

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 163/2017-T

Tema: IRC - Tributação autónoma - Indemnização por cessação de funções de administrador.

ACÓRDÃO ARBITRAL

Os Árbitros, Dr. José Poças Falcão (Árbitro Presidente), Dr. Nuno Oliveira Garcia e Dr.ª Mariana Vargas (Árbitros Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo constituído em 22 de maio de 2017, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

Em 8 de março de 2017, a sociedade **A...– Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA**, com o NIPC ..., representada pela sociedade **B..., SGPS, SA**, com sede na ..., n.º... e ..., ..., ..., ...-... Amadora e com o NIPC ... (doravante designada por Requerente), veio, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), tendo em vista a declaração de ilegalidade e a anulação parcial da liquidação de IRC n.º 2016..., da quantia de € 484 312,27, e da Demonstração de Acerto de Contas n.º 2016..., no valor global de € 630 487,72, referentes ao exercício do ano de 2012, atribuindo ao pedido o valor económico de € 458 294,08 (quatrocentos e cinquenta e oito mil, duzentos e noventa e quatro euros e oito cêntimos).

Mais pede a Requerente a condenação da Requerida no pagamento de indemnização, caso venha a prestar indevidamente garantia para suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2016..., instaurado para cobrança coerciva da liquidação ora impugnada.

Síntese da posição das Partes

(i) Da Requerente:

A Requerente fundamenta o pedido de anulação parcial do ato de liquidação de IRC do exercício de 2012 na errónea quantificação da matéria tributável, para o que invoca as razões a seguir se enunciadas:

A liquidação impugnada foi emitida pela AT no pressuposto de que as indemnizações pagas em 2012 a quatro dos seus administradores, no valor de € 1 238 149,13, deveriam ter sido objeto de tributação autónoma, à taxa de 45%, a incluir pela Requerente na autoliquidação de IRC daquele exercício.

Todavia, os referidos administradores, designados para o triénio de 2011/2013, renunciaram aos cargos por cartas datadas de 12 de março de 2012, tendo exercido funções de administração em apenas cerca de 14,5 meses dos 36 meses inicialmente previstos.

De acordo com o disposto na alínea *a*) do n.º 3 do artigo 88.º, do Código do IRC, apenas ficam sujeitas a tributação «os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos [de administrador ou gerente] até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo» (cit.).

A remuneração mensal auferida pelos administradores ascendia a € 8 826,00 e, tendo estes cessado funções em 12 de março de 2012, estaria em falta o pagamento de, pelo menos, 25,5 meses a cada um, até ao final dos respetivos mandatos: 11,5 do ano de 2012 e 14 meses do ano de 2013.

Por esse motivo, segundo a Requerente, apenas a diferença entre o valor das indemnizações pagas aos administradores que renunciaram aos mandatos antes do termo do prazo designado para o exercício de funções (€ 1 238 149,13) e o valor das

remunerações a que teriam direito até ao termo daquele prazo (€ 900 252,00), fica sujeita a tributação autónoma, em sede de IRC.

Devendo, nessa medida, ser parcialmente anulada a liquidação de IRC impugnada, bem como os correspondentes juros compensatórios.

Considerando que o excesso do valor das indemnizações pagas aos administradores sobre o valor das remunerações a que estes teriam direito até ao final de 2013 é de 339 475, 35, apenas esta quantia estaria sujeita a tributação autónoma, à taxa de 45%, de que resultaria imposto de € 152 763,91, a Requerente vem solicitar a anulação do imposto liquidado, no montante de € 404 403,20.

Pede ainda a Requerente a anulação parcial dos juros compensatórios no valor de € 53 890,88, em função do valor do imposto devido e do respetivo prazo de contagem.

Nas suas alegações, veio a Requerente reiterar os argumentos de facto e de direito constantes do requerimento inicial, propugnando pela anulação da liquidação de IRC impugnada nos autos.

(ii) Da Requerida:

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a AT apresentou resposta e fez juntar o processo administrativo, para o qual remeteu na íntegra, defendendo a legalidade e a manutenção do ato de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.

A Requerida não contra-alegou.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral Coletivo é competente e foi regularmente constituído em 22 de maio de 2017, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
3. O processo não padece de vícios que o invalidem.
4. Não foram invocadas exceções que cumpra apreciar.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.I MATÉRIA DE FACTO

a) Factos provados

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta à Petição Inicial e do Processo Administrativo (PA) remetido pela AT, fixa-se como segue:

1. Em cumprimento da Ordem de Serviço Interna OI2016..., de 26 de janeiro de 2016, da Direção de Finanças de Lisboa, foi a A...– Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA, ora Requerente, objeto de uma ação de inspeção interna, de âmbito parcial (IRC do exercício de 2012), «*motivada, essencialmente, na análise e verificação do valor atribuído a título de indemnização no exercício de 2012 (...)*» – pág. 6 do Relatório de Inspeção Tributária, adiante, RIT;
2. A Requerente, enquadrada no regime normal de tributação de IRC, cessou a atividade em 23 de dezembro de 2013 (pág. 7 do RIT) e cancelou a matrícula em 26 de dezembro de 2013 (pág. 6 do Doc. 9, junto à P. I.), sendo representante da cessação a sociedade B..., SGPS, SA;
3. Por referência ao exercício de 2012, a Requerente apresentou duas declarações modelo 22 de IRC, em 31 de maio e em vinte e nove de outubro de 2013, registadas sob os n.ºs ...-2012-...-... e ...-2012-... -..., respetivamente (pág. 8, do RIT);
4. Na declaração primeiramente apresentada foi apurado um prejuízo fiscal de € 1 114 061,72 e um reembolso da quantia de € 146 175,45 (liquidação n.º 2013...,

de 06.06.2013), transferido para a Requerente em 29.07.2013 (Doc. 3, junto à P. I.);

5. No Anexo A da IES do exercício de 2012, registada no sistema informático da AT sob o n.º ...-...-..., a Requerente declarou, no quadro 03-A da Demonstração dos Resultados por Naturezas (anexo A), no campo A5008 – gastos com o pessoal, a quantia de € 1 479 968,05, valor discriminado no quadro 05292-A do mesmo anexo, da seguinte forma (págs. 9 e 10, do RIT):

05292 - A GASTOS COM PESSOAL		2012
Descrição		
Gastos com o pessoal	A6024	1.479.966,05
Remunerações do pessoal	A6027	231.546,60
Indemnizações	A6034	1.238.149,13
Encargos sobre remunerações	A6035	10.041,98
Outros gastos com pessoal	A6038	228,34

6. Na sequência dos esclarecimentos prestados pela Requerente, apurou-se que as indemnizações foram pagas aos colaboradores identificados no quadro infra, pela rescisão dos respetivos contratos, em março de 2012 (pág. 12, do RIT):

NIF	Nome	Indemnização
	C...	272.121,95
	D...	449.935,73
	E...	292.606,67
	F...	223.484,78
	Total	1.238.149,13

7. Os administradores identificados no quadro supra, foram designados membros do Conselho de Administração da Requerente para o triénio de 2011/2013, conforme deliberação de 31 de março de 2011 e Insc. 7, Ap. 22/20110511 (cfr. certidão permanente com o código de acesso ...-...-...- Doc. 9, junto à P. I.),
8. Os mesmos administradores dirigiram à Requerente cartas datadas de 12 de março de 2012, nas quais renunciaram aos respetivos cargos (Doc. 10, junto à P. I.);
9. Tendo a cessação de funções como administradores sido registada pela Ap. .../... (Doc. 9, junto à P. I.);
10. Os vencimentos pagos pela Requerente aos administradores identificados supra, referentes ao mês de fevereiro de 2012, pela remuneração base de € 8 826,00,

constam dos recibos reproduzidos pelos Doc. 11 a 14, juntos à P. I. e pelos Anexos 11 (E...), 14 (D...), 17 (C...) e 20 (F...), juntos ao RIT;

11. Os vencimentos pagos pela Requerente aos sobreditos administradores, por referência ao mês de março de 2012, pela remuneração base de € 4 270,65, constam dos recibos reproduzidos pelos Anexos 12 (E...), 15 (D...), 18 (C...) e 21 (F...), juntos ao RIT;
12. A AT considerou integralmente sujeita a tributação autónoma, à taxa de 45% (artigo 88.º, n.ºs 13 e 14, do CIRC), a quantia de € 1 238 149,13, paga pela Requerente a título de indemnização pela cessação de funções, em março de 2012, aos administradores já identificados, tendo proposto correções no montante de € 557 167,11, conforme o quadro que segue (pág. 28, do RIT):

Quadro 10 - Cálculo do Imposto		Valor declarado	Correção	Valor corrigido
Retenções na fonte	359	149.210,95	0	149.210,95
Pagamentos por conta	360	0		
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360) > 0	361	0		
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360) < 0	362	-149.210,95	0	-149.210,95
Tributações autónomas	365	3.035,50	557.167,11	560.202,61
Juros compensatórios	366	0		
Juros de mora	369	0		
TOTAL A PAGAR [361 ou (- 362) + 363 + 372 + 364 + 373 - 374 + 365 + 366 + 369] > 0	367	0	557.167,11	410.991,66
TOTAL A RECUPERAR [(- 362) + 363 + 372 + 364 + 373 - 374 + 365 + 366 + 369] < 0	368	146.175,45		

13. A Requerente não exerceu o direito de audição prévia, tendo a versão final do RIT sido notificada à sociedade B..., SGPS, SA, na qualidade de representante da sua cessação, pelo ofício n.º..., da Direção de Finanças de Lisboa (registo dos CTT RC ... PT), de 6 de outubro de 2016;
14. Em 12 de outubro de 2016 foi elaborado o documento de correção n.º ... do ano de 2012, com base no qual foi efetuada a liquidação de IRC n.º 2016 ..., de 12 de dezembro, liquidações de juros compensatórios e de juros de mora refletidas na Demonstração de Acerto de Contas n.º 2016..., no valor global de € 630 487,72, com data limite de pagamento voluntário em 12 de dezembro de 2016;
15. A Demonstração de Acerto de Contas n.º 2016..., com data de compensação de 14 de outubro de 2016, contém os elementos constantes do quadro seguinte:

Imposto	Período	Data movimento	Data valor	Descrição	Montante	Total D/C
IRC	2012.01.01 a 2012.12.31	2016.10.14	2016.10.14	Estorno Liq. 2013 ...	- 146 176,45	-146 176,45
IRC	2012.01.01 a 2012.12.31	2016.10.14	2016.10.14	Acerto Liq. 2016 ...	-410 991,66	
IRC	2012.01.01 a 2012.12.31	2016.10.14	2016.10.14	Juros Mora Liq. 2016 ...	-1,50	
IRC	2012.01.01 a 2012.12.31	2016.10.14	2016.10.14	Juros Compensatórios Liq. 2016 ...	- 54 768,86	
IRC	2012.01.01 a 2012.12.31	2016.10.14	2016.10.14	Juros Comp. por recebimento indevido. Liq. 2016 ...	- 18 550,25	- 484 312,27
Saldo apurado: € 630 487,72						

16. A falta de pagamento da liquidação impugnada deu origem à instauração do processo de execução fiscal n.º ...2016...

b) Factos não provados:

Não se provou que a Requerente tivesse prestado garantia para suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2016... .

Não se provou que tenha sido criado um novo vínculo profissional entre os administradores em causa e a Requerente ou qualquer outra entidade a ela equiparada nos termos do n.º 10 do artigo 2.º do Código do IRS.

III.II DO DIREITO

Conforme resulta do já exposto, a correção perpetrada pela AT funda-se no disposto no n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC, segundo o qual:

- «São tributados autonomamente, à taxa de 35 %:

Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, *bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato*, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efectuado directamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade» (cit., itálico nosso).

É certo que o RIT relata diversos factos – *eg.*, titularidade de ações pelos administradores,¹ incoerência na indicação da data da renúncia dos órgãos sociais,

¹ Veja-se que, na pág. 22, faz-se referência ao facto de todos os administradores serem simultaneamente acionistas. No entanto, tendo todas as ações o mesmo valor nominal (de acordo com a certidão permanente), e na ausência de motivação adicional da AT, não se concretiza nenhuma correspondência entre o valor da participação e a indemnização que cada administrador recebeu em virtude da renúncia. A esse propósito, refere a AT, ainda na pág. 22 do RIT que «[d]o relatório Anual de 2011, faz parte o documento denominado por Certificado Legal das Contas, o qual na parte final (folha 19 do anexo 23) refere textualmente '(III) Os acionistas da sociedade iniciaram, no final de 2011, um processo de negociação com as principais instituições financeiras e o Fundo em criação para a consolidação setorial, tendo tais negociações sido entretanto concluídas já em março de 2012, em resultado das quais existe promessa de cedência da posição acionista'. Se bem compreendemos o que a AT pretende aludir a este respeito, não se trata pois da mera correção com

incongruência na resposta do sujeito passivo durante o procedimento inspetivo –, mas a correção efetuada funda-se, tão-somente, no disposto no n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC, em conjunto com a previsão de agravamento de taxa constante do n.º 14 do mesmo artigo.

Pois bem, a este respeito, e já em sede arbitral, a Requerente vem invocar que (uma significativa) parte do valor das indemnizações pagas aos administradores em causa respeita ao valor que lhes seria devido a título de remunerações que seriam por eles auferidas pelo exercício dos cargos de administração até ao final dos respetivos mandatos. E vem a Requerente procurar demonstrar esse facto com base na indicação dos valores médios de retribuição mensal por aqueles administradores auferidos.

Ora, de acordo com o comando legal acima transcrito, e não tendo a AT conseguido contrariar a alegação de que parte do valor das indemnizações aos administradores se justificava com as remunerações que estes deixaram de auferir em virtude da sua renúncia, não se vê como não se possa dar razão à Requerente.

É certo também que no ordenamento jurídico português não é ainda totalmente evidente qual a pretensão do legislador com o disposto no n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC; a saber: será que se pretendeu presumir, para efeitos de não-redução da tributação, que a indemnização paga a um administrador tem por base o tempo de trabalho que este eventualmente prestou à empresa antes de se tornar administrador, e não o tempo em que foi administrador? Da letra da lei, não nos parece.

Ou seja, ainda que não seja uma solução exemplar, tudo indica que o Código do IRC, nesta matéria, não pretende sujeitar a TA as indemnizações pagas a administradores até ao montante em que essas indemnizações se compreendam nos valores médios de retribuição mensal por aqueles deixados de auferir. É isso mesmo que parece resultar da expressão «à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato» (cit.).

base no disposto nos n.ºs 13 e 14 do Código do IRS, mas sim a eventual invocação de uma situação abusiva, com a conseqüente tributação das indemnizações na esfera dos administradores. Sucede que não é essa a via seguida pelo RIT, nem sequer a AT carrega para o processo administrativo qualquer tipo de argumentação no sentido da desconsideração de atos alegadamente dirigidos à redução ou eliminação de impostos que seriam devidos (*cf.* n.º 2 do artigo 38.º da LGT).

Acresce que a interpretação que seguimos é a que melhor se coaduna com o regime previsto para a tributação, agora em IRS, dos administradores. Efetivamente, de acordo com a alínea *a*) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, é sempre sujeita a tributação pela totalidade a parte da indemnização que corresponda ao exercício de funções de administrador. Sendo certo que, *in casu*, a AT não demonstrou que os administradores não foram sujeitos a IRS nos termos da referida alínea *a*) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS...

Ora, *in casu*, e de acordo com os factos assentes, não estamos perante indemnizações relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade. Acresce que, como acima já indicámos, a AT não contradita que os valores das indemnizações se justificam com as remunerações que aqueles administradores teriam direito até ao final do mandato, apesar de não ter sido esta a resposta inicial do sujeito passivo durante o procedimento inspetivo.

Por outro lado, não resultou provado também que tenha sido criado um novo vínculo profissional entre os administradores em causa e a Requerente ou qualquer outra entidade a ela equiparada nos termos do n.º 10 do artigo 2.º do Código do IRS.

Nestes termos, não se vê como se possa decidir no sentido de desatender ao expressamente estipulado no n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC, quando este se refere à tributação apenas dos «gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato» (cit.). É verdade que cabe à empresa calcular o valor da indemnização a pagar, e chegar a acordo com o trabalhador ou membro de órgão social. E é verdade também que, essa empresa pode sempre justificar o valor da indemnização (ou de parte dele) – como o faz a Requerente em sede arbitral (não o tendo feito em sede inspetiva) – com base nas remunerações que ficaram por pagar em virtude da cessação do contrato de trabalho ou do exercício da função. Mas mesmo que assim seja, mais uma vez se diga que não se vê como se possa desconsiderar o citado trecho do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC que, na prática, dispõe que apenas existe tributação autónoma da indemnização a partir de um determinado valor que é aferido tendo em consideração o valor das remunerações que seriam devidas caso não tivesse ocorrido a extinção do vínculo com a empresa.

IV. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido da Requerente;
- b) Declarar, em consequência, a ilegalidade parcial da liquidação de TA - IRC n.º 2016... e a da respetiva liquidação de juros compensatórios, carecendo ambas de serem corrigidas mediante anulação, no valor de € 404 403,20 e € 53 890,88, respetivamente;
- c) Julgar improcedente o pedido de indemnização por não ter ficado provado que a Requerente tivesse prestado garantia para suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2016... .
- d) Condenar a AT nas custas deste processo.

V. Valor da ação

O valor da ação é fixado em € 458 294,08 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, 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.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de novembro de 2017

Os Árbitros,

José Poças Falcão

(Presidente)

Nuno Oliveira Garcia

(Vogal)

Mariana Vargas

(Vogal)

[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 DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990].