

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 290/2013-T

Tema: IRC - Tributação autónoma

Decisão Arbitral

RELATÓRIO

“A”..., LDA, (doravante Requerente), NIPC ..., com sede na ... Figueira da Foz, vem, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 10º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, em conjugação com a alínea a) do artigo 99º, a alínea d) do n.º 1 do artigo 102º e o n.º 2 do artigo 131º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 10º daquele Decreto-Lei) apresentaram o presente.

PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL

sobre a legalidade da **liquidação adicional de IRC n.º ...**, referente ao **exercício fiscal de 2011**, no valor de € 50.037,56 (*cf.* cópia das demonstrações que junta como **DOC 1** e cujos conteúdos se dão por reproduzidos), na sequência da decisão de indeferimento da reclamação graciosa por si deduzida ao abrigo do disposto no artigo 131º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), por remissão do n.º 2 do actual artigo 137º do Código do IRC, e demais legislação em vigor (**documento n.º 2**, que junta e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

Fundamenta assim o pedido:

*O presente pedido incide sobre a liquidação adicional de IRC (e o indeferimento da reclamação graciosa proposta sobre o mesmo), referente ao exercício fiscal de 2011, na qual a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT) procedeu à correcção dos montantes de tributação autónoma e juros compensatórios devidos, nos valores, respectivamente de € 49.000,00 e € 1.004,15 (cfr. **DOC 1**).*

Não se conformando, a ora Requerente apresentou a sobredita Reclamação Graciosa, no passado dia 13.08.2013, que veio a ser totalmente indeferida por despacho de 25.11.2013.

A Requerente é uma sociedade que tem por actividade o comércio por grosso,

Sendo uma sociedade por quotas, de cariz eminentemente familiar.

São sócios da mesma “B” e “C”, respectivamente, mãe e filho.

*Desde há oito anos, ininterruptamente e com carácter de habitualidade, a Requerente atribui planos-poupança reforma aos seus sócios (cfr. a cópia dos comprovativos que se juntam como **DOC. 2 e 3** e aqui se dão por reproduzidos).*

A AT sempre relevou aquele custo para efeitos de determinação da matéria colectável da empresa em sede de IRC.

*Os beneficiários sempre declararam os valores auferidos como rendimento da categoria A (cfr. a cópia dos comprovativos que se juntam como **DOC. 4 e 5** e aqui se dão por reproduzidos).*

A Requerente manteve o mesmo tratamento contabilístico em 2010 e 2011.

A liquidação em crise assenta na análise efectuada em sede de inspecção tributária, com base na qual os serviços da AT concluíram que «foi efectuado pela empresa, nos exercícios de 2010 e 2011, um Plano de Poupança Reforma (PPR), em que as pessoas seguras são apenas os sócios-gerentes da empresa»,

Facto em que a AT se baseou para afirmar que os proveitos de tais planos são «enquadráveis como remunerações acessórias/variáveis, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS», e, por conseguinte, deveriam os mesmos «nos termos da alínea b) do número 13 do artigo 88.º do CIRC, ter tido tributação autónoma de 35%».

Procedendo assim, por referência ao exercício de 2011, à correcção que dita a liquidação adicional de tributações autónomas e juros compensatórios de € 50.004,5.

Contudo, entende a Requerente que há um erro nos pressupostos de facto que conduziram às conclusões apuradas em sede de inspecção, o que, conseqüentemente, levou a que houvesse igualmente erro nas normas legais invocadas para fundar a correcção.

Ora, as remunerações em causa não se podem considerar como variáveis - ao invés, são remunerações acessórias -, sendo que a norma concretamente mobilizada pela AT como base da liquidação - isto é, a alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS (CIRS) -, apenas habilita a tributação autónoma de remunerações variáveis, e não já de remunerações acessórias.

A liquidação adicional em apreço consubstancia um acto manifestamente ilegal.

A base da correcção que a precede e fundamenta é claramente errada e ilegal.

A ora Requerente não aceita a tributação autónoma agora levada a cabo, justamente porque não se conforma com os respectivos fundamentos.

Desde logo, não procede a argumentação aduzida pela AT relativamente à qualificação dos ditos rendimentos como remunerações variáveis, tanto mais que a norma invocada pela mesma apenas os qualifica, quando muito, enquanto remunerações acessórias - o que, obviamente, são realidades distintas e não confundíveis.

Entende a AT que as remunerações de PPR's «têm um carácter de remuneração variável, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 20.º do CIRS, logo objecto de tributação autónoma de acordo com o art 88.º n.º 13 alínea b), e não estão sujeitos a tributação para efeitos de segurança social».

Todavia, na norma ali invocada, resulta apenas que se qualificam como rendimentos da categoria A ou seja, rendimentos resultantes do trabalho dependente, como aliás sempre foram qualificados pela ora Requerente e pelos seus sócios - «As remunerações acessórias, nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respectivo beneficiário uma vantagem económica, designadamente: (...) 3) As importâncias despendidas, obrigatória ou facultativamente, pela entidade patronal com seguros e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança-reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social, desde que constituam direitos adquiridos e individualizados dos respectivos beneficiários, bem como as que, não constituindo direitos adquiridos e individualizados dos respectivos beneficiários, sejam por estes objecto de resgate, adiantamento, remição ou qualquer outra forma de antecipação da correspondente disponibilidade, ou, em qualquer caso, de recebimento em capital, mesmo que estejam reunidos os requisitos exigidos pelos sistemas de segurança social obrigatórios aplicáveis para a passagem à situação de reforma ou esta se tiver verificado».

Ora, esta é, justamente, a base legal que leva a Requerente e os seus sócios a concluir em sentido diametralmente oposto ao que vem agora defendido pela AT, porquanto, o que se retira daquela norma é tão-somente a qualificação dos rendimentos em apreço como remunerações acessórias, e não, como se alega, remunerações variáveis.

Assim, carece de absoluto fundamento o salto argumentativo dado pela AT na sua fundamentação, no momento em que invoca o disposto no art. 88.º n.º 13 alínea b), tendo como precedente habilitante o disposto na dita alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS.

Sem aquela premissa cai totalmente por terra a tributação autónoma em apreço.

A AT invoca como pressuposto legal para a aplicação de uma taxa de tributação autónoma de 35%, a alínea b) do número 13 do artigo 88.º do Código do IRC (CIRC).

Contudo, tal norma não pode servir de fundamento aos factos aqui em análise.

Nos termos da referida norma do CIRC, «São tributados autonomamente, à taxa de 35 % (...)

*b) Os gastos ou encargos relativos a **bónus e outras remunerações variáveis** [o destaque e sublinhado são nossos] pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a € 27.500,00, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período».*

Ora, as remunerações variáveis nada têm que ver com as remunerações acessórias.

As primeiras aferem-se por referência ao seu carácter de habitualidade e as segundas aferem-se apenas por referência à sua complementaridade relativamente à remuneração base.

Assim, a remuneração base é aquela que não reveste carácter de habitualidade na sua atribuição, ou em que a sua atribuição varia em função, por exemplo, de critérios de desempenho do colaborador e/ou da empresa.

Ora, no caso era apreço, as remunerações em apreço e que estão na base da liquidação contestada, conforme se alega e se demonstra - e, se necessário, se demonstrará com a produção de prova complementar, se se revelar necessária -, já têm sido pagas ao longo dos últimos oito anos, com carácter de habitualidade e sem que tal pagamento esteja dependente de qualquer variável de desempenho da empresa ou dos seus gestores -, motivo pelo qual sempre foram tratados fiscalmente em consonância.

Assim, a liquidação aqui contestada carece, em absoluto, de fundamento factual e legal.

Este Tribunal Arbitral ficou constituído em 14-02-2014.

Notificado nos termos do artigo 17º, do RJAT, o Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que, no essencial, manteve a posição anteriormente defendida, ou seja, a conclusão de que os planos poupança reforma contabilizados pela requerente como gastos/encargos do exercício de 2011 são enquadráveis como remunerações acessórias dos sócios-gerentes, revestindo carácter de remuneração variável e, como tal, sujeitas a tributação autónoma em sede de IRC.

Ouvidas previamente ambas as partes, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18º, do RJAT.

Em 27-6-2014, foi inquirida a testemunha arrolada pela requerente, ..., técnico de contas, e, de seguida, foram apresentadas alegações finais orais por ambas as partes.

Saneador/Pressupostos processuais

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, em face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões que possam obstar à apreciação do mérito da causa.

II FUNDAMENTAÇÃO

Os factos provados

É o seguinte o quadro factual essencial assente para enquadrar jurídica e legalmente as questões suscitadas:

a) A AT procedeu à liquidação adicional de IRC referente ao exercício fiscal da requerente do ano de 2011, tendo precedido essa liquidação da correção dos montantes de tributação autónoma e juros compensatórios nos valores, respetivamente de € 49.000,00 e € 1.004,51 (cfr. **DOC 1, junto com o pedido**);

b) A liquidação supra teve origem em correções de natureza meramente aritmética com imposto em falta de €49.000,00 [cfr relatório da Inspeção Tributária anexo e processo administrativo]

c) A Requerente apresentou Reclamação Graciosa desse ato, no passado dia 13.08.2013, que veio a ser totalmente indeferida por despacho de 25.11.2013;

d) A Requerente é uma sociedade que tem por atividade o comércio por grosso, sendo uma sociedade por quotas, de cariz eminentemente familiar.

e) São sócios da mesma “B” e “C”, respetivamente, mãe e filho.

f) Desde há oito anos, ininterruptamente e com carácter de habitualidade, a Requerente atribui planos-poupança reforma aos seus sócios (cfr. **DOC. 2 e 3, juntos com o pedido** e aqui se dão por reproduzidos).

g) E nos exercícios de 2010 e 2011, foram efetuados pela requerente, no mês de dezembro de cada um desses anos, PPR's em que as pessoas seguras eram os ora requerentes e em que os respetivos valores eram, em 2010, €81251,00 ("C") e €81.500 ("B") e em 2011, €70.000 para cada um dos requerentes.

h) A AT sempre relevou aqueles custos (PPR's) para efeitos de determinação da matéria coletável da empresa em sede de IRC.

i) Os beneficiários sempre declararam os valores auferidos como rendimento da categoria A (cfr. a cópia dos comprovativos que se juntam como **DOC. 4 e 5** e aqui se dão por reproduzidos).

j) A Requerente manteve o mesmo tratamento contabilístico em 2010 e 2011.

k) A liquidação em crise assenta na análise efetuada em sede de inspeção tributária, com base na qual os serviços da AT concluíram que «foi efetuado pela empresa, nos exercícios de 2010 e 2011, um Plano de Poupança Reforma (PPR), em que as pessoas seguras são apenas os sócios-gerentes da empresa».

l) Os requerentes auferiram em 2011, pelo exercício das suas funções como gerentes da empresa "C" – Importação e Exportação, Lda., remunerações fixas anuais no montante de € 90.240, 50 [rendimentos da categoria A – IRS]

Motivação

Os factos mencionados estão documentalmente comprovados [Cfr documentos juntos por ambas as partes e processo administrativo instrutor] ou não foram

especificadamente impugnados ou ainda foram confirmados ou corroborados pela testemunha ouvida em audiência, “D”, técnico oficial de contas, que revelou conhecimento direto dos factos e depôs de modo a convencer o Tribunal (ou reforçar essa convicção) de que os factos correspondiam à realidade.

II FUNDAMENTAÇÃO (continuação)

O Direito

Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, a questão central dirimente é a de saber se são enquadráveis no conceito de “remunerações acessórias/variáveis” os proveitos dos planos de Poupança Reforma (PPR) em que as pessoas seguras são apenas os sócios-gerentes da empresa e se, ponderado o disposto nos artigos 2º-3/b), do CIRS e 88º, nº 13/b), do CIRC, estão sujeitos à tributação autónoma de 35%.

A requerente a este respeito defende que as remunerações em causa não podem ser consideradas como *variáveis* mas antes serão remunerações *acessórias* e que assim sendo, não podem estar sujeitas a tributação autónoma à luz do citado artigo 2º-3/b), do CIRS na medida em esta norma habilita apenas a tributação de *remunerações variáveis*.

Vejamos então.

Dispõe o artigo 88º - 13/b), do CIRC, na redação dada pela Lei nº 55-A/2010:

«São tributados autonomamente, à taxa de 35 % (...)

b) *Os gastos ou encargos relativos a **bónus e outras remunerações variáveis** [o destaque e sublinhado são nossos] pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a € 27.500,00, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de*

uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período»¹.

E dispõe o artigo 2º, do CIRS:

Artigo 2.º

Rendimentos da categoria A

1 - Consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular, provenientes de:

- a) Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado;
- b) Trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, sob a autoridade e a direcção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito activo na relação jurídica dele resultante;
- c) Exercício de função, serviço ou cargo públicos;
- d) Situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, com ou sem prestação de trabalho, bem como de prestações atribuídas, não importa a que título, antes de verificados os requisitos exigidos nos regimes obrigatórios de segurança social aplicáveis para a passagem à situação de reforma ou, mesmo que não subsista o contrato de trabalho, se mostrem subordinadas à condição de serem devidas até que tais requisitos se verifiquem, ainda que, em qualquer dos

¹ Foi com a Lei nº 3-B/2010, de 28-4 (OE/2010) que passaram também a estar sujeitos a tributação autónoma os gastos e encargos mencionados no citado artigo 88º-13, do CIRC.

casos anteriormente previstos, sejam devidas por fundos de pensões ou outras entidades, que

se substituam à entidade originariamente devedora.

2 - As remunerações referidas no número anterior compreendem, designadamente, ordenados, salários,

vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de

presença, emolumentos, participações em multas e outras remunerações acessórias, ainda que

periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.

3 - Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

a) As remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e entidades

equiparadas, com excepção dos que neles participem como revisores oficiais de contas;

b) As remunerações acessórias, nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respectivo beneficiário uma vantagem

económica, designadamente:

1) Os abonos de família e respectivas prestações complementares, excepto na parte em que não excedam os limites legais estabelecidos;

2) O subsídio de refeição na parte em que exceder o limite legal estabelecido ou em que o exceda em 60 % sempre que o respectivo subsídio seja atribuído através de vales de refeição; (*Redacção dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro*).

3) As importâncias despendidas, obrigatória ou facultativamente, pela entidade patronal com seguros e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança-reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social, desde que constituam direitos adquiridos e individualizados dos respectivos beneficiários, bem como as que, não constituindo direitos adquiridos e individualizados dos respectivos beneficiários, sejam por estes objecto de resgate, adiantamento, remição ou qualquer outra forma de antecipação da correspondente disponibilidade, ou,

em qualquer caso, de recebimento em capital, mesmo que estejam reunidos os requisitos exigidos pelos sistemas de segurança social obrigatórios aplicáveis para a passagem à situação de reforma ou esta se tiver verificado;

4) Os subsídios de residência ou equivalentes ou a utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal;

5) Os resultantes de empréstimos sem juros ou a taxa de juro inferior à de referência para o tipo de operação em causa, concedidos ou suportados pela entidade patronal, com excepção dos que se destinem à aquisição de habitação própria permanente, de valor não superior a 27 000 000\$00 (€134 675,43) e cuja taxa não seja inferior a 65% da prevista no n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 138/98, de 16 de Maio;

26/6/2014 irs2

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/irs/irs2.htm

2/4

6) As importâncias despendidas pela entidade patronal com viagens e estadas, de turismo e similares, não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da mesma entidade;

7) Os ganhos derivados de planos de opções, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente, sobre valores mobiliários ou direitos equiparados, ainda que de natureza ideal, criados em benefício de trabalhadores ou membros de órgãos sociais, incluindo os resultantes da alienação ou liquidação financeira das opções ou direitos ou de renúncia onerosa ao seu exercício, a favor da entidade patronal ou de terceiros, e, bem assim, os resultantes da recompra por essa entidade, mas, em qualquer caso, apenas na parte em que a mesma se revista de carácter remuneratório, dos valores mobiliários ou direitos equiparados, mesmo que os ganhos apenas se materializem após a cessação da relação de trabalho ou de mandato social; (*Redacção da Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro*). *Esta redacção tem natureza interpretativa, de acordo com o n.º 5 do art.º 30.º desta Lei.*

As mencionadas **remunerações acessórias** [artigo 2º-2, do CIRS], constituem rendimentos da categoria A (IRS), podendo ser **fixas** ou **variáveis**.

Entende a requerente que existe erro nos pressupostos de facto que conduziram às conclusões apuradas em sede de inspeção tributária e, conseqüentemente, a erro nas normas legais invocadas para fundar a correção.

A AT entende, por seu lado, que as “remunerações de PPR’s” têm um caráter de remuneração variável [artigo 2º-3/b), do CIRC] e conseqüentemente estão sujeitas a tributação autónoma e não sujeitas a tributação para efeitos de segurança social.

Vejam os:

São ainda, como se viu [Cfr artigo 2º-3/3, do CIRS] rendimentos resultantes do trabalho dependente, “(...)as importâncias despendidas, obrigatória ou facultativamente, pela entidade patronal com seguros e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança-reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social, desde que constituam direitos adquiridos e individualizados dos respetivos beneficiários, bem como as que, não constituindo direitos adquiridos e individualizados dos respetivos beneficiários, sejam por estes objeto de resgate, adiantamento, remição ou qualquer outra forma de antecipação da correspondente disponibilidade, ou, em qualquer caso, de recebimento em capital, mesmo que estejam reunidos os requisitos exigidos pelos sistemas de segurança social obrigatórios aplicáveis para a passagem à situação de reforma ou esta se tiver verificado (...)”.

Ora e ao contrário do que parece sugerir a requerente, não está em causa a qualificação do rendimento proporcionado pelos PPR’s² como remuneração do trabalho de administradores, gestores ou gerentes

²O Regime dos Planos Poupança Reforma foram instituídos pelo DL n° 158/2002, alterado pelo DL n° 125/2009 e pela Lei n° 57/2012. O princípio do investimento em PPR é simples: o aforrador apenas tem de entregar uma determinada quantia, periodicamente ou não, a uma companhia seguradora ou a uma sociedade gestora de fundos de pensões ou de fundos de investimento mobiliário (entidades que podem gerir os PPR). Regra geral, o montante mínimo para a subscrição é baixo (na maioria dos casos, inferior a 500 euros).

Em discussão está, na verdade, saber se a remuneração através de PPR é passível ou não de tributação autónoma.

Trata-se, no caso dos autos, de remuneração acessória ou complementar daquela que era auferida pelos administradores da requerente.

Os PPR's, além de natureza quantitativa acessória têm também um *quantum variável* (na medida em que os valores não são os mesmos em todos os anos).

Neste enquadramento e contexto, não se antolha justificação válida para a exclusão de tributação autónoma os mencionados complementos remuneratórios pagos pela requerente aos seus administradores.

Razão por que não se verificam os vícios alegados e imputados aos atos de liquidação e de indeferimento expresso da reclamação graciosa, devendo manter-se tais atos na ordem jurídica.

III – DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral, julgar, totalmente improcedentes os pedidos.

Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 50.004,16.

Os montantes entregues são investidos de acordo com determinadas regras. No reembolso, o subscritor receberá as quantias acumuladas (soma das entregas), mais o rendimento originado pelos investimentos efetuados pela entidade que geriu o dinheiro.

Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €2.142 (dois mil cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerente.

Lisboa, 21 de julho de 2014

O Árbitro,

(José Poças Falcão)