

Processo: 0646/06
 Data do Acórdão: 10-01-2007
 Tribunal: 2 SECCÃO
 Relator: BAETA DE QUEIROZ
 Descritores: SEGURANÇA SOCIAL.
 GRATIFICAÇÕES EXTRAORDINÁRIAS.

Sumário: As gratificações extraordinárias pagas aos trabalhadores, não sendo devidas por força do contrato de trabalho ou das normas que o regem e não tendo natureza análoga às comissões e bónus nem consubstanciando participação nos lucros, não constituem remunerações sujeitas a descontos para a Segurança Social.

Nº Convencional: JSTA0007322
 Nº do Documento: SA2200701100646
 Recorrente: FAZENDA PÚBLICA
 Recorrido 1: A...
 Votação: UNANIMIDADE
 Área Temática 1: *
 Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral:

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença de 27 de Fevereiro de 2006 do Mm°. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação judicial do acto de liquidação de contribuições para a segurança social relativas aos anos de 1996 a 1998, ambos inclusive, deduzida por **A...**, **S. A.**, com sede em ..., S. Caetano, Valadares, Vila Nova de Gaia. Formula as seguintes conclusões:

«A.

Os valores qualificados na douta sentença recorrida como gratificações pagas pela impugnante a alguns dos seus trabalhadores integram o elenco — não taxativo — das bases de incidência contributiva para a Segurança Social, previsto no Decreto Regulamentar n.º 12/83, de 12/02, com a redacção introduzida pelo Decreto Regulamentar n.º 53/83, de 22/06.

B.

Como forma de remuneração acessória, para efeitos de base de incidência contributiva, tais gratificações são abrangidas pelo conceito de *prestações de natureza análoga* às comissões e bónus, estabelecido na alínea c) do Art.º 2º do referido diploma legal.

C.

Na mencionada alínea, a lei não exige que tais prestações revistam carácter de regularidade, ao contrário do que sucede relativamente aos prémios de rendimento, de produtividade, de cobrança, de economia e outros de natureza análoga, previstos na alínea d) do mesmo artigo.

D.

Do Art.º 3º do Decreto Regulamentar n.º 12/83, de 12/02, onde o legislador enumerou determinadas atribuições pecuniárias aos trabalhadores que não considera como remunerações do trabalho para efeitos de incidência contributiva para a segurança social, não constam as gratificações, apesar do disposto no Art.º 88, n.º 2, da Lei do Contrato Individual de Trabalho.

E.

De facto, nem sempre a noção juslaboral de remuneração coincide de forma exacta com aquela que é usada no direito da segurança social, mormente no contexto das bases de incidência contributiva.

F.

O entendimento de que as gratificações se encontram excluídas do elenco legal

das bases de incidência contributiva para a segurança social, é susceptível de conduzir a situações de fraude à lei, tendo em vista eximir as entidades empregadoras ao cumprimento das suas obrigações contributivas.

G.

O acto de liquidação adicional de contribuições praticado pelo extinto Centro Regional de Segurança Social do Norte não padece, pois, de ilegalidade por erro de qualificação ou vício de aplicação da lei, pelo que deve ser julgado válido e legal.

H.

Ao decidir em sentido contrário, a douta sentença recorrida violou o disposto nos Art.º 1º, 2º, alínea c), e 3º, todos do Decreto Regulamentar n.º 12/83, de 12/02, com a redacção introduzida pelo Decreto Regulamentar n.º 53/83, de 22/06, bem como o disposto no Art.º 24º da Lei n.º 28/84, de 14/08, vigente à data da verificação dos factos tributários.

Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida».

1.2. A recorrida defende a conservação do julgado, concluindo deste modo as suas contra-alegações:

«01

O presente recurso vem interposto da decisão da primeira instância que apreciou a regularidade substancial de um conjunto de actos de liquidação praticados tendo em conta o pressuposto "*conceito de remuneração*", bem como a sua regularidade, importância e significado.

02

Tendo em conta a fundamentação do acto, seus pressupostos e sentido da decisão está vedado à recorrente alterar a qualificação das quantias que originaram a tributação em TSU e que estão na mira da impugnação em causa.

03

A peça alegatória apresentada pela recorrente consubstancia uma nova questão que não pode ser suscitada em sede de recurso.

04

Mesmo a admitir esta hipótese sempre faleceria razão à recorrente, tendo em conta o conceito de remuneração e nexo de regularidade que a doutrina e jurisprudência citada vêm exigindo,

05

Pelo que mesmo tratando-se de "*prestações análogas*" seria exigível o elemento de regularidade, sendo certo que o conceito de remuneração há-de ser o que resulta do ordenamento jus laboral.

06

A sentença recorrida deu como provada a ausência de regularidade excluindo, assim, o tipo legal remuneração.

07

De todo o modo o D.R 12/83 é inconstitucional por violação do Principio da Legalidade previsto no art. 103º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

08

Independentemente, sempre deveriam as quantias em causa serem qualificadas como "*adiantamentos por conta de lucros*", face à matéria dada como provada, daqui se concluindo que estariam fora do espartilho da tributação.

Julgando-se o recurso improcedente, tal como o anterior (...)».

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pelas razões que assim explana:

«1. Não se verifica a excepção do caso julgado suscitada na promoção lavrada em 13.07.2006 (fls. 255) porquanto, sendo distintas as alegadas retribuições (embora respeitantes ao mesmo período temporal - anos 1996, 1997 e 1998) que determinaram as duas liquidações efectuadas e objecto de distintas impugnações judiciais, inexistente identidade de causa de pedir e de pedido (arts. 497º nº 1 e 498 CPC; alegações da recorrida fls. 219)

2. O acórdão STA proferido em 22.10.2003 processo nº 1544/02 (fls. 133/138) apreciou recurso com idênticas conclusões interposto pelo IGFSS.

Pela sua excelência sufragamos a fundamentação do aresto citado, condensada nas seguintes proposições:

- as quantias controvertidas foram qualificadas pelas partes como gratificações extraordinárias, estando afastada a sua classificação como participação nos lucros da empresa

- as gratificações extraordinárias não se consideram retribuição (art. 88º nº 1 RCIT aprovado pelo DL nº 49408, 24.11.69)

- as gratificações extraordinárias não configuram prestações de natureza análoga às comissões e bónus, por forma a serem consideradas uma categoria de remuneração, sujeita à incidência de contribuição para o regime geral de segurança social (art. 2º al. c) Decreto Regulamentar nº 12/83, 12 Fevereiro)

3. Sufragamos o entendimento do tribunal recorrido (aplicando doutrina destilada no acórdão STA 3.12.97 processo nº 21 323) sustentando a constitucionalidade superveniente das normas de incidência das contribuições constantes do Decreto Regulamentar nº 12/83, 12 Fevereiro e do Decreto Regulamentar nº 53/83, 22 Junho, após o início da vigência da Lei nº 28/84, 14 Agosto (art. 83º nº 2)».

2. A matéria de facto estabelecida é a que segue:

«A).

Na sequência da acção de fiscalização efectuada à impugnante foi elaborado pela Segurança Social o relatório constante de folhas 85/87 o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

B).

Do referido relatório consta designadamente o seguinte:

*“Nos meses de **Dezembro dos exercícios económicos de 1996, 1997 e 1998** (anos analisados), foram pagas, conforme recibos, Gratificações aos trabalhadores.*

*Tais Gratificações encontram-se registadas, em **Dezembro** dos anos supra indicados, a débito numa conta 26275 - **Adiantamentos por c/ de Resultado**, respectivamente de 20 920 000\$00, 42 485 000\$00 e 41 690 000\$00;*

*Nos modelos 22, **daqueles anos**, os valores em causa foram considerados como **Gratificações ao pessoal**, incluídos na linha 4 do quadro 34 e na linha 3 do quadro 17.*

(...)

*Nos termos expostos, considera-se que as quantias em causa são Gratificações **atribuídas e pagas** antes do apuramento de Resultados dos anos a que respeitam, bem como não se tratam de gratificações extraordinárias, constituindo, pelo contrário, Gratificações importantes, regulares e permanentes, sendo, portanto, parte integrante da remuneração dos seus trabalhadores.*

Desta feita estão sujeitas á Taxa Social Única de acordo com o Decreto-Regulamentar 12/83, de 12 de Fevereiro com a redacção que lhe é dada pelo Decreto-Regulamentar 53/83, de 22 de Junho.” - cfr. fls. 85 e 87.

C).

Pelo Chefe da Divisão de Fiscalização foi proferido o despacho de folhas 84 com o seguinte teor: "*Face ao teor do relatório final, e mais concretamente, levando em consideração os argumentos aduzidos, considera-se, portanto, parte integrante da remuneração dos trabalhadores, pelo que estão sujeitas à Taxa Social Única de acordo com o Decreto-Regulamentar 12/83, de 12 de Fevereiro com a redacção que lhe é dada pelo Decreto-Regulamentar 53/83, de 22 de Junho. Notifique-se o Contribuinte e o seu mandatário*".

D)

Através de carta registada datada de 11/4/2000, a impugnante foi notificada para, no prazo de 30 dias, proceder ao pagamento da quantia de Esc. 1.577.651 \$00, "*resultante do apuramento de contribuições devidas à Segurança Social efectuada (...) com fundamento nas gratificações pagas aos trabalhadores ..., ... e ... que exercem a actividade neste distrito, conforme consta nas folhas de remunerações anexas.*" – cfr. fls. 79 dos autos.

E).

Em 13/12/96, 12/12/97 e 14/12/98 a impugnante endereçou as cartas de folhas 172, 173 e 174 à Sociedade Revisor Oficial de Contas "..., SROC" comunicando que pretendia distribuir antecipadamente ao seu pessoal, no mês de Dezembro, lucros relativos aos exercícios então em curso, 1996, 1997 e 1998, indicando o respectivo valor, e informando que o facto iria ser presente á Assembleia Geral de sócios para ratificação.

F).

Com datas de 16/12/96, 16/12/97 e 16/12/98 aquela SROC emitiu os pareceres de folhas 175 a 177 e que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, nos quais se pronunciava no sentido de poderem ser distribuídos ao pessoal os lucros no valor indicado, a título de adiantamento por conta de resultados.

G).

A Assembleia Geral reunida em 27/2/1 997 decidiu "*por unanimidade, dar ao resultado liquido de Esc. 91.769.646\$00 (noventa e um milhões, setecentos e sessenta e nove mil, seiscentos e quarenta e seis escudos) apurado no exercício de mil novecentos e noventa e seis, a seguinte aplicação: - Para gratificação ao pessoal: Esc. 20.920.000\$00*" – cfr. fls. 178/179.

H).

A Assembleia Geral reunida em 11/3/1998 decidiu "*por unanimidade, dar ao resultado liquido de Esc. 502 436 215\$00 (...) apurado no exercício de mil novecentos e noventa e sete, a seguinte aplicação: (...) - Para gratificação ao pessoal: Esc. 42.485.000\$00*" – cfr. fls. 180/181.

I).

A Assembleia Geral reunida em 12/13/1999 decidiu "*por unanimidade, dar ao resultado liquido de Esc. 547 354 920\$00 (...) apurado no exercício de mil novecentos e noventa e oito, a seguinte aplicação: (...) - Para distribuição ao pessoal: Esc. 41.690.000\$00*" – cfr. fls. 182/183.

J).

Nos exercícios de 1993 e 1994 não foi atribuído ao pessoal qualquer valor – cfr. depoimento das testemunhas -.

K).

A impugnante tinha em 31/12/1996, 278 funcionários, em 31/12/1997, 216 funcionários e em 31/12/1998, 183 funcionários – cfr. fls. 72/74 -.

L).

A empresa só atribui as quantias a que se reportam os autos aos seus

funcionários quando gera lucros, entregando os respectivos valores aos funcionários em Dezembro uma vez que nessa data a Administração já sabe se vai haver lucros ou não, sendo esta previsão confirmada pelo Revisor Oficial de Contas – cfr. depoimento da 1ª e 3ª testemunha -.

M).

A decisão de atribuir aquelas quantias é posteriormente ratificada pela Assembleia Geral – cfr. depoimento da 1ª e 3ª testemunha -.

N).

A identificação dos funcionários que recebem aqueles valores bem como os valores atribuídos a cada um são variáveis de ano para ano, não correspondendo o valor a qualquer percentagem sobre os lucros ou salários — depoimento da 2ª testemunha -.

O).

É a Administração da empresa quem decide se vai distribuir aquele valor pelos funcionários, qual o valor a distribuir, quem vai receber o e valor a atribuir a cada um dos funcionários – cfr. depoimento da 1ª e 3ª testemunha -.

P).

Nenhum dos funcionários da empresa tem a certeza de receber os valores a que se reportam os autos – depoimento das 2ª, 4ª e 5ª testemunhas -.

Q).

A presente impugnação foi instaurada em 18/9/2000 - cfr. fls. 2 dos autos».

3.1. A sentença recorrida apreciou três vícios que a impugnante apontava ao acto de liquidação, examinando:

- a aplicação de diploma inconstitucional – o decreto regulamentar nº 12/83, de 12 de Fevereiro;
- a falta de fundamentação, e
- a violação de lei por errada qualificação das quantias atribuídas aos seus empregados.

Os dois primeiros vícios foram considerados ausentes do acto impugnado, que todavia foi julgado ferido pelo terceiro.

Só a verificação deste último vício serviu para que se ditasse a procedência da impugnação judicial.

E é só dele que trata a recorrente, defendendo que o acto em crise é de todo legal.

A recorrida, nas suas contra-alegações, nada diz acerca da fundamentação do acto; e, ainda que volte a afirmar a inconstitucionalidade do decreto regulamentar nº 12/83, não coloca este Tribunal perante a obrigação de reexaminar a questão, pois não a inclui no âmbito e objecto do recurso, como poderia fazer, ao abrigo do disposto o artigo 684º-A do Código de Processo Civil.

Em súmula, resta uma única questão para apreciar em sede do presente recurso jurisdicional, e consiste em definir se as quantias controvertidas, atribuídas aos seus empregados pela recorrida, devem qualificar-se como adiantamento por conta dos lucros, se como gratificações; e se, face à qualificação adequada, estão ou não sujeitas a taxa social única.

3.2. Ora, acontece que, como aponta a recorrida, caso igual ao presente, atinente ao mesmo sujeito passivo, foi entretanto definitivamente julgado por este Tribunal.

Já então eram os mesmos os vícios que a impugnante assacava à liquidação. Também a sentença julgou do mesmo modo em sede de facto e, quanto ao direito, decidiu que só ocorria o vício de violação de lei por errónea

qualificação das quantias prestadas pela impugnante aos seus trabalhadores, por isso ditando a procedência da impugnação.

As conclusões do recurso jurisdicional com que reagiu a Fazenda Pública são absolutamente iguais às que no presente recurso produziu.

E sobre tudo recaiu, em 22 de Outubro de 2003, acórdão deste Tribunal (processo nº 1544/02), que o agora relator subscreveu como adjunto.

Acórdão que, aliás, serviu de apoio à sentença presentemente impugnada, que o secundou; e que também a recorrida e o Exmº. Procurador-Geral Adjunto referem, reclamando que ainda desta vez do mesmo modo se decida.

É, de resto, o que aconselha o artigo 8º nº 3 do Código Civil.

Sendo que não há, face ao exposto, fundamentos novos, que nos façam perspectivar a questão decidenda de modo diferente do adoptado pelo citado aresto de 22 de Outubro de 2003, limitamo-nos a aderir à fundamentação nele expressa, mediante a transcrição dos seus segmentos relevantes.

3.3. «As quantias em causa foram qualificadas, com o total acordo das partes, como gratificações.

E a questão a decidir é esta: sobre essas gratificações devem incidir contribuições para a segurança social?

Vejam os.

As gratificações em causa nestes autos não podem deixar de se qualificar como gratificações extraordinárias, face ao probatório e ao disposto no art. 88º, 1, do “Regime do Contrato Individual do Trabalho” (aprovado pelo DL n. 49.408, de 24/11/69).

Logo, tais gratificações não se consideram retribuição.

Na verdade, dispõe o citado preceito que “não se consideram retribuição as gratificações extraordinárias concedidas pela entidade patronal como recompensa ou prémio pelos bons serviços do trabalhador”.

E porque as gratificações em causa nos autos não são devidas por força do contrato ou das normas que o regem (vide nº. 2 do citado artigo) daí que se deva concluir que não estamos perante qualquer retribuição.

Mas isso obviamente não impede que eventualmente tais gratificações extraordinárias sejam passíveis de desconto para a Segurança Social.

Ponto é que a lei o preveja, dispondo que, para efeito de contribuição para a segurança social, as mesmas são passíveis da respectiva incidência.

Pois bem.

O art. 2º do Decreto Regulamentar n.º 12/83, de 12/2 (alterado pelo Decreto Regulamentar n. 53/83, de 22/6), diz-nos no seu nº. 2, que “para os efeitos do número anterior (que estatui que os trabalhadores e as entidades patronais contribuem obrigatoriamente para a segurança social), consideram-se remunerações as prestações a que, nos termos do contrato de trabalho, das normas que o regem ou dos usos, o trabalhador tem direito pela prestação do trabalho e pela cessação do contrato”.

E indica, de seguida, as várias hipóteses que constituem remunerações.

Não taxativas, é evidente, como bem anota o recorrente.

Daí partindo este para considerar as gratificações em causa como remunerações, encontrando arrimo para uma tal qualificação na alínea c) do citado número (onde se contemplam as “comissões, bónus e outras prestações de natureza análoga”).

E isto porque não considera impeditivo o disposto no normativo acima citado (art. 88º, 1, do “Regime do Contrato Individual do Trabalho”).

Aceitamos que não obstante tal dispositivo, o legislador poderia agora qualificar as gratificações extraordinárias como remunerações à semelhança do

que faz com a “participação nos lucros” que, não o sendo para o “Regime do Contrato Individual do Trabalho” — art. 89º — já o são para efeitos de contribuição para a segurança social — art. 2º, al. i) do dito Decreto Regulamentar n.º 12/83.

Ponto é — como dissemos — que tais gratificações tenham essa natureza ou a lei assim as contemple como tal.

Já vimos que a recorrente entende que sim, ou seja, que tais gratificações são remunerações.

E fundamenta-se no facto de tais gratificações não estarem elencadas no art. 3º daquele Decreto Regulamentar, para daí concluir que estão necessariamente abrangidas pelo seu art. 2º (concretamente na alínea c) desta norma).

Mas, salvo o devido respeito, pelo facto de ali (no art. 3º) se indicarem quais as quantias percebidas pelo trabalhador que não se consideram remunerações (e aí não estarem previstas as gratificações) daí não se pode extrair tal conclusão.

Por um lado, também se poderia eventualmente dizer que este normativo não era taxativo. Por outro lado, poder-se-ia acrescentar que a lei (art. 88º, 1, do “Regime do Contrato Individual do Trabalho”) já diz expressamente que tais gratificações não são remunerações.

Mas será que é possível incluir tais gratificações extraordinárias na alínea c) do n.º 2 do já citado Decreto Regulamentar, como o faz o recorrente, considerando tais gratificações “prestações de natureza análoga” às “comissões” e “bónus”? Cremos que não. Não nos parece que as gratificações extraordinárias tenham a mesma natureza das comissões ou bónus, por isso que aquelas não estão inseridas em qualquer acordo ou contrato e não têm a mesma natureza destes. Já no tocante às gratificações “ordinárias”, contratualmente estabelecidas, a resposta poderia ser outra (vide art. 88º, 2, do “Regime do Contrato Individual do Trabalho”), pois aqui a lei considera tais gratificações como remunerações, logo eventualmente englobáveis no art. 2º do citado DR 12/83.

Poderia eventualmente pensar-se — é certo — que tais gratificações mais não eram do que “participação nos lucros da empresa”, logo tributáveis (aqui com previsão expressa no art. 2º, i) do já referido DR). Porém, o Mm. Juiz decidiu, com o acordo unânime das partes — e nomeada e expressamente do recorrente — que não estavam preenchidos os requisitos para se poder falar numa participação nos lucros.

Refira-se a final que o legislador, a querer incluir as gratificações (pelo menos as extraordinárias) no elenco das remunerações a tributar para a segurança social, não deixaria certamente de o considerar expressamente no seu articulado, como acontece com a norma de incidência do IRS (art. 2º, n.º 2, do IRS), onde as gratificações (quaisquer gratificações) estão aí inscritas como sujeitas a tal imposto».

3.4. Os fundamentos transcritos conduzem-nos ao mesmo desfecho em que desembocou a sentença recorrida, em cujo segmento final se pode ler: «(...) impõe-se concluir pela não tributação para a segurança social das quantias pagas pela impugnante em causa nestes autos, procedendo este fundamento da impugnação».

E, deste modo, tal decisão não é proficientemente abalada pelos fundamentos do recurso, assim improcedentes, devendo-se mantê-la.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.
Sem custas.

Lisboa, 10 de Janeiro de 2007 – *Baeta de Queiroz* (relator) - *Pimenta do Vale* -
Brandão de Pinho.