



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 15/ 2011-T

Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – IRC.

Regime de Arbitragem Tributária
Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro

Decisão Arbitral
Processo n.º 15/2011-T

Autor/Requerente

...

Requerida/o

Direcção Geral dos Impostos (Ministério das Finanças)

I. RELATÓRIO

Em ..., ..., contribuinte fiscal n.º ..., com sede social na ..., submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral, referente à anulação do acto tributário de liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), sob o número ..., de ..., referente ao exercício de 2007, no montante de € 2 960,60 (dois mil novecentos e sessenta euros e sessenta cêntimos).

Foi designado como árbitro único, em 02 de Dezembro de 2011, o signatário, Paulo Manuel Marques Lourenço.

O tribunal arbitral foi constituído em 16 de Dezembro de 2011, na sede do CAAD (cfr. acta de constituição do tribunal arbitral).

A Autora, na declaração do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), referente ao exercício de 2007, considerou como custos, majorados em 50%, os encargos suportados com duas trabalhadoras, pelo facto de dizerem respeito à criação líquida de emprego, benefício fiscal previsto no artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (actual artigo 19º).

A Administração Fiscal, na sequência de um procedimento interno de inspecção, a que corresponde a Ordem de Serviço nº ..., não aceitou tais custos majorados, por entender que a Autora majorou indevidamente os encargos relativos a duas trabalhadoras admitidas nos quadros da ..., no exercício de 2003, não podendo, por essa razão, haver lugar à transmissibilidade do benefício.

A Autora alega, em síntese, que *“não houve qualquer transmissão do benefício fiscal, uma vez que, resultando a transmissão dos contratos de trabalho directamente da lei e não de qualquer negociação entre as partes, não pode ser aplicável a regra da intransmissibilidade dos benefícios fiscais prevista no artigo 15º do Estatuto dos Benefícios Fiscais”*.

Acresce que a sociedade cindida (...) *“considerou a saída das trabalhadoras como a perda do benefício fiscal, enquanto que a sociedade cinditária (...) considerou a entrada destas colaboradoras relevante para efeitos do benefício fiscal”*.

Finalmente, sustenta ainda a Autora, *“o início da vigência dos contratos de trabalho ocorreu no ano de ..., para além de que não é relevante o facto de apenas poder ser concedido o benefício fiscal por uma única vez, já que tal limitação foi introduzida através da Lei nº 53º-A/2006, de 29 de*

Dezembro (Orçamento de Estado para 2007), em momento posterior ao da criação do vínculo laboral entre as duas colaboradoras e a ... (Autora)”.

A Administração Tributária, de ora em diante designada Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA) refere que, *“conforme decorre quer do regime do artigo 318º do Código do Trabalho quer do artigo 119º, alínea p) do Código das Sociedades Comerciais, os vínculos de natureza laboral não se dissolvem em razão da cisão, antes se transmitem para a entidade dela resultante, pelo que im-procede a tese defendida na petição inicial de que, na sequência da cisão, existiriam novos vínculos laborais entre a Autora e as trabalhadoras que anteriormente tinham contrato de trabalho com a sociedade cindida e cujos contratos se transmitiram para si em razão da operação de cisão (por escritura pública de 2 de Agosto de 2004)”.*

Assim sendo, continua a Autoridade Tributária e Aduaneira, *“não se pode considerar criação líquida originária de postos de trabalho, na medida em que no conjunto das entidades relacionadas não houve criação, mas transferência de postos de trabalho”.*

Acresce ainda, segundo a Autoridade Tributária e Aduaneira, que a Autora não podia continuar a usufruir do benefício, uma vez que *“o direito aos benefícios fiscais é intransmissível inter vivos, sendo, porém, transmissível mortis causa se se verificarem no transmissário os pressupostos do beneficiário, salvo se este for de natureza estritamente pessoal”.*

Aliás, conclui a Autoridade Tributária e Aduaneira, *“a não ser assim tal entendimento acarretaria a prorrogação indefinida do limite temporal de manutenção do benefício, estabelecido na lei pelo prazo de apenas cinco anos”.*

A Autora juntou 7 documentos.

Realizou-se, de seguida, em 25 de Janeiro de 2012, a primeira reunião do tribunal arbitral, nos termos e com os objectivos previstos no artigo 18.º do Regime de Arbitragem Tributária. Não ha-

vendo correcções a efectuar às peças processuais nem excepções a conhecer, foi concedido à Autora um prazo de cinco dias para se pronunciar sobre a resposta apresentada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Em 27 de Janeiro de 2012, a Autora apresentou resposta à contestação, na qual pretende clarificar a respectiva posição, sustentando que *“considerou ter adquirido duas novas relações jurídicas que titularam o direito a um benefício fiscal, por contrapartida da perda da possibilidade, para a ..., de aplicar o benefício fiscal às admissões em relação ao ano de 2004, devido a essas duas saídas. Por outra lado, reforça a ideia de que os contratos de trabalho se transmitiram ope legis, não houve acordo ou cedência, mas uma cominação legal, para além de que não é possível aplicar em 2004 uma norma que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2007 ...”*.

Finalmente, sustenta ainda que *“a cisão configura a transmissão de uma universalidade com todos os direitos e obrigações que lhe são inerentes. Benefícios fiscais e obrigações fiscais incluem-se no elenco das relações jurídicas activas e passivas objecto de transmissão”*.

Devidamente notificada no dia 31 de Janeiro de 2012, a Autoridade Tributária e Aduaneira veio, no dia 3 de Fevereiro de 2012, responder ao requerimento da Autora, salientando que *“havia sido concedido à Autora um prazo de cinco dias, unicamente para responder a eventuais excepções que tivessem sido suscitadas, pelo que a resposta não deve ser admitida”*.

* * *

Em face do exposto, importa delimitar as principais questões a decidir, a saber:

1. Os contratos de trabalho das duas colaboradoras que foram transferidos para a Autora, por via da cisão realizada, são susceptíveis de enquadramento no âmbito do artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (actual artigo 19º)?
2. A regra da intransmissibilidade prevista no artigo 13º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (actual artigo 15º) é aplicável ao caso concreto em apreço?

II. SANEAMENTO

O Tribunal é competente.

O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

III. MATÉRIA DE FACTO ASSENTE

Analisada a prova documental produzida, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1.º

A Autora iniciou a actividade no dia 2 de Agosto de 2004, como consequência de uma cisão da ..., através da qual foi efectuado o destaque dos activos e passivos afectos à unidade de negócio de....

2º.

Na sequência de uma acção inspectiva efectuada em relação ao exercício de 2007, foram realizadas determinadas correcções, por se entender que o benefício fiscal correspondente à criação líquida de emprego, previsto no artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não é aplicável à A..

3º.

No dia 25 de Novembro de 2009, a A. apresentou uma reclamação graciosa contra o acto de liquidação adicional nº

4º.

Em 30 de Abril de 2010, a supra referida reclamação foi indeferida e, como consequência disso, a A. apresentou, em 31 de Maio de 2010, um recurso hierárquico.

5º.

O recurso hierárquico foi julgado improcedente no dia 14 de Outubro de 2011, por se entender que os encargos suportados com as duas colaboradoras não preenchem os pressupostos previstos no artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (actual artigo 19º), não podendo, por essa razão, usufruir do benefício fiscal previsto nesta norma.

6º.

À data em que as duas trabalhadoras passaram a exercer a actividade a favor da A. tinham menos de 30 anos de idade, não tendo sido celebrados novos contratos de trabalho.

7º.

A ..., na qualidade de entidade patronal originária, não usufruiu do benefício fiscal em relação ao ano de 2004.

* * *

No tocante aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se na prova documental junta aos autos.

A primeira norma que deve ser objecto de interpretação com vista à tomada de decisão no caso concreto em apreço foi introduzida no ordenamento jurídico português através do aditamento, efectuado pela Lei nº 72/98, de 3 de Novembro, de um artigo 48º-A ao Estatuto dos Benefícios Fiscais.

A redacção inicial do artigo 48º-A supra referido dispunha o seguinte:

1. Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.
2. Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional.
3. A majoração referida no nº 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho.

Com a entrada em vigor da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, o nº 3 do artigo 48º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais passou a ter a seguinte redacção:

3. A majoração referida no nº 1 terá lugar num período de 5 anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.

Mais tarde, o Estatuto dos Benefícios Fiscais sofreu uma renumeração, por via do Decreto-Lei nº 198/2001, de 3 de Julho, e o artigo 48º-A passou a ser o artigo 17º, com a seguinte redacção:

1. Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.

2. Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.

3. A majoração referida no nº 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.

A Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro deu nova redacção ao nº 2 do artigo 17º, pelo que, à data em que ocorreram os factos objecto do presente processo, era a seguinte:

1. Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.

2. Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.

3. A majoração referida no nº 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.

Posto isto, importa então verificar se estão ou não preenchidos os pressupostos legais vigentes à data em que as duas trabalhadoras iniciaram as respectivas funções a favor da Autora.

Aceitando-se, como acima se referiu, que à data do início da relação laboral com a Autora, as duas trabalhadoras tinham menos de 30 anos e que exerciam a respectiva actividade com base num contrato de trabalho sem termo, a questão fundamental que importa resolver diz respeito à criação líquida de postos de trabalho.

O Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou diversas vezes sobre esta questão, podendo, por essa razão, afirmar-se que o entendimento tem vindo a revelar-se uniforme.

O acórdão de 23 de Setembro de 2009, referente ao processo 0248/09, refere expressamente que *“Tem sido jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA que o inventivo à criação de emprego para jovens, previsto no artigo 48º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redacção introduzida pela Lei nº 72/98, de 3 de Novembro (a que corresponde o artigo 17º na redacção de 2001) só é atribuído quando houver criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos, o que pressupõe aumento do número global de trabalhadores da empresa admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos em determinado exercício”*.

No referido acórdão, refere-se ainda que *“Perante esta evolução legislativa e do juízo legislativo expressamente formulado no Preâmbulo do Decreto-Lei nº 34/96 sobre a inconveniência da solução adoptada no Decreto-Lei nº 89/95, o conceito de criação líquida de postos de trabalho utilizado no artigo 48º-A do EBF surge com evidência como sendo semelhante ao utilizado naquele primeiro diploma e não ao usado no segundo. Na verdade, desde logo, o teor literal da expressão criação líquida de postos de trabalho utilizada no artigo 48º-A é exactamente o mesmo que tinha sido utilizado no Decreto-Lei nº 34/96, e é diferente do utilizado no Decreto-Lei nº 89/95, que foi criação líquida de emprego. A utilização da expressão utilizada no Decreto-Lei nº 34/96, em vez da utilizada no Decreto-Lei nº 89/95 inculca que se pretendeu, em matéria de incentivos fiscais, aplicar um regime semelhante ao adoptado para os incentivos financeiros, designadamente num ponto em que ele divergiu deliberadamente do regime do Decreto-Lei nº 89/95 que foi, como se refere no ci-*

tado preâmbulo daquele diploma, o de este não exigir a criação de novos postos de trabalho, mas apenas a admissão de trabalhadores”.

Em conclusão, refere o citado acórdão *“Por isso, apontando o teor literal do artigo 48º-A no sentido de se ter pretendido adoptar um regime idêntico ao previsto no Decreto-Lei nº 34/96, quanto ao conceito de criação líquida de postos de trabalho e sendo a adopção de um regime semelhante, no que concerne aos pressupostos da concessão de incentivos, o único regime que assegura a coerência valorativa do sistema jurídico, postulada pelo princípio da unidade do sistema jurídico, tem de se concluir, como se concluiu na sentença recorrida, que apenas quando houver aumento do número global de trabalhadores da empresa num exercício fiscal há lugar à aplicação do benefício fiscal nele previsto”.*

Portanto, conclui o acórdão citado, *“...o conceito legal de criação líquida de postos de trabalho, aplicável à situação presente, corresponde à diferença positiva, em determinado exercício, entre o número de contratações efectuadas, de trabalhadores com idade não superior a 30 anos, e o número de saídas de trabalhadores da mesma faixa etária, fazendo-se a aferição dessa diferença no final de cada exercício”.*

Posto isto, parece ser evidente que, para além da verificação dos requisitos acima mencionados, relacionados com a idade das trabalhadoras e com a duração dos contratos de trabalho, houve um aumento do número global de trabalhadores na esfera jurídica da A., pelo que se deve dar por integralmente verificado o conteúdo do artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Assim sendo, resta verificar se a regra da intransmissibilidade prevista no artigo 13º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (actual artigo 15º) impossibilita ou não, no caso concreto em apreço, a atribuição à A. do benefício fiscal em causa.

De acordo com o estatuído no nº 1 do artigo 118º do Código das Sociedades Comerciais é permitido a uma sociedade destacar parte do seu património para com ela constituir outra sociedade, dissolver-se e dividir o seu património, sendo cada uma das partes resultantes destinada a constituir uma nova sociedade e destacar partes do seu património ou dissolver-se, dividindo o seu património em duas ou mais partes, para as fundir com sociedades já existentes ou com partes do património de outras sociedades, separadas por idênticos processos e com igual finalidade.

Uma vez que a A. surgiu como uma nova entidade, na sequência do destaque de uma parte do património da ..., entidade que não se dissolveu, pode concluir-se que a operação em causa assume a natureza de cisão simples.

Como consequência da cisão simples anteriormente referida, as duas trabalhadoras passaram a exercer a respectiva actividade a favor da A., pelo que se coloca a questão de saber se houve efectiva transmissão do benefício fiscal previsto no artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (actual artigo 19º) e, em caso afirmativo, se tal transmissibilidade é ou não permitida face à legislação portuguesa vigente.

A questão da transmissibilidade dos benefícios já foi, de igual modo, objecto de análise por parte dos tribunais superiores.

Com efeito, no acórdão nº 01265/04, de 13 de Abril de 2005, refere-se que *“A fusão por incorporação, ainda que implique que só sobreviva, com personalidade jurídica própria, a sociedade na qual as demais se incorporam, não tem como consequência, no campo das realidades económicas e empresariais, o desaparecimento das empresas fundidas. Alguma doutrina comercialista – vd. Pinto Furtado, Pinto Coelho e Pupo Correia nos lugares citados na sentença recorrida – aponta que a sociedade fundida, perdendo a sua personalidade jurídica, todavia persiste, modificada, formando um todo com outras, em condições diversas das que ocorriam antes da fusão. Mas não deixa de continuar a existir a mesma realidade económica, um mesmo conjunto (agora integrado noutra*

mais alargado) de meios afectos a uma actividade produtiva, que os sócios, aliás, quiseram potenciar com a fusão.”

Mais à frente, pode ainda ler-se no supra referido acórdão, “...o que vale por dizer que todos os bens daquela, incluindo os que haviam sido objecto do projecto de investimento beneficiado, não deixaram de se manter na sociedade, agora fundida com as demais, como também não deixaram, por obra da fusão, de continuar afectos à actividade em que antes eram utilizados.”

Finalmente, refere-se no acórdão citado, “...do ponto de vista fiscal, a sociedade não cessa a sua actividade. A sua actividade económica continua na sociedade incorporante. Não há interrupção na actividade económica objecto da fusão, havendo apenas alteração de pessoa jurídica que prossegue a actividade, não afectando o acto em si, de nenhum modo, o exercício desta.”

Por estas razões, conclui-se no acórdão que vem sendo invocado, “O benefício fiscal continua a bafejar a sociedade a quem foi atribuído, agora na sua nova forma jurídica...”.

Ainda que, no caso concreto em apreço, a operação não consubstancie uma fusão, a verdade é que a cisão revela de igual modo uma forma de reorganização empresarial, não havendo, por isso, razão que justifique diferença de tratamento fiscal.

Até porque, em sede de IRC, o regime da neutralidade fiscal aplicável às fusões e às cisões é o mesmo, conforme resulta do disposto no artigo 74º do Código do IRC.

Nesta conformidade, à semelhança do que é referido no acórdão acima mencionado, podemos concluir que, no caso em análise, não se verificou a transmissão do benefício fiscal, que continua afecto à mesma actividade, só que numa entidade distinta.

Não tendo havido, como se referiu, transmissão do benefício fiscal, torna-se desnecessário proceder à análise do artigo 13º (actual artigo 15º) do Estatuto dos Benefícios Fiscais.



IV. DECISÃO

Em face do exposto, concede-se provimento ao pedido de pronúncia arbitral, determinando-se a anulação da liquidação adicional do IRC referente ao exercício de 2007, no montante de € 2 960,60 (dois mil novecentos e sessenta euros e sessenta cêntimos).

Custas a cargo da Requerida no montante de 612 €, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º, n.º 3 do RCPAT e da Tabela I anexa a este último.

* * *

Notifique.

Lisboa, 30 de Março de 2012

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por mim revisto.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.

* * *

O árbitro

Paulo Lourenço