

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 594/2015-T

Tema: IRC – benefícios fiscais, criação de emprego, fundamentação insuficiente, juros indemnizatórios

Decisão Arbitral

Os árbitros Conselheiro José Baeta de Queiroz (árbitro-presidente), Dr. José Nunes Barata e Dr. João Pedro Dâmaso (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído a 1 de Dezembro de 2015, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO:

A... pessoa coletiva número..., com sede na Rua..., n.º..., ...-..., Sintra (doravante designada de Requerente), formulou pedido de pronúncia arbitral, nos termos do artigo 10º do Decreto-Lei número 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante designado de RJAT).

A Requerente apresentou os seguintes pedidos:

- a) A anulação dos despachos proferidos a 11 de Julho de 2015, em sede de recurso hierárquico interposto do deferimento parcial da reclamação graciosa número.../08 (apresentada contra a liquidação de IRC número 2006..., de 31 de Julho de 2006, referente ao período de tributação de 2005), na parte que indefere parcialmente o peticionado;
- b) Consideração e dedução no quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC, do montante de 2.260.515,23€ relativo ao benefício fiscal para a criação líquida de postos de trabalho;
- c) O Reembolso à Recorrente do montante de imposto indevidamente pago e entregue nos cofres do Estado, no montante de € 1 188 283,56; e
- d) O pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, sobre o montante do imposto que a requerente ficou privada.

A requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º, número 2, alínea a) do RJAT, os signatários foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, para integrar o presente Tribunal Arbitral colectivo, tendo aceiteado nos termos legalmente previstos.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT) apresentou resposta, defendendo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado totalmente improcedente.

No dia 1 de Março de 2016, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, sendo nela acordado não ser necessária produção de prova testemunhal e tendo as Partes prescindido de alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2º, número 1, alínea a), e 30º, número 1, do RJAT.

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

A cumulação de pedidos é admissível na medida em que estes dependem essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, nos termos do artigo 3º, do RJAT e 104º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

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

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

II. MATÉRIA DE FACTO:

II.1. Factos provados:

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a. A Requerente, *A...*, é uma empresa que opera na área da distribuição alimentar (artigo 1º do pedido de pronúncia arbitral);
- b. A Requerente adopta um período de tributação compreendido entre 1 de Março de um ano, e 28 de Fevereiro do ano seguinte (artigo 4º do pedido de pronúncia arbitral);

- c. A Requerente procedeu, tempestivamente, à entrega da declaração de rendimentos – modelo 22 do IRC, referente ao exercício de 2005;
- d. Na determinação da matéria colectável do exercício de 2005, foi deduzido pela Requerente, a título de benefício fiscal relativo à criação líquida de postos de trabalho, o montante de € 3.372.176,33 (artigo 7.º do pedido de pronúncia arbitral);
- e. A Requerente apresentou reclamação graciosa, aqui dada por integralmente reproduzida, com fundamento em erro na autoliquidação, efectuada na declaração referida na alínea anterior (artigo 17º do pedido de pronúncia arbitral e procedimento administrativo);
- f. Na reclamação graciosa apresentada foi requerida a aceitação de dedução, ao resultado líquido do exercício, para efeitos de determinação do resultado tributável, a quantia de € 7 744 080,54 (conforme artigo 12º, da reclamação graciosa), em substituição do valor inicialmente declarado, de € 3 372 176,33 (conforme artigo 10º, da reclamação graciosa e valor inscrito no campo 234, do quadro 07, da declaração de rendimentos modelo 22, do ano de 2005);
- g. Da reclamação graciosa apresentada, no seu artigo 11º, lê-se que o montante inicialmente deduzido:
(...) apenas contempla a criação líquida de postos de trabalho:
Ocorrida em exercícios fiscais anteriores a 2005, considerando apenas as contratações sem termo ab initio; e
Ocorrida no exercício fiscal de 2005, considerando quer as contratações sem termo ab initio verificada neste exercício, quer as conversões em sem termo de contrato de trabalho que inicialmente haviam sido celebradas a termo.
- h. Da mesma reclamação graciosa apresentada, no seu artigo 121º, lê-se: Tendo em conta o supra exposto, nomeadamente a interpretação generalizada da Administração Fiscal quanto ao tratamento a dar às conversões dos contratos de trabalho a termo em contratos sem termo, o benefício fiscal apurado ascende a €7.744.080,54, (...), que deverá ser deduzido no Campo 234 do Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 de IRC referente ao exercício fiscal de 2005.
- i. A reclamação graciosa foi indeferida parcialmente, por despacho de 26 de Julho de 2010, proferido pela Senhora Chefe de Divisão, da Unidade de Grandes Contribuintes,

que aqui se dá por reproduzido, apontando-lhe, a AT (i) a necessidade de efectuar ajustamentos ao benefício a usufruir pela requerente, nos termos do artigo 19º do EBF, dada a existência de contratos de trabalho a tempo parcial, subjacente ao benefício em referência, (ii) por não se considerar, para efeitos deste apoio, a convolação de contratos de trabalho a termo, em contratos de trabalho sem termo e (iii) por não considerar a substituição de trabalhadores, inicialmente considerados para efeitos de apoio, por outros, nas mesmas condições.

- j. Na decisão de indeferimento parcial de reclamação graciosa, no ponto 3.1., entre outros aspectos, lê-se igualmente que:

A reclamante vem requerer a inscrição do montante de €7.744.080,54 a título de benefício fiscal relativo à criação líquida de emprego para jovens, no campo 234 do quadro 07 da declaração modelo 22 IRC/2005, passível de dedução ao lucro tributável. A reclamante deduziu €3.372.176,33 e requer que seja ainda deduzido o montante de €4.371.904,21.

- k. Igualmente na mesma decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa, no ponto 3.1.14, consta que:

(...) procedemos ao cálculo dos valores a considerar como benefício fiscal no período de tributação nos termos do artigo 19º do EBF com a redacção em vigor à data dos factos, referente à criação líquida de postos de trabalho, por trabalhador seleccionado pela reclamante, conforme quadros anexos à presente informação:

- l. No anexo 1 (59 páginas) apresentamos o cálculo do benefício fiscal relativamente à criação líquida de postos de trabalho ocorrida anteriormente à entrada em vigor da alteração operada no n.º 2 do artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (E.B.F.) - actual artigo 19º, através da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, para trabalhadores admitidos por contrato sem termo em regime de tempo completo e tempo parcial e totalizando €3.350.508,64.
- m. No anexo 2 (8 páginas) apresentamos o cálculo do benefício fiscal relativamente à criação líquida de postos de trabalho ocorrida posteriormente à entrada da alteração operada no n.º 2 do artigo 17º do EBF – actual artigo 19º. Através da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, para trabalhadores admitidos por contrato sem termo em regime de tempo completo e tempo parcial, no montante de €2.133.056,63.

n. No anexo 3 (11 páginas) consta a determinação de “fator de ajuste” a aplicar ao limite do benefício fiscal dos trabalhadores com horário de trabalho parcial.

o. No ponto 3.1.38. da mesma decisão de indeferimento parcial de reclamação graciosa apresentada, lê-se ainda que:

O valor a considerar no campo 234 do quadro 07 da declaração periódica de rendimentos modelo 22 de IRC (dedução a considerar no apuramento do lucro tributável), referente ao exercício do 2005, referente à criação de postos de trabalho, deverá ser €5.483.565,27 correspondendo:

1. €3.350.508,64 – Referente à criação líquida de postos de trabalho entre 01-03-2000 e 31-12-2002;

2. €2.133.056,63 – Referente à criação líquida de postos de trabalho em 01-1-2003 e 28-02-2006;

De notar que já foi considerado naquele campo da declaração de rendimentos Modelo 22 o montante de €3.213.650,66 em resultado da autoliquidação efectuada pela reclamante no exercício de 2005.

p. No ponto 3.1.38 da decisão de indeferimento parcial, face à reclamação graciosa apresentada, lê-se que “não foi aceite 440 funcionários pelos motivos indicados no ponto 3.1.27.”.

q. No ponto 3.1.27, da mesma decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa, lê-se que:

Constatámos ainda que a requerente procedeu à alteração dos trabalhadores considerados para efeitos de determinação do benefício fiscal em causa. Questionada sobre este facto, a requerente alegou que procedeu à substituição de trabalhadores, ou seja, para efeitos do cálculo do benefício fiscal do período de tributação em análise substituiu trabalhadores que inicialmente tinham sido seleccionados para efeitos de criação líquida de postos de trabalho no período de tributação em que reuniram as condições de entradas elegíveis e que entretanto no período de tributação em que reuniram as condições de entradas elegíveis mas que por algum motivo não foram seleccionadas inicialmente.

Ora, sobre esta matéria existem informações que refletem o entendimento destes serviços e que concluem pela falta de suporte legal do modelo de substituições

defensado pela ora reclamante tendo esta sido inclusivamente informada sobre estas conclusões na sequência de um pedido de esclarecimentos, para anos anteriores.

- r. Face ao indeferimento parcial ocorrido, relativo à reclamação graciosa, a Requerente interpôs recurso hierárquico, cujos termos aqui se dão por reproduzidos;
- s. Os fundamentos aduzidos pela Requerente aquando da apresentação do recurso hierárquico, foram os seguintes:
 - 1. Falta de fundamentação correcta e adequada, para a não aceitação da totalidade do montante de dedução, conforme artigos 31º a 40º;
 - 2. Por não se aceitar a dedução, subjacente à substituição de trabalhadores, conforme artigos 41º a 140º;
 - 3. Por não ser aceite na integralidade o benefício resultante de contrato de trabalho a tempo parcial, conforme artigos 141º a 165º; e
 - 4. Pedido de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 166º a 173º.
- t. Por despacho de 1 de Junho de 2015, que aqui se tem por reproduzido, proferido pela Senhora Subdirectora-geral dos Impostos, em substituição do Senhor Director-Geral dos Impostos, foi indeferido totalmente o recurso hierárquico, mantendo a decisão recorrida.

II.2. Factos não provados:

Não há factos com relevo para a apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

II.3. Fundamentação da matéria de facto:

Os factos provados baseiam-se nos documentos indicados e nos processos de recurso hierárquico juntos com a resposta, bem como em afirmações da Requerente cuja correspondência à realidade não é questionada.

III. **MATÉRIA DE DIREITO**

III. 1. A matéria sobre a qual a Requerente solicita que o Tribunal Arbitral, se pronuncie é:

1. Falta do exercício do direito de audição prévia, decorrente da apresentação de recurso hierárquico, aquando da decisão de manutenção de indeferimento parcial, constante da decisão de reclamação graciosa;
2. Violação do dever de fundamentação por parte da AT, na decisão proferida, aquando da análise da reclamação graciosa apresentada, decisão mantida em sede de apreciação de recurso hierárquico, dado que não se encontram devidamente fundamentados os cálculos subjacentes, à matéria que levou à não aceitação da totalidade do pedido formulado pela Requerente;
3. Admissão de substituição de trabalhadores, para efeitos de cômputo do período remanescente do benefício fiscal, cuja contratação em determinado ano de exercício contribuiu para a criação líquida de postos de trabalho por trabalhadores contratados nas mesmíssimas condições naquele ano de exercício e que igualmente contribuíram para a criação líquida de postos de trabalho;
4. Nos casos de contratos de trabalho em regime de tempo parcial o limite dos encargos mensais a considerar como custo fiscal deve ser objeto de um ajustamento proporcional ao número de horas de trabalho parcial; e
5. Nos casos de contratos de trabalho que tenham cessado durante um determinado exercício fiscal, o limite máximo da majoração deve ser, igualmente, ajustado, de modo proporcional, ao período de vigência do contrato de trabalho.
6. Pedido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º da LGT.

III. 2. Entendemos dever começar pela apreciação do alegado vício formal por falta de fundamentação, porquanto ele, a verificar-se, ditará o imediato e completo êxito da pretensão da requerente.

Além de que, se se constatar a existência de tal vício, e dependendo da sua dimensão, pode mesmo acontecer que o Tribunal se veja impedido de apreciar a legalidade substantiva do acto impugnado, por não entender as razões por que foi praticado, não podendo, pois, ajuizar da sua legalidade ou ilegalidade.

A obrigação de fundamentação dos actos administrativos é uma imposição constitucional, com assento no artigo 268º nº 3 da Constituição da República Portuguesa.

Foi retomada e pormenorizada pelo legislador ordinário, designadamente, nos artigos 124º

e 125º do inicial Código de Procedimento Administrativo, como nos artigos 152 e 153 do actualmente vigente.

Em sede tributária, dela se ocupa o artigo 77º da Lei Geral Tributária.

É matéria amplamente tratada pela doutrina e pela jurisprudência, em termos sobejamente conhecidos, o que nos dispensa, aqui, de um amplo discurso teórico sobre ela.

Basta lembrar que a obrigação imposta à Administração tem duas razões básicas:

Por um lado, assegurar que a Administração assenta a sua decisão na consideração de todos os elementos de facto e de direito relevantes, e seja, conseqüentemente, devidamente informada e ponderada.

Por outro lado, dar a conhecer ao administrado – no nosso caso, ao contribuinte -, as razões por que a Administração agiu de um modo, e não de outro, de tal maneira que o contribuinte possa fazer um juízo de conformação com a decisão, acatando-a, ou um juízo de não conformação, atacando-a.

Neste último caso, é indispensável que o contribuinte conheça perfeitamente as razões de facto e de direito que motivaram a Administração, bem como a exacta medida em que a sua pretensão foi acolhida ou rejeitada, para poder contestar o decidido na rigorosa medida e com as precisas razões da sua discordância.

Acresce ainda que a ausência de fundamentação, ou a sua insuficiência ou incongruência, não permite ao poder judicial aferir da legalidade ou ilegalidade substantiva do acto administrativo ou tributário impugnado, por ficar fora do seu alcance um juízo fundamentado acerca da motivação, legal ou ilegal, que determinou a actuação da Administração.

Ora, deferindo parcialmente a pretensão da Recorrente, a AT aceitou o aumento da dedução de € 3.372.176,33 para € 5.483.565,27, mas sem que se perceba qual o montante que corresponde a cada uma dos *items* questionados pela Requerente.

E, ao apreciar o recurso hierárquico, a AT não só nada disse sobre a acusada falta de fundamentação, como voltou a não destringar entre o montante de deferimento atinente à majoração dos encargos nos casos de contratos cessados durante o exercício e ao ajuste por tempo parcial dos contratos e saída e substituição de trabalhadores durante o decurso do ano, calculando tudo em conjunto.

Deste modo, e ainda que a AT tenha explicitado as razões do indeferimento parcial, ao não quantificar cada um dos *items* que a reclamante/recorrente pusera à sua consideração, fundamentou insuficientemente o acto, não revelando à contribuinte tudo quanto ela necessitava para o entender completamente, e ajuizar em plena consciência sobre se devia conformar-se ou se devia continuar a litigar – e, neste último caso, em que precisos termos. Assim verificado o vício formal por insuficiente fundamentação, o acto de liquidação mediatemente impugnado é anulável, o que adiante se ditará.

III.3. Direito a juros indemnizatórios nos casos de autoliquidação:

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da Lei Geral Tributária, que estabelece o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços no casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3 – São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;

b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;

c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

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

5 – No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito,

relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

Das várias situações em que são devidos juros indemnizatórios indicadas no artigo 43.º da LGT, a que nos interessa é aquela em que se determina, em impugnação judicial, que ocorre erro imputável aos serviços, daí resultando o pagamento de imposto indevido.

No nosso caso, ignora-se se houve ou não pagamento de imposto indevido, já que tal não resulta do que se apura no presente processo.

Tudo o que sabemos é que a AT incorreu num vício de forma, invalidante da liquidação, mas sem que se possa concluir que o imposto apurado e pago é excessivo.

Tal só se poderia afirmar se tivesse havido apreciação de mérito, na qual se apurasse, por parte da AT, um vício substantivo, por erro na apreciação dos factos ou na aplicação do direito, do qual resultasse o apuramento e pagamento de imposto indevido.

Sobre este tema, desenvolvidamente, e com amplas referências doutriniais e jurisprudenciais, veja-se o acórdão de 30 de maio de 2012 do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo nº 410/12.

Dá a improcedência do pedido de juros indemnizatórios.

IV. DECISÃO:

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular a decisão do recurso hierárquico relativo ao IRC do ano de 2005.

- b) Julgar procedente o pedido de restituição da quantia paga e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente a quantia de € 565.128,81.

- c) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

V. VALOR DO PROCESSO:

De harmonia com o disposto no artigo 315.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 565 128,81.

VI. CUSTAS:

Nos termos do artigo. 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 8.568,00, conforme a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo, em face do decaimento, 13,97% a cargo da Requerente e 86,03% a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 1 de Junho de 2016.

(José Baeta de Queiroz)

(José Nunes Barata)

(João Pedro Dâmaso)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea c) do n.º 1 do artigo 29º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.