

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 615/2019-T

Tema: IRC – CFEI – Tributações autónomas.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs (árbitro presidente), Dr.^a Sara Barros e Dr.^a Mariana Vargas (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 10 de dezembro de 2019, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

Em 18 de setembro de 2019, o **A...**, **SA**, com o NIPC ... e sede na Rua ..., n.º..., ..., ..., Oeiras, ...-... ... (doravante designado por Requerente), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.ºs 1, alínea a), 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, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), informando não pretender utilizar a faculdade de designar árbitro.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT, e, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo as signatárias, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

A. Objeto do pedido:

O Requerente pretende a declaração de ilegalidade e a consequente anulação da liquidação de IRC n.º 2017 ... referente ao período de tributação de 2013 no montante total de 283 759,72 €, por violação do artigo 4.º, n.º 3 da Lei n.º 49/2013, de 16 de julho, que aprovou o regime jurídico do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI), do artigo 88.º, n.º 13, alíneas a) e b), do Código do IRC, assim como a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do 43.º n.º 1 da LGT.

Síntese da posição das Partes

a. Do Requerente:

Como fundamentos do pedido de anulação do ato de liquidação adicional de IRC identificado no pedido de pronúncia arbitral, invoca o Requerente o seguinte:

- A liquidação em causa decorre das correções efetuadas pela AT na sequência de um procedimento de inspeção interno, respeitantes a (i) despesas elegíveis para efeitos de CFEI, (ii) indemnizações e outras compensações pagas a administradores e a (iii) bónus e outras remunerações variáveis a administradores;
- Quanto à correção em sede de CFEI, pela qual foi liquidado imposto na quantia de € 5 394,90, a AT não considerou a dedução à coleta de 20% das despesas de investimento na adição de ativos intangíveis (software e outro equipamento), por entender que o montante de € 24 638,86 corresponde a despesas incorridas fora do período estabelecido no diploma que aprovou o regime em causa;
- O Requerente entende que tal correção carece de base legal, por se tratar de ativos adicionados no período definido pela Lei n.º 49/2013, de 16 de julho, reconhecidos com base no custo, devendo relevar todas as despesas inerentes à sua produção;
- No exercício em causa, o Requerente pagou uma indemnização de € 600 000,00 a um seu administrador que renunciou ao cargo antes do final do mandato, valor que a AT tributou autonomamente, à taxa de 35%, nos termos da primeira parte da alínea a) do n.º 13 do artigo 88.º, do CIRC, apurando imposto da quantia de € 210 000,00;

- No entanto, a norma citada emprega o termo “rescisão” que tanto abrange a destituição como a renúncia, não distinguindo o legislador entre uma e a outra, nem entre a destituição com justa causa e a destituição sem justa causa;
- Entende o Requerente que a interpretação dada pela AT ao termo “rescisão”, como equivalente a destituição sem justa causa, única situação em que haveria lugar a indemnização, é abusiva e contrária à lei, o que torna ilegal a correção efetuada, por violação quer do espírito, quer da letra da lei;
- Por outro lado, a referida correção é ainda ilegal por carecer de base aritmética, pois o valor da indemnização paga pelo Requerente ao seu administrador não ultrapassa o montante das remunerações a que este teria direito até ao final do exercício do cargo, e apenas o excesso sobre esse valor fica abrangido pela tributação autónoma prevista na parte final da alínea a) do n.º 13 do artigo 88.º, do CIRC;
- Quanto à última das correções efetuadas pela AT à liquidação de IRC do exercício de 2013, respeitante à tributação autónoma de bónus e remunerações variáveis a administradores, considera o Requerente não se verificarem os pressupostos mencionados na alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º, do CIRC;
- Sendo esta correção ilegal, deverá ser anulada a parte da liquidação que incidiu sobre acréscimo de gastos para bónus a pagar a dois administradores em 2014, no montante total de € 117 844,00 (€ 63 281,00 e € 54 563,00, respetivamente), de que resultou imposto a pagar no valor de € 41 245,40;
- Para fundamentar esta correção, a AT invoca o princípio da especialização de exercícios, alegando que constituída a obrigação de pagamento de bónus ou outras remunerações variáveis, a empresa deve reconhecer contabilística e fiscalmente o respetivo valor, independentemente do momento do pagamento, já que os proveitos e os custos devem ser imputados ao exercício a que dizem respeito;
- Contudo, o Requerente não concorda com a interpretação da AT, pois à luz da norma citada, para aplicação da tributação autónoma é necessário que as remunerações variáveis sejam efetivamente pagas, em consonância com o entendimento do Tribunal Constitucional, que no Acórdão n.º 85/2013, de 2 de fevereiro, reconheceu que nas

tributações autónomas “o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa”, estando-se perante “um facto tributário instantâneo”;

- Assim, a haver lugar à tributação autónoma, a mesmo só ocorreria com o pagamento dos bónus em 2014, período em que se considera que o rendimento foi auferido pelos respetivos beneficiários e tributado em sede de IRS;
- Mas o Requerente considera ainda não se encontrarem preenchidos os requisitos materiais da norma, porque mesmo que se aceitasse a tributação autónoma dos bónus no ano do reconhecimento contabilístico, o seu montante não ultrapassa o limite de 25% da remuneração total dos administradores;
- A reclamação graciosa deduzida contra a liquidação de IRC do exercício de 2013 foi objeto de indeferimento, confirmando a liquidação impugnada;
- Defende o Requerente que o presente pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado procedente, por provado, e, em consequência, declarada a ilegalidade e a consequente anulação da liquidação de IRC do exercício de 2013, com a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do 43.º n.º 1 da LGT.

b. 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, vindo defender a legalidade e a manutenção do ato de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, com os seguintes fundamentos:

- As correções que deram origem à liquidação adicional de IRC n.º 2017..., do exercício de 2013, estão cabalmente fundamentadas de facto e de direito no RIT e na Informação que sustenta a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, para onde se remete, dando o seu teor por integralmente reproduzido;
- Quanto à correção relativa à desconsideração de uma parte da dedução à coleta do IRC a título do benefício fiscal CFEI, criado pela Lei n.º 49/2013, de 16.07, consideram-se elegíveis as despesas de investimento relativas à aquisição de bens ou serviços que se

traduzem em adições (aumentos) registadas (i) em contas do ativo fixo respeitantes aos ativos intangíveis ou (ii) em contas relativas aos investimentos em curso em ativos intangíveis iniciados no período entre 1.06.2013 e 31.12.2013, excluindo as entregas efetuadas a título de meros adiantamentos;

- Em resultado da análise aos documentos/mapas com a imputação dos recursos e despesas, por projeto de *software* desenvolvido internamente, bem como das faturas do fornecedor B..., os serviços de inspeção tributária verificaram ter sido consideradas elegíveis despesas ocorridas antes de 01.06.2013, fora do período relevante para efeitos do regime do CFEI;
- Ora, o CFEI como qualquer incentivo fiscal ao investimento, visa apoiar projetos de investimento adicional que constituam o início de uma atividade ou se traduzam numa melhoria ou expansão dos investimentos existentes, tem de entender-se que só são de considerar como despesas elegíveis as realizadas dentro dos limites do horizonte temporal definido na Lei, caso contrário, o efeito de incentivo não se verificaria;
- Em decorrência do exposto, foi expurgado do montante das “despesas elegíveis” o valor de € 26 624,49, a que corresponde um acréscimo de imposto de € 5 324,90, correção conforme ao regime legal do CFEI, que deve ser mantida na ordem jurídica;
- Quanto à correção relativa a indemnizações e outras compensações pagas a um administrador, sujeita à aplicação da tributação autónoma prevista na alínea a) do n.º 13 do art.º 88.º do Código do IRC, que se traduziu no montante de € 210 000,00 (35% x € 600 000,00), invoca o Requerente falta de base aritmética para aplicação de tributação autónoma e irrelevância legal de quem toma a iniciativa da cessação;
- O CSC, aplicável de acordo com o n.º 2 do artigo 11.º, da LGT, prevê duas modalidades de cessação de funções de um administrador: a destituição e a renúncia e que, apenas, a destituição sem justa causa confere o direito a indemnização, pelo modo estipulado no contrato ou nos termos gerais de direito, sem que a indemnização possa exceder o montante das remunerações que o administrador presumivelmente receberia até ao final do período para que foi eleito (artigo 403.º, do CSC);
- A realidade que o legislador do Código do IRC pretendeu contemplar na segunda parte da alínea a) do n.º 3 do art.º 88.º, usando a expressão “rescisão de um contrato antes

do termo”, visa justamente a destituição sem justa causa, tanto mais que o artigo 404.º, do CSC, não prevê a obrigação de indemnizar o administrador em caso de renúncia, nem a ata n.º 7 da Comissão de Remunerações do A... faz qualquer referência a tal obrigação;

- Em caso de renúncia, o montante da indemnização paga ao administrador deve subsumir-se na primeira parte da alínea a) do n.º 13 do art.º 88.º, do CIRC, devendo ser mantida a correção promovida pelos serviços de inspeção tributária, por não lhe ser assacado qualquer vício de lei;
- Relativamente à tributação autónoma de € 41 245,40, nos termos da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º, do Código do IRC, sobre o montante do acréscimo de gastos para bónus a pagar aos administradores em 2014, no montante total de € 117 844,00 (€ 63 281,00 e € 54 563,00, respetivamente), a AT entende que a única solução idónea ligada à lógica do Código do IRC é a de que a tributação autónoma incide sempre sobre os gastos que no mesmo período fiscal foram contabilizados e concorreram para a determinação do lucro tributável do sujeito passivo;
- O Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 85/20131, não se debruçou em concreto sobre o aspeto temporal do facto tributário no atinente a saber se ocorre no período da relevação contabilística como gasto ou no período em que se situa o corresponde pagamento, pelo que o douto Acórdão não releva para o caso em apreço;
- A alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º, do CIRC, configura o facto tributável como “gastos ou encargos”, ao passo que os números 1, 2, e 8, do mesmo artigo aludem a “despesas”;
- Segundo o § 76 da Estrutura Conceptual do SNC, a definição de gastos cobre tanto as realidades que dão lugar a exfluxos, por implicarem dispêndios e saídas de fundos, como as perdas de valor de ativos;
- A interpretação defendida pelo Requerente, que se atém exclusivamente ao termo “pagas”, compromete a análise da verificação dos demais requisitos de que depende a aplicação da tributação autónoma, porquanto o limite de 25% da remuneração anual, se reporta aos gastos suportados pelo sujeito passivo com as remunerações totais (fixas e variáveis) auferidas pelos gestores, administradores ou gerentes, em razão das

funções exercidas num determinado período e imputáveis do ponto de vista contabilístico a esse período;

- A interpretação da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º, do Código do IRC, deve ser efetuada atendendo à integralidade do texto e à finalidade prosseguida por esta tributação autónoma, sob pena de inviabilizar a sua aplicação, pois nem sempre há coincidência temporal entre gastos e pagamentos;
- Não se verifica o alegado erro de direito na interpretação de que a tributação autónoma incide sobre gastos ou encargos e não sobre pagamentos, pelo que deverá a mesma ser aplicada aos gastos com bónus e outras remunerações variáveis contabilizados em 2013, embora o pagamento tenha ocorrido em 2014;
- Relativamente a saber se foi excedido o limite de 25% da remuneração anual, os cálculos efetuados pela AT basearam-se nos valores relevantes dos bónus e outras remunerações variáveis respeitantes aos gastos reconhecidos contabilisticamente no período de 2013, expurgados das remunerações obtidas no período anterior ao desempenho dos cargos de administração, bem como das remunerações variáveis de 2012, pagas em 2013, acrescidos das remunerações variáveis atribuídas em 2014, apurando-se os valores de 28,06% e 30,45%, respetivamente;
- Não pode ser validada a pretensão do Requerente no sentido de também se proceder à aplicação da mesma regra proporcional às remunerações variáveis, em função do número de meses de exercício de funções como administradores, o que reduziria os respetivos montantes atribuídos, para € 40 922,25 e € 47 460,75, respetivamente, por se desconhecer se lhes eram atribuídos bónus ou outras remunerações variáveis e, em caso afirmativo, quais os exatos montantes, prova que impedia sobre o Requerente, de acordo com os artigos 342.º, do Código Civil, e 74.º, n.º 1, da LGT;
- Assim, deve manter-se a correção, no montante de € 41 245,45, por inexistir qualquer ilegalidade que determine a sua anulação;
- Resultando claro que os atos tributários são válidos, porque conformes ao regime legal em vigor à data dos factos tributários, deverá o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.

•

Não havendo lugar a produção de prova constituenda, nem tendo sido suscitada matéria de exceção, foram as Partes notificadas do Despacho Arbitral de 5 de fevereiro de 2020, em que se decidiu dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, determinando-se o prosseguimento do processo com alegações escritas sucessivas pelo prazo de quinze dias, com início no Requerente.

Foi designado o dia 10 de Junho de 2020 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral e, nome do princípio da colaboração das partes, solicitado o envio das peças processuais em formato WORD.

Ambas as Partes produziram alegações escritas, nas quais reiteraram as posições assumidas nas peças processuais iniciais.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral Coletivo é competente e foi regularmente constituído em 10 de dezembro de 2019, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro
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 ao Tribunal Arbitral cumpra apreciar e decidir.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral (PPA) e do processo administrativo (PA), fixa-se como segue:

A. Factos Provados:

- a. O Requerente é um banco privado, detido a 100% pelo banco francês C..., que desde agosto de 2005 prossegue a sua atividade sob o CAE 64190, tendo como objeto social o exercício da atividade bancária e a realização de todas as operações bancárias permitidas por lei, encontrando-se enquadrada no regime geral de determinação do lucro tributável em sede de IRC (PPA e Relatório da Inspeção Tributária – RIT – págs. 5 e 6);
- b. A AT emitiu, em 23.02.2016, a ordem de serviço OI2016..., com base na qual abriu o procedimento de inspeção interna, de âmbito parcial (IRC), referente ao exercício de 2013, tendo por objeto o controlo declarativo, no âmbito do qual procedeu a correções das quais, após exercício do direito de audição do Requerente, resultou o apuramento de imposto em falta, conforme o quadro seguinte (RIT – pág. 24):

<i>Imposto em falta – Tipo de correção</i>	<i>Ano de 2013</i>
<i>Crédito Fiscal ao Investimento</i>	
<i>Despesas não elegíveis (art. 4.º da Lei n.º 49/2013)</i>	<i>5 324,90</i>
<i>Tributação autónoma:</i>	
<i>a. Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente</i>	<i>210 000,00</i>
<i>b. Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes</i>	<i>41 245,40</i>
<i>Total das Correções</i>	<i>256 570,30</i>

c. É a seguinte a fundamentação de cada uma das correções efetuadas, tendo em conta dos documentos em anexo ao RIT (Anexos 1 a 4, que se dão como reproduzidos):

a. “*Crédito Fiscal ao Investimento (CFEI) – Despesas não elegíveis (art. 4.º da Lei n.º 49/2013): € 5 324,90*” – págs.8 e 17 a 20 do RIT:

(...)

“Nos termos do n.º 9 do art. 4.º da Lei n.º 49/2013, de 16 de julho, os ativos subjacentes às despesas elegíveis devem ser detidos e contabilizados de acordo com as regras que determinam a sua elegibilidade por um período de cinco anos ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no art. 38.º do Código do IRC.

Configurando o CFEI um benefício fiscal por dedução à coleta, nos termos do n.º 1 do art. 3.º da Lei em referência, e sendo esta determinada de acordo com as regras do Capítulo III d Código do IRC (art.ºs 15.º a 86.º), impõe-se algumas considerações sobre o apuramento da matéria coletável e do lucro tributável que lhe está na base.”.

(...)

“Haverá então que abordar, em função do tipo de ativos subjacentes às despesas de investimento consideradas elegíveis, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art. 4.º da Lei n.º 49/2013 de 16 de julho, as regras e princípios contemplados nos respetivos normativos contabilísticos, a IAS 16 e a IAS 38, nomeadamente, no que às regras de reconhecimento e mensuração inicial dos itens respeita.”.

(...)

“Por sua vez a Norma Internacional de Contabilidade 38 ou IAS 38 respeita a ativos intangíveis e tem por objetivo «prescrever o tratamento contabilístico de ativos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras normas. Esta norma exige que uma entidade reconheça um ativo intangível se, e apenas se critérios específicos forem satisfeitos. (...)» (§ 1).”

(...)

“Logo, a conclusão a retirar desta norma é coincidente com a retirada da IAS 16, e será no sentido de que os ativos intangíveis devem ser reconhecidos quando o seu custo puder ser mensurado fiavelmente e que este é constituído pelo preço de compra, eventualmente adicionado de custos diretamente atribuíveis para preparar o ativo para o uso pretendido. Por consequência, as despesas de investimento em ativos fixos tangíveis, em ativos intangíveis e as que se traduzam em adições aos investimentos em curso a considerar para efeitos do CFEI têm de ser reconhecidos contabilisticamente no período elegível para o benefício.

No caso em análise e no que às faturas diz respeito, o sujeito passivo utilizou como critério de aferição de adição de ativos, a data do registo contabilístico das despesas, independentemente da emissão das faturas se ter verificado naquele período ou em período anterior.

No que se refere aos encargos «com colaboradores, decorrentes do desenvolvimento interno de um software para efeitos de “CapEx”, os mesmos referem-se aos salários mensais dos respetivos colaboradores» (§ 7 do Direito de audição).

Contudo, face ao exposto e ao modelo de dependência parcial da fiscalidade em relação à contabilidade e ao tratamento contabilístico dos investimentos em questão com a inevitável remissão para as IAS 16 (Ativos Fixos Tangíveis) e 38 (Ativos Intangíveis), o critério de aferição seguido pelo sujeito passivo não pode ser aceite.

Com efeito, considerando o legislador como investimento elegível «as despesas de investimento em ativos afetos à exploração, que sejam efetuadas entre 1 de junho de 2013 e 31 de dezembro de 2013», impõe-se necessariamente, face aos normativos contabilísticos, que:

- Os bens e serviços sejam efetivamente adquiridos naquele período, ficando o custo do ativo “fiavelmente mensurado” com a emissão da fatura e respetiva receção por parte do adquirente, a qual, como é óbvio, não tem emissão anterior à aquisição do bem ou prestação do serviço;*
- Os encargos com os colaboradores, decorrentes do desenvolvimento interno do software, sejam os incorridos entre o período legalmente estabelecido, 1 de junho de 2013 e 31 de dezembro de 2013;*

e conhecido o custo do ativo, o mesmo deve ser reconhecido contabilisticamente.

(...)

“Pelo anteriormente exposto, em cumprimento do estabelecido nos art.ºs 3.º e 4.º, ambos da Lei n.º 49/2013, de 16 de julho, não se poderão considerar despesas de investimento elegíveis, as correspondentes às adições de ativos verificadas antes de 01-06-2013, conforme mapa junto como **Anexo 3**, apurando-se imposto em falta no montante de € 5 324,90, de acordo com o quadro resumo infra:

<i>Despesas consideradas pelo SP (1)</i>	<i>20%</i>	<i>Despesas elegíveis (2)</i>	<i>20%</i>	<i>Despesas não elegíveis (3)= (1)-(2)</i>	<i>20%</i>
<i>123 194,31</i>	<i>24 638,86</i>	<i>96 569,82</i>	<i>19 313,96</i>	<i>26 624,49</i>	<i>5 324,90</i>

b. “Indemnizações e remunerações variáveis pagas a administradores (n.º 13 do art.º 88.º do CIRC) – págs. 8 a 13 e 21 a 24 do RIT:

“No âmbito da validação do valor inscrito no campo 365 do “Quadro 10 – Cálculo do Imposto, da declaração de rendimentos de IRC – Modelo 22 constatou-se que não foram inscritas quaisquer importâncias nos campos “422 – Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente [art.º 88.º, n.º 13, al. a)]” e “424 – Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes [art.º 88.º, n.º 13, al. b)].

No entanto, no Relatório e Contas do A... do ano de 2013 é mencionado que «[a remuneração dos Membros Executivos do Conselho de Administração, que não desempenham funções no CEF, é composta por uma componente fixa, (...) e uma componente variável. A atribuição e o montante da componente variável será definida tendo em conta o cumprimento de objetivos individuais e coletivos definidos» e que «durante o exercício foi paga indemnização a um administrador com funções executivas (...) decorrente da sua saída do Banco (...)), informação confirmada pela certidão permanente e pela informação existente nas aplicações da AT (“cadastro”).

Deste modo, tendo em conta o saldo acumulado a 31-12-2013 das contas # 7080 – Indemnizações contratuais e # 70888 – Prémios de Produtividade, torna-se necessário enquadrar a natureza das indemnizações e remunerações variáveis pagas a administradores e analisar o tratamento fiscal atribuído às mesmas.”.

(...)

“Indemnizações e outras compensações pagas a administradores (alínea a) n.º 13 do art.º 88.º do CIRC) € 210.000,00

A Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro, introduziu o n.º 13 do então artigo 81.º do Código do IRC (...)

(...)

“O n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC, tem como objetivo evitar a dedução de pagamentos excessivos a altos cargos de empresas, não só durante o exercício das suas funções, mas também quando esses casos cessam.

Na presente situação temos que o administrador executivo D... designado para o quadriénio de 2012/2015 do conselho de administração, renunciou ao cargo em 28/02/2013, conforme consta na certidão do registo comercial.

(...)

Na sequência do ato de renúncia, foi pago ao Sr. D..., a título de indemnização, o valor de 600.000,00 (...)

(...)

“(...) a sociedade foi questionada sobre este pagamento tendo a mesma esclarecido que «[a] indemnização paga, ao, então, Administrador, D..., resultou da aplicação do disposto na alínea a) do n.º 7 da ata em apreço, devendo este ser devidamente articulado com a duração do mandato do referido MOE.”.

(...)

“No entanto, estatui a alínea b) desse mesmo ponto que «[I]a cessation de fonctions comme administrateur avec des responsabilités exécutives à l’initiative de D..., ou suite à la révocation pour faute («justa causa»), ne lui conferente aucun droit à une indemnité».

(...)

“Assim, a destituição sem justa causa constitui sempre para a sociedade o dever de indemnizar o membro do órgão de gestão destituído, é o que resulta expressamente do n.º 5 do artigo 403.º (...) sendo esta a indemnização prevista na última parte da al. b) do n.º 13 do artigo 88.º do CIRC, já que, outro entendimento desvirtuaria a intenção do legislador na introdução desta norma.

Atendendo ao supra exposto, e tendo sempre presente os motivos da intenção do legislador na introdução desta tributação autónoma, a indemnização paga ao Sr. D... com a renúncia à relação de administração, consubstanciando um ato unilateral, de manifestação de vontade do próprio administrador em não querer manter esta relação, é um gasto sujeito a tributação autónoma nos termos da alínea a) do n.º 13 do artigo 88.º do CIRC, à taxa de 35%, totalizando € 210 000,00 (600 000,00x35%).”

(...)

“Bónus e outras remunerações variáveis de administradores (alínea b) do CIRC) - € 41 245,40

O sujeito passivo, em sede de direito de audição, alega que «os bónus em causa foram pagos no exercício de 2014, pelo que, a haver lugar a tributação autónoma, esta seria devida em 2014 e não em 2013» (...) Entende que «o facto tributário sujeito a tributação autónoma deve ser o pagamento dos bónus e não o respetivo registo contabilístico, uma vez que é com o pagamento que se realiza a “despesa” sujeita a tributação autónoma” (...)

“(...) ainda refere que em relação ao administrador E..., o valor do bónus pago em 2014 representa menos de 25% da sua remuneração anual.”

(...)

“(...) é de salientar que a norma constante na alínea b) do n.º 13 do art.º 88.º do CIRC refere, em primeira ordem os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis (...)

“Como princípio subjacente a esta norma está que o gasto inerente aos benefícios dos gestores, administradores ou gerentes deve ser reconhecido no período em que uma entidade aufere os serviços dos referidos colaboradores e em que esta assume e reconhece a obrigação de atribuição das remunerações em causa, sendo a mesma relevada para

efeitos da determinação do resultado económico apurado nesse período (e não quando os benefícios são pagos.”.

(...)

“Em termos fiscais, esta regra resulta da própria redação do n.º 1 do art.º 18.º do CIRC (...).”.

“De acordo com o ponto 3 da circular n.º 8/2000, de 11 de maio, da Direção de Serviços do IRC, deverão ser incluídas no conceito de remuneração anual todas as importâncias certas, variáveis ou mistas que, nos termos do contrato, das normas que o regem o dos usos, o membro do órgão de administração tem direito como contrapartida do exercício das funções para que foi mandatado. (...).”.

(...)

“De acordo quer com a certidão permanente quer com o referido pelo sujeito passivo (...), E... passou a exercer funções na administração a partir de abril de 2013”.

(...)

“Posto isto, e atendendo ao disposto na alínea b) do n.º 13 do art.º 88.º do CIRC, bem como os motivos que se prendem à sua introdução a «(...) a remuneração anual auferida por cada gestor (...)» cinge-se à que é recebida como administrador (...).

Pelo que a remuneração fixa a ter em consideração será a de € 139 910,00, valor auferido por E... como membro do conselho de administração (a partir de abril de 2013), acrescida da remuneração variável de € 54 563,00, o que perfaz o total de € 194 473,00, pelo que, e representando a remuneração variável uma parcela superior a 25% da remuneração anual, e atendendo a que não reúne os restantes pressupostos previstos na alínea b) do n.º 13 do art.º 88.º do CIRC, que permitem afastar a tributação autónoma, não pode proceder a pretensão do sujeito passivo, sendo de manter a correção proposta no valor global de € 41 245,45 (...), conforme quadro apresentado (...) e que infra se complementa:

<i>Membros Executivos</i>	<i>Remunerações Fixas e Variáveis Anuais</i>	<i>Remunerações Variáveis</i>	<i>Remuneração Anual</i>	<i>% das Remunerações Variáveis</i>	<i>Tributação Autónoma</i>

	(Fonte: Relatório de Gestão 2013) (1)	(2)	(3)=(1)+ (2)	na Remuner ação Anual (4)=(2)/(3)	5=2*35 %
F...	144 523,00	63 281,0 0	207 804, 00	30,45	22 148, 35
E...	139 910,00	54 563,0 0	194 473, 00	28,06	19 097, 05
TOTAL	284 433,00	117 844, 00	402 277, 00		41 245, 40

- d. Na sequência destas correções, notificadas ao Requerente em 20.01.2017, foi este notificado da demonstração de liquidação de IRC n.º 2017..., de 02.02.2017 e objeto de compensação em 06.02.2017, referente ao período de tributação de 2013, no montante total de € 283 759,72, incluindo € 256 570,30 de imposto e € 27 189,44 de juros compensatórios, com data limite de pagamento em 05.04.2017 (Doc. 2 junto ao PPA e PA);
- e. Em 12.06.2017, foi instaurado no Serviço de Finanças de Oeiras ... o procedimento de reclamação graciosa n.º ...2017..., no qual o Requerente pediu a anulação da liquidação de IRC do exercício de 2013 (cópia junta ao PA);
- f. Em anexo ao requerimento da reclamação graciosa, o Requerente fez juntar, entre outros documentos, também juntos ao PPA e constantes dos anexos ao RIT, os seguintes, que se dão como reproduzidos:
- Declarações de rendimentos pagos aos administradores E... e F..., no ano de 2013 (Docs. 4 e 6 juntos ao PPA, respetivamente);
 - Recibos de vencimentos dos mesmos administradores, datados de 30.04.2013 (Docs. 5 e 7 juntos ao PPA, respetivamente);

- g. O Requerente foi notificado da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, que confirmou as correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção tributária, na base da liquidação reclamada, conforme o Despacho do Senhor Chefe de Divisão da Unidade dos Grandes Contribuintes, de 21.06.2019, por ofício datado de 24.06.2019, expedido ViaCTT (cópia junta ao PA e como Doc. 1, ao PPA);
- h. A nota de cobrança referente à liquidação de IRC n.º 2017 ... foi regularizada em 31.03.2017, por pagamento (extrato informático junto ao PA e ponto 14 da Informação de suporte à decisão de indeferimento da reclamação graciosa);
- i. O pedido de pronúncia arbitral deu entrada em 18.09.2019.

B. Factos não provados:

Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

C. Fundamentação da matéria de facto provada:

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º, do Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados decorreram da análise crítica dos documentos juntos ao PPA e ao PA, bem como da posição assumida pelas Partes nos respetivos articulados.

III.2 DO DIREITO

1. Delimitação das questões a decidir

A liquidação adicional de IRC do exercício de 2013, da quantia de € 283 759,72, cuja legalidade vem sindicada nos autos, resultou das correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Lisboa, em procedimento de inspeção interna, à declaração Modelo 22 daquele exercício, relativas a realidades distintas, das quais decorrem as questões a decidir pelo tribunal arbitral.

A primeira dessas questões prende-se com o momento relevante para a consideração das despesas elegíveis para efeitos do benefício fiscal de dedução à coleta de IRC, referentes à adição de ativos, ao abrigo do CFEI – Crédito Fiscal ao Investimento, aprovado pela Lei n.º 49/2013, de 16 de julho.

As segunda e terceira questões respeitam às correções em sede de tributações autónomas, sobre indemnizações pagas a um dos administradores do Requerente, aquando da cessação de funções no exercício de 2013, e sobre bónus e outras remunerações variáveis de outros dois administradores, relevadas na contabilidade em 2013 e pagas em 2014.

Identificadas as questões a decidir, vejamos cada uma delas em separado:

1.1. Dedução à coleta de IRC das despesas elegíveis para efeitos de CFEI.

A Lei n.º 49/2013, de 16 de julho, veio estabelecer um Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI) para os sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que dispusessem de contabilidade organizada de acordo com as normas aplicáveis ao respetivo setor de atividade, cujo lucro tributável não fosse apurado por métodos indiretos e que tivessem a situação fiscal e contributiva regularizada (artigo 2.º).

O referido benefício fiscal, traduzia-se numa dedução à coleta de IRC no montante de 20 % das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, num montante máximo de € 5000 000,00, incorridas entre 1 de junho de 2013 e 31 de dezembro de 2013, a efetuar na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação iniciado em 2013, até à concorrência de

70 % da coleta daquele imposto, podendo o remanescente ser deduzido nos cinco períodos de tributação subsequentes (artigo 3.º).

As despesas elegíveis para efeitos deste benefício fiscal (artigo 4.º) respeitavam ao investimento na adição de (i) ativos fixos tangíveis e ativos biológicos não consumíveis, adquiridos em estado de novo, que entrassem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação iniciado em ou após 1 de janeiro de 2014 e de (ii) ativos intangíveis sujeitos a depreciação, efetuadas no período de 1 de junho a 31 de dezembro de 2013 pelos sujeitos passivos cujo período de tributação coincidissem com o ano civil, entre os quais as despesas com projetos de desenvolvimento e com elementos da propriedade industrial e as que não dizendo respeito a adiantamentos, se traduzissem em adições aos investimentos em curso, iniciados no mesmo período.

Os ativos subjacentes às despesas elegíveis deveriam ser detidos e contabilizados por um período mínimo de cinco anos ou, se inferior, durante o período mínimo de vida útil, nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, ou até ao período do respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização.

O Requerente sustenta que as faturas referentes às despesas elegíveis em que incorreu com a adição dos ativos incorpóreos (aplicação de software subcontratada a um terceiro e software desenvolvido internamente) podem ter data anterior a 01.06.2013, porquanto o que releva para a elegibilidade de tais despesas é o momento do reconhecimento do ativo e não o momento em que tais despesas foram efetuadas.

Argumenta, para tanto, que a sua contabilidade foi preparada em obediência aos princípios consagrados nas Normas de Contabilidade Ajustadas, de acordo com as quais os ativos fixos intangíveis gerados internamente apenas serão suscetíveis de reconhecimento contabilístico se a entidade que os gerou puder demonstrar que os mesmos apresentam viabilidade técnica, que é sua intenção concluí-los de modo a usá-los ou vendê-los, que tem capacidade para concluir o desenvolvimento e que o custo associado à fase de desenvolvimento pode ser fiavelmente mensurado.

Deste modo, a decisão de reconhecer contabilisticamente um ativo intangível não depende da data em que os respetivos gastos são incorridos, mas sim da data em que o projeto em desenvolvimento é considerado como viável e gerador de benefícios futuros, condição necessária à contabilização deste tipo de ativos.

A Requerida, por seu turno, baseando-se no ponto D da Circular n.º 6/2013, de 17 de julho, entende que só é elegível o investimento efetuado no período de que decorre entre 01.06.2013 e 31.12.2013, tendo corrigido em € 5 394,90 o valor declarado pela Requerente no Campo 355 do Quadro 10 da declaração modelo 22 do exercício de 2013.

Resulta provado nos autos que o Requerente desenvolveu internamente um software para efeitos de “CapEx” e que subcontratou a um terceiro, a sociedade B..., SA, o desenvolvimento de uma aplicação do software “Lease Plus”, tendo declarado como elegíveis, para efeitos de CFEI, despesas no valor global de € 123 194,31, a que corresponde um benefício fiscal de € 24 638,86 e que a Requerida desconsiderou despesas incorridas em data anterior a 01.06.2013, no valor de € 26 624,49 (projetos ES0020, ES0021, PT0038, PT0043, PT0054, PT0055, PT0070, PT0071, PT 0072, PT0073, PT0074, PT0077, PT 0079, PT0080, PT0081 e faturas n.ºs FT2013/169, de 28.05.2013 e FT2013/170, de 29.05.2013 – Anexos 1 e 2 ao RIT).

Determinava o Aviso n.º 5/2005, do Banco de Portugal, de 28.02.2005, em vigor à data dos factos, que “ [...] *as instituições sujeitas à supervisão do Banco de Portugal*”, como é o caso do Requerente, “*devem elaborar as demonstrações financeiras em base individual e em base consolidada de acordo com as normas internacionais de contabilidade (NIC), tal como adoptadas, em cada momento, por regulamento da União Europeia e, bem assim, com a estrutura conceptual para a apresentação e preparação de demonstrações financeiras que enquadra aquelas normas.*”.

Dispunha então o Regulamento (CE) n.º 1126/2008, de 3 de Novembro de 2008, que adotou determinadas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE)

n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, na redação consolidada à data de 31.03.2013, quanto à IAS 38 – Ativos Intangíveis, que “*Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se: a) for provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade; e b) o custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado*”.

Assim, o principal critério de mensuração de um ativo intangível é, nos termos do citado Regulamento, o do respetivo custo.

No caso da aquisição em separado, o custo de um ativo intangível compreende “*a) o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos; e b) qualquer custo diretamente atribuível de preparação do ativo para o seu uso pretendido.*”

Por sua vez, o custo de um ativo intangível gerado internamente “*compreende todos os custos diretamente atribuíveis necessários para criar, produzir e preparar o ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência*”, designadamente “*os custos dos benefícios dos empregados*”.

Com base no critério de mensuração pelo custo, defende o Requerente que, tendo os ativos intangíveis em causa sido reconhecidos no período a que se refere o n.º 3 do artigo 4.º, da Lei n.º 49/2013, de 16 de julho, que criou o CFEI, são elegíveis todas as despesas incorridas para a sua adição, independentemente da data em que ocorreram.

Crê-se, no entanto, que lhe não assiste razão.

Tal como decorre da sistemática do diploma em análise, o incentivo fiscal nele previsto está sujeito a uma dupla condição temporal: em primeiro lugar, que as despesas de investimento em ativos afetos à exploração sejam efetuadas (as ditas despesas) entre 1 de junho de 2013 e 31

de dezembro do mesmo ano (artigo 3.º, n.ºs 1 e 4); em segundo, que, tratando-se de ativos intangíveis, a sua adição ocorra naquele mesmo período (artigo 4.º, n.º 3).

Ou seja: não é pelo facto de os ativos intangíveis terem sido reconhecidos no período relevante que são elegíveis, para efeitos de CFEI, todas as despesas incorridas com a sua adição, mas tão só aquelas que tenham sido efetuadas entre 1 de junho e 31 de dezembro de 2013.

Nem de outro modo faria sentido, pois considerar para efeitos de CFEI despesas incorridas em data anterior à da publicação da Lei n.º 49/2013, de 16 de julho, que criou este incentivo fiscal, brigaria com o princípio geral da aplicação da lei no tempo, pois, em princípio, “A lei só dispõe para o futuro (...)”, conforme o n.º 1 do artigo 12.º, do Código Civil.

Em suma, tendo em conta a teleologia das normas em causa, qualquer incentivo fiscal ao investimento visa alterar o comportamento dos agentes económicos (incentivando-os a investir) e, portanto, não deve nunca cobrir despesas incorridas antes do seu prazo de vigência. O que o SP diz até podia ser relevante para registar *ex post* (fora do período de incentivo) despesas incorridas nele, mas não pode servir para registar nele despesas incorridas antes.

Tendo ficado provado que quer as despesas tituladas pelas faturas n.ºs FT2013/169 e FT2013/170, quer parte das despesas incorridas com a produção do *software* desenvolvido internamente, têm data anterior a 1 de junho de 2013, não sendo os respetivos valores passíveis de integrar a dedução à coleta de IRC daquele exercício, deverá manter-se a correção efetuada pela AT, pela quantia de € 5 394,90.

1.2. Indemnização paga a administrador (artigo 88.º, n.º 13, alínea a), do Código do IRC)

No exercício de 2013, o Requerente suportou encargos com o pagamento de uma indemnização a um dos seus administradores que, designado por deliberação de 28.03.2012

para o quadriénio de 2012/2015, renunciou ao cargo em 28.02.2013, com efeitos a partir de 31.03.2013.

Pretende o Requerente que a referida indemnização no montante de € 600 000,00 beneficie da exclusão de tributação autónoma, ao abrigo da parte final da alínea a) do n.º 3 do artigo 88.º, do Código do IRC, por não exceder o valor das remunerações a que o administrador teria direito até ao final do mandato, não relevando a causa da cessação de funções no cargo, dado que a norma em questão usa o termo “rescisão”, modo de extinção de relação contratual por vontade de qualquer das partes, abrangendo quer a renúncia, quer a destituição.

Escudando-se nos artigos 403.º e 404.º, do Código das Sociedades Comerciais (CSC), relativos, o primeiro à destituição e o segundo à renúncia, defende a Requerida que, não tendo havido destituição do administrador, não teria este direito a qualquer indemnização, enquadrando-se a que lhe foi paga pelo Requerente na primeira parte daquela alínea a) do n.º 13 do artigo 88.º, do Código do IRC, sujeita a tributação autónoma à taxa de 35%, assim justificando a correção de € 210 000,00 ao valor do imposto autoliquidado.

A Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que aprovou o Orçamento do Estado para 2010, aditou o n.º 13 do artigo 88.º, do Código do IRC, com a seguinte redação, que vigorava à data dos factos:

“13 — São tributados autonomamente, à taxa de 35 %:

a) Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos 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 efetuado diretamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade;

b) Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a (euro) 27 500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.”.

Esta nova tributação autónoma, criada num contexto de plena crise económico-financeira, terá visado moralizar a atribuição de indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações variáveis a gestores, administradores ou gerentes, tidos por desproporcionados, desincentivando as empresas de incorrer naqueles gastos ou encargos, por via da sua tributação autónoma.

Assim, de acordo com a fundamentação expendida pelo Tribunal Constitucional¹ “*No caso da alínea a) do n.º 13 do artigo 88.º, a finalidade é a de penalizar pela via fiscal a atribuição de indemnizações inexigíveis, por não estarem contratualmente previstas ou não se relacionarem com objetivos de produtividade, ou indemnizações de montante excessivo por ultrapassarem o valor das remunerações que seriam devidas se não houvesse lugar à rescisão do contrato antes do seu termo.”.*

Importa pois, face ao teor da norma da alínea a) do n.º 13 do artigo 88.º, do Código do IRC e à sua *ratio legis* proceder ao enquadramento da situação em análise no primeiro ou no segundo dos seus segmentos, conforme defendem a Requerida e o Requerente, respetivamente.

A relação que se estabelece entre a sociedade e os seus administradores tem natureza contratual, sendo estes, em regra, designados no contrato de sociedade ou pela assembleia geral, por um período máximo de quatro anos (artigo 391.º, do CSC), podendo esta destituí-los a todo o tempo e, não sendo a destituição fundada em justa causa, terá o administrador destituído direito a ser indemnizado “*pelo modo estipulado no contrato com ele celebrado ou nos termos*

¹ Cfr. o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2016, de 13-04-2016, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160197.html>.

gerais de direito, sem que a indemnização possa exceder o montante das remunerações que presumivelmente receberia até ao final do período para que foi eleito.” (artigo 403.º, n.ºs 1 e 5, do CSC).

Para além da destituição, o desempenho das funções de administrador pode cessar por outras causas, como sejam a renúncia (artigo 404.º, do CSC), por caducidade, caso no final do mandato não venham a ser reeleitos, ou por revogação².

Sobre as formas de extinção de uma relação jurídica contratual validamente constituída, escreve o Professor Almeida Costa que *“No domínio do antigo Cód. Civil, a doutrina traçava um quadro de conceitos muito esclarecedor (...) O atual Cód. Civil utiliza uma única vez o termo rescindir (art. 702.º, n.º 1), mas nunca rescisão – qualificativo que alguma doutrina emprega como sinónimo de (...) resolução não discricionária, antes apoiada numa causa legal.”*³.

Crê-se que seja neste preciso sentido que a parte final da alínea a) do n.º 13 do artigo 88.º, do Código do IRC utiliza o termo “rescisão”, equiparando-o, portanto, à destituição do administrador, fundada em justa causa (causa legal), único caso em que este terá direito a ser indemnizado, nos termos do n.º 5 do artigo 403.º, do CSC.

Só assim faz sentido a exclusão de tributação sobre a indemnização a que o administrador tenha direito por *“rescisão de um contrato antes do termo”*, sendo tributada a parte remanescente, se a indemnização ultrapassar o limite legal.

Reconhece o Requerente que o administrador a quem foi paga a indemnização objeto de tributação autónoma não foi destituído, antes renunciou ao exercício do cargo para o qual foi designado.

² Cfr., neste sentido, Diogo Lemos e Cunha, “A Destituição de Administradores de Sociedades Anónimas: em particular o alcance e sentido da justa causa de destituição”, in ROA, ano 74, Vol. III/IV, 2014, disponível em <https://www.oa.pt>.

³ Mário Júlio de Almeida Costa, “Direito das Obrigações”, Almedina, Coimbra, 1991, págs. 248/249, nota 3.

Ora, a renúncia prevista no artigo 404.º, do CSC, é um ato jurídico unilateral do administrador, pelo qual ele põe termo à situação de administração, relevando exclusivamente da autonomia da sua vontade, pois a renúncia é livre e não carece de causa legal. É ainda um ato recetício, dependente de comunicação e receção pelo destinatário, produzindo efeitos “*no final do mês seguinte àquele em que tiver sido comunicada, salvo se entretanto for designado ou eleito o substituto.*”, sem que a lei atribua ao renunciante o direito a indemnização.

Não tendo a quantia paga pelo Requerente ao administrador que renunciou ao cargo carácter de indemnização, ocioso se torna averiguar se a mesma excede ou não o montante das remunerações que presumivelmente receberia até ao final do seu mandato, devendo antes concluir-se que aquela quantia configura uma compensação não relacionada com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, enquadrável no segmento inicial da alínea a) do n.º 13 do artigo 88.º, do Código do IRC e, como tal, sujeita a tributação autónoma à taxa de 35%.

Improcedendo, nesta parte, a pretensão do Requerente, confirma-se a correção de € 210 000,00 ao IRC devido no exercício de 2013, efetuada pela Requerida.

1.3. Bónus e outras remunerações variáveis pagas a administradores (artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do Código do IRC.

Quanto a esta última questão, atendendo ao teor da norma da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º, do Código do IRC, acima transcrita e, assumindo que o Requerente tenha obtido “desempenho positivo”, aspeto não afluído por nenhuma das Partes e condição primeira do afastamento da tributação autónoma, importa, em primeiro lugar, apurar se o valor das remunerações variáveis pagas pelo Requerente aos seus administradores excede o limite legal, e, em caso negativo, se houve ou não diferimento no seu pagamento pelo período ali estabelecido.

Finalmente, haverá ainda que esclarecer se, ainda que não cumprindo os requisitos cumulativos que permitam a exclusão da tributação, tendo aquelas remunerações variáveis sido pagas em 2014, são suscetíveis de tributação autónoma no exercício de 2013.

Sobre o escopo da norma citada se pronunciou o Tribunal Constitucional, no supra mencionado Acórdão, nos seguintes termos:

“No caso da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º, a intenção da lei parece ser a de sujeitar a tributação autónoma as remunerações variáveis que se não encontrem associadas a critérios de produtividade, isso porque se excecionam da tributação aquelas situações em que o pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.”.

Segundo apuraram os Serviços da Inspeção Tributária com base no Relatório de Gestão do Requerente para o exercício de 2013, as remunerações variáveis pagas pelo Requerente a dois dos seus administradores em 2014, cujos gastos foram reconhecidos em 2013, foram-no pelos valores de € 63 281,00 e de € 54 563,00, respetivamente, representando em ambos os casos uma parcela superior a 25% do total das remunerações pagas pelo exercício daquelas funções.

Entende o Requerente que, desde logo, aquelas remunerações variáveis não ultrapassam 25% do total das remunerações anuais dos referidos administradores, porquanto: (i) ambos os administradores iniciaram os respetivos mandatos em abril de 2013; (ii) embora reconhecendo que a AT levou em consideração apenas as remunerações fixas correspondentes ao período do exercício dos mandatos como administradores, não seguiu a mesma metodologia para as remunerações variáveis, que deveriam ter sido rateadas proporcionalmente entre os períodos antes e após a nomeação, (iii) tanto mais que, relativamente a cada um dos administradores, a remuneração variável paga em 2013 incluía o bónus referente ao ano de 2012.

Contudo, como nota a Requerida, “*o administrador E... auferiu, no exercício de funções de administrador, a remuneração fixa de € 139.910,00 e F..., a importância de € 144.523,00, valores expurgados das remunerações obtidas enquanto não desempenhavam cargos de administração, bem como das remunerações variáveis de 2012 pagos em 2013*” (artigo 72.º, da Resposta), para além de que cabia ao Requerente fazer prova das remunerações variáveis pagas a cada um dos administradores em cada um daqueles períodos, antes e após o início dos respetivos cargos, o que não logrou fazer.

De acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC 19 – Benefícios dos empregados), a remuneração inclui todos os benefícios dos empregados, designadamente “*ordenados, salários e contribuições para a segurança social, licença anual paga e baixa por doença paga, participação nos lucros e bónus (se pagáveis num período de doze meses após o fim do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os empregados correntes*”, englobando, portanto, quer as remunerações fixas, quer as variáveis, relevadas contabilisticamente em determinado período de tributação.

Também a AT, com base no ponto 3 da circular n.º 8/2000, de 11 de maio, da Direção de Serviços do IRC, concluiu acertadamente que “*o conceito de remuneração (...) inclui «todas as importâncias que, nos termos do contrato das normas que o regem ou dos usos, o membro do órgão de administração tem direito como contrapartida do seu trabalho, sendo esse o caso das remunerações variáveis que preencham aqueles requisitos»*”, assim fundamentando a correção quanto a esta tributação autónoma.

Concluindo-se terem sido ultrapassados os limites absolutos e relativos previstos na norma de incidência, verifica-se não ter sido, também, observado “*o diferimento [no pagamento] de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período*”, pois que, tendo os encargos com as referidas remunerações variáveis, no valor global de € 117 844,00, sido

registadas na conta “70888 – Prémios de Produtividade”, conforme o Balancete Analítico Global do Requerente, reportado a 31.12.2013, as mesmas foram pagas, na íntegra, em 2014.

Um outro aspeto da questão é o que se reporta ao momento da sujeição do valor daquelas remunerações variáveis, defendendo o Requerente que, tendo as mesmas sido pagas em 2014, a sujeição a tributação autónoma de IRC, a ser devida, seria no exercício do respetivo pagamento. Em contrapartida, defende a Requerida que as tributações autónomas não incidem sobre pagamentos mas sim sobre gastos e que, tendo tais gastos sido contabilizados no exercício de 2013, é a esse exercício que se reporta a génese do facto tributário.

A intenção do legislador com a introdução das tributações autónomas previstas no n.º 13 do artigo 88.º, do Código do IRC, terá sido, como se decidiu no já citado Acórdão n.º 197/2016, do Tribunal Constitucional, “*desincentivar a realização de despesas que possam repercutir-se negativamente na receita fiscal e reduzir artificialmente a própria capacidade contributiva da empresa.*” (...).

“A empresa revela disponibilidade financeira para atribuir aos seus gestores indemnizações excessivas e não contratualmente previstas e que não têm direta relação com o desempenho individual na obtenção de resultados económicos positivos. Nessa circunstância, o contribuinte deverá estar em condições de suportar um encargo fiscal adicional relativamente a esses mesmos gastos (que poderiam ser evitados) e que se destina a compensar a vantagem fiscal que resulta da redução da matéria coletável por efeito da realização dessas despesas.”

Importa, pois, saber em qual dos exercícios o pagamento das remunerações variáveis em questão influenciou negativamente a matéria coletável do Requerente, apurada com base no seu lucro tributável.

Uma das regras para o apuramento do lucro tributável é a da periodização a que se refere o artigo 18.º, do Código do IRC, de acordo com a qual tanto os rendimentos como os gastos,

salvo as exceções ali previstas, “*são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento*”.

Tendo os gastos com aquelas remunerações concorrido, comprovadamente, para a determinação do lucro tributável do Requerente, inscritas no Balancete Analítico Global do Requerente, reportado a 31.12.2013, não merece dúvida que foi no exercício de 2013 que os mesmos se repercutiram negativamente na receita fiscal.

Deverá, deste modo, concluir-se nada haver a censurar à correção efetuada em sede de tributações autónomas a que se refere o artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do Código do IRC, pela quantia de € 41 245,40, que deverá manter-se.

Concluindo-se não assistir razão ao Requerente em qualquer das questões em análise, devendo manter-se na ordem jurídica a liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral, fica prejudicada a apreciação das questões relativas à restituição do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

IV. DECISÃO

Com base nos fundamentos enunciados supra, decide-se em, julgando inteiramente improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira de todos os pedidos.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 283 759,72 (duzentos e oitenta e três mil, setecentos e cinquenta e nove euros e setenta e dois cêntimos).

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 5 202,00 (cinco mil, duzentos e dois euros), a cargo do Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de abril de 2020.

Os Árbitros,

Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs
(Presidente)

Sara Barros
(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 D.L. n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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