

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 234/2019-T

Tema: IRC – Tributação Autónoma – Bónus.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Juiz José Poças Falcão (Presidente), Dr. Pedro Miguel Bastos Rosado e Dr. Hélder Faustino (Árbitros-Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. No dia 1 de abril de 2019, a A...– SUCURSAL EM PORTUGAL, pessoa coletiva número ..., com sede na Rua ..., ..., em Lisboa, (doravante Requerente), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, abreviadamente designado RJAT), com as alterações subsequentes, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

2. Pretende a Requerente a pronúncia deste Tribunal Arbitral sobre:

- A declaração de ilegalidade e a consequente anulação da liquidação n.º 2018... relativa a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) - tributação autónoma de 2016;

- A condenação da AT no reembolso do montante de € 145.184,08 suportado pela Requerente, acrescido dos juros indemnizatórios devidos, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT).

3. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou

“Requerida”.

4. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT, em 8 de abril de 2019.

5. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

6. Em 24 de maio de 2019, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

7. Assim, em conformidade com o preceituado do artigo 11.º, n.º 1, na alínea c) do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 14 de junho de 2019.

8. No pedido Arbitral, no essencial, a Requerente alega que:

- a) Conhecendo a Requerente a usual forma de atuar da AT, foi por mera cautela, e não porque entenda que assim deva ser, que aplicou esse regime aos bónus pagos aos representantes da sucursal.
- b) A AT parece censurar a forma como a Requerente se refere aos representantes da sucursal, evitando os termos “gestor”, “administrador” ou “gerente”.
- c) A aceitar-se a equiparação do “representante da sucursal” ao “gerente”, seria verdadeiramente discriminatório que só o pagamento de bónus a representantes de sucursais de instituições de crédito e sociedades financeiras se enquadrassem na norma de incidência da tributação autónoma em IRC, enquanto que todos os representantes de sucursais de outros sectores de atividade estariam a salvo de tal sujeição.
- d) Com efeito, por imperativo da regulamentação da União Europeia em matéria bancária, os bónus em causa são sempre objeto de diferimento em pelo menos metade do seu valor por um período de 3 anos, sendo o respetivo pagamento condicionado ao desempenho positivo do Banco ao longo desse período.
- e) O facto de o bónus estar condicionado ao desempenho positivo da empresa foi

devidamente demonstrado documentalmente pela Requerente em sede de inspeção, cingindo-se a fundamentação invocada pela AT à discussão técnica do diferimento por um período de 3 anos.

- f) Os bónus e outras remunerações variáveis pagas aos responsáveis pelo estabelecimento estável não estão sujeitos a tributação autónoma por inexistência de norma de incidência que expressamente preveja a tributação dos responsáveis dos estabelecimentos estáveis, assim violando a proibição de integração analógica prevista no artigo 11.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária (LGT) e o princípio da legalidade fiscal previsto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP) e no artigo 8.º, n.º 2, da LGT.

9. No dia 14 de agosto de 2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta alegando, no essencial, que:

- a) O que está em causa é um “pormenor” semântico que é o significado de “diferimento” o que se deve fazer atendendo, segundo as regras gerais de interpretação da lei, à letra da lei.
- b) Ora, se substituirmos a palavra diferimento por um dos seus significados (adiamento, por exemplo) o sentido da norma é exatamente o alegado pela AT: “adiamento por um período mínimo de três anos”.
- c) Se atendermos, por outro lado, aos elementos teleológicos e sistemáticos chegamos a um desfecho similar.
- d) De acordo com o Relatório do Orçamento de Estado para 2010, o objetivo do legislador foi de sujeitar a tributação autónoma as remunerações variáveis que se não encontrassem associadas a critérios objectivos de produtividade, defendendo não apenas a moralização e a justa repartição da riqueza e da carga fiscal.
- e) Mesmo que tivesse sido intenção da lei – que não foi – que o pagamento de um montante não inferior a 50% do bónus fosse efectuado faseadamente ao longo de 3 anos, a Requerente, ainda nessa hipótese, nunca estaria excluída de tributação, isso por que se está perante dois requisitos cumulativos, agregados pela conjunção copulativa “e”.
- f) Observada a norma em dissídio, infere-se que o legislador a revestiu da figura da condição suspensiva, subordinada a um evento futuro e incerto, nos termos do artigo

270.º do CC, que só produzirá os seus efeitos após a eventual verificação dos eventos cumulativos aqui em causa.

- g) Por assim ser, só após o decurso do período de 3 anos é possível fazer um juízo seguro acerca dos resultados positivos, passíveis de justificar a premiação dos administradores com bónus e outras formas de remunerações variáveis.
- h) A interpretação da Requerente é inconstitucional por violação do princípio da legalidade, especificamente do seu corolário da reserva de lei parlamentar, e bem assim por violação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

13. Por despacho de 29 de setembro de 2019, foram as Partes notificadas da decisão do Tribunal Arbitral de dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e convidadas a produzir alegações escritas, tendo sido fixada a data limite para a prolação da decisão arbitral.

14. Só a Requerente apresentou alegações escritas, nas quais manteve a sua posição.

II – SANEADOR

24. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente (cfr. artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT).

26. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

27. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

28. O processo não enferma de nulidades.

III – FUNDAMENTAÇÃO

III-1. DE FACTO

§1. Factos provados

29. Com interesse para a decisão a proferir nos presentes autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é um estabelecimento estável em Portugal de uma instituição de crédito com sede no Luxemburgo.
- b) No período de tributação de 2016, a Requerente pagou aos representantes do mencionado estabelecimento estável, bónus perfazendo um montante total global de € 414.811,66, tendo reconhecido o valor total como gasto no mesmo período de tributação.
- c) Os bónus pagos em 2016 eram referentes a 2015 (49% do bónus de 2015), 2014 (17% do bónus de 2014), 2013 (17% do bónus de 2013) e 2012 (17% do bónus de 2012).
- d) Por ter sido alvo de uma liquidação adicional de IRC em 2017 (liquidação n.º 2017...) em que foi aplicada tributação autónoma sobre provisões para bónus de 2013, a Requerente optou, relativamente ao ano de 2016, por seguir a posição da AT e declarar na declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC de 2016, tributações autónomas no montante de € 162.400,00, correspondente a 35% do valor de € 464.000,00, relativo a provisões para bónus de 2016.
- e) Antes de ter apresentado reclamação da autoliquidação de IRC de 2016, a Requerente foi sujeito a ação inspetiva externa e de âmbito parcial, incidindo sobre IRC e Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) dos períodos de tributação de 2014, 2015 e 2016, ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI2017..., OI2018... e OI2018... .
- f) A Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária, no qual a AT, acatando a decisão arbitral (Processo n.º 491/2017-T), considerou que a tributação autónoma de 2016 seria devida sobre o valor de € 414.811,66 (ou seja, sobre os bónus pagos aos representantes da sucursal em 2016) e não sobre o valor de € 464.000,00, ou seja, sobre o valor das provisões para bónus de 2016 declarado pela Requerente na declaração de

rendimentos Modelo 22, seguindo o procedimento adotado pela AT relativamente ao ano de 2013.

- g) Na sequência do Relatório de Inspeção Tributária, a Requerente foi notificada da liquidação n.º 2018..., objeto do presente processo arbitral, que reflete a correção de IRC efetuada.

§2. Factos não provados

30. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não resultam factos não provados, sendo a matéria em litígio estritamente de direito.

§3. Fundamentação dos factos provados

31. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

32. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, e na análise crítica da prova documental, que consta dos autos, incluindo o processo administrativo.

III-2. DE DIREITO

Em causa no presente processo arbitral está a aplicação da tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 13, alínea b) do Código do IRC aplicável, cujo teor é o seguinte:

“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 € 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.”.

A norma em causa foi introduzida no Código do IRC pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que aditou ao artigo 88.º daquele Código o n.º 13 em questão, que veio estrear uma nova tributação autónoma, desta vez sobre os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou compensações, quando se verifique a cessação de funções ou rescisão de um contrato de gestor, administrador ou gerente, ou relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas àqueles, nas circunstâncias ali definidas.

Esta tributação autónoma, julga-se, não se identifica diretamente com nenhum dos tipos da mesma tributação que existiam à data.

Assim, não está em causa nenhum tipo de conduta potencialmente fraudulenta, como acontece com as tributações autónomas sobre despesas confidenciais e, em certa medida, com as tributações autónomas relativas a pagamentos a entidades sujeitas a regime fiscal mais favorável, nem está em causa a tributação de *fringe benefits* não tributados na esfera do beneficiário como acontece nas tributações autónomas sobre despesas de representação, encargos com veículos e ajudas de custo, já que os gastos ou encargos abrangidos pela nova tributação autónoma vão ser novamente tributados na esfera do beneficiário dos mesmos, não estando, igualmente, em causa, qualquer comportamento potencialmente fraudulento ou abusivo.

A tributação autónoma em questão, poderá colher algum precedente na tributação criada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, sobre a aquisição de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas de valor considerado elevado, por sujeitos passivos que apresentassem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os encargos digam respeito, na medida em que se considere que tal tributação incorporou uma dimensão de desincentivo a despesas tidas por sumptuárias.

Com efeito, a tributação autónoma agora em causa, num cenário de plena crise económico-financeira, visou assumidamente, em primeira linha, moralizar de alguma forma a atribuição de indemnizações, compensações, bónus e outras remunerações variáveis a gestores, administradores ou gerentes, tidos por desproporcionados, desincentivando as empresas de incorrer naqueles gastos ou encargos, por via da sua tributação autónoma.

Ora, o Tribunal Constitucional teve já oportunidade de se pronunciar sobre a constitucionalidade da tributação autónoma em causa¹, acabando por emitir um juízo positivo, essencialmente com base na seguinte argumentação:

- *“trata-se, neste caso, de mecanismos de tributação autónoma que se afastam do desígnio inicial de combater a fraude e a evasão fiscais – como sucedia com as despesas não documentadas -, mas que poderão ainda enquadrar-se no objetivo de limitar despesas que poderão repercutir-se no rendimento coletável das empresas.”;*

- *“no n.º 13 do artigo 88.º, não está em causa a indeterminação dos beneficiários ou o risco de fuga ao pagamento do imposto devido pelo recebimento das importâncias que são despendidas pelas empresas, visto que os beneficiários são identificáveis e as verbas estão sujeitas a correspondente tributação em IRS. Não se trata, por isso, de medidas diretamente dirigidas ao combate a fraude e evasão fiscais, pretendendo-se antes reduzir, mediante a incidência do imposto, a vantagem fiscal que resulta para as empresas da realização de despesas que são dedutíveis, mas não têm uma causa empresarial”;*

- *“o objetivo do legislador - como se referiu – é o de desincentivar a realização de despesas que possam repercutir-se negativamente na receita fiscal e reduzir artificialmente a própria capacidade contributiva da empresa”;*

¹ Cfr. Acórdão n.º 197/2016, de 13-04-2016, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20160197.html>.

- “A lógica da tributação autónoma a que se referem as disposições do n.º 13 do artigo 88.º parece ser esta. A empresa revela disponibilidade financeira para atribuir aos seus gestores indemnizações excessivas e não contratualmente previstas e que não têm direta relação com o desempenho individual na obtenção de resultados económicos positivos. Nessa circunstância, o contribuinte deverá estar em condições de suportar um encargo fiscal adicional relativamente a esses mesmos gastos (que poderiam ser evitados) e que se destina a compensar a vantagem fiscal que resulta da redução da matéria coletável por efeito da realização dessas despesas”;

- “o índice percentual mais elevado que é aplicável à realização de despesas (e que é suscetível de ser agravado no caso de empresas com prejuízo fiscal) é justificado justamente por se tratar de uma medida fiscal penalizadora do contribuinte e destinada a evitar a realização de despesas excessivas e desnecessárias do ponto de vista do interesse empresarial”;

- “a medida não é arbitrária e encontra fundamento material bastante na finalidade de desincentivar as empresas a realizar despesas relativas a indemnizações ou a remunerações variáveis que, sendo excessivas e não justificadas do ponto de vista empresarial, têm efeitos desfavoráveis para a obtenção da receita fiscal”.

Ou seja, e em suma, o Tribunal Constitucional encontrou fundamento material para a tributação autónoma em questão, nas seguintes circunstâncias:

- aquela tributação tem por objetivo limitar despesas que poderão repercutir-se no rendimento coletável das empresas, ou seja, desincentivar a realização de despesas excessivas e não justificadas do ponto de vista empresarial, com efeitos desfavoráveis para a obtenção da receita fiscal na qual se repercutem negativamente, e reduzindo artificialmente a própria capacidade contributiva da empresa;

- pretende-se reduzir a vantagem fiscal que resulta para as empresas da realização de

despesas que são dedutíveis mas não têm uma causa empresarial, destinando-se a compensar a vantagem fiscal que resulta da redução da matéria coletável por efeito da realização dessas despesas;

- trata-se de uma medida fiscal penalizadora do sujeito passivo e destinada a evitar a realização de despesas excessivas e desnecessárias do ponto de vista do interesse empresarial.

Reconheceu, ainda, o Tribunal Constitucional, que este caso de tributação autónoma se afasta do desígnio inicial de combater a fraude e a evasão fiscais.

Ressalvado o respeito devido, crê-se que o Acórdão referido não terá procedido a uma ponderação de todos os fatores juridicamente relevantes para a tomada de decisão.

Com efeito, e desde logo, em desabono da coerência legislativa, o legislador não procedeu à consagração dos encargos em causa como não dedutíveis, no artigo 45.º do Código do IRC, então vigente, ou em qualquer outra norma.

Daí que, salvo melhor opinião, não se poderá validar a conclusão de que em causa estão, *a priori*, despesas desnecessárias do ponto de vista do interesse empresarial ou que não têm uma causa empresarial, já que, se assim fosse, estaria – à partida – afastada a sua dedutibilidade, nos termos dos atuais, artigos 23.º e 23.º-A do Código do IRC, ou das correspondentes norma em redações precedentes.

Note-se, aliás, e sempre ressalvado o respeito devido, que o Tribunal Constitucional acaba por assentar parcialmente o seu juízo numa contradição, que é a de considerar que estão em questão “*despesas que são dedutíveis mas não têm uma causa empresarial*”, já que, por definição, e conforme doutrina e jurisprudência pacíficas, as despesas que não têm causa empresarial, não são, por isso mesmo, dedutíveis.

Por outro lado, também não parece passível de validação o juízo, também

fundamentante da decisão em apreço, segundo o qual se “*pretende reduzir a vantagem fiscal que resulta para as empresas da realização de despesas (...) destinando-se a compensar a vantagem fiscal que resulta da redução da matéria colectável por efeito da realização dessas despesas*”.

Com efeito, a própria taxa base instituída (35%) não só não se limitou a reduzir, ou sequer a neutralizar, a dedução do encargo (que correspondia, à data, a 25% – taxa normal de IRC), como penalizou adicionalmente em 10% a realização daquele.

Deste modo ficará demonstrado, claramente, julga-se, que não se está perante uma intenção de reduzir ou neutralizar a vantagem fiscal decorrente da dedução da despesa, mas, genuína e exclusivamente, de, como aí solidamente conclui o Tribunal Constitucional, penalizar o sujeito passivo tendo em vista evitar a realização das despesas em questão.

Ora, seria este, de facto, o fundamento de cuja constitucionalidade incumbiria ao Tribunal Constitucional aferir, ou seja, o de saber se é lícito ao legislador desincentivar a realização de gastos empresarialmente fundados (e como tal dedutíveis), tributando-os a uma taxa superior à taxa normal de imposto, sendo que o juízo a formular deveria ser expurgado da consideração de que estão em causa despesas excessivas e desnecessárias do ponto de vista do interesse empresarial, como se viu.

Com efeito, não fora a circunstância de a taxa da tributação autónoma em causa exceder a taxa normal máxima do IRC, poder-se-ia dizer que a aquela tributação autónoma comungava, ainda, algum dos fundamentos das tributações autónomas sobre encargos dedutíveis (despesas de representação, encargos com veículos e ajudas de custo), designadamente por ter subjacente o juízo de que, não obstante os encargos agora tributados poderem em parte ter uma justificação empresarial, esta ser mais duvidosa, na sua integralidade, nas situações em que se consagrou a nova tributação autónoma.

Dito de outro modo, concedendo o legislador que os encargos com indemnizações,

compensações, bónus e outras remunerações variáveis a gestores, administradores ou gerentes, são necessários à manutenção da fonte produtiva, consideraria que, nas circunstâncias que determinou, tal empresarialidade não era integral.

Contudo, tendo o legislador consagrado uma taxa de tributação autónoma que excede a taxa de IRC aplicável ao sujeito passivo, externaliza, inequivocamente, uma intenção de penalizar fiscalmente os sujeitos passivos que incorram nos encargos objeto daqueles.

Assim, a questão que a Constituição convoca, nesta matéria, é se tal penalização é, ou não, materialmente fundada face aos princípios daquela.

Deixando aqui de lado bem fundados entendimentos de que aos impostos deverá ser alheia a finalidade sancionatória ou punitiva (reservada às infrações fiscais), sempre se dirá que, à partida, aquela finalidade penalizadora apenas se poderia justificar face à violação de deveres dos contribuintes (como acontece nas despesas confidenciais) e na medida necessária a dar satisfação a fundadas exigências de combate à fraude e evasão fiscais (como acontecerá nas referidas despesas confidenciais e, em certa medida, nos pagamentos a entidades sujeitas a regime fiscal mais favorável), situação que o julgador constitucional reconheceu, expressamente, não estar aqui em causa.

Neste contexto, crê-se que a única via a explorar no sentido de sustentar a regularidade jurídico-constitucional deste novo tipo de tributação autónoma agora em causa, será o enquadramento da mesma como tendo uma natureza estritamente extra-fiscal, no sentido sugerido por PEDRO CASIMIRO SILVA SANTOS², entendimento este que, tendo em conta a referida intervenção do Tribunal Constitucional, se perfilhará aqui.

*

Aqui chegados, cumpre então descer ao caso concreto e aferir da legalidade do ato

² “*O Papel dos Impostos no Combate à Corrupção*”, Universidade do Minho, disponível em <http://hdl.handle.net/1822/21114>.

tributário em apreço.

Para justificar a aplicação da tributação autónoma prevista no artigo citado aos bónus pagos aos representantes da Requerente, começa o Relatório de Inspeção por referir, corretamente, que estes *“foram cabalmente reconhecidos enquanto encargos para efeitos fiscais nos exercícios em que se efetivaram”*.

E que *“Além disso, estes pagamentos têm comprovadamente natureza de bónus ou componente variável de remuneração, foram pagos no decurso dos exercícios de (...) 2016 (...) e os respetivos beneficiários são gestores do A...-SP”*.

Acrescenta ainda que *“a alínea b) do n.º 13 do art.º 88.º do CIRC faz também depender a tributação autónoma das remunerações variáveis, como as que aqui temos em apreço, de dois critérios de montante: um absoluto - excederem, por beneficiário, 27.500 € anuais - e outro relativo - excederem 25% da respetiva remuneração anual.”*.

E que *“Finalmente, a norma em apreço afasta da sujeição a tributação autónoma as remunerações variáveis cujo pagamento seja, em pelo menos 50%, diferido por um período mínimo de três anos, condicionado a um desempenho positivo da sociedade ao longo desse tempo.”*.

Contudo, e quanto a este ponto – diferimento de pelo menos 50% por um período mínimo de três anos –, ao proceder à subsunção da factualidade concreta à norma jurídica no sentido de determinar se os bónus e remunerações variáveis pagos estão ou não sujeitos a tributação autónoma, a AT incorre num erro de interpretação.

Senão vejamos,

Entende a AT que *“O A...-SP liquida os valores que com referência ao final de cada ano atribui aos seus gestores em quatro pagamentos: um feito no ano imediatamente seguinte,*

de 49% do valor atribuído, e mais três em cada um dos sucessivos anos seguintes, de 17% daquele valor (...). Conforme se vê no quadro, em nenhum caso as remunerações variáveis aqui em apreço são diferidas em 50% ou mais do seu valor por três anos ou mais. Pelo contrário, os diferimentos que se estendem por esse tempo fixam-se em apenas 17% dos valores atribuídos.”.

Concluindo que *“Não se verifica aqui, portanto, a exceção a sujeição a tributação autónoma prevista na parte final da norma em apreço.”.*

Portanto, na tese da AT, a expressão *“diferimento (...) por um período mínimo de três anos”*, tem o sentido de o pagamento da parte diferida apenas poder ocorrer após o decurso de um período mínimo de 3 anos.

Antes de mais, o artigo 88.º, n.º 13, do Código do IRC incide sobre uma realidade disciplinada por normas de natureza não fiscal, mais concretamente normas de direito bancário, normas estas que são relevantes para a correta interpretação do sentido da expressão *“diferimento (...) por um período mínimo de três anos”*.

A Diretiva n.º 2013/36/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013 designada de *Capital Requirements Directive* (“CRD IV”), em conjunto com outros diplomas normativos, estabelece o enquadramento jurídico da atividade das instituições de crédito e estabelece o quadro de supervisão e as regras prudenciais aplicáveis às instituições de crédito e às empresas de investimento, implementando na União Europeia o quadro regulamentar de Basileia III.

A “CRD IV” contém normas relativas aos requisitos em matéria de governo societário, incluindo normas relativas à remuneração dos colaboradores.

Em particular no que concerne ao tema “remunerações variáveis” – tema que aqui nos ocupa –, regem os princípios contantes do artigo 94.º da “CRD IV” (“Elementos variáveis da

remuneração”).

Dispõe a alínea b) do n.º 1 do referido artigo que *“a avaliação do desempenho deve processar-se num quadro plurianual, a fim de assegurar que o processo de avaliação se baseie num desempenho a longo prazo e que o pagamento efetivo das componentes da remuneração dependentes do desempenho seja repartido ao longo de um período que tenha em conta o ciclo económico subjacente da instituição de crédito e os seus riscos de negócio”* [nosso sublinhado].

Por outro lado, prevê a alínea m) que *“uma parte substancial, que represente pelo menos 40% da componente variável da remuneração, deve ser diferida durante um período mínimo de três a cinco anos e corretamente fixada em função da natureza da atividade, dos seus riscos e das atividades do trabalhador em questão.*

O direito ao pagamento da remuneração em regime diferido não se deve constituir de forma mais rápida do que resultaria no âmbito de um regime de pagamento proporcional. No caso de uma componente variável da remuneração de montante particularmente elevado, pelo menos 60% do montante deve ser pago de forma diferida. A duração do período de diferimento deve ser definida em função do ciclo económico, da natureza da atividade, dos seus riscos e das atividades do trabalhador em questão;” [nosso sublinhado].

A “CRD IV” foi transposta para o ordenamento jurídico nacional através do Decreto-Lei n.º 157/2014 de 24 de outubro, tendo as normas relativas a remunerações variáveis sido transpostas para o ordenamento jurídico português no Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF) que replicam, no essencial, as normas da Diretiva.

Com efeito, o artigo 115-E, n.º 2 b) do RGICSF dispõe que a *“avaliação deve processar-se num quadro plurianual, assegurando que o processo de avaliação se baseie no desempenho de longo prazo e que o pagamento das componentes de remuneração dele dependentes seja repartido ao longo de um período que tenha em consideração o ciclo económico subjacente da instituição de crédito e os seus riscos de negócio”* [nosso sublinhado].

E o n.º 7 do mesmo artigo dispõe que *“Uma parte substancial da componente variável da remuneração deve ser diferida durante um período mínimo de três a cinco anos, devendo tal componente e a duração do período de diferimento ser fixados em função do ciclo económico, da natureza da atividade da instituição de crédito, dos seus riscos e da atividade do colaborador em questão, devendo ser respeitado o seguinte: a) Pelo menos 40/prct. da componente variável da remuneração é diferida, sendo esse montante elevado para pelo menos 60/prct. quando a componente variável da remuneração seja de valor particularmente elevado; b) O direito ao pagamento da componente variável da remuneração sujeita a diferimento deve ser atribuído numa base proporcional ao longo do período de diferimento.”* [nosso sublinhado].

Resulta de forma inequívoca das normas transcritas que a expressão “diferimento por um período de ‘x’ tempo” tal como veiculado pelo direito bancário perfilha o entendimento da Requerente nos termos do qual, com a referida expressão, o legislador implementou um sistema de pagamento faseado ao longo de um determinado período de tempo.

Face ao exposto, não se pode aceitar que, ao arrepio do conceito decorrente de normas jurídicas de direito europeu, que se impõem no ordenamento jurídico nacional e que nele se encontram devidamente incorporadas, a AT pretenda dar à expressão “*diferimento (...) por um período mínimo de três anos*”, outro sentido interpretativo.

Mais se refira que ao adotar um sistema de pagamento diferido dos bónus e outras remunerações variáveis ao longo de um período mínimo de tempo (no caso em análise de 3 anos), como fez, a Requerente limitou-se a implementar as normas sobre governo societário, em particular as normas sobre remunerações variáveis dos colaboradores, que sobre ele impendem enquanto instituição de crédito, por força na normas de direito bancário, em particular da “CRD IV” e RGICSF.

Com efeito, não se concebe que ao cumprir as normas que se lhe impõem na sua

atividade – e cuja redação é clara no sentido de que impõe um sistema de pagamento faseado ao longo de um determinado período de tempo – possa estar sujeito a tributação autónoma, quando esta é aplicada com base numa interpretação da lei “construída” pela AT, com um sentido que é no mínimo “inovador” em face daquele que decorre da legislação bancária e que se revela altamente penalizadora para a Requerente.

Ora, tendo em conta a unidade sistemática do ordenamento jurídico e em homenagem ao princípio da certeza e segurança jurídica, independentemente do ramo do direito de que dimanar determinado conceito ou expressão jurídica, este deverá ser interpretado com um sentido idêntico em todos os ramos do direito, não estando assim sujeito a discricionariedade interpretativa.

No caso concreto, em homenagem aos referidos princípios, se existe um conceito/expressão que é claro e unívoco proveniente do direito bancário, este deverá ter idêntica interpretação no direito fiscal, estando assim subtraído à discricionariedade do intérprete.

Neste mesmo sentido, o artigo 11.º, n.º 2, da LGT dispõe “*sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei*”.

Aplicando tal princípio interpretativo das normas jurídico-fiscais ao caso em análise, concluímos que existindo um sentido claro e unívoco da expressão “*diferimento por um período de ‘x’ tempo*” que dimanar do direito bancário, é com idêntico sentido que tal expressão deverá ser interpretada no direito fiscal.

Fica assim demonstrada a ilegalidade da interpretação da expressão “*diferimento (...) por um período mínimo de três anos*”, tal como efetuada pela AT, a qual, é contrária ao direito europeu e às normas internas de direito bancário que se impõem à atividade da Requerente e

pondo assim em causa a unidade do sistema jurídico e violando o princípio da certeza e segurança jurídica.

De referir que a criação desta tributação autónoma foi impulsionada pela crise do setor bancário e financeiro, tendo-se formado a convicção de que as falências na banca se deveram em parte à atribuição de prémios avultados nos anos em que os lucros eram gerados, sem acautelar as consequências futuras dessa gestão porventura mais “aventureira”.

Dáí que a criação da tributação autónoma visou atingir, principalmente, os administradores dos bancos, a tal ponto que foi estabelecida uma taxa de tributação agravada (50%) para o setor bancário e financeiro.

De facto, a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (OE 2010), introduziu uma alínea b) ao artigo 88.º, n.º 13, do Código IRC e previu, no seu artigo 90.º do Código do IRC, a referida norma excecional de tributação dos bónus de administradores de instituições financeiras.

Essa tributação agravada, certamente por ferir o princípio da igualdade em matéria fiscal, foi mais tarde suprimida, vigorando agora e no ano a que a presente liquidação adicional se reporta, a mesma taxa para todas as empresas, independentemente do setor.

Mas na busca do elemento teleológico este facto é relevante, na medida em que demonstra que o setor bancário e financeiro foi o principal visado na criação desta tributação autónoma sobre as remunerações variáveis.

Desta forma, a interpretação da regra do Código de IRC não pode ser desligada das referidas normas do direito bancário, uma vez que é claro que a regra fiscal se inspira nas regras de diferimento relativas ao pagamento de remunerações variáveis aos administradores dos bancos.

Para apurar o sentido e alcance da redação do artigo 88.º, n.º 13, alínea b) do Código do

IRC, haverá que atender às regras de interpretação das normas jurídicas, em particular ao teor do artigo 9.º do Código Civil aplicável *ex vi* artigo 11.º, n.º 1, da LGT que dispõe “*na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.*”.

Dispõe o referido preceito que: “*1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. 2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. 3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.*”.

Resulta dos referidos princípios de interpretação, que o elemento literal é o ponto de partida na interpretação da lei, mas devem ser considerados os outros elementos da interpretação, tais como o elemento teleológico e elemento histórico.

Resulta, ainda, do artigo 9.º do Código Civil que o intérprete deve presumir que o legislador soube consagrar na lei o seu pensamento e não pode retirar do elemento literal aquilo que lá não consta, de outra forma estará a fazer uma interpretação contrária à lei.

Tendo em conta a redação do artigo 88.º, n.º 13, alínea b) do Código do IRC, importa averiguar o significado e alcance da expressão “*diferimento (...) por um período mínimo de três anos*” em face das regras de interpretação das normas jurídicas.

Assim, tendo em conta o sentido da expressão decorrente das normas de direito bancário e bem assim o seu sentido “comum”, as regras de interpretação das normas jurídicas indicam que esta deverá ser interpretada no sentido de “repartição”/ “divisão” (do pagamento) ao longo de um determinado período de tempo.

Com efeito, o legislador ao utilizar a expressão “*diferimento por um período mínimo de x tempo*” tinha perfeita noção de que o seu sentido comum é o de “repartição”, “divisão”, pelo que, tendo em conta os princípios da interpretação referidos, não parece legalmente possível uma interpretação diferente, nos termos propugnados pela AT.

De facto, havendo a obrigação do intérprete presumir que o legislador “*consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*”, se o legislador pretendesse com a norma constante do artigo 88.º, n.º 13, alínea b) do Código do IRC fazer depender a exclusão da tributação autónoma do facto de o pagamento da parte diferida ocorrer após o decurso do período de 3 anos, certamente que se teria expressado de outro modo, através de outras palavras que expressa e inequivocamente o indicassem. O que, no caso, não ocorre.

Seria aliás incompreensível que para exprimir o seu pensamento legislativo num determinado sentido, o legislador tivesse recorrido a uma redação que mobiliza expressões que têm um sentido “comum” diferente daquele que efetivamente pretendia transmitir.

Concluindo, não se concebe que caso pretendesse exprimir a necessidade de que decorresse determinado período de tempo (3 anos) para se verificar a exclusão da tributação, o legislador tivesse utilizado a expressão “*diferimento por um período de x anos*” (que tem um sentido “comum” diferente), quando se poderia ter expressado de forma clara e simples, facilmente apreendida pela generalidade do cidadão comum, através de expressões como “*após o decurso do prazo de 3 anos*”.

Tal facto, articulado com a exigência legal de que se presuma a adequação da redação legal ao pensamento legislativo, nos termos preceituados no artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil, impõe a interpretação da norma do artigo 88.º, n.º 13, alínea b), no sentido de que a exclusão da tributação autónoma está dependente do pagamento faseado da parte diferida dos bónus ou remunerações variáveis ao longo de 3 anos, sendo esta a interpretação conforme ao sentido

literal e teleológico da norma.

Por todo o exposto, conclui-se que a interpretação da expressão “*diferimento (...) por um período mínimo de três anos*” tal como efetuada pela AT, é ilegal por contrariar as regras sobre interpretação das normas jurídicas, violando portanto o citado artigo 88.º, n.º 13, alínea b) do Código do IRC, bem como artigo 11.º, n.º 1, da LGT e demais normas jurídicas relativas à interpretação da lei.

V – DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRC n.º 2018..., respeitante ao exercício de 2016, na parte relativa à tributação autónoma sobre bónus, no montante de € 145.184,08;
- b) Condenar a Requerida a reembolsar a Requerente no montante de € 145.184,08, referente à tributação autónoma paga e, ainda, a pagar-lhe juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento até ao momento em que vier a ocorrer o reembolso dos valores correspondentes às tributações autónomas.

VI – VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 145.184,08 (cento e quarenta e cinco mil, cento e oitenta e quatro euros e oito cêntimos), nos termos do disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por remissão expressa do artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, em consonância com os artigos 299.º, n.º 1 e 259.º, n.º 1 do CPC (cfr. artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

VII – CUSTAS

Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00 (três mil e sessenta euros), a cargo da Requerida.

- Notifique-se.

Lisboa, 10 de dezembro de 2019

O Tribunal Arbitral Coletivo

José Poças Falcão

Pedro Miguel Bastos Rosado

Hélder Faustino