

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 170/2020-T

Tema: IRC - alteração da política contabilística; fundos de pensões; desvios atuariais; dedutibilidade

SUMÁRIO:

I – O artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011, definindo um regime transitório de dedução de ganhos e perdas atuariais relativos a planos de pensões pelo período de dez anos, com início em 1 de janeiro de 2012, em aplicação da Norma Internacional de Contabilidade n.º 19 (IAS 19), está a referir-se a variações patrimoniais negativas registadas no período de tributação de 2011 decorrentes da alteração da política contabilística e são essas variações patrimoniais – como tal ocorridas em 2011 - que são reconhecidas como custos dedutíveis para efeitos do apuramento do lucro tributável, repartidos pelo período de dez anos com início em 2012;

II - Um “Fundo de pensões” é um património autónomo exclusivamente afeto à realização de um ou mais planos de pensões e ou planos de benefícios de saúde e encontra-se sujeito a um regime de autonomia patrimonial, e, desse modo, o saldo positivo decorrente de desvios atuariais imputável a um Fundo de pensões não releva para a determinação da variação patrimonial negativa de um outro fundo de pensões, ainda que se encontre na titularidade da mesma pessoa colectiva.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carlos Alberto Fernandes Cadilha (árbitro-presidente), Jónatas Eduardo Mendes Machado e Marcolino Pisão Pedreiro (árbitros vogais), designados, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. Relatório

1. A..., S.A., com sede na Rua..., n.º..., em Lisboa, com o número único de identificação de pessoa coletiva e de registo na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa ... e um capital social de € 2.420.000.000,00, doravante designada, abreviadamente, por "A..." ou "Requerente", tendo sido notificada da decisão de indeferimento do recurso hierárquico interposto no seguimento do indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra o ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("IRC") n.º 2017..., de 16.10.2017, relativo ao período de tributação de 2015, com um valor a reembolsar de € 7.033.563,62 veio, no dia 13.03.2020, ao abrigo do disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro ("Regime da Arbitragem em Matéria Tributária") e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral com vista à declaração da ilegalidade do ato tributário de liquidação adicional de IRC e correspondentes notas de liquidação, de demonstração da liquidação de juros compensatórios e demonstração de acerto de contas.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 13.03.2020, pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD nomeou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, no dia 06.07.2020, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa nomeação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do art. 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos art.s 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 05.08.2020.

6. Na sua Resposta, apresentada a 28.09.2020, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT ou Requerida) veio alegar, por exceção, a incompetência material e temporal do

tribunal e impugnar as razões da Requerente, sustentar a improcedência do pedido de pronúncia arbitral por não provado, tendo sido assegurado à Requerente o direito de se pronunciar sobre as exceções invocadas.

7. A 15.10.2020, em aplicação dos princípios da autonomia na condução do processo, e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT, e não havendo outros elementos sobre que as partes se devam pronunciar, entendeu o presente tribunal dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º desse Regime, bem como a apresentação de alegações.

1.1. Apresentação dos factos

8. O A... assumiu a responsabilidade de pagar, aos seus colaboradores, pensões de reforma por velhice, invalidez, sobrevivência e cuidados médicos nos termos do estabelecido no Acordo Coletivo de Trabalho do Sector Bancário ("ACT"), para o pessoal admitido até 01.03.2009, beneficiando as admissões posteriores àquela data do regime geral da Segurança Social. Os benefícios previstos nos planos de pensões são os abrangidos pelo "Plano ACT – Acordo Coletivo de Trabalho do Setor Bancário" e pelo "Plano ACTQ-Acordo Coletivo dos Quadros do Setor Bancário". A Requerente financia as suas responsabilidades através de fundos de pensões geridos pela B..., S.A. Em 31.03.2011, a Requerente adquiriu a totalidade do capital social do C..., S.A., tendo adquirido, a 04.04.2011, a quase totalidade dos ativos e passivos do D... S.A., entre os quais as responsabilidades com o Fundo de Pensões E... .

9. A Requerente preparava as suas demonstrações financeiras de acordo com as Normas de Contabilidade Ajustadas ("NCA"), tal como definidas pelo Banco de Portugal, sendo as responsabilidades associadas àqueles fundos (e ativos que as suportam) enquadradas na *International Accounting Standard ("IAS") 19 – Benefícios dos Empregados*. Na redação da IAS 19 até meados de 2011, os desvios atuariais eram refletidos na demonstração de resultados, ainda que de forma faseada - *i.e.* aplicava-se o *método do corredor*, daí resultando que a Requerente apresentava, nas suas demonstrações financeiras relativas a 2010, desvios atuariais

no montante de € **102.246.356,23**, ainda não refletidos em resultados, relativos apenas ao Fundo de Pensões G..., o único que, à data, se encontrava na sua esfera. Na sequência das alterações consubstanciadas na IAS 19R, apesar de obrigatoriamente aplicáveis a partir de 2013, a Requerente, em 2011, em sintonia com outras entidades do setor financeiro – no contexto da transferência para a Segurança Social de um conjunto alargado de responsabilidades com pensões no final de 2011 – veio alinhar a sua política contabilística com as alterações do IAS 19R, deixando de aplicar o *método do corredor* com referência a 1 de janeiro deste ano.

10. A variação patrimonial negativa apurada, de € **102.246.356,23**, era decomposta nos montantes de (i) € **88.533.000,00**, relativo ao valor do *corredor* para os anos anteriores a 2009, inclusive, e de (ii) € **13.714.000,00**, relativo ao valor do *corredor* para o ano de 2010, com referência a 01.01.2011, analisada e evidenciada no Relatório e Contas daquele exercício. Nessa data a Requerente não tinha ainda na sua esfera as responsabilidades assumidas pelo D... com os seus colaboradores a cargo do respetivo Fundo de Pensões.

11. Mediante o Acordo Tripartido entre o Governo, a Associação Portuguesa de Bancos e os Sindicatos dos trabalhadores bancários sobre a transferência para a esfera da Segurança Social das responsabilidades das pensões em pagamento dos reformados e pensionistas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 127/2011, de 31.12, uma parte significativa das responsabilidades com pensões a cargo dos Fundos de Pensões em apreço transitaram para a Segurança Social, sendo que parte daquelas responsabilidades decorria de desvios atuariais que se encontravam por reconhecer em resultados ao abrigo do *método do corredor*.

12. O legislador, através do Orçamento do Estado para 2012, atendendo ao contexto em que decorreu a alteração da política contabilística, no Banco A... e no sector como um todo, introduziu um regime fiscal transitório, diferindo o reflexo fiscal daquele ajustamento de transição pelo período de dez anos, começando em 2012. A Requerente diferiu, pelo período de 10 anos, a relevância fiscal das variações determinadas a propósito do ajustamento contabilístico de transição para a nova redação da IAS 19, começando em 2012, no montante anual de € **10.224.635,62**, não tendo deduzido, para efeitos fiscais, qualquer montante relativamente àquela matéria em 2011, embora tenha apurado uma variação patrimonial negativa e procedido à dedução, no Quadro 07 da declaração de Rendimentos Modelo ano

seguinte (exercício de 2012), do referido montante de € **10.224.635,62** (*i.e.* um décimo da variação patrimonial negativa decorrente da transição verificada no exercício de 2011), conforme determinava o artigo 183.º do Orçamento do Estado para 2012.

13. Nos períodos de 2013, 2014 e 2015, na sequência das correções promovidas pela AT ao período de 2012, a Requerente considerou erradamente como montante dedutível, nas respetivas declarações de rendimentos, apenas € **8.994.021,25**, *i.e.* ao invés de considerar o montante de € **10.224.635,62** como componente negativa do lucro tributável, abateu àquele montante o que, de acordo com a AT, corresponderia ao ajustamento de transição associado ao Fundo de Pensões do E..., de € **1.230.614,37**. Entende a Requerente que o valor que deveria ter sido considerado e deduzido para efeitos do apuramento do seu lucro tributável no exercício fiscal de 2014 é de € **10.224.635,62**, devendo ser este o refletido no lucro tributável definitivo da Requeute para o exercício em apreço.

14. No decurso do exercício em apreço, o A... apurou desvios atuariais que teve necessidade de enquadrar à luz da nova política adotada, em particular o saldo positivo entre ganhos e perdas atuariais relativos ao Fundo de Pensões F... e respeitantes ao próprio ano de 2011, refletidos diretamente na situação líquida do Requerente, no montante de € **53.647.169,15**, do qual € **1.705.609,70** respeitava a desvios atuariais decorrentes de responsabilidades com o subsídio por morte. No que respeita ao Fundo de Pensões E..., já na sua esfera, foi apurada uma variação patrimonial positiva no montante de € **8.979.548,56**, correspondendo o valor de € **488.143,74** a desvios atuariais decorrentes de responsabilidades com o subsídio por morte, considerando a Requerente que estes desvios atuariais nada têm a ver com os relativos a anos anteriores, associados ao “método do corredor”, não sendo imputáveis à alteração de política.

15. O montante deduzido à matéria coletável em causa nos autos corresponde a uma parcela de um diferimento por 10 anos da “alteração da política contabilística relativa a planos de pensões e outros benefícios pós-emprego”, nos termos do artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011, tendo sido, no exercício de 2015, relevado pela Requerente 1/10 avos de € **89.940.210,50** (a relevar desde 2012, segundo o entendimento da Requerente), ou seja, € **8.994.021,05**.

16. Em cumprimento da ordem de serviço n.º 012017..., com despacho de 20.02.2017, os Serviços de Inspeção Tributária ("SIT") da AT determinaram uma ação de inspeção externa ao Requerente, abrangendo o período de 2015, de que resultaram diversas correções, em sede de IRC, tendo o A..... procedido, no decorrer da ação de inspeção, à regularização voluntária da totalidade daquelas correções e, posteriormente, sido notificado do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) e das correspondentes nota de liquidação adicional, demonstração da liquidação de juros e demonstração de acerto de contas. Face ao prejuízo fiscal apresentado pelo A... na sua Declaração de Rendimentos Modelo 22 de substituição de 2015, no montante de € **427.269.995,53**, a AT apurou correções à matéria coletável no valor de € **6.606.100,91**, decorrente de divergências na determinação da matéria coletável do Requerente à luz do respetivo regime fiscal.

17. No seguimento dessa ação de inspeção, os SIT da AT discordaram do procedimento adotado pelo Requerente. A AT considerou, em traços gerais, que o montante cuja relevância fiscal o Requerente deveria ter diferido não era a variação patrimonial apurada no saldo de abertura do exercício em que era adotada a nova política, mas, ao invés, o saldo de desvios atuariais na face do balanço a **31.12.2011**. Existe discordância quanto à data de referência que, nos termos do dito regime fiscal transitório, deve ser considerada para efeitos de determinação do valor a reportar pelo período de 10 anos e quanto à forma a como o Requerente apura o montante a reportar, sustentando a AT que o mesmo deveria considerar igualmente o valor acumulado dos desvios atuariais positivos associados ao Fundo de Pensões do E... para efeitos do montante a reportar por aquele período, sendo o ajustamento reportável, anualmente, nos termos do regime transitório previsto no Orçamento do Estado para 2012, de apenas € **2.950.724,62**. e não de € **8.994.021,05**.

18. Não se conformando com os fundamentos subjacentes a parte das correções promovidas pela AT, o Requerente deduziu reclamação graciosa e posterior recurso hierárquico contra o referido ato de liquidação adicional, tendo a AT decidido e reiterado a respetiva improcedência. Ainda assim, a Requerente não conforma com a correção promovida a propósito do ajustamento decorrente da alteração da política contabilística relativa a fundos de pensões e outros benefícios pós-emprego, entendendo que o valor que deve ser considerado e deduzido

para efeitos do apuramento do seu lucro tributável no exercício fiscal de 2014 é de € **10.224.635,62** e não de € **2.950.724,62**, como considerou a AT.

a. Argumentação das partes

19. A Requerente veio sustentar a procedência do seu pedido com base nos seguintes argumentos:

- a) A AT interpreta a norma incluída no Orçamento do Estado para 2012 ao arrepio do seu contexto, da sua teleologia, da sua letra e da sua lógica, não fazendo qualquer distinção entre a variação patrimonial decorrente da alteração da política contabilística e a variação patrimonial intrínseca ao próprio ano de 2011, tratando ambas como se decorressem da alteração da política contabilística;
- b) A AT pretende relevar as variações patrimoniais associadas ao Fundo de Pensões do E..., ignorando que as mesmas são positivas e não negativas e que, à data a que reporta a alteração da política contabilística do A..., ela não tinha qualquer responsabilidade com aquele Fundo de Pensões;
- c) Em 2010 as demonstrações financeiras não mencionavam qualquer variação patrimonial decorrente da política contabilística associada aos benefícios dos empregados, sendo que as mesmas não foram posteriormente alteradas, tendo sido preparadas de acordo com as políticas à data, entre as quais se incluía a opção pelo *método do corredor*;
- d) Quando da produção de efeitos da alteração da política contabilística, a 01.01.2011, o Fundo de Pensões do E... não estava refletido na sua contabilidade, sendo visível que as demonstrações financeiras do D..., a 31.12.2010, refletem o montante do *corredor* associado àquele Fundo de Pensões;
- e) A alteração da política contabilística situa-se em 01.01.2011, conseqüentemente os desvios atuariais verificados no exercício de 2011, que originaram um crédito na conta 612801-2 – Desvios Actuariais IAS 19, de € **53.647.169,15**, e um saldo final devedor de € **48.599.187,08** não devem entrar para o cômputo das variações patrimoniais negativas a diferir nos termos do regime transitório;

- f) Foi opção tendencialmente consensual da indústria financeira a alteração da política contabilística relativa aos desvios atuariais em 2011, por forma a que a transferência das responsabilidades para a Segurança Social operasse num quadro claro e sem implicações muito materiais na demonstração de resultados;
- g) Em 31.12.2011, o montante de € **48.599.187,08**, registado na conta 612 801 – 2 Desvios atuariais IAS 19, foi apurado decorrente da evolução do fundo de pensões da G... no exercício de 2011. No que concerne ao fundo de pensões do ex-D..., dado que o ajustamento de transição decorrente da alteração da política contabilística teve uma variação patrimonial positiva, no montante de € **12.306.143,74**, o mesmo não poderá ser ajustado para efeitos fiscais, na medida em que o artigo 183.º da Lei n.º 64-B72011, de 30.12, apenas se refere a variações patrimoniais negativas;
- h) De acordo com a IAS 1 "[n]ormalmente, uma entidade prepara consistentemente demonstrações financeiras para o período de um ano", tal como faz o Requerente. Assim, o A... prepara umas demonstrações financeiras para cada período económico de um ano, relativamente às quais determina o conjunto de políticas aplicáveis. Essas políticas são utilizadas de forma consistente pela entidade, sem prejuízo de esta, em situações justificáveis, poder optar por aplicar políticas distintas, como sucedeu à Requerente com a alteração de política relativamente aos benefícios dos empregados. Quando o A... preparou as suas demonstrações financeiras com referência ao período de 01.01.2011 a 31.12.2011, optou pelas políticas que considerou mais adequadas, escolhendo também por alterar a política que vinha aplicando aos benefícios dos empregados;
- i) A Requerente não tinha alternativa senão relevar fiscalmente a variação patrimonial negativa que registou em 2011 decorrente da alteração da política contabilística nos termos da IAS 19, em 2012 e nos nove anos subsequentes, *i.e.* € **10.224.635,62** em cada ano, não podendo presumir, nos termos do artigo 9.º do Código Civil, enquanto intérprete da lei, que o legislador pretendia dispor de forma distinta do que fez, muito menos de forma contrária ao que determinou;
- j) O parágrafo 19 da IAS 8 determina que “quando uma entidade altera uma política contabilística na aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação que não incluía

disposições transitórias específicas que se apliquem a essa alteração, ou quando altera uma política contabilística voluntariamente, ela deve aplicar a alteração retrospectivamente."

- k) Acrescenta o parágrafo 22 da IAS 8 que, “quando uma alteração na política contabilística é aplicada retrospectivamente (...) a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afectado para o período anterior mais antigo apresentado e as outras quantias comparativas divulgadas para cada período anterior apresentado como se a nova política contabilística tivesse sempre sido aplicada”, “excepto até ao ponto em que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo da alteração”;
- l) Tendo a Requerente alterado a sua *"política contabilística de reconhecimento dos ganhos e perdas atuariais relativos a planos de pensões e outros benefícios pós-emprego de benefício definido"* em 2011 e, em consequência, (ii) apurado uma variação patrimonial negativa decorrente daquela alteração, no montante de € **102.246.356,23**, e (iii) encontrando-se a mesma devidamente contribuída, conforme reconhece a AT, não lhe pareceu merecer qualquer dúvida a consideração fiscal daquela perda no período de dez anos, a começar em 2012;
- m) A Requerente preparou uma nota anexa às suas demonstrações financeiras sobre o “[i]mpacto da alteração da política contabilística de reconhecimento dos desvios atuariais associados ao plano de benefícios definidos”, da qual consta o ajustamento registado a 1 de janeiro de 2011 - no montante total de € **102.246.356,23**, opção, bem como o Relatório e Contas, que foi validada pelos Auditores do A... e pelo Supervisor (Banco de Portugal), não sendo conhecida qualquer oposição a esta matéria por parte de qualquer daquelas entidades;
- n) Não existiu qualquer variação patrimonial decorrente da alteração da “política contabilística de reconhecimento dos ganhos e perdas atuariais relativos a planos de pensões e outros benefícios pós-emprego de benefício definido” em outro ano que não 2011;
- o) Relativamente a 2012, a comparação da composição da situação líquida constante do Relatório e Contas de 2011, a 31.12.2012, com a composição da situação líquida

- a 01.01.2012, mostra que não houve, entre aqueles montantes, qualquer diferença;
- p) A introdução de um regime aplicável apenas aos efeitos decorrentes daquela alteração de política contabilística, e só a estes, pretende amortizar o impacto potencialmente adverso e de grande magnitude da alteração de uma política contabilística como a que trata dos benefícios aos empregados, sendo que, na ausência de um tal regime as entidades como a Requerente teriam de relevar fiscalmente, no próprio exercício (2011 no seu caso), um montante muito expressivo de desvios atuariais negativos, sendo que em 2011 se atravessava uma fase muitíssimo negativa da economia – foi em abril deste ano, aliás, que Portugal submeteu um pedido de auxílio financeiro internacional à Comissão Europeia, a qual, juntamente com o Banco Central Europeu e o FMI, negociaram um plano de ajustamento;
- q) Em linha com a “economia real”, também o sector financeiro apresentava sinais evidentes de debilidade, acumulando perdas sucessivas e multiplicando-se os casos de bancos intervencionados, pelo que a ausência de um regime transitório que diferisse a relevância fiscal do *stock* de desvios atuariais acumulados por um período mais longo traduzir-se-ia, muito provavelmente, na obtenção de prejuízos fiscais no próprio exercício, reportáveis por apenas quatro anos, nos termos do artigo 52.º do CIRC, na redação à data;
- r) No ajustamento de transição do Plano Oficial de Contabilidade (POC) para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) verificado no exercício de 2010, também foi criado um regime transitório instituído no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho;
- s) A adoção da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 27 implicou a alteração da política contabilística de reconhecimento de instrumentos financeiros transacionados em mercado regulamentado e representativos de menos de 20% do capital social de uma determinada entidade, que se encontravam mensuradas pelo modelo do custo, passando os mesmos a ser reconhecidos ao justo valor através de resultados, dada a sua qualificação enquanto ativos financeiros detidos para negociação ao abrigo daquela norma;

- t) A semelhança do caso do Requerente, também a alteração do normativo contabilístico para o SNC implicou uma adoção retrospectiva. A 1 de janeiro de 2010 (e não a 31 de dezembro de 2010) foi reconhecido pelas entidades abrangidas pelo SNC, em capitais próprios, a variação do justo valor daqueles títulos que teria sido reconhecido em ganhos ou perdas na demonstração de resultados nos períodos anteriores a 2010, exclusive, caso o novo normativo contabilístico tivesse sido aplicado desde a aquisição dos títulos. E foi àquele ajustamento, reconhecido em capitais próprios, que inequivocamente se aplicou o regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009;
- u) Também as variações de justo valor inerentes ao próprio exercício de 2010 foram reconhecidas na demonstração de resultados, não lhes tendo sido por regra aplicável aquele regime transitório: ao invés, foram analisadas enquanto variações do ano seguindo o enquadramento fiscal previsto no novo n.º 9 do artigo 18.º do CIRC;
- v) Também na adoção das NCA, com efeitos a partir de 01.01.2005, o ajustamento de transição era apurado por referência a 31.12.2004, não considerando (nem poderia ser de outro modo) a variação intrínseca ao próprio ano de 2005;
- w) Uma interpretação distinta da sustentada pela Requerente seria contrária ao enquadramento que, no passado, foi sendo conferido às variações patrimoniais decorrentes da alteração de políticas contabilísticas, adoção de novas normas ou novo referencial contabilístico, todos estes eventos com carácter retrospectivo;
- x) A aplicação retrospectiva não determina que as demonstrações financeiras dos anos anteriores sejam alteradas (razão pela qual as demonstrações de 2010 se mantiveram inalteradas, não tendo sido reprovadas e republicadas), mas sim que as demonstrações financeiras do ano da alteração incluam o efeito acumulado dessa aplicação (desde sempre) nos exercícios seguintes;
- y) O ajustamento de transição, no caso do Requerente, deverá decorrer do saldo de abertura de ano, a 01.01.2011, momento em que se determina efetivamente o impacto do reconhecimento dos ganhos e perdas atuariais relativos aos Fundos de Pensões de benefício definido decorrente da alteração da política contabilística;

- z) Mesmo ignorando que o momento relevante para efeitos da identificação do “ajustamento de transição” é o início do período - o que, como já se demonstrou, é errado - nunca teria a Requerente que considerar a totalidade do desvio atuarial relacionado com o Fundo de Pensões do F... e, certamente, nunca teria de considerar o *stock* de desvios atuariais relacionados;
- aa) Os desvios atuariais acumulados não refletidos em resultados associados ao Fundo de Pensões do E..., a 31.12.2010, eram positivos e ascendiam a € **12.306.143,74**. Neste sentido, a variação patrimonial que decorreria da alteração de política contabilística a registar na esfera a Requerente (que como vimos não sucedeu) seria, também ela, positiva. Inexistindo variações patrimoniais negativas a respeito do Fundo de Pensões em apreço, nunca poderia aquele diferimento ser-lhe aplicável. Acresce que, sendo aquelas variações patrimoniais positivas, as mesmas não eram relevantes para efeitos fiscais.
- bb) O artigo 21.º do CIRC determina que as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação concorrem para o apuramento da matéria coletável, exceto se expressamente excluídas – não se encontrando excluídas, de forma expressa, as variações patrimoniais associadas a desvios atuariais. Sendo as variações patrimoniais positivas associadas a desvios atuariais do Fundo de Pensões ganhos meramente potenciais (não tendo associados qualquer resgate de ativos a seu favor), o Requerente tem entendido que as mesmas não relevam para efeitos do apuramento do resultado tributável.
- cc) À luz do regime previsto no artigo 43.º do CIRC, vertido pela AT naquela ficha doutrinária n.º 1172/2015, a tributação dos desvios atuariais positivos associados ao Fundo de Pensões do E..., no decorrer do período de tributação de 2011, constituiria uma violação do princípio da proteção da confiança na medida em que os contribuintes, como o caso do A..., agem em consonância com o entendimento proferido pela AT.

19.1. Com base nestes argumentos, a Requerente pede que a presente correção efetuada pela AT ao período de 2015 no montante de € **6.043.296,43** seja anulada, reconhecendo o

tribunal que o ajustamento de transição resultante da alteração da IAS 19 previsto no OE 2012 decorre do diferimento da variação patrimonial negativa no valor de € **102.246.356,23**, originando desta forma um ajustamento no resultado tributável do Requerente no montante de € **10.224.635,60**, juntamente com a anulação das decisões de indeferimento proferidas em sede de procedimento de reclamação graciosa e de recurso hierárquico.

20. A Requerida respondeu, por exceção e impugnação, sustentando que o presente pedido deve ser julgado improcedente, com os seguintes fundamentos:

Exceção dilatória de incompetência material e temporal

- a) Ao invocar que não só a correção promovida pela AT (e aqui impugnada) deve ser anulada, como igualmente deve ser reconhecido que na sua autoliquidação de IRC do exercício de 2015 seja relevado, não o montante por si inicialmente declarado, de € **8.994.021,05** (1/10 de € **89.940.210,50**), mas ao invés o montante de € **10.224.635,60** (1/10 avos de € **102.246.356,23**), a Requerente está extravasar o pedido de anulação do ato tributário de liquidação promovido pela AT, sendo para esse efeito o tribunal arbitral materialmente incompetente, visto o âmbito de competência dos tribunais arbitrais constituídos ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), não contemplar pedidos tendentes ao reconhecimento de direitos em matéria tributária;
- b) Está-se perante uma impugnação pela Requerente da sua própria autoliquidação de IRC do exercício de 2015, na qual a mesma considerou, por referência à “alteração da política contabilística relativa a planos de pensões e outros benefícios pós-emprego” prevista artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011, o montante de € **8.994.021,05**, requerida no presente pedido de pronúncia arbitral, não sendo possível, nos termos do artigo 131.º do CPPT, a impugnação contenciosa direta, devendo ter sido apresentada, previamente, reclamação graciosa das autoliquidações aqui em causa;
- c) Mesmo que se conte um prazo de dois anos para dedução da impugnação contenciosa direta do término da data para apresentação da autoliquidação de

IRC, qual seja o dia 31.05.2014, já encontra ultrapassado o prazo, atento o pedido de pronúncia arbitral ter sido apresentado a 04.06.2019, isto é, mais de dois anos depois de 31.05.2014;

Impugnação

- d) O regime transitório previsto no Orçamento do Estado para 2012 foi inicialmente aplicável ao período de tributação de 2012 e, nesse sentido, as variações patrimoniais negativas decorrentes da alteração da política contabilística deverão corresponder ao valor refletido na contabilidade com referência a 31.12.2011 e não a 01.01.2011;
- e) Seria absurdo que os efeitos do regime transitório se projetassem a partir do período de tributação que se inicie em ou após 01.01.2012 e nos nove períodos de tributação seguintes e que os valores das variações patrimoniais negativas decorrentes da alteração da política contabilística se reportassem ao valor dos desvios atuariais acumulados reconhecidos pelo *método do corredor* à data de 31.12.2010;
- f) Tendo presente que a alteração da política contabilística de reconhecimento dos ganhos e perdas atuariais relativos a planos de pensões e outros benefícios pós-emprego de benefícios definidos, em 2011, era facultativa, o objetivo da medida contida no artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12, foi o de dar um forte incentivo a uma tomada de decisão nesse sentido, por parte dos sujeitos passivos, facilitando a opção por um método alternativo ao *método do corredor* que, embora exercida no quadro da IAS 19, permitia antecipar os efeitos da IAS 19R, aprovada em 16.06.2011, mas com eficácia nos períodos anuais com início em ou após 01.01.2013;
- g) O legislador teve também como propósito estabelecer o alinhamento do ano da transição – 2011 – do abandono do método do «corredor», de modo a colocar todos os sujeitos passivos em situação idêntica, a partir dos períodos de tributação iniciados em ou após 01.01.2012;
- h) Não encontra sustentação na letra e no espírito daquela norma a tese interpretativa defendida pela Requerente, refletida nos procedimentos que

adotou, no sentido de reportar a variação patrimonial negativa decorrente da alteração, nos termos previstos na Norma Internacional de Contabilidade n.º 19, da política contabilística de reconhecimento dos ganhos e perdas atuariais relativos a planos de pensões e outros benefícios pós-emprego de benefício definido, respeitantes a contribuições efetuadas nesse período ou em períodos de tributação anteriores a 31.12.2010 e não a 31.12.2011;

- i) O legislador foi muito preciso ao determinar que: (i) as variações patrimoniais negativas decorriam da alteração da política contabilística de reconhecimento dos ganhos e perdas atuariais relativos a planos de pensões e outros benefícios pós-emprego de benefício definido, nos termos da NIC 19, sendo que já era conhecido que a IAS 19R não comportava o método do «corredor»; (ii) o registo contabilístico das variações patrimoniais negativas seria efetuado no período de tributação de 2011; (iii) as variações patrimoniais negativas respeitariam a contribuições efetuadas nesse período (2011) ou em períodos de tributação anteriores; e (iv) as variações patrimoniais negativas são dedutíveis no apuramento do lucro tributável, em partes iguais, no período de tributação que se inicie em ou após 01.01.2012 e nos nove períodos de tributação seguintes;
- j) O regime transitório previsto no artigo 183.º da Lei n.º 64- B/2011, é aplicável às variações patrimoniais negativas decorrentes da alteração na política contabilística de reconhecimento dos desvios atuariais ocorrida em 2011 e refletida nas demonstrações financeiras desse período, não sendo atribuída relevância fiscal aos ajustamentos que, em observância da IAS 8, se traduziram no cálculo dos ganhos e perdas atuariais acumulados que poderiam ser diferidos em balanço de acordo com o *método do corredor*, ajustando o balanço de abertura de 2011 e os valores comparativos das demonstrações financeiras de 2010;
- k) Foi este o entendimento seguido por instituições de crédito em 2011, conforme pode verificar-se da consulta aos relatórios e contas, sendo que o tratamento diferenciado que a Requerente reclama, além do mais, violaria o princípio da igualdade, relativamente a situações substancialmente idênticas;

- l) A Requerente confirma que inexistiu qualquer variação patrimonial decorrente da alteração da política contabilística “em outro ano que não 2011”, ano em que exerceu a opção de alteração da política contabilística passando a reconhecer os desvios atuariais do exercício por contrapartida de reservas;
- m) Diferentemente do que a Requerente indica, a variação patrimonial negativa relevante para efeitos do artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011 não corresponde ao montante dos desvios atuariais determinados pelo *método do corredor* acumulados até 31.12.2010, por aplicação retrospectiva da nova política nos termos do parágrafo 29 da IAS 83;
- n) Não procedem os exemplos fornecidos sobre o regime transitório constante do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13.07, e sobre os ajustamentos de transição por adoção das NCA, sendo forçoso reconhecer as diferenças, quer do contexto, quer de redação, resultando de forma cristalina que o artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011, situa o registo da alteração de política contabilística no exercício de 2011 e a inclusão de 1/10 das decorrentes variações patrimoniais negativas no lucro tributável do período de tributação com início de 2012 e nos nove períodos seguintes;
- o) O valor a reter das variações patrimoniais negativas a título de desvios atuariais, para efeitos do cálculo da fração anual (um décimo), a deduzir ao lucro tributável, seria € **48.599.187,08**, que deveria ser expurgado dos desvios atuariais relativos ao “subsídio por morte”, no montante de €**1.705.608,70**, por não ter enquadramento no artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011, já que as contribuições abrangidas devem respeitar às finalidades contempladas no n.º 2 do artigo 43.º do CIRC;
- p) Dessa operação resulta que relativamente ao fundo de pensões “próprio” da A..., o valor das variações patrimoniais negativas a imputar ao período de tributação de 2012 e nos nove exercícios seguintes é de € **50.304.795,76** (€ **48.599.187,08** + € **1.705.608,70**), ou seja, a fração a deduzir em cada ano seria de € **5.030.4779,57** e não de € **10.224.635,60** (valor deduzido em 2012) ou de € **8.994.021,05** (deduzido em 2013);

- q) Relativamente à pretensão da recorrente, de corrigir a compensação efetuada, e de poder deduzir ao lucro tributável de 2013 de uma importância igual à deduzida em 2012, o que implicando um acréscimo ao valor deduzido do montante de **€ 1.230.614,37**, a mesma não deve proceder por não ter suporte nem na letra nem no espírito das normas reguladoras da dedutibilidade das contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social que garantem, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa, previstas no artigo 43.º do CIRC, em particular no n.º 2;
- r) Em 31.12.2011, a A... era detentora de 100% do capital da C..., S.A., tendo, como consequência dessa aquisição, adquirido, em 04.04.2011, a quase totalidade dos ativos e passivos do D..., S.A, entre os quais figuram as responsabilidades com o fundo de pensões E..., assumindo os riscos atuariais e de investimento associados aos planos de pensões dos dois Fundos;
- s) Relativamente ao fundo de pensões do ex- D..., o valor total das variações patrimoniais positivas resultantes da alteração da política contabilística ascendia em 31.12.2011, a **€ 21.285.694,30**, valor do saldo credor da conta de capitais próprios 612802-9 – Desvios actuariais IAS 19–FNB, sendo **€ 12.306.143,74**, atribuídos a desvios atuariais imputáveis a exercícios anteriores a 2011 e **€ 8.979.548,56**, por desvios atuariais respeitantes ao próprio exercício de 2011;
- t) Tal como se verificava no fundo de pensões “próprio” da A..., também em relação ao Fundo de pensões do ex- D..., os movimentos contabilísticos dos desvios atuariais atinentes à alteração da política contabilística foram efetuados com data de Dezembro de 2011, sendo que, diferentemente da prática seguida em 2012, a Requerente, no exercício de 2015, procedeu à agregação dos valores dos desvios atuariais acumulados até à data de 31.10.2010, pelo que, para efeitos da aplicação do regime previsto no artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011, utilizou uma base de cálculo dada pela diferença [**€ 89.940.210,50**] entre as variações patrimoniais negativas [**€ 102.246.356,23**] do Fundo “próprio” e as variações

- positivas do Fundo de pensões do ex-D... [€ **12.306.143,74**];
- u) A Requerente não adotou uma linha de atuação consistente, porquanto nos cálculos efetuados para a determinação do montante da dedução a efetuar ao lucro tributável de 2015, para efeitos da aplicação do regime previsto no artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011, não foram tomadas em conta as variações patrimoniais positivas correspondentes aos desvios atuariais apurados a 31.12.2011, relativamente ao fundo de pensões do ex- D..., sendo certo que os ajustamentos de transição decorrentes da adoção da política contabilística reportam àquela data;
 - v) Com a aquisição do D..., a Requerente assumiu as responsabilidades, incluindo ativos e passivos do fundo de pensões, tendo procedido ao cálculo dos ajustamentos decorrentes da alteração da política contabilística, a 31.12.2010, e dos desvios atuariais acumulados reportados a 31.12.2011, no montante de € **21.285.694,30** (valor positivo);
 - w) Ainda que a Requerente afirme que os dois fundos de pensões revestem características distintas, não resulta demonstrado de forma cabal que não seja possível verificar-se alguma compensação entre os excedentes de um fundo e os défices do outro, em relação às responsabilidades com pensões de reforma, de modo a mitigar o esforço financeiro com contribuições futuras, sendo que a IAS 19R permite a compensação, conforme previsto §131 (§119 da IAS19);
 - x) Os dois fundos de pensões estão sob a égide da mesma entidade e como é lembrado no RIT, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC a dedutibilidade dos gastos com as contribuições «não implica por parte das empresas, uma análise individual destes gastos» a qual nem faria sentido tendo presente que os “trabalhadores da empresa (“a generalidade”) devem ser tratados como um todo, o mesmo acontecendo às responsabilidades assumidas pela empresa;
 - y) A autonomização efetuada pela Requerente entre os dois fundos de pensões para efeitos do cálculo das variações patrimoniais negativas a diferir nos termos do artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011, na medida em que não entrou em consideração com os desvios atuariais do Fundo de pensões do ex-D... apurados à data de

31.12.2011, não observa as regras consagradas no artigo 43.º do CIRC e no artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011.

20.1. Com base nestes argumentos, a Requerida sustenta que devem ser julgadas procedentes as exceções dilatórias invocadas, absolvendo-se em conformidade a Requerida da instância, ou caso assim não se entenda, deve o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais conseqüências.

II. SANEAMENTO

21. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 4.º, ambos do RJAT.

22. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vd. art.s 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma, e art.s 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

III. Do Mérito

III.1.1. Factos provados

23. Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente, A..., é uma instituição de crédito, do tipo caixa económica bancária, controlada pelo G... (doravante designado por “G...”), tendo sido constituída em 24 de março de 1844, sendo supervisionada pelo Banco de Portugal, tendo por objeto o exercício da atividade própria das instituições de crédito do seu tipo; (Documento 1)
- b) A Requerente preparava as suas demonstrações financeiras de acordo com as Normas de Contabilidade Ajustadas (“NCA”), tal como definidas pelo Banco de Portugal, as

- responsabilidades associadas àqueles fundos (e ativos que as suportam) foram enquadradas na *International Accounting Standard* ("IAS") 19 – Benefícios dos Empregados. (Documento 6)
- c) Na redação inicial dessa Norma, os desvios atuariais relativos a Fundos de Pensões eram refletidos nas demonstrações financeiras das entidades de uma forma faseada, de harmonia com o chamado *método do corredor*; (Documento 6, PA, RIT)
- d) A partir de 01.01.2011, a Requerente deixou de aplicar o "método do corredor, alinhando a sua política contabilística com as alterações decorrentes do IAS 19R na sequência da alteração da IAS 19 introduzida pelo Regulamento (UE) n.º 475/2012 da Comissão, de 5 de junho de 2012, que passou a prever o abandono do método do corredor o mais tardar a partir da data do início do primeiro exercício que comece em ou após 1 de janeiro de 2012; (Documentos 9, 10)
- e) A Requerente apresentava, nas suas demonstrações financeiras relativas a 2010, com referência a 01.01.2011, em "*Resultados transitados*", desvios atuariais negativos no montante de € **102.246.356,23**, ainda não refletidos em resultados, relativos apenas ao Fundo de Pensões F..., decomposto nos montantes de (i) € **88.533.000,00** relativo ao valor do corredor para os anos anteriores a 2009, inclusive, e de (ii) € **13.714.000,00**, relativo ao valor do corredor para o ano de 2010; (Documentos 3, 7, 9)
- f) Em 31.03.2011, o A... adquiriu a totalidade do capital social do C..., S.A., tendo adquirido, 04.04.2011, a quase totalidade dos ativos e passivos do D... S.A., entre os quais as responsabilidades com o Fundo de Pensões E...; (PI, PA, RIT)
- a) A Requerente assumiu diversas responsabilidades pós-emprego com os seus colaboradores, tendo ficado as mesmas essencialmente a cargo de dois fundos de pensões - o Fundo de Pensões do G... e o Fundo de Pensões do E...; (Documentos 1, 9,10, 11)
- b) Mediante o Acordo Tripartido entre o Governo, a Associação Portuguesa de Bancos e os Sindicatos dos trabalhadores bancários sobre a transferência para a esfera da Segurança Social das responsabilidades das pensões em pagamento dos reformados e pensionistas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 127/2011, de 31.12, uma parte significativa das responsabilidades com pensões a cargo dos Fundos de Pensões em apreço

- transitaram para a Segurança Social.
- c) Através da ordem de serviço n.º 012017..., com despacho de 20.02.2017, os SIT da AT determinaram uma ação de inspeção externa ao Requerente, abrangendo o período de 2015;
 - d) Face ao prejuízo fiscal apresentado pelo A... na sua Declaração de Rendimentos Modelo 22 de substituição de 2015, no montante de € 427.269.995,53, a AT apurou correções à matéria coletável no valor de € 6.606.100,91, decorrente de divergências na determinação da matéria coletável do Requerente à luz do respetivo regime fiscal;
 - e) Em 16.10.2017 a Requerente foi notificada do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2017..., relativo ao período de tributação de 2015, com um valor a reembolsar de em € 7.033.563,62 (Documento 2);
 - f) Por ofício datado de 23.05.2018, a Requerente foi notificada da decisão reclamação graciosa deduzida contra o ato de liquidação adicional (Documento 4);
 - g) Por ofício datado de 20.11.2019, a Requerente foi notificada do indeferimento do recurso hierárquico interposto decisão reclamação graciosa (documento 5).

III.1.2. Factos não provados

23. Não foi feita a prova de o ofício mencionado na antecedente alínea g) ter sido enviado por carta registada.

Não há outros factos relevantes para a apreciação da causa que não se tenham provado.

III.1.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

24. O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. art. 123.º, n.º 2, do CPPT, e art. 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

25. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (vd. art. 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

26. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do disposto no art. 110.º, n.º 7, do CPPT, e as provas apresentadas, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

3.2.1. Exceções

3.2.1.1. Incompetência do tribunal arbitral

27. A Autoridade Tributária invoca a exceção de incompetência do tribunal arbitral por considerar que a Requerente não se limita a impugnar a correção no montante de € 6.043.296,43 que resultou da ação inspetiva, mas pretende ainda que seja reconhecido que o ajustamento a efetuar na declaração de rendimentos do período de 2014 corresponde a uma dedução ao resultado tributável no montante de € 10.224.635,62, deduzindo assim um pedido de reconhecimento de direitos em matéria tributária que não cabe na competência dos tribunais arbitrais.

28. Com efeito, a Requerente formula o pedido nos seguintes termos:

“Nestes termos e nos mais de Direito, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser admitido e julgado procedente e, conseqüentemente:

a) Anulado parcialmente o ato tributário de liquidação adicional de IRC, identificado com o n.º 2017..., de 16 de Outubro de 2017, da autoria da AT, revertendo a correção ao prejuízo fiscal do exercício no montante € 6.043.296,43 e determinando que o ajustamento a efetuar na declaração de rendimentos Modelo 22 do período de 2015 corresponde a uma dedução ao resultado tributável no montante de € 10.224.635,62.”

29. A referência ao ajustamento da dedução a efetuar em 2014 relaciona-se com a consideração das variações patrimoniais dos fundos de pensões em conjunto, incluindo o Fundo

de Pensões do E..., segundo o entendimento expresso pela Autoridade Tributária no Relatório de Inspeção Tributária. De facto, relativamente ao exercício de 2012, os serviços inspetivos haviam entendido que a dedução para efeitos fiscais das variações patrimoniais decorrentes da alteração da política contabilística devia englobar, com referência a 31 de Dezembro de 2010, a diferença entre a variação patrimonial negativa imputável ao Fundo Pensões do F..., no montante de € 102.246.356,23 e a variação patrimonial positiva imputável ao Fundo Pensões E..., no montante de € 12.306.145,73, de onde resulta que a dedução anual se fixava em € 8.994.021,05 e não em € 10.224.635,60.

30. Como resulta do pedido, tal como se encontra formulado, a Requerente impugna o ato de liquidação adicional em IRC resultante da correção aritmética, mas pretende igualmente discutir o valor da dedução anual a considerar, visto que entende que as variações patrimoniais não têm de ser consideradas globalmente, mas por referência a cada um dos fundos de pensões. E por isso mesmo propugna que o valor da dedução anual se fixe em € 10.224.635,62, e não em € 8.994.021,05.

31. Assim a Requerente desenvolve a causa de pedir em duas vertentes: uma referente ao Fundo de Pensões F... e outra referente ao Fundo de Pensões E... . E, por outro lado, o valor da dedução anual a considerar é um dos pressupostos da liquidação adicional, visto que a Autoridade Tributária, com referência a 31 de Dezembro de 2010, parte de uma variação patrimonial considerada globalmente, incluindo quer a variação patrimonial negativa imputável ao Fundo Pensões da F... quer a variação patrimonial positiva imputável ao Fundo Pensões do E... .

32. Ora, se a Requerente impugna a liquidação adicional em IRC e discute na petição inicial o englobamento das variações patrimoniais de ambos os fundos de pensões, e, portanto, não só a correção no montante de € 6.043.296,43, mas também a inclusão no cálculo da dedução da variação patrimonial imputável ao Fundo Pensões E... (€ 1.230.614,37), é patente que estamos ainda no âmbito da declaração de ilegalidade do ato de liquidação. E não é pelo facto de a Requerente ter formulado o pedido em termos de se *reconhecer* esse ajustamento na dedução anual que transforma um pedido de declaração de ilegalidade num pedido de reconhecimento de direitos.

33. A exceção é, por conseguinte, improcedente.

3.2.1.2. Impossibilidade de impugnação contenciosa direta

34. Relativamente à correção da dedução por indevido englobamento das variações patrimoniais, a Autoridade Tributária alega ainda a impossibilidade de impugnação contenciosa direta por estar em causa um erro na autoliquidação, cuja impugnação judicial é obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa necessária, nos termos do artigo 133.º, n.º 1, do CPPT, visto que não se trata exclusivamente de matéria de direito e não se verifica a ressalva a que se refere o n.º 3 desse artigo.

35. No entanto, nada permite concluir que estamos aí perante um mero erro na autoliquidação. Como se deixou exposto, a inclusão na declaração de rendimentos de 2014 do valor de € 8.994.021,05, a título de dedução por alteração da política contabilística, é determinada no seguimento das correções promovidas pela Autoridade Tributária relativamente ao período de tributação de 2012.

36. Por outro lado, a Requerente, na petição inicial, não deixa de afirmar no artigo 92.º, por razões que são depois desenvolvidas (artigos 181.º e segs.), que “deveria ter deduzido, para efeitos do apuramento do seu lucro tributável no exercício fiscal de 2015, o montante de € 10.224.635,60”, acrescentando que “apenas aquele montante reflete o ajustamento de transição decorrente da alteração da política contabilística”.

37. A dedução pelo valor de € 8.994.021,05 não é, por conseguinte, o resultado de um erro na autoliquidação, mas o efeito de uma exigência da Autoridade Tributária, que corrigiu o apuramento da matéria tributável com base na avaliação conjunta das variações patrimoniais do Fundo Pensões da F... e do Fundo Pensões do E... .

38. E, além disso, a Requerente não está impedida de discutir esse pressuposto da liquidação na impugnação judicial que visa a correção efetuada pela Autoridade Tributária relativamente ao ano de 2015.

39. Não ocorre, portanto, um qualquer erro na autoliquidação, pelo que não se tornava necessária a prévia apresentação de reclamação graciosa para efeito de impugnação judicial do ato de liquidação.

40. A exceção é, assim, improcedente.

3.2.1.3. Intempestividade do pedido arbitral

41. Defende a Requerida que o prazo de impugnação judicial de 90 dias, previsto no n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, contar-se-á da data da apresentação da declaração em que é feita a autoliquidação, momento em que ocorre o conhecimento do facto lesivo. Mas mesmo que se considere o entendimento jurisprudencial segundo o qual, nos casos de autoliquidação em que está em causa matéria de direito e se seguiram orientações genéricas da administração tributária, o prazo de impugnação judicial é de dois anos, a impugnação teria sido apresentada intempestivamente.

42. Isso porque o prazo se conta a partir do termo da data para apresentação da autoliquidação de IRC, que ocorreu em 31 de maio de 2014, pelo que o pedido arbitral, tendo dado entrada em 13 de Março de 2020 é intempestivo por ter dado entrada para além daquele prazo.

43. Ainda no que se refere a este aspeto, a Autoridade Tributária parte do princípio de que estamos perante uma impugnação judicial referente a um erro na autoliquidação, o que - como vimos - não é o caso.

44. E, por outro lado, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o pedido arbitral é apresentado no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma, e, bem assim, da notificação da decisão ou termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico.

45. No caso, a decisão de indeferimento do recurso hierárquico foi notificada por ofício datado de 20 de novembro de 2019 (doc. n.º 5 junto ao pedido), não havendo prova no processo de ter sido realizada por carta registada, pelo que não funciona a presunção de ter sido efectuada no terceiro dia útil posterior ou no primeiro dia útil seguinte a esse (artigo 113.º, n.º 1, do CPA).

46. E, por outro lado, no pedido arbitral, a Requerente refere que foi notificada do indeferimento do recurso hierárquico no dia 19 de dezembro de 2019, o que não foi contestado pela Autoridade Tributária. E, em todo o caso, de acordo com os critérios gerais do ónus da prova (artigo 342.º, n.º 2, do Código Civil), compete à Requerida o ónus da prova dos factos extintivos do direito, pelo que, não tendo sido feita a prova de que o indeferimento foi notificado antes daquela data, o pedido, tendo sido apresentado em 13 de Março de 2020, é tempestivo

47. A exceção invocada pela Requerida é consequentemente improcedente.

3.2.2. Impugnação

48. O objeto do pedido prende-se com a contestação parcial da Requerente à liquidação adicional de IRC, a propósito da correção promovida pelos serviços de inspeção tributária (SIT) ao lucro tributável relativo ao exercício de 2015, no montante de € **6.043.296,43**. Suscitam-se fundamentalmente duas questões (i) saber se a data de referência, para o cálculo das variações patrimoniais negativas decorrentes da alteração da política contabilística de reconhecimento dos ganhos e perdas atuariais relativos a planos de pensões e outros benefícios pós-emprego, a reportar pelo período de dez anos, nos termos definidos pelo artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, deve corresponder ao valor refletido na contabilidade em **31.12.2011** ou em **01.01.2011**; (ii) forma de cálculo do montante das variações patrimoniais negativas reportáveis, nos casos em que uma mesma entidade assume a responsabilidade por dois fundos de pensões autónomos. Antes de entrar na análise das questões, importa recuperar, dos factos anteriormente referidos, os mais relevantes.

49. Na sequência da alteração da política contabilística de reconhecimento dos ganhos e perdas atuariais relativos a planos de pensões pós-emprego de benefício definido, a Requerente apurou, à data de **01.01.2011**, uma variação patrimonial negativa de € **102.246.356,23**, tendo efetuado a dedução para apuramento do lucro tributável de um décimo desse montante, a partir de 2012, em aplicação do disposto no artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

50. A AT, no âmbito de um procedimento inspetivo incidente sobre o período de tributação de 2015, na linha do que já havia feito anteriormente, procedeu à correção aritmética ao apuramento de imposto, sustentando que o montante cuja relevância fiscal a Requerente deveria ter diferido, era o saldo de desvios atuariais no balanço a **31.12.2011** e não a variação patrimonial apurada no saldo de abertura do exercício em que a nova política tinha sido adotada. Além disso, sustentava a AT, importava considerar o valor acumulado dos desvios atuariais positivos associados ao Fundo de Pensões do E... para efeitos do montante a reportar por aquele período.

51. De acordo com este entendimento, a AT contabilizou, além do saldo negativo de € **102.246.356,23**, o crédito de ganhos e perdas atuariais ocorridos no decurso do ano de 2011, que originaram um crédito na conta 612801-2 – Desvios Actuariais IAS 19, de € **53.647.169,15**, e um saldo final devedor de € **48.599.187,08**, valor que deveria entrar para o cômputo das variações patrimoniais negativas a diferir nos termos do regime transitório, havendo que aditar-lhe um crédito de € **1.705.609,70**, relativo ao subsídio por morte – visto que as contribuições abrangidas devem respeitar às finalidades contempladas no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRC, – perfazendo um total de € **50.304.796,78**, pelo que deveria ser esse o montante dedutível para efeitos do disposto no artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011.

52. Paralelamente, os serviços inspetivos da AT haviam entendido que a dedução para efeitos fiscais das variações patrimoniais decorrentes da alteração da política contabilística devia englobar, com referência a **31.12.2010**, a diferença entre a variação patrimonial negativa imputável ao Fundo Pensões da F..., no montante de € **102.246.356,23**, e a variação patrimonial positiva imputável ao Fundo Pensões E..., no montante de € **12.306.143,74**, atribuídos a desvios atuariais imputáveis a exercícios anteriores a 2011, de onde resulta que o saldo devedor a essa data se fixava em € **8.994.021,05** e não em € **10.224.635,62**.

53. A A... deduziu à matéria tributável de IRC esse montante de € **8.994.021,05** como sendo a parte, imputável a 2015, do diferimento por dez anos da “alteração da política contabilística relativa a planos de pensões e outros benefícios pós-emprego” prevista no art.º 183.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Orçamento de Estado de 2012)], quando, em

resultado da correta aplicação da disciplina aí vertida apenas poderia ter deduzido € **2.950.724,62** – dado que, em relação os desvios atuariais apurados no decurso de 2011, e por efeito do englobamento das variações patrimoniais dos dois fundos de pensões, a variação patrimonial era de € **29.507.246,22**, resultante da diferença entre o valor negativo de € **50.304.796,78**, imputável ao Fundo Pensões da F..., e o valor positivo de € **20.797.550,56**, imputável ao Fundo Pensões E... .

54. Face ao prejuízo fiscal apresentado pelo A... na sua Declaração de Rendimentos Modelo 22 de substituição de 2015, no montante de € **427.269.995,53**, a AT apurou correções à matéria coletável no valor de € **6.606.100,91**, decorrente de divergências na determinação da matéria coletável do Requerente à luz do respetivo regime fiscal, sendo que a Requerente, propugnando que o valor da dedução anual se fixe em € 10.224.635,62, e não de € **2.950.724,62**, como considerou a AT, considerando também incorreto o valor de € 8.994.021,05, constante da sua declaração fiscal.

55. A primeira das duas questões decidendas diante deste tribunal consiste em saber se a data de referência, para o cálculo das variações patrimoniais negativas decorrentes da alteração da política contabilística de reconhecimento dos ganhos e perdas atuariais relativos a planos de pensões e outros benefícios pós-emprego, a reportar pelo período de dez anos, nos termos definidos pelo artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, deve corresponder ao valor refletido na contabilidade em **31.12.2011** ou em **01.01.2011**. Por outras palavras, importa indagar se a variação patrimonial negativa apurada no termo do período de tributação de 2011 para ser deduzida faseadamente ao abrigo do regime do artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011, nos períodos de tributação iniciados em ou após **01.01.2012**, seria a registada no termo do exercício de 2010, no indicado montante de € **102.246.356,23**, respeitante exclusivamente ao Fundo de Pensões F..., ou o saldo dos desvios atuariais apurados no balanço no termo do exercício de 2011.

56. Importa ter presente teor literal do preceito que está na base da presente controvérsia, o artigo 183.º, da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, Orçamento do Estado para 2012, que, nos termos do artigo 215.º, entrou em vigor em 01.01.2012:

“Artigo 183.º

Alteração da política contabilística relativa a planos de pensões e outros benefícios pós-emprego

As variações patrimoniais negativas registadas no período de tributação de 2011 decorrentes da alteração, nos termos previstos na Norma Internacional de Contabilidade n.º 19, da política contabilística de reconhecimento dos ganhos e perdas actuariais relativos a planos de pensões e outros benefícios pós-emprego de benefício definido, respeitantes a contribuições efectuadas nesse período ou em períodos de tributação anteriores, não concorrem para os limites estabelecidos nos n.ºs 2 e 3 do artigo 43.º do Código do IRC, sendo consideradas dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável, em partes iguais, no período de tributação que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2012 e nos nove períodos de tributação seguintes.”

57. O artigo 43.º, do CIRC¹, para que remete esta disposição, tem como epígrafe “realizações de utilidade social”. O seu n.º 2, nas alíneas a) e b), qualifica como gastos do período de tributação, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários, os suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais, bem como com contractos 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. O n.º 3, dispõe que o limite de 15% aí estabelecido é elevado para 25% se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social.

58. Da leitura integrada das disposições em causa, resulta que o artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011, cinzelando uma exceção ao regime geral estabelecido no artigo 43.º do CIRC, delimita um regime transitório de dedução de ganhos e perdas atuariais respeitantes a planos de pensões e outros benefícios pós-emprego pelo período de dez anos, com início em **01.01.2012**, em aplicação da Norma Internacional de Contabilidade n.º 19 (IAS 19), na redação resultante do Regulamento (UE) n.º 475/2012, da Comissão, de 5 de Junho. Este ato normativo europeu,

¹ Redação da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que republicou o CIRC.

obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável em todos os Estados-Membros, adotou uma nova regulamentação da contabilização dos desvios atuariais, nos seus parágrafos 128º e 129º, que se traduziu na eliminação do procedimento de diferimento dos desvios atuariais, conhecido como o *método do corredor (corridor rule)*, passando as perdas atuariais e financeiras a ser refletidas diretamente em capitais próprios, na rubrica "Outras reservas - desvios atuariais", no período em que ocorressem. O artigo 2.º, n.º 2, deste Regulamento, determinava o dever de as empresas aplicarem essas alterações do regime contabilístico o mais tardar a partir da data de início do seu primeiro exercício financeiro que comece em ou após 01.01.2013.

59. Já o Regulamento (CE) n.º 1910/2005, de 8 de Novembro, na sequência de uma alteração à IAS 19 emanada do “International Accounting Standar Board” (IASB), havia introduzido, nos parágrafos 93 e 93-A, uma nova opção, ainda que meramente facultativa, aplicável desde 16.12.2004, quanto ao reconhecimento dos ganhos e perdas atuariais de planos de pensões de prestações definidas, passando a permitir o reconhecimento total de ganhos e perdas atuariais numa “demonstração ganhos e perdas reconhecidos” (*Statement of Recognised Income and Expense*) distinta da demonstração de resultados. Os ganhos e perdas atuariais passavam a poder ser reconhecidos diretamente nos capitais próprios.

60. No caso concreto, como referem os Acórdãos do CAAD n.º 390/2019.T, de 29.04.2020, e n.º 392/2019-T, de 24.04.2020, a Requerente alterou a política contabilística de reconhecimento de desvios atuariais relativos aos planos de benefícios definidos de pensões e outros benefícios pós-emprego, no início do exercício de 2011, antecipando o cumprimento do previsto na nova versão da IAS 19, que, como se viu, apenas se tornaria de aplicação obrigatória a partir de 01.01.2013, entendendo, com base no princípio de aplicação retrospectiva das mudanças contabilísticas definidas na IAS 8, que a variação patrimonial negativa abrangida pelo regime transitório do artigo 183.º seria a apurada em **31.12.2010**, data de encerramento do período de tributação anterior em que seria aplicado integralmente o método do corredor, apurando desse modo uma variação patrimonial negativa de **€ 102.246.356,23**, que abre o balanço do exercício de 2011, e não o valor indicado pela AT, que deduziu a esse valor as variações patrimoniais positivas obtidas de 2011.

61. No entender deste tribunal, deve seguir-se o entendimento propugnado nos Acórdãos do CAAD n.º 390/2019.T, de 29.04.2020, e n.º 392/2019-T, de 24.04.2020, de acordo com o qual a relevância fiscal do artigo 183.º é a de “atribuir a qualificação como custos ou perdas de exercício às variações patrimoniais negativas resultantes dos desvios atuariais decorrentes da mudança de política contabilística dos sujeitos passivos de IRC, que, de outro modo, apenas poderia ocorrer dentro do condicionalismo previsto no artigo 43º do CIRC, que regula, em geral, a dedutibilidade de encargos no âmbito de realizações de carácter social, incluindo as contribuições para fundos de pensões”, sendo que o artigo 183.º se refere a variações patrimoniais negativas registadas no período de tributação de 2011 decorrentes da alteração da política contabilística e são essas variações patrimoniais – como tal ocorridas em 2011 e não em 2010 - que são reconhecidas como custos dedutíveis para efeitos do apuramento do lucro tributável, repartidos pelo período de dez anos com início em 2012. Sendo esse o quadro jurídico-tributário aplicável, o mesmo não pode ser singular e unilateralmente derogado com base num princípio meramente contabilístico, como é o princípio da aplicação retrospectiva de uma alteração da política contabilística, ao arpejo do princípio da legalidade tributária. Com efeito, “embora a contabilidade seja assaz importante e que o fosse, no caso, para a determinação do imposto, não existe necessariamente subordinação das regras do imposto às regras da contabilidade”².

62. É certo que o parágrafo 19 da IAS 8 determina que “a) uma entidade deve contabilizar uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem, nessa Norma ou Interpretação; e que b) quando uma entidade altera uma política contabilística na aplicação inicial de uma Norma ou Interpretação que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa alteração, ou quando altera uma política contabilística voluntariamente, ela deve aplicar a alteração retrospectivamente.” É igualmente certo que parágrafo 23 acrescenta que, “quando uma alteração na política contabilística é aplicada retrospectivamente de acordo com o parágrafo 19 (a) ou (b), a entidade deve ajustar o saldo de

² Cfr., Voto de Vencido no Acórdão do CAAD no Processo n.º 391/2019, de 14.02.2020.

abertura de cada componente do capital próprio afetado para o período anterior mais antigo apresentado e as outras quantias comparativas divulgadas para cada período anterior apresentado como se a nova política contabilística tivesse sempre sido aplicada, exceto até ao ponto em que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo da alteração”.

63. No entanto, essa aplicação retrospectiva de uma alteração de política contabilística só é admissível se e na medida em que não implique a retroação dos efeitos fiscais que resultem diretamente da lei quando esta pretenda regular o regime jurídico decorrente da nova política contabilística. Os princípios gerais de contabilidade valem sempre sob reserva de lei fiscal. Ora, o artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011 apenas reconhece, para efeitos de dedução fiscal pelo período subsequente de dez anos, as variações patrimoniais negativas registadas em 2011, não podendo o princípio da retrospectividade contabilística determinar qualquer outro resultado. Ou seja, “[o]s movimentos contabilísticos relevantes são, pois, todos os feitos em 2011, as variações devem, portanto, corresponder aos valores refletidos na contabilidade em 31 de Dezembro de 2011, ano da mudança, e não em 1 de Janeiro de 2011.”³

64. Impõe-se a consideração de todas as importâncias respeitantes ao exercício de 2011 e as do passado, visto nesse ano ter ocorrido a alteração da política contabilística. Ao resultado verificado no fim de 2010 deve ser acrescida a importância correspondente de 2011, dessas duas parcelas resultando a variação patrimonial negativa prevista na lei e existente no caso. Se o legislador não quisesse considerar o ocorrido em 2011, limitando-se ao ocorrido até 2010, inclusive, o termo a quo da consideração da dedutibilidade teria sido 2011 e não 2012, não se entendendo o diferimento de um ano⁴.

³ Voto de Vencido no Acórdão do CAAD no Processo n.º 391/2019, de 14.02.2020.

⁴ Neste sentido, o Voto de Vencido no Acórdão do CAAD no Processo n.º 391/2019, de 14.02.2020.

65. Cabe, pois, reiterar o entendimento, manifestado pelo Acórdão do CAAD n.º 392/2019-T, de que está correta a liquidação adicional relativa ao Fundo de Pensões da F... que teve por base o saldo negativo de € **50.304.796,78**, resultante da diferença entre a variação patrimonial negativa registada em 01.01.2011 (€ **102.246.356,23**) e o crédito de ganhos e perdas atuariais ocorridos no decurso de 2011, no montante de € **53.647.169,15**, correspondente ao saldo devedor em € **48.599.187,08** a que acresce o crédito de € **1.705.609,70** relativo ao subsídio por morte, e que assim origina o montante dedutível para efeitos do disposto no artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011 de 1/10 do valor de € **50.304.796,78**.

66. É certo que o ajustamento de transição decorrente do afastamento do “método do corredor” foi refletido pela Requerente no balanço de abertura do exercício fiscal de 2011, de acordo com a IAS 8, sendo que também no decurso desse exercício apurou desvios atuariais que teve necessidade de enquadrar à luz da nova política contabilística, verificando-se que o saldo positivo entre ganhos e perdas atuariais relativos ao Fundo de Pensões F... e respeitantes ao próprio ano de 2011, refletidos diretamente na situação líquida da Requerente, foram de € **53.647.169,15**, do que € **1.705.609,70** dizia respeito a desvios atuariais decorrentes de responsabilidades com o subsídio por morte, depreendendo-se que a “variação patrimonial negativa” relevante para efeitos do disposto no artigo 183.º é a registada no balanço de abertura do exercício fiscal de 2011, com consequente exclusão da variação patrimonial positiva ocorrida no mesmo período de 2011 por efeito da alteração da política contabilística.

67. Sucede, porém, que referindo-se o artigo 183.º a “variações patrimoniais negativas registadas no período de tributação de 2011 decorrentes da alteração [...] da política contabilística de reconhecimento dos ganhos e perdas atuariais relativos a planos de pensões”, resulta com clareza que o legislador pretende referir-se à diferença entre os ganhos e perdas com a mesma origem apurados em **2011**, dentro do mesmo fundo de pensões, entendimento para que aponta também o parágrafo 128 da IAS 19, quando afirma que “os ganhos e perdas atuariais resultam de aumentos ou diminuições no valor presente de uma obrigação de benefícios definidos em consequência de alterações nos pressupostos atuariais e de ajustamentos de experiência”, daqui resultando que os desvios atuariais correspondem a variações de valor das obrigações de benefícios definidos, que tanto possam ser negativas como positivas, relevando para efeito do regime transitório de dedução, do artigo 183.º, o saldo

resultante da diferença entre ganhos e perdas, pelo que, na linha do que sustentam os mencionados Acórdãos do CAAD n.º 390/2019-T e n.º 392/2019-T, o facto de o saldo credor dos fundos, como mais-valia latente, não ser tributado, não tem como necessária consequência que, na determinação dos desvios atuariais, o mesmo não deva relevar até à concorrência das diminuições de valor que constituam decorrência do ajustamento realizado no quadro da nova política contabilística.

68. A segunda questão suscitada prende-se com a forma de cálculo do montante das variações patrimoniais negativas reportáveis, nos casos em que uma mesma entidade assume a responsabilidade por dois fundos de pensões autónomos, questão que releva para efeitos de englobamento das variações patrimoniais do Fundo Pensões da F... e do Fundo Pensões E... . Uma resposta à mesma deve assentar no pressuposto de que, à luz do Decreto-Lei n.º 12/2006, de 20 de Janeiro – que regula a constituição e o funcionamento dos fundos de pensões e das entidades gestoras de fundos de pensões – um 'Fundo de pensões' é um património autónomo exclusivamente afeto à realização de um ou mais planos de pensões e ou planos de benefícios de saúde (artigo 2.º, alínea c)) e encontra-se sujeito a um regime de autonomia patrimonial, nos termos do artigo 11.º.

69. No n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 12/2006, de 20 de Janeiro, dispõe-se que “sem prejuízo do disposto no artigo 81.º, o património dos fundos de pensões está exclusivamente afeto ao cumprimento dos planos de pensões, ao pagamento das remunerações de gestão e de depósito que envolva, e ao pagamento dos prémios dos seguros referidos no artigo 17.º, não respondendo por quaisquer outras obrigações, designadamente as de associados, participantes, contribuintes, entidades gestoras e depositários”. Por sua vez, o artigo 81.º, para que aquele remete, apenas ressalva, em caso de excesso de financiamento durante cinco anos consecutivos e por razões estruturais, que o montante do excesso à percentagem do valor atual das responsabilidades totais, pode ser devolvido ao associado, desde que se mantenha uma percentagem mínima de financiamento, devendo concordar-se com a conclusão, dos Acórdãos do CAAD n.º 390/2019-T e n.º 392/2019-T, segundo a qual “o regime legal aplicável aos fundos de pensões obsta, por conseguinte, a que o excedente resultante da alteração da política contabilística relativamente ao Fundo de Pensões E... possa ser deduzido à variação patrimonial negativa apurada pela Requerente com referência a 1 de Dezembro de 2010 e no decurso de 2011, para efeito do cálculo da dedução nos termos previstos no regime transitório do artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011”.

70. Este entendimento é corroborado pelo parágrafo 131.º da IAS 19 que, sob a epígrafe “Compensação”, estabelece que: “Uma entidade deve compensar um activo relativo a um plano com um passivo relativo a outro plano quando, e só quando, a entidade: (a) tiver um direito legalmente executável de usar um excedente de um plano para liquidar obrigações do plano; e (b) pretender liquidar as obrigações numa base líquida ou realizar o excedente de um plano e liquidar a sua obrigação de acordo com o outro plano em simultâneo.”, devendo concluir-se que o saldo positivo resultante de desvios atuariais imputável ao Fundo de Pensões E... não releva para a determinação da variação patrimonial negativa de um outro fundo de pensões, ainda que se encontre na titularidade da Requerente. Tratando-se de um ganho potencial não materializado através de resgate - tal como se reconhece na ficha doutrinária sancionada por despacho da Subdirectora geral de 2 de Maio de 2016 - não pode ser considerado rendimento ou variação patrimonial para efeitos fiscais.

71. Assim, nem a variação patrimonial negativa imputável ao Fundo Pensões da F..., com referência a **31.12.2010**, no montante de € **102.246.356,23**, pode ser influenciada pelo saldo positivo imputável ao Fundo Pensões E..., no montante de € **12.306.145.73**, nem a variação patrimonial negativa imputável ao Fundo Pensões F..., obtida no decurso de 2011, no montante de € **50.304.796,78**, pode ser influenciada pelo valor positivo imputável ao Fundo Pensões E..., no montante de € **20.797.550.56**, pelo que a dedução para efeitos fiscais, em aplicação do disposto no artigo 183.º da Lei n.º 64-B/2011, é a que resulta da diferença entre o saldo negativo de € **102.246.356,23** e o saldo positivo de € **50.304.796,78** apurados no âmbito do Fundo de Pensões da F..., pelo que o montante dedutível corresponde a um décimo do valor de € **50.304.796,78**, ou seja, **5.030.479,67**.

IV. DECISÃO

Em face do *supra* exposto, decide-se neste Tribunal Coletivo:

- a. Julgar procedente o pedido arbitral e anular o ato de liquidação adicional de Imposto sobre o IRC n.º 2017..., de 16.10.2017, relativo ao período de tributação de 2015, na parte em que deduziu à variação patrimonial negativa registada com referência a **31.12.2010**, no montante de € **102.246.356,23** o saldo positivo imputável ao Fundo de Pensões G..., no montante de € **12.306.145.73**, e na parte em que deduziu à variação patrimonial negativa obtida no decurso de 2011, no montante de € **50.304.796,78**, o valor positivo imputável ao Fundo de Pensões E..., no montante de € **20.797.550,56**;
- b. Julgar improcedente o pedido arbitral e manter a liquidação adicional em IRC na parte em que teve por base o saldo negativo de € **50.304.796,78**, resultante da diferença entre a variação patrimonial negativa registada em **01.01.2011** e o crédito de ganhos e perdas atuariais ocorridos no decurso do ano de 2011;

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 7.273.910,98 nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e do art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 90.576,00 que ficam a cargo da Requerente e da Requerida, na proporção de 69,16% e 30,84%, respectivamente.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de dezembro de 2020.

Árbitro Presidente

(Carlos Alberto Fernandes Cadilha)

Árbitro Vogal

(Jónatas E. M. Machado)

Árbitro Vogal

(Marcolino Pisão Pedreiro)