

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 08/ 2011-T**

**Tema: IRC e derrama.**

## CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA

Proc. de Arbitragem n.º 8/2011-TCAAD

Acordam os árbitros designados no processo de arbitragem voluntária acima identificado, Juiz Conselheiro Jubilado Dr. Benjamim Silva Rodrigues, como árbitro-presidente, Professor Doutor João Ricardo Catarino e Dr. José Ramos Alexandre, como árbitros-vogais, no seguinte:

### **A – Relatório**

#### **1- Partes:**

..., **S.A.** (Requerente), contribuinte n.º ..., com sede social em ..., pediu a constituição de tribunal arbitral, nos termos do artigo 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciação da seguinte demanda que a opõe à **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)**.

#### **2 – Pedido:**

**Pretende a requerente que o tribunal declare a ilegalidade parcial da liquidação de IRC n.º ..., no montante correspondente a €157.655,72, e condene a requerida a reembolsá-la da mesma quantia, acrescida de juros compensatórios à taxa legal contados desde 17 de Julho de 2006 até integral reembolso.**

### 3 – Causa de Pedir:

Fundamentando o seu pedido, a requerente alegou, em resumo, o seguinte quadro:

Na sequência de uma inspecção tributária, a administração fiscal procedeu à correcção da matéria colectável declarada pela requerente relativa ao ano de 2002, liquidando-lhe adicionalmente IRC, derrama e juros compensatórios, no valor total de 270.025,22 Euros, que esta pagou em 17 de Julho de 2006;

Não concordando com tal liquidação, a requerente deduziu impugnação judicial, perante o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, nos termos dos art.ºs 57.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária (LGT) e 102.º, n.º 1, alínea *d*), do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada em 14.11.2006;

À data da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral ainda tal processo de impugnação (n.º ...) se encontrava sem decisão;

Na pendência do processo de impugnação judicial, a Administração Tributária revogou parcialmente a liquidação, no valor correspondente a 100.805,56 € de IRC e derrama e 7.827,45 € de juros compensatórios, pelo que ficou a subsistir o valor de 149.649,83 € de IRC e derrama e 11.742,38 € de juros compensatórios;

Todavia, a requerente não discute a legalidade da liquidação no que importa a 3.464,64€ de imposto e 271,85€ de juros compensatórios;

A correcção do lucro tributável contende com a não aceitação por parte da Administração Fiscal de diversos custos;

A Administração Tributária corrigiu o lucro tributável no montante majorado de 13.998,01 €, respeitante a benefícios fiscais, por haver entendido que, na parte correspondente a 1.329,40 €, respeitava a patrocínios não enquadráveis como donativos no Estatuto do Mecenato (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março de 1999), por se referirem, em face da análise dos documentos de suporte, a “patrocínios de várias actividades culturais, ambientais e desportivas, decorrendo da relação entre patrocinador e patrocinado obrigações concretas (divulgação de marca/publicidade)”, e, no valor remanescente, dizia respeito a donativos concedidos a pessoas colectivas de utilidade pública e IPSS não isentas de IRC nos termos do art.º 10.º do CIRC e sem despacho conjunto do Ministro das Finanças e da tutela a reconhecer o respectivo enquadramento;

A requerente não aceita a correcção da majoração na parte correspondente a 1.329,40 € respeitante a patrocínios e na de 2.169,71 imputada a donativos;

No que contende com os patrocínios, a Administração Tributária apresentou uma conclusão sem ter explicitado o caminho lógico para a mesma, pelo que o acto sofre do vício de forma por falta de fundamentação;

Por outro lado, a Administração segue, nesta actuação, posição contrária às orientações constantes da Circular n.º 2/2004, de 2º de Janeiro, da DSIRC, às quais se encontra vinculada por força do art.º 68.º da LGT (agora 68.º-A), na qual é vertido o seguinte entendimento quanto à associação do nome do doador a iniciativas promovidas pelo donatário: *“No caso em que a regalia se traduza numa associação pública do nome do doador a determinada iniciativa, deve atender-se também ao modo como essa associação se produz, admitindo-se que aos donativos concedidos no âmbito do mecenato esteja associada a regalia da divulgação do nome do mecenas, desde que a mesma não tenha «natureza comercial» mas meramente institucional”*.

Ora, a Requerente não obteve qualquer benefício como contrapartida da atribuição do donativo, apesar de o seu nome ser mencionado nos eventos, não tendo em nenhuma das situações referidas e em nenhuma circunstância sido publicitados quaisquer produtos ou marcas da Requerente;

Gozando as declarações do contribuinte de presunção de veracidade, nos termos do art.º 75.º, n.º 1, da LGT – sendo certo que a documentação em poder da Requerente preenche as exigências do art.º 65.º do CPPT – a prova do contrário não poderá advir de uma “mera alusão desgarrada a pretensas conclusões genéricas que se extraíam da documentação analisada em sede de Inspeção Tributária”, carecendo antes de uma “fundamentação clara e consistente”, sob pena de ser fácil fazer impender sobre o contribuinte o ónus de prova, o que em situações de prova negativa, i.e. produção de prova no sentido da não verificação de um dado facto (*diabolica probatium*) se revela particularmente gravoso e lesivo dos mais elementares direitos;

No que importa à correcção relativa aos donativos, a atitude da Administração Fiscal vai contra o disposto no art.º 1.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, pois o preceito não exige que o despacho de reconhecimento dos benefícios fiscais, a

efectuar por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Tutela, esteja na posse de todas as entidades que concedem donativos;

Por outro lado, muito embora o art.º 65.º, n.º 5, do CPPT estabeleça que a manutenção dos efeitos dos benefícios depende de o contribuinte facultar à Administração Tributária todos os elementos necessários ao controlo dos seus pressupostos de que esta não disponha, mas não indicando expressamente quais são esses elementos, não podem deixar de ser admitidos todos os elementos de prova permitidos em direito, de acordo com a regra constante do art.º 11.º da LGT e 50.º do CPPT, entre estes se contando a Internet;

Ora, no caso da Associação de ... – IPSS, até está divulgado no seu site o número do despacho de reconhecimento do Ministro das Finanças e da Tutela (Despacho Conjunto n.º ...). No tocante aos demais, bem poderia a Administração Tributária ter acedido através dos meios informáticos de que dispõe aos seguintes sites: ...; ...; ...; ... para colher esses elementos;

Mas a Administração Tributária corrigiu, ainda, no montante de 398.384,58€, o lucro tributável declarado pela Requerente, por haver entendido que esta havia excedido em tal montante o limite legal previsto no art.º 40.º, n.º 2 (actualmente art.º 43.º, n.º 2), do CIRC;

Na verdade, a Administração Tributária apenas relevou como massa salarial, para os efeitos de tal preceito, o montante de 24.712.325,42€, por ser esse o valor correspondente às “despesas com o pessoal em remunerações, ordenados e salários (contas 641 e 642 do POC) com carácter fixo e permanente e sujeitas a Segurança Social”.

Desta posição da Administração Tributária resultou que o valor majorado dos custos era apenas de 5.144.930,92€ e não 5.543.315,50€, como havia sido declarado pela Requerente;

Ora, a Administração não cuidou de fundamentar e justificar “porque é que utilizou o conceito de remuneração relevante para efeitos de segurança social”, para proceder ao cálculo do limite previsto no art.º 40.º, n.º 2, do CIRC, pelo que o acto padece do vício de falta de fundamentação;

Mas, independentemente de tal ilegalidade, o acto sofre ainda do vício material de violação de violação de lei;

Na verdade, da norma do art.º 40.º, n.º 2, do CIRC não resulta, de forma alguma, que para o efeito do cálculo da massa salarial se deva utilizar, como entendeu a Administração o conceito de “conjunto de remunerações com carácter fixo de ordenados e salários sujeitos a descontos para a segurança social”.

Por outro lado, o apelo à legislação da Segurança Social choca-se com as regras estabelecidas no art.º 11.º, n.ºs 1 e 2, da LGT para a determinação do sentido das normas fiscais;

Contendo o Direito Tributário, em sede do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (art.º 2.º do CIRS), um conceito de remuneração próprio, que não é inteiramente coincidente quer com o da legislação laboral quer com o da legislação da Segurança Social, é a ele que se deve recorrer e a Requerente sempre recorreu;

Ora, esse conceito integra vários itens que não estão sujeitos a contribuições para a segurança social, os quais podem ser fixos ou variáveis, bem como atribuídos em dinheiro ou em espécie;

Este entendimento era, até, sustentado numa orientação administrativa de carácter genérico publicada pela própria DGCI, mais exactamente a orientação constante do Despacho de ... (proferido no Proc. n.º ...) publicada no Código de IRC da DGCI de 1990;

Nos termos do disposto no art.º 68.º, n.º 5 (actualmente 68.º-A, n.º 2, numa redacção ligeiramente diferente), da LGT não pode a Administração invocar qualquer orientação administrativa de sentido contrário que a Requerente, aliás, desconhece e o Relatório não menciona, sob pena de por em causa um dos mais elementares princípios jurídico-constitucionais da tributação – o princípio da segurança jurídica – mas que se aplica também aos operadores jurídicos concretos;

Tendo a Requerente agido de boa fé, escudada numa interpretação plausível da lei e de acordo com a orientação genérica conhecida da Administração Fiscal, não pode deixar de ser acolhida a significação do conceito de remuneração segundo o recorte que dela é feito no art.º 2.º do CIRS;

Não faz qualquer sentido que as remunerações consideradas para efeitos do limite de 15% estabelecido no art.º 40.º, n.º 2, do CIRC sejam apenas aquelas que estão sujeitas a descontos obrigatórios para a Segurança Social, quando o próprio legislador previu expressamente a aplicação de um regime mais majorado, até, no n.º 3 do mesmo artigo,

exactamente, para as situações em que os trabalhadores não estão abrangidos pela Segurança Social;

Se fosse válida a posição interpretativa (de que estão em causa na norma em análise as remunerações sujeitas a segurança social) defendida pela Administração Fiscal, então seria de nenhum efeito útil o n.º 3 do art.º 40.º do CIRC, pois 25% de zero seria zero;

A invocação por parte da Administração Fiscal, na contestação deduzida no processo de impugnação judicial, da doutrina afirmada na Informação n.º 428/96 não pode proceder em virtude de respeitar a um contribuinte em concreto e não se ter tornado acessível à generalidade dos contribuintes;

No caso em análise, as despesas não relevadas pela Administração Fiscal, para apuramento do limite a que alude o n.º 2 do art.º 40.º do CIRC, são subsídios pagos pela utilização de viatura própria ao serviço da Requerente, acréscimos, subsídios de alimentação, ajudas de custo dos órgãos sociais, prémios e incentivos aos órgãos sociais, subsídios de alojamento com o pessoal, complemento de subsídio de doença, complemento de indemnização de acidentes de trabalho e indemnização por cessação de contrato de trabalho;

A correcção ao lucro tributável declarado pela Requerente adveio ainda do facto de a Administração Tributária haver considerado que aquela deduzira prejuízos fiscais superiores ao limite anual previsto no plano específico de dedução de prejuízos fiscais da ..., S.A., com referência ao ano de 2001, no montante de 41.101,77€, uma vez que esse montante deveria ter sido deduzido em 2001;

Mas este acréscimo assenta em vício material de lei;

Na verdade, o plano de dedução de prejuízos fiscais da ..., S.A., sociedade que foi fundida por incorporação na Requerente, foi-lhe notificado pelo Ofício n.º ..., de 3 de Julho de 2002 (no qual foi comunicado o Despacho n.º ..., de ..., do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que definiu o plano de dedução dos prejuízos fiscais de 2000);

Este facto é reconhecido no próprio Relatório da Inspeção tributária, ao dizer que “no processo de fusão por incorporação da ..., S.A., a ... foi autorizada a deduzir prejuízos fiscais de acordo com o plano anexo ao ofício ... de ... da DSIRC em Anexo III (fls. 1 e 2 – que correspondem a referido ofício”;

Não estando a Requerente, à data do encerramento do ano fiscal de 2001 na posse da informação sobre o montante dos prejuízos fiscais que poderia deduzir naquele ano com referência ao ano 2000, naturalmente que não os poderia ter deduzido;

Sendo a necessária autorização para a utilização dos prejuízos um facto superveniente ao exercício do ano 2001 e ao termo do prazo para a entrega da declaração desse exercício, não pode deixar de deferir-se para o exercício imediatamente subsequente o início da utilização desses prejuízos, de acordo com o princípio que se retira do art.º 18.º, n.º 2, do CIRC, a que acrescem os princípios basilares da justiça e da boa-fé (art.ºs 55.º da LGT e 6.º e 6.º-A do Código de Procedimento Administrativo);

Sendo ilegal, nos termos referidos, a liquidação do imposto devem, também, ser anulados os juros compensatórios, dado que estes têm a natureza de uma reparação civil pela perda da disponibilidade de uma determinada quantia cuja liquidação não foi efectuada atempadamente que, no caso, não ocorreu.

Termina a Requerente a pedir a anulação da liquidação, na parte impugnada, do IRC e juros compensatórios e o conseqüente reembolso da quantia indevidamente paga, acrescido de juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto nos art.ºs 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

#### **4 – Resposta da AT:**

Notificada e decorrido o prazo para revogação voluntária do acto impugnado, a AT respondeu à impugnação, defendendo, nos termos seguintes, a manutenção do acto de liquidação.

Relativamente à correcção da majoração dos custos com patrocínios (1.249,00€), a AT aduz que a Requerente bem compreendeu o sentido e alcance da correcção, quer quanto à lei, quer quanto aos factos, porquanto não se eximiu de citar o DL n.º 74/79, de 16 de Março e a Circular 2/2004 da DSIRC, pertinentes à correcção em causa;

Consequentemente – argumenta - deve ter-se por prejudicada a alegação do vício de falta de fundamentação do acto;

Além do mais – diz – se a Requerente entendia existir falta de fundamentação, bem poderia ter-se socorrido do disposto no art.º 37.º do CPPT, o que não acontecera;

Por outro lado, face ao demonstrado documentalmente, não podem os custos em causa ser considerados donativos, para os efeitos dos art.ºs 1.º e 3.º do DL. n.º 74/79, de 16 de Março: a um tempo, por ser incompatível com o conceito de donativo desse diploma a qualificação feita documentalmente pela A. e pelos beneficiários da existência de uma contrapartida que designam de “co-patrocínio”, “publicidade”, “patrocínio”, “publicação”; a outro tempo, por a Requerente não ter demonstrado, por qualquer forma, que a qualificação jurídico-fiscal contida nesses documentos contraria a realidade, por se tratar da divulgação de uma imagem de responsabilidade cívica, própria dos doadores e não da existência de uma contrapartida contratual objectivado nas contrapartidas exigidas;

Do documentado pela própria impugnante e seus patrocinados resulta evidente a natureza comercial dos apoios monetários concretizados e a existência de contrapartidas, o que se afasta do conceito de donativos;

No que importa à correcção dos custos relacionada com a majoração dos donativos (2.169,71€) concedidos à Associação ...; Associação de ...; Associação ... e Associação ..., também o acto impugnado é manter, pois a Requerente não fez prova, à data da inspecção, da existência do despacho de reconhecimento conjunto dos Ministros das Finanças e da Tutela, de forma a cumprir os pressupostos da qualificação de donativo constante do n.º 3 do art.º 1.º do DL. n.º 74/99;

E continua a não fazer essa prova, pois a remissão para a Internet não a permite alcançar, por esta ser um espaço cibernético tão grande como o Universo;

Do mesmo passo, não procede a impugnação relativa às correcções relacionadas com as realizações de utilidade social (398.384,58€);

Quanto à falta de fundamentação, porque o relatório da Inspecção refere expressamente o art.º 40.º do CIRC como sendo a base legal para a correcção e porque se a impugnante entendia que ela inexistia podia ter exigido a sua certificação nos termos do art.º 37.º do CPPT e não consta que o tenha feito;

Depois, ainda, porque, do texto da impugnação, se nota que a impugnante domina o tema do limite de 15% sobre a massa salarial para cálculo dos gastos com contratos de seguro de doença, vida e acidentes pessoais, incluindo a percepção exacta material e formal da correcção;

Para a DGCI, o critério para a quantificação do limite de 15% assenta na noção de massa salarial sujeita a descontos para a segurança social;

Antes de mais deve atentar-se no teor literal do art.º 40.º, n.º 2, do CIRC, onde se refere que para cálculo do limite de 15% se deve ter em conta “as despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao exercício”, sem que, aí, se faça menção expressa de se encontrarem sujeitas a IRS;

No entanto, no n.º 3 do mesmo artigo estabelece-se um limite de 25% para essas remunerações, ordenados ou salários, se os trabalhadores não tiverem direito a segurança social;

Ora, partindo desta norma excepcional, fica a saber-se que as despesas com o pessoal, referidas na norma geral do n.º 2, são as restritas aos trabalhadores da empresa que afirmam os respectivos salários ou remunerações sujeitos a descontos para a segurança social, pois só estas conferem direito a pensões do sistema público;

Se dúvidas houvesse que o sentido deste n.º 2 do art.º 40.º do CIRC é o que se defende, bastava conferir a mesma norma no n.º 4, alíneas *c)* e *g)*, onde expressamente o legislador vem referir, para o conceito de custos de realização de utilidade social, as situações em que estão ou não sujeitas a IRS;

Isto significa que sempre que o legislador se quis referir a remunerações sujeitas ou isentas da categoria A do CIRS e optar pelo critério de remunerações sujeitas a IRS, fê-lo expressamente;

Por outro lado, não decorre directamente do art.º 11.º da LGT que se deva socorrer do conceito de massa salarial sujeita a IRS na interpretação da norma em causa, por recurso a uma certa unidade do sistema jurídico;

É que também as quotizações para a Segurança Social são um tributo que faz parte, segundo o art.º 3.º da LGT, do sistema dos tributos, tal como os impostos sobre o rendimento;

Depois, o recorte da massa salarial estabelecido no n.º 2 do art.º 40.º do CIRC tem em vista uma finalidade específica: o cálculo do limite com custos suportados pela empresa com seguros de doença e de vida e contribuições para fundos de pensões ou para quaisquer regimes complementares, que garantam exclusivamente o benefício da reforma, pré-reforma, invalidez ou sobrevivência;

Daí resulta que o recorte da massa salarial é muito próprio do custo fiscal em causa que é a realização de utilidade social;

Não existe qualquer violação do princípio da segurança jurídica e da boa-fé, pelo facto de a Requerente se ter decidido seguir a orientação administrativa constante do art.º 38.º do Código do IRC, anotado e publicado pela DGCI, em 1990;

As interpretações veiculadas pela Administração Fiscal são, também, dinâmicas, sendo que o conceito de massa salarial restrito a remunerações sujeitas a Segurança Social foi objecto de uma divulgação pública da DGCI – [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt) - , na parte referente à “Doutrina Administrativa”, dando-se conhecimento do entendimento concretizado no Procedimento de IRC n.º ...;

Quanto ao não atendimento dos prejuízos fiscais declarados (41.101,77€) relativos à sociedade ..., S.A., fundida na Requerente, cuja dedução para o exercício de 2001 foi autorizada pelo SEAF, também a impugnação deve improceder;

Tal dedução, efectuada pela Requerente, viola o disposto nos art.ºs 18.º e 69.º do CIRC;

O facto de só ter tomado conhecimento do despacho de autorização da dedução dos prejuízos em 2002, depois de ter entregue a declaração de rendimentos do ano de 2001, não a impedia de efectuar uma declaração de substituição relativa ao exercício de 2001, nos termos do art.º 59.º do CPPT;

Por outro lado, tratando-se de um benefício que teve de ser requerido nos termos do art.º 75.º, n.º 1, do CIRC, não pode considerar-se a autorização como facto superveniente imprevisível ou manifestamente desconhecido, para o efeito previsto no art.º 18.º, n.º 2, do CIRC;

Improcedendo a impugnação também a Requerente não tem direito a juros indemnizatórios.

## **6 – Articulado superveniente:**

Notificada da junção da resposta da AT, a Requerente veio alegar, supervenientemente, que a orientação administrativa concretizada no Procedimento de IRC n.º ... que a AT invocou na sua resposta, apenas foi disponibilizada no portal das finanças

em 1 de Junho de 2009, conforme documento junto, e que a AT havia omitido, na sua resposta, que o imposto impugnado se encontrava pago.

Em reunião do Tribunal Arbitral decidiram os árbitros, por unanimidade, admitir este articulado, ao abrigo do disposto no art.º 18.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e ouvir sobre ele a AT, nos termos do art.º 3.º do Código de Processo Civil.

A AT respondeu confirmando os factos afirmados pela Requerente.

### **7 – Alegações Orais:**

Não havendo outras provas a produzir, decidiram os árbitros, nos termos do art.º 18.º, n.º 1, alínea a), do referido Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, o prosseguimento do processo mediante a apresentação de alegações orais.

Ambas as partes exerceram esse direito, reafirmando, em síntese, a posição já expressada nos articulados.

No decurso das alegações, a Requerente desistiu do pedido, como consta da respectiva acta, relativamente à impugnação concernente à correcção efectuada pela AT quanto à não majoração dos custos correspondentes aos donativos concedidos à Associação ...-IPSS; Associação ...-IPSS e Associação ..., por não ter conseguido identificar os despachos de reconhecimento dos benefícios fiscais dos Ministros das Finanças e da Tutela, mas mantendo a relativa ao donativo concedido à Associação ... – IPSS, em virtude de ter conseguido identificar o Diário da República que publicou o respectivo despacho de reconhecimento do Ministro das Finanças e da Tutela (Despacho Conjunto n.º ...), cuja fotocópia juntou no acto e cuja veracidade não foi impugnada pela contra-parte.

## **B – Fundamentação da Decisão Arbitral**

### **8 – Pressupostos processuais:**

O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são

legítimas (art.ºs 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março). O processo não enferma de nulidades que o invalidem.

### **9 – Desistência de pedido:**

Por, objectiva e subjectivamente, válida a desistência do pedido de anulação da liquidação, declarada pela Requerente na reunião do tribunal arbitral e constante da respectiva acta, cingida à parte correspondente à desconsideração como donativos sujeitos a majoração dos montantes concedidos, a esse título, à Associação ...-IPSS; Associação ...-IPSS e Associação ..., nos montantes respectivos de €299,28; €2.500,00 e €1.500,00, como tal a homologa o tribunal arbitral, julgando extinto, na parte correspondente o direito de anulação do acto de liquidação.

### **10 – Questões decidendas:**

As questões a decidir são as seguintes:

**10.1** – Se o acto de liquidação adicional de IRC, derrama e juros compensatórios, impugnado, na parte em que decorre da desconsideração da majoração fiscal declarada pela Requerente relativa à concessão de “patrocínios” e da massa salarial, também declarada pela Requerente, que não deu lugar ao pagamento de quotizações para a segurança social, aqui, para o efeito da determinação do limite de 15% estabelecido no n.º 2 do art.º 40.º do CIRC, sofre do vício de falta de fundamentação.

**10.2** – Se o acto de liquidação do IRC, derrama e juros compensatórios, impugnado, sofre de invalidade por erro nos seus pressupostos de facto e de direito, este consubstanciado na violação do Estatuto do Mecenato, na parte em que desconsiderou a majoração de €1.329,40 relativa a “patrocínios” concedidos às entidades referidas.

**10.3** – Se o acto de liquidação do IRC, derrama e juros compensatórios, impugnado, padece de invalidade por erro nos seus pressupostos de facto e de direito, este consubstanciado na violação do Estatuto do Mecenato, na parte em que desconsiderou a majoração de €600,00 relativa ao donativo concedido à entidade Associação ...-IPSS.

**10.4** – Se o acto de liquidação do IRC, derrama e juros compensatórios, impugnado, está inquinado de invalidade por erro nos seus pressupostos de direito, este consubstanciado na violação do art.º 40.º, n.º 2, do CIRC (redacção do tempo), na parte em

que desconsiderou na determinação do limite aí estabelecido despesas com pessoal por não estarem sujeitas a quotizações para a segurança social e por via disso acresceu ao lucro tributável declarado o montante de €398.384,58.

**10.5** - Sofre o acto de liquidação do IRC, derrama e juros compensatórios, impugnado, de invalidade por erro nos seus pressupostos de direito por violação do princípio da especialização de exercícios consagrado no art.º 18.º, n.º 2, do CIRC, na parte em que acresceu ao lucro tributável declarado o montante de €41.101,77 correspondente a prejuízos fiscais?

**10.6** – Se são devidos juros indemnizatórios em favor da Requerente.

### **11 – Matéria de Facto:**

Tendo em vista a decisão de tais questões, o Tribunal Arbitral procede primeiramente ao julgamento da matéria de facto considerada plausível para a pronúncia sobre elas.

**11.1** - O Tribunal julga a matéria de facto de acordo com o princípio da livre apreciação da prova em relação àquelas que não tenham valor legalmente tabelado, consagrado no art.º 655.º do Código de Processo Civil, aplicável ao processo arbitral por força do disposto nos art.ºs 29.º, n.º 1, alínea e), do DL. n.º 10/2011, e tendo em conta regras estabelecidas, em processo tributário, nos art.º 110.º, n.º 7, e 115.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Em relação às provas de valor legal tabelado, categoria em que se inserem os documentos autênticos, seguir-se-á a regra estabelecida na lei para esse tipo de provas, sendo a daqueles fixada no art.º 371.º, n.º 1, do Código Civil.

O Tribunal entende o princípio da livre apreciação das provas de valor não tabelado no sentido de vinculação legal institucional às regras objectivas da técnica, da ciência, da razão ou da experiência comum.

Analizadas as provas constantes dos autos e pelas razões sucintamente indicadas a cada item entre parênteses, que lhe mereceram credibilidade, o Tribunal Arbitral dá como provada a seguinte matéria de facto, com relevância expectável para a decisão da causa:

## 11.2.

a) Na sequência de uma inspeção tributária realizada à Requerente e cujo relatório junto aos autos lhe foi notificado e cujo teor se considera adquirido para o processo, a AT procedeu à liquidação n.º ..., referente a IRC (e derrama consequente), relativos ao exercício de 2002, e respectivos juros compensatórios, nos montantes de €250.455,39 e €19.569,83, com base em diversas correcções de natureza técnica (posição concordante das partes, relatório final de inspeção junto aos autos, nota da liquidação junta aos autos-demonstração de liquidação do IRC e dos juros compensatórios; doc. comprovativo do pagamento dos montantes liquidados, n.º 4);

b) A Requerente apresentou reclamação graciosa contra esta liquidação, em 14.11.2006, arguindo a sua invalidade (doc. n.º 5, junto aos autos);

c) Em 13 de Agosto de 2007, a Requerente impugnou judicialmente, perante o Tribunal Administrativo e Fiscal de ... (Proc. n.º ...), o indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada (doc. n.º 1, junto aos autos);

d) Na pendência do processo de impugnação judicial, a AT revogou parcialmente a liquidação do IRC (e derrama consequente) e dos juros compensatórios, anulando-a na parte correspondente aos valores de €100.805,56 e de €7.827,45, parte da liquidação essa que se fundara numa alegada utilização indevida de crédito fiscal por investimento (doc. n.º 5 e relatório final da inspeção tributária junto aos autos);

e) A Requerente aceita, na petição inicial, as correcções efectuadas ao lucro tributável no montante de €10.498,90, relativas à desconsideração da majoração de benefícios fiscais, no valor de €12.668,61, que fora realizada com base no facto de a Requerente não ter na sua posse os despachos conjuntos dos Ministros das Finanças e da Tutela de reconhecimento da sujeição ao regime de mecenato das entidades a quem a requerente concedeu donativos daquele montante (confissão da impugnante e referido relatório final de inspeção tributária);

f) A Requerente desistiu, nas alegações orais realizadas no processo arbitral, da alegação na petição inicial e do pedido subsequente de anulação da liquidação do imposto e dos juros compensatórios, no que tange à invocada desconsideração ilegal como donativos sujeitos a majoração dos montantes concedidos, a esse título, à Associação ...-

IPSS; Associação de ...-IPSS e Associação ..., nos montantes respectivos de €299,28; €2.500,00 e €1.500,00 (acta da reunião do Tribunal Arbitral);

g) A AT corrigiu a majoração de €1.329,40 declarada pela Requerente, aditando-a ao lucro tributável, referente a “patrocínios” concedidos pela contribuinte às entidades abaixo identificadas, por considerar que *“Da análise dos documentos de suporte verificámos que aquelas verbas se referem a patrocínios de várias entidades culturais, ambientais e desportivas, decorrendo da relação entre patrocinador e patrocinado obrigações concretas (divulgação da marca/publicidade) que fazem com que esta relação económica se caracterize como uma relação empresarial com contrapartidas e não como uma liberalidade, conforme documentos que se anexam referentes a: ...A.I (fls. 2 a 6); Escola Secundária ..., descrição da operação como sendo patrocínio, A. I (fls. 7 e 8); ..., publicidade no Livro do ...”, ... I (fls. 9 e 10); Associação ..., patrocínio da ..., ... (fls. 12 e 14). Assim, afastado do conceito de donativos por não estarem preenchidos os requisitos do n.º 2 do art.º 1.º do DL. n.º 74/99, diploma que aprovou o Estatuto do Mecenato, àquelas verbas é indevida a majoração considerada pelo sujeito passivo que por isso se corrige”* (relatório final da inspecção tributária);

h) A Requerente concedeu, durante o exercício de 2002, ao ..., Contribuinte Fiscal n.º..., a título gratuito e de liberalidade, um subsídio de €1.246,99, para este donatário realizar o ...”, sujeito à condição de ser dado conhecimento público dessa subsidiação, tendo a donatária emitido o respectivo recibo (docs. referidos pelo relatório final de inspecção tributária e juntos aos autos);

i) A Requerente concedeu, em 25 de Março de 2002, à Associação de Estudantes ..., Contribuinte Fiscal n.º ..., a título gratuito e de liberalidade, um “patrocínio”, no montante de €300,00 (docs. referidos pelo relatório final de inspecção tributária e juntos aos autos);

j) A Requerente concedeu, em 19 de Julho de 2002, a título gratuito e de liberalidade, à ..., Contribuinte Fiscal n.º ..., o “donativo” de €100,00, sujeito à condição de ser dada “publicidade” a esse donativo no livro do ...” (docs. referidos pelo relatório final de inspecção tributária e juntos aos autos);

l) A Requerente concedeu, em 31 de Julho de 2002, à Associação ..., Contribuinte Fiscal n.º ..., a título gratuito e de liberalidade, um “apoio” de €5.000,00, para apoiar a

realização do evento “...”, em cuja realização estava interessada a Câmara Municipal de ... (docs. referidos pelo relatório final de inspeção tributária e juntos aos autos);

k) A Requerente concedeu, a título gratuito e de liberalidade, durante o exercício de 2002, o “donativo” de €1.500,00 à Associação de ... –IPSS (docs. referidos pelo relatório final de inspeção tributária e juntos aos autos);

m) Por Despacho Conjunto do Ministro das Finanças e do Trabalho e da Solidariedade Social n.º ..., publicado no *Diário da República II Série*, de ..., foi reconhecido a esta donatária o direito de gozar dos benefícios fiscais previstos no Estatuto do Mecenato, com majoração de 140% (jornal oficial junto aos autos);

n) A AT desconsiderou, aditando ao lucro tributável o valor correspondente de €600,00, a majoração declarada pela Requerente relativamente ao donativo identificado na alínea k), sob fundamento de que esta não apresentou à inspeção tributária “*comprovativos de que as entidades beneficiárias dos donativos preenchem os requisitos do n.º 3 do art.º 1.º do DL. n.º 74/99 de 16/03, que aprova o Estatuto do Mecenato, nomeadamente os despachos conjuntos dos Ministro das Finanças e da Tutela para reconhecimento dos benefícios ou o despacho de isenção do IRC*” (relatório final da inspeção tributária).

o) A AT corrigiu, ainda, o lucro tributável declarado pela Requerente, adicionando-o do montante de €398.384,58, por entender que, para o efeito do cômputo do limite de 15% do montante dos custos previsto no n.º 2 do art.º 40.º do CIRC, apenas releva a massa salarial composta pelo “*conjunto das remunerações com carácter fixo de ordenados e salários sujeitos a descontos para a segurança social*” e por a Requerente haver considerado “*para efeitos fiscais custos suportados com contratos de seguros de doença e acidentes pessoais, seguros de vida e contribuições para o fundo de pensões, num valor superior ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários do exercício, previsto no n.º 2 do art.º 40.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*” e que aquela massa salarial era de €24.712.325,42 (relatório final da inspeção tributária);

p) As despesas declaradas pela Requerente, que foram desconsideradas pela AT para o efeito do cálculo do limite de 15% das despesas com o pessoal (trabalhadores e órgãos sociais) a ter em conta na relevação dos custos suportados com contratos de seguros

de doença e acidentes pessoais, seguros de vida e contribuições para o fundo de pensões, estavam escrituradas nas Contas 641 e 642 do POC como respeitando a “quilómetros em viatura própria” (€97,22), Acréscimos (-€120.705,43), subsídios de alimentação (€6.113,57), ajudas de custo-órgãos sociais (€66.963,09), prémios e incentivos-órgãos sociais (€2.578.800,11), subsídios com alojamento de pessoal (€68.301,00), complemento do subsídio de doença (€35.439,46), complemento de indemnização de acidentes de trabalho (€-8.094,69) e indemnização por cessação do contrato de trabalho (€28.982,85) (relatório final da inspeção tributária, confissão da impugnante na petição inicial e doc. n.º 9 junto aos autos).

q) A AT adicionou, ainda, o lucro tributável declarado pela Requerente, relativo ao exercício de 2002, do montante de €41.083,77, correspondente à diferença entre o montante dos prejuízos fiscais deduzido, de € 78.759,62, e aquele que, para o exercício de 2002, havia sido autorizado, de €37.657,85, relativos à ..., S.A, por “*nos termos do n.º 4 do art.º 69.º do CIRC, no despacho de autorização de dedução pela sociedade incorporante dos prejuízos fiscais das sociedades fundidas pode ser fixado um plano específico de dedução cujos limites não podem ser excedidos*” (relatório final da inspeção tributária);

r) No processo de fusão por incorporação da ..., S.A., a Requerente foi autorizada, por Despacho do SEAF, a deduzir os prejuízos fiscais da empresa incorporada de acordo com o plano anexo ao ofício ..., sendo que, de acordo com esse plano, o prejuízo a que alude a alínea q) respeitava ao exercício de 2001 (relatório final da inspeção tributária e doc. n.º 10 junto aos autos);

s) A Requerente foi notificada do despacho identificado na alínea anterior depois do dia 3 de Julho de 2002, estando, nesta data, já entregue (em Maio) a sua declaração fiscal de rendimentos (mod.22) relativos ao exercício de 2001 (confissão da impugnante, resposta da AT e doc. n.º 10 junto aos autos);

t) A DGCI emitiu a Circular n.º 2/2004, de 20 de Janeiro, da DSIRC, de termos correspondentes aos constantes do doc. n.º 6, junto aos autos (doc. em causa e posição das partes nos articulados);

u) No Código do IRC, Edição da DGCI, de 1990, foi circulada uma anotação ao art.º 38.º do seguinte teor: «As despesas com o pessoal, referidas no n.º 2 do art.º 38.º, que servirão de base de cálculo são todas as remunerações, ordenados ou salários respeitantes

ao exercício que foram sujeitas a IRS. A expressão “trabalhadores da empresa” referida neste número abrange os órgãos sociais, dado que os referidos membros, consideram-se trabalhadores dependentes, para feitos fiscais, devendo as suas remunerações ser incluídas na base de cálculo das percentagens referidas nos números 2 e 3 (Proc. n.º ..., Despacho de ...)» (Código referido, de conhecimento público e doc. n.º 8, junto aos autos);

v) A DGCI, no portal [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt), na parte do sítio relativo à Administração Fiscal e referente à Doutrina Administrativa, disponibilizou, em 1 de Junho de 2009, ao conhecimento público, a informação de que havia alterado a interpretação do limite da massa salarial relevante para o efeito do art.º 40.º, n.º 2, do CIRC, nos termos que foram seguidos pela inspecção tributária no seu relatório final (posição das partes e doc. junto com o articulado superveniente);

w) A Requerente procedeu ao pagamento voluntário do imposto e juros impugnados no dia 17 de Julho de 2006.

**11.3** – Não existe materialidade factual relevante para a decisão da causa dada como não provada.

## **12. – Do direito aplicável a cada uma das questões e a subsunção do caso.**

**12.1** - A requerente alega a falta de fundamentação do acto tributário impugnado, aduzindo, em resumo, que a administração tributária apresentou, no que importa à desconsideração da majoração de € 1.329,40, “uma conclusão sem ter explicitado o caminho lógico até à mesma” e que, importa à determinação do limite das despesas com o pessoal a que alude o n.º 2 do art.º 40.º do CIRC (redacção do tempo dos factos), “não cuidou de fundamentar e justificar minimamente porque é que utilizou o conceito de remuneração *relevante para efeitos de segurança social*”.

A falta de fundamentação é provavelmente o tema de direito administrativo e fiscal mais versado na doutrina e na jurisprudência após o início de vigência da actual Constituição da República. O que não admira. É que a fundamentação dos actos administrativos (e os tributários deles não diferem sob o ponto de vista orgânico) num Estado de direito democrático assume a natureza de um simples postulado do princípio fundamental de subordinação da Administração à Constituição e à lei e do reconhecimento

constitucional dos direitos e garantias dos administrados. Assim se havia de concluir, simplesmente, já em face dos art.ºs 2.º, 267.º e 269.º da versão originária da actual Constituição. E porque assim foi entendido é que o legislador ordinário se apressou a regular a matéria, pela mão do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho. A partir da revisão constitucional de 1982, o dever de fundamentação dos actos administrativos passou a assumir a natureza de um direito ou garantia fundamental dos cidadãos (art.º 268.º, n.º 2) e assim é hoje entendido. No domínio tributário, ultrapassado um período inicial em que se entendeu que a fundamentação do acto tributário se bastava com a observância dos trâmites procedimentais previstos nas diversas cédulas fiscais, cedo se assentou na ideia de que também o acto tributário, enquanto acto praticado ou imputável à administração, como acto administrativo sob o ponto de vista orgânico, estava sujeito ao princípio da exigência de uma fundamentação contextual e expressa, estabelecida na Constituição. A Lei Geral Tributária (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1999) densificou, no domínio tributário, o direito fundamental de fundamentação dos actos tributários, no seu art.º 77.º. Entende o Tribunal Arbitral não ser necessária grande explanação sobre o sentido e extensão do dever de fundamentação expressa e contextual dos actos tributários. Por isso aborda a matéria apenas na perspectiva da aplicação ao caso concreto, pondo o acento tónico nos aspectos aqui relevantes. De acordo com o n.º 2 do art.º 77.º da LGT, “a fundamentação pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”. Entre as várias razões que justificam a exigência da fundamentação, como as de propiciar ao decisor um momento de reflexão antes de emitir a sua vontade funcional, de garantir a transparência da actuação administrativa, de assegurar a possibilidade e eficácia do controlo hierárquico ou jurisdicional, sobressai a de possibilitar ao interessado administrado a formulação de um juízo consciente sobre a conveniência de aceitar ou impugnar graciosamente ou contenciosamente o acto.

Sendo o acto tributário um acto abrasivo de administração, na medida em que atinge o património do cidadão, a título unilateral e não sancionatório, é evidente que as exigências densificadas na LGT têm de ser analisadas, essencialmente, na perspectiva de possibilitarem ao administrado a aceitação ou a impugnação do acto.

Todavia, a possibilidade de intelecção dos fundamentos do acto tributário, e consequentemente da capacidade significante do discurso fundamentador, não é a mesma em todas as situações em que os mesmos são praticados.

No caso dos actos praticados em massa, o esclarecimento não deixa de ser, também, uma resultante das próprias relações que os cidadãos estabelecem entre si na sociedade, da intervenção dos *media* e da frequência com que esses actos acontecem.

Daí que o discurso fundamentador para poder ser entendido não careça de especial densidade significante.

Por outro lado, também no caso dos actos tributários cuja prolação acontece após um “diálogo” estabelecido anteriormente com o administrado, nomeadamente através da sua notificação para apresentação de documentos ou prestação de informações ou, ainda, da sua audição sobre os relatórios efectuados nos procedimentos de inspecção tributária à sua concreta actividade, a possibilidade de apreensão dos fundamentos do acto aumenta e, consequentemente, diminui a exigência de espessura da sua declaração formal.

A jurisprudência administrativa e fiscal, que nos dispensamos de citar, dado ser imensa, tem traduzido esta ideia na afirmação de que o acto se considera suficientemente fundamentado quando permite dar a conhecer o *iter cognoscitivo* e valorativo seguido pela administração para decidir nos termos que decidiu.

De acentuar, também, por pertinente, que o dever de fundamentação contende com a formação do próprio acto, está associado temporalmente à formação da decisão administrativa – daí que seja uma exigência relativa à forma do acto - e não tem nada a ver com o eventual défice da sua comunicação ou notificação ao interessado.

O art.º 37.º do CPPT, convocado pela AT, na sua resposta, regula as consequências de uma notificação ou comunicação deficiente da fundamentação e não a falta ou insuficiência da fundamentação em si própria.

Ao contrário do alegado pela Requerente, o acto tributário aqui impugnado não padece do vício formal de falta de fundamentação.

No que concerne aos “patrocínios”, o discurso do relatório de inspecção relativo à matéria, acima reproduzido na alínea g) do probatório, é suficientemente denunciador de que a administração desconsiderou a majoração declarada pela Requerente por haver entendido, em face da análise dos concretos documentos aí apontados, que essas verbas

não correspondiam a donativos ou liberalidades, susceptíveis de serem majoradas no “âmbito do Estatuto do Mecenato” (cujo diploma regulador – o Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março – já fora antes indicado, no discurso fundamentador do relatório final da inspeção tributária), mas antes eram contrapartida de *“obrigações concretas (divulgação da marca/publicidade) [assumidas por quem as recebeu e deu quitação] que fazem com que esta relação económica se caracterize como uma relação empresarial com contrapartidas”*.

O discurso permitiu explicitar suficientemente o caminho racional seguido pela administração para desconsideração a majoração fiscal declarada.

Sinal de que a Requerente bem foi capaz de apreender a razão da desconsideração administrativa, foi a sua atitude de vir a colocar em causa a legalidade material da actuação administrativa, na reclamação graciosa e na impugnação judicial.

Questão diferente é a de saber se o juízo de facto sobre a realidade material pressuposta pela emissão dos documentos, feito pela administração, é correcto ou não.

Mas, tal dúvida respeita já à legalidade material ou substancial do acto tributário, sendo que dela se curará mais abaixo.

E o mesmo se diga relativamente à determinação do limite das despesas com o pessoal a que alude o n.º 2 do art.º 40.º do CIRC (redacção do tempo dos factos), em que a Requerente apoda o discurso administrativo de “não ter cuidado de fundamentar e justificar minimamente porque é que utilizou o conceito de remuneração *relevante para efeitos de segurança social*”.

O discurso administrativo, fundamentador da desconsideração como custos do montante que está em causa (€398.384,58) e o seu acréscimo ao lucro tributável, reproduzido na parte essencial na alínea o) do probatório, é suficientemente explícito no sentido de dar a entender que a Administração Fiscal se baseou no entendimento de que, em face do disposto no art.º 40.º, n.º 2, do CIRC, a única massa salarial que releva para o efeito da determinação do limite de 15% relativamente às despesas aí referidas e até ao qual são admitidos como custos os gastos suportados enquadráveis nas operações discriminadas na segunda parte do preceito, é apenas a constituída pelo “conjunto das remunerações com carácter fixo de ordenados e salários sujeitos a desconto para a segurança social”.

A razão normativa do acto está bem precisada. Tanto assim que a Requerente a pôde combater, graciosa e contenciosamente.

É claro que a Administração Fiscal se limitou a afirmar, pretorianamente, apenas o resultado da sua interpretação do art.º 40.º, n.º 2, do CIRC, que teve por correcto, sem, ao mesmo tempo, explanar as razões porque aportou a uma tal conclusão.

Mas, conquanto uma tal atitude pudesse ser meritória, até por poder levar à aceitação do acto por banda do administrado e possibilitar um melhor controlo hierárquico e contencioso do acto no que tange aos seus aspectos legais substantivos, não exige um correcto entendimento do dever de fundamentação – que, recorde-se, diz respeito à completude formal da manifestação da vontade administrativa, constitucional e legalmente exigida (art.º 268.º, n.º 3, da CRP e citado art.º 77.º da LGT) –, que a administração seja obrigada a declarar, além de qual “a lei” que aplica ao caso, o concreto *iter* hermenêutico prosseguido, instrumentalmente, na pesquisa do sentido da lei interpretanda.

Relembre-se que o n.º 2 do art.º 77.º da LGT se basta com uma fundamentação “efectuada de forma sumária que contenha as disposições legais aplicáveis” (aplicadas).

O que releva para se poder discutir a legalidade substancial do acto é qual é o critério normativo com base no qual a administração se decidiu. Sabido este, está o interessado na posição de o poder aceitar ou refutar, argumentando ter a administração efectuado uma actividade instrumental de interpretação errada dos termos da lei.

Conclui, pois, o Tribunal Arbitral pela improcedência da alegação do vício de falta de fundamentação.

**12.2** – Importa, agora, saber se o acto de liquidação do IRC, derrama e juros compensatórios, impugnado, sofre de invalidade por erro nos seus pressupostos de facto e de direito, este consubstanciado na violação do art.º 1.º, n.º 2, do diploma que aprovou o Estatuto do Mecenato, na parte em que desconsiderou a majoração de €1.329,40 relativa a “patrocínios” concedidos às entidades referidas.

Está em causa, aqui, a bondade do juízo de facto e de direito feito pela administração fiscal sobre os documentos identificados nas alíneas h), i), j) e l) do probatório.

Estão em causa documentos particulares que são emitidos por sujeitos jurídicos que, notoriamente, não exercem uma actividade comercial ou industrial ou tão pouco lucrativa, mas antes actividade social, de notório interesse público.

Não podem, pois, analisar-se os documentos de quitação dos donativos como se tratasse de documentos cuja emissão ocorre no desenvolvimento de normais relações de tipo económico.

Por outro lado, segundo decorre da experiência comum do cidadão médio, trata-se, ainda, de documentos que são emitidos por pessoas que não têm especial preocupação ou aptidão pelo cumprimento das exigências formais da lei fiscal.

Se, porventura, os seus emitentes soubessem que uma tal leitura seria efectuada pela administração fiscal, decerto que não teriam deixado de expressar a verdade de que se tratou de uma simples liberalidade.

Ler as declarações efectuadas nos recibos de quitação pelo ..., a Associação ..., pela ... como se tratassem declarações emitidas no desenvolvimento normal de relações económicas é tudo menos adequado.

Na análise de tais declarações não pode perder-se de vista que estas entidades não exercem uma actividade comercial ou industrial de exploração de publicidade.

As referências feitas nos livros, separatas, revistas e outros documentos editados a propósito da realização dos eventos aos nomes dos patrocinadores não pode ser considerada, segundo as referidas regras de experiência comum, como “publicidade”, de modo a ver-se o patrocínio como uma contrapartida quando se consubstanciem na simples menção do nome do doador corresponde ao cumprimento do mais elementar dever de reconhecimento público.

Assim sendo, expressões como “subsídio” (...), “patrocínio” (...), “patrocínio” (Associação ...) e “Publicidade no Livro” (...) só podem ser entendidas, a menos que a publicitação dada aos donativos fosse acompanhada da divulgação de marcas, produtos, actividades, etc. prosseguidas pelos doadores (circunstâncias estas que a administração fiscal não apurou), como querendo significar donativos ou simples liberalidades, como se concluiu no probatório.

Mas, para além de ter conferido um errado significado aos referidos termos verbais, a administração fiscal leu também erradamente o termo “contrapartidas” utilizado no *email* enviado por um agente da Requerente para o ....

É que o termo “contrapartidas”, no texto e contexto do *email*, é feito equivaler a “publicitação” e a nada mais.

Por seu lado, na compreensão do termo “publicidade do livro .....”, relativo à ..., não podia a administração lê-lo de forma descontextuada com a referência de “donativo” que é feita no recibo de quitação, bem como da menção de que esse co-patrocínio resulta de um acordo firmado com a Câmara Municipal de .... De resto, a Circular 12/2002 da DGCI (agora AT), expressa o entendimento concordante de que “Se a regalia consistir na associação do nome do doador a certa iniciativa tendo como fito a busca de uma imagem pessoal ou institucional de responsabilidade cívica, que o identifique junto do público em geral, porque o espírito de liberalidade do doador é preponderante, estar-se-á perante donativos enquadráveis no Estatuto do Mecenato;”

Finalmente, anote-se que, em caso de eventual e hipotética dúvida sobre os factos, incumbia à administração fiscal fazer aplicação do n.º 1 do art.º 75.º da LGT, presumindo verdadeiros os factos declarados pela Requerente.

Só em caso de certeza em sentido oposto, que não se verifica, poderia tomar o caminho que tomou.

Verifica-se, deste modo, um errado juízo de facto e uma errada aplicação do disposto no art.º 1.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março (que aprovou o Estatuto do Mecenato).

Temos, pois, de concluir que pela ilegalidade, por erro nos pressupostos de facto e de direito, do acréscimo em causa ao lucro tributável e, decorrentemente, da liquidação efectuada, na parte correspondente.

**12.3** – Cumpre agora saber se o acto de liquidação do IRC, derrama e juros compensatórios, impugnado, padece de invalidade por erro nos seus pressupostos de facto e de direito, este consubstanciado na violação do Estatuto do Mecenato, na parte em que desconsiderou a majoração de €600,00 relativa ao donativo concedido à entidade Associação de ... IPSS.

A administração fiscal desconsiderou a majoração declarada pela Requerente, porque esta não demonstrara documentalmente que à donatária haviam sido reconhecidos, por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Tutela, os benefícios fiscais previstos no Estatuto do Mecenato, como decorre do art.º 1.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 74/99.

Perante o que vem provado da alínea m) do probatório, é evidente a ilegalidade, por erro nos pressupostos de facto e de direito de tal decisão da administração.

Mas, independentemente dessa prova ter sido agora carregada para o processo, bem podia sustentar-se não caber ao contribuinte o ónus de ter de apresentar uma prova que está na disponibilidade da própria administração que a exige.

Os princípios que regem o procedimento tributário, enunciados no art.º 55.º da LGT (celeridade, proporcionalidade, justiça, boa-fé), e da presunção de verdade das declarações dos sujeitos passivos, consagrado no art.º 75.º, n.º 1, da mesma lei, opõem-se a um entendimento do art.º 65º, n.º 1, do CPPT como sujeitando o interessado ao ónus de apresentar os documentos necessários ao reconhecimento dos benefícios fiscais de que se arroga quando esses mesmos documentos têm de ser emitidos pela administração e os respectivos elementos estão em seu poder. No mínimo, à administração fiscal caberá declarar que os dados não constam dos registos em seu poder, constituindo o contribuinte no ónus de provar o contrário. O que não se compreende é que ela se possa limitar a afirmar que não sabe da existência desses dados nos seus serviços e que deve o interessado prová-los.

Temos, assim, de concluir pela ilegalidade do acréscimo que está em causa ao lucro tributável declarado, por erro nos pressupostos de facto e de direito, e, decorrentemente, pela ilegalidade do acto tributário impugnado, na parte correspondente.

**12.4** – Passemos agora à quarta questão: a de saber se o acto de liquidação do IRC, derrama e juros compensatórios, impugnado, está inquinado de invalidade por erro nos seus pressupostos de direito, este consubstanciado na violação do art.º 40.º, n.º 2, do CIRC (redacção do tempo), na parte em que desconsiderou na determinação do limite aí estabelecido despesas com pessoal por estas não estarem sujeitas a quotizações para a

segurança social, tendo, por via disso, acrescido ao lucro tributável declarado o montante de €398.384,58.

Entende o Tribunal Arbitral que a análise deste ponto não dispensa algumas palavras sobre a temática da interpretação das normas tributárias, até porque o que divide as partes é o facto de uma (Requerente) entender que o conceito de “remunerações” deve ir buscar-se à cédula de tributação do rendimento sobre as pessoas singulares (art.º 2.º) e a outra (AT), que se deve, antes, ir determiná-lo na legislação que regula as quotizações para a segurança social. E ambas argumentam apoiando-se no art.º 11.º da LGT.

Dispõe este artigo:

*1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e de aplicação das leis.*

*2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que ai têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.*

*3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.*

*4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.*

O primeiro aspecto a evidenciar é que o art.º 11.º da LGT começa por afirmar a validade das regras e princípios gerais de interpretação das leis. O mesmo será dizer das regras e princípios positivados em especial no art.º 9.º do Código Civil. Elemento que constitui, simultaneamente, o ponto de partida e o de limite da validade da solução jurídica é o texto ou letra da lei. Como qualquer indagação do que se quer dizer, a interpretação tem de arrancar da letra da lei. Por outro lado, não pode aceitar-se um resultado interpretativo que não tenha um mínimo de expressão ou correspondência verbal (diga-se) no texto da lei.

Ora, relativamente a este ponto, não pode deixar de anotar-se que a interpretação defendida pela ATA se apresenta dotada de uma grande fragilidade.

Na verdade, restringir o conceito de “despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao exercício” a esses gastos das

empresas sobre os quais incidam “quotizações ou contribuições para a segurança social” é fazer intervir um elemento verbal sobre o sentido comum de tais termos verbais que faz diminuir o seu âmbito de significância.

Ora, tal caminho não é favorecido pelo princípio da tipicidade fiscal, ao qual a norma está indiscutivelmente subordinada enquanto norma definidora de incidência do imposto, que subjaz ao comando do n.º 4 do art.º 11.º da LGT, e que deve ser relevado decisivamente enquanto garantia constitucional, com assento no art.º 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

É que não se vê que uma tal redução desvantajosa de sentido encontre na letra do art.º 40.º, n.º 2, do CIRC (redacção do tempo dos factos) *qualquer* expressão verbal.

A única redução ou ampliação de sentido dos termos verbais “remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao exercício” que está abertamente admitida na primeira parte do n.º 2 do art.º 40.º do CIRC é a de que essas “despesas com pessoal são (devem ser do ponto de vista contabilístico) escrituradas” a esses títulos.

Mas, também, a interpretação aventada pela Requerente de ler extensivamente o conceito à luz do art.º 2.º do CIRS não colhe maior convicção.

É que a mesma poderá ser objecto exactamente da mesma crítica. O único elemento diferenciador seria a maior conexão sistemática com o lugar paralelo, dado estar em causa um imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e estarem em causa despesas que têm uma natureza económica de rendimentos para essas pessoas.

A utilização de elementos sistemáticos na interpretação jurídica não pode dissociar-se da consideração de um aspecto verdadeiramente essencial na pesquisa do sentido da norma, qual seja, o da teleologia da mesma.

Com a norma, o legislador quis regular ou pacificar interesses. Deste modo, a determinação de quais são esses interesses revela-se decisiva para a compreensão da sua expressão verbal.

Nesta perspectiva, o elemento sistemático terá diferente valor consoante apele para dentro da própria lei que está em causa ou para fora dela, para o sistema jurídico paralelo ou geral.

Assim sendo, a determinação do sentido do que sejam as “despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao exercício” tem

de buscar-se, primeiramente, dentro do preceito, depois dentro do sistema do imposto que está em causa, ou seja dentro do CIRC, e só depois fora do tipo de imposto.

Não existirá divergência argumentativa quanto à afirmação de que, com a norma do art.º 40.º, n.º 2, do CIRC, o legislador quis incentivar os contribuintes, as empresas, a, pelos modos mencionados na segunda parte do preceito (contratos de seguro de doença e de acidentes pessoais, 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 da reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa), realizarem estes tipos de despesas.

O instrumento normativo em causa está configurado como uma medida de política fiscal de incentivo à adopção dos comportamentos aí apontados.

O legislador pretende uma melhoria do regime concreto de segurança social dos trabalhadores da empresa.

E porque esta é a razão do preceito é que se compreende o n.º 3 do mesmo artigo tenha elevado o limite estabelecido no número anterior para “25% se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social”.

Para obter o efeito incentivado, o legislador oferece uma contrapartida: a de que serão considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados e salários, os gastos com esses meios de praticar “segurança social”.

A contrapartida representa um verdadeiro benefício, na medida em que tais despesas se teriam de ter por arredadas no cômputo do lucro tributável por aplicação da regra do art.º 23.º do CIRC (custos que não seriam indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos ao imposto, até porque os beneficiários eram não a empresa mas os trabalhadores e os órgãos sociais). Mas o legislador não quis fomentar ilimitadamente o recurso a esse incentivo. É a esta intenção que se deve o estabelecimento de um limite: no caso, “15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados e salários”, bem como todo o recorte normativo dos termos em que funciona o incentivo feito nos números seguintes, nos quais o legislador convoca outros conceitos diferentes dos utilizados no n.º 2, como os de “rendimentos da

categoria A isentos” [n.º 4, al. c)], “rendimentos que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente” (n.º 4, al. g)], “encargos com pensionistas” (n.º 5), tudo em ordem a uma precisa delimitação do incentivo fiscal.

O legislador era livre de construir o limite nos termos que entendesse realizar melhor a conciliação entre o interesse da arrecadação da receita do imposto e o prosseguimento dos incentivos extra-fiscais.

Fê-lo nos termos constantes da primeira parte do n.º 2 do art.º 40.º do CIRC. E, desde logo, o que há que notar é que o legislador construiu a primeira parte da norma em termos *funcionalmente* diferentes dos que respeitam à segunda parte do preceito.

Na primeira, define-se o modo como se computa o limite de 15% a considerar como custo pela realização das despesas enunciadas na segunda parte da norma; na segunda, descrevem-se os tipos de despesas em relação às quais se dá o benefício da consideração como custos até ao limite de 15%. Os termos de uma e outra parte do preceito cumprem funções normativas diferentes.

Ora, na primeira parte do n.º 2 do art.º 40.º do CIRC, o legislador prescreve que o limite de 15% se apura em função “das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários”.

De acordo com a expressão verbal utilizada pelo legislador, os termos verbais de “remunerações, ordenados e salários”, não obstante traduzirem realidades próximas mas, eventualmente, nos seus pormenores, especificamente diferentes, têm, todavia, um referente comum. Ele é o de que essas despesas com o pessoal são as que estão *escrituradas* a esses títulos. O termo “escrituradas” é pois um termo delimitativo do sentido fiscal que se quis atribuir aos demais. O que quer dizer que o legislador está a remeter directamente o intérprete para a legislação que regula o correcto tratamento escritural ou contabilístico, para efeitos fiscais.

O intérprete é remetido para o Plano Oficial de Contabilidade, na versão vigente ao tempo dos factos tributários, ou seja para o POC, na versão saída do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro e sucessivas alterações (DLs. n.ºs 238/91, de 2 de Julho e 127/95, de 1 de Junho). Relevantes para o efeito são as despesas com o pessoal que devam ser escrituradas como remunerações, ordenados ou salários, segundo o POC. Ou seja, as despesas com o pessoal que devam ser escrituradas sob a conta 64 e respectivas subcontas.

Ora, tal é o que acontece exactamente no caso em apreço, conforme se deu conta a inspecção tributária e resulta como provado, na alínea p) do probatório, em que as despesas com o pessoal estavam escrituradas nas Contas 641 e 642, do POC.

Poderia o legislador, no exercício dos seus poderes de discricionariedade normativo-constitutiva, conferida pela Lei Fundamental, delimitar o conceito recorrendo a um referente construído nos termos argumentados pela ATA. Mas não o fez. Lançou mão antes de um outro *referente*, este de natureza contabilística. O que se compreende. É que deste modo o apuramento e controlo destes custos é feito exactamente nos mesmos termos dos demais. Trata-se de uma solução postada na linha dos princípios da unidade e congruência contabilística e da praticabilidade. Ademais, estando em causa a concessão de um incentivo cujo *leit motiv* é o favorecimento dos trabalhadores, ao nível da sua segurança social, faz todo o sentido que todas as despesas efectuadas com estes que sejam escrituradas aos títulos de remunerações, ordenados e salários devam ser tidas em conta para a delimitação do tecto dos incentivos.

Finalmente, importa referir que, ao contrário do que defende a ATA, a norma do n.º 3 do art.º 40.º do CIRC não tem a estrutura de uma norma excepcional perante a norma anterior constante do n.º 2. Excepcionais são ambas as normas perante a regra definidora dos custos constante do art.º 23.º do CIRC. O n.º 3 limita-se a aumentar o tecto para 25% estabelecido no número anterior, desde que se verifiquem os mesmos pressupostos de incidência, e além disso ocorra que os trabalhadores não tenham direito a pensões da segurança social. É uma norma cumulativa.

De tudo resulta que a correcta interpretação da lei difere do entendimento sufragado pela Requerente e pela ATA, não obstante, no caso concreto, conduzir ao resultado almejado pela primeira. De qualquer jeito, dado o princípio da oficiosidade do direito, *jus novit curia*, não está o Tribunal vinculado à alegação do direito aplicável feita pela Requerente.

Temos, portanto, de concluir que procede a alegação do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito e que o acto de liquidação deve ser anulado na parte em que resulta do adicionamento ao lucro tributável do montante de €398.384,58.

Subsidiariamente, sempre se dirá que, na situação concreta, e face ao que vem provado nas alíneas u) e v) do probatório, sempre seria de anular o acto, nesta parte, por força do disposto no art.º 69.º-A da LGT.

Na verdade, dispõem o n.º 1 e 2, deste preceito que “a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias” e que “não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei as orientações genéricas que ainda não estavam em vigor no momento do facto tributário”.

A situação ocorrida no caso dos autos enquadra-se precisamente na hipótese normativa.

A administração tributária fez constar da edição do Código de IRC, em 1990, como traduzindo uma Circular, o entendimento normativo de que “as despesas com o pessoal, referidas no n.º 2 do art.º 38.º, que servirão de base de cálculo são todas as remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao exercício que foram sujeitas a IRS. A expressão “trabalhadores da empresa” referida neste número abrange os órgãos sociais, dado que os referidos membros, consideram-se trabalhadores dependentes, para feitos fiscais, devendo as suas remunerações ser incluídas na base de cálculo das percentagens referidas nos números 2 e 3”, sendo que o n.º 2 do art.º 40.º do CIRC, aplicável ao caso, se lhe sucedeu, sem alterações pertinentes de regime.

Tratando-se de uma interpretação plausível e não havendo razões para afirmar que a Requerente soubera da alteração da posição da administração tributária, antes da publicitação de uma nova informação sobre a matéria, em 1 de Junho de 2009, no sítio da Internet [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt), é de presumir a sua boa-fé, nos termos do art.º 75.º da LGT, pelo menos até esta data.

Ora, sendo assim, a questão deveria ser resolvida pela administração tributária aplicando o seu primeiro entendimento e não o segundo, por este implicar a sua aplicação retroactiva, considerado o momento em que se tornou o mesmo público, na Internet.

**12.5** – Abordemos a penúltima questão. A de saber se o acto de liquidação do IRC, derrama e juros compensatórios, impugnado, sofre de invalidade por erro nos seus pressupostos de direito, por violação do princípio da especialização de exercícios consagrado no art.º 18.º, n.º 2, do CIRC, na parte em que acresceu ao lucro tributável declarado o montante de €41.101,77 correspondente a prejuízos fiscais.

O art.º 18.º, n.º 2, do CIRC determina que “as componentes positivas e negativas consideradas como respeitando a exercícios anteriores só são imputáveis ao exercício quando na data de encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas”.

Requerente e AT divergem quanto à aplicabilidade ao caso deste preceito, defendendo a primeira uma resposta afirmativa e a segunda uma resposta negativa.

De acordo com o n.º 1 do mesmo artigo, “os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios”.

É esta regra que a AT pretende ver aqui aplicada.

O princípio contabilístico da especialização dos exercícios cumpre a função de proceder à parcelarização das derivadas económico-financeiras com relevância para a determinação do rendimento tributável, resultantes do devir contínuo da actividade das empresas, acantonando-os a um certo período correspondente ao da tributação – o ano civil (art.º 8.º, n.º 1, do CIRC) –, de um modo objectivo, que impeça a sua manipulação por parte dos contribuintes.

O acantonamento contabilístico do valor económico-financeiro dos actos dos contribuintes a um certo período não é um facto naturalístico, mas, antes, é um acto formal, um acto de organização contabilística praticado pelos sujeitos.

Anote-se, todavia, que o princípio da especialização dos exercícios está construído na perspectiva da arrumação contabilística dos proveitos e custos do sujeito passivo a que aludem os art.ºs 17.º a 25.º do CIRC.

Pressuposto dos termos em que se encontra regulado este princípio é do de que o mesmo, no que importa ao dever de imputação contabilística em relação ao respectivo exercício, opera até ao momento em que deva ser declarado o lucro tributável.

Até à data em que deva ser praticado o acto de declaração do lucro tributável, está o sujeito passivo obrigado a fazer a imputação dos proveitos e custos, nos termos definidos no n.º 1 do art.º 18.º do CIRC, a menos que outra solução esteja expressamente prevista na lei de tributação.

Ora, bem pode suceder que, na data do encerramento das contas (o tal acto formal), o sujeito passivo desconheça por razões que não tenham a ver com qualquer falta de diligência, prudência ou de capacidade normal de antecipação de factos, a ocorrência de factos tributários ou com relevância tributária e/ou a sua expressão quantitativa. Pode, ainda, acontecer até que esses factos ou expressões quantitativas sejam imprevisíveis.

É o tratamento a dar a estas situações que o n.º 2 do art.º 18.º do CIRC resolve.

Os termos em que o resolve leva implícita a nota de que o sujeito passivo apenas está obrigado a efectuar uma declaração de rendimentos: a declaração anual de rendimentos de encerramento das contas (art.º 112.º do CIRC).

Se o contribuinte estivesse obrigado a substituir a sua declaração sempre que se lhe deparasse, posteriormente, uma situação que demandava a aplicação do disposto no n.º 1 (configurável na hipótese de a lei não consentir a excepção prevista no n.º 2), não teria qualquer sentido a regra feita constar do n.º 2, ambos do art.º 18.º do CIRC.

A questão parece estar, assim, em saber se os custos fiscais correspondentes aos prejuízos que a requerente foi autorizada a deduzir ao seu lucro tributável, mas no exercício de 2001, decorrentes da actividade da empresa que incorporou, por via de fusão (a ..., S.A.), podem haver-se como custos imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

Acentue-se, todavia, que a dedução de tais custos imputáveis à sociedade incorporada, no apuramento do lucro tributável da sociedade incorporante (a Requerente), apenas é possível por a lei a prever, especificamente, no art.º 69.º do CIRC.

De contrário, enquanto custos de outro sujeito fiscal estariam fora do âmbito normativo dos art.ºs 23.º e 47.º do CIRC.

Segundo o despacho, identificado na alínea r) do probatório e notificado na data mencionada na alínea s), do mesmo probatório, a dedução em causa foi autorizada para o ano de 2001.

Ora, acontece que a Requerente apenas soube dessa autorização já depois de encerradas e entregues as contas relativas a este exercício.

Sendo assim, tornava-se-lhe humanamente impossível incluir nas contas já entregues os custos cuja dedução veio a ser autorizada. E, além do já referido, poderia dizer-se, ainda que não pode desconhecer-se que a Requerente estava obrigada a dar cumprimento ao disposto no art.º 112.º, n.º 9 (redacção do tempo), do CIRC, nos termos do qual “os elementos constantes das declarações periódicas devem, sempre que possível, concordar exactamente com os obtidos na contabilidade ou nos registos de escrituração, consoante o caso”.

É certo que a Requerente sabia da pendência do pedido de autorização para poder efectuar a dedução dos prejuízos da sociedade incorporada. Mas o que não pode admitir-se é que possa considerar-se que a mesma tivesse o ónus de poder adivinhar se o pedido seria deferido e em que termos.

Tal despacho foi proferido ao abrigo do disposto no art.º 69.º, n.ºs 1 e 4, do CIRC (redacção do tempo), que assim dispõem: “1 – *Os prejuízos fiscais das sociedades fundidas podem ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante, nos termos e condições estabelecidos no art.º 47.º e até ao fim do período referido no n.º 1 do mesmo artigo, contado do exercício a que os mesmos se reportam, desde que seja concedida autorização pelo Ministro das Finanças, mediante requerimento dos interessados entregue na Direcção-Geral dos Impostos até ao fim do mês seguinte ao do pedido do registo da fusão na conservatória do registo comercial*” e “2 – *No despacho de autorização pode ser fixado um plano específico de dedução dos prejuízos fiscais a estabelecer o escalonamento da dedução durante o período em que pode ser efectuada e os limites que não podem ser excedidos em cada exercício*”.

Quer isto dizer que o acto de autorização da possibilidade de dedução dos prejuízos fiscais é um acto constitutivo de direitos: a possibilidade de dedução só existe se for concedida autorização (n.º 1 do art.º 69.º do CIRC) e nos termos da mesma autorização. Por seu lado, por força do referido n.º 4, a autorização pode obrigar a um certo escalonamento. Este escalonamento pode justificar-se com base no objectivo de se evitar uma abrupta perda da receita fiscal e de precaver, desincentivando-as, eventuais engenharias fiscais realizadas através do sistema de fusão de empresas, quase sempre dos mesmos grupos económicos. Mas mais, o acto é proferido no uso de um poder discricionário conferido à administração fiscal.

A ser assim, pareceria haver razões para se sustentar que a contabilização, no exercício de 2002, se encontraria justificada, nos termos do art.º 18.º, n.º 2, do CIRC, com base no argumento de ser imprevisível ou manifestamente desconhecida a autorização de dedução dos custos e do respectivo montante fixado, no encerramento das contas de 2001. Sendo o acto constitutivo de direitos e discricionário, mormente no que tange ao montante dos prejuízos a deduzir em cada exercício, não poderia a Requerente prevê-lo, à data do encerramento das contas de 2001.

A bondade de um tal entendimento poderia, ainda, ser reforçada com o argumento de que a lei não prevê, expressamente, a possibilidade de apresentação de uma declaração de substituição que permita corrigir a declaração antes apresentada.

Embora o art.º 59.º do CPPT não a proíba, como alega a ATA, na sua resposta, certo é, também, que não a prevê para a situação que ocorre no caso.

Pareceria, pois, de proceder a argumentação da Requerente. Mas, uma maior reflexão conduz à solução oposta.

É que não pode esquecer-se que os prejuízos que estão em causa não são custos próprios do sujeito passivo e por isso o seu acantonamento contabilístico não decorre directamente das regras dos art.ºs 18.º e 23.º do CIRC. Eles apenas são custos dedutíveis por força de uma norma especial (art.º 69.º, n.º 1, do CIRC) que permite que os custos suportados por outro sujeito fiscal (a sociedade incorporada) possam ser assumidos por outro sujeito fiscal (sociedade incorporante). Mas a própria lei, ao abrigo da qual podem ser considerados custos, estabelece, também, uma regra específica da sua dedução ou imputação. A norma do n.º 4 do art.º 69.º do CIRC tem de ver-se enquanto uma norma própria de imputação dos prejuízos que está para além das regras constantes do art.º 18.º do CIRC. A ser assim, o acto de autorização é constitutivo não só do direito de dedução, como do direito de dedução apenas nos exercícios escalonados. Permitir a dedução dos prejuízos fora do escalonamento estabelecido na autorização corresponde a interferir com a motivação administrativa que a justificou, ou seja, a conformar substantivamente, por esta via, o acto administrativo.

É claro que, segundo a normalidade das coisas, os actos constitutivos não dispõem para o passado. Numa administração eficaz era isso que deveria ter acontecido no caso, pois tal circunstância só não ocorreu por muito pouco tempo.

Por outro lado, o acto administrativo de autorização não pode deixar de produzir um efeito útil sob pena de frustração dos fins que o mesmo intenta realizar.

Mas daí não resulta que tenha de ser aplicada a regra do n.º 2 do art.º 18.º do CIRC.

O contribuinte sempre poderá alcançar os objectivos através do procedimento da revisão dos actos tributários, nos termos previstos nos art.ºs 54.º, n.º 1, alínea c), e 78.º, n.º 1, da LGT.

É claro que o desejável seria que a administração fiscal ao cortar num exercício procedesse oficiosamente à correcção noutra, como poderia fazer, exactamente nos termos destes preceitos. Mas o desejável é o óptimo e este nem sempre é prosseguido.

Temos, portanto, de concluir que a liquidação do IRC, derrama e juros compensatórios decorrentes do adicionamento do montante de €41.101,77 ao lucro tributável não padece de ilegalidade.

#### **12. 6 - Juros indemnizatórios.**

Resulta de tudo o exposto que a liquidação do IRC, derrama e juros compensatórios, na parte abrangida pela anulação, que se decretará, resulta, patentemente, de erros de facto e de direito que são imputáveis à administração fiscal, na medida em que a Requerente cumprira o seu dever de declaração e foram por aquela cometidos e não poderia a mesma desconhecer entendimentos diferentes.

Estando demonstrado que a requerente pagou o imposto impugnado em parte superior ao que é devido, tem a Requerente direito a juros indemnizatórios, nos termos dos n.ºs 1 e 4.º do art.º 43.º da LGT, contados desde a data do pagamento do imposto – 17 de Junho de 2006 – até à data da emissão da respectiva nota de crédito (art.º 61.º do CPPT), sendo de aplicar, caso aconteça a respectiva hipótese, o disposto no n.º 5 daquele art.º 43.º, aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

### **C – Decisão**

**13 – Destarte, atento tudo o exposto, o Tribunal Arbitral julga parcialmente procedente, por provada na parte respectiva, a impugnação, e decreta a anulação do acto de liquidação n.º ... do IRC, da derrama e dos juros compensatórios, na parte**

em que o mesmo decorre do adicionamento ao lucro tributável dos montantes de €1.329,40; €600,00 e €398.384,58; condena a Administração Tributária e Aduaneira a restituir à ..., S.A., o valor do imposto de IRC, derrama e juros compensatórios correspondentes à parte anulada do acto de liquidação, por o mesmo haver sido indevidamente pago, adicionado de juros indemnizatórios nos termos estabelecidos no n.º 4 do art.º 43.º da LGT.

**Mais julga o Tribunal Arbitral improcedente a impugnação, na parte restante.**

**Custas, calculadas nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária em função do valor do pedido, a cargo da Requerente ..., S.A. e da Administração Tributária e Aduaneira, na proporção, respectivamente, de 1/10 e 9/10, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do mesmo Regulamento, e dos artigos 6.º, n.º 2, alínea a), e 22.º, n.º 4, do RJAT.**

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2012