

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 713/2019-T**

**Tema: IRC - Imputação de gastos (artigo 23.º, n.º 1, do CIRC); Indemnização por cessação de relação laboral; Grupo de sociedades; Correção simétrica e Princípio de Justiça.**

### **SUMÁRIO:**

**I - É de aceitar como gasto fiscalmente dedutível o montante suportado por uma sociedade, integrante de um grupo, relativo a indemnização paga a funcionário por cessação do contrato de trabalho, quando este, ainda que vinculado a outra sociedade do grupo, prestava àquela, em exclusivo, o seu trabalho.**

**II - Não tendo ficado provada qualquer vantagem fiscal, sempre seria de aceitar tal gasto, em homenagem ao princípio de justiça, por se mostrar impossível, em razão do tempo, a sua dedução na esfera da sociedade empregadora.**

### **DECISÃO ARBITRAL**

**A..., S.A.**, sociedade com sede em ...-..., ...-..., Lisboa, NIPC ... (“Requerente”), apresentou, nos termos legais, um pedido de constituição do tribunal arbitral coletivo, sendo Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**.

### **I - RELATÓRIO**

### **A) Pedido**

A Requerente peticiona a anulação da liquidação de IRC n.º 2018..., de 29.08.2018 (e a da respetiva demonstração de acerto de contas, n.º 2018...), relativa ao período de tributação de 2014, a qual reduziu o montante dos seus prejuízos fiscais em € 70.296,00. Pede ainda que, conseqüentemente, seja anulada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada, relativa a tal liquidação.

### **B) Posição das partes**

Está em causa a não-aceitação como gasto fiscal da Requerente do montante por esta suportado em razão da cessação de um contrato de trabalho relativo a um trabalhador da B... que se encontrava a exercer funções, em regime de exclusividade, na Requerente.

A Requerente pugna pela aceitação fiscal de tal gasto, por considerar estarem verificados os necessários requisitos, tal como a jurisprudência e a doutrina os entendem, salientado que a AT não pôs em causa a repartição de obrigações entre a B... e a Requerente relativamente às demais retribuições pagas ao trabalhador ao longo do exercício das suas funções.

Subsidiariamente, entende que nunca estaria em causa a aplicabilidade do artº 23.º do CIRC mas, quando muito, a do regime dos preços de transferência.

A Requerida, por seu lado, entende que a indemnização por despedimento e as remunerações antes pagas ao trabalhador são realidades distintas, pois aquela não constitui contrapartida de um serviço prestado, não respeita à atividade desenvolvida pela Requerente, não era indispensável para esta, não foi constituída no seu interesse empresarial, não existindo qualquer nexos causal entre aqueles gastos e os seus proveitos ou ganhos, explicados em termos de normalidade, necessidade, congruência e racionalidade económica.

### **C) Tramitação processual**

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 22 de outubro de 2019.

A Requerente procedeu à designação de Árbitro, nos termos legais, tendo indicado para o efeito o Sr. Dr. António Moura Portugal. A Requerida procedeu igualmente à designação de Árbitro,

apontando a Sra. Prof. Rita Calçada Pires. Foi designado, de comum acordo entre os dois árbitros, o Sr. Prof. Rui Duarte Morais para presidir ao coletivo arbitral.

O tribunal arbitral ficou constituído em 29 de janeiro de 2020.

Em 6 de maio de 2010, procedeu-se á inquirição das testemunhas, tendo o tribunal Arbitral, com a concordância das partes, prescindido da produção de alegações.

## **II - SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas. A ação é tempestiva. O processo não enferma de nulidades. Não existem exceções de que cumpra conhecer.

## **III - PROVA**

### **III.1 - Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade que tem por objeto a atividade multimédia, comercial e de *merchandising*, nomeadamente na edição, produção e comercialização de conteúdos multimédia e a gestão e exploração comercial de produtos, serviços e publicações do C..., através de canais à distância, onde se incluem nomeadamente a internet, telefone e telemóveis;
- b) A Requerente tem como principal acionista o clube C..., titular de 50,05% do capital social, sendo os restantes 49,95% detidos pela sociedade D..., S.A.;
- c) A Requerente não dispõe de quadro de pessoal próprio;
- d) Em 02.12.2010, foi celebrado um contrato de trabalho sem termo entre a sociedade B..., na qualidade de entidade empregadora, e E..., na qualidade de trabalhador;

- e) A B... integra também o Grupo C... e partilha, com a ora Requerente, uma estrutura organizativa comum, existindo administradores comuns às duas sociedades, nomeadamente o Presidente dos respetivos Conselhos de Administração, que é o Presidente do C...;
- f) Em 01.07.2011, a B..., por acordo verbal, cedeu o Trabalhador à ora Requerente, com a concordância deste;
- g) O Trabalhador manteve, formalmente, o seu vínculo laboral à B..., mas passou a desenvolver toda a sua atividade, enquanto Diretor de Multimédia, sob direção e em benefício exclusivo da ora Requerente;
- h) A B..., enquanto empregadora, pagava ao Trabalhador a retribuição e todas as outras prestações emergentes do contrato de trabalho;
- i) Os valores pagos pela B... ao Trabalhador eram, por esta, debitados à Requerente;
- j) Em 31.05.2015, foi celebrado entre o Trabalhador e a B..., com conhecimento da Requerente, um acordo de revogação do contrato de trabalho, por efeitos do qual cessou a relação laboral e foi paga ao Trabalhador uma compensação no valor de € 70.296,00, a qual incluía: (i) € 33.416,00 a título de compensação pecuniária global; (ii) € 23.614,00 a título de IRS e Segurança Social incidentes sobre a compensação pecuniária global; e (iii) € 13.266,00 a título de férias não gozadas;
- k) O pagamento da compensação pela cessação do contrato de trabalho foi efetuado pela B..., a qual debitou aquele custo à Requerente através da fatura n.º FDR 2014/87 (em 23.04.2018);

- l) A Requerente continuou a beneficiar do trabalho desenvolvido no mesmo âmbito, por substituto do anterior trabalhador, mantendo-se o contrato de trabalho em causa entre o novo trabalhador e a B...;
- m) A Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção tributária externa, cujo relatório fundamenta as correções ora impugnadas. No essencial, a AT concluiu que o montante, atrás referido, pago pela Requerente à B..., não deveria ser fiscalmente aceite nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC;
- n) Dada a existência de prejuízos fiscais, tal correção traduziu-se na diminuição dos prejuízos fiscais da Requerente de € 493.042,84 para € 422.746,84;
- o) Requerente apresentou reclamação graciosa, insurgindo-se contra tal correção, a qual foi indeferida com data de 27.05.2019.

Os factos são consensuais, não tendo sido objeto de impugnação, sendo, na quase totalidade, confirmados por documentos tidos por idóneos.

A prova testemunhal incidu essencialmente sobre factos instrumentais, capazes de permitir ao tribunal arbitral melhor compreensão da realidade subjacente ao litígio.

### **III.2 - Factos não provados**

Não ficou provado que da imputação à requerente dos gastos em causa tivesse resultado uma diminuição do total de imposto a pagar (ou um retardamento no pagamento), considerando o conjunto das duas sociedades em causa.

## **IV – O DIREITO**

Começaremos por frisar que, neste processo, não está em causa a dedutibilidade fiscal dos gastos subjacentes à correção da matéria coletável impugnada – que é pacífica -, mas sim quem os deveria considerar, se a Requerente, se a sociedade B... .

Também não se discute o facto de ser obrigação legal desta última sociedade, enquanto entidade empregadora, pagar ao trabalhador todas as remunerações resultantes do contrato de trabalho, incluindo os valores decorrentes da sua cessação.

O está em causa é o facto de ter sido a Requerente a suportar (e a deduzir fiscalmente) os valores devidos ao trabalhador em resultado da cessação do contrato de trabalho, em razão de os mesmos lhe terem sido debitados pela sociedade empregadora e a questão de saber se por via desse redêbito se poderá negar a dedutibilidade do gasto na esfera da entidade que o suportou, como pretende a AT, por entender que se trata de “um gasto a que o sujeito passivo é contratualmente alheio, traduzindo e consubstanciando tal gasto uma liberalidade sem conexão com os rendimentos do sujeito passivo”.

A problemática dos requisitos para a aceitação fiscal de um gasto foi objeto de intenso labor doutrinal<sup>1</sup>, que redundou em jurisprudência consolidada dos tribunais superiores<sup>2</sup>.

Numa muito breve síntese, para além de outros requisitos que não importa aqui considerar, um gasto será fiscalmente aceite quando lhe esteja subjacente um propósito empresarial, ou seja, quando não se traduza, objetivamente, num ato anormal de gestão.

Determinante para este entendimento é o respeito pela liberdade de iniciativa privada, constitucionalmente garantida (art. 61º, nº 1, da CRP), na sua dimensão de liberdade de gestão.

---

<sup>1</sup> Com saliência para TOMÁS DE CASTRO TAVARES, *Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos* (1999) e ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, 2004.

<sup>2</sup> Vide, por todos, Acórdão do STA de 15 de Novembro de 2017, em que foi relator o Conselheiro Francisco Rothes.

Cumpra aos gestores da empresa decidir quais os gastos tidos por mais convenientes para a prossecução do objeto social, não devendo a administração fiscal sobrepor os seus critérios de gestão ou de razoabilidade aos do contribuinte.

Entrando na análise do caso concreto, temos, em primeiro lugar que não ficou provado (não foi sequer alegado na fundamentação da liquidação impugnada) que da imputação do gasto em questão à Requerente tenha resultado uma economia fiscal, considerando o conjunto das duas sociedades envolvidas (ambas sujeitos passivos de IRC).

Mais, temos que a correção operada pela AT resultaria normalmente em desfavor dos interesses fazendários, uma vez que a Requerente teve prejuízos em 2014, não pagando IRC, enquanto a B..., segundo a testemunha F..., terá tido lucro fiscal em tal exercício, sendo que ambas as sociedades se encontram sujeitas ao mesmo regime de tributação em IRC.

O que torna difícil descortinar razões substantivas para a correção impugnada.

Também não foram apurados quaisquer factos que permitam concluir que a imputação de tal gasto à Requerente foi determinada pelo intuito de favorecer a B... .

Na realidade, numa lógica de grupo enquanto unidade económica, é razoavelmente indiferente qual a sociedade que deverá assumir determinado custo, pelo que a sua imputação a uma determinada sociedade desse grupo não pode, sem mais, ser entendida como correspondendo a um intuito de beneficiar outra.

A convicção do tribunal é que a imputação de gastos em apreciação mais não foi do que o resultado do prosseguimento da prática seguida de a B... debitar à Requerente todos os custos suportados com o trabalhador em causa.

Contudo, alguns elementos devem ser analisados com maior precisão.

Atenda-se que o valor em causa é um compósito de vários montantes devidos por diferentes razões. Recorde-se a tripla componente, como nos factos ficou demonstrado:

Foi paga ao Trabalhador uma compensação no valor de € 70.296,00, a qual incluía:

- (i) € 33.416,00 a título de compensação pecuniária global;
- (ii) € 23.614,00 a título de IRS e Segurança Social incidentes sobre a compensação pecuniária global; e
- (iii) € 13.266,00 a título de férias não gozadas.

Tal reflete-se naquilo que deve ou não ser considerado gasto fiscalmente relevante na esfera jurídica da Requerente.

Explique-se.

#### **V.1. Montante de € 13.266,00 a título de férias não gozadas**

O montante agora em análise corresponde ao pagamento devido pela entidade empregadora ao seu trabalhador.

Não se discute, aqui, o facto de ser obrigação legal da sociedade detentora do contrato de trabalho, enquanto entidade empregadora, pagar ao trabalhador todas as remunerações resultantes do contrato de trabalho, incluindo os valores decorrentes da sua cessação. No presente caso, a B... .

O está em causa é o facto de ter sido a Requerente a suportar (e a deduzir fiscalmente) os valores devidos ao trabalhador em resultado da cessação do contrato de trabalho, em razão de os mesmos lhe terem sido debitados pela sociedade empregadora.

No domínio dos montantes devidos, decorrentes do exercício da atividade laboral, defende-se que os mesmos continuam a ter o mesmo tipo de ligação que anteriores vencimentos pagos no exercício da atividade. E, por tal, o mesmo tipo de tratamento fiscal deverá ocorrer.

Ou seja, sendo obrigação da B... – entidade empregadora - o pagamento de salários e outras remunerações, tendo sido sempre o correspondente valor debitado por aquela sociedade à Requerente, e tendo a AT aceitado – e bem – a sua consideração como gasto fiscal desta, por ser a ela que havia sido prestado o trabalho que constituía a razão de ser de tais remunerações, não deverá haver lugar a tratamento diferenciado da parcela devida por conta de férias não gozadas.

Nesta perspetiva afigura-se-nos, desde logo, ser perfeitamente aceitável, e coerente com o entendimento sufragado pela AT relativamente às demais remunerações, que a parte do valor pago ao trabalhador, aquando da cessão, correspondente a direitos adquiridos ao longo da prestação de trabalho (remunerações então vencidas, remuneração correspondente a férias não gozadas, subsídios de férias), ainda que devida e paga pela entidade empregadora, fosse suportada pela Requerente, pois que tais gastos decorreram diretamente de trabalho a ela prestado.

Nesta medida, a correção efetuada pela AT surge destituída de fundamento, no domínio dos montantes devidos por férias não gozadas.

## **V.2. Montante de € 33.416,00 a título de compensação pecuniária global**

Raciocínio diferente deverá ser efetuado a propósito do montante devido a título de compensação pecuniária global, i.e., o atrás identificado como a “indenização propriamente devida”, embora, como veremos, o resultado seja final deva ser o mesmo.

À semelhança do atrás exposto, não está igualmente em causa – como já se deixou afirmado - o facto de a obrigação legal de pagamento da “indenização propriamente dita”, em caso de cessação de contrato, ser feita pela entidade empregadora, a B... .

O problema encontra-se na possível ou não dedução desse valor correspondente à “indenização propriamente dita”, por parte da Requerente que, recorde-se, não era a entidade empregadora.

Sobre este elemento julgam-se relevantes os seguintes aspetos:

- a. o montante (ainda que podendo ser objeto de negociação) deve, por força da lei, ser calculado em função do tempo de serviço, ou seja, que o direito a tal indemnização decorre, também ele, do trabalho prestado. Tendo o trabalhador em questão estado ao serviço da Requerente durante a quase totalidade do tempo em que esteve vinculado à B...;
- b. o montante é sempre legalmente devido pela entidade empregadora;
- c. a B... continuou a disponibilizar outro trabalhador para o desenvolvimento das funções anteriormente desempenhadas pelo trabalhador que cessou a relação laboral;
- d. continuaram a ocorrer os débitos à Requerente, por conta dos valores pagos pela B... a quem passou a desempenhar a função.

Assim, se, por um lado, se compreende ser possível aceitar que a Requerente tivesse entendido ser seu dever (o que não corresponde necessariamente a uma obrigação contratual previamente estabelecida) suportar tal indemnização, por outro lado, é igualmente relevante enfatizar haver diferença entre o dever legal de pagar e o redebito por conveniência de organização na gestão do grupo. Não obstante, entende-se que tendo o trabalhador em questão estado ao serviço da Requerente durante a quase totalidade do tempo em que esteve vinculado à B..., compreende-se e é objetivamente de aceitar que a Requerente tivesse entendido ser seu dever suportar tal indemnização.

Dito isto, apenas pode surgir como potencial ato de gestão anómalo, destituído de compreensível escopo empresarial, o facto de a Requerente ter aceiteado suportar o valor pago ao trabalhador na parte em que tal obrigação decorreu de trabalho prestado ao B..., um valor que, no contexto total da correção efetuada, seria relativamente despiciendo.

Porém, entende-se que a correção impugnada não deve ser anulada, mesmo que somente de forma parcial.

Mesmo admitindo – por mera hipótese - que à luz do preceituado no n.º 1 do art.º 23 do CIRC uma pequena parte do valor em questão não deveria ter sido contabilizado como gasto fiscalmente dedutível pela Requerente, temos que “o bloco normativo” que ao tribunal arbitral cumpre aplicar, não é constituído apenas pelas normas de direito positivadas (no caso, pelo art.º 23.º, n.º 1, do CIRC), mas também por princípios.

E aqui há um fator que surge e determina a decisão do tribunal de dar procedência total à impugnação: o princípio de justiça.

Assumindo a improcedência, ainda que tão só parcial, da presente impugnação, o gasto não seria dedutível na esfera da Requerente, em razão da validação da correção operada pela AT. A consequência seria a necessidade de a B... poder, então, em compensação, proceder a tal dedução.

Contudo, em face dos prazos legais, tal não é viável ou, pelo menos, é muito duvidoso que o pudesse ser, em razão do tempo decorrido. Estando em causa um gasto relativo a 2014, o prazo para revisão da liquidação do IRC, relativa à B..., está expirado.

Na aplicação da lei ao caso concreto, o julgador não pode socorrer-se apenas do teor da norma, mas tem também que avaliar em que medida é que a sua aplicação, no caso concreto, é compatível com o respeito pelos princípios estruturantes do nosso sistema fiscal.

Caso seja verificada incompatibilidade, a norma poderá ser desconsiderada.

Este é o entendimento, hoje corrente e pacífico, do STA.

Sirva de exemplo, porque relativamente recente, o Ac. 0716/13, de 14-03-2018, no qual, aliás, aparecem referidos outros acórdãos no mesmo sentido: *“a seguir o entendimento da Fazenda Pública, (...) no ano de 2009 em que a Administração Fiscal procedeu às correções impugnadas, já a impugnante não poderia proceder à revisão da autoliquidação de 1989, por há muito estar ultrapassado o respectivo prazo para o fazer, vendo-se assim impossibilitada de efectuar a dedução desse custo em qualquer dos anos. Numa situação destas, em que não seja possível a “correção simétrica”, por razões de tempestividade, a doutrina (Neste sentido Lei Geral Tributária Anotada, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, Encontro da Escrita, pag. 454 e Rui Duarte Morais, ob. citada, pág. 70.) e a jurisprudência supracitadas vêm afirmando que o custo, ainda que indevidamente contabilizado, deve ser aceite, nomeadamente quando a respectiva imputação não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios.”*

O caso em apreciação é análogo àqueles que motivaram tais decisões do STA, não porque a factualidade ou as normas em questão sejam as mesmas, mas porque são idênticos os valores em confronto e, portanto, é a mesma a razão de decidir.

Assumindo, como já referido, que o gasto correspondente ao valor da indemnização é fiscalmente dedutível, seja na esfera de uma das sociedades em causa ou, parcelarmente, por ambas, temos que a correção operada, em face dos limites temporais à correção simétrica, redundaria, considerado o conjunto das duas sociedades, numa tributação ofensiva de princípios constitucionais, como o da tributação pelo lucro real, e, portanto, o da Justiça na tributação.

Na realidade, a improceder a presente impugnação, tal gasto não apenas não seria dedutível na esfera da Requerente, em razão da validação da correção operada pela AT, mas também não

poderia ser dedutível na esfera da B... (ou, pelo menos, é muito duvidoso que o pudesse ser), em razão do tempo decorrido (estando em causa um gasto relativo a 2014, o prazo para revisão da liquidação do IRC (a relativa à B... está expirado).

Assim, cumpre ao julgador, na esteira de entendimento estabilizado pelo STA, optar pelo mal menor, ou seja aceitar a dedução integral do custo em questão na esfera da Requerente, por forma a garantir que a dedução ocorre no seio do grupo de sociedades.

### **V3. Montante de € 23.614,00 a título de IRS e Segurança Social incidentes sobre a compensação pecuniária global**

Atendendo ao acima exposto, o montante devido a título de IRS e de Segurança Social incidentes sobre a compensação pecuniária global seguem o mesmo raciocínio anteriormente exposto, concluindo-se também pela respetiva dedutibilidade na esfera da Requerente.

Em face do acima exposto, fica prejudicada, por desnecessária, a apreciação dos demais vícios imputados pela Requerente à liquidação impugnada.

### **V – DECISÃO**

Termos em que se conclui pela procedência da presente impugnação e, em consequência se anula, na totalidade, a liquidação impugnada.

Consequentemente, anula-se a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019..., que sobre ela versou.

Valor: € 70.296,00 (setenta mil, duzentos e noventa e seis euros).

Lisboa, 16 de Setembro de 2020

Rui Duarte Morais  
(Árbitro Presidente)

António Moura Portugal  
(Árbitro Vogal)

Rita Calçada Pires  
(Árbitro Vogal)