

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 210/2024-T

Tema: IRS – Natureza dos bónus atribuídos a trabalhador para efeitos do cálculo do montante excluído de tributação ao abrigo da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS.

Sumário:

1. Consideram-se regulares as prestações que obedecem a um critério não arbitrário de atribuição que lhe confere um carácter de permanência. É curial, neste particular, a distinção entre regularidade e periodicidade para efeitos laborais, com particular impacto no domínio tributário a que se reporta o n.º 4 do artigo 2.º do CIRS.
2. Ao invés da regularidade, a periodicidade, também parte do conceito juslaboral de retribuição, mas já não autonomizada no n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, prendendo-se com a indexação da atribuição das prestações a períodos certos no tempo.
3. A retribuição é caracterizada por ser regular e periódica, o que determina que, para que uma prestação possa qualificar-se como retribuição em sentido técnico-jurídico, terá de ser atribuída ao trabalhador como uma regra constante (regularidade) – por oposição às prestações atribuídas arbitrariamente, sem que possa o trabalhador legitimamente contar com a sua perceção – e com uma determinada cadência temporal (periodicidade), inerente, em si mesma, à natureza duradoura e de execução continuada da relação laboral.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Victor Calvete (presidente), Nuno Miguel Morujão e Sónia Martins Reis (árbitros-vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa

(“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 23 de abril de 2024 acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A... (doravante, “Primeiro Requerente”), titular do NIF ... e **B...** (doravante “Segunda Requerente”), titular do NIF..., casados entre si sob o regime de separação de bens, ambos residentes na ..., n.º ..., ..., ... Cascais (doravante, “Requerentes”), vieram deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), em conjugação com os artigos 99.º e 102.º, n.º 1, alínea d), ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

Constitui pretensão dos Requerentes a **anulação da liquidação adicional de IRS** emitida sob o n.º 2023..., referente ao ano de 2021, no valor total de € 217.038,82, tal como consta do seu pedido arbitral e requerendo, adicionalmente, que a AT seja condenada ao pagamento de juros indemnizatórios.

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

Em 14 de fevereiro de 2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, do que foi notificada a AT.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os ora árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 23 de abril de 2024.

Em 27 de maio de 2024, a Requerida apresentou a sua Resposta, com defesa por impugnação, e juntou aos autos o processo administrativo (“PA”).

Por despacho deste Tribunal, de 17 de junho de 2024, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do

processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT) e determinada a audição dos Requerentes sobre a questão prévia suscitada pela AT (identificação da liquidação impugnada).

Em 5 de julho de 2024, os Requerentes apresentaram um requerimento nos termos qual referiram que por lapso limitaram-se a indicar o número de liquidação errado, solicitando a este Tribunal que considerasse este lapso ou que lhes permita saná-lo, para o que bastaria uma mera errata, o que requereram, devendo ser considerado para todos os efeitos legais a liquidação n.º 2023... e não a liquidação n.º 2023... .

Em 11 de julho de 2024, por despacho deste Tribunal, foi fixado o prazo de 10 dias para a AT se pronunciar quanto à impugnação dos presentes autos se dever reportar à liquidação de IRS n.º 2023..., de 11 de novembro, e não à, substancialmente igual, com o n.º 2023... .

Em 4 de outubro de 2024, por despacho deste Tribunal, fixou-se o prazo para a decisão até à data-limite prevista no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT.

POSIÇÃO DOS REQUERENTES

O Primeiro Requerente auferiu os seguintes rendimentos na sua qualidade de sócio da empresa C..., Inc. Sucursal:

Tipo de remuneração	Montante (euros)
Vencimento Base	546.000,00
Subsídio de Natal	45.499,96
Subsídio de Férias	45.499,96
Bonus SA (<i>Structural Award</i>)	327.502,00
Bonus AA (<i>Additional Award</i>)	140.000,00
Bonus EA (<i>Exceptional Award</i>)	774.925,00

Total	1.879.426,92
-------	--------------

O Primeiro Requerente no momento da cessação de funções na empresa C..., Inc. Sucursal, recebeu o montante de € 3.784.633,00 a título de indemnização, tendo considerando o montante de € 1.879.426,92 para efeitos do cálculo do limite de exclusão de tributação, nos termos do disposto da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS (“CIRS”).

Assim, para calcular o limite de exclusão de tributação do montante recebido, previsto na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, o Primeiro Requerente teve em conta o *supramencionado* valor de € 1.879.426,92, tendo considerado para este efeito que a remuneração *Exceptional Award* (Bónus EA) tem um carácter de habitualidade ou regularidade e que como tal integra o conceito de remuneração com carácter de retribuição sujeita a imposto, tal como se encontra previsto na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS. Os Requerentes consideram que o Bónus EA reveste uma natureza de regularidade e habitualidade, sendo pago através do mesmo plano de compensação diferida que o bónus *Additional Award*, tendo o Bónus EA sido pago em 2020, mas também em 2021, tratando-se de um prémio que tem vindo a ser pago aos sócios ao longo de vários anos sob a designação de *Additional Award*, de forma consistente, ainda que o respetivo valor seja variável.

Defendem os Requerentes que os bónus atribuídos têm uma estrutura idêntica, apenas tendo designações diferentes em virtude das formas de cálculo e alturas de pagamento diferentes, tratando-se o Bónus EA de uma retribuição-padrão que foi paga a todas as pessoas que desempenhavam funções de sócio. Assim, conclui a Requerente que o Bónus EA deve ser considerado como um mero desvio contabilístico formal às normas padrão até então aplicáveis, materialmente configurando um bónus AA, ou seja, uma distribuição ou um prémio por lucros obtidos, sem qualquer carácter de excecionalidade, a não ser pelo facto de terem sido precipitados no tempo por uma alteração legislativa.

Os Requerentes consideraram ainda que a Unidade dos Grandes Contribuintes (doravante “UGC”) não fundamentou a sua decisão de não aceitar o Bónus EA como uma retribuição regular, não tendo cumprido o seu dever legal de atender à substância do Bónus EA. Arguiram ainda os Requerentes que a UCG se fixou numa aparente excecionalidade decorrente de uma

denominação dada a um prémio pela empresa nos EUA - *nomen iuris* - e ignorou de forma flagrante a materialidade subjacente ao mesmo prémio que é em tudo igual aos demais bónus, tendo a UGC desconsiderado realidades materialmente idênticas apenas em função da sua designação.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida, apresentou a resposta na qual, em síntese abreviada, alegou que o valor auferido enquanto o Bónus EA reveste natureza excecional e não regular, razão pela qual não foi considerado para o cálculo do limite de exclusão, sendo que tal teve por base a informação prestada pela sociedade C..., Inc Sucursal, em 9 de junho de 2023, em que referiu que “Adicionalmente ao pagamento dos Bónus referidos (de produtividade sublinhamos nós) e com caráter excecional, em DEZ2020 foi atribuído um “Exceptional award” (Bónus EA) ... teve por base o lucro extraordinário obtido pela C... no ano financeiro em causa. O mesmo foi pago em duas tranches, a primeira em DEZ2020 e a segunda em DEZ2021. O Bónus EA não foi pago em qualquer outra ocasião para além dos meses acima referidos” (texto do texto de esclarecimento remetido pela empresa/sucursal para a UGC em JUN2023).”

Assim, considera a Requerida que tendo sido o Bónus EA atribuído em função de resultados financeiros positivos de natureza extraordinária e em condições eventuais e excecionais não pode ao contrário do defendido pelo Primeiro Requerente qualificar-se como uma remuneração regular com caráter de retribuição. E como tal, o valor do Bónus EA não pode ser considerado para efeitos do cálculo do montante excluído de tributação em virtude da cessação do contrato de trabalho para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS.

A Requerida considerou que ainda que as alterações das regras contabilísticas verificadas nos Estados Unidos da América possam ter interferido na aferição e contabilização dos resultados financeiros da empresa num determinado período, tratando-se, por isso, de uma antecipação ficcionada de resultados, como alegado pelos Requerentes, tal situa-se no âmbito de movimentos economicistas e contabilísticos próprios de uma entidade empresarial, que em nada alteram a materialidade dos factos e consequentemente a qualificação do bónus EA como uma remuneração extraordinária, sem caráter de regularidade.

II. SANEAMENTO

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

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão legalmente representadas nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. DOS FACTOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se consideram provados:

A. **A...**, aqui Primeiro Requerente, titular do NIF ... **e B...**, aqui Segunda Requerente, titular do NIF..., casados entre si sob o regime de separação de bens, ambos residentes na ..., n.º ..., ..., ...-... Cascais, aqui Requerentes, vieram deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), em conjugação com os artigos 99.º e 102.º, n.º 1, alínea d), ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), peticionando a **anulação da liquidação adicional de IRS** emitida sob o n.º 2023..., referente ao ano de 2021, no valor total de € 217.038,82 (cfr. Documento n.º 1), tal como consta do seu pedido arbitral e requerendo, adicionalmente, que a AT seja condenada ao pagamento de juros indemnizatórios.

B. O Primeiro Requerente, na sua qualidade de sócio da empresa C..., Inc. Sucursal auferiu rendimentos relacionados com essa função, nomeadamente bónus derivados da distribuição de lucros da sociedade desde 2018 até 2022 (cfr. Documento n.º 2).

C. No ano de 2020, o Primeiro Requete auferiu os seguintes rendimentos:

Tipo de remuneração	Montante (euros)
Vencimento Base	546.000,00
Subsídio de Natal	45.499,96
Subsídio de Férias	45.499,96
Bonus SA (<i>Structural Award</i>)	327.502,00
Bonus AA (<i>Additional Award</i>)	140.000,00
Bonus EA (<i>Exceptional Award</i>)	774.925,00
Total	1.879.426,92

D. Aquando da cessação do exercício de funções na empresa C..., Inc. Sucursal, o Primeiro Requerente recebeu o montante de € 3.784.633,00 a título de indemnização.

E. O Primeiro Requerente considerou todos os montantes constantes do quadro *supra* para efeitos do cálculo do limite de exclusão de tributação, nos termos do disposto da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS (“CIRS”).

F. Assim, para calcular o limite de exclusão de tributação do montante recebido, previsto na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, o Primeiro Requerente teve em conta o *supramencionado* valor de € 1.879.426,92.

G. O Primeiro Requerente declarou na Declaração Mensal de Remunerações o valor de € 1.278.730,00 como sujeito a tributação (€ 3.784.633,00 - €2.505.903,00), tendo sido esse o montante relevante também para os rendimentos declarados na Declaração Modelo 3 de IRS.

H. O Primeiro Requerente foi notificado, por via de carta, do Ofício n.º ... de 4 de abril de 2023, com o assunto “Indemnização 2021” e no qual a UGC veio solicitar a apresentação (i) “de cópia do contrato de trabalho celebrado com a sociedade C..., Inc. Sucursal, onde conste a data de início de funções nessa sociedade e onde estejam expressas as retribuições regulares e não regulares acordadas” (ii) “cópia do documento de rescisão/revogação do contrato de trabalho celebrado com a sociedade C..., Inc. Sucursal” e (iii) dos “dos elementos, valores e respetivos comprovantes que determinaram o valor da indemnização, excluída de tributação” (cfr. Documento n.º 3).

I. O Primeiro Requerente enviou todos estes elementos, via e-mail, a 13 de abril de 2023, conforme comprovativo de envio de e-mail, ao qual foram anexos vários recibos, assim como cópia do contrato de trabalho e cópia do documento de rescisão do contrato de trabalho (cfr. Documentos n.º 4, n.º 5 e n.º 6).

J. No dia 24 de abril de 2023, a UGC entrou, novamente, em contacto com o Primeiro Requerente, via e-mail, para solicitar, novamente, o envio dos recibos de vencimento, assim como “documentação comprovativa (um recibo de vencimento por cada ano e/ou documento emitido por entidade patronal) onde seja possível identificar a(s) sociedade(s) onde desempenhou funções no período entre 17/07/2007 a 31/12/2012)” (cfr. Documento n.º 4).

K. O Primeiro Requerente enviou, pela mesma via, os recibos de vencimento, assim como os Modelos 190 (comprovativos de rendimentos) de 2010, 2011 e 2012, assim como uma carta da Empresa a confirmar o seu contrato de trabalho e período de trabalho e um comprovativo espanhol de segurança social (cfr. docs. n.ºs 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17 e 18 os modelos 190 de 2010, 2011 e 2012, docs. n.ºs 19, 20 e 21) e o comprovativo da segurança social (cfr. Documento n.º 22).

L. Por e-mail datado de 11 de julho de 2023 (cfr. Documento n.º 23), a UGC entendeu que «a remuneração *Exceptional Award* (Bonus EA), pelo seu carácter excecional, e não de habitualidade ou regularidade na sua atribuição, não integra o conceito de remuneração regular com carácter de retribuição sujeita a imposto, previsto na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS e tal como definida no artigo 260.º do Código do Trabalho, pelo que deverá a mesma ser desconsiderada para efeitos de cálculo do limite de exclusão de tributação».

M. O Primeiro Requerente respondeu a este e-mail da UGC a 21 de julho de 2023, via carta registada, na qual explicou porque é que o Bónus EA recebido em dezembro de 2020 se deve considerar como parte integrante da retribuição do trabalhador para efeitos do disposto no artigo 260.º, n.º 3, alínea b) do Código do Trabalho (cfr. Documento n.º 24)..

N. Em 7 de outubro de 2023, os Requerentes foram notificados de uma liquidação adicional de IRS no valor de € 217.038,82.

O. Esta liquidação respeita ao período de rendimentos de 1 de janeiro de 2021 a 31 de dezembro de 2021.

P. Os Requerentes procederam ao pagamento do imposto que lhes foi adicionalmente liquidado.

Q. Em 23 de abril de 2024, a Requerida foi notificada da apresentação do pedido de pronúncia arbitral – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

R. A Requerida, em sede de resposta ao ppa., veio referir que o ato de liquidação de IRS n.º 2023..., de 11 de novembro substituiu o ato de liquidação de IRS n.º 2023..., relativa ao ano de 2021, objeto do ppa (artigo 16.º da Resposta).

S. Nesta sede, os Requerentes apresentaram um requerimento em sede do qual admitiram o lapso em que incorreram, tendo referido que o Primeiro Requerente abriu atividade junto das Finanças como agricultor e como não havia procedido a qualquer ato declarativo, pois não auferiu qualquer rendimento, tal desencadeou que a AT notificasse o Primeiro Requerente para regularizar a sua situação tributária, procedendo à entrega das declarações fiscais em falta.

T. Os Requerentes apresentaram uma declaração Modelo 3 de IRS de substituição relativa ao ano de 2021 igual à anterior com a única diferença de que havia sido incluído o Anexo B a zeros. Pelo que, os Requerentes reconheceram terem indicado o número de liquidação errado, mantendo-se a liquidação rigorosamente igual quanto ao dissídio em causa nos autos.

U. Este Tribunal Coletivo notificou a Requerida para se pronunciar a este respeito, não tendo tido resposta por parte da Requerida nesta sede.

V. A Requerida não considerou o valor auferido enquanto Bónus EA para o cálculo do limite de exclusão, com base na informação da ex-entidade patronal em sede de esclarecimentos prestados em 9 de junho de 2023.

FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão de mérito dos autos que não se tenham provado.

3. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados, cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

De referir que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo Requerente enquanto autor (cfr. art.ºs. 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs. 2 a 4, do C.P. Civil, na redação que lhe foi dada pela Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo regras de experiência (cfr. art.º 607.º, n.º 5, do C.P. Civil, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na Lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr. art.º 371.º do Código Civil) é que não se aplica o da livre apreciação.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em 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 Código de

Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal fundou-se, essencialmente, na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes e nas posições por estas assumidas em relação aos factos.

IV. DO DIREITO

IV.1 Matéria de exceção

Começando por analisar a questão prévia suscitada pela Requerida sobre a revogação da liquidação impugnada pelos Requerentes com o n.º 2023..., relativa ao ano de 2021, sendo que a mesma foi substituída pelo ato de liquidação de IRS n.º 2023..., de 11.11, tal foi justificado pelos Requerentes através de requerimento datado de 05-07-2024 em termos suficientemente claros para o Tribunal dê como sanado o erro quanto à correta identificação da liquidação cuja revogação os Requerentes pretendem nos presentes autos e que, de resto, não mereceu, sequer, resposta por parte da Requerida.

IV.2 Matéria de direito

a) Impugnação

Entrando na matéria de impugnação o dissídio em causa nos autos prende-se, unicamente, com a análise concretizada pela UGC no âmbito do acompanhamento efetuado aos contribuintes individuais de elevada capacidade patrimonial, após ponderação dos diversos elementos carreados seja pelos Requerentes após solicitação dos serviços tributários, seja pela entidade pagadora - entidade patronal do Primeiro Requerente, e que incidiu sobre o valor da indemnização disponibilizada e os diversos “componentes” que a preencheram por forma a concluir sobre a real natureza destes no quadro na alínea b), do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS tendo em vista apurar qual o montante passível de não ficar sujeito a tributação.

Considerou então a AT que o pagamento realizado a título de Bónus EA no valor de 774.925€, que os Requerentes sustentam dever ser considerado retribuição, integrando o conceito de remuneração regular, o não é, devido ao facto de não ser habitual ou regular, pelo que, no seu entendimento, não permite afirmar pelo carácter de regularidade do referido, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS em conjugação com o disposto no artigo 260.º do Código de Trabalho.

Invocando um esclarecimento remetido pela entidade patronal do Primeiro Requerente para a UGC em 09 de Junho de 2023 onde esta referiu que:

“Adicionalmente ao pagamento dos Bónus referidos (de produtividade sublinhamos nós) e com carácter excepcional, em DEZ2020 foi atribuído um «Exceptional award» (Bónus EA)...teve por base o lucro extraordinário obtido pela C... no ano financeiro em causa. O mesmo foi pago em duas tranches, a primeira em DEZ2020 e a segunda em DEZ2021. O Bónus EA não foi pago em qualquer outra ocasião par além dos meses acima referidos.”.

Ao invés, os Requerentes alegam que o bónus EA não é diferente dos demais bónus atribuídos, e configura, de igual forma, uma contribuição regular ao abrigo da alínea b) do n.º 3 do artigo 260.º do Código do Trabalho.

E que não existe nenhuma diferença material entre os bónus SA e AA e o bónus EA no que respeita à sua regularidade ou previsibilidade, mas tão somente no que concerne à realização das remunerações nas quais se baseiam para o cálculo do prémio a atribuir aos seus beneficiários.

E que o bónus EA foi pago pela primeira vez em 2020, mas que o não foi à margem das normais políticas remuneratórias da empresa, diferindo apenas no momento do seu pagamento devido a uma alteração ocorrida em sede do normativo contabilístico aplicável ao nível dos *Accounting Principles* nos Estados Unidos da América (“EUA”), alteração essa que veio determinar que os lucros de projetos com *fees* variáveis, até então apenas reconhecidos no momento do seu efetivo pagamento, passassem a ser reconhecidos de imediato, com recurso a uma percentagem em função do historial de recebimentos – cfr. Documento n.º 25 junto pelos Requerentes, e que consiste num Memorando da Empresa em relação às alterações dos “GAAP” (*General Accepted Accounting Principles*).

No âmbito deste documento, o bónus EA consubstanciou uma situação transitória e adaptativa, devido à alteração dos GAAP, alteração essa que veio determinar que os lucros de projetos com *fees* variáveis, até então apenas reconhecidos no momento do seu efetivo pagamento, passassem a ser reconhecidos de imediato, com recurso a uma percentagem em função do historial de recebimentos para um conjunto de operações cujos lucros apenas eram reconhecidos contabilisticamente pela empresa no momento da sua efetiva realização, passou a existir um reconhecimento antecipado de lucros por estimativa.

E que as orientações plasmadas na última versão dos GAAP, adotados pela Empresa, não são de carácter opcional, e, assim, teve a estrutura remuneratória da Empresa que se adaptar de forma imediata às mesmas.

Referem que o bónus EA é em tudo idêntico ao bónus AA, assentando também em comissões líquidas não realizadas e estimadas, mas com uma mera diferença temporal – enquanto o bónus AA respeita a certo ano (e.g. 2020) e a partir daí calcula a parte diferida e a parte atual, o bónus EA veio fazer o mesmo (remunerar os acionistas com base em *contigent fees* estimados e não realizadas) mas para os anos anteriores a 2020.

O bónus EA é não mais que o bónus AA aplicado de forma transitória e retroativa aos anos entre 2011 e 2019, em que os bónus foram calculados com base num método diferente deste.

Apreciando.

Nos termos dos esclarecimentos prestados pela entidade patronal à UGC na referida missiva datada de Junho de 2023 e que consta do PA junto aos autos, esta veio admitir que o pagamento do referido bónus teve uma natureza “excepcional”, que teve por base o lucro tributável obtido pela referida empresa no ano financeiro em causa e que não teria sido pago para além dos meses de Dezembro de 2020 e de 2021.

Dúvidas, no entanto, não há de que se tratam de prémios relacionados com o desempenho da própria empresa e que posteriormente à revogação do contrato de trabalho ficou acordado que o Requerente A... mantinha o direito aos bónus relacionado com os resultados financeiros da C..., referente aos anos em que esteve ao seu serviço, cujo pagamento, à data da revogação desse contrato, se encontrava condicionado ao apuramento do resultado financeiro ou ao recebimento de honorários dos seus clientes.

Uma leitura mais apressada, poderia convergir na conclusão tirada pela AT, a de que esse bónus era “excepcional”, logo certamente não regular para efeitos do preenchimento da previsão normativa da alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, porquanto seria episódico, irregular, embora, e as partes reconhecem-no, consista numa retribuição.

No entanto, importa convocar para esta análise o documento n.º 25 junto pelos Requerentes aos autos e que consiste no Memorando enviado ao Requerente A..., datado de 13 de Dezembro de 2019 e que se refere às alterações aos prémios AA derivados da mudança das regras contabilísticas GAAP - *Generally Accepted Accounting Principles* (PCGA – *Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites*).

Nesse Memorando, cujo conteúdo não é posto em causa por nenhuma das Partes, a empresa comunicou e citamos, intercalando transcrição da versão original em Inglês, com tradução para Português:

“There will also be a change in future AA delivery. Under the new GAAP accounting, we will be recognizing contingent fee income before we have resolved and settled the contingencies with our clients or been paid for our work. To avoid borrowing significant funds each year to pay out AA related to this contingent fee income ahead of realization, we are instituting a deferred compensation plan. In plain language, we will deliver AA to our Partners in a manner that is consistent with the timing of our true-ups and realizations of at-risk fees.”.

Haverá também mudanças na futura atribuição de bónus (AA). Face a novos princípios de contabilidade geralmente aceites, passaremos a reconhecer rendimentos por serviços contingentes, antes de terem sido validamente acordados os termos contratuais com os

clientes ou antes de termos sido pagos. Para evitar fluxos de tesouraria antecipados significativos para pagar os bónus (antes dos fluxos económicos), em cada ano, instituiremos planos de compensação diferida. Em linguagem simples, iremos atribuir bónus (AA) aos nossos Sócios de modo consistente com o momento das nossas verificações de concretização da realização dos serviços contingentes.

(...)

“Starting with our declaration of AA in 2020 (i.e., one year from now), we will establish two categories of AA: “current” and “deferred.” The “deferred” portion will be for performance fee-based work, completed in the AA year, but not recognized or collected. The balance will comprise “current” AA (i.e., all fees recognized and collected in the year, less all expenses). In a typical year, the majority of AA will fall into the “deferred” category.”

Iniciando a vigência da declaração de bónus “AA” em 2020 (i.e., daqui por um ano), iremos estabelecer duas categorias de bónus “AA”: “corrente” e “diferido”. A categoria de bónus “diferido” será devida por desempenho completado no exercício do bónus “AA”, não reconhecido nem cobrado. O saldo compreenderá bónus “AA” corrente (i.e. todos os honorários reconhecidos, deduzidos de todas as despesas). No exercício económico típico, a maioria dos bónus AA será da categoria “diferido”.

(...)

*“In addition, we will also need to declare a one-time **Exceptional Award** for the net unrealized at-risk fees built up through the end of the 2019 AA year. We will allocate this **Exceptional Award** to all Partners of the Firm as of the date the decision was made by the **CPC – October 29, 2019** – except for those who “opted out” of 2019 reviews, remain in the “counsel to leave” category, or who are departing as a result of a PSC review or to join a competitor. **The allocation of the Exceptional Award amount to individual Partners will reflect the annual build-up of unrealized year-end performance fees since 2011, with each year’s build-up allocated to the Partner based on their Structural Award levels in each of those same years (and the residual allocated pro rata to their EY19 Structural Award). You will not get an allocation for years when you were not an equity partner.”***

Adicionalmente, também precisaremos de declarar um bónus excecional (“EA”) pelos honorários líquidos, não realizados, em risco gerados durante o exercício de bónus (AA) de 2019. Iremos alocar este bónus excecional (“EA”) a todos os Sócios da Firma, a partir da data que a decisão foi tomada pela Presidente CPC, 29 de outubro de 2019 – exceto quanto àqueles que optaram por não participar nas avaliações de 2019, aqueles que se encontrem na categoria “conselho para sair”, ou que estejam de saída como resultado de uma avaliação PSC, ou estejam em vias de se juntar à concorrência. A alocação da quantia de bónus “EA” a Sócios individuais, irá refletir o cúmulo pelo desempenho anual de honorários não realizados desde 2011, com a quantia relativa a cada ano alocada ao Sócio, com base no nível de bónus estrutural, em cada um desses mesmos exercícios económicos (e o resíduo alocado em termos pro rata ao seu bónus estrutural “EY19”). Não terá direito a uma alocação relativamente aos exercícios em que não era Sócio de capital.

*“Each Partner granted this Exceptional Award will receive an individual statement on December 19 (or, in relevant countries, a communication from their Partner Tax Director), specifying the amount of their individual Exceptional Award (which, as mentioned earlier, will likely be mainly in December 2020). **The Exceptional Award will be delivered through the same deferred compensation plan as AA, going forward**”.*

Cada Sócio a quem for atribuído este bónus excecional receberá uma declaração individual em dezembro 19 (ou, em países relevantes, uma comunicação pelo seu Sócio, Diretor Fiscal), especificando a quantia do seu bónus excecional (que, como antes mencionado, será mais provavelmente, em dezembro 2020). **O bónus excecional será entregue através da mesma compensação diferida, tal como o bónus “AA”, daqui em diante.**

(Traduzidos pelo Tribunal Arbitral, cf. acórdão proferido pelo Tribunal da Relação de Lisboa, em 28/5/2019, no proc. 19156/18.0T8LSB-B.L1-7, relatora: Hígina Castelo. Negritos aditados).

Embora o conteúdo deste Memorandum esteja em Inglês, e com a tradução exposta, este Tribunal Arbitral alcançou perfeitamente o seu âmbito e o Primeiro Requerente A... teve oportunidade, na fase do procedimento inspetivo, de esclarecer a AT quanto ao seu âmbito e alcance - cfr. Documento n.º 24.

A atribuição do bónus EA assenta na performance da empresa, atribuindo aos sócios elegíveis da empresa um bónus relativo a *fees* contingentes acumulados em anos anteriores a 2020, por alteração da regra contabilística - GAAP, não perdendo a sua natureza de retribuição, mas será a mesma regular para efeitos da isenção de IRS?

O n.º 4 do artigo 2.º do CIRS prevê uma não sujeição a tributação, em sede de IRS, de parte das importâncias recebidas pelo trabalhador em virtude da cessação do contrato de trabalho e da relação laboral subjacente.

Determina a alínea b) do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS que em caso de cessação de contrato de trabalho, as importâncias recebidas a qualquer título, ficam sujeitas a tributação apenas *“na parte em que exceda o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos, salvo quando nos 24 meses seguintes seja criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade”*.

Importa determinar o que se deve entender por remunerações regulares com carácter de retribuição.

Sendo certo que a AT não põe em causa a natureza do bónus concedido como integrando a **factispécie** de remuneração, apenas que a mesma não é regular para efeitos de preenchimento da norma de isenção.

Sendo a regularidade um dos elementos que integram o conceito de retribuição para efeitos do disposto no artigo 258.º do Código do Trabalho, importa aferir se o legislador tributário recortou alguma definição específica, atribuindo-lhe um sentido próprio no Direito Tributário, o qual não corresponderia ao sentido que o mesmo reveste em matéria laboral, ou, diferentemente, se para efeitos da previsão do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS basta recorrermos ao conceito de regularidade que é seguido pelo Direito do Trabalho.

Efetivamente, não se descortina na previsão do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS que haja sido atribuído um sentido diverso ao conceito de regularidade daquele que este assume para efeitos estritamente juslaborais.

Deste modo, serão regulares as prestações efetuadas de acordo com determinada regra, o mesmo é dizer, que obedecem a um critério não arbitrário de atribuição que lhe confere um carácter de permanência. É curial, neste particular, a distinção entre regularidade e periodicidade para efeitos laborais, com particular impacto no domínio tributário a que se reporta o n.º 4 do artigo 2.º do CIRS.

Ao invés da regularidade, a periodicidade, também parte do conceito juslaboral de retribuição, mas já não autonomizada no n.º 4 do artigo 2.º do CIRS, prende-se com a indexação da atribuição das prestações a períodos certos no tempo.¹

A retribuição é caracterizada por ser regular e periódica, o que determina que, para que uma prestação possa qualificar-se como retribuição em sentido técnico-jurídico, terá de ser atribuída ao trabalhador como uma regra constante (regularidade) – por oposição às prestações atribuídas arbitrariamente, sem que possa o trabalhador legitimamente contar com a sua perceção – e com uma determinada cadência temporal (periodicidade), inerente, em si mesma, à natureza duradoura e de execução continuada da relação laboral que se estabelece entre as partes.

A atribuição do bónus EA assume uma natureza similar à do bónus AA que a AT aceita como sendo regular, apenas diferindo no seu processo de quantificação, mas representando uma retribuição do trabalhador, não arbitrária porquanto assente em critérios objetivos, embora não periódica no tempo, mas regular para efeitos do preenchimento da norma do n.º 4 do artigo 2.º do CIRS.

De resto, conclusão diversa levaria a resultados fiscais diferentes para realidades fácticas similares, o que não é certamente desejado.

¹ Bernardo Lobo Xavier, *op.cit.*, p. 546, distingue os conceitos de regularidade e periodicidade em matéria retributiva do seguinte modo: “*Poderemos entender que a lei, com a expressão “regular”, se referiu a uma remuneração não arbitrária mas que segue uma regra permanente, sendo, portanto, constante. Por outro lado, exigindo um carácter «periódico», a lei considera que ela deve ser relativa a períodos certos no tempo (ou aproximadamente certos), de modo a integrar-se na periodicidade e na repetência própria das relações contratuais de trabalho e nas necessidades recíprocas dos dois contraentes que o contrato de trabalho se destina a servir.*”.

Afigura-se assim, ser de concluir que o referido bónus EA reúne as características para ser considerado uma retribuição regular, assumindo-se como uma atribuição patrimonial com que o Primeiro Requerente podia legitimamente contar atento o seu carácter objectivo.

Procedendo, assim, o pedido dos Requerentes por erro nos pressupostos de Direito.

b) Juros indemnizatórios (artigo 43.º LGT)

De acordo com o artigo 43.º, n.º 1 da LGT há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios quando “(...) *se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*”.

Acresce que o artigo 24.º, n.º 5 do RJAT determina que o direito a juros indemnizatórios pode ser reconhecido no processo arbitral. Como tal, o Tribunal Arbitral tem competência para conhecer do pedido de juros indemnizatórios submetido pelos Requerentes.

Para que haja direito a juros indemnizatórios, o imposto deve ser indevido ou deve ter sido pago imposto em montante superior ao devido e tal deve derivar de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT.

Nas circunstâncias em presença, tendo o imposto sido pago indevidamente, e existindo erro imputável à AT, conclui-se por ser devido o pagamento a juros indemnizatórios.

IV. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- Julgar procedente o pedido arbitral, determinando-se a anulação do ato de liquidação adicional de IRS n.º 2023... .
- Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de **217.038,82 €**, indicado pelo Requerente, respeitante ao montante das retenções na fonte de IRC (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VI. CUSTAS

Custas no montante de **4.284,00 €** (quatro mil, duzentos e oitenta e quatro euros), a suportar integralmente pela Requerida, por decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de outubro de 2024

Os árbitros,

Victor Calvete

Nuno Miguel Morujão

Sónia Martins Reis (Relatora)