

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 135/2019-T

Tema: IRC – Tributações Autónomas e artigo 88.º, n.º 13 do CIRC.

ACÓRDÃO ARBITRAL

Os árbitros Juiz José Poças Falcão (árbitro presidente), Prof. Doutor Francisco Nicolau Domingos e Mestre Marisa Almeida Araújo (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I - RELATÓRIO

A..., Lda., contribuinte n.º..., com sede na Rua ..., ..., ..., doravante designada por Requerente, apresentou em 26/02/2019 pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral, respeitante à liquidação adicional de IRC n.º 2018... (exercício de 2014), no segmento da tributação autónoma de 82 677,32 euros (73 125,00 euros de imposto e 9 552,32 euros de juros compensatórios), sobre 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, por, no seu juízo, padecer do vício de violação de lei.

No dia 08/05/2019 ficou constituído o tribunal arbitral.

Cumprindo a estatuição do artigo 17.º, números 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT) foi a Requerida em 21/05/2019 notificada para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

Em 21/06/2019 a Requerida apresentou a sua resposta, na qual defende a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, atenta a legalidade do ato de liquidação adicional de IRC no segmento da tributação autónoma respeitante a 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.

No dia 12/11/2019 foi realizada a reunião a que o artigo 18.º do RJAT se refere, tendo sido produzida a prova testemunhal peticionada pela Requerente e, assim, ouvida a seguinte testemunha: B..., antigo gerente e trabalhador da Requerente.

As alegações finais escritas, em que as partes mantiveram as suas posições iniciais, foram apresentadas pela Requerente e pela Requerida em 27/11/2019.

POSIÇÃO DAS PARTES

A Requerente começa por alegar que para a aplicação da taxa de tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 13 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) é necessário que se verifiquem: i) gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade; ii) cessação de funções de gestor, administrador ou gerente; ou iii) 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 da rescisão de um contrato antes do termo.

Assim, propugna que não se verifica um dos requisitos da tributação autónoma, pois a compensação paga teve por fonte a cessação do contrato e não a cessação das funções de gerente.

Acrescenta que, não é pelo facto de B... ter mantido em setembro e outubro de 2014, depois da renúncia, a remuneração anterior, pois tal, no seu juízo, não implica que as funções fossem as mesmas.

Em resumo, defende que a liquidação da tributação autónoma tem subjacente um erro sobre os pressupostos de facto, circunstância que constitui o vício de violação da lei da liquidação em crise, no segmento da tributação autónoma.

A Requerida apresenta uma defesa com a seguinte fundamentação:

i) Sujeição da indemnização paga ao gerente/trabalhador à tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 13 do CIRC

Na sua defesa propugna que sempre que ocorra a cessação do contrato de trabalho por mútuo acordo, tendo o trabalhador em causa exercido durante um certo período de tempo também as funções de gerência, a indemnização paga, reunidos os requisitos do artigo 88.º, n.º 13 do CIRC encontra-se sujeita a tributação autónoma.

Contudo, no seu juízo, deve ser apenas sujeito a tributação autónoma o montante que corresponder ao exercício das funções de gerência.

QUESTÕES A DECIDIR

Nesta sequência, tendo em atenção as pretensões e posições da Requerente e da Requerida constantes das suas peças processuais, acima descritas, são as seguintes as questões que o tribunal deve apreciar (sem prejuízo da solução dada a certa questão poder prejudicar o conhecimento de outra ou outras questões – cfr. artigo 608.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* artigo 21.º, n.º 1, al. e) do RJAT):

- a) Se a liquidação de IRC n.º 2018..., no segmento da tributação autónoma sobre 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, padece do vício de violação de lei, por erro nos pressupostos, dado que o pagamento de 162 500,00 euros efetuado a B... não preenche a incidência do artigo 88.º, n.º 13 do CIRC;
- b) Se a Requerente tem direito a juros indemnizatórios.

SANEAMENTO

O processo não enferma de nulidades, o tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, verificando-se, consequentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

II – FUNDAMENTAÇÃO

MATÉRIA DE FACTO

1. Factos com relevância para a apreciação da causa que se consideram provados

1.1. B... celebrou um contrato por tempo indeterminado com a Requerente com efeitos a 11/09/2006 (PA).

1.2. B... foi nomeado gerente em 28/06/2011 (PA).

1.3. A atribuição da gerência a B... determinou que este, em nome da Requerente, assinasse documentos inerentes à gestão do escritório do Porto (depoimento da testemunha).

1.4. A Requerente instaurou um processo disciplinar, com intenção de despedimento, a B... (PA).

1.5. B... renunciou à gerência em 25/09/2014 (PA).

1.6. A Requerente assinou com B... um acordo de cessação do contrato de trabalho no dia 31/10/2014 (PA).

1.7. A Requerente pagou os seguintes rendimentos a B... (despacho de revogação parcial da liquidação de IRC n.º 2018...):

Ano Fiscal	Montante
2006	16 900,00 euros
2007	53 200,00 euros
2008	63 975,00 euros
2009	57 352,86 euros
2010	111 847, 56 euros
2011	132 319, 45 euros
2012	113 922,86 euros
2013	101 871,74 euros
2014	206 045, 30 euros

1.8. A Requerente pagou em novembro de 2014 a B..., o montante de 162 500,00 euros, a título de “acordo de cessação do contrato de trabalho” (PA).

1.9. No recibo através do qual se processou o rendimento consta: “categoria: gerente” (PA).

1.10. A Requerente não sujeitou a tributação autónoma o valor pago a B... (PA).

1.11. A Requerente foi alvo de uma ação inspetiva ao período de tributação de 2014, no âmbito da ordem de serviço n.º OI2017... (PA).

1.12. Os Serviços de Inspeção propuseram, para o que aqui releva, que fosse efetuada uma correção no valor de 73 125,00 euros no que respeita às tributações autónomas a pagar pela Requerente em sede de IRC (PA).

1.13. Correção que respeita à incidência de tributação autónoma sobre os gastos suportados pela Requerente com a compensação devida pela cessação da função de gerente, v.g. B... (PA).

1.14. 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 73 125,00 euros, acrescido de juros compensatórios (PA).

1.15. A Requerente foi notificada da liquidação de IRC e juros compensatórios n.º 2018..., no montante global de 82 677,32 euros (PA).

1.16. A Requerida notificada ao abrigo do artigo 13.º do RJAT revogou parcialmente o ato de liquidação, no segmento da tributação autónoma, concluindo que se a duração do contrato de trabalho foi de 2973 dias, sendo 1550 dias respeitantes ao período do exercício da gerência, a matéria tributável sujeita à tributação autónoma é de 84 720,83 euros (o montante de 77 779,17 euros corresponde ao exercício de funções de chefe de serviços e, como tal, excluído de tributação) - despacho de revogação parcial da liquidação de IRC n.º 2018... .

2. Factos não provados

Com relevo para a decisão nada ficou por provar.

3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

A matéria de facto dada como provada tem génese nos documentos juntos com a petição inicial, cuja autenticidade não foi colocada em causa, no processo administrativo e no depoimento da testemunha B... .

MATÉRIA DE DIREITO

O legislador, no artigo 88.º do CIRC consagrou uma lista de tributações autónomas relativas a encargos suportados pelos sujeitos passivos que não estão diretamente 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 na 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 CIRC¹, que dispõe:

¹ O Tribunal adere à fundamentação de direito vertida na decisão arbitral n.º 586/2017, de 20 de junho de 2018.

“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 também é disso exemplo, o diretor-geral.

E relativamente à locução “gestor”, fonte de dissídio entre a Requerente e a Requerida?

Para a doutrina², o gestor será: “...alguém que desenvolve os planos estratégicos e operacionais que entende ser os mais eficazes para atingir os objetivos propostos, que concebe

² JOANA CUNHA D` ALMEIDA, *apud* CARLOS REGO SILVA, Tributações Autónomas. Um factor de (In)Justiça Fiscal, projeto de tese de mestrado, disponível em [Tributa%C3%A7%C3%B5es%20Aut%C3%B3nomas_CarlosSilva_ISCTE_IUL_2011.pdf](#), p. 49. Acesso em 15 de dezembro de 2019.

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 doutrina³: “... 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.

Importa assim conhecer o mérito da pretensão da Requerente, tendo em consideração a anulação parcial do ato de liquidação que determinou a alteração da matéria tributável para 84 720,83 euros.

Deste modo, a primeira tarefa interpretativa consiste em apurar se B... será um gestor/gerente para efeitos da norma em dissídio.

A prova constante dos autos permite concluir que estamos perante um verdadeiro gestor, pois, a própria Requerente confessa que as funções desempenhadas por B... consistiam na assinatura de documentos em representação da Requerente (artigo 20.º do pedido de pronúncia

³ 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%20Tributação%20Autónoma%20no%20IRC.%20A%20sua%20%28in%29coerência.pdf>, pp. 19 e 20. Acesso em 15 de dezembro de 2019.

arbitral), isto é, tal elemento é suficiente para se concluir que este tinha o poder de vincular a Requerente, a assinatura de documentos que vinculam a pessoa coletiva traduz precisamente o núcleo da sua gestão.

Em segundo lugar, a aplicação normativa supra descrita é reforçada quando se analisa o teor do recibo emitido em resultado do acordo de cessação, pois neste consta: “categoria profissional: gerente”.

Em terceiro lugar, no conteúdo do acordo de cessação celebrado pela Requerente ficou determinado que B... se declara integralmente satisfeito de todos os créditos emergentes da execução e da cessação do mandato como gerente – cláusula 3.º, números 3 e 4.

Deste modo, entende o tribunal que o gerente teria 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.

Assim podemos concluir estarmos perante um gestor, para efeitos da incidência descrita no artigo 88.º, n.º 13, al. a) do CIRC e o valor pago também respeita à gerência.

Em resumo, a pretensão anulatória da Requerente im procede *in totum*.

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil –artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

III – DECISÃO

Termos em que se decide:

a) Julgar improcedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade da liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 2014, no segmento respeitante à tributação autónoma da indemnização paga ao gerente;

b) Julgar prejudicado o pedido de anulação dos juros compensatórios.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 82.677,32 euros, nos termos do artigo 97.º - A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT, artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) e artigo 299.º, n.º 1 do CPC, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT.

CUSTAS

Custas, na importância de € 2 754,00 (dois mil setecentos e cinquenta e quatro euros) a suportar por ambas as partes na proporção de 48% pela Requerente e 52% pela Requerida considerando a revogação parcial do ato sindicado na pendência da causa com a consequente impossibilidade parcial da lide por ato imputável à demandada – cf. v. g., artigo 536º-3, do CPC aplicável *ex vi* artigo 29º, do RJAT - conforme resulta do elenco supra de factos provados [*“(…) 1.16. A Requerida notificada ao abrigo do artigo 13.º do RJAT revogou parcialmente o ato de liquidação, no segmento da tributação autónoma, concluindo que se a duração do contrato de trabalho foi de 2973 dias, sendo 1550 dias respeitantes ao período do exercício da gerência, a matéria tributável sujeita à tributação autónoma é de 84 720,83 euros (o montante de 77 779,17 euros corresponde ao exercício de funções de chefe de serviços e, como tal, excluído de tributação) - despacho de revogação parcial da liquidação de IRC n.º 2018... (…)”*].

Notifique.

Lisboa, 20 de dezembro 2019

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Árbitro Presidente)

Francisco Nicolau Domingos
(Árbitro Vogal)

Vota vencido quanto ao valor do processo e condenação em custas conforme declaração de voto anexa.

Marisa Almeida Araújo
(Árbitro Vogal)

Voto de vencido do árbitro Francisco Nicolau Domingos

Não acompanhamos a decisão arbitral no que respeita ao valor do processo e custas arbitrais, na medida em que a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) anulou parcialmente o ato de liquidação durante o procedimento arbitral.

Mais concretamente, se a Requerente tivesse indicado, por lapso, um valor inferior àquele que emerge da aplicação do vertido no art. 97.º do CPPT, competiria ao Tribunal notificar o sujeito passivo para pagar a taxa arbitral em falta. Assim, quando a AT anula parcialmente um ato, o valor da utilidade económica do pedido deve ser alterado, pois não há lugar a reembolso, devolução ou compensação da taxa de arbitragem paga – art. 4.º, n.º 7 do RCPAT. Ou, dito de outro modo, entendemos que o valor da utilidade económica do pedido deveria ser ajustado, com o pagamento de custas processuais pelo valor subsequentemente fixado.

Acrescenta-se que esta solução não teria quaisquer efeitos na competência do tribunal arbitral, como determina o art. 299.º do CPC, aplicável por força do art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT.

Francisco Nicolau Domingos