

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 482/2022-T

**Tema:** IRC – artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do Código do IRC. Tributação autónoma sobre prémios de assinatura.

## SUMÁRIO

- I. Nos termos da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC, encontram-se sujeitos a tributação autónoma *“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”*.
- II. O conceito de “remuneração variável” para efeitos do artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do Código do IRC, interpretado com apelo ao disposto no artigo 399.º do Código das Sociedades Comerciais, engloba as componentes da remuneração que não têm um montante prefixado e que variam com o resultado do exercício de funções, encontrando-se intrinsecamente ligadas ao desempenho/performance do membro do órgão de administração e da empresa.
- III. O prémio de assinatura atribuído a administrador por ocasião e como contrapartida da assinatura do mandato de gestão, de quantia fixa, sem qualquer relação com o desempenho/performance da empresa ou do próprio administrador, não é abrangido por este conceito de “remuneração variável” e, consequentemente, não está sujeito a tributação autónoma nos termos do artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do Código do IRC.

---

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (presidente), Dr. Álvaro Caneira Dr. José Nunes Barata, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o presente Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

### I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., contribuinte fiscal número..., com sede na ... n.º ..., ...-... Lisboa (doravante “**Requerente**”), veio, em 03-08-2022, ao abrigo 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 (“**RJAT**”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”) com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação (i) do ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa autuada n.º ...2022..., no âmbito da qual o Requerente contestou a legalidade da autoliquidação de tributação autónoma, no montante de € 144.000,00, sobre um prémio de assinatura pago no exercício de 2019, juntamente com referida autoliquidação de tributação autónoma, e (ii) do ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa autuada n.º ...2022..., no âmbito da qual o Requerente contestou a legalidade da autoliquidação de tributação autónoma, também no montante de € 144.000,00, sobre um prémio de assinatura pago no exercício de 2020, juntamente com referida autoliquidação de tributação autónoma, com todas as consequências legais, designadamente (iii) o reembolso das referidas quantias, no total de € 288.000,00, acrescido de (iv) juros indemnizatórios.
2. É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “**AT**” ou “**Requerida**”).
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 04-08-2022 e seguidamente notificado à Requerida.

4. Em conformidade com o disposto nos artigos 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os ora signatários como árbitros, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.
6. O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 10-10-2022.
7. Em 16-11-2022, a Requerida apresentou a sua Resposta, defendendo-se por impugnação, e remeteu o processo administrativo.
8. Por despacho de 23-11-2022, o Tribunal Arbitral notificou o Requerente para indicar sobre que factos constantes do PPA incidiria a inquirição da testemunha por si arrolada.
9. Em 25-11-2022 veio o Requerente informar que, na ausência de matéria de facto controvertida, não mantinha interesse na inquirição da testemunha por si arrolada.
10. Por despacho de 14-12-2022, o Tribunal Arbitral proferiu despacho no sentido de dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e de notificar as Partes para, querendo, apresentarem alegações finais escritas.
11. O Requerente e a Requerida apresentaram alegações, respetivamente, em 21-12-2022 e 11-01-2023.
12. O Tribunal prorrogou o prazo para prolação da Decisão Arbitral, por dois meses, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, em 10-04-2023 e em 09-06-2023

## **II. POSIÇÃO DAS PARTES**

### **§1. Posição da Requerida na decisão de indeferimento das reclamações gratuitas**

- 
13. O artigo 88.º, n.º 13, alínea a), do Código do IRC abrange “prémios de assinatura” porque *“tais prémios correspondem, na terminologia utilizadas quer na Diretiva 2013/36/EU, quer no RGICSF, quer ainda nas orientações da EBA, a uma “remuneração variável garantida””*.

## **§2. Posição do Requerente**

14. O Requerente pretende a anulação da tributação autónoma que liquidou com referência a prémios de assinatura pagos a administradores em 2019 (B...) e 2020 (C...), por entender que os mesmos não consubstanciam uma componente da remuneração variável dos administradores a quem foram atribuídos (que seria sujeita a tributação autónoma nos termos do artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do Código do IRC), mas uma componente da respetiva remuneração fixa (não sujeita a tributação autónoma).
15. Os prémios de assinatura em causa foram atribuídos como contrapartida da aceitação de cargo de administrador, e constituem “remuneração fixa” (de atribuição única, um *one-off*) porquanto não refletem o desempenho dos administradores que os receberam ou da empresa, tendo sido negociados e predeterminados independentemente de tal desempenho.
16. Do direito comercial e das sociedades comerciais (incluindo o artigo 399.º do Código das Sociedades Comerciais) retira-se que “remuneração variável” é toda aquela que, ao invés de ser pré-fixada ou certa, remete para os resultados da atividade ou desempenho, sejam eles os resultados do próprio exercício (visão de curto prazo, sem atender à sustentabilidade no longo prazo), sejam eles os resultados e desempenho num período temporal mais longo, isto é, de uma amostragem temporal mais longa (de 3 anos por exemplo).
17. Perfilhando esta mesma noção tradicional de “remuneração variável” dos administradores, constante do nosso direito comercial, temos, sectorialmente falando, o artigo 92.º da Directiva 2013/36/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, e a Circular n.º 6/2010, de 1 de Abril, da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundo de

Pensões. De facto, é claro que esta Diretiva assume os conceitos tradicionais (clássicos) de “remuneração fixa” e de “remuneração variável”: fixo é o que remunera a experiência profissional e a responsabilidade organizacional, e variável é o que remunera o desempenho.

18. É só a esta “remuneração variável” que se dirige o artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do CIRC, procurando influenciar no sentido de que as variáveis de desempenho de que depende esta segunda forma remuneratória tenham uma amplitude temporal de médio ou longo prazo (três anos pelo menos).
19. À luz da argumentação da AT, cumpre também notar que, de acordo com as Orientações da EBA (*European Banking Authority*) relativas a políticas de remuneração são, “remuneração variável” é tudo o que não se qualificar como “remuneração fixa”, e “remuneração fixa” é, por sua vez, definida muito estreitamente, com recurso a diversos requisitos, todos cumulativos: (a) as condições para a sua atribuição e o seu montante são baseadas em critérios predeterminados, (b) as condições para a sua atribuição e o seu montante refletem de forma não discricionária o nível de experiência profissional e a antiguidade dos membros do pessoal, (c) as condições para a sua atribuição e o seu montante são transparentes no que respeita ao montante individual atribuído ao membro do pessoal, (d) as condições para a sua atribuição e o seu montante são permanentes, ou seja, mantêm-se durante o período de tempo associado ao cargo específico e às responsabilidades organizacionais, (e) as condições para a sua atribuição e o seu montante são não revogáveis, (f) as condições para a sua atribuição e o seu montante não podem ser reduzidas, suspensas ou cancelados pela instituição, (g) as condições para a sua atribuição e o seu montante não constituem incentivos para a assunção de riscos, e (h) as condições para a sua atribuição e o seu montante não dependem do desempenho.
20. Os prémios de assinatura pagos pelo Requerente em 2019 e 2020 preenchem estes requisitos. Ou seja, do ponto de vista do próprio conceito desenvolvido pela EBA, continua difícil escapar à conclusão de que os prémios de assinatura são conceptualmente prestação fixa, e não variável.

21. Todavia, não se pode deixar de considerar que é arbitrária e absurda a imputação ao artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do Código do IRC de conceitos adotados por entidades administrativas comunitárias (como seja a EBA), sem que o texto legal da norma portuguesa alguma vez para lá tivesse remetido. De facto, o artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do Código do IRC, em momento algum entregou nas mãos da EBA a construção do conceito de “remuneração variável”, como parece sustentar a AT. Aliás, a EBA jamais pensou na norma portuguesa do artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do Código do IRC, quando concebeu o longo, estreito e complexo conceito de “remuneração fixa” para a partir daí instituir que tudo o resto é “remuneração variável”.
22. Em suma: os prémios de assinatura pagos pelo Requerente em 2019 e 2020 consistiram em montantes pré-fixados (definidos em momento prévio pelo Comité de Remunerações do Conselho Geral e de Supervisão do A...), pagos como contrapartida da entrada em funções dos novos administradores, e independentes do cumprimento de metas e objetivos quantitativos ou qualitativos, ou dos resultados do Requerente, só podendo configurar uma componente da “remuneração fixa” dos administradores, não sujeita a tributação autónoma ao abrigo do artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do Código do IRC.
23. Por último, cumpre notar que a norma da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC padeceria de inconstitucionalidade, desde logo por violação do princípio da igualdade, se interpretada no sentido normativo de que o conceito de remuneração variável aí utilizado deva ser, designadamente quando se esteja perante entidade bancária, o consagrado pela EBA para os propósitos da sua atividade de regulação e supervisão prudencial e financeira do sector bancário e financeiro, ou consagrado em legislação exclusiva desta área temática.

### **III. SANEAMENTO**

24. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

- 
25. O PPA apresentado em 03-08-2022 é tempestivo, porquanto apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, contado da notificação das decisões de indeferimento expresso das reclamações gratuitas autuadas com os n.ºs ...2022... e ...2022..., em 23-05-2022 (cf. artigo 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT).
26. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, e estão devidamente representadas (cf. artigo 4.º, e n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).
27. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções. Assim, passa-se à apreciação e decisão do mérito da causa.

#### **IV. MATÉRIA DE FACTO**

##### **§1. Factos provados**

28. Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
- (a) De acordo com a “Política de Remuneração para os Órgãos de Administração e de Supervisão” do Requerente, a remuneração dos administradores é composta por uma componente fixa (“*paga mensalmente, 14 vezes por ano*”) e uma componente variável (que “*tem por base a combinação da Avaliação do Desempenho Individual e Coletivo, assim como o desempenho do Banco, tendo em conta critérios quantitativos e qualitativos*”), podendo ler-se o seguinte:
- “A Remuneração Variável depende da verificação de determinadas condições e objetivos, não está contratualmente garantida e pode ser sujeita a ajustamentos nos termos dos mecanismos previstos na secção 4.3.2.3 Mecanismos de Ajustamento pelo Risco. Excepcionalmente, e estando assegurada uma base de capital forte, remuneração variável garantida sob a forma de “Prémio de Assinatura” pode ser atribuído e pago de uma só vez ao membro do Conselho de Administração Executivo, durante o primeiro ano de mandato no Banco, de acordo com a legislação aplicável e orientações sobre*

remunerações” (cf. “Política de Remuneração para os Órgãos de Administração e de Supervisão” do A..., página 10, junto ao processo administrativo).

“O A... apenas considera atribuir Remuneração Variável se o Banco tiver um desempenho operacional positivo e se tal for consistente com práticas de gestão dos riscos sãs e eficazes” (cf. “Política de Remuneração para os Órgãos de Administração e de Supervisão” do A..., página 11, junto ao processo administrativo).

“A atribuição de Remuneração Variável anual será definida com base no cumprimento de indicadores-chave de desempenho (Key Performance Indicators – “KPI”) financeiros e não financeiros, individuais e corporativos, acordados com cada membro do Conselho de Administração Executivo, até março, para esse ano. Os KPIs serão definidos com base numa combinação de desempenho financeiro global do Banco, nas áreas de responsabilidade individuais do membro (...) e nos objetivos das áreas que gerem” (cf. “Política de Remuneração para os Órgãos de Administração e de Supervisão” do A..., página 12, junto ao processo administrativo).

- (b) Em 22-09-2018, o Requerente comunicou à CMVM a contratação de B... para posição de “Chief Financial Officer” (cf. referido na decisão de indeferimento da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2022...).
- (c) B... iniciou funções em 2019 e recebeu, nesse ano, um prémio de assinatura (“*sign-on bonus*”) no montante de € 320.000,00 (cf. Documentos 5 e 7 juntos ao PPA).
- (d) Em 31-07-2020, o Requerente procedeu à apresentação da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2019, a que foi atribuído o n.º ..., e pagou o imposto liquidado (cf. Documentos 1 e 11 juntos ao PPA).
- (e) Em 22-10-2020, o Requerente comunicou à CMVM a nomeação de C... como novo membro do Conselho de Administração Executivo, para a função de “Chief Commercial Officer – Corporate”, com efeitos a partir de 01-12-2020 (cf. Documento 6 junto ao PPA).
- (f) C... iniciou funções em 2020 e, nesse ano, recebeu um prémio de assinatura (“*sign-on bonus*”) no montante de € 320.000,00 (cf. Documentos 6 e 8 juntos ao PPA).



- (g) Em 18-07-2021, o Requerente procedeu à apresentação da declaração de substituição (IRC) referente ao exercício de 2019, incluindo prejuízos fiscais no montante de € 905.085.222,35, e tributação autónoma sobre o prémio de assinatura recebido por C..., no montante de € 144.000,00, a que foi atribuído o n.º ... (cf. Documentos 2 e 5 juntos ao PPA).
- (h) Em 18-07-2021, o Requerente procedeu à apresentação da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2020, a que foi atribuído o n.º ..., e pagou o imposto liquidado no dia seguinte (cf. Documentos 3 e 12 juntos ao PPA).
- (i) Em 31-05-2022, o Requerente procedeu à apresentação da declaração de substituição referente ao exercício de 2020, incluindo prejuízos fiscais no montante de € 386.060.366,11 e tributação autónoma sobre o prémio de assinatura recebido por C..., no montante de € 144.000,00, a que foi atribuído o n.º ... (cf. Documento 4 junto ao PPA).
- (j) Em 24-03-2022, o Requerente apresentou uma reclamação graciosa com referência à autoliquidação de tributação autónoma sobre o prémio de assinatura pago no exercício de 2019, no montante de € 144.000,00, solicitando o respetivo reembolso, tendo a reclamação graciosa corrido termos sob o n.º ...2022... (cf. Documento 5 junto ao PPA).
- (k) Em 24-03-2022, o Requerente apresentou uma reclamação graciosa contestando a legalidade da autoliquidação de tributação autónoma sobre um prémio de assinatura pago no exercício de 2020, no montante de € 144.000,00, solicitando o respetivo reembolso, tendo a reclamação graciosa corrido termos sob o n.º ...2022... (cf. Documento 6 junto ao PPA).
- (l) Em 23-05-2022, o Requerente foi notificado dos indeferimentos expressos das reclamações graciosas autuadas com os n.ºs ...2022... (2019) e ...2022... (2020), com os seguintes fundamentos:

20. Delimitado o objeto da análise a efetuar no âmbito deste procedimento, impõe-se, desde logo, que se comece por apresentar o contexto em que ocorreu a aprovação do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC, para de seguida se identificar os principais comandos jurídicos que regulam a matéria relativa às políticas de remuneração dos conselhos de administração das instituições financeiras.
21. Conforme se consignou no preâmbulo do Aviso Banco de Portugal n.º 10/2011, « [n]o âmbito da avaliação realizada, a nível internacional, sobre os fundamentos da crise financeira iniciada no Verão de 2007, as estruturas de remuneração inadequadas de algumas instituições financeiras têm sido apontadas como um dos factores que terão contribuído para a persistência e extensão dos efeitos da crise, pelo facto de terem contribuído para a assunção de níveis excessivos e imprudentes de risco em virtude de estratégias excessivamente centradas nos resultados de curto prazo».
22. De modo a promover uma correção das práticas remuneratórias consideradas inadequadas foram desencadeadas diversas iniciativas a nível internacional, destacando-se, entre outras, as levadas a cabo pela Comissão Europeia, que publicou, em 30 de Abril de 2009, as Recomendações 2009/384/CE e 2009/385/CE<sup>12</sup>, relativas, respetivamente, às políticas de remuneração no sector dos serviços financeiros e ao regime de remuneração dos administradores de sociedades cotadas, convidando os Estados-membros a tomar as medidas necessárias para promover a sua aplicação.
23. Na Recomendação 2009/384/CE apelava-se a que «os Estados-Membros [velassem] por que as instituições financeiras estabeleçam, implementem e mantenham uma política de remuneração que seja coerente com uma gestão dos riscos sólida e eficaz, favorecendo-a, e não induza uma excessiva exposição ao risco»<sup>13</sup>.
24. Recomendando ainda que «a política de remuneração deve[sse] ser coerente com a estratégia comercial, os objectivos, os valores e os interesses a longo prazo da instituição financeira, tais como as perspectivas de crescimento sustentável, e consentânea com os princípios que regem a protecção dos clientes e dos investidores no âmbito dos serviços prestados»<sup>14</sup>.
25. A nível nacional, a Lei n.º 3-B/2010, de 8 de abril, diploma que aprovou o Orçamento de Estado para 2010, introduziu o n.º 13 do artigo 88 do Código do IRC.
26. De acordo com o Relatório do Orçamento de Estado, a medida foi justificada nos seguintes termos: “Em conformidade com a política de boas práticas que o Governo tem vindo a estimular junto do sector financeiro e, bem assim, com as orientações mais recentes da CMVM quanto às sociedades cotadas, prevê a presente Proposta de Lei a fixação de uma taxa autónoma de IRC de 35%, aplicável a todos 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 euros, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de 3 anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.”

- 
27. Nota-se aqui a intenção de o legislador utilizar a política fiscal para pressionar, ao tributar de forma agravada, as sociedades a adotarem as melhores práticas de governação.
28. A extrema relevância da matéria relacionada com as políticas de remuneração no sector dos serviços financeiros levou a que na Diretiva 2013/36/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013<sup>15</sup> se consolidassem as anteriores orientações e recomendações sobre o tema.
29. Deste modo, o artigo 92.º da Diretiva 2013/36/EU passou a definir os principais princípios que deveriam estruturar as políticas de remuneração das instituições financeiras.
30. No artigo 94.º da referida Diretiva procedeu-se à identificação dos princípios a que deveria obedecer a definição dos elementos variáveis da remuneração, destacando-se, para os propósitos desta informação, os seguintes:
- « a) Caso a remuneração dependa do desempenho, o montante total da remuneração deve basear-se numa combinação da avaliação do desempenho do indivíduo e da unidade de negócio em causa com os resultados globais da instituição, tendo-se em conta, na avaliação do desempenho individual, critérios de natureza financeira e não financeira;
- b) 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;
- c) A remuneração variável total não deve limitar a capacidade da instituição para reforçar a sua base de fundos próprios;
- d) A remuneração variável garantida não é coerente com uma gestão dos riscos sã nem com o princípio da remuneração associada ao desempenho, não devendo fazer parte de possíveis planos de remuneração;
- e) As remunerações variáveis garantidas devem ter carácter excepcional, vigorar exclusivamente aquando da contratação de pessoal e apenas caso a instituição tenha uma base de capital sólida e forte, e ser limitadas ao primeiro ano de atividade<sup>16</sup>;
- f) As componentes fixas e variáveis da remuneração total devem ser adequadamente equilibradas, representando a componente fixa uma proporção suficientemente elevada da remuneração total por forma a permitir a aplicação de uma política plenamente flexível de componentes variáveis da remuneração, incluindo a possibilidade de não pagamento de qualquer componente variável da remuneração;».
31. A Diretiva 2013/36/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013 foi transposta para a legislação nacional através do Decreto-lei n.º 157/2014, de 24 de outubro, o qual, por seu turno, alterou o Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF), aprovado pelo DL n.º 298/92, de 31 de dezembro, e o Código dos Valores Mobiliários, aprovado pelo DL n.º 486/99, de 13 de novembro.
32. Ora, do rol de alterações efetuadas ao RGICSF pelo Decreto-Lei 157/2014 consta o aditamento dos artigos 115.º -C («Política de Remuneração») e 115.º-E («Componente variável da remuneração»).
33. No n.º 3 do artigo 115.º C do RGICSF estipulou-se que:

«3 - A política de remuneração das instituições de crédito deve respeitar, de forma adequada à sua dimensão e organização interna e à natureza, ao âmbito e à complexidade das suas atividades, os seguintes requisitos:

- a) Promover e ser coerente com uma gestão de riscos sã e prudente e não incentivar a assunção de riscos superiores ao nível de risco tolerado pela instituição de crédito;
- b) Ser compatível com a estratégia empresarial da instituição de crédito, os seus objetivos, valores e interesses de longo prazo e incluir medidas destinadas a evitar conflitos de interesses;
- c) Prever a independência dos colaboradores que exercem funções de controlo e de gestão de risco em relação às unidades de estrutura que controlam, atribuindo-lhes os poderes adequados e uma remuneração em função da realização dos objetivos associados às suas funções e de forma independente do desempenho das respetivas unidades de estrutura;
- d) Estabelecer que a remuneração dos colaboradores que desempenham funções de gestão do risco e controlo é fiscalizada diretamente pelo comité de remunerações ou, na falta deste, pelo órgão de fiscalização;

e) Distinguir de forma clara os critérios para a fixação da componente fixa da remuneração, fundamentados principalmente na experiência profissional relevante e na responsabilidade organizacional das funções do colaborador, e os critérios para a componente variável da remuneração, fundamentados no desempenho sustentável e adaptado ao risco da instituição de crédito, bem como no cumprimento das funções do colaborador para além do exigido.

34. Por seu turno, no artigo 115.º-E do RGICSF, a propósito da definição da componente variável da remuneração dos colaboradores, consignou-se, entre outros, que:

«2 - Para efeitos do disposto no número anterior, quando a remuneração dependa do desempenho do colaborador:

- a) A definição do valor total da componente variável da remuneração deve efetuar-se através da combinação da avaliação do desempenho do colaborador, que deve considerar critérios de natureza financeira e não financeira, e do desempenho da unidade de estrutura daquele com os resultados globais da instituição de crédito;
  - b) 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;
  - c) A aferição do desempenho utilizada para calcular a componente variável da remuneração deve prever ajustamentos considerando os vários tipos de riscos, atuais e futuros, bem como o custo dos fundos próprios e da liquidez necessários à instituição de crédito.
- (...)

7 - 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 (...).

(...)

11 - Os pagamentos relacionados com a cessação antecipada do exercício de funções do colaborador devem refletir o desempenho verificado ao longo das mesmas de forma a não incentivar comportamentos desadequados.

12 - A remuneração visando a compensação de novos colaboradores por cessação do exercício de funções anteriores deve ter em consideração os interesses de longo prazo da instituição de crédito, incluindo a aplicação das regras relativas a desempenho, indisponibilidade mediante retenção pela instituição de crédito, diferimento e reversão.

13 - Não pode ser concedida remuneração variável garantida, exceto aquando da contratação de novos colaboradores, apenas no primeiro ano de atividade e caso exista uma base de capital sólida e forte na instituição de crédito.<sup>17</sup>

35. Ao abrigo das competências atribuídas pelo artigo 1.º do Regulamento (EU) n.º 1093/2010, do Parlamento Europeu e do Conselho, em conjugação com o disposto nos artigos 74.º, n.º 3, e 75.º, n.º 2, da Diretiva 2013/36/EU, a Autoridade Bancária Europeia (EBA) emitiu a «*orientações relativas a políticas de remunerações*». <sup>18</sup>
36. No parágrafo 117 da secção 7 (categorias de remuneração) do Título II (Requisitos relativos à estrutura da remuneração) das referidas orientações da EBA, é referido que:
- «A remuneração é fixa sempre que as condições para a sua atribuição e o seu montante:
- a. são baseadas em critérios predeterminados;
  - b. refletem de forma não discricionária o nível de experiência profissional e a antiguidade dos membros do pessoal;
  - c. são transparentes no que respeita ao montante individual atribuído ao membro do pessoal;
  - d. são permanentes, ou seja, mantêm-se durante o período de tempo associado ao cargo específico e às responsabilidades organizacionais;
  - e. são não revogáveis; o montante permanente apenas é alterado através de negociação coletiva ou após renegociação de acordo com os critérios nacionais de fixação de salários;
  - f. não podem ser reduzidas, suspensas ou cancelados pela instituição;
  - g. não constituem incentivos para a assunção de riscos; e
  - h. não dependem do desempenho.»
37. Na subsecção «Remuneração variável garantida», da secção «Componentes excepcionais de remuneração» das aludidas orientações da EBA, ficou expresso o seguinte:
- «137. A remuneração variável garantida pode assumir várias formas, tais como um «prémio garantido», «prémio de boas-vindas», «prémio de assinatura», «prémio mínimo», etc., e pode ser atribuído sob a forma pecuniária ou de instrumentos.
138. Em conformidade com o artigo 94.º, n.º 1, alíneas d) e e), da Diretiva 2013/36/UE, quando é atribuída uma remuneração variável garantida aquando da contratação de pessoal, as instituições não estão autorizadas a garantir a remuneração variável por um período superior ao primeiro ano de atividade<sup>19</sup>. As remunerações variáveis garantidas devem ter carácter excecional e só podem vigorar caso a instituição tenha uma base de capital sólida e forte, em conformidade com o artigo 94.º, n.º 1, alínea e), dessa Diretiva e com a secção 6 das presentes orientações.
139. As instituições devem atribuir a remuneração garantida variável apenas uma vez ao mesmo colaborador. Este requisito aplica-se igualmente a nível consolidado e subconsolidado e inclui as situações em que o membro do pessoal recebe um novo contrato da mesma instituição ou de outra instituição no âmbito da consolidação».
38. O percurso traçado pela legislação comunitária e nacional em matéria de políticas de remuneração de instituições financeiras permite-nos claramente qualificar o «prémio de assinatura» pago pelo Reclamante ao administrador executivo como uma remuneração variável.

39. Com efeito, tais prémios correspondem, na terminologia utilizada quer na Diretiva 2013/36/EU, quer no RGICSF, quer ainda nas orientações da EBA, a uma «remuneração variável garantida».
40. Ficam agora claras as razões que levaram o Comité de Remunerações a propor, e o Conselho Geral e de Supervisão a aprovar, a Política de Remuneração do Reclamante, nos termos da qual se prevê que «exceionalmente, e estando assegurada uma base de capital forte, remuneração variável garantida sob a forma de "Prémio de Assinatura" pode ser atribuído e pago de uma só vez ao member do Conselho de Administração Executivo, durante o primeiro ano de mandato no Banco, de acordo com a legislação aplicável e orientações sobre remunerações»<sup>20</sup>.
41. Não oferecendo dúvidas que o aludido prémio pago ao Administrador consubstancia uma remuneração variável, parece-nos que a sua sujeição a tributação autónoma, nos termos da alínea b), do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC, é perfeitamente válida.
42. Em face do exposto, entendemos que o pedido do Reclamante deve improceder.

(cf. Documentos 5 e 6 juntos ao PPA)

(m) Em 03-08-2022, o Requerente apresentou o PPA que culminou nos presentes autos.

## §2. Factos não provados

29. Com relevância para a causa não existem factos não provados.

## §3. Fundamentação da matéria de facto

30. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
31. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as

---

regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

32. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cf. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
33. Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, que não foram impugnados, e dos factos alegados pelas Partes que não foram impugnados, e na adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.
34. Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

## V. MATÉRIA DE DIREITO

### §1. Questão *decidenda*

35. No caso *sub judice*, as Partes contendem sobre os prémios de assinatura atribuídos a B..., em 2019, e a C..., em 2020 (no montante de € 320.000,00, cada), estão sujeitos a tributação autónoma, à taxa de 45%, nos termos do artigo 88.º, n.º 13, alínea b), e n.º 14, do Código do IRC. Não está em causa qualquer questão relacionada com o preenchimento dos

---

requisitos previstos na alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC para a sujeição a tributação autónoma de remunerações variáveis pagas a administradores.

36. Constitui jurisprudência reiterada do Douto Supremo Tribunal Administrativo que, no contencioso de mera legalidade (como é o caso do processo arbitral), *“o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados a posteriori.”* (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-10-2020, processo n.º 02887/13.8BEPRT).
37. O mesmo princípio havia já sido reconhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo anteriormente:
- “A fundamentação dos actos administrativos e tributários a posteriori não é legalmente consentida (...), sendo a validade do acto terá necessariamente que ser apreciada em função dos fundamentos de facto e de direito que presidiram à sua prática, irrelevando os que posteriormente lhe possam ser “aditados””* (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22-03-2018, processo n.º 0208/17).
- “A decisão em matéria de procedimento tributário, além de dever respeitar os princípios da suficiência, da clareza e da congruência, deve, por outro lado, ser contextual ou contemporânea do acto, não relevando a fundamentação feita a posteriori”* (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06-07-2016, processo n.º 01436/15).
38. O mesmo entendimento encontra-se refletido na jurisprudência arbitral, conforme resulta das Decisões Arbitrais de 02-02-2015, processo n.º 628/2014-T; de 11-01-2021, processo n.º 411/2020-T; de 21-01-2021, processo n.º 865/2019-T; de 25-01-2021, processo n.º 851/2019-T; de 07-09-2021, processo n.º 646/2020-T; de 21-02-2022, processo n.º 440/2021-T; de 26-07-2022, processo n.º 587/2021-T; de 09-02-2023, processo n.º 610/2022-T; de 29-05-2023, processo n.º 762/2022-T.



39. *In casu*, o princípio da proibição da fundamentação *a posteriori* impede o Tribunal Arbitral de apreciar a legalidade dos atos de indeferimento das reclamações gratuitas autuadas com os n.ºs ...2022... e ...20220..., com referência à fundamentação que consta da Resposta da AT ao PPA apresentado pela Requerente, que não conste também da fundamentação dos referidos atos de indeferimento.
40. Da leitura dos atos de indeferimento das reclamações gratuitas autuadas com os n.ºs ...2022... (período de 2019) e ...2022... (período de 2020) resulta que a AT interpretou o artigo 88.º, n.º 13, alínea a), do Código do IRC como abrangendo “prémios de assinatura” porque *“tais prémios correspondem, na terminologia utilizadas quer na Diretiva 2013/36/EU, quer no RGICSF, quer ainda nas orientações da EBA, a uma “remuneração variável garantida”*”.
41. À luz destas considerações, e da matéria de facto dada como provada, a questão de direito a decidir é se prémios de assinatura atribuídos a administradores se encontram sujeitos a tributação autónoma nos termos do artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do Código do IRC?

## **§2. Da qualificação dos prémios de assinatura para efeitos do artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do Código do IRC**

42. Nos termos da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC, encontram-se sujeitos a tributação autónoma, 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 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”*. O n.º 14 do mesmo artigo estabelece que as taxas de tributação autónoma *“são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC”*.

- 
43. As partes contendem quanto à qualificação dos prémios de assinatura pagos a administradores do Requerente em 2019 e 2020 como (1) “remuneração variável”, sujeita a tributação autónoma nos termos do artigo 88.º, n.º 13, alínea b), e n.º 14, do Código do IRC (como defende a AT), ou (2) “remuneração fixa”, não sujeita a tributação autónoma (como defende o Requerente).
44. O Código do IRC não define os termos de “remuneração variável” ou de “remuneração fixa”. A regra interpretativa contida do artigo 11.º, n.º 2, da LGT, estipula o seguinte: *“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 directamente da lei.”*
45. Da leitura do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-04-2021 resulta claro que o artigo 88.º, n.º 13, do Código do IRC deve ser interpretado com apelo às normas do Código das Sociedades Comerciais. No sentido de que o termo “remuneração variável” na alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC remete para o artigo 399.º, n.º 2, do Código das Sociedades Comerciais, e não para o conceito de retribuição contido no Código do Trabalho ou para o conceito de remuneração acessória contido no Código do IRS, ver a Decisão Arbitral de 02-07-2019, processo n.º 104/2019-T, na qual se pode ler: *“As remunerações variáveis de administradores de sociedades são as que não têm um montante prefixado e dependem dos resultados da prestação do trabalho (artigo 399.º, n.º 2, do CSC), o que não sucede com as que (...) têm um montante fixo pré-determinado, que não varia com os resultados do exercício das funções.”*
46. O artigo 399.º, n.º 2, do Código das Sociedades Comerciais, relativo à remuneração dos administradores, dispõe que: *“A remuneração pode ser certa ou consistir parcialmente numa percentagem dos lucros de exercício, mas a percentagem máxima destinada aos administradores deve ser autorizada por cláusula do contrato de sociedade.”*
47. Quanto à interpretação deste artigo do Código das Sociedades Comerciais, veio recentemente o Supremo Tribunal de Justiça esclarecer que o disposto neste artigo não restringe o conceito de “remuneração variável” à participação nos lucros da sociedade:

---

*“o art. 399.º do CSC não define o conceito de remuneração dos administradores, aludindo apenas às componentes que dela fazem parte, determinando que a remuneração dos administradores executivos pode ser constituída por uma componente fixa e por uma componente variável, sendo que esta última se encontra intrinsecamente ligada ao desempenho/performance, isto é, determina-se que a componente variável deverá atuar como um incentivo à prossecução dos melhores resultados para a empresa (tendo naturalmente presente uma lógica de sustentabilidade e desenvolvimento da empresa a longo prazo).*

*Sendo então de colocar a questão de saber se, como remuneração dos administradores, são apenas admissíveis as duas possibilidades referidas em tal n.º 2 – ser certa/fixa ou consistir parcialmente nos lucros de exercício – questão sobre a qual é relativamente pacífica a interpretação de não ficarem, pelo art. 399.º do CSC, afastadas outras possibilidades remuneratórias.*

*Como refere Soveral Martins, “o preceito não estabelece que a remuneração só pode ter lugar através daquelas duas modalidades. O que a lei pretende é permitir a remuneração através de uma participação nos lucros de exercício, exigindo ao mesmo tempo uma cláusula do contrato de sociedade a estabelecer a percentagem máxima destinada aos administradores”.*

*Vem assim sendo entendido que são enquadráveis no conceito de remuneração, desde que esteja em causa uma contrapartida devida aos administradores pelas funções por si desempenhadas, toda uma variedade de prestações, ou seja, vem-se entendendo que a remuneração variável pode consistir (para além da participação nos lucros de exercício distribuíveis) em opções de subscrição ou aquisição de ações, em prémios anuais, em pensões de reforma e complementos de reforma ou até em bens ou serviços; e mesmo a parte certa da remuneração, apesar de ter por objeto, no essencial, uma quantia monetária – à qual corresponde o salário base – também se entende que poderá englobar componentes não monetárias, como por exemplo a utilização, para fins privados, de viatura automóvel da sociedade ou seguros de saúde.*

*(...)*

*Enfim, aceite a ideia de que a mera atribuição duma retribuição fixa não constitui o melhor contributo para conferir incentivo, motivação e esforço para a obtenção de bons resultados para a sociedade, entende-se, apesar do art. 399.º/1 do CSC legitimar a atribuição de remuneração fixa em exclusivo, que tal não será o mais recomendável para a remuneração dos administradores executivos e interpreta-se o art. 399.º como permitindo outras possibilidades de remuneração variável (como instrumento/estímulo ao bom governo societário).*

(...)

*Como já referimos, o art. 399.º/2 do CSC permite que a remuneração dos administradores seja inteiramente certa ou composta por uma parte certa e uma parte variável, porém (sem prejuízo de parecer afastar a possibilidade de a remuneração dos administradores ser totalmente variável), não impõe o art. 399.º do CSC que a remuneração variável tenha necessariamente que consistir numa participação nos lucros de exercício, pelo que a circunstância do contrato de sociedade não prever a possibilidade de poder ser atribuída tal remuneração variável (e, em consequência, não estabelecer a percentagem máxima que autoriza como destinada aos administradores) não constitui impedimento a que outras componentes variáveis da remuneração possam ser fixadas e atribuídas, como é/foi o caso.” (Acórdão de 17-01-2023, processo n.º 17579/20.3T8LSB.L1.S1).*

48. Desta jurisprudência retira-se o seguinte:

- (1) O conceito de “remuneração variável” para efeitos do artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do Código do IRC, interpretado com apelo ao disposto no artigo 399.º do Código das Sociedades Comerciais, engloba as componentes da remuneração que não têm um montante prefixado e que variam com o resultado do exercício de funções, encontrando-se intrinsecamente ligadas ao desempenho/performance do membro do órgão de administração e da empresa;
- (2) O disposto no artigo 399.º do Código das Sociedades Comerciais não afasta a remuneração de membros do órgão de administração que não se reconduza às modalidades de “remuneração fixa” e de “remuneração variável”.

49. À luz desta jurisprudência, torna-se claro e evidente que os prémios de assinatura atribuídos pelo Requerente a B..., em 2019, e a C..., em 2020, por ocasião e como contrapartida da assinatura do mandato de gestão, de quantia fixa, sem qualquer relação com o desempenho/performance da empresa ou dos próprios administradores, não constituem “remuneração variável” para efeitos do artigo 88.º, n.º 13, alínea b), e n.º 14, do Código do IRC, e, por isso, não se encontravam sujeitos a tributação autónoma.
50. Relativamente à *ratio legis* da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC, introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 8 de abril (Orçamento de Estado para 2010), aprovada no pico da crise financeira iniciada em 2008, o Tribunal Arbitral acompanha o argumento da Requerida segundo o qual o disposto na referida alínea visa (i) evitar que as empresas assumam níveis excessivos de risco em virtude de políticas de remuneração de administradores excessivamente centradas em resultados de curto prazo, e (ii) tornar menos atrativo o pagamento de bónus e outras remunerações variáveis de valor substancial desligados do desempenho positivo da sociedade num quadro plurianual (e.g. num período mínimo de 3 anos). Tal como referido pela AT na decisão de indeferimento das reclamações graciosas contestadas, o legislador utilizou “*a política fiscal para pressionar, ao tributar de forma mais agravada, as sociedades a adotarem as melhores práticas de governação*”.
51. A este propósito, interessa sublinhar que os prémios de assinatura atribuídos a B..., em 2019, e a C..., em 2020, de quantia fixa, sem qualquer relação com o desempenho/performance da empresa, não tiveram capacidade para influenciar os administradores em causa no que respeita aos níveis de risco da gestão em que participaram e à transparência da informação financeira que forneceram sobre os resultados da mesma, e não se integraram numa política de remuneração que incentivava administradores a assumir níveis excessivos de risco, ou a focarem-se em resultados de curto prazo, com prejuízo para a sustentabilidade financeira e interesses estratégicos da sociedade a médio e longo prazo. Estas circunstâncias não são alteradas pelo facto de os prémios de assinatura terem sido um *one-off*, i.e., pelo facto de terem sido pagos num único ano (por ocasião e por causa da aceitação de um mandato de gestão).

- 
52. Assim, atenta à finalidade da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC e à natureza dos prémios de assinatura em causa, conclui-se que não foi esta a componente da remuneração que o legislador procurou penalizar quando introduziu o preceito em causa.
53. Nas decisões de indeferimento das reclamações gratuitas objeto do PPA, a AT invocou a utilização da expressão “remuneração variável garantida” na Diretiva 2013/36/UE com referência a prémios de assinatura, para sustentar que estes prémios constituem “remuneração variável” para efeitos da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC.
54. Acontece que esta alínea não resulta da transposição de um instrumento de Direito da União Europeia, pelo que a sua interpretação não está intimamente ou necessariamente conectada com a interpretação de um instrumento de Direito da União Europeia (como seja a Diretiva 2013/36/EU).
55. A AT invocou também a utilização da expressão “remuneração variável garantida” para identificar a remuneração concedida aquando da contratação de novos colaboradores no n.º 13 do artigo 115.º-E do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeira (RGICSF), e para classificar prémios de assinatura na “Política de Remuneração para os Órgãos de Administração e de Supervisão” do Requerente. Não restam dúvidas de que os “prémios de assinatura” são, em diversas ocasiões, qualificados como “remuneração variável garantida”.
56. Todavia, ao contrário do que parece entender a Requerida, não é relevante a designação de prémios de assinatura como “remuneração variável garantida” no RGICSF e nos documentos internos do Requerente (como seja a “Política de Remuneração para os Órgãos de Administração e de Supervisão”). A questão *decidenda* é a de saber se prémios de assinatura atribuídos a administradores constituem “remuneração variável” para efeitos do artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do Código do IRC?
57. E a resposta a esta questão não pode deixar de ser negativa. Constituindo os prémios de assinatura pagos pelo Requerente em 2019 e 2020 uma compensação de montante fixo, sem qualquer relação com o desempenho/performance da empresa ou dos próprios

administradores, e não tendo esta forma de compensação convidado os administradores a assumirem elevados níveis de risco, ou a focarem-se em resultados de curto prazo (como acontece com certos componentes da “remuneração variável” paga a administradores), torna-se evidente que os prémios de assinatura em causa não se encontram abrangidos pela alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC.

58. Aliás, da leitura da “Política de Remuneração para os Órgãos de Administração e de Supervisão” do Requerente resulta clara a distinção entre “remuneração variável”, que não era contratualmente garantida e que variava conforme a avaliação do administrador e o desempenho do Requerente, e “remuneração variável garantida” sob a forma de prémio de assinatura, que era contratualmente garantida e que não variava conforme a avaliação do administrador ou o desempenho do Requerente.
59. Ao longo de toda a sua argumentação, AT parece confundir “remuneração variável garantida”, um termo utilizado em documentos tão diversos como as Orientações da EBA relativas a políticas de remuneração sãs, ou a “Política de Remuneração para os Órgãos de Administração e de Supervisão” do Requerente, com a “remuneração variável” que o legislador pretendeu penalizar com tributação autónoma. De facto, relativamente aos prémios de assinatura (qualificados por vezes como “remuneração variável garantida”) não há qualquer variabilidade quanto as condições para a sua atribuição e o seu montante. Daí não serem qualificados como “remuneração variável” (que, por definição, não é “garantida”) na legislação e documentos referidos pela Requerida.
60. À luz destas considerações, deveria a AT ter julgado procedentes as reclamações gratuitas apresentadas pelo Requerente e autuadas com os n.ºs ...2022... e ...2022..., e declarado ilegais e anulado as autoliquidações de tributação autónoma que incidiram sobre os prémios de assinatura atribuídos pelo Requerente a B..., em 2019, e a C..., em 2020, no montante total de € 288.000,00.
61. Em consequência, o Tribunal Arbitral julga o PPA procedente, declarando ilegais e anulando (1) os atos de indeferimento das reclamações gratuitas autuadas com os n.ºs ...2022... e ...2022..., e bem assim, (2) as autoliquidações de IRC referentes aos exercícios

de 2019 e 2020, na parte correspondente à tributação autónoma sobre os prémios de assinatura atribuídos a B... e a C..., no montante total de € 288.000,00 (montante este que a AT deverá reembolsar ao Requerente).

62. À luz da interpretação conferida por este Tribunal Arbitral à alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do CIRC, fica prejudicada a questão de inconstitucionalidade suscitada pelo Requerente.

### **§3. Dos juros indemnizatórios**

63. O direito do sujeito passivo a juros indemnizatórios decorre do dever, que recai sobre a AT, de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º, n.º 1, da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito ripristinatório do *statu quo ante*.

64. Significa isto que, na execução do julgado anulatório, a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

65. Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

66. Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável à AT de que resulte pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido.



67. No caso *sub judice*, os erros que afetam as autoliquidações de tributação autónoma contestadas não são imputáveis à AT, visto que não foram por ela praticados. No entanto, o mesmo não sucede com o indeferimento das reclamações gratuitas autuadas com os n.ºs ...2022... e ...2022... . Na verdade, pelas razões explicitadas *supra*, a AT deveria ter deferido a pretensão do Requerente em sede de reclamação gratuita, anulando as autoliquidações de tributação autónoma na parte relativa aos prémios de assinatura atribuídos a B... e a C..., no montante total de € 288.000,00. Não o tendo feito, a AT manteve uma situação de ilegalidade, sendo-lhe assim imputável erro de direito enquadrável no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.
68. Neste sentido, pode ler-se no Acórdão do Douro Supremo Tribunal Administrativo de 09-12-2021, processo 01098/16.5BELRS: *“não obstante o erro da autoliquidação seja imputável ao contribuinte, esse erro passa a ser imputável à Administração Tributária a partir do momento em que, tendo na sua posse os elementos necessários, deveria ter proferido decisão a corrigir o erro e mantém a situação de erro e pagamento indevido do imposto.”*
69. O Requerente foi notificado da decisão de indeferimento das reclamações gratuitas em 23-05-2022, sendo possível imputar-lhe, para efeitos do artigo 43.º da LGT, a responsabilidade pela manutenção da situação de erro e pagamento indevido desde essa data (cf. Acórdão do Douro Supremo Tribunal Administrativo de 09-12-2021, processo 01098/16.5BELRS).
70. Em consequência, o Tribunal Arbitral condena a AT no pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante de € 288.000,00, desde o dia 24-05-2022 até ao integral reembolso do referido montante à Requerente (nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT).

## VI. DECISÃO

Termos em que se decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

25.

- a) Declarar ilegais e anular os atos de indeferimento das reclamações gratuitas autuadas com os n.ºs ...2022... e ...2022...;
- b) Declarar ilegal e anular a autoliquidação de tributação autónoma integrante da declaração de substituição de IRC referente ao exercício de 2019, com o n.º ..., no montante de € 144.000,00, relativo ao prémio de assinatura pago a B...;
- c) Declarar ilegal e anular a autoliquidação de tributação autónoma integrante da declaração de substituição de IRC referente ao exercício de 2020, com o n.º ... no montante de € 144.000,00, relativo ao prémio de assinatura pago a C...;
- d) Condenar a AT a reembolsar o valor indevidamente pago pelo Requerente a título de tributação autónoma, no montante de € 288.000,00;
- e) Condenar a AT a pagar juros indemnizatórios sobre o montante de € 288.000,00, calculados desde 24-05-2022 até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos.

## **VII. VALOR DA CAUSA**

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT (aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) e no artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€ 288.000,00** (conforme indicado pela Requerente, e não questionado pela Requerida).

## **VIII. CUSTAS**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas arbitrais em **€ 5.202,00**, a cargo da Requerida em razão do decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de agosto de 2023

**Os Árbitros,**

**Rita Correia da Cunha**

(relator)

**Álvaro Caneira**

**José Nunes Barata**