

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 459/2020-T

Tema: Vícios do procedimento de inspeção. Tributação autónoma. Bónus a administradores. Remunerações variáveis.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Arlindo José Francisco e Armando Oliveira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do CAAD, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 07-12-2020, acordam no seguinte:

1. **A..., S.A.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa (doravante “Requerente”), que anteriormente girava sob a denominação social de **B., S.A.**, veio, nos termos do disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação das liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.ºs 2019..., de 2 de Setembro de 2019, no montante a pagar de € 70.993,19, e 2019..., de 2 de Setembro de 2019, no montante a reembolsar de € 136.737,19, referentes aos períodos de tributação de 2015 e 2016, e, bem assim, das respetivas liquidações de juros compensatórios n.ºs 2019..., no montante de € 5.784,04, 2019..., no montante de € 7.162,76, e 2019..., no montante de € 2.575,90, e das correspondentes demonstrações de acerto de contas n.ºs 2019..., de 3 de Outubro de 2019, e 2019..., de 4 de Outubro de 2019, nos montantes globais a pagar de € 119.281,80 e € 36.421,90, respetivamente.

A Requerente pede ainda juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 16-09-2020.

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 os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 04-11-2020, 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.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 07-12-2020.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 27-01-2021, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

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, e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Requerente é uma sociedade comercial anónima, com sede e direcção efectiva em território nacional, cujo objecto social consiste na administração, em representação dos participantes e no seu interesse exclusivo, de fundos de investimento mobiliário ou imobiliário e, no geral, no exercício de todas as actividades legalmente consentidas às sociedades gestoras de fundos de investimento mobiliário, estando enquadrada no código de classificação de actividades económicas (“CAE”) 66300 («*atividades de gestão de fundos*»);
- B) Foi efectuada uma acção inspectiva à Requerente a coberto das ordens de serviço n.ºs OI2017... e OI2017..., em sede da qual foram determinadas as seguintes correcções em matéria de IRC aos períodos de tributação de 2015 e 2016:
- i.) No que respeita ao período de tributação de 2015:
 - Correcções à matéria tributável: € 417.000,00
 - Imposto em falta: € 12.510,00
 - ii.) No que respeita ao período de tributação de 2016:
 - Correcções à matéria tributável: € 9.200,00
 - Imposto em falta: € 31.776,00
- C) Relativamente ao exercício de 2016, a OI2017... apenas referia inicialmente o IVA como âmbito da inspecção, mas, posteriormente, foi notificado à Requerente o documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

4										
ÂMBITO E EXTENSÃO DA AÇÃO INSPETIVA - ANOS / EXERCÍCIOS / PERÍODOS A FISCALIZAR										
<input type="checkbox"/>	Geral (Alínea a) do nº 1 do artº 14º do RCPITA)				<input checked="" type="checkbox"/>	Parcial (Alínea b) do nº 1 do artº 14º do RCPITA)				
	Código de Atividade		Ano/Exercício		IRS	IRC	<input checked="" type="checkbox"/>	IVA	<input checked="" type="checkbox"/>	Outro
	Meses								Trimestre	
<input type="checkbox"/>	Geral (Alínea a) do nº 1 do artº 14º do RCPITA)				<input type="checkbox"/>	Parcial (Alínea b) do nº 1 do artº 14º do RCPITA)				
	Código de Atividade		Ano/Exercício		IRS	IRC		IVA		Outro
	Meses								Trimestre	
<input type="checkbox"/>	Geral (Alínea a) do nº 1 do artº 14º do RCPITA)				<input type="checkbox"/>	Parcial (Alínea b) do nº 1 do artº 14º do RCPITA)				
	Código de Atividade		Ano/Exercício		IRS	IRC		IVA		Outro
	Meses								Trimestre	
<input type="checkbox"/>	Geral (Alínea a) do nº 1 do artº 14º do RCPITA)				<input type="checkbox"/>	Parcial (Alínea b) do nº 1 do artº 14º do RCPITA)				
	Código de Atividade		Ano/Exercício		IRS	IRC		IVA		Outro
	Meses								Trimestre	
5										
ALTERAÇÃO DOS FINS, ÂMBITO E EXTENSÃO DO PROCEDIMENTO										
<input checked="" type="checkbox"/>	Altera-se a Ordem de Serviço que lhe foi notificada em				2018	/	08	/	28	, com os seguintes fundamentos:
Necessidade de verificação da situação tributável em sede de IRC.										

D) No Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do documento n.º3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, refere-se, além do mais, o seguinte:

II.1. Credencial e período em que decorreu a ação

Foi aberta pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), em 2017-12-29, as Ordens de Serviço n.º OI2017... e OI2017..., com despacho para inspeção datado de 2017-12-29, relativa ao exercício de 2015 e 2016 para o sujeito passivo A..., SA, NIPC:..., com sede na ... n.º..., ...-... LISBOA, da área do Serviço de Finanças de LISBOA ... (...),

Os atos de Inspeção foram iniciados em 2016-08-28 com a assinatura, por parte do Sujeito Passivo (SP), da Ordem de Serviço.

O prazo de inspeção foi ampliado por dois períodos de 3 meses nos termos da al. a) do n.º 3 do art.º 30.º do RCPITA. O sujeito passivo foi notificado, através dos ofícios n.º... de 2019-02-18 (Registo CTT RH ... PT) e n.º ... de 2019-05-07 (Registo CTT RH ... PT).

Os atos Inspetivos foram concluídos em 2019-06-18 com o envio da nota de diligência por correio, registo n.º RH ... PT.

Em conformidade com o disposto no artigo 52.º do RCPITA (Regime Complementar de Inspeção Tributária e Aduaneira), foi designado pela A... como representante para as relações com a AT, C..., NIF:...

II.2. Motivo, âmbito e Incidência temporal

A ordem de serviço n.º OI2017... emitida para o exercício de 2015, com o código de atividade 1222110228 (Controlo declarativo), tem natureza externa no âmbito do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), de acordo com o disposto na alínea a) do artigo 13.º e parcial na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º, ambos do RCPITA.

A ordem de serviço n.º OI2017... foi inicialmente emitida para o exercício de 2016 com natureza externa e âmbito parcial e incidindo sobre o IVA nos termos do disposto na alínea a) do artigo 13.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º, ambos do RCPITA. No decurso da ação Inspetiva foi alargado a sua incidência para IRC, tendo o sujeito passivo sido informado e para o efeito assinado nova ordem de serviço em 18-01-2019, dando cumprimento ao disposto no artigo 16.º do RCPITA. Dado o contribuinte estar afeto ao Cadastro Especial de Contribuintes (CEC), acompanhado pela Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), conforme Portaria n.º 130/2010, da 10 de maio, alterada pela Portaria n.º 169/2018, de 1 de Junho, e constar do Despacho n.º 977/2019, de 28 de Janeiro, o Sr. Diretor da UGC, por despacho da 2016.00.02, autorizou a extensão de competência, nos termos do artigo 17.º do RCPITA, através da comunicação 6...6, da UGC, datada de 2018.08.02.

(...)

III.1.1. Correções em sede de IRC – Ano de 2015

III.1.1.1. Correções ao Lucro Tributável – Remunerações Variáveis

[...]

Com base nos dados recolhidos e no que diz respeito ao ano de 2015 constata-se que na rubrica gastos #70 Gastos com pessoal, subconta #7010901 – Prémios

(Provisionados) e na conta #52 Encargos a pagar, subconta #528531 Provisão prémios, o seguinte:

- Não existem saldos de abertura;
- Foi provisionado para prémios a pagar o montante de EUR 425.000,00 (EUR 541.000,00 – EUR 116.000,00);
- No ano de 2015 foram pagos prémios no montante de EUR 8.000,00.
- O sujeito passivo não apresentou a cópia da ata da atribuição dos prémios nem demonstrou ter a obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados.

Face à falta desses elementos, nos termos do artigo 23.º do CIRC conjugado com o n.º 1 do artigo 39.º do CIRC, não é fiscalmente dedutível a provisão constituída deduzida do valor efetivamente pago em 2015, pelo que deve ser acrescido para efeitos fiscais o montante de EUR 417.000,00 (EUR 425.000,00 – EUR 8.000,00).

III.1.2. Correções em sede de IRC – Ano de 2016

III.1.2.1. Correções ao Lucro Tributável – Remunerações Variáveis

(...)

Em termos fiscais, o Código do IRC adaptou-se ao referido normativo contabilístico, considerando o “custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e bónus” como gastos no período de tributação em que os empregados prestam o serviço à entidade patronal, sendo esta a regra genérica estabelecida na alínea d) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

Não obstante, existem situações em que não se verificam as condições previstas nas alíneas a) e b) do § 19 da IAS 19, inibindo o sujeito passivo de reconhecer o referido “custo esperado” como gasto desse período.

Assim, o seu reconhecimento como gasto fiscal apenas poderá ocorrer quando os mesmos se tornarem exigíveis, ou seja, com a realização da condição estabelecida, sendo esse o momento em que se consideram suportados, nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do CIRC.

Da análise aos registos contabilísticos da entidade, e tendo presente o reconhecimento do gasto e os pagamentos efetuados, constata-se ser necessário efetuar ajustamentos ao lucro tributável de 2016 [...]. Assim, face aos elementos disponíveis, deverá ser acrescido ao lucro tributável apurado no montante de EUR 9.200,00.

III.1.2.2. Imposto em Falta - Tributação Autónoma – Art.º 88.º CIRC

O disposto no n.º 13 do Artigo 88.º - Taxas de tributação autónoma refere que:

13 - São tributados autonomamente, à taxa de 35%;[Aditado pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril - OE]

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 € 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. (Aditado pela Lei n.º 3-B/2010, de 23 de Abril- OEJ, (sublinhado nosso))

Conforme decorre da norma citada, a sujeição a tributação autónoma dos gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes, depende da verificação cumulativa de um conjunto de pressupostos relacionados com o valor dos próprios encargos "superior a € 27.500,00" com o seu peso relativo no cômputo da remuneração anual paga ("uma parcela superior a 25% da remuneração anual).

De acordo com o ponto 3 da Circular n.º 8/2000, de 11 de maio, da Direção de Serviços de IRC, no conceito de "remuneração anual, deverão incluir-se todas as retribuições (remunerações) certas, variáveis ou mistas que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o trabalhador tem direito no período de tributação como contrapartida do seu trabalho.

A verificação cumulativa destes pressupostos, conjuntamente com a não aplicação dos requisitos da delimitação negativa de incidência prevista na parte final da alínea b) do n.º 13 do art.º 88.º do CIRC (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), permite balizar a sujeição à tributação dos referidos encargos.

(...)

Dado que a questão em análise da aplicação do disposto no artigo 88.º se foca apenas nos "gestores, administradores ou parentes" face aos elementos disponibilizados pela SP (Anexo 3) Obtivemos a seguinte Informação:

	PRÉMIO CALCULADO		PAGO	PAGAMENTOS FUTUROS
	2015	2016	2016	
1	85.000,00	92.375,00	51.000,00	126.375,00
2	30.000,00	30.000,00	18.000,00	42.000,00
3	65.000,00	50.000,00	39.000,00	76.000,00

Nota: valores da remuneração variável relativa aos administradores da sociedade, contabilizada e liquidada entre 2015 e 2016 (mail do SP datado de 2019-02-08).

Do mapa com os valores pagos em cada ano (Anexo 2) retiraram-se apenas Os dados referentes aos administradores (identificados pelo SP com 1,2 a 3 e que corresponde respetivamente a D..., E... e F...).

	2016	2015	2016	2017	2018	TOTAIS
001	51.000,00					51.000,00
002	18.000,00					18.000,00
003	39.000,00					39.000,00
						108.000,00
2017						
001	11.334,00	55.425,00				66.759,00
002	4.000,00	18.000,00				22.000,00
003	8.666,67	30.000,00				38.666,67
						127.425,67
2018						
001		11.333,00	12.316,66	56.043,00		79.692,66
002		8.000,00	12.000,00			20.000,00
003		8.666,67	6.666,66	30.000,00		45.333,33
						145.025,99

Nota: Dados do Sujeito Passivo retirados do Anexo 2

Analisando Os dados dos quadros supra constata-se que as remunerações variáveis são diferidas em 40% do seu valor por três anos (1/3 em cada ano) como a seguir se resume:

Provisionado 2015	Pago 2016	%	Diferimento 40%	Diferimento 3 anos
(A)	(B)	(B)/(A)	(C)=40%x(A)	(C)/3
85.000,00	51.000,00	60%	34.000,00	11.333,33
30.000,00	18.000,00	60%	12.000,00	4.000,00
65.000,00	39.000,00	60%	26.000,00	8.666,67
180.000,00	108.000,00			

Provisionado 2016	Pago 2017	%	Diferimento 40%	Diferimento 3 anos
(A)	(B)	(B)/(A)	(C)=40%x(A)	(C)/3
92.375,00	55.425,00	60%	35.950,00	12.316,67
30.000,00	18.000,00	60%	12.000,00	4.000,00
50.000,00	30.000,00	60%	20.000,00	6.666,67
172.375,00	103.425,00			

(...)

Não se verifica aqui, portanto, a exceção à sujeição é tributação autónoma prevista na parte final da norma em apreço (alínea b) do n.º 13 do art.º 88.º do CIRC).

Da declaração modelo 22 a da IES entregues pelo sujeito passivo não constam valores de tributação autónoma referentes a remunerações variáveis nos termos do n.º 13 do artigo 88.º do CIRC.

No que diz respeito ao ano de 2016 foram pagas remunerações variáveis a membros do Conselho de Administração não tendo no entanto sido sujeitas a tributação autónoma. Tendo em conta o valor da remuneração variável paga e os limites previstos no n.º 13 do artigo 88.º, no quadro abaixo, foi determinado o valor de tributação autónoma de 35% a que estão sujeitas as referidas remunerações:

NIF	NOME	RENDIMENTO			Total Geral Rendimentos (A)	S REFERENÇÃO	REM Variável (B)	Limite art.º 88.º n.º 13 CIRC		
		Total Geral	S FERIAS Total Geral	S NATAL Total Geral				Rem.variável >25%*Rem. anual	Rem.variável >27500	Tributação autónoma 35%
...	D...	136.815,24	7.151,29	7.161,29	151.117,82	1.548,80	51.000,00	25.029,46	SIM	17.850,00
...	F...	139.816,31	8.401,30	8.401,30	156.617,91	1.548,80	39.000,00	29.404,48	SIM	13.650,00
...	E...	123.643,80	8.903,64	8.803,64	141.251,08	1.542,40	18.000,00	30.812,77	Não	0,00
							108.000,00			31.500,00

Nota: Para efeitos de cálculo do limite dos 25% da remuneração anual ao total geral dos rendimentos foi retirada a remuneração variável.

Assim, encontra-se em falta o montante de €31.600,00 relativo a Imposto em falta – tributações autónomas.

III.1.3. Correções em sede de IRC – Derrama estadual – Ano de 2015 e 2016

[...]

Atendendo a que o lucro tributável corrigido, no exercício de 2015 e 2016, ascende a EUR 2.927.501,71 e EUR 1.751.320,48, respetivamente, a derrama estadual devida para cada exercício é EUR 42.825,05 [...] para 2015 e de EUR 7.539,61 [...] para 2016».

(...)

VI - REGULARIZAÇÕES EFETUADAS PELO SUJEITO PASSIVO NO DECURSO DA AÇÃO INSPETIVA

Se o sujeito passivo pretender regularizar voluntariamente as correções propostas deverá submeter Declarações de substituição Modelo 22, para 03 anos de 2015 e 2016, acrescentando ao Resinado Líquido, no quadro 07, os valores descritos nos pontos III.1.1.1 e III.1.2.1, respetivamente, e no quadro 10 os valores Indicados nos pontos III.1.2,2 (ano de 2016) e III.1.3. (anos da 2015 e 2016). . Caso o faça deverá dar conhecimento das regularizações efetuadas.

VII - INFRAÇÕES VERIFICADAS

As omissões e Inexatidões praticadas e descritas no capítulo III constituem infrações aos artigos 18.º, 23.º, 39.º e 66.º do CIRC e são punidas pelo artigo 119.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Foi lavrado auto de notícia no SCO (Sistema de Contra - Ordenações) para punição das Infrações descritas, uma vez que o sujeito passivo não solicitou a redução das colmas, ao abrigo da alínea c) do n.º 1 do art.º 29.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

E) Posteriormente, a Requerente foi notificada dos seguintes actos tributários:

i.) Por referência ao período de tributação de 2015:

- Liquidação de IRC n.º 2019..., de 2 de Setembro de 2019, no montante a pagar de € 70.993,19;
- Demonstração de liquidação de juros compensatórios, refletindo as liquidações de juros compensatórios n.ºs 2019..., no montante de € 5.784,04, e 2019..., no montante de € 7.162,76;

- Demonstração de acerto de contas n.º 2019..., de 3 de Outubro de 2019, no montante a pagar de € 119.281,80 – (documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- ii.) Por referência ao período de tributação de 2016:
- Liquidação de IRC n.º 2019..., de 2 de Setembro de 2019, no montante a reembolsar de € 136.737,19;
 - Demonstração de liquidação de juros compensatórios, refletindo a liquidação de juros compensatórios n.º 2019..., no montante de € 2.575,90;
 - Demonstração de acerto de contas n.º 2019..., de 4 de Outubro de 2019, no montante a pagar de € 36.421,90 (documentos n.ºs 1 e 2);
- F) No dia 20-11-2019, a Requerente procedeu voluntariamente ao pagamento das quantias liquidadas, nos montantes de € 119.281,80 e € 36.421,90, respetivamente (documentos n.ºs 8 e 9 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- G) No dia 17-02-2020, a Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações referidas (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H) A reclamação graciosa não foi decidida até 15-09-2020, data em que a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo;
- I) No que respeita ao período de tributação de 2016, a acção inspectiva circunscreveu-se *ab initio* à situação tributária da Requerente em sede de IVA, mas no dia 18-01-2019, foi proferido despacho alterando a Ordem de Serviço com fundamento em «*necessidade de verificação da situação tributável em sede de IRC*» (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- J) Por ofício n.º..., de 18-02-2019, do Director de Finanças Adjunto de Lisboa, foi comunicado à Requerente o seguinte:
- «Informa-se V. Ex.^a que o procedimento de inspeção a coberto das Ordens de Serviço OI2017... e OI2017..., relativamente aos exercícios de 2015 e 2016 [...], foi alargado por um período de 3 meses, de harmonia com o despacho exarado no*

processo acima identificado, de que se junta cópia, nos termos da previsão/estatuição do artigo 36.º, n.ºs 3 e 4, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (DL 413/98 – RCPITA)» (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

K) O despacho referido, datado de 15-02-2019, tem o seguinte teor:

«Visto. Concordo. Autorizo a prorrogação do procedimento de inspeção, conforme proposto» (documento n.º 5);

L) A proposta para que remete o despacho consta da informação de 14-02-2019, em que se refere o seguinte:

«As ordens de serviço OI2017... e OI2017..., relativas à ação de inspeção de âmbito parcial, em sede de IRC e IVA, para os anos de 2015 e 2016, para o sujeito passivo [...] foram assinadas em 2018-08-28.

O motivo da abertura deste procedimento de inspeção relaciona-se com a análise efetuada no acompanhamento permanente onde se detetaram divergências declarativas quer em sede de IVA quer em sede de IRC.

Atendendo à complexidade das operações e ao seu enquadramento fiscal, não será possível concluir o procedimento inspetivo no prazo de seis meses.

Assim sendo, nos termos do artigo 36.º, n.º 3, alínea a), do RCPITA, solicita-se a competente autorização no sentido de prorrogação do prazo do procedimento de inspeção por um período de 3 meses, o qual posteriormente será comunicado ao sujeito passivo nos termos previstos na Lei (n.º 4, do artigo 36.º, do RCPITA), prevendo-se que a conclusão dos procedimentos ocorra até ao próximo dia 27 de maio de 2019» (documento n.º 5);

M) Por ofício n.º..., de 7 de Maio de 2019, do Diretor de Finanças Adjunto de Lisboa, a Requerente foi notificada do seguinte:

Informa-se V. Ex.ª que o procedimento de inspeção a coberto das Ordens de Serviço OI2017... e OI2017..., relativamente aos exercícios de 2015 e 2016 [...], foi alargado por mais um período de 3 meses, de harmonia com o despacho exarado no processo acima identificado, de que se junta cópia, nos termos da

previsão/estatuição do artigo 36.º, n.ºs 3 e 4, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (DL 413/98 – RCPITA)» (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

N) Tal despacho, datado de 7 de Maio de 2019, da autoria do Diretor de Finanças Adjunto de Lisboa, refere:

«Visto. Concordo. Autorizo a prorrogação do procedimento de inspeção, conforme proposto». (documento n.º 6);

O) Na proposta para remete o despacho referido na alínea anterior, que consta da informação 06-05-2019, refere-se o seguinte:

«As ordens de serviço OI2017... e OI2017..., relativas à ação de inspeção de âmbito parcial, em sede de IRC e IVA, para os anos de 2015 e 2016, para o sujeito passivo [...] foram assinadas em 2018-08-28.

O motivo da abertura deste procedimento de inspeção relaciona-se com a análise efetuada no acompanhamento permanente onde se detetaram divergências declarativas quer em sede de IVA quer em sede de IRC.

Em 2019/02/15 foi autorizada e comunicada ao sujeito passivo a prorrogação do prazo do procedimento de inspeção por um período de 3 meses com data previsível de conclusão em 2019/05/27.

No entanto, e atendendo à complexidade das operações e ao seu enquadramento fiscal, não será possível concluir o procedimento inspetivo nesse prazo.

Assim sendo, nos termos do artigo 36.º, n.º 3, alínea a), do RCPITA, solicita-se a competente autorização no sentido de prorrogação do prazo do procedimento de inspeção por mais um período de 3 meses, o qual posteriormente será comunicado ao sujeito passivo nos termos previstos na Lei (n.º 4, do artigo 36.º, do RCPITA), prevendo-se que a conclusão dos procedimentos ocorra até ao próximo dia 27 de agosto de 2019» (documento n.º 6).

P) Pelo despacho n.º 3816/2019, publicado no Diário da República n.º 68/2019, Série II de 05-04-2019, o Diretor Adjunto da Unidade dos Grandes Contribuintes subdelegou no Chefe de Divisão de Inspeção a Bancos e Instituições Financeiras, ...,

as competências que lhe foram delegadas pelo Diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes no Despacho n.º 2298/2019, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 48, de 08-03-2019, para «sancionar os relatórios de ações inspetivas elaborados no âmbito da respetiva divisão, conforme n.º 6 do artigo 62.º do RCPITA, cujo montante das correções técnicas ou meramente aritméticas não ultrapasse o montante de (euro) 5.000.000 de matéria coletável ou de (euro) 2.000.000 de imposto diretamente em falta, com exceção daqueles de que resulte a liquidação de tributos com base na disposição antiabuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária».

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral

A Administração Tributária não apresentou processo administrativo.

3. Matéria de direito

Foi efectuada uma inspeção à Requerente, em que foram feitas correcções à matéria tributável de IRC dos exercícios de 2015 e 2016.

A Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações, que não foi decidida no prazo previsto no artigo 57.º, n.º 5, da LGT.

A Requerente imputa aos actos impugnados

- i) Em ilegalidades de carácter procedimental, consubstanciadas na preterição dos artigos 17.º, 15.º e 36.º, n.ºs 1 e 3, alínea a), do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”);

ii) Em ilegalidade de carácter material, consubstanciada na violação do regime ínsito no artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do CIRC.

3.1. ilegalidades de carácter procedimental

3.1.1. Preterição do regime aplicável à extensão de competência no âmbito da inspeção (artigo 17.º do RCPITA)

Os artigos 16.º e 17.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) estabelecem o seguinte, nas redacções vigentes em 2015/2016:

Artigo 16.º

Competência material e territorial

1 - São competentes para a prática dos atos de inspeção tributária, nos termos da lei, os seguintes serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (redacção da Lei n.º 75-A/2014, de 3 de Setembro)

- a) A Unidade dos Grandes Contribuintes, relativamente aos sujeitos passivos que de acordo com os critérios definidos sejam considerados como grandes contribuintes; (redacção do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de Janeiro)*
- b) As direcções de serviços de inspeção tributária que nos termos da orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira integram a área operativa da inspeção tributária, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários que sejam seleccionados no âmbito das suas competências ou designados pelo director-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira; (redacção da Lei n.º 75-A/2014, de 3 de Setembro)*
- c) As unidades orgânicas desconcentradas, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial. (redacção do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de Janeiro)*

Artigo 17.º

Extensão da competência

Os actos de inspecção podem estender-se a áreas territoriais diversas das previstas no artigo anterior ou ser efectuados por outro serviço, mediante decisão fundamentada da entidade que os tiver ordenado. (Redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro)

No Relatório da Inspeção Tributária (RIT) refere-se que «*Dado o contribuinte estar afeto ao Cadastro Especial de Contribuintes (CEC), acompanhado pela Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), conforme Portaria n.º 130/2016, de 10 de maio, alterada pela Portaria n.º 159/2018, de 1 de junho, e constar do Despacho n.º 977/2019, de 28 de janeiro, o Sr. Diretor da UGC, por despacho de 2018.08.02, autorizou a extensão de competência, nos termos do artigo 17.º do RCPITA, através da comunicação 6...6, da UGC, datada de 2018.08.02*».

A Requerente diz que «*nunca foi notificada do pretense despacho de 2 de agosto de 2018, da autoria do Diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes, pelo que o mesmo, a existir, nunca produziu efeitos na sua esfera, não lhe sendo, por isso, oponível*».

A Administração Tributária diz, na sua Resposta, o seguinte, em suma:

- as ordens de serviço foram abertas em 29 de Dezembro de 2017, data em que a competência material e territorial era, nos termos do artigo 16.º do RCPITA, da Direção de Finanças de Lisboa;
- face às alterações ocorridas na Portaria n.º 130/2016, de 10 de Maio, através da Portaria n.º 159/2018, de 1 de Junho, e de acordo com o Despacho n.º 977/2019, de 15 de Janeiro, bem como, com o disposto no artigo 16.º do RCPITA, a competência material e territorial para a prática dos atos inspetivos deixou de ser da Direção de Finanças de Lisboa e passou a ser da UGC, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2018;
- o Diretor da UGC, por despacho de 2 de Agosto de 2018, autorizou a extensão de competência à Direção de Finanças de Lisboa, nos termos do artigo 17.º do RCPITA, através da Comunicação n.º 6...6, da mesma data;

- os actos praticados no procedimento inspectivo foram ratificados, na íntegra, por despacho do Chefe de Divisão da DIBIF, por subdelegação de competências do Diretor da UGC, o qual sancionou quer o projeto de relatório quer o relatório final;
- a Requerente não exerceu o direito de audição sobre o projeto de RIT que lhe foi notificado para esse efeito, projeto que, reitera-se, já continha a referência à extensão de competência da DF de Lisboa, com fundamento no artigo 17.º do RCPITA;
- assim, não só a UGC subscreve na íntegra o vertido no projeto de relatório, como a Requerente é notificada quer da extensão de competência e da ratificação dos atos dali decorrentes, sem que tivesse manifestado qualquer oposição;
- a verificar-se uma situação de falta ou insuficiência da fundamentação, cabe aos contribuintes solicitar a emissão da certidão prevista no artigo 37.º do CPPT, sob pena dos vícios da notificação se considerarem sanados.

Como se referiu na fixação da matéria de facto, pelo despacho n.º 3816/2019, publicado no Diário da República n.º 68/2019, Série II de 05-04-2019, o Diretor Adjunto da Unidade dos Grandes Contribuintes subdelegou no Chefe de Divisão de Inspeção a Bancos e Instituições Financeiras, ..., as competências que lhe foram delegadas pelo Diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes no Despacho n.º 2298/2019, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 48, de 08-03-2019, para *«sancionar os relatórios de ações inspetivas elaborados no âmbito da respetiva divisão, conforme n.º 6 do artigo 62.º do RCPITA, cujo montante das correções técnicas ou meramente aritméticas não ultrapasse o montante de (euro) 5.000.000 de matéria coletável ou de (euro) 2.000.000 de imposto diretamente em falta, com exceção daqueles de que resulte a liquidação de tributos com base na disposição antiabuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária»*.

O Relatório da Inspeção Tributária da inspeção (RIT) à Requerente foi sancionado pelo referido Chefe de Divisão de Inspeção a Bancos e Instituições Financeiras, pelo que as conclusões aí formuladas foram assumidas pela Unidade dos Grandes Contribuintes, sendo este sancionamento a decisão final do procedimento de inspeção.

Como decorre do preceituado artigo 164.º, n.º 3, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo

29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o sancionamento das conclusões do RIT pela entidade competente tem como efeito a ratificação-sanação dos actos do procedimento de inspecção que possam enfermar de vício de incompetência.

Por isso, independentemente de saber se existiu vício de incompetência, é de concluir que o sancionamento do RIT tem ínsita a ratificação-sanação dos actos procedimentais que possam enfermar de vício de incompetência e tem efeito retroactivo, nos termos do n.º 5 do artigo 164.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Consequentemente, os actos de liquidação impugnados não enfermam do vício de incompetência que lhes foi imputado.

3.1.2. Violação do prazo do procedimento de inspecção quanto aos exercícios de 2015 e 2016 (artigo 36.º do RCPITA)

A Requerente defende, em suma, que *«nem os despachos que procederam às sucessivas prorrogações do procedimento de inspecção nem as informações em que se alicerçaram (cfr. documentos n.ºs 5 e 6) especificam os motivos enervadores de tais prorrogações»*, pois a Administração Tributária limita-se a reproduzir o preceituado no artigo 36.º, n.º 3, alínea a), do RCPITA.

Porém, independentemente da eventual ilegalidade dos referidos despachos por deficiência de fundamentação, dela não decorre a ilegalidade das liquidações.

Na verdade, como vem entendendo uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, os vícios dos despachos de prorrogação da inspecção não têm eficácia invalidante dos actos praticados no procedimento de inspecção nem nos posteriores actos de liquidação, apenas tendo como consequência a cessação do efeito suspensivo do prazo de caducidade do direito de liquidação que é atribuído à inspecção tributária no artigo 46.º, n.º 1, da LGT.

Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 27-02-2008, processo n.º 0955/07; de 07-05-2008, processo n.º 0102/08; e de 25-02-2015, processo n.º 0709/14.

Na linha desta jurisprudência, para cuja fundamentação se remete, improcede o pedido de anulação das liquidações com fundamento em violação das regras sobre prorrogação do prazo da inspeção.

3.1.3. Violação do âmbito da inspeção quanto ao exercício de 2016 (artigo 15.º do RCPITA)

A Requerente defende, em suma, o seguinte:

- quanto ao exercício de 2016, a Autoridade Tributária e Aduaneira optou por, num primeiro momento, circunscrever o âmbito da ação inspetiva ao IVA, mas os serviços de inspeção tributária efetuaram correções em sede de IRC ao exercício de 2016;
- a Requerente não foi notificada de despacho fundamentado de alteração do âmbito do procedimento inspetivo, em conformidade com o artigo 15.º do RCPITA, mas *«tão-somente foi notificada de uma nova ordem de serviço (ainda que com o mesmo número: OI2017...) referente ao IRC do exercício de 2016»;*
- *«a ordem de serviço determina o início de uma nova ação inspetiva, mas não o alargamento de uma ação inspetiva em curso, nos termos e para os efeitos do artigo 15.º do RCPITA».*

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que, em suma, que

- *«o n.º 1 do 15º do RCPITA prevê a possibilidade de alteração do âmbito do procedimento inspetivo e tal preceito foi integralmente cumprido pela Inspeção Tributária utilizando a AT uma formalidade inclusivamente mais forte como é a emissão de uma ordem de serviço»;*
- *«na hipótese (académica) de se verificar a preterição da alegada formalidade legal tal vício encontra-se sanado, de acordo com o princípio do aproveitamento do ato administrativo»;*

Os artigos 14.º e 15.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) estabelecem o seguinte:

Artigo 14.º

Âmbito e extensão

1 - Quanto ao âmbito, o procedimento de inspeção pode ser:

- a) Geral ou polivalente, quando tiver por objecto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários;*
- b) Parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários.*

2 - Considera-se ainda procedimento parcial o que se limite à consulta, recolha de documentos ou elementos determinados e à verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, ou ao controlo de bens em circulação.

3 - Quanto à extensão, o procedimento pode englobar um ou mais períodos de tributação.

Artigo 15.º

Alteração dos fins, âmbito e extensão do procedimento

1 - Os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspeccionada.

2 - O âmbito e extensão do procedimento de inspeção pode ser determinado a solicitação dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, nos termos do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro.

A acção inspectiva subjacente às liquidações impugnadas foi aberta pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) com base nas Ordens de Serviço n.º OI2017... e OI2017... .

Como se refere no RIT, «a ordem de serviço n.º 012017... foi inicialmente emitida para o exercício de 2016 com natureza externa e âmbito parcial e incidindo sobre o IVA nos termos do disposto na alínea a) do artigo 13.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º, ambos do RCPITA. No decurso da ação Inspetiva foi alargado a sua incidência para IRC, tendo o sujeito passivo sido informado e para o efeito assinado nova ordem de serviço em 18-01-2019, dando cumprimento ao disposto no artigo 16.º do RCPITA».

Como diz a Requerente, houve um alargamento do âmbito da inspeção relativa ao exercício de 2016, que lhe foi notificado pelo documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

Mas, ao contrário do que diz a Requerente, não se tratou de notificação de «uma nova ordem de serviço (ainda que com o mesmo número: OI2017...)», mas de uma alteração da Ordem de serviço com esse número que lhe foi anteriormente notificada.

Na verdade, é isso que consta do ponto 5 desse documento que tem o seguinte teor:

ALTERAÇÃO DOS FINS, ÂMBITO E EXTENSÃO DO PROCEDIMENTO	
<input checked="" type="checkbox"/>	Altera-se a Ordem de Serviço que lhe foi notificada em 2018 / 08 / 28 , com os seguintes fundamentos: Necessidade de verificação da situação tributável em sede de IRC.

Como é óbvio, a expressão «Altera-se a Ordem de Serviço que lhe foi notificada em 2018/08/28» não pode ser interpretada como sendo uma nova Ordem de Serviço, mas sim uma alteração da anterior, cujo número é indicado.

Por outro lado, no ponto 4 da Ordem de Serviço refere-se o novo âmbito da inspeção, referindo-se o exercício de 2016 e estando assinaladas as referências a IVA e IRC.

O facto de ter sido utilizado para a notificação o mesmo tipo de modelo de documento que a Administração Tributária utiliza para notificar inicialmente as ordens de serviço, que contém campos adequados para indicar várias situações possíveis de notificações referentes a ordens de serviço, não tem qualquer relevância para alterar o alcance da notificação, pois o que releva, para este efeito, são os campos 4 e 5 de que resulta inequivocamente a alteração do âmbito da inspeção.

Aliás, que se tratou de um alargamento, confirma-se pelo facto de não ter sido iniciado um novo procedimento de inspecção, mas sim ter sido ampliado o âmbito do inicial, sendo elaborado um único relatório final.

Por outro lado, nem se trata de substituição do «*despacho previsto no artigo 15.º do RCPITA*», pois o que consta do documento n.º 4 é precisamente esse despacho, emitido pelo Chefe de Divisão indicado no campo 2.

Por isso, não ocorreu falta do despacho previsto no artigo 15.º do RCPITA nem falta da sua notificação.

Consequentemente, as correções efectuadas no RIT relativas ao exercício de 2016 e as subsequentes liquidações relativas a este exercício não enfermam dos vícios procedimentais que a Requerente lhes imputa.

3.2. Questão da ilegalidade da liquidação adicional de IRC do exercício de 2016, com fundamento na preterição do artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do CIRC

3.2.1. A questão e posições das Partes

A Administração Tributária efectuou uma correcção relativa ao exercício de 2016, respeitante a remunerações a membros do Conselho de Administração, por não terem sido sujeitas a tributação autónoma, nos termos do artigo 88.º, n. 13, do CIRC, que estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

13 - São tributados autonomamente, à taxa de 35 %:

(...)

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.

No caso em apreço, não ocorreu diferimento de uma parte igual ou superior a 50%, mas apenas de 40%, pelo que não se verifica a exclusão da tributação autónoma prevista na parte final desta norma.

A Administração Tributária entendeu estarem sujeitas a tributação autónoma as remunerações variáveis pagas aos administradores D... e F... .

Em ambos os casos, as remunerações variáveis pagas foram superiores a € 27.500,00, pelo que se verifica um dos requisitos da tributação autónoma.

A controvérsia tem por objecto apenas a verificação do outro requisito e as remunerações variáveis representarem «*uma parcela superior a 25 % da remuneração anual*», entendendo a Requerente que, para determinar esta «*remuneração anual*», se incluem o subsídio de refeição e as remunerações variáveis e entendendo a Administração Tributária que estas devem ser excluídas,

Relativamente ao administrador D... esta divergência não tem qualquer consequência, pois as remunerações variáveis em 2016 foram no montante de € 51.000,00, muito superior a 25% da soma de todas as remunerações fixas e variáveis acrescidas do subsídio de refeição, que totalizam € 152.666,62.

Assim, a Requerente apenas imputa ilegalidade relevante quanto à tributação autónoma aplicada referente às remunerações variáveis pagas ao administrador F..., que recebeu no total € 156.617,891 de remunerações (fixas e variáveis), sendo € 39.000,00 de remunerações variáveis, além de € 1.548,80 de subsídio de refeição.

No artigo 88.º, n.º 13, alínea b) do CIRC estabelece-se, no que agora interessa, que «*são tributados autonomamente, à taxa de 35 % (...) 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*».

A Requerente defende, em suma, que as remunerações variáveis e o subsídio de alimentação são de considerar para efeitos da determinação da «*remuneração anual*» relevante

para apurar se de verifica o requisito da tributação autónoma de total auferida, pois aquela remuneração anual não se retinha à «remuneração fixa».

No presente processo, a Administração Tributária defende, em suma, que deve entender-se por «remuneração anual» «todas as importâncias certas, variáveis ou mistas que sejam colocadas à disposição do membro do órgão de administração, em razão do exercício das suas funções, pelo que estão incluídas todas as prestações que assumem a natureza de estabilidade, independentemente da sua variabilidade quanto ao valor», pelo que «serão incluídas as remunerações por aplicação de resultados, quando manifestem um carácter estável».

3.2.2. Apreciação da questão

É de notar, desde logo, que este entendimento propugnado no presente processo pela Administração Tributária não coincide com o adoptado no RIT, pois aí não se faz referência à estabilidade ou falta de estabilidade das remunerações variáveis, nem se fez qualquer diligência no sentido de averiguar se havia alguma estabilidade nas que foram auferidas em 2016.

Na verdade, à face do que consta do RIT, em que se refere apenas que «para efeitos do cálculo do limite dos 25% da remuneração anual ao total geral dos rendimentos foi retirada a remuneração variável», o entendimento que se depreende estar subjacente à correcção efectuada é o de que a remuneração variável deve ser excluída do cálculo daquele limite.

Sendo esta a fundamentação da correcção, é à face dela que há que apreciar a sua legalidade, pois o processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele], pelo que os actos têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante

a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos, invocados à posteriori. (¹)

Por outro lado, como se refere no RIT a própria Administração Tributária relativamente a uma situação paralela, em que estavam em causa «*gratificações e outras remunerações do trabalho de membros do órgão de administração da sociedade*», adoptou o entendimento que consta do ponto 3 da Circular n.º 8/2000, de 11 de Maio, da Direcção de Serviços de IRC, em que esclareceu que «*no conceito de remuneração, deverão ser incluídas 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 preenchem aqueles requisitos*».

Em qualquer caso, não há qualquer suporte legal para restringir afastar as remunerações variáveis para efeitos do cálculo do limite dos 25% da remuneração anual referida no n.º 13 do artigo 88.º do CIRC.

Na verdade, a própria letra da lei, ao fazer referência às remunerações variáveis como «*uma parcela superior a 25 % da remuneração anual*», revela manifestamente que elas são consideradas para determinar esta remuneração anual, pois só assim elas são «*uma parcela*» desta.

¹ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207.
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289.
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02.
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02;
- de 22-03-2018, processo n.º 0208/17.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é "irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto", e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que "não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa".
- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que "as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade".

Por outro lado esta constatação afasta também a interpretação defendida no presente processo pela Administração Tributária, pois as remunerações variáveis relevantes serão, em cada ano, as que foram *parcela da remuneração anual* desse ano, não havendo qualquer suporte legal nem lógico para afastar as remunerações «*instáveis*» a que alude a Administração Tributária que sejam *parcela dessa remuneração anual*. Aliás, a natureza variável das remunerações implicará necessariamente alguma instabilidade, pelo que nem se justificaria que a sua inexistente estabilidade fosse um requisito exigido por lei para serem consideradas no cálculo.

Ora, considerando para determinação da remuneração anual do administrador F... a totalidade das remunerações fixa e variáveis auferidas em 2016 (mesmo sem considerar o subsídio de refeição) constata-se que a *parcela* que estas constituem é inferior a 25% do total: o valor da remuneração total anual é de € 156.617,91, pelo que o limite de 25% é de € 39.154,48, e as remunerações variáveis recebidas totalizam € 39.000,00.

Pelo exposto, a tributação autónoma relativa à remuneração do administrador F... enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a anulação das liquidações de IRC e juros compensatórios relativas ao exercício de 2016, nas partes referentes à tributação autónoma.

3.3. Ilegalidade da liquidação de juros compensatórios

Nas liquidações impugnadas foram incluído os montantes a título de juros compensatórios e nas respectivas demonstrações invocam-se os artigos 102.º do CIRC e 35.º da LGT e refere-se que parte dos juros se baseiam em «*Recebimento indevido*» e outra parte em «*Retardamento da liquidação*».

A Requerente defende que não lhe pode ser imputada responsabilidade pelos juros compensatórios, por não ter sido retardada a liquidação por facto que lhe seja imputável e por não ter culpa.

No entanto, relativamente ao exercício de 2015, foi efectuada uma correcção por ter sido deduzida indevidamente uma provisão e, quanto ao exercício de 2016, foram efectuadas correcções por dedução indevida de gastos relativos a «*pagamentos de participação nos lucros*

e *bónus*», falta de liquidação de tributação autónoma quanto às remunerações de F..., além de derrama estadual.

As deduções indevidas e a falta de liquidação de tributação autónoma, na parte em que deveriam ter sido efectuadas (isto é, com excepção da tributação autónoma relativa às remunerações de F...), consumaram-se com o termo dos prazos para a apresentação das declarações modelo 22, nos últimos dias de Maio de 2016 e 2017, relativamente às liquidações referentes aos exercícios de 2015 e 2016, respectivamente (artigo 120.º, n.º 2, do CIRC).

Assim, tendo as liquidações do imposto em correspondente às correcções e à tributação autónoma sido efectuadas apenas em 02-09-2019, houve retardamento da liquidação, que é imputável à Requerente, por não ter efectuado as autoliquidações até 31-05-2016 e até 31-05-2017, relativamente aos exercícios de 2015 e 2016 respectivamente.

Por outro lado, como se referiu no Ponto VII do Relatório da Inspeção Tributária «*as omissões e Inexatidões praticadas e descritas no capítulo III constituem infrações aos artigos 18.º, 23.º, 39.º e 66.º do CIRC e são punidas pelo artigo 119.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)*».

Como tem entendido o Supremo Tribunal Administrativo, «*quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito, deverá fazer-se decorrer do preenchimento da hipótese normativa, por ilação lógica, a existência de culpa, na forma pressuposta na previsão do tipo de ilícito respectivo*». Isto, não propriamente porque a culpa se presume, mas por ser «*algo que em regra ou prima -facie, se liga ao carácter ilícito -típico do facto respectivo*». Por isso, no plano da prática, demonstrado o enquadramento de uma conduta na previsão legal de um ilícito -típico, perguntar pela culpa «*é no fundo perguntar se a culpa se encontra ou não em concreto excluída*». (²)

² Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:
– de 13 -5 -1998, proferido no recurso n.º 021721, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 391, página 206;
– de 23-09-1998, processo n.º 022612, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-2001, página 2505;
– de 05-05-1999, processo n.º 023729;
– de 19-11-2008, processo n.º 0325/08; e
– de 23-04-2013, processo n.º 01195/12.

Neste sentido, relativamente ao direito criminal, FIGUEIREDO DIAS, *Pressupostos da Punição*, em *Jornadas de Direito Criminal*, página 69.

Neste caso, afigura-se que o Requerente não agiu com a diligência devida, quanto à realização indevida de uma provisão em 2015 e reconhecimento indevido de gastos em 2016, inclusivamente porque a Requerente nem sequer esboça qualquer alegação que possa pôr em dúvida a justeza das correcções efectuadas.

O mesmo sucede com a não aplicação da tributação autónoma relativamente às remunerações variáveis pagas em 2016 ao administrador D..., em que é manifesto que havia lugar àquela tributação, não invocando a Requerente qualquer justificação para a omissão.

Assim, não se estando perante situações de duvidoso enquadramento jurídico-fiscal, deve formular-se um juízo de censura à actuação da Requerente, que justifica que ela seja considerada culposa, para efeitos de imputação da responsabilidade por juros compensatórios.

Pelo exposto, não enfermam de vício a liquidação de juros compensatórios quanto à liquidação relativa ao exercício de 2015 e, com exceção da tributação autónoma relativa às remunerações do administrador F..., a liquidação relativa ao exercício de 2016.

Quanto aos juros compensatórios relativos à falta de autoliquidação de tributação autónoma relativa às remunerações do administrador F..., a ilegalidade da liquidação de juros compensatórios é consequência da anulação

4. Restituição de quantia paga indevidamente e juros indemnizatórios

No dia 20-11-2019, a Requerente procedeu ao pagamento das quantias liquidadas e pede o seu reembolso com juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, 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»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea

a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que « *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*».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece 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*» e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumpra, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

Como decorre do exposto nos pontos antecedentes, é de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação parcial da liquidação de IRC n.º 2019 ... referente ao exercício de 2016, no que respeita ao montante de € **13.650,00** referente às remunerações variáveis do administrador F..., bem como à parte da liquidação de juros compensatórios n.º 2019 ... que tem como pressuposto aquela quantia, que é de € **1.059,09** (foram liquidados € 2.575,90 de juros compensatórios, relativamente à quantia de € 33.199,32).

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – 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.

No caso em apreço, conclui-se que há erro na liquidação referente ao exercício de 2016, quanto à referida tributação autónoma respeitante às remunerações variáveis do administrador F..., pelo que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, na proporção da quantia a reembolsar, que é de € **14.709,09**.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde 20-11-2019, data em que a Requerente efectuou o pagamento, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação de IRC n.º 2019..., quanto ao montante de € 13.650,00 respeitante às remunerações variáveis do administrador F...;
- c) Anular a liquidação de juros compensatórios n.º 2019... na parte em que tem como pressuposto a referida quantia de € 13.650,00, que corresponde ao valor de € 1.059,09;
- d) Condenar a Administração Tributária a reembolsar a Requerente da quantia de € 14.709,09;
- e) Condenar a Administração Tributária a pagar à Requerente juros indemnizatórios calculados com base na quantia de € 14.709,09, nos termos referidos no ponto 4 deste acórdão;
- f) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte restante e absolver a Administração Tributária dos respectivos pedidos.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 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 € **155.703,70**.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 3.672,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 90,55% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 9,45%.

Lisboa, 05-02-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Arlindo José Francisco)

(Armando Oliveira)