

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 586/2017-T

**Tema:** IRC – Tributações Autónomas e art. 88.º, n.º 13 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros José Baeta de Queiroz (presidente), Regina de Almeida Monteiro e Francisco Nicolau Domingos (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente tribunal arbitral, acordam no seguinte:

### **1. RELATÓRIO**

**A...**, **S.A.**, contribuinte n.º..., com sede na Av..., n.º..., Lisboa (doravante designada como «Requerente»), veio, em 07-09-2017, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou "RJAT"), apresentar pedido de pronúncia arbitral visando a anulação do despacho de 01-08-2017 da Chefe de Divisão de Gestão e Assistência Tributária da Unidade de Grandes Contribuintes, que indeferiu expressamente a reclamação graciosa na qual se solicitava a anulação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) n.º 2016... na parte em que apurou um valor a pagar de € 297.998,14

A Requerente requer ainda o pagamento de juros indemnizatórios.

Entretanto, a Requerente fundiu-se por incorporação com a então designada B..., SGPS, S. A., actualmente C... S. A. .

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 06-11-2017.

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, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 04-01-2018, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 24-01-2018.

A AT respondeu, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, defendendo-se por exceção e por impugnação.

As partes apresentaram alegações.

## **2. SANEAMENTO**

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, sendo competente para apreciar e decidir o pedido de pronúncia arbitral.

As partes, que estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

### **Questão Prévia:**

#### **Tempestividade do pedido de pronúncia arbitral (Exceção peremptória)**

A Requerida apresentou a sua defesa por exceção, invocando que a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral extemporaneamente.

O pedido de pronúncia arbitral é subsequente ao despacho de indeferimento da reclamação graciosa, que a Requerente apresentou do acto tributário de liquidação adicional praticado no âmbito do procedimento de inspeção tributária que teve por base a ordem de serviço n.º 012015... .

Com base nessa ordem de serviço, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa efetuaram uma ação inspetiva à Requerente referente ao período de tributação de 2013.

Os serviços de Inspeção, no âmbito do referido procedimento administrativo de Inspeção propuseram uma correção no valor de € 275.080,05, no que respeita às tributações autónomas a pagar pela Requerente em sede de IRC.

Após elaborarem o “Relatório Final” decorrente do mencionado procedimento administrativo, a AT notificou a ora Requerente do acto tributário de liquidação adicional.

A Requerente apresentou reclamação graciosa desse acto tributário, a qual foi indeferida, tendo o despacho de indeferimento sido notificado à ora Requerente por carta registada, expedida no dia 03-08-2017.

Na resposta ao presente processo arbitral, a Requerida afirma que a Requerente foi notificada no dia 04-08-2017 “conforma consta do PA”.

Analisando todo o referido procedimento administrativo, não logramos encontrar documento comprovativo da alegada receção da carta registada no dia 04-08-2017.

As correções à matéria tributável que tenham sido objeto de notificação para efeitos do direito de audição são efetuadas por carta registada, como previsto no n.º 3 do artigo 38.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

E o artigo 39.º, n.º 1 do CPPT considera que: *“As notificações efetuadas nos termos do n.º 3 do artigo anterior presumem-se feitas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil”*.

Não havendo prova no procedimento administrativo da receção no dia 04-08-2017, como alega a Requerida, temos de considerar que a Requerente foi notificada no dia 07-08-2017.

Atente-se ainda que, de acordo com o entendimento consolidado do Supremo Tribunal Administrativo, acompanhado pela jurisprudência arbitral, mesmo que a Requerida tivesse logrado provar que a receção da carta registada ocorreu em 04-08-2017, antes, portanto, do terceiro dia posterior ao registo, tal seria inconsequente, pois só ao notificando é possível a elisão da presunção do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT, como se extrai do seu n.º 2 – veja-se, de entre muitos, o acórdão de 15-06-2016 do STA no processo n.º 139/2015.

Temos, pois, de concluir que o pedido de pronúncia arbitral apresentado no dia 06-11-2017 é tempestivo e não procede a alegada exceção peremptória alegada pela Requerida.

### **3. MATÉRIA DE FACTO**

### **3.1. Factos provados**

Com base na prova documental que consta do processo, designadamente, do processo administrativo junto, consideram-se provados os seguintes factos:

A. O Senhor D... foi contratado pelo E..., S.A. para o exercício de funções de Diretor-Geral em 01.01.1993.

B. O Senhor D... celebrou contrato de trabalho com outra entidade do mesmo grupo económico, a A... SGPS, S.A., em 16.03.2000, com antiguidade reconhecida a 01.01.1993, também para o exercício de funções de Diretor-Geral.

C. O Senhor D..., em 15.12.2003, foi nomeado, por deliberação da Assembleia Geral de Acionistas da Requerente, para o seu Conselho de Administração para o triénio em curso e reconduzido em 2004/2006.

D. Nos termos do artigo 398.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) a partir de 15-12-2003 o contrato de trabalho do Senhor D... com a Requerente ficou suspenso.

E. Por deliberação da Assembleia Geral de Accionistas da Requerente, realizada em 24-05-2007, o Senhor D... foi reeleito para o Conselho de Administração desta entidade para o triénio 2007/2009.

F. Por deliberação da Assembleia Geral de Acionistas da Requerente, o Senhor D... foi mais uma vez reeleito para o Conselho de Administração da Requerente, agora para o triénio 2010/2012.

G. O Senhor D... cessou o exercício das suas funções no Conselho de Administração da Requerente, por renúncia em 30-04-2013.

H. O Senhor D... não foi reeleito para o referido órgão para o triénio seguinte, de 2013/2015.

I. O Senhor D..., a partir de 01-05-2013, voltou a desempenhar as funções de Diretor-Geral, a que estava obrigado, ao abrigo do contrato de trabalho celebrado com a A... SGPS, S.A., em 16-03-2000.

J. A Requerente, enquanto entidade empregadora, em 01-07-2013 notificou o Senhor D... da decisão de extinguir o seu posto de trabalho, tendo, em consequência, o contrato de trabalho celebrado entre a Requerente e o Senhor D... extinto com efeitos reportados a essa data.

L. A Requerente pagou ao Senhor D..., em 01-07-2013, o valor de € 611.289,00.

M. A Requerente não sujeitou a tributação autónoma este valor pago ao Senhor D... .

N. O Senhor D... também não incluiu este valor na sua declaração de IRS.

O. O Senhor D... foi alvo de uma inspeção em sede de IRS, tendo a AT considerado que o valor acima referido estava sujeito a IRS e efetuado uma liquidação adicional de imposto.

P. Por decisão arbitral, já transitada em julgado, essa liquidação de IRS foi anulada, por ilegalidade, tendo o tribunal arbitral considerado que o montante acima referido não estava sujeito a IRS

Q. A Requerente foi alvo de uma acção inspectiva ao período de tributação de 2013, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2015... .

R. Os Serviços de Inspeção propuseram, para o que aqui releva, que fosse efetuada uma correção no valor de € 275.080,05 no que respeita as tributações autónomas a pagar pela Requerente em sede de IRC.

S. Correção que respeita à incidência de tributação autónoma sobre os gastos suportados pela Requerente com compensações devidas pela cessação das funções de administrador ou gestor alegadamente desempenhadas pelo Senhor D... .

T. Os Serviços de Inspeção Tributária mantiveram, no relatório, a correção acima referida, resultando da mesma IRC a pagar pela Requerente, a título de tributação autónoma, no montante de € 275.080,05.

U. A Requerente foi notificada da liquidação de IRC e juros compensatórios n.º 2016..., bem como da demonstração de acerto de contas, no montante global de € 297.998,14, que pagou em 16-01-2017.

### **3.2. Factos não provados**

Com relevo para a decisão nada ficou por provar.

## **4. MATÉRIA DE DIREITO**

O legislador, no artigo 88.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), consagrou uma lista de tributações autónomas relativas a encargos suportados pelos sujeitos passivos que não estão directamente conexos com a tributação do rendimento sujeito àquele imposto.

Na lição de SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3.ª edição, Coimbra, p. 407, as tributações autónomas reportam-se a despesas que estão em zona de interseção entre a esfera privada e a esfera empresarial e que assim criam dificuldades na definição do seu regime fiscal, bem como visam evitar que com a realização de tais despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, tendo uma finalidade antielisiva.

As tributações autónomas têm características próprias que as afastam do IRC; se o IRC tem por base a capacidade contributiva manifestada pelo rendimento, aquelas, incidem, regra geral, sobre o encargo; o IRC constitui um imposto de natureza periódica, enquanto que as tributações autónomas integram-se na categoria de impostos de obrigação única, pois tributam factos isolados e o IRC tem uma finalidade fiscal – arrecadação de receita, as tributações autónomas também terão uma finalidade extrafiscal, desincentivar a prática de comportamentos que se subsumam às distintas fontes de tributação autónoma vertidas no artigo 88.º do CIRC.

Em resumo, cada tributação autónoma visa, regra geral, desincentivar a realização de comportamentos que podem obnubilar a transparência fiscal por parte dos sujeitos passivos e reduzir o montante do rendimento tributável no IRC.

Depois de traçada a natureza jurídica das tributações autónomas, há que analisar o recorte da tributação autónoma aqui concretamente em causa, aquela que se encontra prevista no artigo 88.º, n.º 13 do CIRC, que dispõe:

*«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; (...)*».

Na interpretação da norma de incidência é possível observar que:

- a tributação incide sobre o pagamento de indemnizações ou compensações não conexas com objetivos de produtividade inicialmente definidos;
- a matéria tributável é o valor da indemnização e, caso exista rescisão contratual antecipada, o valor que exceder as remunerações até ao final do contrato.

Isto é, na alínea a), n.º 13 do artigo 88.º do CIRC, a incidência objetiva encontra-se no pagamento de indemnizações ou compensações alheias a quaisquer objetivos de produtividade previamente definidos, consistindo a matéria tributável desta tributação autónoma o montante da indemnização ou compensação.

Importa ainda dizer que no recorte do segmento normativo: *«...quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente...»*, o legislador pretendeu incluir os titulares de órgãos sociais que têm a capacidade de, com a sua atuação, influenciar o curso da atividade de prossecução do escopo social da pessoa coletiva, como é disso exemplo, o diretor-geral.

E relativamente à locução «gestor», fonte de dissídio entre a Requerente e a Requerida?

Para a doutrina<sup>1</sup>, o gestor será: «...alguém que desenvolve os planos estratégicos e operacionais que entende ser os mais eficazes para atingir os objetivos propostos, que concebe as estruturas e estabelece as regras, políticas e procedimentos mais adequados aos planos desenvolvidos e, por fim, implementa e coordena a execução desses planos através de um determinado tipo de comando e de controlo». Ou, dito de outro modo, o conceito é preenchido por aquelas pessoas que, não integrando os órgãos sociais, têm um poder de gestão semelhante ao dos administradores e gerentes.

E continua a doutrina<sup>2</sup>: «... o legislador poderá, também, ter pretendido incluir na noção de gestores aqueles cuja atividade tenha um impacto determinante na definição dos objetivos operacionais e estratégicos das empresas, qualquer que seja a sua dimensão ou ramo de atividade. Incluir-se-iam, assim, nessa noção, aqueles que, de facto, desempenhem um papel preponderante na definição das estratégias seguidas pela empresa. Esta conclusão pode ser retirada da análise da exposição de motivos da Proposta de Lei n.º 294/X, que esteve na origem desta norma, que visou “garantir que sejam aplicados os princípios da boa política de remuneração das categorias profissionais cuja atividade tenha um impacto determinante na definição dos objetivos operacionais e estratégicos das empresas”. Assim, pensamos que se, por exemplo, um diretor comercial ou financeiro tiver responsabilidades para além da simples execução de diretrizes emanadas da administração, deve considerar-se abrangido no âmbito desta norma, em homenagem ao princípio constitucional da igualdade». Ou, dito de outro modo, os trabalhadores que no seu conteúdo funcional extrapolem a mera execução de normativos produzidos pela administração são «gestores» para o âmbito de aplicação da norma.

<sup>1</sup> JOANA CUNHA D` ALMEIDA, *apud* CARLOS REGO SILVA, Tributações Autónomas. Um factor de (In)Justiça Fiscal, projeto de tese de mestrado, disponível em [file:///C:/Users/Acer/Downloads/Tributa%C3%A7%C3%B5es%20Aut%C3%B3nomas\\_CarlosSilva\\_ISCTE\\_IU\\_L\\_2011.pdf](file:///C:/Users/Acer/Downloads/Tributa%C3%A7%C3%B5es%20Aut%C3%B3nomas_CarlosSilva_ISCTE_IU_L_2011.pdf). Acesso em 11 de junho de 2018.

<sup>2</sup> MARIA RITA RIBEIRO DA MESQUITA, A Tributação Autónoma no CIRC. A sua (in)coerência, tese de mestrado, disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/16231/1/A%20Tributa%C3%A7%C3%B5es%20Aut%C3%B3nomas%20no%20CIRC.%20A%20sua%20in%20coer%C3%Aancia.pdf>, pp. 19 e 20. Acesso em 21 de maio de 2018.

Deste modo, a primeira tarefa interpretativa consiste em apurar se o Senhor D... será um gestor para efeitos da norma em dissídio.

A prova constante dos autos não permite concluir que estamos perante um verdadeiro gestor, atenta a inexistência de elementos que permitam sustentar, em concreto, que, na qualidade de diretor-geral, este operacionalizou a atividade da Requerente estabelecendo regras com tal finalidade, para além das diretrizes emanadas pela administração.

Em resumo, perante a ausência de prova, não podemos concluir estarmos perante um gestor para efeitos da incidência descrita no artigo 88.º, n.º 13, al. a) do CIRC.

Deste modo, e se assim o é, não se vê como o diretor-geral tivesse a capacidade de fixar indemnizações desproporcionadas em conflito de interesses entre a esfera empresarial e a pessoal, fundamento teleológico para a previsão da presente tributação autónoma.

Consequentemente, impõe-se anular a decisão de indeferimento exposto da reclamação graciosa e a liquidação de IRC n.º 2016... .

Quanto aos juros indemnizatórios peticionados, estabelece a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta - nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários - restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito.

Tal dispositivo está em sintonia com o disposto no artigo 100.º da Lei Geral Tributária (LGT), aplicável ao caso por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, segundo o qual: *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a*

*ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”*

Dispõe, por sua vez, o artigo 43.º, n.º 1 da LGT 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.”*

Ora, flui do processo que a Requerida, ao proceder à liquidação aqui questionada e ao mantê-la, indeferindo a reclamação graciosa com que a Requerente reagiu, incorreu em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, erro que lhe é assacável.

Assim sendo, atento o disposto no artigo 61.º do CPPT e considerando que se encontram preenchidos os pressupostos do direito a juros indemnizatórios, ou seja, verificada a existência de erro imputável aos serviços de que resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tal como previsto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre a quantias que pagou, a contar da data em que o fez, até ao seu integral reembolso.

## **5. DECISÃO**

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b. Anular a liquidação de IRC n.º 2016..., referente ao exercício de 2013, no montante de € 297.998,14;

c. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente da quantia de € 297.998,14, acrescida de juros indemnizatórios contados desde 16-01-2017 até à data em que for efetuado o reembolso.

## **6. VALOR DO PROCESSO**

Em conformidade com o disposto nos artigos 306º n.º 2 do Código de Processo Civil, 97º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), é fixado ao processo o valor de € 297.998,14.

## **7. CUSTAS**

Conforme disposto nos artigos 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT e na Tabela I anexa ao mesmo, fixa-se o montante das custas em € 5.202,00, a cargo da Requerida, atento o seu decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de Junho de 2018

Os árbitros

(José Baeta de Queiroz)

(Regina de Almeida Monteiro)

(Francisco José Nicolau Domingos)