

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 340/2025-T

Tema: IRC. Contribuições para fundos de pensões. Dedutibilidade para efeitos fiscais.

Sumário:

I – São considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15 % das despesas com o pessoal contabilizadas a título de remunerações, os suportados com contribuições para fundos de pensões, desde que os benefícios sejam estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa e segundo um critério objetivo e idêntico para todos os trabalhadores (artigo 43.º, n.º 2, e 4, alíneas a) e b), do Código do IRC);

II - Preenchem esses requisitos os Fundos de Pensão de Benefício Definido e os Fundos de Pensão de Contribuição Definida, que se encontram previstos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa, de acordo com os critérios de elegibilidade especificamente prevista para cada plano de pensões, quando os trabalhadores dispõem de uma cláusula de salvaguarda que lhes permite optar, no momento de acesso ao pagamento dos benefícios, por uma pensão de benefício definido ou por uma pensão de contribuição definida.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., S.A., com o número único de matrícula e de identificação fiscal ..., com sede na..., ..., ...-..., ..., ..., e B..., S.A., com número único de matrícula e de identificação fiscal..., com sede em ..., ..., ...- ..., vieram requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade dos atos de liquidação adicional de IRC com o n.º 2023... e as liquidações de juros compensatórios com os n.ºs 2023... e 2023..., e demonstração de acerto de contas n.º 2023..., relativos ao período de tributação de 2019, com um valor a pagar de € 7.305.681,75, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa contra eles deduzida, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária ao pagamento de indemnização por indevida prestação de garantia bancária.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Autoridade Tributária desencadeou uma ação de inspeção interna à B... no que respeita ao exercício de 2019, concluindo no Relatório Final de Inspeção que “a Empresa deduziu para efeitos de determinação do resultado tributável o montante de € 17.580.000,00 relativamente ao valor entregue em 2019 a título de dotação do Fundo de Pensões de Benefício Definido”.

No âmbito do pedido de elementos que tinha sido solicitado pela Autoridade Tributária, a B... entendeu, segundo o artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRC, que o limite dos 15% das despesas com o pessoal contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação devia ser determinado em conjunto (e não individualmente por cada tipo de realização de utilidade social), pelo que o cálculo do limite foi efetuado nesse pressuposto.

Assim, a B... sustentou que a base de cálculo do limite do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRC deve incluir as remunerações de todos os colaboradores, sem exceção, que beneficiam de fundo de pensões, ainda que apenas alguns desses trabalhadores beneficiem de cláusula de salvaguarda.

No limite, ainda que hipoteticamente algum trabalhador rejeitasse (por livre vontade) o benefício, ainda assim a sua remuneração seria relevante para a massa salarial base, dado que o benefício continua a ser extensível à generalidade dos trabalhadores.

A Autoridade Tributária defende posição diversa e refere que, em conformidade com o entendimento vigente, para efeitos do cálculo do limite do n.º 2 do artigo 43.º do CIRC apenas se consideram os ordenados ou salários relativos aos trabalhadores que beneficiam do fundo de pensões em causa, vindo a concluir que “a empresa deduziu o pagamento a título de realizações de utilidade social que excede os limites do artigo 43.º do Código do IRC no valor total de € 13.244.441,35”.

Em matéria de direito, as Requerentes invocam o vício de falta de fundamentação ou de fundamentação insuficiente.

Quanto à determinação dos encargos com remunerações e salários em que assenta o n.º 2 do artigo 43.º do CIRC, as Requerentes referem que o Grupo C... tem um fundo de pensões e a B... é uma das sociedades associadas deste Fundo.

Nesse sentido, se o Fundo de Pensões do Grupo C... é apenas um e todos os trabalhadores da B... estão abrangidos por aquele fundo, ainda que aí coexistam trabalhadores com opção por cláusula de salvaguarda, a “população” em que assenta o cômputo do limite do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRC tem de corresponder, necessariamente, à totalidade dos seus trabalhadores.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, sustenta, em síntese, que não ocorreu a alegada falta de fundamentação dos atos tributários, bastando constatar que a posterior impugnação das correções em sede administrativa e em sede arbitral comprova a inexistência, por parte das Requerentes, de quaisquer dúvidas quanto ao itinerário cognoscitivo seguido pela Administração.

Quanto ao mais, a Autoridade Tributária contesta que exista um só Plano de Pensões para todos os trabalhadores da B... . O Fundo de Pensões encontra-se dividido em Sub-Fundos, um Sub-Fundo de Benefício Definido afeto ao financiamento dos Planos de Pensões de Benefício Definido (FPBD) e os Sub-Fundos de Contribuição Definida afetos ao financiamento dos Planos de Pensões de Contribuição Definida (FPCD), e os trabalhadores da B... e de outras sociedades do grupo C... poderão ser beneficiários de qualquer desses Fundos.

Em termos contabilísticos, os benefícios regem-se pela norma contabilística e de relato financeiro (NCRF §28), pela qual os planos de benefícios pós-emprego são classificados como planos de contribuições definidas ou como planos de benefícios definidos, dependendo da substância económica do plano. Os planos de contribuições definidas são planos de benefícios pós-emprego em que uma entidade paga contribuições fixas a um fundo e não terá nenhuma obrigação legal de pagar contribuições adicionais se o fundo não detiver ativos suficientes para pagar todos os benefícios que tenham sido estabelecidos. Nos planos de benefícios definidos (§ 27.º da NCRF 28), a obrigação da entidade é a de proporcionar os benefícios acordados com os empregados e o risco atuarial e de investimento recaem na entidade.

Deste modo, na quota parte do Fundo de Pensões afeto à B..., designadamente no Sub-Fundo de Pensões de Benefício Definido (FPBD), o risco da gestão dos ativos do fundo corre por conta da B..., uma vez que se vinculou à garantia de um dado montante de reforma. No caso do Sub-Fundo de Pensões de Contribuição Definida (FPCD), os riscos relativos ao valor das pensões a receber no futuro correm por conta do beneficiário e não da entidade empregadora.

O enquadramento fiscal das contribuições de carácter regular para fundos de pensões em conjunto com outros gastos suportados com seguros de doença, de acidentes pessoais ou seguros de vida são considerados como gastos do período de tributação até ao limite de 15% ou 25% das despesas com o pessoal, conforme o disposto no artigo 43.º, n.ºs 2 e 3, do CIRC, se se verificarem cumulativamente as condições estabelecidas nas alíneas a) e b) do n.º 4.º desse artigo.

No caso, ainda que a condição prescrita na alínea a) do n.º 4 do artigo 43.º do CIRC tenha sido observada, uma vez que foi dada a possibilidade à generalidade dos trabalhadores de usufruir do benefício, o requisito imposto pela alínea b) não se encontra cumprido, na medida em que os critérios associados a cada sub-fundo não beneficiam de uma forma objetiva e idêntica todos os trabalhadores da B... .

Sendo os sub-fundos em causa distintos, os benefícios que lhes estão associados devem ser individualmente considerados, tendo por referência as remunerações da população no ativo que está afeta a cada um deles.

Sabendo-se que no FPCD os riscos (risco do investimento e risco atuarial) recaem sobre os empregados e não sobre a B..., não há base legal para que a majoração de 15% prevista no n.º 2 do artigo 43.º do CIRC deva ser aplicada à totalidade das remunerações dos trabalhadores da B..., onde se incluem trabalhadores abrangidos por esses diferentes Fundos.

Se apenas o FPBD reúne os pressupostos de acesso ao benefício, é de concluir que o cálculo do limite estabelecido no n.º 2 do artigo 43.º do CIRC se faz com base nas correspondentes remunerações de referência dos colaboradores no ativo visados nesse Sub-Fundo, e não da globalidade da massa salarial da B... .

Conclui pela improcedência do pedido.

2. Por despacho arbitral de 27 de outubro de 2025, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações, por não existirem quaisquer novos elementos sobre que as partes devessem pronunciar-se.

Por despacho arbitral de 15 de dezembro de 2025, foi determinada a prorrogação do prazo para a prolação da decisão por dois meses, nos termos previstos no artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, por não ter sido possível preparar a decisão arbitral dentro do prazo inicial.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

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

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 18 de maio de 2025.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

II – Fundamentação

Matéria de facto

4. A matéria de facto relevante para a decisão da causa é a seguinte.

- A) A B... é uma sociedade comercial que adotava anteriormente a denominação de D..., S.A., que sucedeu à E..., S.A.
- B) Em 2012/2013, a B..., então denominada E..., SA, era associada, com outras entidades, de dois fundos de pensões, com a designação de “Fundo de Pensões E...” e “Fundo de Pensões ...”.
- C) O “Fundo de Pensões...”, tinha sido constituído em 1996, com o objetivo de garantir os benefícios para um grupo de colaboradores que deixaram de ser proporcionados pelo Fundo de Pensões ..., conforme o contrato constitutivo que constitui o doc. n.º 20 junto ao pedido arbitral.
- D) A B..., então denominada E..., S.A., em 31 de dezembro de 2013, deixou de aplicar aos seus trabalhadores no ativo os planos de pensões de benefício definido que estavam em vigor, substituindo-os por um plano de contribuição definida para o futuro.
- E) Em 31 de dezembro de 2013, os trabalhadores, no ativo da empresa transitaram para um plano de contribuição definida, financiado pelo Fundo de Pensões F..., sendo os respetivos direitos e expectativas referentes ao anterior plano de pensões de benefício definido salvaguardados através da constituição de um crédito inicial.
- F) Nessa data, os participantes abrangidos por aquela conversão e que se encontravam ao serviço puderam optar entre duas alternativas (doc. n.º 22 junto ao pedido arbitral):
 - Alternativa A – dispor da faculdade (salvaguarda) de, no momento da reforma, optar por receber um benefício igual àquele a que teriam direito, segundo as regras do anterior plano de benefício definido, considerando o salário atual à data da reforma mais tempo de serviço até 31 de Dezembro de 2013 e beneficiar ainda, autonomamente, até completarem 25 anos de Tempo de Serviço Pensionável, de uma taxa de contribuição de 2% no plano de contribuição definida, relativamente ao tempo de serviço futuro; ou
 - Alternativa B - uma majoração do crédito inicial no plano de contribuição definida, correspondente ao valor das responsabilidades constituídas ao abrigo do plano de

benefício definido e a manutenção da taxa de contribuição de 4% sobre o salário pensionável, relativamente ao tempo de serviço futuro.

- G) Em 31 de outubro de 2016, o contrato constitutivo do Fundo de Pensões Grupo G... passou a designar-se Fundo de Pensões A... e os planos de pensões passaram a ser constituídos por Planos de Pensões de Benefício Definido e Planos de Pensões de Contribuição Definida (alteração ao contrato constitutivo que constitui o doc. n.º 24 junto ao pedido arbitral).
- F) A cláusula 4.^a da alteração ao contrato constitutivo, que aqui se dá como reproduzida, estabelece que o Fundo de Pensões A... financia Planos de Pensões de Benefício Definido o Planos de Pensões de Contribuição Definida.
- G) Os Planos de Pensões de Benefício Definido são os especificados nos anexos Regulamento dos Serviços Sociais constante da Ordem de Serviço 1/2002, Papéis Inapa, Anexo I, Anexo II, Anexo III, Anexo IV, Anexo V, Anexo VI e Anexo VII; Os Planos de Pensões de Contribuição Definida são os especificados nos Anexos VIII e IX, que aqui se dão como reproduzidos.
- H) O Plano de Pensões D..., anteriormente denominada E..., S.A. e actualmente designada B..., consta do Anexo III, e substituiu o Plano de Pensões E..., entretanto extinto (doc. n.º 24 junto ao pedido arbitral).
- I) O Plano de Pensões H... consta do Anexo IV, e substitui o Plano de Pensões ..., entretanto extinto (doc. n.º 24 junto ao pedido arbitral).
- J) O Anexo X à alteração ao contrato constitutivo contém um formulário de opção individual do seguinte teor:

“No âmbito da alteração ao Fundo de Pensões de que sou participante, informo qual é a minha opção em relação às alternativas que me apresentaram:

(assinalar com "X" apenas uma das alternativas)

Alternativa A - Salvaguarda da possibilidade de opção futura, no momento de acesso ao pagamento dos benefícios, por uma pensão de benefício definido, nos termos e condições consagrados na Cláusula de Salvaguarda constante dos planos de pensões de Benefício Definido, do respetivo Associado, em que é garantida a aplicação da fórmula de benefícios anteriormente em vigor, considerando o Tempo de Serviço Pensionável a 31 de dezembro de 2013 e contribuições futuras de 2% até perfazer 25 anos de antiguidade.

Alternativa B - Majoração em mais 25% (vinte cinco por cento), do valor do respetivo Crédito Inicial, a que se refere o artigo 5.º do Anexo IX do Plano de Pensões de Contribuição Definida Grupo I..., como forma de compensar a alteração da natureza do plano de benefício definido para contribuição definida realizada em 31 de dezembro de 2013.”

- L) A sociedade B... foi objeto de um procedimento de inspeção interno de âmbito parcial de IRC, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º 012022..., relativo ao período de tributação de 2019, em que se extraíram as seguintes conclusões:
- a) As realizações de utilidade social sujeitas ao limite do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRC, realizadas pela B... em 2019 repartem-se por:

- i. Dotação do Fundo de Pensões de Benefícios Definidos: €17.580.000;
- ii. Outras realizações de utilidade social: €118.197,00.
- b) Relativamente à dotação suplementar do Fundo de Pensões de Benefícios Definidos da empresa, a dotação realizada em 2019 é de € 17.580.000,00;
- c) Do cálculo do limite do n.º 2 do artigo 43.º do CIRC, considerando as remunerações pagas pela empresa e declaradas nas Declarações Mensais de Remuneração, para os funcionários que integram a «população» do Plano de Pensões em 2019 no valor de € 19.803.908, apurou-se o limite para o ano de 2019, Quadro 02 e Quadro 03 Linha B, de € 2.970.586,26, correspondente a 15%;
- d) A requerente informou que as remunerações pagas pela empresa e declaradas nas Declarações Mensais da totalidade dos trabalhadores foi de € 27.930.560,00 (excluindo indemnizações).
- e) Conforme reconhece a sociedade nos elementos apresentados no seu email de 2022-07-15, informação que nesse a Autoridade Tributária e Aduaneira válida, não existe qualquer «folga» de anos anteriores a considerar para aplicação do n.º 7 do artigo 43.º do Código do IRC (doc. n.º 12 junto ao pedido arbitral).
- M) Em resultado da ação inspetiva, foi efetuada uma correção relativa às contribuições para o Fundo de Pensões de Benefícios Definidos (FPBD), no total de € 13.244.441,35, por se considerar que a dotação do Fundo de Pensões de Benefícios Definidos (€ 17.580.000,00) excedeu o limite dos n.ºs 2 e 7 do artigo 43.º do Código do IRC (doc. n.º 12 junto ao pedido arbitral).
- N) A A..., S.A. foi também objeto de um procedimento inspetivo interno, credenciado pela Ordem de Serviço n.º 2023 ..., referente a 2019, destinada a refletir na declaração do Grupo C..., as correções decorrentes de inspeções realizadas às sociedades do Grupo (doc. n.º 13 junto ao pedido arbitral).
- O) No decurso do prazo para o exercício do direito de audição, a A... informou que pretendia regularizar voluntariamente parte das correções constantes do projeto de relatório de inspeção tributária, tendo procedido a regularizações no total de € 764.029,54.
- P) A Requerente A..., S. A. foi notificada do Relatório Final de Inspeção do Grupo, que concretizou as correções a nível individual quanto a algumas das sociedades do Grupo, incluindo a B..., e correções ao cálculo do imposto do Grupo C...(doc. n.º 14 junto ao pedido arbitral).
- Q) No seguimento da notificação do Relatório Final de Inspeção do Grupo, a A... foi notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2023..., relativa a 2019, decorrente “da regularização efetuada nos termos do artigo 58.º-A do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), da demonstração de liquidação de juros e demonstração de acerto de contas, em se apurou um valor a pagar de € 222.633,62 (doc. n.º 15 junto ao pedido arbitral).
- R) A Requerente A..., S. A. foi notificada ainda da liquidação adicional de IRC de 2019 com o n.º 2023..., das liquidações de juros compensatórios com os n.ºs 2023... e 2023..., e da demonstração do acerto de contas n.º 2023..., pelas quais se apura o valor a pagar de € 7.305.681,75 (docs. n.ºs 2, 3 e 4 juntos ao pedido arbitral).
- S) Em 14 de março de 2024, a Requerente A..., S. A prestou garantia bancária com

vista à suspensão do processo de execução fiscal destinado à cobrança coerciva daquele valor (doc. n.º 16 junto ao pedido arbitral).

- T) Em 6 de maio de 2024, as Requerentes deduziram reclamação graciosa contra as liquidações a que se refere a antecedente alínea R) (doc. n.º 7 junto ao pedido arbitral).
- U) A Requerente A..., S. A. foi notificada projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, para exercer o direito de audiência prévia, através do ofício de 3 de setembro de 2024, enviado pelo correio registado (doc. n.º 8 junto ao pedido arbitral).
- V) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Diretor do Serviço Central (doc. n.º 1 junto ao pedido arbitral).
- W) O indeferimento teve por base a informação dos serviços n.º ...-AIR2/2024, que, na parte relevante, é do seguinte teor:

20. Do ponto de vista substancial, a reclamante inicia a sua abordagem reprovadora à correção acima descrita, esclarecendo que o Grupo C... tem um só fundo de pensões, do qual a B... é um das associadas, pelo que, no seu entender, se todos os trabalhadores desta sociedade estão abrangidos pelo fundo em questão, ainda que existam trabalhadores com cláusula de salvaguarda, se todos os trabalhadores estão incluídos num plano, a "população" em que assenta o limite previsto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRC tem, necessariamente, de corresponder à totalidade dos trabalhadores.

21. Trata-se de um argumento que a B... já invocou anteriormente, aquando do respetivo procedimento inspetivo em sede de audiência prévia.

22. Relativamente a tal argumento, não o sufragamos atendendo que, como, e bem, se refere no respetivo RIT, através da consulta de alguns elementos se constata a existência de diferentes planos de pensões com benefícios distintos.

23. Referimo-nos, concretamente, ao anexo às demonstrações financeiras, respeitantes a 2019 (ponto 19.1)) onde consta que:

"Em 2013 a Empresa procedeu à conversão do seu plano de benefícios definidos em contribuição definida, o que produz efeitos desde 1 de janeiro de 2014. Desta forma, considerou-se a apresentação desta alteração no balanço em 31 de dezembro de 2013 mantendo-se nesta rubrica apenas a responsabilidade, totalmente financiada pelos fundos constituídos para o efeito, dos direitos adquiridos por pensionistas e ex-colaboradores.

Em 2014, a Empresa apresentou aos seus colaboradores uma proposta de manutenção irrevogável do regime de contribuição (4%) definida com um aumento da contribuição inicial por parte da Empresa ou, em alternativa a manutenção do regime de contribuição (2%) definida com a possibilidade de opção por uma cláusula de salvaguarda para as responsabilidades apuradas até 31 de dezembro de 2013."

24. E referimo-nos, ainda, ao contrato constitutivo do fundo de pensões (cláusula 10, pontos 2 e 3), onde se indica o seguinte:

"2 - O património do Fundo de Pensões encontrar-se-á estruturado, em cada momento, por Associado e por Plano de Pensões, de forma a existir permanentemente uma clara identificação da quota-parte do património afeta a cada um".

"3 - O Fundo de Pensões encontra-se dividido em Sub-Fundos: Um Sub-Fundo de Benefício Definido afeto ao financiamento dos Planos de Pensões de Benefício

Definido, constantes dos constantes Anexos I a VII, e os Sub-Fundos Contribuição Definida afetos ao financiamento dos Planos de Pensões de Contribuição Definida, constantes do Anexo VIII a X".

25. Acresce que a B..., na determinação do encargo fiscal não dedutível com o fundo de pensões, distingue as duas realidades ao considerar nos cálculos apresentados as dotações para o fundo do plano de pensões de benefício definido: não incluindo as dotações para o fundo do plano de pensões de contribuição definida, também sujeitas ao limite de 15% da massa salarial dos respetivos beneficiários.

26. No decurso da sua exposição, a reclamante defende, por outro lado, que, na base de cálculo do limite do n.º 2 do artigo 43.º do CIRC deve incluir todos os trabalhadores, ainda que não sejam beneficiários do fundo de pensões de benefício definido, dado que todos os colaboradores, sem exceção, beneficiam de um fundo de pensões, seja o plano de benefício definido, seja o plano de contribuição definida.

27. Contesta, por isso, a posição adotada pelos SIT, segundo a qual, para efeitos do cálculo do limite do n.º 2 do artigo 43.º do CIRC seguindo a posição expressa pelo STA, no processo no 01760/15.0BELRS, apenas se deve considerar, no caso, os ordenados ou salários respeitantes aos trabalhadores beneficiários do fundo de pensões de benefícios definido.

28. Cremos que havendo funcionários da B..., quer exerçam aí funções ou em outras sociedades do grupo C..., uns beneficiários do fundo de pensões de benefício definido, outros beneficiários do fundo de pensões de contribuição definida e outros ainda que, por não terem tempo mínimo de serviço, não preenchem as condições de elegibilidade para enquadramento neste último fundo de pensões, mostra-se naturalmente mais adequado, dadas as características distintas de tais fundos, que se considere o valor pago, a título de remunerações, ordenados ou salários mencionados nas declarações mensais de remunerações, ao grupo de colaboradores beneficiários do fundo de pensões de benefício definido.

29. Dito por outras palavras, se este fundo de pensões, com particularidades distintas, abrange apenas alguns dos colaboradores, parece-nos ilegítimo que o mesmo beneficie de um limite que tenha por base os salários e remunerações de todos dos colaboradores.

30. Com efeito, embora de acesso generalizado, individualizando-se os fundos de pensões, foram criadas condições díspares para cada um dos grupos.

31. Pelo que, o limite a considerar, estando diretamente dependente das remunerações, ordenados ou salários, terá necessariamente de ser aferido em função do contributo de cada um dos grupos de trabalhadores.

32. Importando aqui acrescentar que são situações distintas os requisitos que têm de ser observados para a aceitação fiscal do gasto previsto no artigo 43.º, n.º 2, do CIRC (entre eles a obrigatoriedade de a fruição do benefício ser dada à generalidade dos trabalhadores) e o cálculo do limite, de 15%, previsto nesta norma.

33. É inquestionável que o benefício em causa tem carácter geral quando a todos os trabalhadores de uma empresa for dada a possibilidade de usufruir daquele (ainda que algum ou alguns não tenham sido aceites) (-), estando por isso cumprido o requisito previsto na alínea a) do n.º 4 do artigo 43.º do CIRC.

34. Observado esse e demais requisitos (cumulativos), nada há a opor à qualificação da despesa como um gasto. Questão diferenciada e autónoma é a quantificação do valor do gasto que é dedutível, tendo por referência o limite previsto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRC onde não se exige que tenham de ser consideradas as remunerações, salários ou ordenados de todos os trabalhadores da empresa, entre eles aqueles que, por exemplo, tenham optado por não usufruir do benefício.

35. A temática das contribuições para sistemas complementares de Segurança Social, concretamente o regime inicialmente proposto teve a sua origem no Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, em Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Aqui é feita a respetiva abordagem, nos termos que se transcrevem: “A questão da dedutibilidade das contribuições efetuadas pelo sujeito passivo para o estabelecimento de esquemas complementares de Segurança Social em benefício dos seus trabalhadores e titulares de órgãos sociais foi desde sempre objeto de polémica e de interpretações divergentes.

Com efeito, a aceitação livre e sem restrições qualitativas ou quantitativas deste tipo de encargos poderia conduzir injustiças relativas, na medida em que seria desta forma possível o diferimento da tributação dos benefícios atribuídos pela entidade patronal privilegiando-se as situações em que se opta por assegurar este tipo de benefícios. apenas tributáveis na esfera do trabalhador quando do seu vencimento, ou seja, quando da respetiva reforma.

Por comparação com o pagamento de salários, custo dedutível em IRC mas tributado simultaneamente em IRS o impacto da despesa fiscal traduzido na redução do resultado sujeito a IRC, verifica-se no momento que as mesmas são efetuadas, enquanto na generalidade dos casos, o benefício do trabalhador apenas releva, agora para efeitos de IRS, quando decorrido um prazo. mais ou menos longo, o benefício concreto lhe é atribuído”.

36. Afigura-se-nos aqui que a Comissão em apreço demonstra, de forma clara, a associação dos benefícios concedidos por qualquer sistema de Segurança Social, obrigatório ou facultativo, que garanta por inteiro ou complementarmente, benefícios pós-emprego ao trabalhador pelo que, para evitar distorções na tributação destes rendimentos, tais benefícios devem ser individualmente considerados.

37. Retomando a abordagem expressa no aludido Relatório: “É (...) razoável aceitar o princípio da dedutibilidade dos encargos suportados quando os sistemas privados se substituam, por força da lei ao Sistema de Segurança Social do Estado. Note-se, ainda, que os esquemas privados que se substituem ao regime geral têm, em regra, por base um contrato ou acordo coletivo de trabalho, fonte de direito laboral.

Deste modo, a Comissão considera que, em qualquer hipótese, a aceitação como custo fiscalmente dedutível deverá sempre ser limitada a uma percentagem no máximo de 100% dos salários de referência utilizados na determinação do valor dos benefícios futuros. Este limite deverá resultar do conjunto das prestações a receber pelo trabalhador de todos os esquemas de Segurança Social de que seja beneficiário.

38. Observa-se aqui, a nosso ver, uma exigência de associação dos encargos suportados com estes benefícios, pela empresa aos respetivos beneficiários, e de outra forma não poderia ser, senão vejamos.

39. Dispõe o artigo 43.º, n.º 4, o seguinte:

"4. Aplica-se o disposto nos n.ºs 2 e 3 desde que se verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições:

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

b) Os benefícios devem ser estabelecidos segundo um critério objetivo e idêntico para todos os trabalhadores ainda que não pertencentes à mesma classe profissional, salvo em cumprimento de instrumentos de regulamentação coletiva de trabalho.

40. A consequência da inobservância dos pressupostos elencados nas supracitadas disposições normativas, segundo o n.º 10 do artigo 43.º, é o acréscimo integral destes encargos à matéria coletável no exercício em causa, com um agravamento de 10% pelo número de anos decorridos desde a data em que cada um dos prémios e contribuições foram considerados como gastos.

41. Assim, para haver lugar à dedução dos encargos suportados com este tipo de benefícios os mesmos devem ser estabelecidos para todos os trabalhadores, de forma objetiva e idêntica, exceto na hipótese de haver uma discriminação subjetiva dos beneficiários, instituída por instrumento de regulamentação coletiva de trabalho, que necessariamente apenas se justificaria por uma discriminação dos benefícios a instituir a cada classe de trabalhadores.

42. Ora, considerando esta última situação, lógico e razoável será que, a haver tal discriminação subjetiva, deverá fazer-se igualmente uma discriminação no cômputo das despesas incorridas com o grupo de trabalhadores visado, nomeadamente para efeitos do cálculo do limite imposto.

43. Se é verdade que, por instrumento de regulamentação coletiva de trabalho, se pode excluir uma classe de trabalhadores deste género de benefícios e garantindo-os só a outra(s), ao calcular o limite de 15% das despesas a título de remunerações e salários com todos os trabalhadores e não apenas com o dos beneficiários efetivos encontrar-se-iam justificadas as distorções aludidas pela Comissão acima mencionada no relatório.

44. Isto porque ficaria aberta a hipótese de privilegiar e atribuir toda uma série de regalias e remunerações a uma classe de trabalhadores, podendo a empresa deduzir esses custos gozando de um teto injustificadamente alto para a sua dedução, renegando toda a ratio do artigo 43.º, e tudo o que o legislador pretendeu acautelar que era a melhoria das condições de proteção social dos trabalhadores.

45. Por hipótese, considere-se que uma empresa não constituía um fundo de pensões para uma parte significativa dos seus trabalhadores, e constituía um indeterminado número de regalias através do fundo de pensões à parte restante dos trabalhadores, de menor dimensão. Ora, a única forma de evitar abusos é calcular o limite das despesas envolvendo, para o efeito, apenas os salários e remunerações dos trabalhadores beneficiários do fundo.

46. Conclui-se, por isso, que o entendimento dos SIT, nesta matéria, é aquele que se revela mais razoável, dado que observa aquilo que o legislador procurou acautelar.

47. Nesta conformidade, parece-nos, paralelamente, justificável a invocação, pelos mesmos SIT, do Acórdão do STA, nomeadamente na parte em que se conclui que (...) não faria sentido incluir num cálculo único, e com o limite de 15% sobre a

mesma massa salarial, a totalidade dos gastos do período de tributação elencados no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRC, quando os respetivos benefícios apenas podem ser usufruídos por um determinado grupo de trabalhadores.

48. Não sendo o facto de os trabalhadores, a que se refere a decisão, estarem a exercer funções em outras jurisdições determinante para tal conclusão.

49. Em conformidade com o acima exposto, há suporte para o cálculo dos limites aos encargos com realizações sociais, previstos nos n.ºs 2 e 7 do artigo 43.º do CIRC, revelando-se, por isso, correta a revisão para € 4.335.558,65 do valor declarado no campo 761 do quadro 07 da declaração modelo 22, referente a 2019, da B... .

50. Em suma, rejeita-se o entendimento da reclamante de acordo com o qual para efeitos do n.º 2 do artigo 43.º do CIRC, deve-se atender ao perímetro da generalidade dos trabalhadores da B... .

X) O despacho de indeferimento da reclamação graciosa foi notificado por ofício de 30 de dezembro de 2024 pelo correio registado.

Z) O pedido arbitral deu entrada em 3 de abril de 2025.

Factos não provados

Não há factos não provados que revelem para a decisão da causa.

Motivação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e os constantes do processo administrativo apresentado pela Autoridade Tributária com a sua resposta.

Matéria de direito

Dedutibilidade de gastos contabilizados a título de remunerações quando suportados com fundos de pensões

5. Em debate está a interpretação do artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRC quanto ao limite aí estabelecido com as despesas com remunerações do pessoal quando suportadas com contribuições para fundos de pensões.

As Requerentes defendem que o cálculo do limite do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRC deve incluir as remunerações de todos os trabalhadores, sem exceção, independentemente de beneficiarem, no âmbito do Grupo de sociedades, de diferentes tipos de pensões.

A Autoridade Tributária sustenta que deve existir uma correlação entre as despesas com remunerações e os fundos de pensões que lhe estão associados, de modo que, havendo fundos

distintos, os benefícios devem ser individualmente considerados, tendo por referência as remunerações dos trabalhadores que estão afetos a cada um deles.

As Requerentes apoiam-se na decisão arbitral de 20 de março de 2025, proferida no Processo nº 525/2024-T, que correu termos no CAAD, e a Autoridade Tributária baseia-se no acórdão do STA de 16 de dezembro de 2020, tirado no Processo nº 1760/15.

A Autoridade Tributária, ao abrigo do disposto no artigo 25.º, n.º 2, do RJAT, veio interpor recurso da decisão arbitral para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, com vista à uniformização de jurisprudência, alegando a oposição de julgados entre essa decisão arbitral (decisão recorrida) e o acórdão do STA proferido no Processo nº 1760/15 (acórdão fundamento).

Apreciando o recurso, o Pleno da Secção do STA, por acórdão de 29 de outubro de 2025 (Processo n.º 070/2025), constatou que, na decisão arbitral recorrida, o Fundo de Pensões em causa é apenas um e que todos os trabalhadores estão abrangidos por aquele Fundo, organizado em torno de um plano de contribuição definida, mas com uma cláusula de salvaguarda de benefício definido para alguns trabalhadores. Já no acórdão fundamento, verificou-se que não existia um único Fundo de Pensões que abrangesse todos os trabalhadores, mas um Fundo que incluía apenas os trabalhadores da sede, em Portugal, e não os trabalhadores das suas sucursais no estrangeiro.

Em necessária decorrência, os juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário consideraram que não se verificavam os pressupostos do recurso para uniformização de jurisprudência e decidiram não tomar conhecimento do mérito do recurso.

Por requerimento de 25 de novembro de 2025, apresentado no presente processo, as Requerentes vieram dizer que o acórdão do Pleno do STA transitou em julgado em 13 de novembro de 2025, e, por conseguinte, esse acórdão confirmou o decidido na decisão arbitral proferida no Processo n.º 525/2025.

Como é, a todos os títulos, evidente, o acórdão do Pleno não conheceu do recurso para uniformização de jurisprudência por não se verificarem os respetivos pressupostos, e, consequentemente, não conheceu do mérito do recurso.

Não tendo conhecido do mérito do recurso, o STA não se pronunciou sobre a questão fundamental sobre que se entendia existir contradição, e, portanto, não tomou qualquer posição sobre a conformidade das decisões em causa, pelo que não é possível considerar que ocorreu, por efeito do julgado, a confirmação da decisão arbitral.

6. Revertendo à situação do caso, cabe começar por recordar as normas tributárias que estão diretamente em causa.

O artigo 43.º do Código do IRC, sob a epígrafe “Realizações de utilidade social”, dispõe, na parte que mais interessa considerar, nos seguintes termos:

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 respetivos 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 contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, os suportados com:

a) Contratos de seguros de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida, de doença ou saúde, 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;

b) Contratos de seguros de doença ou saúde em benefício dos trabalhadores, reformados ou respetivos familiares.

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 exceção das alíneas d) e e), quando se trate de seguros de doença ou saúde, 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 coletiva de trabalho para as classes profissionais onde os trabalhadores se inserem;

b) Os benefícios devem ser estabelecidos segundo um critério objetivo e idêntico para todos os trabalhadores ainda que não pertencentes à mesma classe profissional, salvo em cumprimento de instrumentos de regulamentação coletiva de trabalho;

[...]

7 - As contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades por encargos com benefícios previstos no n.º 2, quando efetuadas em consequência de alteração dos pressupostos atuariais em que se basearam os cálculos iniciais daquelas responsabilidades, reportados à data da celebração do contrato de seguro ou da constituição do fundo de pensões ou à data em que as responsabilidades foram transferidas, 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 efetuadas, num prazo máximo de cinco, contado daquele em que se verificou a alteração dos pressupostos atuariais ou a transferência de responsabilidades;

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 atuariais e os valores das contribuições efetuadas e aceites como gastos em cada um desses períodos de tributação.
[...].

Interessa ainda reter, na parte relevante, o disposto no artigo 23.º do Código do IRC, referente a gastos fiscais.

1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

2 - Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:
[...]

d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, doença ou saúde, e operações do ramo 'Vida', contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;
[...].

Numa primeira análise, o artigo 43.º do Código do IRC, aplicável às realizações de utilidade social, constitui uma exceção ao princípio geral constante do artigo 23.º do mesmo diploma, segundo o qual, para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, abrangendo os de natureza administrativa, tais como remunerações, aí se incluindo as contribuições para fundos de pensões.

Isso porque, nos termos desse artigo 43.º, as despesas suportadas com contribuições para fundos de pensões e equiparáveis, só são considerados como gastos até ao limite de 15 % das despesas com o pessoal contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação (n.º 2). Esse limite é elevado para 25%, se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social (n.º 3).

E, por outro lado, esse regime só é aplicável se se verificarem, cumulativamente, as condições estabelecidas nas alíneas a) e b) do n.º 4.º do mesmo artigo 43.º. Isto é, se os benefícios tiverem sido estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa ou no âmbito de instrumento de regulamentação coletiva (alínea a)) e se tiverem sido estabelecidos segundo um critério objetivo e idêntico para todos os trabalhadores ainda que não pertencentes à mesma classe profissional, salvo em cumprimento de instrumentos de regulamentação coletiva de trabalho (alínea b)).

Assim sendo, o referido artigo 43.º do Código do IRC prevê limites e condições para a dedutibilidade dos gastos com fundos de pensões que não decorrem diretamente do artigo 23.º quando este se refere a gastos dedutíveis para a determinação do lucro tributável.

Para esclarecer a questão que vem colocada importa ter presente ainda o clausulado da alteração do contrato constitutivo do Fundo de Pensões da H....., que constitui o documento n.º 24 junto ao pedido arbitral.

Daí resulta que são Associados do Fundo de Pensões H... as empresas identificadas, no contrato constitutivo, como Primeiros Contratantes, e, por outro lado, em caso de transformação, cisão ou fusão dos Associados ou de transmissão a qualquer título, para outra ou outras entidades, da totalidade ou parte dos seus estabelecimentos, o contrato manter-se-á em vigor, com as necessárias adaptações, em relação a cada uma das novas entidades, particular e exclusivamente para as pessoas que faziam parte do quadro efetivo dos Associados à data da alteração (cláusula 2.ª).

Por outro lado, e conforme consta da cláusula 4.ª do mesmo contrato, o Fundo de Pensões H... financia Planos de Pensões de Benefício Definido e Planos de Pensões de Contribuição Definida específicos, que se encontram definidos para cada conjunto de Participantes nos anexos ao contrato.

Os anexos II, III, IV, V, VI e VII referem-se a Planos de Benefício Definido enquanto os anexos VIII e IX respeitam a Planos de Contribuição Definida.

Todos os Planos, sejam de Benefício Definido ou de Contribuição Definida, contêm uma cláusula de participação ou de elegibilidade, segundo a qual participam ou são elegíveis para o Plano de Pensões todos os colaboradores vinculados aos Associados por contrato individual de trabalho sem termo (cfr., a título de exemplo, a cláusula 3.ª do Anexo III e a cláusula 3.ª do Anexo VIII).

O Anexo X contém, por sua vez, um formulário de opção individual, que confere ao interessado a possibilidade de optar, no momento de acesso ao pagamento dos benefícios, por uma pensão de benefício definido, ou por uma majoração em mais 25% do valor do respetivo crédito inicial, a que se refere o artigo 5.º do anexo IX referente a um Plano de Pensões de Contribuição Definida, e nos termos aí previstos.

Neste contexto, nada permite considerar que não se encontram preenchidas as condições constantes das alíneas a) e b) do n.º 4 do artigo 43.º do Código do IRC.

Os benefícios, sejam de pensão de benefício definido ou de pensão de contribuição definida, encontram-se previstos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa, de acordo com cláusula de elegibilidade especificamente prevista para cada plano de pensões, e segundo um critério objetivo e idêntico para todos os trabalhadores. Além de que os trabalhadores de cada uma das empresas têm a possibilidade individualmente de

opção futura, no momento de acesso ao pagamento dos benefícios, por uma pensão de benefício definido ou por uma pensão de contribuição definida.

Não tem cabimento, por conseguinte, que os benefícios associados a cada uma da tipologia de fundos não deva ter por referência as remunerações da generalidade dos trabalhadores abrangidos, para efeito da dedutibilidade dos gastos nos termos do artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRC.

Neste mesmo sentido se pronunciou a Administração Tributária na ficha doutrinária emitida no Processo n.º 2957/2008, e sancionada por despacho do diretor-geral, em que concluiu que “num programa em que é dada a possibilidade de escolha entre diferentes benefícios, a todos os trabalhadores da empresa, sem qualquer distinção (...) podem considerar-se cumpridas as condições estabelecidas nas alíneas a) e b) do n.º 4 do artigo 40.º do CIRC” (disposições então vigentes e que correspondem às das alíneas a) e b) do n.º 4 do atual artigo 43.º).

Acresce que não tem aplicação ao caso a doutrina do acórdão do STA de 16 de dezembro de 2020 (Processo n.º 01760/15), mencionado pela Autoridade Tributária na sua resposta, visto que, neste caso, tratava-se de um Fundo que incluía apenas os trabalhadores da sede da sociedade, em Portugal, e não os trabalhadores das suas sucursais no estrangeiro, de forma que apenas se poderiam ter como relevantes para efeitos do cálculo percentual a que alude o n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRC, os gastos escriturados a título de remunerações, ordenados ou salários relativos aos trabalhadores que beneficiam do fundo de pensões do pessoal da sede em Portugal.

Foi essa divergência a nível factual que justificou que o acórdão do Pleno do STA de 29 de outubro de 2025 (Processo n.º 070/25) não tivesse conhecido do recurso para uniformização de jurisprudência entre esse acórdão do STA e a decisão arbitral proferida no Processo n.º 525/2024-T, em que estava em causa um único plano de contribuição definida, mas com uma cláusula de salvaguarda de benefício definido para alguns trabalhadores (os que optaram por essa fórmula de benefícios, em vigor até final de 2013).

Como é de concluir, os benefícios são estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes das empresas e segundo um critério objetivo e idêntico para todos os trabalhadores, pelo que devem ser considerados como gastos do período de tributação, até ao limite de 15 % das despesas com o pessoal contabilizadas a título de remunerações, os suportados com fundos de pensões e equiparáveis que as Requerentes financiam.

Assim considerando que:

- a. A Requerente deduziu € 17.580.000 no quadro 07 da declaração M22 do ano 2019 a título de gastos referentes a contribuições para fundo de pensões para efeitos de cálculo do lucro tributável.

- b. Em ação inspetiva, a Autoridade Tributária apenas considerou dedutíveis o montante de € 4.335.558,65 por aplicação dos limites previstos no artigo 43º n.ºs 2 e 7, do CIRC.
- c. A Autoridade Tributária considerou que o remanescente montante de € 13.244.441,35 não é considerado dedutível por ser considerado o excesso ao limite.
- d. O referido montante aceite de € 4.335.558,65 incluía uma importância de 15% x € 19.803.908 = € 2 970 586, por ser considerada essa verba a que se aplica o limite calculado sobre a massa salarial dos trabalhadores beneficiários do fundo.
- e. Contudo, considerando aplicável a interpretação de que o limite de 15% se aplica à totalidade da massa salarial de todos os trabalhadores.
- f. Tendo ficado comprovado e aceite pelas partes que o valor total da massa salarial de todos os trabalhadores é de € 27.930. 560
- g. Resulta que o limite fiscalmente aceite é 15% x € 27.930.560 = € 4.189.584;
- h. Em função do exposto, concluímos que existe assim um valor adicional a deduzir, no montante de € 1.218.998 que resulta da diferença calculada (4.189.584-2.970.586);
- i. A parte restante do valor impugnado no montante de € 12.025.443.35, isto é (€ 13.244.441,35 - € 1.218.998) não é dedutível para efeitos do cálculo do lucro tributável por ultrapassar os limites legais nos termos do artigo 43º, n.ºs 2 e 7, do CIRC.

Assim sendo, o pedido arbitral mostra-se ser procedente no montante de € 1.218.998,00 e não procedente no montante de € 12.025.443,35.

Indemnização por prestação indevida

7. A Requerente A..., S. A., em 14 de março de 2024, prestou garantia bancária com vista à suspensão do processo de execução fiscal destinado à cobrança coerciva do imposto liquidado, no presente pedido arbitral pede a condenação da Administração no pagamento de indemnização pela indevida prestação de garantia.

Nos termos do n.º 1 do artigo 53.º da Lei Geral Tributária (LGT), o devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida. O n.º 2 esclarece que o prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo. Ainda de acordo com o n.º 3 do mesmo artigo, a indemnização por prestação indevida de garantia tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

Havendo lugar à procedência parcial do pedido arbitral por virtude de as liquidações impugnadas se encontrarem inquinadas de violação de lei, uma tal ilegalidade, não sendo resultante de uma atuação do sujeito passivo ou de terceiro, será imputável a culpa dos próprios serviços, independentemente da prova da culpa das pessoas ou entidades que a integram a Administração (cfr. acórdão do STA de 29 de outubro de 2014, Processo n.º 01502/12).

Não tem aplicação, nesse caso, o prazo de três anos a que se refere o artigo 53.º, n.º 1, da LGT.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IRC, ao pagamento de indemnização por prestação indevida de garantia, na proporção do vencimento na presente impugnação judicial, calculada sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular as liquidações impugnadas no montante de € 1.218.998,00;
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e manter na ordem jurídica as liquidações impugnadas no montante de € 12.025.443,35;
- c) Anular em correspondência a decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra as liquidações;
- d) Condenar a Autoridade Tributária no pedido acessório de indemnização por prestação indevida de garantia na proporção do vencimento.

Valor da causa

Os Requerentes indicaram como valor da causa o montante de € 3.685.894,99, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 46 818,00 que fica a cargo da Requerente e da Requerida, na proporção de 90,8% e de 9,2%, respetivamente.

Notifique.

Lisboa, 10 de fevereiro de 2026

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha
(Relator)

O Árbitro vogal

Fernando Amado dos Santos

O Árbitro vogal

Miguel Patrício