

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 4/ 2012-T**

**Tema: IRC e derrama.**

**Proc nº4/2012 – T**

## **Acórdão**

### **I RELATÓRIO**

...(que se designará também abreviadamente apenas por ...), NIF ..., com sede social em ..., na qualidade de sociedade dominante do Grupo de Empresas (o Grupo ...) que inclui a ... (que também se designará abreviadamente por ...), apresentou em 11-01-2012, invocando os artigos 2º, nº 1 – alínea a) e 10º, nºs 1 e 2, do DL nº 10/2011, de 20 de Janeiro e 1º e 2º, da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, pedido de pronúncia arbitral sobre o acto de autoliquidação de IRC e derrama consequente relativo ao exercício de 2008 “(...)na medida correspondente à não relevação fiscal de certos custos suportados pela ..., conexos com realizações de utilidade social (...)”, pretendendo designadamente submeter à apreciação deste Tribunal Arbitral a legalidade desta parte da autoliquidação de IRC e derrama consequente respeitante ao exercício de 2008 do sobredito Grupo ..., cujo montante alega ascender a € 138.403, 50.

Alegou no essencial e em muito sumária síntese:

- A ..., (sociedade dominada do Grupo ...), relativamente ao exercício de 2008, acresceu ao lucro tributável (Campo 209, do Quadro 07, da Declaração mod 22 do IRC) a importância de € 176.896,10alegadamente respeitante a custos com realizações de utilidade social não dedutíveis;

- Na qualidade de sociedade dominante do “Grupo”, a ...” procedeu à autoliquidação de IRC e derrama consequente relativos ao exercício de 2008 e efectuou o respectivo pagamento[Doc. 1 e Doc. 7 (demonstração de liquidação de IRC) juntos com a PI]

- Em ...-09-2009 a ... apresentou ao Serviço de Finanças de ..., reclamações gratuitas contra a mencionada autoliquidação de IRC e derrama alegando ser fiscalmente dedutível para cálculo da matéria colectável a importância global de € 522.278,81 relativa a custos com realizações de utilidade social suportados pela ..., sociedade integrante do Grupo ..., importância que assim se discrimina:

a) € 176.896,10 relativa à diferença entre os custos com realizações de utilidade social e 15% da massa salarial sujeita a segurança social(Docs. 2 e 3, com a PI) e

b) € 345.382,71, relativa a custos com seguros de saúde na parte relativa aos familiares dos trabalhadores.

- Tais reclamações foram totalmente indeferidas por despacho proferido, em ...-03-2010, pelo Director de Finanças de ..., notificado à ... em ...-04-2010 (Doc. 4, junto com a PI);

- Interposto recurso hierárquico para o Ministro das Finanças, veio a ser-lhe igualmente denegado provimento por despacho de ...-11-2011 da Directora de Serviços do IRC, notificado em ...-12-2011 (Docs. 5 e 6, juntos com a PI);

- As colectas impugnadas atingem os montantes de € 130.569,50 (IRC) e de € 7.834,00(Derrama) (**total: € 138.403,50**);

- Em 11-01-2012 deu entrada no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral na sequência do indeferimento do sobredito recurso hierárquico.

Não tendo a ... manifestado vontade de designar árbitro, procedeu-se à nomeação nos termos do artigo 6º/2-a), do DL 10/2011, de 20 de Janeiro (Lei da Arbitragem Tributária, abreviadamente LAT), tendo sido designados árbitros, após prévia aceitação, os signatários, Drs. José Poças Falcão (presidente), Marcolino Pisão Pedreiro e João Marques Pinto.

Mostra-se junto o respectivo processo administrativo.

Teve lugar em 11-01-2012, neste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), a reunião de constituição do Tribunal Arbitral conforme previsto no artigo 11º-7, da LAT.

Na resposta, apresentada no prazo legal, o Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, manteve as posições já anteriormente assumidas na fase administrativa, designada e sinteticamente o entendimento de que, por um lado, as despesas com o pessoal (remunerações, ordenados ou salários) a que alude o artigo 40º-2, do CIRC, são as que implicam obrigatórios descontos para o regime da Segurança Social ou regimes substitutivos e, por outro, de que estão excluídos do âmbito do citado normativo os custos com seguros de doença e de acidentes pessoais em que sejam abrangidos os familiares dos trabalhadores.

Em 16-03-2012, realizou-se a primeira reunião do Tribunal para os fins e efeitos previstos no artigo 18º, da LAT, tendo aí sido deliberado, com a concordância das partes, que estas apresentariam alegações escritas e que não havia controvérsia relativa à matéria de facto alegada, reconduzindo-se o litígio à aplicação e interpretação da Lei (cf acta respectiva).

Ambas as partes apresentaram duntas alegações escritas em que mantêm, no essencial, as respectivas posições defendidas nos articulados e na fase administrativa do processo.

### **Saneamento**

Este Tribunal arbitral, constituído no âmbito do CAAD, é competente para apreciar e decidir o litígio.

As partes são legítimas, estão devidamente representadas e têm capacidade jurídica e judiciária.

Não há nulidades ou questões incidentais ou prévias invocadas ou de conhecimento oficioso.

Cumprê então apreciar e decidir o litígio.

## II FUNDAMENTAÇÃO

### 1. Os factos essenciais

- A ..., (sociedade dominada do Grupo ...), relativamente ao exercício de 2008, acresceu ao lucro tributável (Campo 209, do Quadro 07, da Declaração mod 22 do IRC) a importância de € 176.896,10 respeitante a custos com realizações de utilidade social não dedutíveis;

- Na qualidade de sociedade dominante do “Grupo” em que se integra a ..., a ...” procedeu à autoliquidação de IRC e derrama consequente relativos ao exercício de 2008 e efectuou o respectivo pagamento [Docs. 1 e 7 (demonstração de liquidação de IRC) juntos com a PI]

- Em ...-09-2009 a ... (sociedade dominada do Grupo ...) apresentou ao Serviço de Finanças de ..., reclamação graciosa contra a mencionada autoliquidação de IRC e derrama alegando ser fiscalmente dedutível para cálculo da matéria colectável a importância global de € 522.278,81 relativa a custos com realizações de utilidade social suportados pela ..., sociedade integrante do Grupo ..., importância que assim se discrimina:

a) € 176.896,10 relativa à diferença entre os custos com realizações de utilidade social e 15% da massa salarial sujeita a segurança social (Docs. 2 e 3, com a PI) e

b) € 345.382,71, relativa a custos com seguros de saúde na parte relativa aos familiares dos trabalhadores [cf processo administrativo]

- Tais reclamações foram totalmente indeferidas por despacho proferido, em ...-03-2010, pelo Director de Finanças de ..., notificado à ... em ...-04-2010 [Doc. 4, junto com a PI e processo administrativo];

- Interposto recurso hierárquico para o Ministro das Finanças, veio a ser-lhe igualmente denegado provimento por despacho de ...-11-2011 da Directora de Serviços do IRC, no uso de poderes delegados, notificado em ...-12-2011 [Docs. 5 e 6, juntos com a PI e processo administrativo];

- As colectas impugnadas atingem os montantes de € 130.569,50 (IRC) e de € 7.834,00(Derrama) (**total: € 138.403,50**), valores decorrentes da não consideração para o cálculo da citada percentagem (15%), relativamente ao exercício de 2008, da totalidade das despesas com o pessoal da ... escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários (€25.594.559,46) e dos mencionados prémios dos contratos de seguro de saúde em que são beneficiários os familiares de todos os trabalhadores da ...e pagos por esta (€ 345.382,71) [Processo administrativo e docs. juntos pela impugnante, em especial 10 e 11, juntos com a PI (arts. 35º a 37º)]

- Os seguros de saúde e acidentes pessoais, com prémios ou encargos pagos pela ... e relativos a familiares dos seus trabalhadores, existem e subsistem desde há décadas(*factualidade alegada pela ...e não impugnada* - ;

- Em 21-06-1996 foi proferido, com o conteúdo seguinte, despacho do Secretário de Estado da Administração Fiscal, publicado no respectivo *siteda Administração Fiscal*<sup>1</sup>e cuja doutrina foi seguida pelo impugnante na autoliquidação de IRC e derrama mencionados (*exercício de 2008*):

*“(...)*FICHA DOUTRINÁRIA

*Diploma: Código do IRC*

*Artigo: 40º*

*Assunto: Amplitude do conceito de despesas com pessoal, para efeitos do limite do nº2 do artigo 40º do CIRC*

*Processo: 695/1996, despacho de 1996.06.21 do SEAF*

---

<sup>1</sup>[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/informacoes\\_vinculativas/rendimento/circ/Por\\_data\\_circ.htm](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Por_data_circ.htm)

*Conteúdo: Para efeitos do limite previsto no n.º 2 do artigo 40º do Código do IRC, são consideradas despesas com o pessoal todas as despesas que, tendo a natureza genérica de remunerações, sejam objecto de descontos obrigatórios para a Segurança Social ou para qualquer regime substitutivo (...)*”.

- A ... possui na Companhia de Seguros “...”, um seguro de “Doença – Grupo”, tendo pago, durante o ano de 2008, um prémio líquido correspondente aos elementos que integram os agregados familiares dos trabalhadores na importância de € 346.825,98 (Doc. 17, junto com a PI)

- Em 11-01-2012 deu entrada no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral.

## **2. Motivação**

Os factos alegados pela ... não são postos em causa pela Administração Tributária tal como ficou expressamente declarado na primeira reunião deste Tribunal Arbitral (*cf acta*).

Os factos essenciais que se elencam estão documentalmente provados (*cf documentos contabilísticos e outros, em especial os mencionados supra entre [] ou () e não impugnados e o processo administrativo apenso*).

Na fase de alegações foi ainda junto um documento subscrito por técnico oficial de contas da ... declarando, designadamente, que “(...) foi escriturado nas contas 641 e 642 do Plano Oficial de Contabilidade, a título de remunerações respeitantes a esse mesmo exercício (2008), um total de € 34.528.358,79 (...)”.

## **3. O Direito**

São três as questões que cumpre apreciar e decidir:

**1ª**Qual a fórmula de cálculo do limite à dedutibilidade das realizações de utilidade social previstos no artigo 40º-2, do CIRC (redacção vigente em 2008 e correspondente à do art. 43º-2, na redacção actual), designadamente, se as remunerações, salários ou ordenados, base de incidência da percentagem de 15% dedutível ao lucro tributável, são tão somente os passíveis de descontos para o regime da Segurança Social;

**2ª**Se os contratos de seguros de doença e acidentes pessoais a que alude o citado normativo e que abrangem ou possam abranger, para além dos trabalhadores, os familiares destes, poderão ser considerados uma realização de utilidade social e, dessa forma, serem os correspondentes prémios dedutíveis nos termos do (na versão em vigor em 2008) artigo 40º nº 2 do Código do IRC.

**3ª**Se em caso de procedência, total ou parcial, do pedido de anulação da liquidação de IRC e Derrama, há lugar ao pagamento pela AT à contribuinte impugnante de juros indemnizatórios.

O cerne do litígio radica assim e no essencial, na interpretação e aplicação divergente dada a norma do CIRC – actual artigo 43º (em 2008, artigo 40º) - com a epígrafe “**realizações de utilidade social**” -, de tal modo que, não havendo divergências factuais, resultará, no limite, total improcedência da impugnação no caso de ser mantida a interpretação e aplicação normativa da Administração Fiscal e, pelo contrário, resultará procedência total dos pedidos de anulação parcial das liquidações, se for sufragada a interpretação do impugnante.

Naturalmente que não competirá ao tribunal elencar e rebater um por um todos os argumentos jurídicos apresentados pelas partes para fundamentar as respectivas teses. Tal constituirá, pelo contrário, ónus recíproco das partes para, lidos e ponderados todos os argumentos, o tribunal apresentar a decisão com a sua própria fundamentação de direito que,

obviamente, pode, total ou parcialmente, aderir aos argumentos ou fundamentos jurídicos apresentados pelas partes.<sup>2</sup>

Transcreve-se na íntegra, para facilidade de apreciação e exposição, o extenso texto da norma em apreço (artigo 40.º, do CIRC, na redacção vigente em 2008), assinalando-se em **bold** a parte da redacção cuja interpretação constituía base do presente litígio:

**Artigo 40.º**  
**Realizações de utilidade social**

1 — São também dedutíveis os gastos do período de tributação, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, relativos à manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, bem como outras realizações de utilidade social como tal reconhecidas pela Direcção-Geral dos Impostos, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e respectivos familiares, desde que tenham carácter geral e não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.

**2 — São igualmente considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, os suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa.**

3 — O limite estabelecido no número anterior é elevado para 25%, se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social.

4 — Aplica-se o disposto nos n.ºs 2 e 3 desde que se verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições, à excepção das alíneas d) e e), quando se trate de seguros de doença, de acidentes pessoais ou de seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte ou invalidez:

a) Os benefícios devem ser estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa ou no âmbito de instrumento de regulamentação colectiva de trabalho para as classes profissionais onde os trabalhadores se inserem;

---

<sup>2</sup> Os Tribunais não têm que apreciar todos os argumentos formulados pelas partes – é o que tem sido repetidamente afirmado pela Jurisprudência (Vdinter alia, Ac do Pleno da 2ª Secção do STA, de 7 Jun 95, rec 5239, in DR – Apêndice de 31 de Março de 97, pgs. 36-40 e Ac STA – 2ª Sec – de 23 Abr 97, DR/AP de 9 Out 97, p. 1094.

- b) Os benefícios devem ser estabelecidos segundo um critério objectivo e idêntico para todos os trabalhadores ainda que não pertencentes à mesma classe profissional, salvo em cumprimento de instrumentos de regulamentação colectiva de trabalho;
- c) Sem prejuízo do disposto no n.º 6, a totalidade dos prémios e contribuições previstos nos n.ºs 2 e 3 deste artigo em conjunto com os rendimentos da categoria A isentos nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais não devem exceder, anualmente, os limites naqueles estabelecidos ao caso aplicáveis, não sendo o excedente considerado gasto do período de tributação;
- d) Sejam efectivamente pagos sob a forma de prestação pecuniária mensal vitalícia pelo menos dois terços dos benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência, sem prejuízo da remição de rendas vitalícias em pagamento que não tenham sido fixadas judicialmente, nos termos e condições estabelecidos em norma regulamentar emitida pela respectiva entidade de supervisão, e desde que seja apresentada prova dos respectivos pressupostos pelo sujeito passivo;
- e) As disposições de regime legal da pré-reforma e do regime geral de segurança social sejam acompanhadas, no que se refere à idade e aos titulares do direito às correspondentes prestações, sem prejuízo de regime especial de segurança social, de regime previsto em instrumento de regulamentação colectiva de trabalho ou de outro regime legal especial, ao caso aplicáveis;
- f) A gestão e disposição das importâncias despendidas não pertençam à própria empresa, os contratos de seguros sejam celebrados com empresas de seguros que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português, ou com empresas de seguros que estejam autorizadas a operar neste território em livre prestação de serviços, e os fundos de pensões ou equiparáveis sejam constituídos de acordo com a legislação nacional ou geridos por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Directiva n.º 2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Junho, que estejam autorizadas a aceitar contribuições para planos de pensões de empresas situadas em território português;
- g) Não sejam considerados rendimentos do trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

5 — Para os efeitos dos limites estabelecidos nos n.ºs 2 e 3, não são considerados os valores actuais dos encargos com pensionistas já existentes na empresa à data da celebração do contrato de seguro ou da integração em esquemas complementares de prestações de segurança social previstos na respectiva legislação, devendo esse valor, calculado actuarialmente, ser certificado pelas seguradoras ou outras entidades competentes.

6 — As contribuições destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões previstas no n.º 2 do pessoal no activo em 31 de Dezembro do ano anterior ao da celebração dos contratos de seguro ou da entrada para fundos de pensões, por tempo de serviço anterior a essa data, são igualmente aceites como gastos nos termos e condições estabelecidos nos n.ºs 2, 3 e 4, podendo, no caso de aquelas responsabilidades ultrapassarem os limites estabelecidos naqueles dois primeiros números, mas não o dobro dos mesmos, o montante do excesso ser também aceite como gasto, anualmente, por uma importância correspondente, no máximo, a um sétimo daquele excesso, sem prejuízo da consideração deste naqueles limites, devendo o

valor actual daquelas responsabilidades ser certificado por seguradoras, sociedades gestoras de fundos de pensões ou outras entidades competentes.

7 — As contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades por encargos com benefícios de reforma, quando efectuadas em consequência de alteração dos pressupostos actuariais em que se basearam os cálculos iniciais daquelas responsabilidades e desde que devidamente certificadas pelas entidades competentes, podem também ser aceites como gastos nos seguintes termos:

- a) No período de tributação em que sejam efectuadas, num prazo máximo de cinco, contado daquele em que se verificou a alteração dos pressupostos actuariais;
- b) Na parte em que não excedam o montante acumulado das diferenças entre os valores dos limites previstos nos n.ºs 2 ou 3 relativos ao período constituído pelos 10 períodos de tributação imediatamente anteriores ou, se inferior, ao período contado desde o período de tributação da transferência das responsabilidades ou da última alteração dos pressupostos actuariais e os valores das contribuições efectuadas e aceites como gastos em cada um desses períodos de tributação.

8 — Para efeitos do disposto na alínea b) do número anterior, não são consideradas as contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades com pensionistas, não devendo igualmente ser tidas em conta para o cálculo daquelas diferenças as eventuais contribuições efectuadas para a cobertura de responsabilidades passadas nos termos do n.º 6.

9 — Os gastos referidos no n.º 1, quando respeitem a creches, lactários e jardins-de-infância em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são considerados, para efeitos da determinação do lucro tributável, em valor correspondente a 140%.

10 — No caso de incumprimento das condições estabelecidas nos n.ºs 2, 3 e 4, à excepção das referidas nas alíneas c) e g) deste último número, ao valor do IRC liquidado relativamente a esse período de tributação deve ser adicionado o IRC correspondente aos prémios e contribuições considerados como gasto em cada um dos períodos de tributação anteriores, nos termos deste artigo, agravado de uma importância que resulta da aplicação ao IRC correspondente a cada um daqueles períodos de tributação do produto de 10% pelo número de anos decorridos desde a data em que cada um daqueles prémios e contribuições foram considerados como gastos, não sendo, em caso de resgate em benefício da entidade patronal, considerado como rendimento do período de tributação a parte do valor do resgate correspondente ao capital aplicado.

11 — No caso de resgate em benefício da entidade patronal, não se aplica o disposto no número anterior se, para a transferência de responsabilidades, forem celebrados contratos de seguro de vida com outros seguradores, que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português, ou com empresas de seguros que estejam autorizadas a operar neste território em livre prestação de serviços, ou se forem efectuadas contribuições para fundos de pensões constituídos de acordo com a legislação nacional, ou geridos por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Directiva n.º 2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Junho, que estejam autorizadas a aceitar contribuições para planos de pensões de empresas situadas

em território português, em que, simultaneamente, seja aplicada a totalidade do valor do resgate e se continuem a observar as condições estabelecidas neste artigo.

12 — No caso de resgate em benefício da entidade patronal, o disposto no n.º 10 pode igualmente não se aplicar, se for demonstrada a existência de excesso de fundos originada por cessação de contratos de trabalho, previamente aceite pela Direcção-Geral dos Impostos.

13 — Não concorrem para os limites estabelecidos nos n.ºs 2 e 3 as contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis destinadas à cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma que resultem da aplicação:

- a) Das normas internacionais de contabilidade por determinação do Banco de Portugal às entidades sujeitas à sua supervisão, sendo consideradas como gastos durante o período transitório fixado por esta instituição;
- b) Do Plano de Contas para as Empresas de Seguros em vigor, aprovado pelo Instituto de Seguros de Portugal, sendo consideradas como gastos, de acordo com um plano de amortização de prestações uniformes anuais, por um período transitório de cinco anos contado a partir do exercício de 2008;
- c) Das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia ou do SNC, consoante os casos, sendo consideradas como gastos, em partes iguais, no período de tributação em que se aplique pela primeira vez um destes novos referenciais contabilísticos e nos quatro períodos de tributação subsequentes.

14 — A Direcção-Geral dos Impostos pode autorizar que a condição a que se refere a alínea b) do n.º 4 deixe de verificar-se, designadamente, em caso de entidades sujeitas a processos de reestruturação empresarial, mediante requerimento, a apresentar até ao final do período de tributação da ocorrência das alterações, em que seja demonstrado que a diferenciação introduzida tem por base critérios objectivos.

15 — Consideram-se incluídos no n.º 1 os gastos suportados com a aquisição de passes sociais em benefício do pessoal do sujeito passivo, verificados os requisitos aí exigidos.

*Nota - Corresponde ao artigo 40.º, na redacção do CIRC em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código*

**a) Quanto à primeira questão** [Qual a fórmula de cálculo do limite à dedutibilidade das realizações de utilidade social previstos no artigo 40º-2, do CIRC (redacção vigente em 2008 e correspondente à do art. 43º-2, na redacção actual), designadamente, se as remunerações, salários ou ordenados, base de incidência da percentagem de 15% dedutível ao lucro tributável, são tão somente os passíveis de descontos para o regime da Segurança Social;]

Da simples leitura do preceito e sem grande esforço interpretativo pode concluir-se que, sob a epígrafe “*realizações de utilidade social*” o legislador fiscal elencou um conjunto de contribuições efectuadas pelas empresas, sociedades ou grupos económicos com o objectivo de beneficiar, indirecta e indiscriminadamente, os trabalhadores e, nalguns casos, também os seus familiares (pese embora a circunstância de haver sempre, pelo menos, indirectamente e de algum modo o benefício de familiares).

Na redacção do respectivo preceito o legislador, através da consagração do regime de dedutibilidade ao lucro tributável, terá querido consagrar preocupações, de natureza extrafiscal ou não fiscal, designadamente de melhoria da segurança social dos trabalhadores e familiares, ponderando inclusivamente a hipótese de haver trabalhadores sem direito a pensões da segurança social e a justificar assim a elevação para 25% do limite estabelecido em 2., do citado artigo 40º (Cfr nº 3).

Assim é que, por exemplo e na parte que ora interessa, no que se refere aos custos suportados pela empresa com contratos de seguro foi permitida a respectiva dedução ao lucro tributável até ao limite de 15% “*(...) das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação (...)*”.

A interpretação mais curial, directa e única aceitável é a de que as despesas aí referidas são as registadas na contabilidade da empresa – à data, conta 64 do Plano Oficial de Contabilidade (POC) - independentemente do seu tratamento em sede de Segurança Social ou de qualquer outro tributo.

Trata-se de critério suficientemente claro ou explícito para cálculo do citado limite de 15%: o critério contabilístico, ou seja, o que resulta da escrituração ou inscrição contabilística dessas despesas com o pessoal.

Aliás, tal como resulta do próprio CIRC, é a contabilidade que espelha ou deve espelhar este e outros cálculos para efeitos de determinação do lucro tributável (Cf artigo 17º, do CIRC).

Ou, dito doutro modo: todos os custos contabilísticos são, em primeira linha, aceites, sendo apenas objecto de correcção ou ajustamento aqueles que o legislador considerou que, para efeitos meramente fiscais, devem ser corrigidos (v.g. provisões, amortizações, mais e menos valias, etc.).

Não sendo posta em causa, pela Autoridade Tributária, a inscrição contabilística do respectivo valor ou somatório de remunerações, não poderá igualmente, sem risco de incumprimento ou errada ou abusiva interpretação da Lei, questionar-se a natureza da contrapartida paga ao trabalhador pela prestação do trabalho, distinguindo entre remunerações, salários ou ordenados – conceitos que, aliás se equivalem ou são mesmo reciprocamente sinónimos<sup>3</sup> -comdescontos obrigatórios para o regime da Segurança Social ou outros regimes substitutivos e remunerações, salários, ou ordenadossem tal obrigatoriedade contributiva, para concluir pela exclusiva admissibilidade dos primeiros para efeitos do citado limite de 15%. Seria, se assim sucedesse, sufragar uma interpretação<sup>4</sup>restritiva que nem a letra nem o espírito da Lei permitem (Cfr artigo 9º - 2, do C. Civil), senão mesmo contraditória com o estabelecido no nº 3, do citado artigo 40º, quando prevê a elevação da percentagem de 25% em caso de inexistência do direito a pensões da Segurança Social.

Por outro lado e independentemente do contexto em que surge, nem sequer se pode concluir de forma absolutamente segura e inequívoca, que a informação vinculativa (mas que, obviamente, não vincula este ou outro Tribunal<sup>5</sup>) invocada pelas partes e transcrita supra(Processo 695/1996 – Despacho de 21-06-1996, do SEAF), considera **exclusivamente**, para efeitos do limite previsto no nº2 do artigo 40º do Código do IRC, todas as despesas que, tendo anatureza genérica de remunerações, sejam objecto de descontos obrigatóriospara a Segurança Social ou para qualquer regime substitutivo.

---

<sup>3</sup> Cfr artigo 2º-1,2 e 3, do CIRS.

<sup>4</sup> Ver a este propósito ulteriores desenvolvimentos na análise da segunda questão (págs 12 e ss., deste acórdão)

<sup>5</sup> Cfr 57º-1, CPPT, na redacção anterior à Lei nº 64-A/2008, de 31-12.

Com efeito, a ausência da expressão “*exclusivamente*” ou equivalente retira, aparentemente, natureza taxativa àquela decisão administrativa.

Resulta assim claro que o limite de 15% estabelecido no artigo 40º-2, do CIRC (red de 2008) é calculado sobre a cifra inscrita contabilisticamente relativa a despesas com o pessoal – remunerações, ordenados ou salários.

Aliás, foi esta questão já apreciada e decidida, no essencial, neste mesmo sentido por tribunal arbitral constituído também no âmbito do CAAD – Processo 8/2011– T (*in* <http://www.caad.org.pt/content/show/id/36/s/1>).

**Subsumindo:**

Em 25-09-2009 a ... apresentou ao Serviço de Finanças de ..., reclamações graciosas contra autoliquidação de IRC e derrama alegando ser fiscalmente dedutível para cálculo da matéria colectável a importância global de € 522.278,81 relativa a custos com realizações de utilidade social relativos aos exercício de 2008, suportados pela ..., sociedade integrante do Grupo ..., importância que assim se discrimina:

a) € 176.896,10 relativa à diferença entre os custos com realizações de utilidade social e 15% da massa salarial sujeita a segurança social(Docs. 2 e 3, com a PI) e

b) € 345.382,71, relativa a custos com seguros de saúde na parte relativa aos familiares dos trabalhadores.

O acréscimo destes custos reflectiu-se automática e obviamente no lucro tributável do Grupo Fiscal ... e na conseqüente autoliquidação de IRC e Derrama (Cfr artigo 69º-1, do CIRC).

Dito doutro modo:

A autoliquidação de IRC resultante da entrega voluntária da declaração mod 22 é posta em causa com fundamento, na perspectiva do SP, no acréscimo à matéria colectável inscrita no “Quadro 7”, das quantias de €176.896,10, relativa a custos com realizações de

utilidade social e de €345.382,71 relativa a custos com seguros de saúde na parte respeitante a familiares dos trabalhadores atingindo as colectas impugnadas os montantes de €130.569,50 em sede de IRC e de €7.834,99, de derrama.

A divergência ou dissídio centra-se pois e apenas nas diferentes ou divergentes interpretações de norma tributária – no caso, o artigo 40º, do CIRC/2008 -, de tal modo que, a não ser sufragada a interpretação da AT – aplicação de 15% prevista no artigo 40º-2, do CIRC apenas às remunerações, salários ou ordenados sujeitos a contribuições para a Segurança Social (com exclusão, portanto, de outras despesas com pessoal, não sujeitas a descontos para o regime da Segurança Social) - a impugnação procederá totalmente nessa parte uma vez que nenhuma outra controvérsia, de facto ou de direito, existe ou subsiste quanto a essa matéria.

Considerando apenas dedutível para efeitos de aplicação da sobredita percentagem de 15% a massa de remunerações com descontos para a Segurança Social, a AT, conforme se procurou sumariamente fundamentar supra, faz uma interpretação abusivamente restritiva da Lei.

Daí a inevitável procedência do pedido nesta parte.

**b) Quanto à segunda questão**(Se os contratos de seguros de doença e acidentes pessoais a que alude o citado normativo abrangem ou podem abranger, para além dos trabalhadores, os familiares destes)

Esta questão merece já outra ponderação e permite a intervenção amplamente justificada das regras e princípios da interpretação das leis ou de hermenêutica jurídica.

Na determinação do sentido das normas jurídicas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam" - dispõe o **art. 11º, da LGT** - " (...)são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (...)

Estão, assim, hoje superadas as teses que sustentavam a sujeição do direito fiscal a regras interpretativas próprias, designadamente à regra do *in dubio pro fisco*<sup>6</sup> (estando no imposto em causa um interesse público que deve prevalecer sobre o interesse egoístico do particular, entre duas interpretações possíveis da mesma norma jurídica fiscal, deve optar-se por aquela que, em concreto, se revele mais favorável à defesa daquele primeiro interesse, em detrimento deste último).

Traduzindo-se sempre o imposto numa “agressão” ao direito de propriedade dos contribuintes e sendo este um direito fundamental constitucionalmente consagrado, as restrições ao mesmo devem ser apenas as estritamente necessárias e legalmente previstas, pelo que se não for possível doutro modo, no final do *iter* interpretativo, ultrapassar dúvidas quanto à *mens legis*, a opção pela interpretação que, em concreto, se revele mais favorável aos interesses do contribuinte será aquela que deve ser fixada<sup>7</sup>.

Naturalmente que um tal entendimento não é significativo de adesão ou aceitação a um pressuposto hoje ultrapassado: o de que o direito fiscal seria um ramo excepcional de direito e as suas normas, eram normas excepcionais que careciam, por tal facto, de critérios de interpretação específicos.

Pelo contrário: reconhece-se que o direito fiscal é antes um ramo comum de direito (organizado em torno de um instituto comum que é o imposto), sujeito, por isso, às regras gerais de interpretação das normas jurídicas, maxime às estabelecidas no artigo 9º do Código Civil, aplicável por força do disposto nos arts. 2º/d) e 11º-1, da LGT.

A interpretação das normas tributárias não oferece assim hoje quaisquer especialidades ou particularidades relativamente às regras gerais da hermenêutica jurídica, regidas pelos grandes princípios de justiça que animam a Constituição, em sentido formal e

---

<sup>6</sup> A regra *in dubio pro fisco* é orientação escassamente acolhida pela doutrina (Cardoso da Costa, **Ob citada na nota seguinte**, pg 200, nota (1)).

<sup>7</sup>“(…)De tais orientações, as que maior eco têm alcançado obedecem ao comum propósito do favorecimento ou da defesa do contribuinte na aplicação das normas fiscais (…)” Cardoso da Costa, **Curso de Direito Fiscal**, 2ª Ed., Almedina, pp. 190 e ss..

em sentido material, com um grau de integração na dogmática jurídica revelado, por exemplo, pela regra de aquisição, sem alteração, dos conceitos de outros ramos de Direito (cfr., v.g., 2., do art. 11º, da LGT).

De todo o modo, a existir qualquer particularidade interpretativa da norma fiscal, tal há-de traduzir-se, como se afirmou, em reconhecer a ou optar pela, em caso de dúvida no final de normal processo interpretativo, interpretação que melhor defenda o contribuinte<sup>8</sup>.

Por outro lado, os **princípios da legalidade**, excluindo a aplicação analógica das normas fiscais, e da **tipicidade**, não permitem a criação, por analogia de novos impostos ou a incidência dos já existentes mas não afastam ou proíbem a interpretação extensiva pois estandada mais significa que o extrair do espírito da lei todas as consequências que nele tenham cabimento, mesmo que eventualmente este seja difícil na sua letra.<sup>9</sup>

Mas vejamos melhor as regras interpretativas.

Dispõe o citado artigo 9º, do Cód Civil:

*1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*

*2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*

---

<sup>8</sup> Idem, ibidem, p. 201

<sup>9</sup> “ (...) A última barreira posta ao arbítrio da Administração é constituída por uma interpretação o mais possível próxima da letra da Lei. Por outras palavras: por uma interpretação que prossiga o objectivo (nunca atingível) de se fixar um sentido coincidente com a impressão que retiraria do texto um leitor medianamente culto e não especialmente preparado em termos jurídicos (...) (Diogo Leite de Campos, **Direito Tributário** – 2ª Ed., Almedina, 2000, pg. 90).

3. *Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.*

Sendo este o quadro legal básico ou estruturante em que se deve mover o intérprete da lei, importa, antes de mais, apurar se a interpretação se justifica, ou seja, se existe ou é possível, com suporte mínimo na letra da lei, um entendimento mais racional, lógico, adequado e justo, que vá para além da simples leitura da letra da lei e que, sem desvirtuar ou afastar o texto normativo, antes, pelo contrário, o precise e complete de molde a abranger situações de vida presumivelmente queridas pelo legislador.

Do estágio mais básico do método interpretativo – a interpretação literal, gramatical, linguística e/ou verbal - passa-se para o estágio seguinte – a interpretação lógica ou racional – e deste último e necessariamente para a fase de pesquisa do fim<sup>10</sup> ou objectivo (o elemento teleológico) que a norma pretende realizar, a sua função e finalidade, dentro do princípio de que toda a disposição de direito há-de ter um escopo.

Socorrendo-nos dos ensinamentos, que se passam a citar, de **Manuel de Andrade**<sup>11</sup>:

*“(...)Para se determinar esta finalidade prática da norma, é preciso atender às relações da vida, para cuja regulamentação a norma foi criada. Devemos partir do conceito de que a lei quer dar satisfação às exigências económicas e sociais que brotam das relações (natureza das coisas). E, portanto, ocorre em primeiro lugar um estudo atento e profundo, não só do mecanismo técnico das relações, como também das exigências que derivam daquelas situações, procedendo-se à apreciação dos interesses em causa.*

*A interpretação não é pura arte dialéctica, não se desenvolve com método geométrico num círculo de abstracções, mas perscruta as necessidades práticas da vida e a realidade social (...)*”

<sup>10</sup> Desde Hering(**ZweckImRecht** – 1877) o fim é o criador de todo o Direito.

<sup>11</sup> **Ensaio Sobre a Teoria da Interpretação das Leis**, Ed. Arménio Amado, 3ª Ed. – 1978, pp. 141 e ss..

” (...)Sendo o sentido das palavras *dúbio* ou *equivoco*, porque as expressões são *demasiadamente gerais* ou *anfíbológicas* (...) a interpretação lógica ajuda a fixar o sentido real da lei, escolhendo um dos sentidos possíveis, que resultam do simples contexto verbal (...)”

A interpretação pode conduzir deste modo a resultado que obrigue a corrigir uma formulação ou texto legal que se apresente, *prima facie*, como estreito de mais ou com uma aparência restritiva quando, na realidade, se reconhecem válidas razões ou fundamentos para tornar extensiva a norma a situações ou pessoas aparente e literalmente por ela não abrangidas, sendo certo que o próprio texto não exclui expressamente essa interpretação extensiva.<sup>12</sup>

Continuando:

O CIRC enuncia o princípio/regra de que os custos ou perdas, para efeitos de IRC, são os comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para manutenção da fonte produtora, nomeadamente e entre outros, as remunerações, ajudas de custo, pensões ou complementos de reforma (...), material de consumo corrente (...)seguros, incluindo os de vida e operações do ramo “Vida”, contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social (...)” – Cfr art 23º-1, CIRC/2008.

Exclui, no entanto, desta regra, os custos com os prémios de seguros de doença e acidentes pessoais, bem como as importâncias despendidas com seguros e operações do ramo “Vida”, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social que não sejam considerados rendimentos do trabalho dependente nos termos da primeira parte do nº 3) da alínea b) do nº 3 do artigo 2º do Código do IRS (Cfr art. 23º- 4 e 40º, do CIRC/2008).

---

<sup>12</sup> Falso é assim o brocardo *ubi lex voluit dixit, ubi noluit, tacuit* (quando a lei quis, disse-o; quando não quis, calou-se) (Cf Manuel de Andrade, **Obra citada**, p. 150).

E – reafirma-se –, relativamente à norma fiscal nenhuma restrição válida existe ao recurso à interpretação extensiva ( Cfr. igualmente, Cardoso da Costa, **Obra citada**, p. 208).

Compreende-se: se estes últimos custos têm regime próprio de dedução ao lucro tributável ou se [no caso de constituírem rendimentos do trabalho dependente, têm um regime de dedução específico – artigo 23º-1/a), do CIRC/2008], não podem beneficiar da regra geral.

**Regressando ao caso *subjudicio*:**

A impugnante defende que, enquanto parte integrante da remuneração dos trabalhadores e uma vez que constituem encargos atinentes à obtenção de um recurso produtivo (mão de obra), os prémios de seguro pagos devem ser considerados custos indispensáveis no entendimento ou concepção previstos no artigo 23º-1/CIRC.

Ou seja: seriam encargos obrigatórios na medida em que se reconduzem a remunerações e esta constituem obrigações legais obrigatórias.

Vejamos:

O pagamento de prémios com seguros de doença e acidentes pessoais dos trabalhadores e seus familiares é efectuado pela ... desde há décadas.

Admitindo que tal fosse originariamente procedimento facultativo a verdade é que a prática reiterada ao longo de anos sucessivos transformou essa prática em obrigação contratual no âmbito laboral – Cfr artigos 258º, 259º e 260º (*a contrario*) do Código do Trabalho e, v. g., Ac do TCAS – Proc 2899/00-, de 31-10-2000.

Todavia tendo tais custos, em certa medida, uma natureza retributiva do trabalho prestado, não podem ser abrangidos pelo artigo 23º do CIRC, mas antes pelo artigo 40º-2, do mesmo diploma (seguros de doença e acidentes pessoais).

Na verdade, à luz do conceito de realizações de utilidade social<sup>13</sup> que se extrai da leitura e de toda a economia do artigo 40º-2, do CIRC/2008, torna-se assim plausível e mais consentânea com o espírito e fins, designadamente, sociais, dessa norma e os ideais de Justiça – fim último e primeiro das normas jurídicas - a interpretação de que os contratos de seguro

---

<sup>13</sup> Já anteriormente ficou expresso esse conceito, resultante da análise e interpretação do citado artigo 40º, do CIRC.

de doença e acidentes pessoais, desde que abranjam – como é o caso - todos os trabalhadores da ... e constituam, pela consagração em instrumento de negociação colectiva de trabalho ou pela prática reiterada ao longo de vários anos, um direito laboral adquirido, podem incluir no seu âmbito os familiares dos trabalhadores desde que reunidos os demais pressupostos, para efeitos do citado normativo.

Na verdade, não estando expressamente prevista na lei a inclusão dos familiares, o que é facto é que também tal não é excluído se atentarmos no primeiro segmento do artigo 40º-2, CIRC/2008: “(...)2 — São igualmente considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, **os suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais,(...)**” (grifado nosso).

Pelo contrário, no segundo segmento da norma em causa, a exclusão dos familiares parece já evidenciada ou, pelo menos, muito mais discutível: “(...) 2.(...) **bem como com contratos de seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa (...)**” (grifado nosso)

Ou seja: haverá que distinguir entre seguros de doença e acidentes pessoais, por um lado, e seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, **exclusivamente** (grifado nosso), o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência, por outro, sendo que só nestes últimos casos existe ou subsiste a limitação desses benefícios apenas aos trabalhadores [atente-se no elemento literal: “(...) a favor dos trabalhadores da empresa (...)”] para efeito do cálculo da dedução ao lucro tributável.

Aliás, do próprio elemento literal ou gramatical, é o entendimento mais lógico e consequente na medida em que, relativamente aos contratos de seguro de doença e acidentes

personais faz escasso sentido a condição imposta (a favor dos trabalhadores da empresa) no citado segundo segmento da norma: “(...)que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, invalidez<sup>14</sup> ou sobrevivência, **a favor dos trabalhadores da empresa (...)**” (grifado nosso).

Este âmbito de garantias é, pelo contrário, apanágio dos seguros de vida<sup>15</sup>, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para regimes complementares de segurança social.

Os seguros de doença e acidentes pessoais têm, pelo contrário, como âmbito, os riscos relacionados com a prestação de cuidados de saúde<sup>16</sup>de harmonia com o plano de coberturas previsto nas condições do contrato.

Acresce que, no citado segundo segmento da norma em causa, impõe-se que as garantias – benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência -, estão sujeitas à regra da **exclusividade**.

Por outro lado ainda, a Lei (art. 42º-2, CIRC/2008) impõe apenas que sejam beneficiários, nestes últimos casos, os trabalhadores mas nada dispõe ou impõe quanto à pessoa segura (o segurado).<sup>17</sup>

Por isso é que, não repugnando embora, em absoluto, a dúvida sobre o entendimento ou a interpretação restritiva da norma (apenas os contratos de seguros de doença e acidentes pessoais dos trabalhadores), a verdade é que, de todo o texto e contexto da norma *subjudicio*,

---

<sup>14</sup> Embora no seguro de acidentes pessoais, o segurador possa cobrir o risco de invalidez, temporária ou permanente (Cfr artigo 210º, do Regime Jurídico do Contrato de Seguro citado nas notas infra)

<sup>15</sup> No seguro de vida, o segurador cobre um risco relacionado com a morte ou a sobrevivência da pessoa segura (artigo 183º, do Regime Jurídico do Contrato de Seguro aprovado pelo DL 72/2008, de 16 de Abril)

<sup>16</sup> Cfr artigos 213º e ss., do citado Regime Jurídico do Contrato de Seguro.

<sup>17</sup> No caso e atendendo ao léxico jurídico dos contratos de seguro (contratos a favor de terceiro – arts 443º e ss., do C Civil e DL nº 72/2008, de 16 de Abril)), o tomador do seguro é a ...; o segurado poderá ser o trabalhador ou familiar e o beneficiário será, no caso de doença e acidentes pessoais, o trabalhador ou os seus familiares e, no caso dos seguros de vida e invalidez, sempre os trabalhadores.

---

resulta (*mens legis*) a vontade de não excluir do seu âmbito, no contexto dos factos dos autos, os familiares dos trabalhadores no que concerne a seguros de doença e acidentes pessoais, reunidos que sejam naturalmente os demais pressupostos.<sup>18</sup>

Assinale-se ainda, que a norma em causa com a epígrafe “realizações de utilidade social” não tem em vista a finalidade principal ou essencial duma norma tributária - a obtenção de receitas – mas visa antes objectivos económicos e, sobretudo, sociais, reconduzindo-se, nesta perspectiva a um verdadeiro benefício fiscal concedido à empresa para a “incentivar” à prossecução e/ou manutenção de finalidades sociais, como são a protecção na doença e acidentes pessoais dos trabalhadores e seu familiares.

A dedução, obviamente com limites, desses custos, são perfeitamente justificáveis ou aceitáveis nessa óptica.

Esta é, assim uma interpretação que está na linha dos deveres sociais e constitucionais do Estado, de segurança social e protecção à família, considerando que a dedução ao lucro tributável de despesas com seguros de saúde e acidentes pessoais de familiares dos trabalhadores é uma forma de o Estado, indirectamente ou, no caso, por *interposta empresa*, cumprir ou complementar o cumprimento desse desiderato constitucional – Cf., designadamente, artigos 63º e 67º, da Constituição.

E se o texto da Lei, na interpretação que dele fazemos, não exclui os familiares mediante o uso de qualquer expressão linguística restritiva como a utilizada no segundo segmento da norma [*“(...) bem como com contratos de seguro de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis, ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, **exclusivamente**, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos*

---

<sup>18</sup> Naturalmente que os contratos de seguro tendo como beneficiários não familiares dos trabalhadores estarão fora da letra e espírito da norma em causa. Por razões claras e óbvias, designadamente por, ressalvadas eventualmente certas situações (por exemplo, nas uniões de facto estáveis, o companheiro ou companheira do trabalhador), não ser descortinável a necessária “utilidade social”, fundamento do benefício fiscal em causa.

*trabalhadores da empresa (...)]*, essa omissão e o texto e contexto da norma, só pode ter o significado razoável e lógico apontado à luz dos princípios gerais de interpretação das normas jurídicas, sem necessidade de trazer à colação o princípio *contra fiscum* em caso de dúvida interpretativa de norma tributária (princípio para alguns hoje, no mínimo discutível), cumprindo-se assim, por outro lado, o princípio geral de interpretação condensado no velho brocardo *interpretativo aequioret benigna summenda*.<sup>19</sup>

### **Concluindo nesta parte:**

Especialmente quando revistam carácter obrigatório em função, designadamente, do regime jurídico do contrato de trabalho, os contratos de seguro de doença e acidentes pessoais a que alude o artigo 40º-2, do CIRC/2008 abrangem, para além dos trabalhadores, os familiares destes.

Procede, destarte, com estes fundamentos, o pedido de pronúncia arbitral relativamente à segunda questão suscitada.

**c) Quanto à terceira questão** [se serão devidos ao impugnante juros indemnizatórios].

Relativamente a esta matéria, dispõe o artigo 43º, da LGT:

### **Artigo 43.º**

#### **Pagamento indevido da prestação tributária**

- 1. 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.*
- 2. Considera-se também haver erro imputável aos serviços no casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu*

---

<sup>19</sup> Deve tomar-se a interpretação mais justa e benigna.

*preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

*3. São também devidos **juros indemnizatórios** nas seguintes circunstâncias:*

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
- c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*

*4. A taxa dos **juros indemnizatórios** é igual à taxa dos **juros compensatórios**.*

De especial relevância para a análise da situação *subjudicio*, o n.º 2., do citado normativo: “(...)Considera-se também haver erro imputável aos serviços no casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas (...)”

Os juros indemnizatórios são assim juros (indemnização) a favor do contribuinte destinados a compensá-lo do prejuízo derivado do pagamento de prestação tributária que se veio a revelar, administrativa ou judicialmente, indevida.

Está subjacente na consagração deste direito a concretização duma imposição constitucional e de justiça e que é a de que o Estado e demais entidades públicas são civilmente responsáveis pelas acções e/ou omissões de que resultem violações dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem (Cfr. artigo 22º, da Constituição e Lei 67/2007, de 31 de Dezembro – Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas).

Nas situações previstas no citado artigo 43º, da LGT<sup>20</sup>, há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios na presunção de existência de prejuízo para os contribuintes e na responsabilidade da Administração Tributária pela ocorrência do mesmo.

Havendo anulação de um acto tributário ou de liquidação (ainda que de autoliquidação, nas circunstâncias previstas no nº 2., do citado art. 43º) por não se verificarem os pressupostos de facto ou de direito em que deveria assentar, torna-se exigível um pedido indemnizatório do contribuinte traduzido em juros contados sobre a importância liquidada em excesso e paga, desde a data desse pagamento até emissão da nota de crédito respectiva.<sup>21</sup>

Trata-se aqui, fundamentalmente, da consagração do princípio da reconstituição da situação anterior ao acto anulado – efeitos *extunc* da anulação -, tudo se devendo passar como se esse acto não tivesse sido praticado (cfr princípio geral do Direito Civil – C.º 569º, CC).

A autoliquidação, ou seja, a liquidação feita pelo próprio contribuinte tendo por base a matéria colectável que conste da respectiva declaração, afasta, óbvia e logicamente, a existência de erro na liquidação imputável aos serviços tributários.

Todavia – e bem -, o legislador equiparou a “*erro imputável aos serviços*”, os casos de autoliquidação em que o contribuinte proceda de harmonia com as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

Daí que se a empresa elabora a autoliquidação de imposto de harmonia, por exemplo, com uma informação vinculativa publicada, que obriga os serviços fiscais a um determinado procedimento ou a seguir uma determinada interpretação da lei até eventual decisão judicial que a contrarie ou altere (Cfr arts 55º, 56º e 57º, CPPT<sup>22</sup>), tal autoliquidação será considerada

---

<sup>20</sup> Trata-se de um elenco, não exaustivo ou taxativo, de situações ou casos que conferem aos contribuintes direito a serem indemnizados por actos da Administração Tributária.

<sup>21</sup> Em acção autónoma contra o Estado pode sempre o contribuinte que se sinta lesado exigir judicialmente reparação a que se julgue com direito (Cfr citados arts. 22º, da Constituição e Lei 67/2007)

<sup>22</sup> Na redacção que vigorava então e vigorou até à alteração introduzida pela Lei 64-A/2008, de 31-12.

efectuada por erro imputável aos serviços se, ulteriormente, for objecto, com sucesso, de impugnação judicial, parcial ou total.

**Subsumindo nesta parte:**

O Grupo ... procedeu à autoliquidação de IRC/2008 de harmonia com a doutrina fixada por despacho do secretário de Estado da Administração Fiscal que, para *efeitos do limite previsto no nº2 do artigo 40º do Código do IRC, considerou despesas com o pessoal todas as despesas que, tendo a natureza genérica de remunerações, sejam objecto de descontos obrigatórios para a Segurança Social ou para qualquer regime substitutivo.*

Esta, como se procurou demonstrar supra, revelou-se uma interpretação restritiva sem fundamento.

Daí que, pelas razões e fundamentos expostos, o lucro tributável tenha de ser deduzido no valor correspondente à diferença entre o valor da massa salarial inscrita nos registos contabilísticos (e que não foram postos em causa pelos Serviços Tributários) e a massa salarial com descontos para a Segurança Social ou regimes substitutivos.

Procederá assim, mas parcialmente, o pedido de juros indemnizatórios formulado.

Por outro lado, quanto ao pedido de juros indemnizatórios decorrente da anulação do acto tributário de liquidação de IRC efectuado pela ... sem dedução ao lucro tributável dos prémios de seguro de doença e acidentes pessoais de familiares dos trabalhadores da ..., não se pode obviamente concluir pela existência de erro imputável aos serviços.

Pelo contrário, a liquidação é feita pelo contribuinte sem estar previamente vinculado ou obrigado a qualquer orientação ou informação de natureza vinculativa. Ou seja: efectuou a autoliquidação, na altura, com base no princípio *in dubio pro fisco. Sibiimputat.*

Não há assim quaisquer fundamentos legais ou jurídicos válidos para que, nessa parte, proceda o pedido.

### III DECISÃO

Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, julgando parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, decide este Tribunal:

a) Anular, com fundamento em ilegalidade, a liquidação parcial de IRC e derrama consequente efectuada pelo Grupo ... relativa ao ano de 2008, conforme pedido;

b) Condenara Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante, contados à taxa legal, desde o pagamento do IRC em causa até emissão da respectiva nota de crédito ou equivalente (art. 61º-5, CPPT), mas tão só e apenas sobre a parte do imposto e derrama ora anulados decorrente da não consideração dos prémios dos contratos de seguro e acidentes pessoais dos familiares dos trabalhadores e

c) Absolver a Autoridade Tributária quanto ao remanescente do pedido de pronúncia arbitral formulado.

- Fixa-se à causa o valor de € 138.403,50 – arts. 97º-A, do CPPT, 12º, da LAT (DL 10/2011) e 3º-2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).
- Custas nos termos da Tabela I, do RCPTA, calculadas em função do sobredito valor do pedido, a cargo de ambas as partes na proporção de 1/10 para a ... e 9/10 para a Autoridade Tributária – arts 4º-1, do RCPTA e 6º-2/a) e 22º-4, da LAT.
- Notifiquem-se as partes (artigo 23º, da LAT)

Lisboa e CAAD, 25 de Maio de 2012

José Poças Falcão (Relator)

João Marques Pinto

Marcolino Pisão Pedreiro

**Declaração de voto**

**Voto de vencido do árbitro Marcolino Pisão Pedreiro, relativamente à decisão incidente sobre a 2ª questão (Se os contratos de seguro de doença e acidentes pessoais a que alude o artigo 40º, nº 2 do CIRC abrangem, para além dos trabalhadores, os familiares destes (redacção vigente em 2008 e que corresponde à do artigo 43º, nº 2, na redacção actual)**

**O Tribunal, por maioria, decidiu que:**

**“Procederá igualmente o pedido de pronúncia arbitral relativamente à segunda questão suscitada na consideração de que os contratos de seguros de doença e acidentes pessoais a que alude o citado normativo – artigo 40º-2, CIRC/2008 – abrangem, no caso, para além dos trabalhadores, os familiares destes.”**

Voto vencido relativamente a esta decisão pelas razões que passo a enunciar.

Em meu entender a fonte normativa donde se extrai a regra jurídica aplicável ao caso consta dos números 2 e 4 do artigo 40º (actual 43º) do CIRC (e não apenas do nº 2).

Nos termos do nº 2 do art. 40º do CIRC (actualmente art. 43º) “2 — **São igualmente considerados gastos do período de tributação**, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, **os suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa.**”

Estabelece também o nº 4 deste artigo “**Aplica-se o disposto nos nºs 2 e 3 desde que se verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições**, à excepção das alíneas d) e e), quando se trate de seguros de doença, de acidentes pessoais ou de seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte ou invalidez:

- a) **Os benefícios devem ser estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores** permanentes da empresa ou no âmbito de instrumento de regulamentação colectiva de trabalho para as classes profissionais onde os trabalhadores se inserem;
- b) **Os benefícios devem ser estabelecidos segundo um critério objectivo e idêntico para todos os trabalhadores** ainda que não pertencentes à mesma classe profissional, salvo em cumprimento de instrumentos de regulamentação colectiva de trabalho;
- c) Sem prejuízo do disposto no n.º 6, a totalidade dos prémios e contribuições previstos nos nºs 2 e 3 deste artigo em conjunto com os rendimentos da categoria A isentos nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais não devem exceder, anualmente, os limites naqueles estabelecidos ao caso aplicáveis, não sendo o excedente considerado gasto do período de tributação;
- d) (...)
- e) (...)

f) A gestão e disposição das importâncias despendidas não pertençam à própria empresa, os contratos de seguros sejam celebrados com empresas de seguros que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português, ou com empresas de seguros que estejam autorizadas a operar neste território em livre prestação de serviços, e os fundos de pensões ou equiparáveis sejam constituídos de acordo com a legislação nacional ou geridos por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Directiva n.º 2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Junho, que estejam autorizadas a aceitar contribuições para planos de pensões de empresas situadas em território português; g) Não sejam considerados rendimentos do trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS. “

Como o n.º 2 do art. 40º do CIRC só se aplica desde que se verifiquem cumulativamente as condições das alíneas a), b), c), f) e g) do n.º 4, a fonte da regra jurídica a aplicar ao caso, resulta destas alíneas do n.º 4 e do n.º 2 do art. 40º constitui, pois, uma norma não autónoma, relativamente ao n.º 4.

Como escreve Inocêncio Galvão Telles (*Introdução ao Estudos do Direito*, Coimbra Editora, Vol. II, 2001, pag. 132), distinguindo entre normas autónomas e não autónomas “As primeiras formam por si um comando completo, positivo ou negativo; as restantes só fazem sentido relacionadas ou conexas com outras normas, que completam, restringem ou esclarecem.” [meu sublinhado] (sobre a distinção entre normas autónomas e não autónomas Cfr., também, Oliveira Ascensão, *O Direito Introdução e Teoria Geral*, 2ª Ed., 1980 Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, pag. 199, A. Santos Justo, *Introdução ao Estudo do Direito*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2006, pag. 150-154)

A questão decidenda consiste em saber se constituem gastos do período de tributação os **suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais** a favor de familiares de trabalhadores da empresa ou só apenas a favor destes últimos. A decisão de que se discorda, considerou apenas, a nível de elemento literal, o n.º 2 do art. 40º, não trazendo à

colação o nº 4 do mesmo artigo (que se refere apenas a trabalhadores, omitindo qualquer referência a familiares destes).

Mesmo considerando, apenas e tão só, o elemento literal do art. 40º, nº 2, entendemos que no mesmo não existe suporte da ideia de que existe uma *mens legis* no sentido de incluir na dedução as despesas com seguros de doença e de acidentes pessoais com familiares dos trabalhadores.

A construção do número com recurso à conjunção “bem como” poderia, numa primeira impressão, levantar a dúvida se os gastos suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais, seriam restringidos aos que beneficiassem os trabalhadores.

Neste último caso, de acordo com o elemento literal, poderiam beneficiar então qualquer pessoa (ainda que não trabalhador) e não apenas familiares de trabalhadores.

Esta ambiguidade sintática, no entanto, parece ter a sua explicação na história do preceito em questão. A redacção inicial do preceito emergente do Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro (art. 38º, nº 2) era a seguinte:

“São igualmente considerados custos ou perdas do exercício até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários, respeitantes ao exercício, **os suportados com contratos de seguros de doença ou seguros que garantam o benefício de reforma, invalidez ou sobrevivência, bem como** as contribuições para os esquemas complementares de prestações de segurança social, previstos na respectiva legislação, a favor dos trabalhadores da empresa, desde que a gestão e disposição das importâncias a eles afectadas não pertençam à própria empresa”.

A actual redacção resulta da Lei nº 39-B/94 de 27 de Dezembro, parecendo-nos que a inserção da expressão “bem como” na versão inicial tenha resultado necessária pela utilização da conjunção “ou” na oração precedente. Por outro lado, a conjunção “bem como” dividia o segmento da norma que respeitava a seguros (antes da expressão) e o segmento da norma que respeitava a contribuições para os esquemas complementares de prestações de segurança

social, previstos na respectiva legislação (depois de tal expressão), não resultando daí qualquer dúvida de que ambas as situações se reportavam aos trabalhadores da empresa.

Apesar da modificação sintática resultante da alteração à redacção do artigo, em que se manteve a expressão “bem como”, desta vez logo a seguir a seguros “de acidentes pessoais”, (que não constavam da redacção inicial), não parece que o alcance (mesmo apenas a nível literal) a atribuir a tal expressão possa ser diferente.

Tal ideia é reforçada pela circunstância da existência do n.º 4 que não constava da redacção inicial e que se dúvidas houvesse, esclareceria, sem margem para dúvida razoável, que os custos em questão teriam que ter como beneficiários os trabalhadores.

**Daqui se conclui que do elemento literal do art. 40.º, n.º 2 (que constitui apenas fonte parcial da regra aplicável, uma vez que está dependente do n.º 4 do mesmo artigo), resulta que o mesmo é aplicável apenas quando os custos aí previstos tiverem como beneficiários os trabalhadores.**

Poderia equacionar-se proceder a uma interpretação extensiva da regra, a admitir-se haver um mínimo de correspondência verbal ainda que imperfeitamente expresso e se considerasse que o espírito da mesma ia além da sua letra (no sentido de aí incluir os familiares dos trabalhadores).

Parece-me, todavia, que os vários elementos interpretativos não vão neste sentido, antes apontando no sentido oposto.

Desde logo, o próprio artigo 40.º, quando quis eleger custos dedutíveis com familiares de trabalhadores, mencionou-o expressamente.

Com efeito, no seu n.º 1, estabelece que “São também dedutíveis os gastos do período de tributação, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, relativos à manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, bem como outras realizações de utilidade social como tal reconhecidas pela

Direcção-Geral dos Impostos, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e **respectivos familiares (...)**”.

Penso que, se o pensamento legislativo fosse no sentido de eleger custos com familiares dos trabalhadores, no n.º 2, a lei tê-lo-ia expresso, de modo idêntico.

Por outro lado, o art. 40.º, no seu n.º 4 é claro ao determinar que o artigo só se aplica se se verificar um conjunto de **condições cumulativas, relativas a trabalhadores, não referindo qualquer condição respeitante a outras pessoas. Tal revela, a nosso ver, que o pensamento legislativo foi apenas e tão só o de beneficiar trabalhadores.** Não é pensável que estabeleçam condições (exigentes) para os benefícios a trabalhadores e não se estabelecessem quaisquer condições relativamente a outras pessoas (ainda que familiares de trabalhadores). Esta ideia é ainda reforçada pelo agravamento imposto pelo n.º 10 do art. 40.º em caso de incumprimentos destas condições.

Sou, pois, da opinião de que todos os elementos de interpretação vão no sentido da aplicação do art. 40.º, n.º 2 do IRC (actual 43.º, n.º 2) apenas aos custos aí mencionados de que sejam beneficiários os trabalhadores.

E não parece que esta interpretação seja posta em causa pelos deveres sociais e constitucionais do Estado, de segurança social e protecção à família, designadamente, artigos 63.º e 67.º, da Constituição. Antes pelo contrário, do art. 67.º, n.º 2, al. f) decorre que os impostos e os benefícios sociais devem ser regulados de harmonia com os encargos familiares, (em harmonia com o art. 104.º, n.º 1 da Constituição que manda ter em conta “as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”). Ou seja, a constituição aponta para que seja tomada em consideração a situação concreta da família e não para que sejam atribuídos benefícios sociais sem consideração das situações concretas.

No sentido da interpretação que aqui se sustenta parece também ir a opinião de Rui Duarte Morais que escreve: “São também aceites como custo os encargos suportados pelas empresas com o pagamento de prémios de seguros de doença, acidentes pessoais, fundos de pensões e regimes complementares de segurança social, desde que deles aproveite a generalidade dos trabalhadores (ou de determinadas classes profissionais, se a existência de tais regalias decorrer de instrumento de regulação colectiva de trabalho) e a sua concessão obedeça a critérios objectivos e idênticos para todos os beneficiários (art. 40º, nºs 2 e 4).

(...)

A necessidade de prevenir abusos (desde logo evitar que, por esta via, aconteçam “remunerações ocultas”, não tributadas em IRS” ) e, também, a de regulamentar situações particulares, explica a complexidade dos restantes números desta norma, de que não iremos cuidar “( *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, pags. 131-132)

Referindo-se a estes encargos, escreve, também na mesma linha, Helena Martins:

“A dedutibilidade destes encargos está, todavia, dependente de vários requisitos, previstos no nº 4, de que se destacam:

- Os benefícios sejam estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa e segundo um critério objectivo e idêntico para todos os trabalhadores, ainda que não pertencentes à mesma classe profissional, salvo em cumprimento de instrumentos de regulamentação colectiva de trabalho.

(...)

Ou seja, o legislador só visou aqui a consideração como gasto daqueles encargos que, na perspectiva dos trabalhadores, constituam meras expectativas e não já direitos adquiridos, na acepção do art. 9º, nº 2 do CIRS”.

(*Lições de Fiscalidade*, Almedina, 2012, Coord. João Ricardo Catarino-Vasco Branco Guimarães, pag. 253).

No mesmo sentido, pode ainda ler-se na obra colectiva de Américo Brás Carlos, Irene Antunes Abreu, João Ribeiro Durão e Maria Emília Pimenta, *Guia dos Impostos em Portugal*, QuidJuris, Lisboa, 2011, pags. 270-271, o seguinte:

“São igualmente considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15% (25%, se os trabalhadores não tiverem direito a pensões de segurança social) das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, os encargos suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais, seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam exclusivamente o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência, a favor dos trabalhadores da empresa.

Todavia, a sua consideração como gastos depende da verificação cumulativa de diversas condições, nomeadamente:

- Os benefícios devem ser estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa e segundo um critério objectivo e idêntico para todos os trabalhadores ainda que não pertencentes à mesma classe profissional;
- A gestão e disposição das importâncias despendidas não pertençam à própria empresa;
- Não sejam considerados rendimentos do trabalho dependente”

Não pode ainda o signatário deixar de manifestar a sua discordância no que respeita a algumas passagens da decisão no que respeita à interpretação da lei fiscal.

Com efeito, apesar de se começar por referir que “Na determinação do sentido das normas jurídicas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam” - dispõe o **art. 11º, da LGT** - “ (...)são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (...)”, produzem-se também as seguintes afirmações :

*“Traduzindo-se sempre o imposto numa agressão ao direito de propriedade dos contribuintes e sendo este um direito fundamental constitucionalmente consagrado, as restrições ao mesmo devem ser apenas as estritamente necessárias e legalmente previstas, pelo que se não for possível doutro modo, no final do iter interpretativo, ultrapassar dúvidas quanto à mens legis, a opção pela interpretação que, em concreto, se revele mais favorável aos interesses do contribuinte será aquela que deve ser fixada”*

*“a existir qualquer particularidade interpretativa da norma fiscal, tal há-de traduzir-se, como se afirmou, em reconhecer a ou optar pela, em caso de dúvida no final de normal processo interpretativo, interpretação que melhor defenda o contribuinte”*

Ora, a meu ver, estas afirmações poderão ser entendidas, se não como uma manifestação mais amena da regra interpretativa do “*in dubio contra fiscum*”, (claramente afastada, tal como a contrária, “*in dubio pro fiscum*”, pelo art. 11º da Lei Geral Tributária que adoptou claramente os princípios gerais de interpretação), pelo menos como uma regra de interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida (ideia aparentemente reforçada pela invocação do brocardo *interpretativo aequiore et benigna sumenda*).

Deve referir-se que, mesmo antes da vigência da Lei Geral Tributária, já há muito havia sido afastada pela doutrina a regra “*in dubio contra fiscum*”.

Para não recuar ainda mais no tempo, podemos citar a este propósito José Manuel Cardoso da Costa (*Curso de Direito Fiscal*, Almedina, 2ª Edição, 1972, pags. 201-203) que a este propósito escreveu:

*“ (...)E decerto que ninguém hoje ninguém pensará seriamente em interpretar tais normas *in dubio contra fiscum*, indo de resto, ao arrepio do ensinamento generalizado da doutrina moderna da interpretação da lei, que manda sim, descobrir o exacto alcance das normas cujo significado urge averiguar.”*

No mesmo sentido, no que respeita à inaplicabilidade do princípio “*in dubio contra fiscum*” ainda antes do aparecimento da Lei Geral Tributária se foi pronunciando a doutrina, sem vozes discordantes (Cfr. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa, 1974, pags 171-172; Carlos Pamplona Corte-Real, *Curso de Direito Fiscal*, I volume, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (124), Lisboa, 1981, pags. 114-122; Pedro Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1984, pags. 127 e segs.; António Braz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1993, Vol. I, 3ª Edição, pags. 121 e segs.; Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (174), Lisboa 1996, Vol.II, pag. 378 ).

O afastamento deste cânone interpretativo é nos nossos dias de tal modopacífico e adquirido que os mais recentes manuais de direito fiscal praticamente se lhe não referem (Cfr. Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, pags. 305-313; José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 3ª Edição, 2005, Almedina, pags.217- 220; Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009, pags. 113-114; José Luis Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3ª Edição, 2007, pag. 135 refere-se-lhe apenas de modo incidental, para o afastar liminarmente, referindo “uma falsa oposição entre interesse público e interesse privado, tão eloquentemente expressa no brocardo *in dubio contra fiscum*”, Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campo também já não lhe fazem referência na edição de 1996 da obra *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, ao tratar do tema a pags. 66-69).

Expressamente no sentido do afastamento deste cânone interpretativo pode ainda consultar-se a obra *Lei Geral Tributária Comentada e anotada*, Vislis Editores, 3ª Edição, 2003, de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa que escrevem:

“Hoje parece assente, na generalidade dos Direitos europeus, que as normas tributárias se interpretam de acordo com os princípios gerais de hermenêutica jurídica. Isto significa que: perante os brocardos “*in dubioprofisco*” ou “*in dubio contra fisco*”; contra correntes que afirmam uma interpretação restritiva ou exclusivamente literal das normas tributárias; contra

---

aqueles que entendem que as isenções devem ser aplicadas de modo literal sem “interpretação”, ou serem extensiva ou restritiva – prevalece a aplicação dos critérios reconhecidos pelo artigo 9º do Código Civil, no âmbito tributário” (pag. 75)

Pelo que, também neste ponto, não posso deixar de manifestar discordância relativamente à decisão que fez vencimento não sendo, no meu entender, sustentável a tese de que *“se não for possível doutro modo, no final do iter interpretativo, ultrapassar dúvidas quanto à mens legis, a opção pela interpretação que, em concreto, se revele mais favorável aos interesses do contribuinte será aquela que deve ser fixada”*, discordando-se também de que o imposto se traduza *“numa agressão ao direito de propriedade dos contribuintes e sendo este um direito fundamental constitucionalmente consagrado, as restrições ao mesmo devem ser apenas as estritamente necessárias e legalmente previstas”*, uma vez que por integrarem um dever fundamental os impostos *“(…) não beneficiam, de acordo com a doutrina e jurisprudência constitucional, da aplicabilidade do regime jurídico-constitucional das restrições (ou de outras afectações) jusfundamentais, mormente dos testes em que se desdobra o princípio da proibição do excesso”* (Casalta Nabais, ob. Cit. pag. 161).

Como já em 1972 escreveu José Manuel Cardoso da Costa *“Parece-nos, em conclusão, que na interpretação de tais normas- e, em geral, na interpretação das normas jurídico-fiscais- não há que obedecer a regras diferentes das que constituem a doutrina geral da interpretação da lei. E assim deverá o intérprete, servindo-se dos elementos de interpretação disponíveis, procurar descobrir o sentido da norma que verdadeiramente corresponda ao seu espírito (...)”* (ob. Cit. Pag. 208, meu sublinhado).

Em síntese:

Na decisão que fez vencimento não se consideraram os elementos interpretativos do art. 40º, nº 4 e do nº 1 deste mesmo artigo (nem os do art. 40º, nº 10 e do art. 23º, nº 4, na redacção de 2008, nem o elemento histórico do art 40º, nº 2).

Entendo que mesmo dos termos literais do art. 40º, nº 2, resulta a exclusiva aplicabilidade do preceito a despesas incorridas a favor de trabalhadores, e ainda que assim não fosse o teor do nº 4 do mesmo artigo (que também faz parte da regra aplicável) imporia esta conclusão, ainda no domínio do elemento literal.

Ainda que o não fosse neste sentido o elemento literal, entendo que a interpretação correta do mesmo de acordo com os vários elementos interpretativos, em especial do art. 40º, nº 4, imporia a inequívoca conclusão de que a *mens legis* abrange apenas os custos que têm os trabalhadores como beneficiários.

Por outro lado, entendo que a haver dúvida na interpretação da regra fiscal, a mesma não pode ser solucionada através da solução mais favorável ao contribuinte, mas sim através dum esforço interpretativo, pelo qual se obtenha o correto alcance da regra jurídica.

Pelo que, nesta parte, julgaria improcedente a pretensão da contribuinte.

Lisboa, 25 de Maio de 2012