

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 204/2015-T

Tema: IRC - Amortizações de imóveis de uso próprio; tributação autónoma.

Acórdão Arbitral

I – Relatório

1. A contribuinte "A..., S.A.", NIPC ... (doravante "Requerente") apresentou, no dia 20 de Março de 2015, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º, 5º, 6º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante "RJAT"), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante "AT" ou "Requerida").
2. A Requerente vem pedir a pronúncia arbitral sobre a decisão de indeferimento da reclamação graciosa referente à liquidação de IRC do exercício de 2010 – com base na ilegalidade desse ato de liquidação emitido na sequência de uma ação de inspeção tributária, ato que a Requerente pretende ver anulado.
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 23 de Março de 2015.
4. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 15 de Maio de 2015.
5. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 8 de Junho de 2015; foi-o regularmente e é materialmente competente, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), 5º, 6º, n.º 1, e 11º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro).

6. Nos termos dos n.os 1 e 2 do art. 17º do RJAT, foi a AT notificada, em 8 de Junho de 2015, para apresentar resposta.
7. A AT apresentou a sua resposta em 14 de Julho de 2015, suscitando matéria de defesa por exceção e alegando a total improcedência do pedido dos Requerentes. A AT juntou à sua resposta o processo administrativo precedente.
8. O Despacho Arbitral de 2 de Agosto de 2015 notificou a Requerente para apresentar, querendo, resposta às exceções suscitadas pela AT.
9. A Requerente apresentou em 14 de Setembro de 2015 essa resposta à matéria de exceção suscitada pela AT.
10. O Despacho Arbitral de 3 de Outubro de 2015 dispensou a reunião prevista no art. 18º do RJAT, concedeu às partes um prazo para alegações finais e fixou a data de 2 de Dezembro de 2015 como limite para a prolação e notificação da sentença.
11. Na sequência, a Requerente apresentou as suas alegações em 20 de Outubro de 2015, e a Requerida as contra-alegações em 3 de Novembro de 2015.
12. Por despacho arbitral de 29 de Novembro de 2015, foi prorrogado o prazo inicialmente fixado, usando a faculdade prevista no art. 21º, 2 do RJAT, passando a data-limite a ser a de 21 de Dezembro de 2015.
13. O processo não enferma de nulidades que obstem à apreciação do mérito da causa, uma vez resolvida a matéria de exceção suscitada pela Requerida.
14. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
15. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade, nos termos dos arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

II – Fundamentação: a matéria de facto

II.A. Factos que se consideram provados

- a) A Requerente entregou a sua declaração modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 2010 em 31 de Maio de 2011.

- b) A Requerente, que para efeitos de IRC está enquadrada no regime geral de tributação, tinha à data as suas contas englobadas no perímetro de consolidação da B... .
- c) A 2 de Junho de 2011 a Requerente entregou uma 1ª declaração de substituição, na qual se apurava imposto a recuperar no montante de €294.867,88.
- d) A 20 de Abril de 2012 a Requerente entregou uma 2ª declaração de substituição, da qual resultou uma nota de liquidação em que apurava, para lá de imposto a recuperar no montante de €294.867,88, um prejuízo fiscal reportável de €13.766.461,38.
- e) A AT iniciou em 6 de Setembro de 2012 uma ação de inspeção externa ao exercício de 2010 da Requerente.
- f) A 12 de Dezembro de 2012 a Requerente foi notificada do projeto de relatório de inspeção, no qual se propunha a realização de correções em sede de IRC.
- g) A Requerente exerceu o seu direito de audição, contestando as correções propostas.
- h) A 28 de Dezembro de 2012 a Requerente foi notificada do relatório final de inspeção, que determina a realização de correções em sede de IRC, num valor total de €672.027,55 (= €485.674,66 quanto a imóveis de uso próprio, €14.532,40 por ajustamento de transição, €53.200,00 por criação de emprego, €15.000,00 por donativos não-dedutíveis, €18.015,65 por donativos – majoração, €2.297,40 relativo à Apólice 14, €16.034,24 por mais-valias fiscais e €71.868,00 por correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre imóveis), acrescidos de imposto em falta no valor de €199.458,86 a título de tributações autónomas.
- i) A Requerente recebeu, em 9 de Janeiro de 2013, a liquidação adicional nº 2013... e a respectiva demonstração de acerto de contas nº 2013..., relativas ao exercício de 2010, com um montante global a pagar de €211.109,43, que foi pago pela Requerente em 5 de Março de 2013.
- j) Da liquidação referida resultou ainda que o saldo dos prejuízos fiscais reportáveis foi corrigido para o valor de €13.094.433,83.
- k) A 9 de Julho de 2013 a Requerente apresentou reclamação graciosa da referida liquidação de IRC de 2010, por discordar das correções referentes a imóveis de uso próprio (€485.674,66) e a tributação autónoma (€199.458,86).
- l) A 28 de Novembro de 2014 a Requerente foi notificada do projeto de indeferimento da reclamação.

- m) A 23 de Dezembro de 2014 a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- n) Corre termos, no Tribunal Tributário de Lisboa, impugnação judicial contra a liquidação de IRC do exercício de 2008, interposta pela ora Requerente em 29 de Janeiro de 2013 (nº .../13...BELRS)

II.B. Factos que se consideram não provados

Com base nos elementos documentais disponibilizados nos autos e consensualmente aceites pelas partes não há factos não provados que tenham interesse para a decisão da causa

III – Fundamentação: a matéria de Direito

III.A. Posição da Requerente

- a) A Requerente pretende a anulação da liquidação adicional nº 2013... e da respectiva demonstração de acerto de contas nº 2013 ..., relativas ao exercício de 2010, das quais resultou um montante global a pagar de €211.109,43
- b) A Requerente sustenta que, ao abrigo do disposto no art. 102º do CPPT e do art. 10º, 1, a) do RJAT, o pedido de constituição do tribunal arbitral é tempestivo, dado o facto de só em 23 de Dezembro de 2014 ter sido notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, e portanto não terem decorrido ainda 90 dias quando em 20 de Março de 2015 apresentou o presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo.
- c) Tal como fizera na reclamação graciosa, a Requerente concentra o seu pedido em duas correções apenas: 1) as referentes a imóveis de uso próprio (no montante de €485.674,66) e 2) a tributação autónoma sobre bónus e remunerações variáveis pagos a gestores e administradores (no montante de €199.458,86).
- d) Quanto às correções referentes a imóveis de uso próprio, o montante de €485.674,66 resulta já de ajustamentos efectuados na própria ação inspectiva, com correções tanto a

favor da Requerente como correções a favor do Estado, assentes na convicção de que a Requerente não teria procedido: 1) nem aos ajustamentos de transição reclamados pela adopção, a partir do exercício de 2008, das normas contabilísticas das IAS; 2) nem às amortizações no exercício de 2010; 3) nem à ponderação das amortizações efectuadas no cômputo das mais e menos-valias fiscais nesse período.

1. Tudo se centra, pois, na questão da adequação e legalidade dos procedimentos contabilísticos adoptados pela Requerente nos exercícios de 2008 e seguintes, nos termos da transição de regimes que conduziu à adopção das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) por parte das seguradoras sujeitas à supervisão do Instituto de Seguros de Portugal (ISP) – uma evolução no Plano de Contas para as Empresas de Seguros (PCES), da Norma Regulamentar nº 7/94, de 27 de Abril, para a Norma Regulamentar nº 4/2007-R, de 27 de Abril (alterada pela Norma Regulamentar nº 20/2007-R, de 31 de Dezembro).
2. O ponto crucial é que a Requerente discorda da atribuição de relevância fiscal às amortizações contabilísticas dos imóveis para uso próprio dessas seguradoras.
3. Segundo a Requerente, na aplicação do quadro normativo relevante ter-se-á procedido à avaliação pelo justo valor dos imóveis de uso próprio, com base em avaliações efectuadas por peritos independentes, ficando sujeitos a testes de imparidade para apurar eventuais perdas de valor – a opção pelo modelo do custo previsto nas IAS 16.
4. Com base nesse procedimento é que, já no ajustamento de transição em 2008, tendo-se registado uma variação patrimonial negativa, a Requerente não efectuou qualquer regularização à matéria tributável de IRC por considerar fiscalmente irrelevantes tais ajustamentos.
5. Já no exercício de 2010 as reintegrações e amortizações dos edifícios de uso próprio foram reconhecidas contabilisticamente e acrescidas à matéria colectável de IRC (no valor de €739.238,10), mas foram contrabalançadas por perdas com alienações de imóveis, apurando-se uma menos-valia de valor total de €11.046.134,28.

6. Dada a sucessão de PCES, até final de 2007 as amortizações de imóveis, fosse qual fosse a respectiva classificação, não eram aceites para efeitos de apuramento do resultado fiscal das empresas sob supervisão do ISP; e por isso, até essa data a Requerente avaliou todos os seus imóveis, incluindo os imóveis para uso próprio, pelo seu valor de mercado (calculando as mais-valias pela diferença entre valor de realização e valor de aquisição, este último atualizado pelos coeficientes aplicáveis).
7. Só a partir de 1 de Janeiro de 2008, com a aplicação do regime transitório que acabaria por ficar fixado pelo Decreto-Lei nº 237/2008, de 15 de Dezembro, é que a Requerente pôde registar os imóveis, incluindo os imóveis para uso próprio, como "ativos fixos tangíveis" susceptíveis de reintegrações e amortizações. Só com este novo regime, portanto, as reintegrações e amortizações fiscais passaram a relevar para efeitos de apuramento de mais-valias e de menos-valias na alienação desses ativos.
8. Nestes termos, é entendimento da Requerente que a alienação de imóveis de uso próprio adquiridos antes de 1 de Janeiro de 2008 não pode conduzir ao apuramento de mais e menos-valias considerando as amortizações acumuladas desde a data de aquisição – porque, da sua perspectiva, tal regime só pode aplicar-se à alienação de imóveis adquiridos após 1 de Janeiro de 2008, sob pena de se incorrer em retroatividade, violando-se a segurança e as legítimas expectativas dos contribuintes.
9. Mais ainda, a Requerente assinala o facto de, no caso das seguradoras, tal retroatividade ser faticamente impossível, pela circunstância de elas só serem obrigadas a sujeitar a amortizações os seus imóveis a partir do exercício de 2008 (embora no caso a integração num grupo de empresas permitisse a amortização a partir do momento de transição para as IFRS da empresa-mãe, o que ocorreu em 2004).
10. Por outro lado, a Requerente alega que a AT defende um ponto de vista erróneo ao pretender sujeitar a um único regime o "modelo do custo", na medida em que o associa ao reflexo, no balanço, do valor de aquisição histórico – um regime único que não é imposto pelas novas normas contabilísticas (nomeadamente a

IFRS 1 no seu ponto 16), e unicamente é sugerido por uma circular não-obrigatória do ISP.

11. Sendo assim, alega a Requerente que lhe está a ser negada, pela AT, uma opção que lhe é reconhecida pela IFRS 1 – nomeadamente a de contabilizar reintegrações de imóveis de uso próprio somente a partir da data da transição para as novas normas contabilísticas (como a Requerente efetivamente fez para efeitos de reporte das suas contas consolidadas, a partir de 2004).
 12. E, acrescenta, se para efeitos contabilísticos não impendia sobre a Requerente o dever de retroagir os cálculos das amortizações à data de aquisição dos imóveis, não se lhe afigura aceitável que tal dever surja unicamente para efeitos fiscais.
 13. Decisivo é, no entendimento da Requerente, que não somente nenhum dispositivo legal impunha a solução que a AT perfilha para efeitos fiscais, como também nada vedava que a Requerente procedesse como procedeu: apurando a mais-valia fiscal exclusivamente no momento de alienação por subtração do valor de aquisição (corrigido) ao valor de realização, sem optar pelo ajustamento para efeitos fiscais, exercício a exercício.
- e) Quanto às correções referentes à tributação autónoma sobre bónus e remunerações variáveis pagos a gestores e administradores (na parte em que representam uma parcela superior a 25% da remuneração anual e ultrapassam os €27.500 – art. 88º, 13, b) CIRC), no montante total de €199.458,86, a Requerente alega a existência de um erro da parte da AT, resultante do facto de tais bónus e remunerações terem sido pagos aos seus beneficiários somente no exercício de 2011.
1. No entender da Requerente, o enquadramento legal (especificamente o art. 88º, 13, b) do CIRC) deixa inequívoco que se trata de tributar remunerações efetivamente pagas, pelo que o pagamento é pressuposto da incidência – sendo o único fundamento compatível com a noção de tributação autónoma.
 2. A ser assim, o facto tributário sujeitável a tributação autónoma nasce de uma situação em que ocorreu um pagamento, não se bastando com o seu reconhecimento contabilístico, o seu apuramento. A tributação autónoma dá-se despesa a despesa, não obstante a sua liquidação agregada em conjunto com o

IRC; e no caso vertente, o art. 88º, 13, b) do CIRC não prevê remunerações "apuradas ou pagas", mas somente "pagas".

3. Mais ainda, a tributar-se esses bónus e remunerações referentes a 2010 mas somente pagos em 2011, incorrer-se-ia em duplicação de colecta, visto ter-se sujeito a tributação autónoma, em 2010, bónus e remunerações referentes a 2009.
 4. Além disso, os montantes considerados pela AT estariam empolados, visto que desconsideram os bónus e remunerações variáveis pagos a gestores e administradores da Requerente, não pelo trabalho prestado nesta, mas sim pelo trabalho prestado em outras sociedades do Grupo ... Ora estes perfazem €235.000,00, pelo que a base tributável se reduzirá de €569.882,46 para €334.882,46, com correspondente anulação parcial da correção efectuada pela AT.
- f) A Requerente pretende, em suma, a anulação das correções sindicadas, ou seja, da liquidação adicional e respectivos juros compensatórios, com a consequente correção do saldo dos prejuízos reportáveis e o reembolso do imposto indevidamente pago – tudo acrescido de juros indemnizatórios a seu favor.
- g) Na resposta à matéria de exceção suscitada pela Requerida, a Requerente alega:
1. Quanto à intempestividade, que o prazo previsto no RJAT foi respeitado, e que o que verdadeiramente é visado é a decisão de indeferimento da reclamação graciosa – apenas sucedendo que não existem vícios autónomos ou destacáveis imputáveis exclusivamente a tal decisão, pelo que ela é posta em causa por confirmar os vícios das correções e da liquidação adicional de IRC de 2010, objecto daquela reclamação graciosa.
 - i. Em suma, a decisão na reclamação graciosa é impugnada como ato confirmativo do ato de liquidação – por manter a ilegalidade dessa liquidação, retomando aliás a fundamentação já utilizada nas correções e na liquidação adicional.
 - ii. Logo, é inevitável que essa liquidação, e as correções que lhe estão subjacentes, se mantenham como objecto mediato do presente processo.

- iii. Em todo o caso, a Requerente invoca os arts. 265º, 2 do CPC e 29º do RJAT para requerer a alteração / ampliação do pedido, introduzindo nele um novo ponto i): *"i) Declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa ora sindicada que confirmou a legalidade da liquidação de IRC de 2010 acima melhor identificada, por vício de violação de lei, nos termos e com os fundamentos acima melhor expostos"*.
2. Quanto à litispendência, que não estão verificados os pressupostos do art. 581º do CPC, em especial porque na impugnação judicial está em causa exclusivamente a liquidação de 2008, enquanto no presente processo arbitral se trata exclusivamente da liquidação de 2010, havendo assim dois pedidos e duas causas de pedir distintos.
- h) Nas suas alegações escritas, a Requerente retoma fundamentalmente a argumentação já expandida no seu requerimento inicial.
1. Insiste a Requerente na sua discordância quanto à aplicação, a imóveis adquiridos antes de 1 de Janeiro de 2008, do regime instituído pelo Decreto-Lei nº 237/2008, mormente pelo que isso implica de retroatividade do regime.
 2. A Requerente insiste ainda que a posição expressa pela AT é por isso especialmente prejudicial para o sector segurador, ao desconsiderar o facto de na aquisição dos imóveis não ter sido possível amortizar esses ativos, de nunca terem relevado para efeitos fiscais as reintegrações, e de só a partir de 2008 se ter passado a um regime de amortização que contabilisticamente já lhes fora disponibilizado a partir de 2004.
 3. E a Requerente volta a sustentar que a situação deriva da inconsistência entre regime contabilístico e regime tributário que ocorreu por causa da transição para as normas internacionais de contabilidade (IAS / IFRS).
 4. Quanto à tributação autónoma sobre bónus e remunerações variáveis pagos a gestores e administradores, nas suas alegações finais a Requerente mantém a tese de que a tributação só deveria ocorrer em 2011, ano em que se procedeu ao pagamento daqueles bónus e remunerações.

III.B. Posição da Requerida

- a) Na sua resposta, a Requerida começa por apresentar defesa por exceção: 1) por intempestividade; 2) por litispendência.
- b) Quanto à intempestividade, a AT observa que a Requerente identifica como objecto do seu pedido a legalidade do ato de liquidação adicional de IRC de 2010, e todo o pedido é harmónico com esse objecto.
1. Só que, argumenta a AT, tal objecto fere de intempestividade o pedido, dado encontrar-se largamente ultrapassado, no dia 20 de Março de 2015 em que foi apresentado, o prazo de 90 dias estabelecido no art. 10º, 1 do RJAT – prazo que, nos termos do art. 102º, 1 e 2 do CPPT, se iniciou no dia seguinte a 9 de Janeiro de 2013, data da liquidação adicional nº 2013...
 2. De facto, sublinha a AT, o pedido não se dirige à anulação do indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada pela Requerente – quando podia tê-lo feito, por uma interpretação extensiva do art. 2º, 1, a) do RJAT que está pacificamente aceite, na doutrina e na jurisprudência, quanto à possibilidade de se sindicar "em segundo grau" (por indeferimento expresso de reclamação graciosa) o ato tributário.
 3. O pedido da Requerente dirige-se inequivocamente à impugnação direta dos atos de liquidação.
 4. Estando os poderes de cognição do Tribunal limitados pelo pedido (o "princípio do pedido"), não há forma de ir além dele de modo a desconsiderar a intempestividade.
 5. Assim, remata, deve a Requerida ser absolvida da instância, nos termos do art. 278º, 1, e) do CPC, aplicável por força do art. 29º, 1, e) do RJAT.
- c) Quanto à litispendência, a AT assinala o facto de, em vários pontos da PI, a Requerente reconhecer que corre termos, no Tribunal Tributário de Lisboa, impugnação judicial contra a liquidação de IRC do exercício de 2008 (nº .../13...BELRS), interposta em 29 de Janeiro de 2013, que versa sobre a mesma pretensão deduzida na presente ação.
1. Assim sendo, ocorreria litispendência, a constituir exceção dilatória no segundo dos processos, que é o arbitral.

2. O Tribunal Arbitral ficaria inibido de conhecer do mérito da causa, devendo seguir-se a absolvição da instância nos termos dos arts. 576º, 1 e 2 e 577º, i) do CPC aplicáveis por força do art. 29º, 1, e) do RJAT.
- d) Quanto às correções referentes a imóveis de uso próprio, a AT retoma as explicações e argumentos do Relatório da Inspeção Tributária, assinalando que, para lá de correções favoráveis à Requerente, o acréscimo à matéria tributável de IRC no montante de €1.313.110,43 resulta da diferença entre a menos-valia fiscal apurada pela Requerente (€4.551.951,08) e a apurada pela Inspeção Tributária (€3.238.840,65).
1. Tendo em atenção a variação patrimonial negativa apurada pela Inspeção Tributária, e tendo em conta o ajustamento por 5 anos previsto pelo Decreto-Lei nº 237/2008 e pelos diplomas que lhe sucederam, considerou-se que a variação negativa a considerar no exercício de 2010 seria de €380.495,40 (alterada para €381.840,70 depois do exercício do direito de audição no final da Inspeção Tributária).
 2. Em resposta às alegações da Requerente sobre retroatividade, a AT interpreta o art. 12º da LGT à luz da distinção sobre graus de retroatividade, sustentando que não se trata aqui de uma retroatividade de 1º grau ou autêntica, antes ocorrendo uma retroatividade ténue, ou de 3º grau, sem lesão da segurança ou da confiança do contribuinte – porque se trata, na tributação de rendimentos, de factos complexos de formação sucessiva, defrontados com uma extensa alteração da regulamentação contabilística e das suas incidências em matéria tributária.
 3. Por outro lado, lembra a AT que o facto de a Requerente ter começado a elaborar as suas contas de acordo com as NIC / IAS desde 2004 não podia ter relevância fiscal, visto que esta só foi admitida a partir da Norma Regulamentar nº 4/2007-R, de 27 de Abril e normas subsequentes, e em especial do Decreto-Lei nº 237/2008, de 15 de Dezembro – sendo que até então vigorou o art. 14º do Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro, que expressamente impunha a manutenção, mesmo que em paralelo, da contabilidade "tradicional" para efeitos fiscais (no caso, o PCES constante da Norma Regulamentar nº 7/1994, de 27 de Abril).

4. Ou seja, o procedimento contabilístico adoptado pela Requerente a partir de 2004 só em 2008 passou a ter consequências fiscais.
5. Por outro lado, a AT enfatiza o facto de a própria Requerente reconhecer que os ajustamentos de transição em causa "não eram relevantes para efeitos fiscais", o que no seu entender equivale a admitir que não aplicou o regime transitório de adaptação das regras de determinação do lucro tributável para as empresas de seguros, definido pelo Decreto-Lei nº 237/2008, de 15 de Dezembro, e especificamente o seu art. 2º, 4 que manda aplicar o regime fiscal de depreciações e amortizações, e mais e menos-valias, aos imóveis de uso próprio, classificados como "ativos fixos tangíveis", e o nº 12 do mesmo art. 12º, que estende o regime por 5 exercícios a partir de 2008.
6. Da perspectiva da AT, o argumento da Requerente de que não aceita retroagir as amortizações à data de aquisição dos imóveis "para efeitos fiscais" equivale à afirmação de que pretende consolidar uma opção de desconsideração de relevância fiscal que não era legítima e não poderia ter ocorrido.
7. Com efeito, as opções contabilísticas que possam ter-se aberto com o período de transição não tiveram correspondência no plano fiscal, pois aí o CIRC, os Decretos Regulamentares nº 2/90 e 25/2009 e o Decreto-Lei nº 237/2008 impunham um critério de valorimetria assente no modelo do custo (histórico) para efeitos de aplicação do regime de depreciações e amortizações, e mais e menos-valias.
8. Reagindo a esta situação, a correção aplicada limitou-se a dar-lhe o tratamento necessário à prevenção de "quotas perdidas", recorrendo ao conceito de "quotas mínimas" de depreciação ou amortização, no quadro do art. 2º, 12 do Decreto-Lei nº 237/2007 e do art. 5º do Decreto-Lei nº 159/2009.
9. Com a classificação dos imóveis de uso próprio das seguradoras como "ativos fixos tangíveis", eles passaram a ser considerados "elementos do ativo imobilizado", sujeitos ao respectivo regime fiscal de amortizações e reintegrações e de dedutibilidade para efeitos fiscais.
10. E foi essa a via adoptada nas correções aplicadas, impedindo que a sua desconsideração violasse o princípio da periodização, ou especialização de

exercícios, das amortizações e reintegrações, e evitando uma imputação temporal de ganhos e perdas exclusivamente ao ano da alienação dos imóveis.

11. Por essas razões conclui a AT que as correções são legais e seguem o regime do art. 46º, 2 do CIRC.
 12. A AT insiste ainda que a ausência de um regime transitório específico significa necessariamente que o tratamento fiscal concedido a mais-valias e a menos-valias é o que resultar do regime geral em vigor à data da ocorrência dos factos, sem exceções, não podendo a Requerente pretender um tratamento diferenciado daquele que se aplicou a todas as empresas do sector.
- e) Quanto às correções referentes à tributação autónoma sobre bónus e remunerações variáveis pagos a gestores e administradores, a AT sustenta que não ocorreu qualquer violação do art. 88º, 13, b) do CIRC, porque discorda totalmente da ideia, veiculada pela Requerente, de que o facto sobre que incide a tributação autónoma seria o do pagamento efetivo, e não o do seu reconhecimento contabilístico ou o do apuramento do lucro (ou prejuízo fiscal) relevante.
1. Com efeito, a tributação autónoma faz parte da factualidade de que se compõe a realidade tributável de um determinado ano fiscal, não podendo desentranhar-se dele, apenas por ser considerado à parte num cálculo que incide sobre o valor contabilizado como gasto das empresas.
 2. Na verdade, sustenta a AT, não é a remuneração paga que é objecto de tributação, mas o gasto ou encargo que foi contabilizado, e relevado fiscalmente, no próprio exercício – como resulta da leitura do art. 88º, 13, b) do CIRC (no qual a expressão "pagas" surge apenas para identificar os beneficiários).
 3. Não se trata, pois, de tributar consumos, despesas ou movimentos de caixa – mas somente o gasto ou encargo que, por vontade do próprio contribuinte, é transformado em facto tributário.
 4. Mais, um gasto ou encargo que é tributado independentemente do seu pagamento e recebimento – porque já antes disso releva para o apuramento do lucro tributável das empresas (como pode constatar-se em lugares paralelos nos arts. 18º, 1, 23º e 88º do CIRC). Do quadro legal resultava, e resulta, apenas a

obrigação de colocar as importâncias à disposição dos beneficiários até ao final do período de tributação seguinte (sob pena de reversão do gasto), o que reforça este entendimento.

5. Nada obsta, assim, a que as tributações autónomas se enquadrem em pleno no regime da especialização dos exercícios, da periodização do lucro tributável, integrando-se no exercício em que foram contabilizadas.
 6. No entender da AT, o facto tributário relevante ocorreu, portanto, em 2010 e é nesse ano que deve ser considerado – como foi por efeito das correções ora sindicadas.
 7. Além disso, impendia sobre a Requerente o dever de reconhecer contabilisticamente esse gasto ainda em 2010, e isso foi feito, assumindo relevância fiscal na medida em que contribuiu para o apuramento do lucro tributável de 2010: o que seria inconsistente se a tributação autónoma só devesse ter lugar em 2011.
- f) Nas suas contra-alegações, a Requerida mantém o essencial dos argumentos já desenvolvidos na sua resposta.
1. De novidade, há apenas o argumento de que, a não proceder a exceção de litispendência, se deveria então suspender a instância até trânsito em julgado da ação de impugnação judicial, nos termos do art. 272º, 1 do CPC, dada a prejudicialidade daquilo que se decidirá nessa impugnação judicial relativamente àquilo que está em causa do presente processo (mormente o que respeita aos ajustamentos de transição).
 2. Em tudo o resto, a AT mantém que a liquidação adicional, as correções subjacentes (e portanto o indeferimento da reclamação graciosa) não padecem dos vícios que a Requerente lhes assaca.

III.C. Questões a decidir

III.C.1 Exceções

III.C.1.A Intempestividade

A AT não tem razão. Por um lado, o indeferimento da reclamação graciosa é um ato confirmativo da liquidação, pelo que a única forma de o impugnar é atacar o ato que confirma, nada havendo de autónomo na própria decisão da reclamação que pudesse ser objecto distinto de uma impugnação. Por outro, afigura-se razoável a ampliação do pedido a que a Requerente procede na sua resposta de 14 de Setembro, porque de certo modo não é senão a explicitação daquilo que estava, não propriamente implícito, mas talvez deficientemente enfatizado no requerimento inicial – e assim essa deficiência fica sanada.

Improcede assim a exceção.

III.C.1.B Litispendência (ou, em alternativa, prejudicialidade)

A AT não tem razão. O pedido e a causa de pedir da impugnação judicial e do presente processo arbitral são bem distintos – a liquidação de 2008 não é a liquidação de 2010.

Talvez percebendo isso, a AT vem, nas contra-alegações, requerer a suspensão da instância até trânsito em julgado da ação de impugnação judicial, com o fundamento de que existirá prejudicialidade da decisão dessa impugnação judicial relativamente àquilo que está em causa do presente processo. Mas na verdade, para lá das diferenças nos pedidos e nas causas de pedir, não parece que a decisão da impugnação judicial seja indispensável para que o tribunal arbitral conheça do mérito da presente causa e possa decidir – mais a mais porque pode chegar a essa decisão antes daquela a que se chegará na impugnação judicial.

Improcede assim igualmente esta exceção.

III.C.2 Do mérito

III.C.2.A Regime dos imóveis de uso próprio

- a) Quanto ao diferendo relativo às correções referentes a imóveis de uso próprio efetuadas pela AT, a diferença de perspetivas resulta de a Requerente entender que para os imóveis para uso próprio adquiridos antes da entrada em vigor do novo regime fiscal (2008) não se aplicarem as novas regras fiscais, entendendo a AT o contrário.
- b) O principal diploma que está na base dessas alterações fiscais é o Decreto-Lei n.º 237/2008, que faz referência nomeadamente à Norma Regulamentar n.º 4/2007-R, de 27 de abril, que alterou o regime contabilístico das empresas de seguros. De facto, no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 237/2008 pode ler-se:

“O regime contabilístico aplicável às empresas de seguros sujeitas à supervisão do Instituto de Seguros de Portugal foi recentemente objecto de alterações significativas, por força da Norma Regulamentar n.º 4/2007-R, de 27 de Abril, alterada pela Norma Regulamentar n.º 20/2007-R, de 31 de Dezembro, que aprovou o novo Plano de Contas para as Empresas de Seguros (PCES), que entrou obrigatoriamente em vigor a partir do exercício de 2008. O novo PCES acolhe as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), com exceção da International Financial Reporting Standard (IFRS) 4, relativamente à qual, em virtude do seu carácter transitório, apenas são adoptados os princípios de classificação do tipo de contratos celebrados pelas empresas de seguros, continuando a aplicar-se ao reconhecimento e mensuração dos passivos resultantes dos contratos de seguro as regras e os princípios estabelecidos na legislação e regulamentação prudenciais. Neste contexto, à semelhança do que já ocorre relativamente às entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal obrigadas a aplicar as Normas de Contabilidade Ajustadas (NCA), estabelece-se um regime transitório para a adaptação das regras para determinação do lucro tributável, previstas no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e legislação complementar, à nova regulamentação contabilística aplicável ao sector segurador”

O artigo 1.º deste decreto-lei (que se transcreve de seguida) refere expressamente que o regime transitório para adaptar as regras de determinação lucro tributável é aplicável a todas as entidades obrigadas a aplicar o Plano de Contas para as Empresas de Seguros

aprovado pelo Instituto de Seguros de Portugal. Ora a Requerente foi abrangida por este diploma legal e, conseqüentemente, aplicam-se-lhe os efeitos fiscais em sede de IRC dele resultantes.

“Artigo 1.º

Objecto

1 - O presente decreto-lei estabelece um regime transitório de adaptação das regras de determinação do lucro tributável, previstas no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, abreviadamente designado por Código do IRC, e legislação complementar, à nova regulamentação contabilística aplicável ao sector segurador.

2 - O regime previsto no presente decreto-lei é aplicável a todas as entidades que se encontrem obrigadas a aplicar o Plano de Contas para as Empresas de Seguros, aprovado pelo Instituto de Seguros de Portugal. ”

Por sua vez, no nº 12 do artigo 2º do supra mencionado decreto-lei estabelece esse regime provisório:

“12 - Os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adopção pela primeira vez do Plano de Contas para as Empresas de Seguros aprovado pela Norma Regulamentar n.º 4/2007-R, de 27 de Abril, na sua redação atual, que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do Código do IRC com as adaptações previstas neste regime, resultantes do reconhecimento ou não reconhecimento de ativos ou passivos, ou de alterações na respectiva mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável correspondente ao exercício iniciado em 2008 e aos quatro exercícios subsequentes” (sublinhados nossos).

- d) Das partes sublinhadas devemos tomar em particular atenção a expressão “concorrem”. Na nossa opinião o seu sentido é inequívoco: as empresas abrangidas por esta norma têm que considerar, ao reconhecer um ativo (neste caso, um ativo fixo tangível no que se refere aos imóveis de uso próprio pois passaram a ser como tal classificados para efeitos contabilísticos), o impacto fiscal dessa mudança durante um período de cinco anos, com início em 2008. Não se trata de uma opção, mas sim de uma obrigação.

Consequentemente, e uma vez que não foi estabelecido nenhum regime transitório para imóveis adquiridos anteriormente a 1 de janeiro de 2008 (data a partir da qual esse decreto-lei produziu efeitos, como consta da sua própria redação), os efeitos fiscais em sede de IRC relativamente à sua detenção ou venda serão rigorosamente iguais aos dos outros ativos fixos tangíveis.

- e) A Requerente refere que as empresas do ramo seriam fortemente penalizadas pela adoção das novas regras contabilísticas com efeitos fiscais, defendendo a sua não aplicação por esse impacto dos seus efeitos retroativos para imóveis para uso próprio adquiridos antes de 2008.

Através da construção de um exemplo, tentaremos mostrar que esta medida, apesar de não ser fiscalmente neutra por causa do custo de oportunidade do dinheiro no tempo (em que se inclui a variação do nível de preços), não é assim tão prejudicial para as empresas obrigadas à mudança do regime fiscal dos imóveis para uso próprio, sendo tanto mais prejudicial quanto maior a intensidade da correção monetária.

- Suponhamos que um imóvel para uso próprio tinha sido adquirido por uma seguradora em 2000 por € 500.000 (valor apenas da construção) e que fora vendido em 2010 por € 300.000.
- Pelo regime fiscal anterior para imóveis de uso próprio das seguradoras, ter-se-ia apurado, em euros, uma menos valia-fiscal $(300.000 - 500.000 \times 1,27) = - 335.000$, pela utilização do coeficiente de desvalorização monetária constante na Portaria n.º 785/2010.
- De acordo com o regime fiscal que passou a aplicar-se a partir de 2008 e assumindo uma taxa anual de reintegração de 2%, teríamos os seguintes efeitos:
 - 1º Apuramento de uma variação patrimonial (fiscal) negativa de $2\% \times 500.000 \times 1$, ou seja, de - € 90.000, a dividir por 5 anos (- €18.000/cada) a partir de 2008, inclusive.
 - 2º Apuramento de uma menos-valia fiscal em 2010 de:
 $300.000 - (500.000 - 2\% \times 500.000 \times 10) \times 1,27 = - € 208.000$

- 3º Se compararmos em valores absolutos as duas situações, o novo regime fiscal permitiria uma dedução global de € 298.000 (€ 90.000 + € 208.000) e o anterior regime fiscal uma dedução total de € 335.000.
- 4º Se não tivesse havido inflação no período em causa, os dois regimes fiscais possibilitariam uma dedução global muito próxima, sendo a diferença derivada de não se poder depreciar o ativo fixo tangível no ano da sua alienação.

Pelo regime anterior, a menos-valia fiscal surgiria em 2010 pelo valor de - € 200.000 ($300.000 - 500.000 \times 1$).

Pelo regime atualmente em vigor, obter-se-ia a já referida variação patrimonial negativa de - € 90.000 (entre 2008 e 2012) e uma menos-valia fiscal em 2010 de € ($300.000 - (500.000 - 500.000 \times 0,02 \times 10) \times 1$), ou seja, de - € 100.000. A dedução global seria de - € 190.000.

A diferença de €10.000 corresponderia ao valor da depreciação anual ($2\% \times 500.000$), neste caso a relativa a 2010. Refira-se, ainda a este propósito, que a diferença poderia ser apenas de um 1/12 daquele montante se a empresa contabilizasse as depreciações por duodécimos.

- f) Precisamente para não ser prejudicada relativamente ao regime fiscal anterior dos imóveis detidos pelas seguradoras para uso próprio, a Requerente não só não considerou, em 2010, o quinto da variação patrimonial para efeitos fiscais que se aplicava pelo regime transitório constante do Decreto-Lei nº237/2008, de 15 de dezembro, como desconsiderou as próprias depreciações de 2010 deste tipo de ativos fixos tangíveis. Um dos argumentos foi o de o Decreto Regulamentar 25/2009 referir no nº 1 do seu artigo 1º que “Podem ser objeto de depreciação ou amortização os elementos do ativo sujeitos a depreciação...”.

Consideramos que este artigo deve ser conjugado com outras disposições do CIRC e do próprio Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, para se ter uma percepção completa desta questão. A leitura da primeira parte do artigo 29º do CIRC, que se transcreve, é taxativa:

Artigo 29.º

Elementos depreciáveis ou amortizáveis

1 -São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais:

a) Os ativos fixos tangíveis e os ativos intangíveis;

...

Também se deverá ter em conta o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, que se apresenta a seguir:

3 - As depreciações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais desde que contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores.

Da leitura conjugada destas disposições resulta que, por um lado, a expressão “podem” atrás mencionada é utilizada por contraposição aos casos em que não podem (as que, *a contrario*, não sofrerem perdas de valor pela sua utilização ou decurso do tempo). Não se trata, pois, de uma opção (podem, se os sujeitos passivos quiserem); trata-se sim de distinguir as que serão fiscalmente aceites das que não o serão. E, uma vez contabilizadas, as que serão aceites para efeitos fiscais (a menos que uma disposição contrária do CIRC – vide artigo 34.º – ou do Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de setembro, não o permitam), de acordo com o n.º 3 deste decreto regulamentar.

g) As correções efetuadas pela AT estão, portanto, corretas quanto à tributação dos imóveis de uso próprio, e isto, em suma, por conjugação dos seguintes fatores:

1. A Requerente estava obrigada a considerar a variação patrimonial causada pela mudança de classificação (e mensuração) dos imóveis para uso próprio ao longo de 5 anos, com início em 2008, e não o fez.
2. A partir do momento em que passou a incluir os imóveis para uso próprio como ativos fixos tangíveis e os contabilizou como tal, as depreciações de cada período, nomeadamente as de 2010, passaram a ser aceites para efeitos fiscais e desde que não ultrapassassem os limites legais, sendo perdidas se contabilizadas abaixo da taxa mínima (definida para efeitos de IRC como metade da máxima). A desconsideração para efeitos fiscais das depreciações fiscalmente aceites nos termos da legislação aplicável, tal como a Requerente a praticou, não se afigura legítima à luz do regime aplicáveis sobre reintegrações e amortizações.

3. É certo que a Requerente, tal como as demais empresas do seu ramo de atividade, sofreu prejuízos no apuramento da menos-valia fiscal em 2010 dos imóveis para uso próprio, devido à desvalorização da moeda entre a data de aquisição dos imóveis vendidos e a data da sua venda (2010). No entanto, a lei fiscal não contemplou esta questão – tendo que se reconhecer que perante uma mudança de critério não é sempre possível evitar todos os danos colaterais.
4. Concluindo sobre esta questão: todas as correções que a AT fez relativamente a 2010 têm respaldo no regime fiscal aplicável à data.

III.C.2.B Tributação autónoma sobre bónus e remunerações variáveis

- a) Como se conclui ao analisar as posições da Requerente e da AT, a divergência de fundo tem a ver com o momento de surgimento da tributação autónoma sobre bónus e remunerações variáveis relativas a gestores e administradores. Num segundo nível, a Requerente questiona o próprio valor da base que foi considerada pela AT para aplicação da taxa de tributação autónoma.
- b) Quanto à divergência de fundo, iremos desenvolver a nossa posição sobre esta particular tributação autónoma, pelo que começaremos pelo seu enquadramento na tributação em sede de IRC.
- c) No IRC, existe uma parcela que é calculada com base na matéria coletável, tal como definida no artigo 15º do CIRC, mas para a qual há que efetuar o cálculo do lucro tributável ou do prejuízo para efeitos fiscais (sendo nula caso seja apurado um prejuízo para efeitos fiscais). Outra parcela totalmente distinta é a correspondente às tributações autónomas, sobre as quais até houve, num passado relativamente recente, muitas divergências doutrinárias sobre a sua própria consideração como parte integrante do IRC (o que hoje está esclarecido face à mais recente redação do CIRC).
- d) O caminho que o legislador fiscal considerou mais adequado para calcular o lucro tributável (expressão redutora pois se pode apurar, para efeitos fiscais, tanto lucro como prejuízo) foi o de tomar os elementos contabilísticos como ponto de partida do cálculo da base tributável em sede de IRC, pois, sendo aqueles obrigatórios por lei, dispõe assim de uma base objetiva para o efeito. Assim, salvo disposições em contrário

constantes no CIRC ou, eventualmente, noutra legislação fiscal sobre tais matérias, consideram-se os critérios contabilísticos como bons desde que respeitem os normativos contabilísticos a que devam obedecer. Na sequência do princípio da periodização económica (também designado por princípio do acréscimo), o artigo 18º do CIRC refere expressamente que “os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica”.

- e) Tomemos então esses conceitos no caso de gastos ou pagamentos, pois serão os termos que eventualmente terão a ver com a tributação autónoma em análise, ao qual ainda acrescentaremos outro conceito, o de despesas, que surge no artigo 88º do CIRC em algumas das alíneas.

Um exemplo é o de um ativo fixo tangível. Quando existe a transação (compra do bem), ocorre uma despesa (fluxo financeiro, baseado na transação, em que é relevante o elemento jurídico), sendo então contabilizado esse ativo fixo tangível no Ativo da pessoa coletiva. Por sua vez, o pagamento (fluxo de caixa ou de tesouraria) pode ocorrer ou não, no todo ou em parte, em simultâneo com a despesa (fluxo financeiro). Já o gasto (fluxo económico) é que não ocorre nesses momentos: será relevado contabilisticamente à medida do desgaste que o bem for sofrendo pela sua utilização ao longo da sua vida útil, sendo o mecanismo contabilístico utilizado para o efeito das depreciações.

- f) Em suma: no apuramento da base tributável para efeitos de IRC (em rigor, dos sujeitos passivos que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que cá tenham sede ou direção efetiva ou, para não residentes, que disponham em Portugal de um estabelecimento estável), o que contam são rendimentos (que incluem os ganhos) e os gastos (que incluem as perdas) e não recebimentos ou pagamentos. E as despesas? Essas não contam senão como gastos.

Por exemplo, a compra de uma mercadoria é uma despesa que, como tal, não releva para o apuramento do resultado do período, ocorrendo o seu gasto no momento em que for vendida. Já uma despesa de representação é

simultaneamente uma despesa e um gasto, embora para efeitos de apuramento do lucro tributável conte apenas como gasto.

- g) Quanto às tributações autónomas, cuja génese pode ser encontrada na Austrália e na Nova Zelândia, onde surgiram como imposto autónomo relativamente ao da tributação dos rendimentos das pessoas coletivas, em Portugal o legislador fiscal optou pela sua inclusão no IRC. As tributações autónomas do IRC podem ser classificadas em dois tipos no que respeita ao impacto da sua base no próprio apuramento do lucro tributável: as relativas às despesas não documentadas e às “despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado” (cf. nº8 do art.º 88º do CIRC, sendo o sublinhado nosso), casos em que não só existe tributação autónoma como as despesas não são dedutíveis como gastos; já as outras situações de sujeição a tributação autónoma não sofrem uma dupla incidência pois são dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável.
- h) E qual será a lógica das tributações autónomas uma vez que estamos verdadeiramente a tributar gastos/despesas/pagamentos e não um resultado? Certamente para tributar situações que escaparam a outra sede de tributação.

Por exemplo, é bem evidente essa finalidade se se sujeitam a tributação autónoma os encargos suportados com os automóveis ligeiros de passageiros quando não houve sujeição a IRS, apenas por não existir acordo escrito na pessoa acerca do utilizador dessa viatura.

- i) Antes de analisarmos a tributação autónoma dos bónus ou outras remunerações variáveis, salientamos que nos diversos pontos do artigo 88º do CIRC as expressões utilizadas variam: despesas (por exemplo, no nº1 a propósito de despesas não documentadas), encargos efetuados ou suportados (no nº2, relativamente, a título de exemplo, a automóveis ligeiros de passageiros), encargos dedutíveis (nº9, a propósito, por exemplo de ajudas de custo), despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas (nº8, atrás referido), gastos ou encargos relativos a bónus e outras

remunerações variáveis pagas (alínea b) do n.º13, precisamente a da tributação autónoma em causa neste Processo) e lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial (n.º11).

- j) Uma nota ainda sobre a redação de uma tributação autónoma introduzida com um vigência temporal limitada ao setor financeiro no mesmo ano em que foi introduzida o n.º13 do artigo 88.º: o artigo 90.º da Lei n.º3-B/2010, de 28 de abril, que estabeleceu que

“Ficam sujeitos a tributação autónoma em sede de IRC à taxa única de 50% os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis, pagas ou apuradas em 2010 por instituições de crédito e sociedades financeiras, a administradores ou gerentes, quando estas representem um parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a (euro) 27.500” (sublinhado nosso).

- k) Transcreve-se agora parte do n.º 13 do artigo 88.º do CIRC, tal como passou a figurar precisamente a partir de 1 de janeiro de 2010:

“São tributados autonomamente, à taxa de 35 %:

a) ...

b) Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a (euro) 27 500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.” (sublinhado nosso).

- l) A discordância sobre a aplicação temporal desta tributação autónoma entre a Requerente e a AT reside, precisamente, na leitura que fazem desta norma: enquanto que a Requerente baseia a sua argumentação de que a tributação autónoma é devida no ano do pagamento dos bónus e outras remunerações variáveis na expressão “pagas”, a AT fundamenta a sua posição de que a tributação autónoma deve surgir no período em que em que foram contabilizados os encargos, ou seja, na expressão “gastos ou encargos”, fazendo a ligação com o apuramento do lucro tributável desse mesmo ano.

m) Fizemos um exercício de elaboração de uma redação que fosse inequivocamente ao encontro da posição adotada pela AT neste litígio:

“São tributados autonomamente, à taxa de 35 %:

a) ...

b) Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas **ou apuradas** 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 **uma parte do pagamento não inferior a 50 % for diferida por um período mínimo de três anos e for condicionada** ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.”

Neste caso, passaria a ser inquestionável que, apesar de se fazer o “*matching*” entre rendimentos e gastos para efeitos de cálculo do lucro tributável (esses gastos com o pessoal respeitavam ao trabalho desenvolvido por esses membros dos órgãos sociais nesse ano e, conseqüentemente, estavam associados à geração dos rendimentos desse ano), admitia-se uma não coincidência temporal integral entre a tributação autónoma e a parcela do IRC relativa à aplicação da taxa à matéria coletável se uma parte significativa do pagamento (no mínimo 50%), pudesse ocorrer em momento ao longo de um período relativamente afastado do momento da geração do gasto associado a esse pagamento.

Esta redação adotaria o raciocínio subjacente a duas das situações já relatadas: a da tributação autónoma excecional com uma vigência temporal limitada ao setor financeiro através do artigo 90º da Lei nº3-B/2010, de 28 de abril (curiosamente o mesmo diploma legal que introduziu o nº 13 do artigo 88º do CIRC) e a disposição constante do nº 8 do próprio artigo 88º do CIRC relativamente a certas despesas com residentes em “paraísos fiscais”, onde surge a expressão “pagas ou devidas”.

n) Fizemos o exercício inverso de elaborar uma redação que fundamentasse de forma inequívoca a posição da Requerente:

“São tributados autonomamente, à taxa de 35 %:

a) ...

b) Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis **quando pagas, por norma no próprio ano ou no ano seguinte**, 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) Assiste razão à Requerente neste ponto, em suma, e pelos seguintes motivos:

1. A redação atual da alínea b) do artigo 13º não é clara quanto à ligação entre gastos e pagamento na vertente temporal. Poderá eventualmente enfermar de um pressuposto que nem sempre se verificará, que é o da coincidência temporal (e no ano da contabilização dos gastos com pessoal) entre surgimento do gasto e do seu pagamento. No entanto, na mesma altura surgiu uma tributação autónoma similar a esta (aplicável a idêntica realidade mas ao sector financeiro e a título extraordinário) em que o legislador foi claro ao referir que a tributação se dava em função da contabilização do gasto, houvesse ou não pagamento.
2. Ora se o legislador quisesse assegurar o mesmo efeito para a tributação autónoma aqui em apreço poderia ter elaborado uma redação idêntica, o que não fez.
3. Não colhe assim o tipo de argumento que foi utilizado pela Requerida, de que tem que coexistir no tempo o gasto relacionado com a tributação autónoma e a própria tributação autónoma; aliás, a segunda parte do nº 13 do artigo 88º do CIRC prevê precisamente o contrário.
4. Também não se compreende o argumento da Requerida de que a expressão “pagas” surge apenas para “identificar os beneficiários”. Se se retirasse a expressão “pagas” e se apenas se colocasse “Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis de gestores, administradores ou gerentes” não se identificavam da mesma forma os beneficiários? Presume-se que o legislador utilizou as expressões mais adequadas, pelo que, se lá colocou a expressão “pagas” (e não outra, como “pagas ou apuradas/devidas”), é porque quis tornar o pagamento no elemento relevante destas situações.

- p) Fica deste modo prejudicada a questão relativa ao valor de base a considerar para efeitos desta tributação autónoma.

IV. Juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso da importância de €211.09,43, paga em 5-3-2013 relativa ao ato de liquidação adicional de IRC nº 2013... e respetiva de demonstração de acerto de contas, acrescida de juros indemnizatórios, à taxa legal, nos termos do art. 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os atos e operações necessários para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um*

meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

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

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do ato de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade do ato é imputável à Administração Tributária e Aduaneira, que, por sua iniciativa praticou sem suporte legal.

Está-se perante um vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária.

Consequentemente, a Requerente tem direito aos peticionados juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia indevidamente paga (€211.109,43).

Assim, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução ao presente acórdão, nos termos do art. 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante a restituir à Requerente e calcular os respectivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cíveis, nos termos dos arts. 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem). Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento (5-3-2013), até à do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT).

IV. Decisão

Em face de tudo quanto antecede, delibera este Tribunal Arbitral Coletivo:

- julgar procedentes os pedidos de declaração da ilegalidade da liquidação adicional de IRC n.º 2013 ...e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2013 ... ;
- anular a referida liquidação e acerto de contas;
- julgar procedente o pedido de restituição da quantia paga correspondente às referidas liquidações (€211.109,43) e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituí-la à Requerente;
- julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente, calculados sobre a quantia a restituir, desde a data do pagamento (5-3-2013), até à do processamento da nota de crédito, em que devem ser incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT), às taxas legais que vigorarem até ao pagamento, nos termos do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).
- condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do presente processo.

Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **211.109,43**

Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **4.284,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerida Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 22-12-2015

O Tribunal Arbitral Coletivo

José Poças Falcão
(Presidente)

Fernando Araújo

Luís Janeiro