elementos factuais para efeitos dessa disposição legal.
- ll) A mera discordância quanto ao entendimento jurídico adotado não permite concluir pela existência de erro manifesto, insuficiência de fundamentação ou violação de lei suscetível de determinar a anulação dos atos tributários impugnados.
- mm) Nestes termos, tendo os atos tributários sido emitidos na sequência de procedimentos regularmente instruídos, com apreciação dos elementos apresentados pelos contribuintes e com fundamentação expressa quanto às razões de facto e de direito subjacentes às correções efetuadas, não se verifica qualquer vício suscetível de afetar a

- respetiva validade, devendo os mesmos manter-se integralmente na ordem jurídica.
- nn) Os Requerentes sustentam ainda que parte dos montantes recebidos na sequência da cessação da relação laboral, deveria ser autonomamente considerada para efeitos fiscais, por corresponder a uma compensação associada às obrigações de não concorrência assumidas após a cessação do contrato de trabalho.
- oo) A Requerida Tributária apreciou essa questão no âmbito dos procedimentos de divergência instaurados relativamente aos exercícios de 2021 e 2022, tendo analisado os elementos e esclarecimentos apresentados pelos contribuintes em defesa do enquadramento fiscal por estes preconizado.
- pp) Sucede, porém, que a mera referência contratual à existência de obrigações de não concorrência ou a autonomização de determinada parcela da compensação global não determina, por si só, a procedência das pretensões formuladas pelos Requerentes nem afasta automaticamente o enquadramento fiscal adotado pela AT.
- qq) A compensação recebida pelo Requerente foi estabelecida no contexto de um acordo global de cessação da relação laboral, destinado a regular de forma unitária e definitiva os efeitos patrimoniais decorrentes do termo do vínculo laboral existente entre as partes.
- rr) Nesta medida, a apreciação jurídico-tributária dos montantes recebidos não pode resultar exclusivamente da qualificação contratual adotada pelas partes, devendo atender ao enquadramento legal aplicável e à natureza económica global da operação que esteve na origem dos pagamentos efetuados.
- ss) Acresce que a questão relativa às obrigações de não concorrência não constitui o núcleo essencial da divergência que opõe os Requerentes à Requerida.
- tt) Com o devido respeito, a questão decisiva para apreciação da legalidade das liquidações

impugnadas prende-se com a determinação da parcela da compensação abrangida pelo regime previsto no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS, designadamente com a determinação da remuneração média relevante e da antiguidade a considerar para efeitos da aplicação daquela disposição legal.

uu) Foi precisamente sobre estes aspetos que incidiu a análise desenvolvida pela AT nos procedimentos de divergência instaurados, tendo os serviços concluído, após apreciação dos elementos apresentados pelos contribuintes, pela correção do enquadramento fiscal refletido nas liquidações impugnadas.

vv) Assim, ainda que se entendesse existir fundamento para uma diferente apreciação de parte da compensação associada às obrigações de não concorrência, tal circunstância não seria, por si só, suficiente para demonstrar a ilegalidade global das liquidações impugnadas nem para afastar os fundamentos que presidiram à atuação da Requerida.

ww) Nestes termos, também nesta parte não se mostra demonstrado qualquer erro nos pressupostos de facto ou de direito suscetível de determinar a anulação dos atos tributários objeto dos presentes autos.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea d)

do CPPT, contado da notificação da decisão de indeferimento da reclamação deduzida contra os atos tributários impugnados.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas, assistindo ao substituído o direito de ação, nos termos do disposto nos artigos 20.º e 65.º da LGT e 9.º e 132.º do CPPT, e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Não foram identificadas nulidades ou outras questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III.FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

A. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- a) Na sequência da análise das declarações Modelo 3 de IRS apresentadas pelos Requerentes relativamente aos exercícios de 2021 e 2022, foram detetadas divergências no Anexo A – Quadro 4A, por se ter verificado que os rendimentos de trabalho dependente declarados eram inferiores aos rendimentos conhecidos pela AT, tendo sido instaurados os correspondentes procedimentos de divergência associados às declarações n.º ...-2021-... e n.º ...-2022-..., respetivamente identificados pelas divergências n.º ... – Lisboa ... e n.º ...– Lisboa
- b) No âmbito desses procedimentos, foram notificados da intenção de se proceder à correção dos rendimentos declarados, tendo-lhes sido concedida a possibilidade de apresentar esclarecimentos e exercer o respetivo direito de

audição.

- c) Em resposta, sustentaram que os valores recebidos na sequência da cessação da relação laboral mantida com a sociedade C..., Unipessoal, Lda. beneficiavam, em larga medida, do regime de exclusão de tributação previsto no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS, defendendo ainda que determinadas quantias deveriam ser qualificadas como rendimentos da categoria G por corresponderem a compensação por pacto de não concorrência.
- d) Relativamente ao exercício de 2021, alegaram que apenas €52.262,65 deveriam ser considerados rendimentos da categoria A sujeitos a tributação, correspondendo os restantes montantes à indemnização paga pela cessação da relação laboral, alegadamente excluída de tributação nos termos do artigo 2.º, n.º 4 do CIRS, sustentaram igualmente que o montante de €32.428,00 respeitava a rendimentos da categoria G decorrentes de pacto de não concorrência.
- e) Por sua vez, relativamente ao exercício de 2022, alegaram que o montante de €123.169,23 correspondia à parcela da indemnização sujeita a tributação e que o montante de €16.214,64 deveria ser qualificado como rendimento da categoria G, por corresponder igualmente a compensação por pacto de não concorrência.
- f) A AT procedeu à análise dos argumentos apresentados e da documentação junta pelos Requerentes, concluiu que os elementos aduzidos não introduziam factos novos suscetíveis de alterar o entendimento anteriormente adotado.
- g) Nessa apreciação foi analisada a forma de cálculo proposta para determinação da compensação excluída de tributação ao abrigo do artigo 2.º, n.º 4 do CIRS, designadamente no que respeita ao valor médio das remunerações regulares

auferidas nos doze meses anteriores à cessação da relação laboral.

- h) Os Requerentes sustentavam que o valor das remunerações sujeitas a IRS no período compreendido entre 1 de fevereiro de 2020 e 31 de janeiro de 2021 ascendia a €401.440,96, correspondendo a uma remuneração média mensal de €33.453,41, que, multiplicada por catorze anos de antiguidade, determinaria uma compensação excluída de tributação de €468.347,70.
- i) Contudo, verificou-se que naquele montante estavam incluídos valores identificados como “Prémios Resultados Casa-Mãe”, entendendo que tais quantias não podiam ser consideradas remuneração regular para efeitos do cálculo previsto no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS, por não revestirem caráter periódico, garantido ou contínuo, em consequência, esses montantes foram excluídos da base de cálculo da remuneração média relevante.
- j) Após a exclusão desses prémios, apurou-se que o montante relevante para efeitos de remuneração regular ascendia a €159.999,98, correspondendo a uma remuneração média mensal de €13.333,33, considerando-se ainda que a antiguidade relevante para aplicação do regime previsto no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS correspondia ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2019 e 31 de janeiro de 2021, equivalente a 2,083 anos.
- k) Com base nesses elementos, concluiu-se que a parcela da compensação suscetível de beneficiar da exclusão de tributação prevista naquela disposição legal ascendia apenas a €27.773,33, resultante da multiplicação da remuneração média mensal apurada (€13.333,33) pelo período de antiguidade considerado relevante (2,083 anos).

-
- l) No que respeita à alegada compensação por pacto de não concorrência, apreciando-se igualmente os elementos apresentados pelos Requerentes, concluiu-se que não se encontrava comprovado o pagamento da indemnização invocada para esse efeito, razão pela qual entendeu não existir fundamento para o respetivo enquadramento em sede de categoria G nem para o preenchimento do correspondente Anexo G da declaração de IRS.
- m) Na sequência da análise efetuada, concluiu-se que a compensação recebida em 2021 se encontrava sujeita a tributação na parte excedente ao montante excluído de €27.773,33, apurando como rendimento sujeito a tributação em sede de categoria A o montante global de €437.651,24, com retenções na fonte de €87.528,00 e contribuições obrigatórias de €5.748,89.
- n) Relativamente ao exercício de 2022, concluiu-se igualmente que o pagamento efetuado em abril de 2022, no montante de €229.997,00, constituía rendimento sujeito a tributação em sede de categoria A, devendo ser declarado como tal, com retenções na fonte no valor de €45.399,00.
- o) Foi com base nestas conclusões e nos cálculos efetuados no âmbito dos procedimentos de divergência que a AT procedeu às correções dos rendimentos declarados pelos Requerentes e à emissão das liquidações adicionais de IRS e correspondentes liquidações de juros compensatórios que constituem objeto do presente processo arbitral.
- p) Não concordando com este entendimento, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa n.º ...2025..., interpondo os presentes autos arbitrais do indeferimento tácito.

B. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes e nas posições por estas assumidas em relação aos factos.

Não existem factos alegados com relevância para a apreciação da causa que devam considerar-se não provados.

IV. DO MÉRITO

IV.A. DA QUESTÃO DECIDENDA

A questão essencial que aqui se coloca prende-se com a determinação da antiguidade relevante para efeitos da aplicação do regime previsto no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS e, consequentemente, com a definição da parcela da compensação recebida pelo Requerente em

virtude da cessação da relação laboral que poderá beneficiar da exclusão parcial de tributação aí consagrada.

A este respeito, é necessário notar, antes do mais, que, como decorre da factualidade dada como provada, como aliás foi reconhecida pela Requerida, pela ausência de contraditório:

- A interpretação defendida pelos Requerentes pressupõe que seja reconhecida relevância, para efeitos da aplicação daquela disposição legal, a períodos de atividade exercidos junto de entidades juridicamente distintas da Sociedade que suportou o pagamento da compensação, todavia, tal conclusão não resulta da interpretação daquele artigo.
- A Requerida não contesta que os documentos juntos aos autos evidenciem a existência de anteriores vínculos profissionais do Requerente com entidades pertencentes ao Grupo D..., com efeito, dos documentos apresentados resulta que o Requerente exerceu anteriormente funções noutras sociedades integrantes daquela estrutura empresarial internacional, circunstância que não é posta em causa pela Requerida.
- Ora, a mera integração de diferentes sociedades num mesmo grupo económico, não elimina a respetiva autonomia jurídica nem determina a fusão das posições jurídicas de cada uma delas, as sociedades que integram um grupo empresarial mantêm personalidade jurídica própria, património autónomo e individualidade distinta, sendo titulares dos seus próprios direitos e obrigações e respondendo autonomamente pelas relações jurídicas que estabelecem.
- Por essa razão, o facto do trabalhador ter exercido funções em diferentes sociedades do mesmo grupo não permite concluir, sem mais, que a antiguidade adquirida numa dessas entidades deva ser automaticamente considerada relativamente a outra sociedade juridicamente distinta para efeitos da aplicação de uma norma fiscal que faz depender a exclusão de tributação da antiguidade existente na entidade devedora da compensação.
- Os elementos documentais apresentados pelos Requerentes demonstram a existência de atividade profissional anterior em entidades do Grupo D..., mas não demonstram, por si

só, a existência de um mecanismo jurídico que imponha necessariamente a consideração dessa antiguidade para efeitos da norma em causa.

- Designadamente, não resulta dos documentos juntos aos autos a demonstração inequívoca de uma sucessão jurídica de empregador, de uma transmissão da posição contratual ou de qualquer outra realidade jurídica que determine a automática transferência da antiguidade adquirida noutras entidades para a sociedade que procedeu ao pagamento da compensação.
- Acresce que o próprio acordo de cessação que serve de fundamento à compensação recebida pelo Requerente não contém qualquer cláusula expressa através da qual a sociedade C..., Unipessoal, Lda. reconheça, para efeitos do cálculo da compensação acordada, uma antiguidade iniciada em fevereiro de 2008, pelo contrário, o acordo identifica a relação laboral existente entre o Requerente e aquela sociedade portuguesa, fazendo referência ao contrato de trabalho celebrado em dezembro de 2018, que constitui o vínculo cuja cessação deu origem ao pagamento da compensação em discussão nos presentes autos.
- Importa igualmente notar que os próprios procedimentos de divergência instaurados relativamente aos exercícios de 2021 e 2022 tiveram por objeto a apreciação desta questão, tendo a AT analisado os elementos apresentados pelos contribuintes e concluído que os mesmos não justificavam a consideração da antiguidade por estes invocada para efeitos do cálculo previsto no artigo 2.º, n.º 4 do CIRS.

Com base nos elementos que foram trazidos aos presentes autos, verifica-se que não foram trazidos aos autos provas ou indícios fundados que contrariem a pretensão da Requerente para além do que já resultou das declarações oficiosas, tendo a própria Requerida reconhecido que apenas decidiu com base nos elementos fornecidos pela Requerente.

Aliás, este facto é reconhecido indiretamente pela própria Requerida quando afirma que a existência de mais elementos probatórios permitiria a administração fiscal, eventualmente, efetuar diligências adicionais para o apuramento da verdade material, nos termos previstos no

art.º 58º LGT (tendo em conta o princípio de colaboração constante nº 4 do art.º 59º da LGT), porquanto vigora a regra da prova documental (alínea e) do nº 1 do art.º 69º do CPPT).

Por outro lado, existem factos indesmentíveis apresentados pela Requerente que apontam para que as liquidações estejam feridas de ilegalidade, a saber:

- A Autoridade Tributária e Aduaneira promoveu a Declaração Oficiosa relativa ao IRS de 2021 (cf. cit. Doc. 11).
- Esta Declaração Oficiosa foi elaborada na sequência da decisão final emitida no âmbito da divergência supramencionada, através da qual a Autoridade Tributária e Aduaneira conclui que “não se comprovou que houve o pagamento desta indemnização [por pacto de não concorrência] por parte da entidade patronal, logo, não se deve efetuar o preenchimento do Anexo G”.
- Contudo, de forma diretamente contrária às suas próprias conclusões, a Autoridade Tributária e Aduaneira não eliminou o Anexo G da Declaração Oficiosa por si emitida.
- Adicionalmente, além de não ter procedido à eliminação do Anexo G, a Autoridade Tributária e Aduaneira incluiu o valor constante na linha 14001 do quadro 14 do Anexo G nos rendimentos de categoria A do Requerente A..., corrigidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira.
- Ou seja, na Declaração Oficiosa, o valor constante do quadro 14 do Anexo G (tal como tinha sido declarado pelos Requerentes) não só já está incluído no

valor de € 437.651,24 de rendimentos de categoria A do Requerente M A... como volta a aparecer no próprio Anexo G (linha 14001 do quadro 14).

- Ao não eliminar esse valor do Anexo G, verifica-se uma duplicação de coleta, situação expressamente vedada por lei.
- Relativamente ao IRS de 2022, verifica-se exatamente o mesmo erro.
- Em primeiro lugar, na decisão final relativa ao IRS de 2022, a Autoridade Tributária e Aduaneira alterou também os rendimentos de categoria A do Requerente A... para o montante de € 226.997,00, com base nos valores pagos pela C...,...
- ...e também concluiu não se comprovar que houve pagamento de compensação por pacto de não concorrência.
- Contudo, na Declaração Oficiosa a Autoridade Tributária e Aduaneira manteve os valores constantes do quadro 14 do Anexo G, não obstante estarem já incluídos no montante de € 226.997,00 declarado no Anexo A (cf. cit. Doc. 12)
- À semelhança do referido para 2021, esta situação configura uma duplicação de coleta, proibida por lei.
- Assim, independentemente do juízo que se faça relativamente aos restantes temas, haverá sempre lugar à correção das Declarações Oficiais relativas aos anos de 2021 e 2022 – e das liquidações adicionais de IRS e de juros compensatórios que lhe seguiram – de modo a eliminar a duplicação do valor contante no Anexo G (repetido nos rendimentos de categoria A).

- Em consequência, as liquidações adicionais de IRS relativas aos anos de 2021 e 2022 e as respetivas e correspondentes liquidações de juros compensatórios devem ser anuladas, com todas as consequências legais, designadamente o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

Para além disso, foram identificados mais quatro erros reconhecidos e não desmentidos pela própria Requerida:

- No que respeita ao IRS de 2021, na decisão final emitida no âmbito da divergência supramencionada, a Autoridade Tributária e Aduaneira conclui que “não se comprovou que houve o pagamento desta indemnização [por pacto de não concorrência] por parte da entidade patronal, logo, não se deve efetuar o preenchimento do Anexo G”. Contudo, na Declaração Oficiosa, o Anexo G não foi eliminado, o que contraria diretamente a decisão expressa.

Adicionalmente, o valor constante do Q14 do Anexo G está já incluído no valor de € 437.651,24 de rendimentos de categoria A do Requerente A..., corrigidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Ao não eliminar esse valor do Anexo G, verifica-se uma duplicação de coleta, situação expressamente vedada por lei.

- O segundo erro de concretização verifica-se no Q4A do Anexo L. Na declaração inicial, o Requerente A...indicou que os rendimentos da categoria A pagos pela

C... deviam ser tributados à taxa de 20%, ao abrigo do regime do Residente Não Habitual.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não contestou este enquadramento. No entanto, apesar de ter alterado oficiosamente o valor dos rendimentos no Anexo A, a Autoridade Tributária e Aduaneira não atualizou o valor da linha 401 do Quadro 4A do Anexo L, mantendo apenas os montantes inicialmente declarados, o que resultou na errada tributação às taxas gerais e progressivas da maior parte do rendimento corrigido.

- Relativamente ao IRS de 2022, verificam-se igualmente dois erros de concretização. Em primeiro lugar, na decisão final relativa ao IRS de 2022, a Autoridade Tributária e Aduaneira alterou também os rendimentos de categoria A do Requerente A... para o montante de € 226.997,00, com base nos valores pagos pela C..., e também concluiu não se comprovar que houve pagamento de compensação por pacto de não concorrência.

Contudo, na declaração oficiosa a Autoridade Tributária e Aduaneira manteve os valores constantes do Quadro 14 do Anexo G, não obstante estarem já incluídos no montante de € 226.997,00 declarado no Anexo A.

À semelhança do referido para 2021, esta situação configura uma duplicação de coleta, proibida por lei.

- O segundo erro de concretização respeita ao Quadro 4A do Anexo L. Tal como no ano anterior, na declaração inicial, o Requerente A... indicou que os

rendimentos da categoria A pagos pela entidade acima identificada deviam ser tributados à taxa de 20%, ao abrigo do regime do Residente Não Habitual. Mais uma vez, este enquadramento não foi contestado pela Autoridade Tributária e Aduaneira. Contudo, embora os rendimentos tenham sido corrigidos para € 226.997,00 no Anexo A, a linha 401 do Quadro 4A do Anexo L não foi atualizada, mantendo-se apenas os € 123.169,23 inicialmente declarados.

Tal levou à tributação indevida do remanescente às taxas gerais e progressivas, em prejuízo do sujeito passivo.

Assim, e em face da prova produzida nestes autos não se poderá ignorar que, nos termos do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, “sempre que da prova produzida [no processo] resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado”.

No mesmo sentido expresso nesta decisão arbitral, vd., por ex.: “[tendo a recorrente sido] diligente na produção de contraprova destinada a suscitar a dúvida sobre os factos evidenciados pela AT como constitutivos do direito a que esta se arroga, [pode], sem margem para qualquer dúvida, reclamar a aplicação da regra prevista no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.” (Ac. do TCAN de 3/2/2022, proc. 00058/10.4BEBRG); “[...] acompanha-se o entendimento da ilegitimidade da administração pública, *rectius* da administração fiscal, em emitir juízos de valor sobre a bondade da gestão empresarial prosseguida, na esteira do escopo societário, mas apenas quando tal juízo de valor reflita uma pronúncia sobre a oportunidade de determinado tipo de conduta empresarial e, por maioria de razão, sobre a orientação dessa mesma conduta, enquanto conduta devida para a obtenção de ganhos, ou seja, acolhe-se o argumento de que a

emissão de um juízo de valor sobre ‘(...) a bondade da gestão empreendida (...)’, por parte da AF, é ilegítimo para qualificação de uma determinada despesa enquanto custo ao abrigo do art.º 23.º/1 se e na medida em que essa aferição repousar numa ponderação de causalidade entre o custo e os proveitos. Assim sendo, neste domínio, porque o preceito existe e tem de ter aplicabilidade prática, apenas não será de aceitar como custos fiscais relevantes e, por isso, dedutíveis, aqueles que, independentemente de corresponderem a uma correta ou incorreta atuação de gestão, não forem, objetivamente, adequados ao desenvolvimento da atividade da empresa. [...]. Se a decisão teve na sua génese tão só o interesse da empresa, o prosseguimento do seu objeto social, tal como os seus sócios e gestores, bem ou mal não interessa, ao tempo o interpretaram, o custo não pode deixar de ser havido como indispensável. [...]. [...] ainda que se considere que a correção efetuada tem amparo no art. 23.º do CIRC, não resulta que de tal desconsideração se possa inexoravelmente concluir que os valores em causa se tratavam de adiantamentos por conta de lucros, sendo que era a Administração Tributária que tinha o ónus de alegar e provar factos donde se pudesse extrair a conclusão atrás referida, atento o disposto no artigo 74.º da LGT” (Ac. do TCAS de 16/10/2012, proc. 05014/11); “[se relacionadas com o objeto social da sociedade recorrida] não pode a Fazenda Pública desconsiderar como custos [...] [as] viagens e estadias do sócio [...] sem que tal correção se deva considerar como entrando pelo campo, verdadeiramente subjetivo, da boa (ou má) gestão empresarial e da consequente e efetiva relevância dos ditos custos no conjunto dos proveitos obtidos pelo sujeito passivo [...]. Por outras palavras, é entendimento da jurisprudência e doutrina que a A. Fiscal não pode avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a oportunidade e mérito da despesa. Um custo é indispensável quando se relacione com a atividade da empresa, sendo que os custos estranhos à atividade da empresa serão apenas aqueles em que não seja

possível descortinar qualquer nexo causal com os proveitos ou ganhos (ou com o rendimento, na expressão atual do código - cfr. art. 23.º, n.º 1, do CIRC), explicado em termos de normalidade, necessidade, congruência e racionalidade económica (cfr. ac. STA-2.ª Secção, 21/04/2010, rec. 774/09; ac. STA-2.ª Secção, 13/02/2008, rec. 798/07; ac. TCASul-2.ª Secção, 17/11/2009, proc. 3253/09).” (Ac. do TCAS de 16/10/2014, proc. 06754/13); “Estão vedadas à AT atuações que coloquem em causa o princípio da liberdade de gestão e de autonomia da vontade do sujeito passivo. [...]. Não tendo sido colocada em causa a efetividade das despesas, estando as mesmas devidamente suportadas em documentos idóneos, contabilizadas em conformidade e estando evidenciado o *fee* pago e os fins para os quais a Recorrida o suporta, e alocando-o ao objeto societário da mesma, tais despesas devem ser integralmente dedutíveis, como custos fiscais.” (Ac. do TCAS de 30/6/2022, proc. 750/09.6 BELRS).

Assim, e em face do supra exposto, conclui-se que a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa bem como as liquidações de IRS, ora em causa, são ilegais por erro nos seus pressupostos de facto e de direito, o que determina a anulação das mesmas, com as demais legais consequências.

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, e dada a natureza do presente contencioso que é de anulação, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil (nomeadamente sobre a apreciação da não aplicação do regime do Residente Não Habitual e sobre a ilegalidade no cálculo da indemnização não sujeita a tributação), nos termos do disposto nos artigos 608.º e 130.º do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

IV.B. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT. Nos termos do n.º 1 do referido artigo, serão devidos juros indemnizatórios “quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.” Decorre, ainda, do n.º 5 do art. 24.º do RJAT que o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral.

O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. Ora, no caso dos autos, é manifesto que, atendendo à ilegalidade dos actos impugnados, pelas razões apontadas, a Requerente efetuou o pagamento de importância indevida.

Assim sendo, reconhece-se à Requerente o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre o montante indevidamente cobrado, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso (vd. artigo 43.º, n.º 1, da LGT, e artigo 61.º do CPPT).

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar o pedido totalmente procedente, com as legais consequências;

b) Condenar a Requerida ao pagamento das custas arbitrais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **194.548,81**, indicado pela Requerente (valor da utilidade económica do pedido), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Custas no montante de € **3.672,00** (três mil e seiscentos e setenta e dois euros), a suportar integralmente pela Requerida, por decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Lisboa, 21 de julho de 2026

Os árbitros,

Guilherme W. d'Oliveira Martins

(Presidente)

Manuel Lopes da Silva Faustino

(Com declaração de voto)

André Festas da Silva

DECLARAÇÃO DE VOTO

Voto parcialmente a decisão de anulação integral das liquidações impugnadas. Assim, no pressuposto de que o ato é tributário é divisível como resulta de jurisprudência consolidada, apenas determinaria a anulação do imposto correspondente à submissão a tributação, através de declaração oficiosa, de dois montantes idênticos, supostamente referidos a uma prestação recebida pela assunção de uma obrigação de não concorrência, um no anexo A e outro no Anexo G, o que, como vem defendido, poderá considerar-se uma modalidade de duplicação de coleta, preferindo eu qualificar a referida situação como de dupla tributação.

Discordo da aplicação, *in totto*, à situação em julgamento, do disposto no artigo 100.º do CPPT, nomeadamente quando referido à "existência" do facto tributário, porque tanto o Requerente como a Requerida concordam que o pagamento de quaisquer importâncias em virtude da cessação de contrato de trabalho é, em princípio, um facto tributário, que pode aproveitar da delimitação negativa de incidência (deixando de o ser) prevista no n.º 4.º do artigo 2.º do CIRS, verificados que se mostrem os respetivos pressupostos.

Logo, a aplicar-se o disposto no artigo 100.º do CPPT, estaria apenas em causa o aspeto quantitativo do elemento objetivo do facto tributário. Porém, quando a este aspeto, concordo integralmente com a posição da Requerida, tendo por fundamento a jurisprudência uniformizada e reiterada do STA sobre o conceito de "antiguidade" utilizado na al. b) do n.º 4.º do artigo 2.º do CIRS, que, após diversas decisões contraditórias, fixou à expressão "antiguidade na entidade devedora" - aliás, na linha que sempre defendi e que merece citação no primeiro acórdão uniformizador de jurisprudência do STA - nos seguintes termos: *A antiguidade a que se refere o disposto no artigo 2.º, n.º 4, al. b) do CIRS respeita unicamente*

à antiguidade do trabalhador na entidade devedora da compensação/indenização pela cessação do contrato de trabalho - cfr. Acórdão do STA de 03-07-2019, processo 016/18.0BALSB. Ver ainda, Ac. de 08-05-2019, Processo 0407/18.7BALSB e de 12-01-2022, Processo 0238/18.4BESNT.

Não pode, pois, em meu entendimento, este Tribunal respaldar a tese do Requerente, não apenas quanto às qualificações que faz das importâncias recebidas - a única segmentação aceite é aquela que, desde o início da vigência do Código, é feita quanto às somas relativas a "direitos já vencidos", v.g., subsídio de férias e subsídio de natal - mas, principalmente, da invocação **da antiguidade** no "grupo" entre cujas empresas, mas comprovadamente com contratos individuais de trabalho com cada uma delas celebrados, exerceu a sua atividade. Na verdade, o Tribunal Arbitral, enquanto tribunal de 1.^a instância, tem o dever de aceitar e aplicar a lei, na interpretação consolidada que resulta dos arestos do STA.

Lisboa, 21 de julho de 2026

(Manuel Faustino)