

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 87/2018-T

Tema: IRS - Compensação por cessação de contrato de trabalho. Pagamento em prestações.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO:

A..., contribuinte n.º ... e mulher, B..., contribuinte n.º..., residentes na ..., n.º..., ... –... ..., doravante designados por Requerentes, apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos números 1 e 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT), peticionando a anulação da liquidação de IRS n.º 2017 ... relativa ao ano de 2016, bem como a restituição do imposto pago no total de € 17.936,83, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.

Para fundamentar o seu pedido alegam, em síntese:

- a) A liquidação de IRS n.º 2017..., relativa ao ano de 2016, resulta de correção oficiosa aos rendimentos do trabalho dependente do Requerente marido declarados no Anexo A da declaração Modelo 3 de IRS;
- b) No exercício de 2016, os Requerentes auferiram rendimentos da Categoria A no montante global de € 83.335,78, dos quais € 49.558,87 respeitam ao Requerente marido;
- c) Os rendimentos da Categoria A do Requerente marido, no indicado valor de € 49.558,87, respeitam: (i) aos vencimentos de Janeiro e Fevereiro, subsídio de férias e proporcionais de férias, de subsídio de férias e de subsídio de Natal do ano de 2016 (€ 14.879,28) e (ii) 11 prestações do acordo de revogação do

contrato de trabalho celebrado entre o Requerente marido e a sua entidade patronal (€ 34.679,59, reportando-se este valor apenas à parte sujeita a IRS);

- d) Nos termos do acordo de revogação do contrato de trabalho celebrado, a entidade patronal obrigou-se a pagar ao Requerente marido uma compensação pela cessação do contrato de trabalho no valor ilíquido de € 224.521,46, em 24 prestações mensais e sucessivas no valor de € 9.355,06 cada, vencendo-se a primeira no dia 25/02/2016 e as restantes no mesmo dia dos meses subsequentes;
- e) A AT emitiu a liquidação a que se alude em a) anterior, defendendo para tanto que o rendimento tributável foi colocado à disposição do Requerente marido na data da celebração do respetivo acordo de revogação do contrato de trabalho, sendo irrelevante para o efeito o facto de ter sido acordado entre as partes o pagamento em prestações do respetivo montante;
- f) Ao contrário do defendido pela AT, o Requerente apenas se encontra obrigado a pagar, no ano de 2016, imposto respeitante aos rendimentos efetivamente pagos nesse ano e não sobre o valor total do acordo celebrado;
- g) A liquidação impugnada viola o artigo 2º do CIRS e o princípio da legalidade tributaria previsto nos arts. 103º n.ºs 2 e 3 da CRP e 80º da LGT;
- h) A AT violou ainda o direito de participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, consagrado no artigo 60º da LGT, padecendo, ademais, a liquidação impugnada do vício de falta de fundamentação;
- i) Os Requerentes juntaram 7 documentos, não tendo arrolado testemunhas.

No pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes optaram por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º n.º1 do RJAT, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral foi constituído em 23 de Maio de 2018.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, invocando, em síntese:

- a) A liquidação em crise foi objeto de uma substituição oficiosa, passando o rendimento global de € 129.473,41 para € 127.473,41, de onde resulta imposto a pagar pelos Requerentes no montante de € 16.969,57;
- b) O que releva, para efeitos de incidência de imposto, são os rendimentos que foram pagos ou que foram postos à disposição;
- c) No caso em concreto, a compensação acordada foi posta à disposição do Requerente marido na data da celebração do acordo de revogação do contrato de trabalho, sendo para o efeito irrelevante que o Requerente marido tenha acordado o pagamento em prestações da quantia devida;
- d) O ato de liquidação em crise não enferma de qualquer vício.

Conclui, peticionando a improcedência do pedido.

A Requerida juntou 1 documento e o processo administrativo, não tendo arrolado nenhuma testemunha.

Atenta a posição assumida pelas partes e não existindo necessidade de produção adicional de prova, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

II. SANEAMENTO:

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

Não existem nulidades que invalidem o processado.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Não existem outras nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra officiosamente conhecer.

III. QUESTÕES A DECIDIR:

Atentas as posições assumidas pelas Partes, vertidas nos argumentos expendidos, verifica-se que a única questão a decidir por este Tribunal é a de saber se, tendo sido acordado pelas partes o pagamento em prestações da compensação devida pela resolução do contrato de trabalho, o pagamento do correspondente IRS é devido no ano da celebração do respetivo acordo, incidindo sobre a totalidade do montante acordado ou, ao invés, no(s) ano(s) em que forem pagas as respetivas prestações, incidindo apenas sobre as prestações efetivamente pagas em cada ano.

MATÉRIA DE FACTO:

a. Factos provados

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. Por acordo de revogação do contrato de trabalho celebrado em 25/02/2016 entre o Requerente marido e a C... S.A., foi acordado o pagamento ao Requerente marido, a título de compensação pecuniária de natureza global pela cessação do contrato de trabalho, a quantia ilíquida de € 224.521,46;
2. Mais foi acordado o pagamento da quantia a que se alude no número 1 anterior em 24 prestações mensais e sucessivas, cada uma no valor ilíquido de € 9.355,06, vencendo-se a primeira na data da celebração do acordo (25/02/2016) e as restantes em igual dia dos meses subsequentes;
3. No ano de 2016 foram pagas ao Requerente marido 11 prestações no valor ilíquido de € 9.355,06, cada uma;
4. Os Requerentes procederam ao pagamento da liquidação de IRS relativa ao ano de 2016, no valor de € 17.936,83, no dia 19/12/2017;
5. O pedido de constituição do tribunal arbitral em matéria tributária e de pronúncia arbitral foi apresentado em 12/03/2018.

b. Factos não provados:

Com interesse para os autos não resultaram quaisquer factos não provados.

c. Fundamentação da matéria de facto:

A convicção acerca dos factos tidos como provados formou-se tendo por base a prova documental junta pelas Partes, indicada relativamente a cada um dos pontos, e cuja adesão à realidade não foi questionada, bem como a matéria alegada e não impugnada.

No que diz respeito à matéria de facto não provada, a mesma teve por base a total ausência de prova nesse sentido efetuada.

IV. DO DIREITO:

Fixada que está a matéria de facto, cumpre agora, por referência àquela apurar o direito aplicável.

A questão a decidir prende-se com a interpretação da norma contida no n.º 1 do artigo 2º do CIRS, que dispõe o seguinte:

“Consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular. (...)”

A este propósito, invocam os Requerentes que, por acordo de revogação do contrato de trabalho celebrado em 25/02/2016 entre o Requerente marido e a C..., S.A., foi acordado o pagamento ao Requerente marido de uma compensação global pela cessação do contrato de trabalho no valor ilíquido de € 224.521,46.

Mais foi acordado que o pagamento do indicado valor seria efetuado em 24 prestações mensais e sucessivas no valor ilíquido de € 9.355,06 cada uma, vencendo-se a primeira na data da assinatura do acordo e as restantes nos subsequentes meses, com término em Janeiro de 2018.

Assim, e uma vez que no ano de 2016 o Requerente marido recebeu apenas 11 das 24 prestações acordadas, no valor global ilíquido de € 102.905,66, o IRS relativo a esse exercício de 2016 apenas poderá incidir sobre o valor efetivamente auferido pelo Requerente marido nesse mesmo ano e não sobre o valor global acordado, valor esse que não foi recebido pelo Requerente marido no ano de 2016.

Para o efeito alega em síntese que, atenta a redação do artigo 2º nº1 do CIRS, e uma vez que o respetivo imposto apenas incide sobre as remunerações pagas ou postas à disposição do titular em cada ano, no ano de 2016 o Requerente apenas se encontra obrigado a pagar IRS sobre as remunerações efetivamente auferidas e não sobre o valor total constante do acordo de revogação do contrato de trabalho.

Razão pela qual, defende o Requerente não haver fundamento legal para a liquidação impugnada.

Por seu turno, a Requerida defende que a disciplina do citado artigo 2º nº1 do CIRS aponta para um sentido hermenêutico, pelo que, com a celebração do acordo de revogação do contrato de trabalho, foi posta à disposição do Requerente marido a compensação económica aí acordada, já que, segundo a Requerida, por “posto à disposição” deve entender-se o momento a partir do qual o trabalhador pode receber os rendimentos a que efetivamente tem direito, sendo inoponível à AT o acordo de pagamento em prestações celebrado.

Atenta a posição das partes, vejamos aquela que deverá ser, de acordo com as regras de hermenêutica jurídica consagradas, a interpretação do artigo 2º nº 1 do CIRS, supra transcrito.

Da simples leitura do indicado preceito verifica-se, sem grandes dificuldades, que a pedra de toque está na expressão “postas à disposição” utilizada pelo legislador.

Em concreto, impõe-se apurar em que momento se devem considerar como “postas à disposição” os rendimentos pagos: se no momento da celebração do acordo de pagamento em prestações ou se no momento do pagamento de cada uma das prestações.

Para a apreciação desta questão, importa, antes de mais, trazer aqui à colação alguns conceitos jurídicos e definições legais.

Assim,

Nos termos do disposto no artigo 11º nº1 da LGT, as normas tributárias interpretam-se de acordo com os princípios de hermenêutica jurídica, pelo que, é *“hoje pacífico que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina”* (...) (cfr. Ac. TCAS, de 21/09/2010, proc. 3748/10 in www.dgsi.pt e Rui Duarte Morais, “Sobre o IRS”, 2ª edição, Almedina, 2010, pág.56).

Ora, o artigo 9º do Código Civil determina que a interpretação da lei não se cinge à sua letra, mas antes deve ser feita uma reconstrução a partir do pensamento legislativo, dispondo, contudo, que não pode ser considerado pelo intérprete um pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso, devendo o intérprete presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Significa isto que a interpretação literal (letra da lei) se apresenta como o primeiro estágio da atividade interpretativa.

Como refere FERRARA, *“o texto da lei forma o substrato de que deve partir e em que deve repousar o intérprete”*¹.

Uma vez que a lei se encontra expressa em palavras, deve, então, delas ser extraída a significância verbal que contêm, segundo a sua natural conexão e as regras gramaticais.

¹ FRANCISCO FERRARA, *Interpretação e Aplicação das Leis*, 1921, Roma; Tradução de MANUEL DE ANDRADE, Arménio Amado, Editor, Sucessor – Coimbra, 2ª Edição, 1963, p. 138 e ss.

O texto da lei é o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe, desde logo, uma função negativa: a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer correspondência ou ressonância nas palavras da lei².

Porém, sendo as palavras empregues pelo legislador equívocas ou indeterminadas, será forçoso recorrer à *interpretação lógica*, que atende ao espírito da disposição a interpretar.

Apliquemos, pois, o exposto, ao caso vertente, isto é, à interpretação do nº1 do artigo 2º do CIRS, concretamente no que diz respeito à locução “*postas à disposição do seu titular*”.

Começando pela interpretação literal, parece evidente que o citado artigo 2º nº1 do CIRS, ao dispor que se consideram rendimentos de trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição, exige que o rendimento seja efetivamente colocado à disposição do seu titular.

“Colocar à disposição de” significa a ação de dispor algo a, colocar algo em situação ou estado para ser usado ou ser útil a.

Veja-se, neste sentido o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) nº 0827/06, de 29 de Novembro de 2006, in www.dgsi.pt, “*colocação à disposição corresponde ao poder de facto, do titular, de receber, efetivamente ou levantar livremente o valor em causa (...)*”.

In casu, colocar o rendimento à disposição do Requerente, significa, assim, colocar o rendimento na verdadeira possibilidade de ser por este recebido, por forma a que fique única e exclusivamente dependente da sua vontade o seu efetivo recebimento.

No caso dos autos, conforme resulta da matéria de facto provada (ponto 2), foi acordado entre as partes que o pagamento devido seria efetuado em prestações.

É certo, como defende a AT, que o facto de “*o recebimento da quantia em causa*” “*ser feita de acordo com um plano prestacional é uma situação a que a AT é alheia*”.

² Neste sentido, vide JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 1994, p. 182.

Mas a verdade, porém, é que o Requerente acordou com a sua entidade patronal o pagamento da quantia em causa em prestações, pelo que, apenas com o pagamento de cada uma das prestações o rendimento é colocado à sua disposição.

Ao contrário do que defende a AT, o rendimento global não foi colocado à disposição do Requerente na data da celebração do acordo de revogação do contrato do trabalho mas antes com o pagamento de cada uma das prestações acordadas.

Assim, e porque no ano em causa nos presentes autos o Requerente marido apenas recebeu 11 das 24 prestações acordadas, nesse mesmo ano apenas foram colocados à sua disposição ou postos à sua disposição os rendimentos correspondentes à soma das prestações entregues.

É, assim, sobre estes rendimentos que deve incidir o IRS relativo ao ano de 2016 e não sobre quaisquer outros, já que foram estes e apenas estes os rendimentos auferidos pelo Requerente marido respeitantes ao acordo de cessação do contrato de trabalho celebrado.

Neste sentido, e pese embora verse sobre situação diferente da dos autos, veja-se o já citado acórdão do STA – *“acordada entre o contribuinte e a sua entidade patronal a cessação do contrato de trabalho entre ambos, obrigando-se ela a pagar-lhe determinadas quantias ao longo de vários anos, a lei a aplicar, para efeitos de imposto sobre rendimento de pessoas singulares, é vigente em cada um dos anos em que houve recebimentos em cumprimento de tal acordo”*.

Prossegue o mesmo aresto esclarecendo que no caso de contratos duradouros *“os efeitos fiscais, designadamente, os atinentes a impostos anualizados, como é o caso do IRS, produzem-se, e só se produzem em cada um dos anos em que, por força da execução do contrato, o sujeito receba rendimentos”*.

Esta é, salvo melhor opinião, a única interpretação possível do citado artigo 2º nº 1 do CIRS, não se vislumbrando da letra da lei a possibilidade de qualquer outro entendimento ou qualquer ambiguidade.

Pelo que não haverá, *in casu*, qualquer necessidade de recorrer aos restantes elementos de interpretação da lei.

Aliás, qualquer outra interpretação do citado artigo 2º nº1 do CIRS violaria o princípio da capacidade contributiva.

Tal princípio impõe que a tributação seja efetuada de acordo com o rendimento real do contribuinte, pelo que os rendimentos só são sujeitos a tributação à medida que vão sendo colocados à disposição dos seus titulares.

Neste sentido, veja-se o acórdão do STA de 26 Junho de 2002 proferido no processo nº 26811, citado no já referido acórdão do mesmo Tribunal, onde se lê que *“o que conta é o momento em que se obtém o rendimento ou a utilização do rendimento, pois só aí é que existe capacidade contributiva. Seria inconstitucional exigir um imposto a quem não tem capacidade contributiva por não dispor do rendimento”*.

Ora, se, conforme já se referiu, o Requerente, no ano de 2016, apenas recebeu 11 das 24 prestações acordadas é manifesto que o correspondente imposto apenas poderá incidir sobre essas prestações recebidas e não sobre as prestações que o Requerente ainda não recebeu.

Com efeito, parece evidente não poder a AT exigir o pagamento de IRS sobre um rendimento que ainda não foi auferido e que, em 2016, não sabe o Requerente se virá efetivamente a ser recebido na totalidade, já que nessa data não sabe o Requerente se a sua entidade patronal vai cumprir o pagamento acordado.

Note-se, ademais, que, da interpretação do artigo 2º nº 1 do CIRS aqui defendida não decorre qualquer prejuízo para a AT.

Com esta interpretação, a AT não deixa de receber os impostos devidos. Apenas passa a recebê-los, como se impõe, no momento do efetivo recebimento dos rendimentos por parte dos contribuintes.

In casu, os Requerentes terão de, nos exercícios de 2017 e 2018, declarar as prestações auferidas e pagar o respetivo imposto.

Apenas não o fazendo nos indicados exercícios poderá a AT liquidar oficiosamente o imposto devido.

Em face do exposto, resulta evidente não haver fundamento legal para a liquidação impugnada, na parte em que inclui, no rendimento global, os valores referentes às prestações que não foram auferidas no ano de 2016, padecendo assim, nesta parte, a liquidação impugnada de ilegalidade.

Na parte remanescente, a liquidação impugnada não merece qualquer reparo, por se reportar a rendimentos efetivamente auferidos pelos Requerentes no ano de 2016.

Verificando-se a ilegalidade parcial da liquidação impugnada, fica prejudicado o conhecimento dos outros vícios que os Requerentes imputam à liquidação impugnada.

Por último,

Peticionam os Requerentes a condenação da Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios.

Quanto aos juros indemnizatórios, prescreve o número 1 do artigo 43º da LGT:

"São 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".

No caso dos autos, verifica-se que, por erro imputável aos serviços, os Requerentes viram-se forçados a pagar um tributo em montante superior ao devido.

Assim, são devidos juros indemnizatórios, a pagar pela Requerida aos Requerentes, calculados sobre o montante do imposto liquidado sobre os rendimentos que excedam o montante efetivamente auferido pelos Requerentes no ano de 2016, às taxas legais, desde 20 de Dezembro de 2017 até efetivo e integral reembolso por parte da Requerida.

Procede, assim, parcialmente o pedido formulado relativamente à anulação da liquidação de IRS no valor de € 17.936,83 devendo a Requerida reembolsar os Requerentes do valor pago em excesso, relativo ao imposto calculado sobre os rendimentos não auferidos pelos Requerentes no ano de 2016 e pagar os correspondentes juros indemnizatórios, calculados

sobre o montante do imposto liquidado sobre os rendimentos que excedem o montante efetivamente auferido pelos Requerentes no ano de 2016, às taxas legais, desde 20 de Dezembro de 2017 até efetivo e integral reembolso por parte da Requerida.

V.DISPOSITIVO

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de anulação do ato de liquidação de IRS relativo ao ano de 2016, no valor de € 17.936,83, quanto ao valor de imposto calculado sobre os rendimentos que excedam o montante efetivamente auferido pelos Requerentes no ano de 2016;
- b) Condenar a Requerida a reembolsar aos Requerentes o valor pago em excesso, relativo ao imposto calculado sobre os rendimentos não auferidos pelos Requerentes no ano de 2016;
- c) Condenar a Requerida a pagar aos Requerentes os correspondentes juros indemnizatórios, calculados sobre o montante do imposto liquidado sobre os rendimentos que excedam o montante efetivamente auferido pelos Requerentes no ano de 2016, às taxas legais, desde 20 de Dezembro de 2017 até efetivo e integral reembolso por parte da Requerida.

Fixa-se o valor do processo em € 17.936,83, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.224,00, nos termos da Tabela I do

Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 4 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a pagar pelos Requerentes e pela Requerida na proporção do respetivo decaimento (67,85% a cargo da AT e 32,15% a cargo dos Requerentes).

Registe e notifique.

Lisboa, 24 de setembro de 2018.

O Árbitro,

Alberto Amorim Pereira

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.