

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 125/2013-T

Tema: IRC - Tributação autónoma sobre bónus e outras remunerações variáveis de administradores

PROCESSO ARBITRAL N.º 125/2013 – T

## DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa (Árbitro Presidente), José Poças Falcão e Artur Maria da Silva, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral:

### I - RELATÓRIO

A... International, Limited – Sucursal em Portugal, NIPC ..., com sede na Rua ... “(...) [na qualidade de representante fiscal do Banco A... International, SA, com NIPC ..., extinto e liquidado após incorporação por fusão transfronteiriça no A... International, Limited, instituição de crédito, incorporada nos termos da legislação vigente no Reino Unido] (...),” vem apresentar neste Tribunal Arbitral pedido de pronúncia arbitral em que requer:”(...)

a) a declaração da ilegalidade do ato de liquidação do IRC com o n.º 2012 ..., em resultado do documento de compensação n.º 2012 ..., relativo ao exercício de 2010, por errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, [nos termos e considerando os argumentos que invoca e que abaixo se referem];

b) a restituição do valor indevidamente liquidado, no montante de € 1.032.129,28, ao qual deverá ainda ser acrescido o montante correspondente à diferença entre o valor da liquidação de IRC em apreço e a correção favorável ao A... constante do Relatório

*Final de Inspeção Tributária, relativa a “crédito de imposto por dupla tributação internacional”, que se encontra refletida na liquidação objeto do presente procedimento, considerando o deferimento das matérias objeto de contestação;*

*c) o pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante pago indevidamente pela Requerente (...).”*

**Fundamenta assim o pedido:**

No âmbito de uma ação inspetiva externa efetuada ao A..., foram efetuadas diversas correções em sede de IRC, com referência ao exercício de 2010.

Através do Ofício n.º ..., datado de 30/12/2013, o A... foi notificado do Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, no qual foram propostos pelo Serviços de Inspeção Tributária – Unidade dos Grandes Contribuintes (“SIT”), diversas correções à matéria coletável apurada em sede de IRC, bem como apurado IRC em falta e a favor do A....

Oportunamente, o A... manifestando a sua discordância relativamente a parte das correções mencionadas no referido Projeto de Relatório exerceu o respetivo direito de audição prévia.

Através do Ofício n.º ..., datado de 28/12/2012, o A... foi notificado do Relatório Final de Inspeção Tributária, o qual desconsiderou integralmente os argumentos do A..., interpostos em sede de audição prévia, e manteve a totalidade das correções propostas no projeto de Relatório Final.

Na sequência do Relatório Final de Inspeção Tributária acima referido, foi o A... notificado da liquidação de IRC acima referida, objeto do presente processo arbitral.

Não obstante não se conformar com esta liquidação, o A... procedeu ao voluntário e integral pagamento da liquidação em apreço, no valor total € 1.032.129,28, a 25 de Fevereiro de 2013.

Importa agora definir, em concreto, as correções objeto de contestação no âmbito do presente procedimento arbitral, considerando o Relatório Final da Inspeção Tributária, conforme seguidamente exposto:

<b>Correções à Matéria Coletável</b>					
<b>Exercício de 2010</b>					
			<i>Correção</i>	<i>Valores Não contestados</i>	<i>Valores a Contestar</i>
Encargos não dedutíveis			15.693,05	15.693,05	<b>0,00</b>
Menos-valias realizadas			252.363,22	252.363,22	<b>0,00</b>
Encargos	não	devidamente	18.940,34	18.940,34	<b>0,00</b>
documentados					
Criação de Emprego			99.520,82	99.520,82	<b>0,00</b>
Determinação do Lucro Tributável			1.107.780,58	0,00	<b>1.107.780,58</b>

<b>TOTAIS</b>		<b>1.494.298,01</b>	<b>134.154,21</b>	<b>1.107.780,58</b>
<b>Imposto em Falta IRC</b>				
<b>Exercício de 2010</b>				
Crédito de imposto por dupla tributação internacional		(468.861,49)	(468.861,49)	<b>0,00</b>
Tributação Autónoma – Bónus e outras remunerações variáveis de administradores		995.000,00	0,00	<b>995.000,00</b>
<b>TOTAL</b>	<b>S</b>		<b>(468.861,49)</b>	<b>995.000,00</b>

Observando, o mapa acima referido, constituem objeto deste processo *(i)* a contestação de parte da correção da matéria coletável, em concreto a correção relativa à “Determinação do Lucro Tributável”, no valor total de € 1.107.780,58, o que perfaz IRC a pagar no valor de € 276.834,36; *(ii)* contestação do valor de IRC em falta, relativo à correção associada à tributação autónoma incidente sobre o “Bónus e outras remunerações variáveis de administradores”, no valor de € 995.000,00; bem como, naturalmente, *(iii)* contestação dos juros compensatórios liquidados no valor total de € 72.793,78.

Para melhor sistematização dos argumentos apresentados pelas partes – Autoridade Tributária e Aduaneira e Requerente -, iremos subdividir a análise das correções em duas subalíneas, cada uma vertendo sobre as correções objeto de contestação.

### **Os argumentos da Administração Tributária**

### **A.1.1. Determinação do Lucro Tributável**

No Relatório Final de Inspeção Tributária da SIT, referiu a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante denominada abreviadamente por “AT”) que, “o Banco considerou para efeitos de dedução à coleta o montante de € 2.883.836,41, a título de dupla tributação internacional, nos termos do art. 91º do CIRC”, estando neste total incluído “o montante de € 16.343,68, relativo a dois pagamentos por conta do imposto (IR) devido em Madrid e relativo ao exercício de 2010, referentes ao escritório de representação aí estabelecido”.

Refere depois que “a consulta dos balancetes antes e após apuramento, reportado a 31-12-2012, apresentados pelo banco como respeitando àquele escritório de representação, evidencia o movimento de € 16.343,68, refletido na conta “300800 – IRC retido” e um resultado líquido contabilístico negativo de € 1.001.108,84, respetivamente, apurado por diferença entre um total de proveitos de € 2.916,90 e de custos de € 1.004.025,74, o qual foi integrado no resultado global do A... para efeitos de determinação do lucro tributável, em cumprimento do art. 4.º, n.º1 do CIRC”.

E continua referindo que “já a declaração fiscal submetida à Autoridade Fiscal Espanhola e disponibilizada pelo sujeito passivo (...) contém proveitos que ascendem a € 1.090.125,21 e custos no montante de € 983.453,47 que conduzem a um resultado líquido contabilístico positivo de € 106.671,74”.

Concluiu a AT, considerando o disposto no art. 17.º, n.º 1, e art. 20.º, ambos do código IRC que, “perante as divergências apontadas, as quais o sujeito passivo não conseguiu explicar, apesar de questionado para o efeito por diversas vezes, é legítimo concluir que o resultado líquido que integra a base tributável declarada para efeitos de IRC, de acordo com o art. 17.º do Código, está apurado por defeito, numa importância de € 1.107.780,58, a qual resulta fundamentalmente da não consideração de proveitos declarados à Administração Fiscal de Espanha”, sendo de corrigir o lucro tributável no referido montante € 1.107.780,58.

Analisados os argumentos apresentados pelo A... em sede de exercício de audiência prévia, entendeu a AT que se verificam “*diferenças contabilísticas entre as demonstrações financeiras (balanço e demonstração de resultados) apresentadas em Espanha para efeitos de apuramento do imposto que aí foi pago e os balancetes que serviram de base ao apuramento do resultado global em Portugal*”,

Concluindo que “*assim, a diferença entre o lucro contabilístico declarado em Espanha no montante de € 106.671,74 e o prejuízo de € 1.001.108,84 incluído na base global para efeitos de tributação em Portugal não está suficientemente justificada, pelo que a correção proposta de € 1.107.780, 58 será mantida na totalidade*”.

#### **A.1.2. Tributação Autónoma – Bónus e outras remunerações variáveis de administradores**

A AT começa por referir e expor o regime do art. 90.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

Em seguida expõe que “*face à letra da lei percebe-se que, o legislador não especifica que “os gastos ou encargos” devam respeitar ao período económico de 2010 e, apenas condiciona a sujeição à Tributação Autónoma ao facto, desses mesmo gastos ou encargos, serem relativos a bónus ou outras remunerações variáveis “pagas ou apuradas em 2010”.*

E continua referindo que o acima exposto significa que esta taxa de tributação autónoma incide “*(i) quer sobre quaisquer valores cujo pagamento ocorra em 2010 (...) (ii) quer sobre quaisquer valores com base nos quais seja apurado, em 2010, um benefício relativo a bónus ou outras remunerações variáveis, devidas a administradores ou gerentes e, assim, reconhecido um gasto ou encargo relativo a 2010*”.

Posteriormente, refere-se ao facto tributário “*Bónus ou outras remunerações variáveis*”, fazendo menção ao relatório e Contas do Banco A... e da ata n.º 55, de

2010/08/31 onde se refere que os membros da Comissão Executiva auferem, eventualmente, uma remuneração variável em dinheiro.

Refere ainda que *“a remuneração variável dos membros da Comissão Executiva tem por sua vez, uma dimensão anual e uma plurianual, na medida em que ”o pagamento de parte substancial da remuneração variável (no mínimo 50%) deve ser diferido por três anos e estará condicionado ao desempenho positivo do Banco ao longo desse período”*.

Contextualizado o enquadramento desta matéria, a AT refere que *“no decurso da ação inspetiva, constatou-se que no cálculo das tributações autónomas do ano de 2010 (campo 365 do Quadro 10 da declaração Mod. 22) o Banco não procedeu em conformidade com o legislado, apesar de no Balancete analítico global reportado a 2010/12/31 estarem registados gastos com remunerações variáveis dos Órgãos de Gestão e Fiscalização (OGF), relativos ao exercício de 2010, na conta “7010009001 – PR-PREMIO ANUAL”, a qual apresenta saldo devedor de € 1.990.000,00”* (sublinhado nosso).

Refere ainda que o saldo em apreço se refere *“à mensualização das remunerações variáveis dos OGF, referentes a 2010, e que tem como contrapartida a conta “5285020 – Encargos a pagar – Prémio anual”*.

Por fim, refere que se constata do ponto 3.6.1 do Relatório e Contas 2010 do A..., bem como da ata n.º 58 da Assembleia Geral Universal, de 2011/02/14, que o valor da remuneração dos membros executivos do Conselho de Administração relativos a 2010, ascendeu a € 2.819.302,00.

Conclui referindo que as remunerações variáveis dos membros executivos para o exercício de 2010, em termos individuais cumpriam os demais requisitos expostos no normativo em apreço, pelo que *“posto isto, no ano de 2010 o sujeito passivo apurou o valor de € 1.990.000,00 de remunerações variáveis refletidas como gastos do exercício, registados na conta “70100190 – PR PREMIO ANUAL”, o qual se encontra a sujeito a*

tributação autónoma à taxa de 50%, em observância da legislação acima referida, o que se traduz em imposto em falta no montante de € 995.000,00”.

Analisados os argumentos apresentados pelo A... em sede de exercício de audição prévia, a AT referiu que no ponto I.4.1.8 do Relatório do Orçamento de Estado para 2010 (OE 2010), o Governo quis reforçar a tributação sobre o sector financeiro, *“penalizando-o e sujeitando-o a tributação autónoma, à taxa única de 50%, gastos ou encargos, independentemente do período a que respeitem, desde que um de dois fatos tenha ocorrido em 2010: pagamento ou apuramento”*.

E continua reforçando a sua argumentação, fazendo referência à IAS 19 arguindo que esta norma *“determina que uma empresa deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e gratificações, como um gasto (segundo o paragrafo 10 da mesma IAS 19) quando, e só quando, tenha uma obrigação presente de fazer tais pagamentos e quando possa fazer uma estimativa fiável da sua obrigação, estabelecendo o paragrafo 20 da IAS 19 requisitos alternativos, deve verificar-se pelos menos um destes, para que a estimativa possa considerar-se fiável e, assim, dar origem ao reconhecimento do gasto com benefícios aos empregados”*.

Refere também a AT que *“em cumprimento destas regras contabilísticas [o A...] registou encargos com bónus e remunerações variáveis respeitantes ao serviço prestado no ano de 2010 pelos administradores **com base numa estimativa** como não podia deixar de ser, cujo pagamento ocorrerá no exercício ou exercícios seguintes”* (informação entre parênteses retos e destaque nossos).

Em seguida a AT refere o procedimento que ela entende ser o utilizado pela generalidade dos bancos, admitindo que o pagamento de remunerações variáveis está subordinado à certificação de um conjunto de pressupostos, onde se destaca, regra geral, o resultado individual e consolidado da atividade, referindo que só no exercício seguinte a que respeitam *“é que são decididos os montantes a pagar a cada administrador, no*

*exercício ou no futuro, relativos ao trabalho prestado no período anterior e cuja periodificação foi registada em custos desse exercício”.*

Refere por fim que o legislador, conhecedor destes procedimentos e mecanismos “*e não esquecendo ainda a data de aprovação do OE para 2010, afigura-se legítimo aferir que foi sua intenção incluir no elemento literal da norma em crise “gastos ou encargos (...) apurados em 2010”, quer os montantes estimados, diga-se periodificados, quer os definitivos, pois só deste modo garante a aplicação da tributação autónoma no ano em causa”* (sublinhado nosso).

Conclui, portanto, pela manutenção da correção proposta o que se traduz em imposto em falta no montante de € 995.000,00.

## **Das Razões da Requerente**

### **A.2.1. Determinação do Lucro Tributável**

O A..., à data denominado “Banco A... Europa S.A.”, detinha diversas empresas participadas em várias jurisdições (enunciadas no Relatório Final da Inspeção Tributária), sucursal em Londres e três escritórios de representação, um em Paris, outro em Frankfurt e outro em Madrid (*Cfr.* pág. 9 do Relatório Final da Inspeção Tributária).

Os escritórios de representação não têm personalidade jurídica autónoma, pelo que o escritório de representação de Madrid e o A... constituíam a mesma entidade jurídica.

Os escritórios de representação de instituições de crédito com sede no estrangeiro são estabelecimentos cuja atuação é bastante limitada, podendo apenas zelar pelos interesses das instituições que representam e informar sobre a realização de operações em que elas se proponham participar.

Os escritórios de representação não podem realizar diretamente operações que se integrem no âmbito de atividade das instituições de crédito, estando-lhes vedada, entre

outras, a concessão de crédito, a captação de depósitos ou a realização de operações de intermediação financeira, só podendo operar após registo prévio junta da entidade de supervisão da jurisdição onde este vai ser constituído e mediante apresentação de certificado emitido pela autoridade de supervisão do país de origem.

Neste contexto, o escritório de representação de Madrid tem a sua atividade limitada à mera prática de atividades informativas e comerciais sobre questões bancárias e financeiras ou económicas, conforme expressamente refere a Autorização emitida pelo “Banco de ...”, de 17 de Abril de 2006 (*Cfr. Anexo 2*).

Ou seja, tendo a atividade limitada nos termos acima referidos, os proveitos auferidos estão também limitados.

Em Espanha, para efeitos fiscais, este escritório de representação tem o estatuto de estabelecimento estável, portanto, os rendimentos imputáveis à atividade aí exercida, estão sujeitos a tributação em Espanha, nos termos da legislação fiscal aí aplicável.

Considerando as limitações aplicáveis à atividade a exercer por escritórios de representação, o que naturalmente limita a obtenção de proveitos, o A... celebrou com o escritório de representação em Madrid, a 1 de Maio de 2008, um “Acordo Interno de prestação de serviços informáticos, comerciais e de representação” (doravante denominado apenas por “Acordo Interno”), que juntamos como **Anexo 3**.

O Acordo Interno começa por justificar a necessidade da sua celebração, considerando que o escritório de representação e o A... são a mesma entidade jurídica.

A justificação/necessidade de celebração deste Acordo Interno justifica-se pelo facto de, observando as normas expressas na Convenção da OCDE e o Acordo para Evitar a Dupla Tributação Internacional celebrado entre Espanha e Portugal, o escritório de representação de Madrid deverá ser considerado como um estabelecimento estável em Espanha (*Cfr. Pontos 1.6 a 1.10 do Acordo Interno no cit. Anexo 3*).

O Acordo Interno regula os serviços a prestar pelo escritório de representação de Madrid ao A... e às suas sucursais, detalhando os serviços que este estabelecimento se encontra autorizado a prestar e enfatizando as limitações/restrições legais a que se encontra obrigado (Cfr. Pontos 1.4 e 1.5, bem como cláusulas 3. (“Objeto”) e 4. (Obligaciones de las Partes) do Acordo Interno no *cit.* **Anexo 3**).

A cláusula 5. (Contraprestación) regula o preço a pagar pelo A... pelos serviços prestados pelo escritório de representação de Madrid, especificamente referindo, que o A... deverá suportar *(i)* todos os custos incorridos pelo escritório de representação de Madrid, no âmbito dos serviços prestados ao A... e às suas sucursais, *(ii)* acrescido de um remuneração/margem de 15% do valor destes custos.

Os valores acima referidos constituem os únicos proveitos do escritório de representação de Madrid, que são integralmente suportados pelo A..., não obtendo este estabelecimento quaisquer proveitos adicionais, até porque o exercício da sua atividade encontra-se amplamente limitado, nos termos já detalhadamente descritos.

A margem de 15% acrescida aos valor total dos custos afetos ao escritório de representação a suportar pelo A... é prática generalizada do “Grupo A...” (onde se encontra inserido o A...), considerando a legislação de preços de transferência, aplicável às relações entre estas duas entidades.

Importa ainda referir que o A... celebrou com uma empresa Espanhola especializada, contrato de prestação de serviços para assessoria no cumprimento das obrigações fiscais e contabilísticas a que o escritório de representação se encontra obrigado, à luz da legislação fiscal espanhola.

Por expressa indicação desta entidade, foram realizados, em 2010, dois pagamentos por conta às Autoridades Tributárias Espanholas, no valor total de € 16.343,68 (dois pagamentos de € 8.171,84), considerados na Modelo 200, submetida junto da Agência Tributária de Madrid (Cfr. pág. 14 da Declaração Modelo 200, em **Anexo 4**),

e objeto de registo contabilístico na conta “# 300800 – IRC Retido”, incluído, naturalmente, também no campo 353 do Quadro 10 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do A..., considerando o regime do crédito de imposto por dupla tributação internacional, enunciadas no art 91.º do código IRC (Cfr **Anexo 5**).

O resultado líquido do exercício apurado pelo escritório de representação de Madrid, no exercício de 2010, refletido na declaração de rendimentos Modelo 200, ascendeu a € 106.671,74, conforme em seguida detalhamos (Cfr. pág. 8 do **Anexo 4**, bem como Anexo 14, incluído no Relatório Final de Inspeção Tributária):

<b>Proveitos do Exercício (em Euros)</b>	
Custos com Pessoal e Infra - estruturas	945.443,15
Margem de 15% - Acordo Interno	141.816,47
Diferenças cambiais	2.865,59
<b>TOTAL</b>	<b>1.090.125,21</b>
<b>Gastos do Exercício (em Euros)</b>	
Custos com Pessoal e Infra - estruturas	945.443,15
Impostos	35.144,73
Perdas cambiais	2.865,59
<b>TOTAL</b>	<b>983.453,47</b>

<b>RESULTADO LÍQUIDO</b>	<b>106.671,74</b>
--------------------------	-------------------

Por sua vez, o resultado contabilizado no A..., com referência ao escritório de Madrid ascende a (€ 1.001.108,84), conforme infra se detalha:

<b>Proveitos do Exercício (em Euros)</b>	
Outros Proveitos	2.860,19
Reposição e anulações de provisões	56,71
<b>TOTAL</b>	<b>2.916,90</b>
<b>Gastos do Exercício (em Euros)</b>	
Custos com Pessoal e Infra - estruturas	952.438,73
Impostos	51.587,01
<b>TOTAL</b>	<b>1.004.025,74</b>
<b>RESULTADO LÍQUIDO</b>	<b>(1.001.108,84)</b>

Conforme atrás referimos e resulta evidente dos factos enunciados, os proveitos auferidos pelo escritório de representação de Madrid resultam exclusivamente de:

- Reembolso dos custos suportados com a atividade, acrescidos de uma margem de 15%, nos termos estabelecidos pelo Acordo Interno, no valor total de € 1.087.259,62;

- Proveito obtido com ganhos cambiais, resultantes da contabilização dos custos em moeda diferente da moeda funcional (resulta da aquisição de bens e/ou serviços a fornecedores domiciliados em países cuja moeda não é o Euro) e reposição de provisões impostas pelo Banco de Portugal.

Por sua vez, os gastos reduzem-se exclusivamente aos Custos com Pessoal e Infra - estruturas e os impostos suportados em Espanha, acrescido de perdas cambiais, no valor total de € 1.001.108,84.

Ou seja, em termos líquidos, e numa ótica consolidada, o resultado obtido pelo escritório de representação em Espanha ascende a perdas, na esfera do A..., no referido valor de € 1.001.108,84, que corresponde aos montantes suportados por esta entidade.

Isto porque, conforme acima descrito, o valor que foi definido como proveito nas demonstrações financeiras do escritório de representação de Madrid, tem de corresponder a uma perda nas demonstrações financeiras individuais do A..., gerando, portanto, um efeito nulo aquando da consolidação destes resultados, senão vejamos:

<b>Resultado Líquido da sede e do escritório de representação sem reflexão do Acordo Interno<sup>1</sup></b>			
	A...	<b>Escrit. Madrid</b>	<b>Total Consolidado</b>
Resultado Líquido	12.859.414,05	(1.001.108,84)	11.858.305,21
<b>TOTAL</b>	<b>12.859.414,05</b>	<b>(1.001.108,84)</b>	<b>11.858.305,21</b>
<b>Resultado Líquido da sede e do escritório de representação com reflexão do</b>			

<sup>1</sup> Conforme internamente apurado pelo A....

<b>Acordo Interno</b>			
	A...	<b>Escrit. Madrid</b>	<b>Total Consolidado</b>
Resultado Líquido	12.859.414,05	(1.001.108,84)	11.858.305,21
(#84) Proveitos - Custos com Pessoal e Infra-estruturas, acrescidos da margem de 15% do Acordo Interno	0,00	1.087.259,62	1.087.259,62
(#72) Gastos – Acordo Interno	(1.087.259,62)	0,00	(1.087.259,62)
Imposto relativo a 2009 refletivo no A...		55.665,69	55.665,69
Imposto 2010 não refletido no A... 2010		(35.144,73)	(35.144,73)
<b>TOTAL</b>	<b>11.772.154,43</b>	<b>106.671,74</b>	<b>11.878.826,17</b>

A diferença enunciada nos mapas supra, com referência ao resultado consolidado no valor de € 20.520,96, resulta da diferença entre o valor contabilizado relativo a impostos em Espanha e em Portugal,

ou seja, resulta da diferença entre (i) € 55.665,69, registado como gasto em Portugal, associado aos impostos relativos a 2009, liquidados em 2010 (e contabilizados nesse exercício pelo A..., nas suas contas individuais) e (ii) € 35.144,73, registado na contabilidade do escritório de representação de Madrid, relativo aos impostos de 2010 (que não foram contabilizados no A... porque só foram objeto de pagamento de 2011).

Não é portanto verdade, como defende a AT que “o *resultado líquido que integra a base tributável declarada para efeitos de IRC [do A...](...)* está apurado por defeito (...) a qual resulta fundamentalmente da não consideração de proveitos declarados à *Administração Fiscal*” (informação entre parêntesis retos nossa).

As divergências arguidas pela AT resultam apenas da opção por critérios contabilísticos distintos, mas cujo resultado final/material, numa ótica consolidada, é absolutamente idêntico e resulta no apuramento de perdas pelo escritório de representação de Madrid que ascendem a € 1.001.108,84, nos termos corretamente apurados pelo A....

A Requerente reconhece a existência da divergência acima constatada (quando comparados os registos contabilísticos dos gastos do escritório de representação e os registos individuais do A..., com referência a esse escritório de representação), no valor de € 20.520,96, a qual, conforme atrás referido, está relacionada com gastos relativos a impostos de 2009 e 2010 que foram contabilizados de forma diferente (em exercícios diferentes) pelo A... e pelo escritório de representação de Madrid.

Note-se que o encerramento da contabilidade do escritório de representação de Madrid ocorreu em momento posterior ao encerramento das contas finais do A..., tendo a referida Declaração Modelo 200 sido entregue apenas em 22 de Julho de 2011 (*Cfr. cit Anexo 4*).

Ora, sendo o escritório de representação integralmente sustentado pelo A..., nos termos do Acordo Interno, e não auferindo quaisquer proveitos, o resultado consolidado deste estabelecimento estável tem, obrigatoriamente, de ser negativo.

Considerando os dados contabilísticos supra evidenciados, teremos de concluir que foi corretamente imputado na esfera do A... o resultado líquido negativo de € 1.001.108,84, que evidencia os gastos que o A... teve de suportar com esta entidade no exercício de 2010.

Considerando a eventual divergência contabilística associada a matéria controvertida, por fim, por todos, faz-se referência ao Acórdão do proferido pelo Tribunal Central

Administrativo Sul, no âmbito do Proc. n.º 00140/03, datado de 13/05/2003, que em concordância com jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo, refere-se ao princípio da prevalência da substância sobre a forma, o qual, considerando os argumentos acima aludidos, não poderá deixar de ser considerado no âmbito desta matéria.

Ao longo do presente requerimento, a Requerente demonstrou que:

- (i) Os proveitos auferidos pelo escritório de Madrid são suportados integralmente pelo A...;
- (ii) Os proveitos acima referidos dizem respeito ao reembolso dos custos suportados com a atividade deste escritório de representação, acrescidos de uma margem de 15%, sustentados pelo A..., nos termos estabelecidos no Acordo Interno.
- (iii) As divergências arguidas pela AT resultam apenas da opção por critérios contabilísticos distintos, mas cujo resultado final/material, numa ótica consolidada, é absolutamente idêntico e resulta no apuramento de perdas do escritório de representação de Madrid, que ascendem a € 1.001.108,84;
- (iv) Não é portanto verdade, como defende a AT, que o resultado líquido que integra a base tributável declarada para efeitos de IRC do A... esteja apurado por defeito no valor de €1.107.780,58;
- (v) O resultado líquido imputável ao A..., com referência ao escritório de representação de Madrid ascende, portanto, ao resultado líquido negativo de € 1.001.108,84, que reflete a totalidade dos gastos suportados pelo A..., no exercício de 2010, imputáveis a esse estabelecimento estável.

Nesta medida, entende a Requerente que a diferença entre o lucro contabilístico declarado em Espanha no montante de € 106.671,74 e o prejuízo de € 1.001.108,84

incluído na base global para efeitos de tributação em Portugal está, de forma clara e evidentemente, justificada, pelo que a correção enunciada pela AT no Relatório Final de Inspeção Tributária deverá ser considerada ilegal, por existência de erro sobre os pressupostos de facto.

### **Tributação Autónoma – Bónus e outras remunerações variáveis de administradores**

O artigo 90.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o Orçamento de Estado para 2010, dispõe sobre um regime excecional de tributação autónoma aplicável ao sector financeiro, que a seguir se reproduz no artigo seguinte

*“Ficam sujeitos a tributação autónoma em sede de IRC à taxa única de 50 % os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis, pagas ou apuradas em 2010 por instituições de crédito e sociedades financeiras, a administradores ou gerentes, quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a €27.500.”*

Não se colocando dúvidas sobre os restantes requisitos de incidência desta norma, limitamos o objeto da nossa análise ao conceito de bónus e outras remunerações apuradas em 2010.

Relativamente aos bónus/remunerações apurados em 2010, o artigo 90.º da Lei n.º 3-B/2010 dispõe que *“ficam sujeitos a tributação autónoma em sede de IRC à taxa única de 50 % os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis, (...) apuradas em 2010 por instituições de crédito e sociedades financeiras, a administradores ou gerentes”* (sublinhado nosso).

Neste caso, a questão em causa é determinar se em 2010, após a entrada em vigor deste normativo, a 29 de Abril de 2010, ocorreu o apuramento de bónus/remunerações variáveis a pagar a administradores do A..., conforme defende a AT.

Conforme atrás referido, a AT sustenta este entendimento reportando-se ao Balancete analítico global do A... reportado a 2010/12/31, onde se encontravam “*registados gastos com remunerações variáveis dos Órgãos de Gestão e Fiscalização (OGF), relativos ao exercício de 2010, na conta “7010009001 – PR-PREMIO ANUAL”, a qual apresenta saldo devedor de € 1.990.000,00*”.

Adicionalmente e após referências expressas à norma contabilística IAS19, bem como aos termos gerais dos procedimentos associados à definição da remuneração variável dos administradores de instituições de crédito, entende a AT afigurar-se “*legítimo aferir que foi sua intenção [do legislador] incluir no elemento literal da norma em crise “gastos ou encargos (...) apurados em 2010”, quer os montantes estimados, diga-se periodificados, quer os definitivos, pois só deste modo garante a aplicação da tributação autónoma no ano em causa*” (informação entre parenteses retos e sublinhado nosso).

Antes de mais importa, desde já, referir que, conforme a AT refere no Relatório Final da Inspeção Tributária, a conta considerada para efeitos do apuramento do valor pretensamente sujeito a tributação autónoma refere-se a “*remunerações variáveis dos Órgãos de Gestão e Fiscalização (OGF), relativos ao exercício de 2010*” (Cfr. pág. 18, em cima, do citado Relatório Final da Inspeção Tributária).

Ora, conforme resulta evidente da lei, a tributação autónoma em apreço incide apenas sobre “*os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis, (...) apuradas em 2010 por instituições de crédito e sociedades financeiras, a administradores ou gerentes*”.

Ora, fazendo a conta considerada para este efeito referência também à remuneração variável dos órgãos de fiscalização, havia que expurgar do valor apurado, o quantitativo

relativo a estas remunerações dos órgãos de fiscalização, incorrendo a AT em erro grosseiro ao considerar a totalidade do valor registado naquela conta.

Acresce que, o conceito referido no normativo em apreço refere expressamente o termo “apuradas em 2010”, ou seja, o momento em que os bónus/remunerações variáveis são objeto de apuramento concreto, definitivo e individualizado.

Nos termos definidos na política remuneratório do A..., e com referência ao exercício de 2010, o seu efetivo apuramento só aconteceu já em 2011 – em reunião de Comité de Recursos Humanos -, após o encerramento das contas finais do A..., participadas e sucursais, bem como, após apuramento do resultado consolidado do grupo onde esta instituição se encontra inserida – A... (Cfr. **Anexo 6**).

Este apuramento é depois sujeito a ratificação pelo acionista do A... e objeto de deliberação em Assembleia Geral Universal (Cfr. **Anexo 7**).

Considerando os factos supra referidos e os documentos em anexo, não poderão restar dúvidas que a eventual remuneração variável a pagar aos administradores do A... só foi objeto de apuramento em 2011, aquando da reunião do Comité de Recursos Humanos.

Em 2010, ocorreu sim o apuramento da remuneração variável a atribuir aos administradores do A..., com referência ao exercício de 2009, a qual não é objeto do presente procedimento, que centra a sua argumentação exclusivamente no valor contabilizado na conta 7010019001 – PR PREMIO ANUAL”.

Importa destacar que a política remuneratória do A... foi implementada em 10 de Dezembro de 2009, em Assembleia Geral Universal, tendo sido, no exercício de 2010, objeto de duas alterações relevantes, ambas também deliberadas em Assembleia Geral Universal (Cfr. **Anexo 8**, **Anexo 9** e **Anexo 10**).

Conforme refere a própria AT o valor registado na conta em apreço “*respeita à mensualização das remunerações variáveis a O.G.F., referentes a 2010*”.

Considerando as alterações ocorridas à política de remunerações do A..., o valor mensualizado, carecia, naturalmente, de rigor, pois, tendo sido estas regras objeto de duas alterações em 2010, a instabilidade deste regime tinha impacto direto na regular mensualização registada.

Este registo contabilístico não passa de uma mera estimativa, que considerando as particularidades do exercício de 2010, com as recorrentes alterações à política remuneratória, acrescida da instabilidade dos mercados financeiros, o A... teve de classificar de estimativa improvável.

Aliás, consciente deste facto, no estrito cumprimento da legislação fiscal quanto a esta matéria, optou o A... por acrescentar este valor no Quadro 07 da Modelo 22, de IRC, relativa ao exercício de 2010 (Cfr. cit **Anexo 5**).

Com referência às regras contabilísticas arguidas pela AT no Relatório Final da Inspeção Tributária, o A... solicitou parecer a uma entidade de Revisores Oficiais de Conta independente sobre esta matéria, para o qual remetemos na íntegra (Cfr. **Anexo 11**).

No referido parecer, esta entidade – ... & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, SA – arguindo a IAS 19 é absolutamente clara ao referir que “*o custo expectável determinado para efeitos do encerramento do exercício de 2010 pelo Banco [A...] revestiu a natureza de uma estimativa, uma vez que (...)*”(informação entre parenteses retos nossa).

Na parte final do seu parecer, conclui esta reputada instituição que “*nos termos do normativo contabilístico aplicado na preparação das demonstrações financeiras do Banco para o exercício findo em 31 de Dezembro de 2010, o reconhecimento do gasto expectável associado à atribuição do benefício de remuneração variável aos membros da Comissão Executiva respeitou uma estimativa do custo do benefício*” (sublinhado nosso).

Ora, tratando-se do valor contabilizado na conta 7010019001 – PR PREMIO ANUAL de uma mera estimativa de um custo expectável, não poderá entender-se que o

valor refletido nesta conta corresponde ao apuramento das remunerações variáveis a pagar aos administradores.

Entendimento diverso do aqui exposto poderia resultar numa violação clara do princípio constitucionalmente consagrado da tributação do rendimento real, bastaria que se aceitasse sujeitar a tributação autónoma esta estimativa contabilizada na conta 7010019001 – PR PREMIO ANUAL e que no ano seguinte, aquando do apuramento da efetiva remuneração variável a pagar aos administradores, fosse apurado o não pagamento de qualquer remuneração variável.

Ou seja, o ato tributário – incidência de tributação autónoma – estaria consubstanciado num facto inexistente, não materializado/apurado, em clara violação do princípio constitucional supra referido.

Destaca-se quanto a esta matéria que, no caso concreto do A..., conforme a própria AT admite, a política remuneratória vigente em 2010 era clara ao referir apenas a eventual possibilidade de atribuição de remunerações variáveis aos seus administradores.

Ou seja, a atribuição de remuneração variável aos administradores não era certa, nem expectável, estando sujeita ao cumprimento dos requisitos definidos na política de remuneração para efetiva atribuição.

O legislador foi claro ao utilizar o termo “apurados em 2010”, não pode agora a AT vir alargar o âmbito desta incidência e incluir neste conceito também os “valores estimados em 2010”, conforme defende no Relatório Final da Inspeção Tributária, ainda para mais, considerando as particularidades deste caso concreto, onde, no integral cumprimento da legislação fiscal, o A... consciente da debilidade/improbabilidade da estimativa refletida na conta 7010019001 – PR PREMIO ANUAL (pelas razões já referidas), optou pelo acréscimo deste valor no Quadro 07 da Declaração Modelo 22, relativa ao exercício de 2010.

Com referência a esta matéria, ao longo do presente requerimento, a Requerente demonstrou que:

- (i) O valor referido na conta considerada para efeitos desta correção inclui a remuneração variável dos órgãos de fiscalização, os quais estão fora da incidência da norma controvertida;
- (ii) A política remuneratória do A... sofreu em 2010 alterações profundas, que impossibilitaram a mensualização de uma estimativa expectável/provável, com referência à eventual atribuição de remuneração variável aos seus administradores;
- (iii) No integral cumprimento da legislação fiscal, o A... consciente da debilidade da estimativa refletida na conta 7010019001 – PR PREMIO ANUAL, optou pelo acréscimo deste valor no Quadro 07 da Declaração Modelo 22, relativa ao exercício de 2010;
- (iv) A Norma contabilística IAS 19 refere expressamente que os valores contabilizados para efeitos de atribuição de remunerações variáveis têm natureza de estimativa;
- (v) O legislador foi claro e inequívoco ao utilizar o termo “apurados em 2010”, sendo ilegítimo e ilegal, o alargamento desta incidência aos valores estimados em 2010.

Nesta medida, entende a Requerente que a sujeição a tributação autónoma, do valor de €995.000,00, contabilizado na conta 7010019001 – PR PREMIO ANUAL, considerando que este diz respeito à remuneração variável apurada em 2010 para os administradores do A... é ilegal, por erro sobre os pressupostos de direito.

### **Dos juros indemnizatórios**

A Requerente requer desde já que, caso o presente Requerimento seja deferida, lhe sejam pagos, nos termos dos artigos 43º e 100º, ambos da Lei Geral Tributária (LGT), os respetivos juros indemnizatórios por pagamento indevido da prestação tributária.

Com efeito, o n.º 1 daquele artigo dispõe que *“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”*.

Desta forma, encontram-se preenchidos os requisitos para o pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante de derrama paga em excesso pela Requerente, caso o presente pedido de revisão oficiosa venha a ser deferido.

Os árbitros signatários foram designados pelo Conselho Deontológico do CAAD, ficando o tribunal constituído em 29-7-2013 [artigos 6.º-2/a) e 11.º, do RJAT].

Notificada nos termos do artigo 17.º, do RJAT, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que, no essencial, manteve a posição defendida no relatório da inspeção que integra o processo administrativo anexo, tendo assinalado, designadamente e em síntese que:

- havia divergências entre a declaração fiscal submetida às autoridades tributárias de Espanha e a que foi submetida à Autoridade Tributária em Portugal;

- relativamente ao escritório de representação em Madrid, a declaração apresentada em Espanha evidenciava proveitos que ascendiam a € 1.090.125,21 e custos no montante de € 983.453,47, tudo conduzindo a um resultado contabilístico positivo de €106.671,74 ;

- daqui resultou uma divergência, não explicada pela requerente, no resultado da base tributável declarada para efeitos de IRC, de acordo com os artigos 17º e 20º, do CIRC, ou seja, a não inclusão do montante de €1.107.780,58 no lucro tributável;

- no que respeita às correções relativas à “Tributação Autónoma – Bónus e outras remunerações variáveis de administradores”[campo 365 do quadro 10 da declaração

modelo 22], o requerente incumpriu o legislado em função do retratado pelo balancete analítico global reportado a 31.12.2010 e que apresentava o registo de gastos com remunerações variáveis dos Órgãos de gestão e Fiscalização relativas ao exercício de 2010 na conta “701000900 – PR PRÉMIO ANUAL”, com saldo devedor de €1.990.000,00.

Teve lugar a reunião do Tribunal com as partes [art 18.º, do RJAT] tendo sido produzida prova documental e testemunhal.

As alegações finais, por consenso entre Tribunal e partes, foram produzidas por escrito e em que, no essencial, ambas as partes mantiveram as posições anteriormente assumidas nos articulados.

## **SANEAMENTO**

O Tribunal é materialmente competente.

As partes são legítimas e estão devidamente representadas.

O processo é o próprio e não há nulidades e outras questões prévias a apreciar por agora.

Cumpre então apreciar e decidir do mérito da causa

## **II - FUNDAMENTAÇÃO**

### **FACTOS PROVADOS**

a) O requerente, A... International, Limited, à data dos factos denominado “Banco A... Europa S.A.”, foi objeto de ação inspetiva externa de âmbito geral com incidência no exercício de 2010 [*Cfr relatório dessa ação inspetiva no processo administrativo anexo a este processo e que abreviadamente se designará por “relatório”*];

b) Detinha então o requerente um escritório de representação em Madrid além de diversas empresas participadas e escritórios em várias jurisdições [enunciadas no Relatório] (*Cfr. pág. 9 do Relatório*);

c) Foi apurado pela Inspeção Tributária, relativamente ao exercício de 2010, o montante de € 2.883.836,41 a título de dupla tributação internacional [artº. 91º, do CIRC], considerado no campo 353 do Quadro 18 da declaração Mod. 22 e que incluía € 16.343,68 relativo a dois pagamentos por conta do imposto devido em Madrid e relativo ao exercício de 2010 respeitante ao escritório de representação do requerente aí estabelecido [*Cfr anexo I, do relatório*];

d) Respeitante ao seu escritório de representação em Madrid, a contabilidade apresentada pela requerente aos serviços de inspeção tributária [balancetes antes e após apuramento reportados a 31-12-2012] refletia um resultado líquido negativo relativo ao exercício de 2010, de € 1.001.108,84, resultante da diferença entre proveitos no valor de € 2.916,90 e custos no valor de € 1.004.025,74;

e) O mencionado resultado líquido negativo [€ 1.001.108,84] foi integrado no resultado global do requerente para efeitos de determinação do lucro tributável [*Cfr elementos documentais anexos e processo administrativo*];

f) O requerente declarou à Autoridade Tributária Espanhola, para efeitos de tributação relativa ao exercício de 2010, proveitos na importância de € 1.090.125,21, custos no montante de € 983.453,47 e um conseqüente resultado ilíquido positivo no valor de € 106.671,74 [*Cfr anexo B ao relatório*];

g) A remuneração dos membros executivos do conselho de Administração pelo exercício de funções e pelo seu desempenho no exercício de 2010 ascende a € 2.819.302,00:

- € 704.302,00 respeitante a remuneração fixa;
- € 2.115.000,00 correspondente a remuneração variável”.

*[cfr processo administrativo; Do ponto 3.6.1 do Relatório e Contas de 2010 do Banco, bem como da ata n.º 58 da Assembleia Geral Universal, de 2011-02-14];*

h) O Balancete analítico global do A... reportado a 2010.12.31, onde se encontram registados gastos com remunerações variáveis dos Órgãos de Gestão e Fiscalização (OFG), relativos ao exercício de 2010, a conta “7010009001 – PR-PRÉMIO ANUAL, apresenta saldo devedor de € 1.990.000,00;

i) Na base tributável declarada pelo requerente para efeitos de IRC relativo a 2010 não foi considerada a importância de €1.107.780,58 que resulta da declaração de proveitos feita pelo requerente à Administração Fiscal de Espanha [cfr Anexo 14 do processo administrativo – Balancete reportado a 31-12-2010 do escritório de representação do requerente em Madrid e nota da Declaração Fiscal apresentada às Autoridades Fiscais espanholas relativa ao exercício de 2010 - Resultado líquido ].

## **FACTOS NÃO PROVADOS**

- Que os valores dos rendimentos (proveitos) declarados em Espanha [cfr anexo 14, do proc administrativo junto e *al. i*) dos factos provados], contabilizados como gastos (custos) em Portugal estejam relevados na contabilidade da sede em Portugal e/ou documentados.

## **MOTIVAÇÃO**

Foi essencial para a convicção do Tribunal, para além dos documentos especificamente assinalados, o relatório dos Serviços de Inspeção Tributária e demais elementos do processo administrativo junto pela AT, tudo analisado criticamente e em conjugação com os depoimentos prestados em audiência e demais documentação, de molde a não se suscitar sequer a dúvida sobre uma realidade diferente da retratada pela contabilidade do requerente [em impugnação judicial, como regra, as dúvidas fundadas sobre a matéria de facto quanto à existência e quantificação do facto tributário são valoradas a favor do contribuinte. O que não é o caso dos autos].

Na verdade, competiria ao requerente demonstrar – o que não fez - que a organização contabilística e demais elementos apresentados aos serviços de inspeção tributária refletiam a matéria tributável real [Cfr artigos 74.º e 75.º - 1 e 2/a, da LGT].

Assinale-se assim, a este propósito, o princípio geral em matéria de dúvida sobre a realidade dum facto ou sobre quem tem o ónus probatório: a dúvida [sobre a realidade de um facto ou sobre a repartição do ónus da prova] resolve-se contra a parte a quem o facto aproveitaria – artigo 414.º, do CPC [redação da Lei n.º 41/2013, de 26 de junho].

De notar que nem o relatório da inspeção tributária nem os documentos foram impugnados de molde a tornar controvertida a realidade documentada, *maxime* a contabilística.

## **O DIREITO**

As questões decidendas são as seguintes:

a) *Se padece de ilegalidade o ato de liquidação do IRC com o n.º 2012 ..., em resultado do documento de compensação n.º 2012 ..., relativo ao exercício de 2010, por errónea qualificação e quantificação dos rendimentos;*

b) *Se, em caso afirmativo, tem o requerente direito à restituição do valor liquidado, no montante de € 1.032.129,28, acrescido do montante correspondente à diferença entre o valor da liquidação de IRC em apreço e a correção favorável ao A... constante do Relatório Final de Inspeção Tributária, relativa a “crédito de imposto por dupla tributação internacional”, que se encontra refletida na liquidação objeto do presente procedimento;*

c) *Se igualmente será devido o pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante pago pelo Requerente.*

Vejamos, começando por transcrever, para melhorar facilidade expositiva, as disposições legais essenciais para o enquadramento da situação *sub judicio*:

### **Lei 3-B/2010 [OE/2010]**

Artigo 90.º

#### **Tributação autónoma excecional do sector financeiro**

*Ficam sujeitos a tributação autónoma em sede de IRC à taxa única de 50 % os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis, pagas ou apuradas em 2010 por instituições de crédito e sociedades financeiras, a administradores ou gerentes, quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a € 27 500.*

### **Código do IRC**

Artigo 4.º

Extensão da obrigação de imposto

*1 - Relativamente às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.*

*2 - As pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.*

*3 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam:*

*(...)*

*(...)*

*c) Rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado:*

*(...)*

*4) Remunerações auferidas na qualidade de membros de órgãos estatutários de pessoas coletivas e outras entidades;*

*(...)*

Artigo 17.º

Determinação do lucro tributável

*1 - O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não*

*refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.*

2 – (...)

3 - *De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:*

*a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;*

*b) Refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.*

Artigo 20.º

Rendimentos

*1 - Consideram-se rendimentos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente*

(...)

(...)

Artigo 91.º

Crédito de imposto por dupla tributação internacional

*1 - A dedução a que se refere a alínea a) do n.º 2 do artigo 90.º é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde à menor das seguintes importâncias:*

*a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;*

*b) Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para sua obtenção.*

*2 - Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.*

Está em causa nestes autos, por um lado, apurar se o lucro tributável da sucursal de Madrid deverá ser imputado à sede da empresa (em Portugal) ou se deverá considerar-se que o mesmo deve ser corrigido e não ser tributado em IRC em Portugal; por outro, se as tributações autónomas de bónus e outras remunerações variáveis devem ser tributadas no ano em que respeitam ao trabalho desenvolvido pelos empregados.

Analisando cada uma destas questões:

**A - Se o lucro tributável da sucursal de Madrid deverá ser imputado à sede da empresa ou se deverá considerar-se que o mesmo deve ser corrigido e não ser tributado em IRC em Portugal**

Constata-se que a requerida (AT) corrigiu o lucro tributável da requerente no valor de 1.107.780,58 €, resultante de um lucro tributável declarado em Espanha, pela sucursal de Madrid, no valor de 106.671,74 € e um prejuízo de 1.001.108,84 € incluído nos resultados da requerente em Portugal.

Para tal a requerente alegou no pedido de pronúncia arbitral e reforçou nas suas doughtas alegações finais e ainda com base nos depoimentos testemunhais prestados, que optou por não refletir na sua contabilidade os rendimentos declarados pela sucursal de Madrid, uma vez que em termos de resultados finais o efeito fiscal era nulo. Em sede de prova testemunhal foi mesmo afirmado pelo depoente Dr. J..., na qualidade de administrador financeiro, que a contabilidade da sucursal era virtual e fictícia. Nada crível este argumento da requerente, dado que o n.º 1 do artigo 4º do CIRC estabelece que“(…) *relativamente às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território*”.

De facto, tratando-se de representação permanente da sociedade portuguesa em Espanha sem personalidade jurídica distinta, as operações ocorridas na sucursal terão, sempre, que ser integradas na contabilidade da sede em Portugal e sujeitas a tributação em IRC. Esta integração deverá ser efetuada através da conversão de balancetes da sucursal, pelo que deverá existir, sempre, especial cuidado no tratamento das operações praticadas entre o estabelecimento estável e a sede, uma vez que configurando a sucursal um estabelecimento estável no país em causa, deverá a mesma ser aí tributada em termos de *impuesto sobre Sociedades – Impuesto sobre la Renta de no Residentes* em igualdade de circunstâncias com os demais sujeitos passivos residentes no país em causa.

Assim sendo, os rendimentos registados na contabilidade do escritório de Espanha deveriam ter sido evidenciados na contabilidade da sede em Portugal, com vista a respeitar os requisitos legais, quer no âmbito dos aspetos contabilísticos, quer do ponto de vista fiscal, designadamente no respeito pelas regras previstas no Código do IRC.

Acresce que os n.ºs 1 e 3 do artigo 17.º do CIRC [transcrito supra] dispõem: “1. *O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente*

*corrigidos nos termos deste Código (...) 3. De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve: a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código; b) Refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes”.*

Dispõe ainda o artigo 20.º do CIRC que “1- Consideram-se rendimentos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente (...)”.

Refira-se também o n.º 2 do artigo 123.º do CIRC que estabelece “Na execução da contabilidade deve observar-se em especial o seguinte: a) Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário;”

Por sua vez o n.º 1 e a alínea a) do artigo 125.º do CIRC estabelecem “1. A contabilidade ou a escrituração mencionada nos artigos anteriores deve ser centralizada em estabelecimento ou instalação situado no território português, nos termos seguintes:

*a) No tocante às pessoas coletivas e outras entidades residentes naquele território, a centralização abrange igualmente as operações realizadas no estrangeiro”.*

Decorre dos anteditos normativos que a requerente violou as normas em causa, uma vez que não registou os rendimentos e gastos incorridos, em qualquer das entidades envolvidas (sucursal e sede), os quais foram declarados em Espanha para efeitos das correspondentes obrigações fiscais naquele país, pelo que o tratamento contabilístico da requerente não traduz a realidade das operações efetuadas entre a sucursal e a sede.

Na ausência destes registos contabilísticos toda e qualquer fundamentação da requerente *cai por terra* por falta de suporte documental que demonstre a natureza das operações e a sua efetiva realização.

Deste modo, a presunção de veracidade da contabilidade e escrita, nos termos do artigo 75.º da LGT, deixa de valer *in casu* para prevalecer, por essa razão, a regra geral, do ónus da prova, nos termos do artigo 74.º da LGT.

De acordo com um parecer da ... & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda – SROC- (entidade que emitiu parecer favorável sobre as demonstrações financeiras da requerente, em 30.03.2011) refere-se que *“13 O Banco teve, até ao exercício 2011 inclusive, como prática corrente simplificar a contabilização dos custos suportados ao nível dos Serviços centrais e dos proveitos imputados ao nível do escritório de representação, associados à prestação de serviços internos referidos no ponto 6 acima, não os fazendo repercutir nem no total dos custos nem no total dos proveitos refletidos nos seus balancetes analíticos. O impacto desta simplificação ao nível da documentação suporte à preparação das demonstrações financeiras individuais do A... (que agrega a atividade de todos os balcões e escritórios de representação) é nulo em termos de apuramento do resultado do exercício, na medida em que os valores se anulam entre si”* (este parecer encontra-se junto aos autos).

Ora, a contabilidade da requerente é efetuada de acordo com as Normas de Contabilidade Ajustadas introduzidas pelo Aviso n.º 1/2005 do Banco de Portugal, as quais têm por base as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) em vigor, tal como adotadas pela União Europeia, com as exceções referidas nos Avisos n.º 1/2005, n.º 4/2005 e n.º 7/2005 do Banco de Portugal, pelo que é no mínimo estranho que a entidade que audita as demonstrações financeiras, admita com tamanha ligeireza a irregularidade das contas, do ponto de vista do cumprimento dos normativos legais.

Até porque, acaba por reconhecer a sua contradição no ponto 14 (iv) das Conclusões do respetivo parecer, quando diz: *“Reconhecendo que o procedimento contabilístico que passou a ser implementado a partir do exercício de 2012, inclusive, constitui um melhoramento importante no sentido da clarificação do reflexo contabilístico dos efeitos associados ao Acordo Interno, permitindo um claro audit trail do seu registo e da sua*

*posterior eliminação, evitando desta forma que de futuro a AT volte a levantar a dúvida aqui em discussão (...)*”.

Ora, entende este Tribunal, que não se pode tratar de um melhoramento das contas, mas, antes, de repor e aplicar o normativo legal que estabelece que as contas da requerente (sede) devem agregar todas as operações realizadas, incluindo as praticadas fora do território português, designadamente através das sucursais.

Acresce que, os procedimentos da requerente não se conformam com os princípios contabilísticos previstos na Estrutura Conceptual (Publicada pelo Aviso n.º 15 652/2009, D.R. n.º 173, Série II, de 2009.09.07), designadamente os princípios da fiabilidade, plenitude e imagem verdadeira e apropriada/apresentação apropriada, parágrafos 31 e 32, 38 e 46 respetivamente, e da Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 1 (IAS 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras) nos seus parágrafos 6 a 8.

Assim é que, sem necessidade de outras considerações não se encontram reunidos *in casu* quaisquer fundamentos legais para a requerente não ter contabilizado na sua sede as operações realizadas com a sucursal de Madrid, razão porque falece o pedido de ilegalidade da correção do lucro tributável efetuado pela requerida.

**B - Se as tributações autónomas de bónus e outras remunerações variáveis devem ser tributadas no ano em que respeitam ao trabalho desenvolvido pelos empregados.**

Vem a requerente questionar a tributação autónoma no montante de 995.000,00 €, relativa ao ano de 2010, efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

De acordo com os fundamentos da requerente o valor de 1.990.000,00 €, contabilizado na conta “7010009001 – PR-PRÉMIO ANUAL”, conforme balancete referido no relatório da inspeção tributária (que não integra os autos), deveria ter sido corrigido das importâncias relacionadas com os órgãos de fiscalização, uma vez que “(...) a conta considerada para efeitos de apuramento do valor pretensamente sujeito a tributação

*autónoma refere-se a – remunerações variáveis dos Órgãos de Gestão e Fiscalização (OGF), relativas ao exercício de 2010 - ” (cfr. Ponto 75 do pedido de pronúncia).*

Sustenta ainda a requerente no Ponto 77 do seu pedido que a antedita conta inclui a remuneração variável dos órgãos de fiscalização, pelo que havia que ter sido expurgada do valor apurado, o quantitativo relativo a estas remunerações dos órgãos de fiscalização.

Porém, não pode este Tribunal acompanhar tal entendimento, até porque a requerente nunca indicou o valor que de acordo com a sua contabilidade corresponderia apenas aos órgãos de gestão (administradores).

Por outro lado, é a própria requerente que reforça esta conclusão ao referir no ponto 73 do pedido de pronúncia que *a AT sustenta este entendimento reportando-se ao Balancete analítico global do A... reportado a 2010.12.31, onde se encontravam - registados gastos com remunerações variáveis dos Órgãos de Gestão e Fiscalização (OGF), relativos ao exercício de 2010, na conta “7010009001 – PR-PRÉMIO ANUAL, a qual apresenta saldo devedor de 1.990.000,00-.*

Acresce que no ponto III – 1.2.2.1 do relatório de inspeção (anexo aos autos), refere-se que *“Do ponto 3.6.1 do Relatório e Contas de 2010 do Banco, bem como da ata n.º 58 da Assembleia Geral Universal, de 2011-02-14, extrai-se a informação quanto ao valor da remuneração dos membros executivos do conselho de Administração pelo exercício de funções e pelo seu desempenho no exercício de 2010, o qual ascende a € 2.819.302,00:*

- *704.302,00 respeitante a remuneração fixa;*
- *2.115.000,00 correspondente a remuneração variável”.*

E, pese embora a referência pela requerente de que o valor incluía também a atribuição de bónus ou remunerações variáveis aos membros dos órgãos de fiscalização, nada referiu, nem provou quanto ao eventual valor em causa.

Assim sendo, tem que se dar como provado que o valor constante do balancete da requerente se reporta aos valores reconhecidos e de que havia intenção de atribuir aos membros dos órgãos de gestão, como constava do relatório da fiscalização da AT (artigo 115.º, n.º 2 do CPPT) e não foi demonstrado algo diferente pela requerente.

Não tendo a requerente contestado estes valores, designadamente o montante de 2.115.000,00 €, referente às remunerações variáveis, que de acordo com o citado relatório de inspeção tributária “foi pago parcialmente em 2011, sendo o remanescente diferido”.

Destarte, é convicção deste Tribunal que o montante de 1.990.000,00 €, atribuído aos administradores a título de remunerações variáveis, se integra sem margem para quaisquer dúvidas no montante de 2.115.000,00 €, anteriormente referido e nunca posto em causa pela requerente.

Por outro lado, em sede de direito de audição (que não se encontra junto aos autos) a Autoridade Tributária (AT) refere que a requerente solicitou que caso o montante em causa venha a ser tributado deve “*ser corrigido o valor acrescido na declaração modelo 22 de 2010 em variações patrimoniais positivas no montante de € 5.862.851,35 relativamente a prémios e outras remunerações variáveis a pagar em 2011*”.

Assim, a requerente acaba por reconhecer que, independentemente, dos gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis, terem sido acrescidos podem ficar sujeitos a tributação autónoma, nos termos do artigo 90.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28/04 (OE/2010) já que esta norma dispõe que “*Ficam sujeitos a tributação autónoma em sede de IRC à taxa única de 50 % os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis, pagas ou apuradas em 2010 por instituições de crédito e sociedades financeiras, a administradores ou gerentes, quando estas representem uma*

*parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a € 27.500”, o que se verifica no caso em apreciação.*

De facto, esta norma tem um carácter de excecionalidade face ao disposto na alínea b), n.º 13 do artigo 88.º do CIRC, uma vez que de acordo com o Relatório do Orçamento de Estado para 2010 (ponto I.4.1.8) o legislador pretendeu moralizar as políticas remuneratórias das empresas do setor financeiro ao esclarecer que *“A Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2010 vem reforçar a tributação do setor financeiro através de um conjunto de medidas que o Governo entende essenciais a uma distribuição mais justa dos encargos tributários e a uma moralização progressiva das políticas remuneratórias das empresas. Essas medidas mostram-se especialmente justificadas no tocante ao setor financeiro, pelo papel que teve na criação do risco sistémico subjacente à presente crise económica”*.

Deste modo, é óbvio que esta norma trata de uma tributação autónoma excecional do setor financeiro, não sendo de aplicar a norma prevista na alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do CIRC, em particular no que se refere ao *“salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de 3 anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período”*.

Por essa razão, a diferença entre essas duas normas é, desde logo, o facto do artigo 88.º, n.º 3, alínea b) do CIRC excluir ou diferir a tributação autónoma nas situações em que *“o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de 3 anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período”*.

Posto isto, é um dado adquirido por este Tribunal Arbitral que foi intenção do legislador tributar a totalidade dos gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis ***pagas ou apuradas em 2010*** por instituições de crédito e sociedades financeiras, a administradores ou gerentes.

Todavia, no ponto 72 do pedido de pronúncia arbitral a requerente refere que *“a questão em causa é determinar se em 2010, após a entrada em vigor deste normativo, a 29 de Abril de 2010, ocorreu o apuramento de bónus/remunerações variáveis a pagar a administradores do A..., conforme defende a AT”*.

Perante a alegação deste facto o que está em causa para a requerente não é discutir o valor que parece pacificamente aceite, mas sim se ocorreu ou não o apuramento das remunerações variáveis dos administradores, relevadas na contabilidade da requerente.

Mas, também aqui se discorda da posição da requerente, até porque ela própria reconhece na sua contabilidade o montante de 1.990.000,00 €, contabilizado na conta “7010009001 – PR - Prémio Anual”, por contrapartida da conta “5285020 – Encargos a pagar – Prémio anual”.

Mesmo, o parecer da ... & Associados - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, SA, (anexo aos autos) ao afirmar que *“(...) as demonstrações financeiras individuais do Banco relativas a 2010 foram preparadas de acordo com as Normas de Contabilidade Ajustadas (‘NCA’s’) emitidas pelo Banco de Portugal”*, tendo as mesmas por base a aplicação das Normas Internacionais de Relato Financeiro (IAS/IFRS) em vigor e adotadas pela União Europeia, com exceção das matérias definidas nos n.ºs 2 e 3 do Aviso n.º 1/2005 e n.º Aviso n.º 4/2005, ambos do Banco de Portugal, vem confirmar que o valor em causa já havia sido determinado e imputado contabilisticamente ao exercício de 2010, ano em que os administradores, beneficiários dos bónus ou remunerações variáveis, prestaram a sua atividade na requerente.

E, como ajuda à compreensão do estipulado no artigo 90º da Lei n.º 3-B/2010, de 28/04, há que apelar, também, ao facto de que o momento do reconhecimento dos bónus ou outras remunerações variáveis a atribuir a administradores ou gerentes, deve ser aferido de acordo com o n.º 1 do artigo 18º do CIRC, que dispõe *“Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao*

*período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica”.*

Nesta conformidade o princípio da especialização dos exercícios aplicável ao IRC, também é relevante no âmbito da tributação autónoma, pelo que terá que ser o caminho a trilhar, com vista a concluir que **o facto tributário ocorre no momento em que o gasto ou encargo é reconhecido contabilisticamente**, independentemente do momento do pagamento e/ou do seu reconhecimento para efeitos fiscais.

Neste contexto, refere a requerente no Ponto 91 do seu pedido de pronúncia que *“tratando-se do valor contabilizado na conta 7010019001 – PR PREMIO ANUAL de uma mera estimativa expectável, não poderá entender-se que o valor refletido nesta conta corresponde ao apuramento das remunerações variáveis a pagar aos administradores”.*

Destarte, é de considerar que, regra geral, as remunerações variáveis são estimadas no respetivo exercício económico em curso, (no ano em que ocorre a atividade que lhe está na origem).

Ou seja, os gastos são reconhecidos no correspondente exercício numa base de estimativa (isto é, apurados e relevados contabilisticamente), em cumprimento do princípio da especialização dos exercícios, e confirmados na Assembleia Geral com a deliberação da respetiva atribuição aos administradores.

De facto, no caso em apreço, a requerente reconheceu o respetivo valor na contabilidade, embora o tivesse acrescido no Q07 da Declaração Modelo 22 do IRC, independentemente do pagamento poder ter ocorrido total ou parcialmente no ano seguinte.

O tratamento tem que ser semelhante ao que acontece com as restantes situações de pagamentos das remunerações que devem ser imputadas ao exercício a que respeitam e não ao exercício em que venha a ocorrer o seu pagamento (*vd. neste sentido Acórdãos do STA:*

*Proc.º n.º 022208, de 9.02.2000, Proc.º N.º 0830/05, de 25.01.2006 e TCAS – Proc.º n.º 4587, de 25.06.2002).*

Tendo em conta, que era a primeira vez que o legislador introduzia a tributação autónoma em causa, parece claro que foi pretendido abranger não só as situações de pagamento que poderiam vir a ocorrer, como também as demais situações em que, desde logo, se apurem ou estimem os valores de bónus ou remunerações variáveis que serão objeto de atribuição aos administradores.

Por outro lado, se se entendesse que as remunerações em causa não eram benefícios a curto prazo de empregados, mas sim outros benefícios a longo prazo de empregados, em conformidade com a IAS 19, conforme parece fazer crer a requerente sempre os gastos com as remunerações variáveis teriam que ser reconhecidos no exercício em que os empregados prestaram o respetivo serviço, no caso concreto no ano de 2010.

*Ora, de acordo com o disposto no n.º 12 do artigo 18.º do CIRC “Exceto quando estejam abrangidos pelo disposto no artigo 43º, os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2º do Código do IRS, são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respetivos beneficiários”.*

Deste modo, mesmo que se ache estarem em causa benefícios de longo prazo de empregados os mesmos só são relevantes do ponto de vista fiscal para efeitos de IRC, desde que não sejam considerados rendimentos do trabalho dependente, o que não se verifica no caso das remunerações variáveis atribuídas aos administradores da requerente.

Destarte, não se verifica a ilegalidade da tributação autónoma quanto ao valor da remuneração dos administradores pelo exercício de funções e pelo seu desempenho no exercício de 2010, em resultado da ação inspetiva da Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que improcede o pedido da requerente.

### III - DECISÃO

Na sequência e em consequência do exposto, os árbitros que constituem este Tribunal, mantendo na sua totalidade os atos tributários sob impugnação, julgam:

- a) **Totalmente improcedente** o pedido formulado pela requerente em (i) do requerimento inicial e
  - b) Prejudicada, em face de tal improcedência, a apreciação dos pedidos formulados em (ii) e (iii) do mesmo requerimento.
- Valor da causa: **€ 1.344.628,14** – arts. 97.º-A, CPPT, 12.º do RJAT (DL 10/2011), 3º-2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).
  - Custas nos termos da Tabela I, do RCPTA, calculadas em função do sobredito valor do pedido, a **cargo da** requerente – arts. 4.º-1, do RCPTA e 6.º-2/a) e 22.º-4, do RJAT.
  - **Notifique-se** esta decisão arbitral às partes e, oportunamente, archive-se o processo.

Lisboa CAAD, 5 de dezembro de 2013

Os árbitros

(Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa)

(José Poças Falcão)

(Artur Maria da Silva)