

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 75/2012-T

Tema: IRC – Dedutibilidade das contribuições suplementares para fundos de pensões

Processo n.º 75/2012-T

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Amândio Silva e Dr. José Ramos Alexandre (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 9-7-2012, acordam no seguinte:

1. Relatório

REQUERENTE – ..., S.A., (doravante, Requerente) com sede em ..., ..., contribuinte fiscal n.º ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... sob o mesmo número, sociedade dominante do Grupo de Empresas que inclui a A..., S.A. (doravante, A...), sociedade comercial com sede na ..., concelho da ..., contribuinte fiscal n.º ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial da ... sob o mesmo número, e a B..., S.A. (doravante, “B...”), sociedade comercial com sede no ..., contribuinte fiscal n.º ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... sob o mesmo número, requereu abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, a Constituição de Tribunal Arbitral tendo como objectivo:

a declaração de ilegalidade parcial e consequente anulação parcial do acto de autoliquidação de IRC e derrama consequente relativa ao exercício de 2010, na medida correspondente à não relevação fiscal de certas contribuições para fundos de pensões realizadas pelas sociedades, do Grupo Fiscal C..., A... E B..., às quais corresponde um montante de imposto indevidamente liquidado no valor de € 345.027,28.

A Requerente entende, em suma, que deve ser deduzido para determinação do lucro tributável o valor de contribuições suplementares para fundo de pensões no valor de € 842.592,84, efectuadas pela A... e contribuições suplementares para fundo de pensões no valor € 347.156,40, efectuadas B... que não foram consideradas no apuramento do lucro tributável do Grupo Fiscal, em razão de informação vinculativa negativa, por parte dos Serviços do IRC, a respeito da sua dedutibilidade fiscal, sancionada pelo Director Geral do Impostos.

A Requerente entende que, em termos de impacto na sua autoliquidação de IRC (e derrama municipal consequente) de 2010, incluindo a tributação adicional de IRC designada de derrama estadual e incidente, à taxa de 2,5%, sobre matéria colectável constituída pelo lucro tributável individual da A... e da B... – na parte em que excede € 2.000.000,00 – (taxa total de 29%), estão em causa € 345.027,28 (842.592,84 + 347.156,40) x 29%), pagos indevidamente em excesso pela Requerente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, suscitando a excepção de intempestividade e colocando uma questão atinente a eventual execução de julgado, além de defender que o acto praticado não enferma de ilegalidade.

A excepção foi apreciada em acórdão de 2-10-2012, em que se decidiu que o pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado tempestivamente.

Por acórdão de 25-10-2012 foi determinado prosseguimento do processo sem alegações orais e com produção de alegações escritas, que as partes vieram a apresentar.

2. Matéria de facto

Com base nos elementos que constam do processo consideram-se provados os seguintes factos, com relevo para a apreciação da questão prévia, fundando-se os juízos probatórios nos documentos e afirmações das partes indicados:

- a) Em 31-5-2011, a Requerente apresentou a declaração de rendimentos modelo 22 que constitui o documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, relativa ao ano de 2010;

- b) Em 5-8-2011, a Requerente apresentou no Serviço de Finanças de ... reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC e derrama consequente, respeitantes ao exercício de 2010 (documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- c) Em 13-10-2011, a Requerente foi notificada, através de carta registada com aviso de recepção expedida em 12-10-2011, pelo Serviço de Finanças de ..., com o ofício n.º ..., da decisão de indeferimento da reclamação graciosa referida em b) (documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- d) Em 11-11-2011, a Requerente apresentou na Direcção de Finanças de ... recurso hierárquico, dirigido ao Senhor Ministro de Estado e das Finanças (documento n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- e) O recurso hierárquico referido foi remetido à Direcção de Serviços de IRC em 22-11-2011, com o ofício n.º ... da Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças de ... (documentos n.ºs 5 e 6, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- f) Pelo Despacho n.º 2228/2012, publicado no *Diário da República*, II Série, de 15-2-2012, o Senhor Director da Autoridade Tributária e Aduaneira subdelegou em subdirectores gerais a competência para a apreciação de recursos hierárquicos, nos termos aí indicados (documento n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- g) O recurso hierárquico não foi decidido até 16-5-2012, data em que foi apresentado o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo (registo no sistema informático do CAAD);
- h) A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades, de que fazem parte a A... -, S.A., e B..., S. A.;
- i) Em 31-12-2010 foi registada a B..., S. A. resultante da fusão das sociedades D..., S.A., e E..., S.A. (documento n.º 10, junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- j) A A... estabeleceu em 1988 um plano de complemento de pensões de reforma por velhice ou invalidez para todos os seus colaboradores, alargado em 1990 a pensões de

- sobrevivência (documentos n.º 18 e 22, juntos com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- k) Em 29-12-2000, a D..., S.A. instituiu dois fundos de pensões, denominados ... I e II, destinados a assumir responsabilidades com complementos de reforma associados aos seus trabalhadores transferidos da C..., S.A., da F..., Lda., e da A... – Sociedade, S.A. (documento n.º 23, junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- l) Até 2005, para efeitos do registo contabilístico das responsabilidades da A... e da D... para com os referidos fundos de pensões era adoptada a metodologia de "*corridor*", a que se refere o parágrafo 95 da na norma internacional de contabilidade (IAS/NIC) n.º 19, adoptada pelo Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de Setembro de 2003, segundo a qual, os ganhos e perdas actuariais apurados só terão reflexo nos resultados do exercício na medida em que, no início do período, o seu valor acumulado ultrapasse 10% do valor do fundo afecto à cobertura das responsabilidades da Empresa, ou 10% do valor das responsabilidades por serviços passados, dos dois o mais elevado (documentos n.ºs 28, 29, 76 e 77, juntos com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- m) Em 2005, a A... e a D... deixaram de utilizar a metodologia de "*corridor*", na sequência de alteração da IAS/NIC 19 no sentido de consagrar, em alternativa à aplicação do método «*corridor*», a metodologia de reconhecimento dos ganhos e perdas actuariais directamente em capitais próprios, método que passaram a adoptar (artigo 56.º da petição inicial e documentos n.ºs 28 29, 76 e 77, juntos com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- n) Nos relatórios e contas da A... e da D... relativos ao ano de 2004, foi indicado que, em 31-12-2004, as suas responsabilidades suspensas de reconhecimento ao abrigo do método «*corridor*» eram de € 15.286.172,00 e € 1.901.322,00, respectivamente (documentos n.ºs 24, 25, juntos com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- o) Nos relatório e contas da A... relativo ao ano de 2005, reconheceu, em resultados transitados, um montante de € 11.082.475, correspondente ao saldo acumulado dos

- ganhos e perdas actuariais no início de 2005, no montante de € 15.286.172, líquido do respectivo imposto diferido, no montante de €4.203.697 (documento n.º 28, junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- p) No relatório e contas da D... relativo ao ano de 2005, refere-se que esta sociedade, na sequência de ter deixado de utilizar a metodologia de “corridor”, no ano de 2005, reconheceu, em resultados transitados, um débito no montante de € 1.378.458, correspondente ao saldo acumulado dos ganhos e perdas actuariais no início de 2005, no montante de € 1.901.322, líquido do respectivo imposto diferido, no montante de € 522.864 (documento n.º 29, junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- q) A IAS/NIC n.º 19 era a única norma internacional de contabilidade utilizada pela A... e pela D..., S.A. no período de 2001-2004, utilizando, no restante, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e as Directrizes Contabilísticas que o complementavam, regime este que se manteve até à vigência do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em 1-1-2010 (facto afirmado no art. 55.º do pedido de pronúncia arbitral cuja veracidade não é posta em causa pela Autoridade Tributária e Aduaneira);
- r) O reconhecimento contabilístico destas responsabilidades não foi acompanhado de qualquer dedução fiscal relativa ao ano de 2005 (documentos n.ºs 70, 71, 72 e 73, juntos com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- s) Nos relatórios e contas referentes ao ano de 2009 da A... e da D..., refere-se que, dos débitos reconhecidos em 2005 com efeitos em capitais próprios relativos aos saldos acumulados dos ganhos e perdas actuariais, ainda se mantinham em 31-12-2009 desacompanhados de contribuições para os respectivos fundos de pensões os montantes de € 13.758.659 no caso da A..., e de € 2.847.769, no caso da D... (documentos n.ºs 74 e 75, juntos com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- t) Em 30-12-2010, a A... entregou a G... , Sociedade Gestora de Fundos de Pensões, S.A., a quantia de € 7.022.000,00 (¹), referente a contribuição para o Fundo de Pensões A... (documento n.º 78 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- u) Em 14-1-2010, a D..., S.A. entregou a G..., Sociedade Gestora de Fundos de Pensões, S.A., a quantia de € 689.000,00, referente a contribuição para o Fundo de Pensões D... (documento n.º 79 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- v) Na declaração modelo 22 da A... relativa ao ano de 2010 no apuramento do lucro tributável foi inscrito, no campo 715 (Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados) o montante de € 2,893,010,13 (documento n.º 11, junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), no qual se incluem € 1.840.626,15, relativos a “*Contribuições Extraordinárias para o Fundo de Pensões A...*” (documento n.º 13, junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- w) Na mesma declaração da A... inscreveu-se no campo 723, relativo a «*Realizações de utilidade social não dedutíveis (art. 43.º)*» o montante de € 842.592,84, por ultrapassar o limite geral, previsto no art. 43.º, n.º 2, do CIRC, de 15% da massa salarial (documentos n.ºs 11 e 13, juntos com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- x) Na declaração modelo 22 da B... relativa ao ano de 2010 no apuramento do lucro tributável foi inscrito, no campo 761 (Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados) o montante de € 689.000,00

(¹) No documento n.º 13, junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral refere-se valor de € 7.022.000, mas é o de € 7.042.000 que se refere no recibo, reproduzido no documento n.º 78.

No entanto, a Requerente refere no artigo 599.º do pedido de pronúncia arbitral, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira, que está incluída naquele recibo a quantia de € 20.000 pagos por uma outra sociedade denominada «...».

- (documento n.º 12, junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- y) Na mesma declaração da B... inscreveu-se no campo 723, relativo a «*Realizações de utilidade social não dedutíveis (art. 43.º)*» o montante de € 353.861,52, por ultrapassar o limite geral, previsto no art. 43.º, n.º 2, do CIRC, de 15% da massa salarial (documentos n.ºs 12 e 13, juntos com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- z) No Relatório e Contas da A... relativo ao ano de 2009 refere-se que, de acordo com estudos actuariais reportados a 31-12-2009, a insuficiência do respectivo fundo de pensões era de € 13.758.659 (documento n.º 74 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- aa) No Relatório e Contas da B... relativo ao ano de 2009 refere-se que, de acordo com estudos actuariais reportados a 31-12-2009, a insuficiência do respectivo fundo de pensões era de € 2.847.769 (documento n.º 75 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- bb) A A... e a B... fizeram estimativas de que, se tivessem deixado de aplicar o método do «*corridor*» apenas em 2010, as perdas actuariais líquidas acumuladas e não reconhecidas até 2009, ascenderiam, respectivamente, a € 11.365.871 e € 1.735.782 (documentos n.ºs 76 e 77, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- cc) A A..., entre os anos de 2011 e 2004 efectuou contribuições para os respectivos fundos de pensões que nunca foram deduzidas fiscalmente, no montante de € 6.047.143,60 (documentos n.ºs 81, 82, 83 e 84 juntos com a petição inicial, cujos teores se dão como reproduzidos);
- dd) A Autoridade Tributária e Aduaneira em informação vinculativa requerida por contribuinte não identificado, referiu, além do mais, o seguinte (documento n.º 80, junto com a petição inicial, cujo teor se dá como reproduzido):

13. Na situação em concreto, o sujeito passivo adoptou as NIC, no período de 2010 e optou por reconhecer, à data da transição, nos capitais próprios todos os ganhos e

perdas actuariais cumulativos. As contribuições suplementares para o fundo de pensões foram efectuadas nos períodos de 2005 a 2009, não tendo as mesmas sido dedutíveis para efeitos fiscais à data.

14. Tendo em conta que o sujeito passivo adoptou pela primeira vez as NIC no período de 2010, que, nesse período, procedeu a ajustamentos nos capitais próprios decorrentes dessa transição e que já foi efectuada a adequada cobertura financeira das responsabilidades para o fundo de pensões, parece-nos que a dedutibilidade fiscal das contribuições já efectuadas nos períodos de 2005 a 2009, e, que não foram dedutíveis para efeitos fiscais, passa pelo cabal enquadramento na alínea e) do n.º13 do art.º 43º do CIRC.

15. Nos termos dessa norma, os gastos relativos a estas responsabilidades são considerados, em partes iguais, no período em que se aplique pela primeira vez o SNC e nos quatro períodos seguintes, sem serem aplicáveis os limites estabelecidos nos n.ºs 2 e 3 do art.º43º do CIRC.

16. Dos elementos remetidos, conclui-se que o total das contribuições efectuadas nos períodos de 2005 a 2009 corresponde a 58 804 078, que o montante total não aceite para efeitos fiscais corresponde a 20 792 197,59 e que o montante total registado como variação patrimonial negativa, no período de 2010, corresponde a 18 970 248,52.

17. Face ao exposto, parece-nos que a variação patrimonial negativa, reconhecida no período de 2010, no montante de 18 970 248,52 tem cabal enquadramento na alínea e) do n.º13 do art.º 43º do CIRC, sendo, portanto, dedutível em partes iguais, no período em que se aplique pela primeira vez o SNC e nos quatro períodos seguintes, ou seja, nos períodos de 2010 a 2014.

ee) A Requerente efectuou um pagamento por conta relativo à autoliquidação impugnada, no montante de € 2.634.111,74 e requereu a fixação de garantia relativamente à parte da liquidação que foi impugnada através de reclamação graciosa (documento n.º 8, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

ff) A Requerente apresentou um pedido de informação vinculativa, que foi sancionada por despacho de 20-11-2011, do Senhor Director-Geral dos Impostos, informação essa em cuja parte conclusiva se refere o seguinte: (documentos n.ºs 32 e 33, juntos com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos)

«28. Assim, para efeitos do regime do artigo 43º do CIRC, é necessário, para que os gastos sejam dedutíveis que os encargos associados a responsabilidades com pensões de reforma sejam objecto da adequada cobertura financeira, podendo esta ser concretizada quer no exercício quer em exercícios anteriores e sejam reconhecidos em gastos ou em resultados transitados. No presente caso, no exercício de 2010, não há lugar ao registo de qualquer gasto ou resultados transitados, mas apenas à entrega dos fundos respeitantes às responsabilidades não financiadas.

29. Assim, uma vez que a A... já reconheceu em 2005, em resultados transitados, as perdas actuariais líquidas acumuladas e não reconhecidas até 2004 e só em 2010 é que procederá à cobertura das responsabilidades inerentes, não é possível a aceitação fiscal das contribuições em questão como gasto dado que não é registado como tal neste exercício, tendo a sua dedução sido efectuada num período de tributação anterior. De facto, na situação em análise, o reconhecimento em resultados transitados não foi acompanhado da realização das respectivas contribuições».

Fundamentação da decisão da matéria de facto

Deram-se provados os factos com base nos documentos referidos relativamente a cada ponto da matéria de facto, por não ter sido invocada qualquer razão para duvidar da sua autenticidade e, quanto aos elementos provenientes de órgãos das sociedades referidas e técnicos de contas, por ser de presumir a sua correspondência à realidade, à face das regras da experiência, por se tratar de entidades cuja actividade em matéria tributária está sujeita a controlo da Administração Fiscal. Para além disso, no que concerne às declarações dos contribuintes apresentadas nos termos da lei, como é o caso das declarações modelo 22, beneficiam de presunção de veracidade, por força do disposto no art. 75.º da LGT.

A isto acresce que, em 2004 não era previsível que viesse a ser adoptado o regime que veio a ser introduzido em 2009 no art. 43.º, n.º 13, do CIRC e no art. 5.º do DL n.º 159/2009, de 13 de Julho, pelo que não há razão para duvidar de que o que se refere nos relatórios de contas anteriores quanto à natureza das contribuições para fundos de pensões não corresponda à realidade.

3. Matéria de direito

3.1. Posição da Requerente

A questão que é objecto do presente processo é a da legalidade da liquidação impugnada de IRC e consequente derrama municipal, relativa ao ano de 2010, na parte em que nela se não consideraram dedutíveis ao lucro tributável os montantes de contribuições suplementares para fundos de pensões efectuadas pelas sociedades do grupo da Requerente, nos montantes, de € 842.592,84 no que concerne à A... –, S.A., e de € 347.156,40.

Estes montantes não foram deduzidos ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 43.º do CIRC por excederem 15% das massas salariais das sociedades A... e B... .

A Requerente pretende que esses montantes sejam deduzidos ao lucro tributável do ano de 2010, ao abrigo do disposto na alínea c) do n.º 13 do mesmo art. 43.º e dos n.ºs 1 e 5 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

Entende a Requerente, em suma, que, embora as perdas actuariais a que se referem as contribuições para fundos de pensões referidas na matéria de facto fixada, tenham sido reconhecidas contabilisticamente no ano de 2005, a situação manteve-se até 2010, por nenhuma consequência fiscal ter tido o seu reconhecimento contabilístico, e, por isso, surgindo em 2010 um regime legal que cria *«um novo espaço de dedutibilidade para essa situação de reconhecimento contabilístico de perdas suspensas de reconhecimento, por mudança do referencial contabilístico adoptado (abandono do referencial do corredor)»* não haverá obstáculo a que este regime legal *«se aplique a todas as situações fácticas que não tenham esgotado a sua relevância no plano fiscal, independentemente da data em que tenham assumido relevância contabilística»*.

No entender da Requerente, teria, em princípio, *«direito a deduzir como gasto fiscal ao longo de cinco anos a contar de 2010, inclusive, (...) sujeito à condição resolutive da realização das*

correspondentes contribuições (...)» as importâncias de € 13.758.659 e € 2.847.769, referentes aos fundos as A... e da B..., respectivamente. Mas, como a Requerente entende que deve ser assegurada igualdade de tratamento de contribuintes em situação idêntica que só tivessem procedido ao abandono do método do «*corridor*» em 2010, aquando da adopção do SNC pela primeira vez, calculou que as perdas neste momento ascenderiam a € 11.365.871 e € 1.735.782, respectivamente para a A... e para a B..., sendo estes valores que entende deverem relevar fiscalmente como deduções, ao longo de cinco anos a contar de 2010, inclusive, o que se reconduz a valores anuais de € 2.273.174,20 e € 347.156,40, respectivamente.

A Requerente refere ainda uma informação vinculativa, requerida por um contribuinte não identificado, em que entende que foi adoptada pela Autoridade Tributária e Aduaneira a tese que defende e que, no caso da I... foi adoptado entendimento diferente do que veio a ser perfilhado no caso da Requerente, quanto à possibilidade de dedução fiscal de contribuições para fundos de pensões em exercício posterior ao do reconhecimento contabilístico da variação patrimonial negativa associada às responsabilidades financiadas pelas referidas contribuições, o que, no seu entendimento põe em causa os princípios constitucionais da igualdade, da proporcionalidade e proibição de restrições desproporcionadas e injustificadas a direitos fundamentais, entre os quais se encontra o da propriedade privada (arts. 2.º, 13.º, 18.º e 62.º da CRP), bem como os princípios da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real (artigos 2.º, 13.º e 104.º, n 2, da CRP).

Finalmente (artigos 626.º a 631.º da petição inicial), refere a Requerente que, se assim não for, a A... realizou em 2001, 2002 e 2004 contribuições para o fundo de pensões que não foram objecto de qualquer dedução fiscal, que cobrem responsabilidades respeitantes a perdas actuariais acumuladas cujo impacto em capitais próprios foi reconhecido em 2005. Designadamente, a Requerente refere que, entre 2001 e 2004 efectuou contribuições no montante de € 6.047.142,53

3.2. Posição da Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em primeiro lugar, que as contribuições em causa não são ordinárias, mas suplementares, pelo que a sua dedutibilidade apenas é permitida com o limite de 15% indicado no n.º 2 do art. 43.º do CIRC, e, de qualquer modo, a prova documental junta não é susceptível de comprovar a matéria de facto alegada, designadamente no que concerne à

possibilidade de discriminação da natureza das dotações efectuadas em cada exercício e que é à Requerente que compete a prova dos factos.

Defende ainda a Autoridade Tributária e Aduaneira que os montantes em causa poderiam ter sido financiados no período entre 2005 e 2009, a título de contribuições suplementares, sendo dedutíveis ao abrigo dos n.ºs 7 e 8 do art. 43.º do CIRC, não tendo sido efectuadas por opção da Requerente e que a pretensão da Requerente a coloca em situação que viola o princípio da igualdade perante outros contribuintes que tinham responsabilidades reconhecidas em 2005 e apenas puderam deduzir as contribuições ao abrigo daquelas normas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entende que aos custos a que se refere o art. 43.º do CIRC é aplicável o princípio da especialização dos exercícios, sendo a exigência de efectiva realização da contribuição um requisito adicional de dedutibilidade.

No que concerne ao enquadramento da situação na alínea c) do n.º 13 do art. 43.º do CIRC, a Autoridade Tributária e Aduaneira entende que a Requerente não preenche nenhum dos pressupostos legais. Designadamente, o regime transitório pretende tratar ajustamentos decorrentes de uma transição, que sejam dela contemporâneos, no caso a alteração de referencial normativo e, no caso, os ajustamentos, calculados e reconhecidos na contabilidade desde 2005, são bastante anteriores à adopção pela primeira vez do SNC, em 2010. Refere ainda Autoridade Tributária e Aduaneira que as responsabilidades reconhecidas em 2005 nem sequer resultaram da aplicação pela primeira vez da NIC/IAS 19, pois ela já vinha sendo adoptada desde 2011, tendo em 2005 sido abandonado, dentro daquela regra, o método de reconhecimento de perdas actuariais. Para além disso, entende a Autoridade Tributária e Aduaneira que se o n.º 13 alínea c) do art. 43.º do CIRC comporta derrogação do n.º 7, apenas permitirá efectuar deduções que não pudessem ter sido efectuadas no período de 2005 a 2009, ao abrigo deste n.º 7, e não está comprovado que nos anos de 2005 a 2009 tenha sido atingido o limite de dedutibilidade previsto para as deduções nos termos dos n.ºs 7 e 8.

Refere ainda a Autoridade Tributária e Aduaneira, que, embora a Requerente tenha adoptado o SNC em 2010, pela primeira vez, as perdas acumuladas não resultam desse facto, pelo que não pode beneficiar do regime transitório respectivo.

A ser aplicável o regime da alínea c) do n.º 13 do art. 43.º, entende a Autoridade Tributária e Aduaneira que apenas poderá ser deduzido em 2010 1/5 das importâncias de € 842.592,84 e € 353.861,52.

Defende ainda a Autoridade Tributária e Aduaneira, que tendo sido introduzido pelo DL n.º 159/2009 um regime específico para as contribuições suplementares em causa, não lhe é aplicável o regime transitório geral previsto no art. 5.º daquele diploma.

Relativamente a casos de outros contribuintes que a Requerente entende estarem em situação idêntica à sua e foi adoptado pela Autoridade Tributária e Aduaneira entendimento que a Requerente entende ser o que defende, a Autoridade Tributária e Aduaneira afirma que esses casos são distintos ao destes autos e está vinculada à Lei e não a precedentes. Designadamente, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende que as entidades do sector bancário e segurador tiveram tratamento diferenciado atentas as exigências especiais que então lhes eram impostas quanto à organização da contabilidade e que o tratamento dado à I... ocorreu no contexto da transferência dos seus Fundos de Pensões para a Caixa Geral de Aposentações, com o regime específico do Decreto-Lei n.º 140-B/2010, de 30 de Dezembro.

3.3. Apreciação do mérito das pretensões da Requerente

Considerou-se provado que as contribuições cuja dedutibilidade a Requerente pretende se destinaram à cobertura de responsabilidades por encargos com pensões, efectuadas em consequência de alteração dos pressupostos actuariais, que produziram perdas acumuladas.

Está-se, assim, perante «*contribuições suplementares*», à face do critério adoptado no n.º 7 do art. 43.º do CIRC em que se alude às «*as contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades por encargos com pensões (...)*».

As sociedades A... e D (a que sucedeu a B...), que integram o grupo da Requerente, reconheceram contabilisticamente as perdas actuariais referidas no ano de 2004, por alteração do critério para o seu reconhecimento.

Como resulta da matéria de facto fixada, aquelas sociedades, antes do final de 2004, seguiam a metodologia de "corridor", a que se refere o parágrafo 95 da na norma internacional de contabilidade (IAS/NIC) n.º 19, adoptada pelo Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 21 de Setembro de 2003, segundo a qual, os ganhos e perdas actuariais apurados só terão reflexo nos resultados do exercício na medida em que, no início do período, o seu valor acumulado ultrapasse

10% do valor do fundo afecto à cobertura das responsabilidades da Empresa, ou 10% do valor das responsabilidades por serviços passados, dos dois o mais elevado.

Em 2005, a A... e a D... deixaram de utilizar a metodologia de “corridor”, na sequência de alteração da IAS/NIC 19 no sentido de consagrar, em alternativa à aplicação do método «*corridor*», a metodologia de reconhecimento dos ganhos e perdas actuariais directamente em capitais próprios, método que passaram a adoptar.

Foi com a adopção deste novo método que se determinaram as perdas actuariais cuja dedução está em causa nos presentes autos.

O art. 43.º do CIRC estabelece o seguinte:

Artigo 43.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;

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.

Em regra, enunciada no art. 17.º, n.º 1, do CIRC, a determinação do lucro tributável «é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código».

Relativamente à imputação aos exercícios das componentes positivas e negativas do lucro tributável, art. 18.º, n.º 1, do CIRC, estabelece o denominado princípio da especialização dos exercícios, através da regra de que «são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica».

Não é, assim, permitido aos contribuintes de IRC que imputem os rendimentos e custos aos períodos de tributação que entenderem, sendo-lhes imposta, em regra, a obrigação de os imputarem ao exercício em que devam ser contabilizados, à face das regras contabilísticas.

Nos n.ºs 2 e 3 do art. 43.º do CIRC, relativamente às «*realizações de utilidade social*», estabelece-se, em sintonia com o princípio da especialização dos exercícios, que são considerados gastos do período de tributação, com limites de 15% ou 25% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, as despesas 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.

Porém, o n.º 7 do art. 43.º do CIRC, relativamente às ***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, consagra um regime excepcional, em que se afasta o princípio da especialização dos exercícios, permitindo-se que os montantes relativos aquelas contribuições sejam deduzidos ao lucro tributável no período de tributação em que essas contribuições forem pagas, independentemente do período de tributação em que essas responsabilidades são reconhecidas contabilisticamente.

O objectivo perceptível desta exigência de que as contribuições sejam efectivamente pagas para poderem ser deduzidas como custos é incentivar as entidades que têm responsabilidades para com fundos de pensões a não as descurarem, abstendo-se de efectuar os pagamentos devidos depois do reconhecimento contabilístico dos custos.

No entanto, como se vê pela limitação que conta da alínea a) do n.º 7, a liberdade do contribuinte escolher o exercício a que vão ser imputadas fiscalmente aquelas contribuições que lhe é fornecida pela possibilidade de opção quanto ao momento de efectuar o seu pagamento não é total, pois só são relevantes fiscalmente como gastos os pagamentos de contribuições que sejam efectuados num período de tributação incluído num prazo de cinco, contado daquele em que se verificou a alteração dos pressupostos actuariais.

A alínea c) do n.º 13 do art. 43.º do CIRC, aditada pelo DL n.º 159/2009, de 13 de Julho ⁽²⁾, que adaptou as regras de determinação do lucro tributável às normas internacionais de contabilidade tal como adoptadas pela União Europeia, bem como aos normativos contabilísticos nacionais que visam adaptar a contabilidade a essas normas, veio estabelecer uma nova excepção ao princípio da especialização dos exercícios, ao permitir, para além do afastamento dos limites previstos nos n.ºs 2 e 3, que as contribuições suplementares para fundos de pensões destinadas à cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma que resultem da aplicação 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.

Também quanto a esta excepção ao princípio da especialização dos exercícios se constata que a possibilidade de o contribuinte imputar gastos a exercícios diferentes daquele em que devem ser reconhecidos contabilisticamente tem limitações, pois as contribuições suplementares efectuadas apenas são 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.

Como se vê pelo corpo deste número por esta alínea c), o afastamento dos limites à dedutibilidade de contribuições suplementares nela previsto apenas é aplicável quando elas se destinem «à cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma que **resultem** da aplicação (...) «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».

No caso em apreço, as contribuições suplementares em causa não **resultaram** da adopção do SNC, mas resultaram da adopção de normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia, a IAS/NIC 19, na versão de 2004, que veio a ser concretizada pelo aditamento dos parágrafos 93-A a 93-D, alteração adoptada pela União Europeia através do Regulamento (CE) n.º

⁽²⁾ O aditamento verificou-se no art. 40.º do CIRC, na redacção anterior à renumeração deste Código operada por esse mesmo DL n.º 159/2009, em que o art. 43.º corresponde àquele art. 40.º.

1910/2005, da Comissão, de 8 de Novembro, que alterou o Regulamento (CE) n.º 1725/2003, de 13 de Outubro. ⁽³⁾

Na verdade, embora as sociedades A... e D... já aplicassem esta NIC anteriormente, foi da alteração ocorrida em 2004, em que foi permitida a opção por um novo método de contabilização das perdas actuariais, que resultou a determinação das perdas actuariais em causa.

Como se infere do próprio facto de esta norma ter sido introduzida no próprio texto do CIRC e não num diploma avulso, não se está perante uma norma de aplicação transitória, pois ela é potencialmente aplicável a todas as situações futuras em que venham a ter se ser efectuadas contribuições suplementares resultantes da aplicação de normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia ou do SNC (tanto a União Europeia como o SNC, pode vir a adoptar novas normas contabilísticas, naturalmente).

Não há nenhum sinal seguro de que se tenha pretendido legislativamente que esta nova alínea c) do n.º 13 do art. 43.º do CIRC se reporte a situações passadas. Pelo contrário, os seus próprios termos, designadamente a expressão «*se aplique*» (e não «*se tenha aplicado*», por exemplo), indiciam que ela não teve em vista situações passadas, mas sim situações futuras, como, de resto, é regra do direito tributário, em que vigora, como princípio primacial de aplicação na lei no tempo, a regra de que «*as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor*».

Que é este o campo de aplicação desta norma, confirma-se pelos art. 5.º, n.ºs 1 e 5, do mesmo DL n.º 159/2009, de 13 de Julho, que aditou aquela alínea c) ao n.º 13 do art. 43.º do CIRC.

Os n.ºs 1 e 5 deste art. 5.º estabelecem o seguinte:

Artigo 5.º

Regime transitório

1 – Os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, das normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, que sejam

⁽³⁾ Nos termos do parágrafo 159C da IAS 19 «a opção dos parágrafos 93A-93D pode ser usada para períodos anuais que terminem em ou após 16 de Dezembro de 2004».

considerados fiscalmente relevantes nos termos do Código do IRC e respectiva legislação complementar, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de activos ou passivos, ou de alterações na respectiva mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes.

(...)

5 – O regime transitório estabelecido nos números anteriores é igualmente aplicável à adopção, pela primeira vez, do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, das Normas de Contabilidade Ajustadas, aprovadas pelo Aviso do Banco de Portugal n.º 1/2005, ou do Plano de Contas para as Empresas de Seguros, aprovado pela Norma Regulamentar n.º 4/2007-R, de 27 de Abril, do Instituto de Seguros de Portugal, sem prejuízo de, relativamente às entidades que já vinham aplicando estes novos referenciais contabilísticos, o período referido no n.º 1 se contar a partir do período de tributação em que os mesmos tenham sido adoptados pela primeira vez.

Está-se, neste artigo 5.º, perante um «**Regime transitório**», assim mesmo denominado na respectiva epígrafe, que é naturalmente vocacionado para regular situações preexistentes, que subsistam à data da entrada em vigor deste diploma.

A inclusão neste DL n.º 159/2009 de um artigo reunindo as disposições transitórias, deixa perceber que só os regimes que aí são indicados têm essa natureza, o que reforça a conclusão de que o regime introduzido por esse mesmo diploma no art. 43.º, n.º 13 do CIRC visará situações em que a efectivação de contribuições suplementares resulte da aplicação de normas contabilísticas que venham a ser adoptadas pela União Europeia ou pelo SNC e não regular situações em que a aplicação das IAS/NIC já ocorreu anteriormente.

Por outro lado, o regime do n.º 5 deste artigo 5.º revela que, relativamente a essas situações passadas em que se verificaram efeitos em capitais próprios derivados da adopção, pela primeira vez, das normas internacionais de contabilidade ou do SNC, o período de cinco anos de relevância desses efeitos se conta a partir do período de tributação em que os mesmos tenham sido adoptados pela primeira vez.

Se o regime que o mesmo diploma introduziu na alínea c) do n.º 13 do art. 43.º do CIRC tivesse em vista a sua aplicação a situações passadas, decerto se teria feito uma menção semelhante, por razões de coerência legislativa, reclamadas pelo princípio da unidade do sistema jurídico, erigido pelo n.º 1 do art. 9.º do Código Civil em valor primacial.

Por outro lado, como resulta do teor expresso da alínea c) do n.º 13 do art. 43.º do CIRC e do n.º 5 do art. 5.º do DL n.º 159/2009, o que é relevante para determinar os períodos de tributação em que podem ocorrer a dedução de gastos é o *momento em que são adoptados os novos referenciais contabilísticos* e não o momento ou momentos em que *esses gastos venham a ser concretizados*.

Na verdade, tanto as situações previstas nos n.ºs 1 e 5 do art. 5.º do DL n.º 159/2009 como as que se enquadram na alínea c) do n.º 13 do art. 43.º do CIRC têm como termo inicial o primeiro período de tributação em que foram adoptadas as normas contabilísticas que provocaram efeitos em capitais próprios ou de que adveio a necessidade de efectuar contribuições suplementares para fundos de pensões.

Por isso, não tendo a Requerente ou as sociedades do seu grupo adoptado em 2010 ou em algum dos quatro anos anteriores qualquer norma internacional de contabilidade de que tenha resultado o reconhecimento de passivo relativo a contribuições suplementares para fundos de pensões, está afastada a possibilidade de efectuar as deduções que pretende.

É, aliás, um regime que se justifica pelo facto de as sociedades A... e D... terem já podido anteriormente, no período de 2005 a 2009, ao abrigo do disposto no n.º 7 do art. 43.º do CIRC, deduzir nos respectivos lucros tributáveis de IRC os gastos correspondentes às responsabilidades com os fundos de pensões resultantes da adopção em 2005 de normas internacionais de contabilidade, adoptadas pela União Europeia.

Tendo perdido o direito à dedução das quantias que vieram a pagar em 2010 a título de contribuições suplementares, por não terem efectuado os pagamentos dessas contribuições no longo período de cinco anos em que a lei lhe permitia aproveitar daquele efeito, não se justifica que possa aproveitar de um novo período.

Assim, as soluções legislativas adoptadas na alínea c) do n.º 13 do art. 43.º do CIRC e nos n.ºs 1 e 5 do art. 5.º do DL n.º 159/2009, ao não permitirem a dedução de contribuições relativamente às quais já decorreu todo o período em que lhes era atribuída relevância fiscal, não viola o princípio constitucional da igualdade, consagrado no art. 13.º da Constituição da República Portuguesa. Pelo contrário, estes princípios seriam violados e aquelas normas seriam materialmente inconstitucionais se fossem interpretadas com o entendimento propugnado da Requerente, que lhe permitiria usufruir do privilégio de um prazo de 10 anos a contar do reconhecimento contabilístico das responsabilidades para efectuar o pagamento das contribuições suplementares, sem perder o direito

deduzir os pagamentos no lucro tributável, enquanto à generalidade dos contribuintes a que se aplicam aquelas normas apenas é proporcionado um prazo de 5 anos.

Por outro lado, assente que o tratamento fiscal das contribuições em causa foi adequado, ficando com viabilidade reduzida para detectar na actuação da Autoridade Tributária e Aduaneira no presente caso a violação dos princípios da igualdade, da imparcialidade e da justiça que devem ser observados na actuação da Administração Pública por força do disposto no art. 266.º, n. 2, da Constituição da República Portuguesa e que são impostos também pelo art. 55.º da Lei Geral Tributária especificamente à actuação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Na verdade, no domínio da actividade vinculada da Administração Pública, o princípio primacial que deve ser observado é o da legalidade, a subordinação à Constituição e à lei que é indicada prioritariamente no referido art. 266.º, n.º 2, da CRP.

Por isso, em situações em que uma determinada conduta é imposta a Administração por uma norma ou um conjunto de normas que abstractamente regulam uma situação jurídica, só em casos em que a sua aplicação, devido a especificidades de determinada situação, se reconduza a manifesta injustiça ou iniquidade, será viável postergar a aplicação do regime legal previsto especificamente, fazendo prevalecer o conflituante valor da justiça e da equidade.

No caso em apreço, ao não permitir à Requerente deduzir no lucro tributável durante um novo período de 5 anos, as contribuições suplementares que não deduziu no período de 5 anos em que tal lhe era permitido se preenchesse as condições previstas na lei, não se está a dar um tratamento injusto, mas a observar um princípio básico de direito, ditado por razões de segurança jurídica, que é perda de direitos pelo seu não exercício tempestivo.

Por outro lado, quanto aos princípios da igualdade e da imparcialidade, se a Autoridade Tributária e Aduaneira deu o tratamento pretendido pela Requerente a outros contribuintes que se encontrassem em situação essencialmente idêntica, é de concluir que violou a lei nesses outros casos, pelo que a haver tratamento discriminatório ilegal é de suspeitar que ele terá ocorrido nesses alegados casos e não neste. De qualquer modo, não é imposto por aqueles princípios à Administração Tributária que mantenha indefinidamente uma actuação ilegal, o que se reconduziria a que qualquer actuação ilegal constituiria um precedente vinculativo de observância eterna. Na verdade, como resulta do disposto no art. 68.º-A, n.º 1, da LGT, só relativamente a interpretações da lei que venham

a ser consagradas em orientações genéricas constantes de circulares é imposta a observância de actuações precedentes.

Por isso, a eventualidade de a casos idênticos ter sido dado tratamento diferente e ilegal, não implica violação dos princípios da igualdade e da imparcialidade.

Para além disso, há que notar que a violação do princípio da igualdade apenas se pode colocar relativamente a situações essencialmente idênticas e que não são idênticos ao caso da Requerente o de entidades bancárias, a quem era aplicável um regime contabilístico distinto, nem o da I... em que o tratamento de responsabilidades relativas a fundos de pensões foi acordado no âmbito de um contrato bilateral, com contrapartidas mútuas, materializado no DL n.º 140-B/2010, de 30 de Dezembro. No que concerne à alegada inconstitucionalidade material e orgânica deste diploma, que a Requerente invoca no art. 363.º do pedido de pronúncia arbitral, trata-se de uma questão de inconstitucionalidade abstracta, pois não está em causa a aplicação desse diploma à situação da Requerente e, por isso, trata-se de matéria que apenas ao Tribunal Constitucional cabe apreciar, no âmbito dos seus poderes exclusivos de fiscalização abstracta da constitucionalidade das leis (art. 281.º da CRP). De resto, a possibilidade de ser dada relevância fiscal a contribuições suplementares para fundos de pensões, subsequente ao reconhecimento contabilístico das respectivas responsabilidades, é genericamente permitida pelo n.º 7 do art. 43.º do CIRC, como se referiu, pelo que não é nesse ponto que se pode detectar um tratamento privilegiado da I... .

No que concerne aos princípios da proporcionalidade, da tributação em função da capacidade contributiva, da tributação fundamentalmente pelo rendimento real e da propriedade privada (artigos 2.º, 13.º, 18.º, 62.º e 104.º, n.º 2, da CRP), não decorre deles, naturalmente, que o direito a dedução de despesas que não foi exercido tempestivamente, não seja eliminado, por razões de segurança jurídica. A perda de direitos por falta de exercício no prazo previsto na lei é uma consequência perfeitamente adequada, particularmente quando se está perante um anormalmente longo prazo de 5 anos, só excepcionalmente previsto nas leis tributárias.

Conclui-se assim, que a Requerente não se encontra nas condições previstas na alínea c) do n.º 13 do art. 43.º do CIRC nem nas previstas nos n.ºs 1 e 5 do art. 5.º do DL n.º 159/2009, pelo que improcedem as suas pretensões, quer a principal, quer a subsidiária a que se referem os artigos 626.º a 631.º da petição inicial.

4. Decisão

Termos em acordam neste Tribunal Arbitral em

- julgar improcedente os pedido de declaração parcial da ilegalidade e anulação da autoliquidação de IRC e derrama consequente da Requerente relativa ao ano de 2012, na parte que é objecto do pedido de pronúncia arbitral que é a relativa às contribuições suplementares para fundos de pensões, a que corresponde o imposto de € 345.027,28;
- absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos respectivos pedidos.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 315.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 345.027,28.

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 5.814,00, de harmonia com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente.

Lisboa, 30-11-2012

Os Árbitros

(Dr. Jorge Lopes de Sousa)

(Dr. Amândio Silva)

(Dr. José Ramos Alexandre)