

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 83/2013-T

Tema: IRC – transmissibilidade para a incorporante de benefícios fiscais constituídos na esfera jurídica da sociedade incorporada; criação de emprego; art. 19.º do EBF

Processo n.º 83/2013

Autor / Requerente: A..., S.A.

Requerida : Administração Tributária e Aduaneira

Tema : IRC – Benefícios Fiscais – Criação de Emprego

Proc. n.º 83/2013-T

Decisão Arbitral

I- RELATÓRIO

A) Tramitação processual

1. Em 15 de Abril de 2013, **A..., S.A.**, com o NIPC ..., com sede na ... (adiante designada Requerente), veio nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, requerer pedido de pronúncia arbitral sobre a demonstração da liquidação e acerto de contas de IRC do ano de 2008, efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada como Requerida), com anulação da correcção da matéria colectável sujeita a imposto por errónea quantificação (artigo 99º, alínea a), do CPPT).

2. A Requerente não designou árbitro.

3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, foi designada como árbitro singular a signatária, Maria Manuela do Nascimento Roseiro, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.

4. Notificadas as partes e não havendo recusa da referida designação (artigo 11º, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico), veio o tribunal arbitral a ficar constituído em 19 de Junho de 2013, de acordo com o preceituado na alínea c) do nº 1 do

artigo 11º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada AT ou Requerida) apresentou Resposta e juntou o Processo Administrativo em 24 de Setembro de 2013. No dia 23 de Outubro de 2013, realizou-se a reunião do tribunal arbitral nos termos e com os objectivos previstos no artigo 18.º do RJAT (acta junta aos autos). O Tribunal notificou a Autora para juntar aos autos documentação relativa à operação de reestruturação invocada no pedido arbitral. Por acordo com as partes estas ficaram de juntar alegações escritas no prazo de dez dias a contar da notificação da junção dos documentos solicitados à Requerente. O Tribunal notificou Requerente e Requerida de que a decisão arbitral seria proferida até 19-12-2013.

6. Em 29 de Outubro de 2013, a Requerente juntou um documento referente ao projecto de cisão-fusão invocada no Pedido de pronúncia arbitral.

7. Em 7 de Novembro de 2013, Requerente e Requerida apresentaram as respectivas alegações escritas.

B) Posição das Partes

8. Pedido de pronúncia arbitral

A Requerente invoca, em síntese:

- O resultado fiscal de IRC por si declarado relativamente ao exercício de 2008 foi objecto de correcção à matéria colectável, no valor de € 58.431,11, por alteração do valor declarado de - € 78.395,48 para - € 19.964,37;
- A correcção foi efectuada na sequência de acção da Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do Porto, realizada entre 10 de Agosto e 13 de Dezembro de 2012 e comunicada à Requerente com o envio, em 31.01.2013, da demonstração da liquidação e acerto de contas de IRC;
- O fundamento da correcção foi a utilização indevida pela Requerente do n.º 5 do artigo 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), majorando os encargos suportados no exercício de 2008, com funcionários que constituíram, em exercícios anteriores a 2008, criação líquida de postos de trabalho na empresa Sociedade B..., Lda., e que foram, na sequência de operação de cisão-fusão, transferidos para a Requerente.

- A interpretação da Inspeção Tributária (ao sustentar que: a operação cisão-fusão não inclui a transmissão do direito aos benefícios fiscais por se tratar de uma relação jurídica de direito público, não transmissível autonomamente por um acto *inter vivos* entre particulares; a transmissibilidade não resulta das disposições do Código do IRC, articuladas com o artigo 19º do EBF; as excepções ao princípio da intransmissibilidade *inter vivos* previstas nos n.º 2 e 3 do art. 15º do EBF não são directamente aplicáveis à Requerente) é incorrecta porque não teve em conta o direito da Requerente a efectuar a majoração prevista no n.º 5 do artigo 19º do EBF, no âmbito de uma operação de incorporação abrangida pelo regime especial dos artigos 73º e seguintes do CIRC.
- A dedução efectuada pela requerente no exercício de 2008 corresponde a um benefício fiscal resultante da criação líquida dos postos de trabalho criados pela Sociedade B... , Lda., nos anos de 2003 a 2006;
- Em 2007, ocorreu um projecto de cisão/fusão, mediante a divisão do património da Sociedade B..., Lda., pelo qual a metade desse património foi incorporado pela Requerente e transferidos 9 trabalhadores.
- O benefício fiscal inerente à criação dos postos de trabalho respeitantes aos trabalhadores (também transferidos) mantém-se pelos períodos ainda não decorridos, ao abrigo do disposto no n.º 5 do artigo 19º do EBF (concessão por cinco anos).
- A justificação sobre a utilização do benefício fiscal, foi comunicada pela Requerente à AT aquando da elaboração do projecto de relatório da inspecção, dizendo: “a cisão foi efectuada com neutralidade fiscal por aplicação do regime previsto no CIRC, fazendo todo o sentido que o benefício continue a ser usufruído na sociedade incorporante, não tendo havido qualquer transmissão do mesmo”, e, em sede de IRC, o regime da neutralidade fiscal aplicável às fusões e às cisões é o mesmo, conforme resulta do disposto no art. 74º do CIRC.
- No sentido desta interpretação foi proferida, no âmbito do CAAD, decisão arbitral no Proc. Nº 15/2011-T de 30.03.2012.
- Face ao regime da neutralidade consagrada no artigo 74º do CIRC não se verificou a transmissão do benefício fiscal que continua afecto à mesma actividade só que numa entidade distinta, o resultado fiscal declarado de € 78.395,48, no exercício de 2008, deverá ser mantido, anulando-se a correcção efectuada de € 58.431,11.

- E essa correcção deverá reflectir-se no exercício de 2009, onde foi deduzido o prejuízo fiscal que agora se viu diminuído.

9. A Resposta da Autoridade Tributária

A Autoridade Tributária (doravante designada AT ou Requerida) respondeu em síntese:

- A correcção da matéria colectável da Requerente, no montante de € 58.431,11 em IRC referente a 2008, foi consequência da rejeição de aplicação do benefício fiscal de majoração de encargos suportados com trabalhadores anteriormente ao serviço da Sociedade B... , Lda.;
- A lista de trabalhadores da Requerente que davam direito a majoração de encargos dedutíveis segundo o art. 19º do EBF, em 2008, incluía 10 trabalhadores (transferidos em 2007 da sociedade de que a Requerente incorporou um estabelecimento) cujos postos de trabalhos haviam contribuído, nos exercícios de 2003 a 2006, para a criação líquida de emprego na sociedade objecto de incorporação.
- Os encargos suportados com os trabalhadores transferidos na sequência daquela operação, não são elegíveis para efeitos do art. 19º do EBF porque não é aceitável a tese de que a transmissão do benefício fiscal decorre da transferência de património objecto daquela operação.
- O benefício fiscal consignado no art. 19º do EBF tem como finalidade incentivar o aumento de postos de trabalho que preencham os requisitos aí descritos - o benefício conferido à entidade empregadora é contrapartida da criação líquida de emprego no exercício da contratação dos trabalhadores e da manutenção dos correspondentes postos de trabalho nos 4 anos subsequentes.
- Com a transferência dos trabalhadores, ocorrida por força da operação de cisão-fusão, deixam de estar reunidos os pressupostos legais em que assenta o direito àquele benefício fiscal pois os seus postos de trabalho nunca corresponderam a criação líquida de emprego na esfera da nova entidade empregadora.
- Este direito constitui-se na esfera jurídica da entidade patronal em cuja esfera ocorre a criação líquida de emprego e esgota-se na sua esfera jurídica, sob pena de desrespeitar a intenção que presidiu à sua previsão.

- A tese da Requerente poderia levar a situações contrárias à intenção subjacente à criação daquele benefício fiscal como o caso de uma entidade poder beneficiar do direito à majoração de encargos relativos a trabalhadores que originaram criação líquida de emprego na esfera de outra entidade patronal, em exercícios fiscais em que a própria Requerente, por hipótese, tivesse registado um saldo negativo na entrada e saída de trabalhadores que preenchem os requisitos do art. 19º do EBF.
- Permitiria ainda o caso de uma entidade patronal que pretende despedir trabalhadores cujo posto de trabalho originou criação líquida de emprego e cujo contrato ainda não completou o período de cinco anos, desde o seu início, poderia ceder a terceiros os trabalhadores em causa, utilizando como contrapartida desse acto entre particulares a majoração dos respectivos encargos.
- Segundo o nº 1 do art. 15º do EBF o direito aos benefícios fiscais é, por regra, intransmissível por acto *inter vivos*.
- A transferência de trabalhadores na sequência de fusão, tal como qualquer outra forma de cessão de trabalhadores, resulta de um acto *inter vivos* praticado entre particulares.
- Os vínculos de natureza laboral transmitidos de acordo os artigos 318º do Código do Trabalho e 119º alínea p) do Código das Sociedades Comerciais, não constituem uma criação líquida de emprego na esfera da sociedade incorporante.
- O facto de a transmissão dos contratos de trabalho em análise decorrer directamente da lei, e a sucessão universal ser a regra nas operações de cisão-fusão, em nada contende com o facto de a operação que gerou a transferência de trabalhadores para a Requerente se tratar de um acto *inter vivos*, entre particulares, nos termos do nº 1 do art. 15º do EBF.
- E essa transmissão não se enquadra também nas excepções previstas no nº 2 e 3 do art. 15º. do EBF, porque o art. 19º do EBF, referente especificamente ao benefício fiscal de criação de emprego jovem, não contempla expressamente qualquer transmissibilidade desse benefício fiscal por força de uma qualquer operação de fusão.
- Nem o regime especial de neutralidade fiscal previsto nos arts. 67º e seguintes do CIRC (redacção vigente ao tempo, actual art. 74º do CIRC), prevê a possibilidade de acautelar a transmissibilidade do benefício fiscal em análise.

- E no quadro de uma operação de fusão a que seja aplicável o regime especial do art. 67º e seguintes do CIRC, inexistente qualquer previsão expressa a acautelar a transmissibilidade do benefício fiscal objecto dos autos;
- O regime de neutralidade fiscal previsto para as fusões e operações análogas não contempla a transmissibilidade para a incorporante de benefícios fiscais constituídos na esfera jurídica da sociedade incorporada.
- Dada a natureza automática do benefício previsto no art. 19º do EBF, também não são aplicáveis ao caso as excepções consagradas nos nº 2 e 3 do art. 15º do EBF ao princípio da intransmissibilidade *inter vivos*;
- Dispõe o nº 2 do art. 19º que “*é transmissível inter vivos o direito aos benefícios fiscais objectivos que sejam indissociáveis do regime jurídico aplicável a certos bens, (...)*”, norma excepcional que não se aplica ao caso em litígio porquanto o mesmo respeita a benefício fiscal de natureza mista, i.e., que depende não só da verificação de pressupostos objectivos mas também de pressupostos subjectivos, que atende à natureza e qualidade da pessoa beneficiada.
- O benefício fiscal em causa não constitui um qualquer direito “*ob rem*”, inerente ao regime jurídico de certos bens e respectivos rendimentos, acompanhando-os nas suas transmissões, mas antes um benefício fiscal modelado por elementos subjectivos (ex. “*...sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada (...)*”) que não cabe na previsão daquele nº 2. Nem é aplicável o disposto no nº 2 e nº 3 do art. 15º do EBF, atenta a natureza mista e automática do benefício em causa.
- Não se aplica o nº 3 do art. 15º, por não se estar perante um caso de benefício concedido por acto ou contrato.
- Quanto à invocada decisão no processo arbitral nº 15/2012-T (para além de não correcta) refere-se a uma situação não idêntica à dos autos.
- Deve ser mantida a correcção à matéria colectável ora controvertida no montante de € 58.431,11 referente a encargos com trabalhadores que não preenchem os pressupostos do art. 19º do EBF.

C) Questões a decidir

10. Objecto do litígio

Das posições das partes resulta a identificação das seguintes questões decidendas:

- No caso de uma sociedade, que usufruía em 2007 de benefício fiscal de majoração de encargos por criação de postos de trabalho ao abrigo do EBF, ter então transmitido um estabelecimento a outra sociedade, pode a sociedade transmissória, ao abrigo do disposto no n.º 5 do artigo 19º do EBF, continuar pelos períodos ainda não decorridos, a deduzir com majoração os encargos com os trabalhadores que tinham dado origem ao referido benefício e que foram transferidos no mesmo acto de transmissão do estabelecimento?
- O facto de a transferência de trabalhadores ter ocorrido num contexto de fusão-cisão, efectuada ao abrigo do regime especial previsto nos artigos 73º (anteriormente 67º) e seguintes do CIRC, influencia a sucessão na titularidade do benefício fiscal, por este acompanhar a transmissão de património objecto daquela operação?

D) Saneamento

11. O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

Pelo que se passa à decisão de mérito.

II. Fundamentação

Com base nos factos alegados pelas partes e não contestados, assim como na documentação junta aos autos, incluindo o processo administrativo (P.A.), fixa-se a seguinte factualidade relevante:

12. Factos provados

12.1. Em 2007, os gerentes da Sociedade B..., Lda. e da A...-, Lda., subscreveram um “Projecto de Cisão-Fusão“, visando destacar parte do património da Sociedade B..., Lda, que indicaram designar-se daí em diante por “Unidade de Negócio da C...”, a incorporar na A...-, Lda. (10 da PI e doc. junto aos autos, datado de 20 de Abril de 2007).

12.2. O referido projecto previa uma lista de bens e respectivos valores a transmitir para a A..., Lda. (ponto 6. e Anexo I, aí referido mas não junto aos autos).

12.3. O projecto prevê a transferência da Sociedade B..., Lda para a A..., Lda. dos trabalhadores afectos à “Unidade de Negócio da C...” (ponto 16).

12.4. O projecto de cisão-fusão inclui uma lista nominal de cento e sessenta e quatro (164) trabalhadores transferidos da Sociedade B..., Lda. para a A..., Lda. (ponto 16 do Projecto e Lista nominal, Anexo IV).

12.5 A A..., Lda. deduziu ao resultado líquido do exercício apurado na declaração modelo 22 referente a IRC de 2008 a importância de € 129.826,71, a título de majoração de encargos com a criação líquida de emprego, ao abrigo do art. 19º do EBF, correspondente a vinte e sete (27) trabalhadores (10º PI e nº 4 da Resposta da AT).

12.6. Dez dos trabalhadores ¹ abrangidos pela dedução referida no número anterior eram trabalhadores da empresa “Sociedade B..., Lda” que haviam sido cedidos à A..., Lda aquando da divisão do património ocorrida com incorporação do estabelecimento B... sito na ..., com efeitos a partir de 2 de Julho de 2007 (nº 4 da Resposta e Relatório da IT a fls. 26 do P.A.).

12.6. Os dez trabalhadores referidos no número anterior, transferidos em 2007 para a A..., Lda, haviam adquirido a efectividade na Sociedade B..., Lda : um em 2003, cinco em 2005 e quatro em 2006 (10º PI e 4º da Resposta, fls 26 e v.).

12.7. Os factos acima referidos foram verificados numa acção inspectiva, realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do Porto, na sequência da ordem de serviço nº OI2011..., que decorreu entre 10 de Agosto e 13 de Dezembro de 2012 (P.A ., fl. 25, v.).

¹ A Requerida sugeriu existência de lapso, na PI, na menção de nove trabalhadores. A Requerente veio a confirmar que se trata de dez trabalhadores.

12.8 O projecto de relatório de 20 de Dezembro de 2012 foi enviado em 21/12/2012 (fls. 14 a 20 PA) para audição prévia e convertido em Relatório final da Inspeção Tributária de 15/01/2013, aprovado superiormente em 21/01/2013 (fls. 21 a 27 P.A.).

12.9. O Relatório, recebido em 24 de Janeiro de 2013, concluía pela rejeição do benefício fiscal de majoração de encargos suportados com os trabalhadores transferidos da Sociedade B..., Lda., propondo uma correcção quantitativa de acréscimo do montante € 58.431,11 ao resultado fiscal declarado, negativo (- € 78.395,48), que após correcção, passava a (- € 19.964,37) (P.A., fls. 27 a 35).

12.10. A Requerente recebeu em 31.01.2013, por via electrónica, a liquidação nº 2013..., datada de 28 de Janeiro de 2013, com a respectiva demonstração da liquidação e acerto de contas de IRC referente ao exercício de 2008 (art. 2º da PI e doc. 1 junto com a mesma).

12.11. Dos referidos documentos constava um apuramento de imposto de 1111€ 0,00 e uma correcção positiva de € 58.431,11 (art. 3º e 4º PI, Doc nº 2).

13. Factos não provados

Não se encontra referência ou confirmação nos autos dos factos :

- Aprovação do projecto de relatório pelos sócios das sociedades envolvidas e data do acto de formalização da cisão-fusão ocorrida entre a Sociedade B... B..., Lda e a A..., Veículos e Peças, Lda;
- Data da transformação da sociedade A..., , Lda, (cujo gerente subscreveu o projecto de acto de cisão/fusão) em sociedade anónima.

14. Fundamentação da prova

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos ao processo e indicados relativamente a cada um dos pontos da matéria de facto.

Relativamente à factualidade não provada, esta foi assim considerada em resultado da ausência de elementos.

Considera-se que matéria dada como provada se revela suficiente para apreciação da questão de direito.

15. Aplicação do direito

15.1. O benefício fiscal em causa – sua caracterização

15.1.1. A evolução do regime jurídico

O presente litígio tem como objecto a majoração de encargos efectuada, na liquidação de IRC de 2008, em relação a dez trabalhadores transferidos para a Requerente em 2007 e que haviam adquirido a efectividade na Sociedade B..., Lda em 2003 (um), 2005 (cinco) e 2006 (quatro) (cf. acima, ponto 12.6).

A norma jurídica que prevê a majoração de encargos cuja aplicabilidade se questiona, é actualmente o artigo 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, referente a criação de emprego², mas tem sido objecto de diversas alterações pelo que importa recordar a evolução do respectivo regime e identificar o vigente na altura da ocorrência da situação dos autos.

² A actual redacção diz :1.”Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150 % do respectivo montante, contabilizado como custo do exercício“.2. Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se : a) 'Jovens' os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino (*redacção dada pela Lei n.º10/2009-/03;*) b)'Desempregados de longa duração' os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses; (*Redacção dada pela Lei n.º10/2009-10/03*) c) «Encargos» os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador, a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade; d) «Criação líquida de postos de trabalho» a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições. 4-Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho, não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal.3.O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida. 5. A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho. 6. O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC.” (*redacção dada pela Lei nº 55-A/2010, de 31/12*).

Este tipo de incentivo foi inserido no Estatuto dos Benefícios Fiscais em 1998 pela Lei nº 72/98³, de 3 de Novembro, que aditou ao EBF o artigo 48.º-A, com a epígrafe “Criação de empregos para jovens”.

Na redacção inicial, o artigo 48º-A dispunha: 1. Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (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.”⁴

Na sequência da reforma introduzida pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, com alterações aos Códigos do IRS, IRC e no EBF, seguida de revisão global e publicação dos articulados dos referidos Códigos, pelo Decreto-Lei nº 198/2001, de 3 de Julho, a matéria veio a constar do artigo 17º do EBF, mantendo a epígrafe “criação de emprego para jovens”, 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 n.º 1 tem lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho”.

O nº 2 do referido art. 17º do EBF foi alterado pela Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro, passando a dizer: “Para efeitos do disposto no número anterior⁵, o montante máximo da

³ Para, segundo o artigo 2º da mesma Lei nº 72/98, produzir “efeitos com o início da vigência do próximo Orçamento de Estado”, ou seja, a partir de 01/01/1999.

⁴ A redacção do nº3 do art. 48º-A, foi melhorada pela Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril: “A majoração referida no nº 1 terá lugar num período de 5 anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.”

⁵ O nº 1 mantinha a redacção :”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%.”

majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado”.

Era esta a redacção em vigor nos exercícios de 2003, 2005 e 2006, aquando do início da vigência dos contratos de trabalho por tempo indeterminado outorgados entre a B..., Lda. e os dez trabalhadores transferidos para a Requerente em 2007.

Esse regime veio a sofrer alterações sensíveis com o Orçamento de Estado para 2007, aprovado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, em que o art. 17.º passou a ter a epígrafe “Criação de emprego”⁶. O âmbito de aplicação estendeu-se “ao desemprego de longa duração, adoptando, quer no caso dos jovens, quer no caso dos desempregados de longa duração, os conceitos utilizados para efeitos de acesso ao benefício na área da segurança social, e, no plano das entidades empregadoras, possibilitando o acesso ao benefício aos empresários em nome individual com contabilidade organizada, mas neste caso excluindo do direito aos benefícios os membros do respectivo agregado familiar que lhe prestem serviço.”⁷.

⁶O artigo passou a dispor, até à republicação pelo DL n.º 108/2008, de 26/05 : “1 - Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos do IRC e dos sujeitos passivos do IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150% do respectivo montante contabilizado como custo do exercício. 2-Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se:a) Jovens os trabalhadores com idade superior a 16 anos e inferior a 30 anos, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino; b) Desempregados de longa duração os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 12 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses; c) Encargos os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade; d) Criação líquida de postos de trabalho a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições. 3- O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida. 4- Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal. 5 - A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho. 6 - O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal.”

⁷ Relatório do Orçamento do Estado para 2007, p. 56.

A nova redacção applicava-se aos períodos de tributação iniciados após a entrada em vigor da Lei que aprovava o Orçamento para 2007 (alínea e) do artigo 88º da Lei nº 53-A/2006).

Posteriormente, assinala-se ainda as seguintes alterações:

- O Decreto-Lei nº 108/2008, de 26 de Junho, reconhecendo o elevado número de alterações ocorridas, já depois de 2001, no EBF, aprovado pelo Decreto-Lei nº 215/89, de 1 de Julho, veio proceder a uma nova republicação com o objectivo de consolidar, actualizar e harmonizar o Estatuto. Aproveitou-se para efectuar correcções materiais e foi aprovada uma tabela de equivalências de disposições ⁸;
- A Lei nº 10/2009, de 10 de Março⁹, introduziu alterações no nº 2 do artigo 19º, na alínea a), aumentando o limiar superior de idade na definição de jovens desempregados e, na alínea b), diminuindo o tempo de inscrição no centro de emprego, para definição de desempregado de longa duração;
- A Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o OE para 2010, previu no artigo 115º, sob a epígrafe “Reforço dos benefícios fiscais à criação de emprego em 2010 “Durante o ano de 2010, o benefício fiscal previsto no artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, é cumulável com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho”;
- A Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o OE para 2011, alterou o nº 6 “O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC.”;
- A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, procedendo a um balanço dos benefícios fiscais abrangidos pela cláusula de caducidade (art. 3º EBF), prorrogou os incentivos fiscais à criação de emprego ¹⁰.

⁸ O anterior artigo 17º passou a ser o artigo 19º na nova versão, que manteve conteúdo idêntico, com uma pequena alteração de redacção do nº 1.

⁹ Lei que criou o programa orçamental “Iniciativa para o Investimento e o Emprego”, incluindo alterações à Lei nº 64-A/2008, de 31/12 (OE para 2009) e criação do Regime Fiscal de apoio ao Investimento realizado em 2009.

¹⁰ Cf. Relatório do OE para 2012, pp.49-50. O artigo 146º, nº 2, da Lei nº64-B/2011, de 30 de Dezembro, dispôs: “São prorrogadas, com as alterações estabelecidas pela presente lei, as normas que consagram os

15.1.2. Qualificação do benefício

No caso *sub judice* está em causa a aplicação de uma norma que visa, contra a concessão de um desagravamento fiscal, a criação de emprego, de postos de trabalho dotados de estabilidade¹¹.

Trata-se pois de um desagravamento fiscal com as características de benefício fiscal, ou seja, «medida de carácter excepcional instituída para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes superiores aos da própria tributação que impedem» (nº 1 do artigo 2º do Estatuto dos Benefícios Fiscais).

E, por outro lado, configura-se como um benefício fiscal dinâmico, também designado incentivo ou estímulo fiscal, em que “a causa do benefício é a adopção (futura) do comportamento beneficiado ou o exercício (futuro) da actividade fomentada”. Integra-se numa política extra-fiscal, de prossecução de objectivos económicos e sociais por via fiscal.¹²

Tem carácter temporário¹³, e temporalmente condicionado¹⁴ – o benefício é concedido por um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho. E é concedido sob a forma de majoração de custos dedutíveis à matéria colectável.

benefícios fiscais constantes dos artigos 19.º, 20.º, 26.º, 27.º, 28.º, 29.º, 30.º, 31.º e 32.º, dos n.º 4 a 20 do artigo 33.º, para efeitos da remissão do n.º 9 do artigo 36.º, e dos artigos 42.º, 45.º, 46.º, 47.º, 48.º, 49.º, 50.º, 51.º, 52.º, 53.º, 54.º, 55.º, 58.º, 59.º, 60.º, 61.º, 62.º, 63.º, 64.º e 66.º do EBF”.

¹¹ A introdução do artigo 49º-A no EBF, em 1998, para vigorar a partir de 1 de Janeiro de 1999, ocorreu na vigência do Acordo de Concertação Estratégica, aprovado em 20 de Dezembro de 1996. Neste Acordo, identificava-se a criação de emprego como um dos objectivos a ter em conta na revisão global e integrada dos sistemas de incentivos (ponto 1.6.). No capítulo “Reestruturação do sistema fiscal” um dos objectivos era a criação de postos de trabalho e entre as medidas a definir até 1998 encontrava-se “a análise da questão da adopção de créditos fiscais associados a custos salariais resultantes da criação de novos postos de trabalho”.

¹² Casalta Nabais, Direito Fiscal, Almedina, 2012, 7ª ed., p. 390. Também sobre a classificação de desagravamentos fiscais *lato sensu, ibidem*, p. 391.

¹³ “As normas que consagram os benefícios fiscais constantes das partes II e III do presente Estatuto vigoram durante um período de cinco anos, salvo quando disponham em contrário.” (art. 3º do EBF, artigo 2º-A antes da republicação pelo DL 108/2008, de 26/06).

¹⁴ Sobre esta distinção, Nuno Sá Gomes, Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, CTF nº 359, p. 150.

E, segundo a classificação do EBF¹⁵, é um benefício automático porque, desde que verificados os pressupostos, deriva directamente da lei, não dependendo de actos de reconhecimento da administração.

15.2. A reorganização societária – características e efeito

15.2.1. O projecto de cisão-fusão entre duas sociedades

O documento “Projecto de cisão – fusão” junto aos autos pela Requerente, é um projecto elaborado e assinado, em 20 de Abril de 2007, pelos sócios gerentes da Sociedade B..., Lda. e da A...-, Lda, corporizando a pretensão das duas sociedades virem a proceder ao destaque de parte do património da B... para o incorporarem na A..., na modalidade de cisão-fusão, tudo nos termos da alínea c) do art. 118º do CSC¹⁶.

O documento elaborado para descrever as operações de reestruturação societária patrimonial, demonstrando que se enquadrariam numa estratégia global de redimensionamento e reorganização operacional e económica a levar a cabo pelas duas sociedades, refere a criação, características e evolução das duas sociedades, incluindo como seriam, ambas, detidas pelos mesmos sócios, em número de quatro (pontos 1 e 8).

O património a destacar da Sociedade B..., Lda. para ser incorporado na A...-, Lda, é descrito no ponto 2.1. como constituindo, para efeitos da alínea b) do art. 124º¹⁷ do CSC,

¹⁵Cf. nº 1 do art. 5º (art. 4º na redacção anterior à republicação pelo Decreto-Lei nº 108/2008, de 26/06): “Os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei, os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento”.

¹⁶ Sobre noção e modalidades da cisão de sociedades (cap. X do Título I do Código das Sociedades Comerciais), art. 118º : 1 - É permitido a uma sociedade: a) Destacar parte do seu património para com ela constituir outra sociedade; b) Dissolver-se e dividir o seu património, sendo cada uma das partes resultantes destinada a constituir uma nova sociedade; c) 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. 2 - As sociedades resultantes da cisão podem ser de tipo diferente do da sociedade cindida.

¹⁷O art. 124º dispõe sobre “activos e passivos destacáveis”: 1-Na cisão simples só podem ser destacados para a constituição da nova sociedade os elementos seguintes: a) Participações noutras sociedades, quer constituam a totalidade quer parte das possuídas pela sociedade a cindir, para a formação de nova sociedade cujo exclusivo objecto consista na gestão de participações sociais; b) Bens que no património da sociedade a cindir estejam agrupados, de modo a formarem uma unidade económica. 2-No caso da alínea b) do número anterior, podem ser atribuídas à nova sociedade dívidas que economicamente se relacionem com a constituição ou o funcionamento da unidade aí referida.

uma “unidade económica” (abrangendo um conjunto de bens aptos a funcionar, de um ponto de vista organizacional, autonomamente), doravante denominada “Unidade de Negócio da C...”. Essa parte de património a destacar da B... corresponderia também à definição de “ramo de actividade económica”, de acordo com o disposto no n.º 4 do art. 67.º do CIRC¹⁸, sendo a transmissão de elementos patrimoniais activos e passivos efectuada pelos valores inscritos na contabilidade da B... e correspondentes aos valores resultantes da aplicação das normas previstas no CIRC ou de reavaliações legalmente efectuadas. A universalidade dos direitos e obrigações relativos à “Unidade de Negócio da C...” seria transmitida para a A...-Lda com o registo definitivo da cisão-fusão na competente conservatória.

Esse projecto ¹⁹ destinava-se a ser apresentado aos sócios e o ponto 9 do projecto previa: “as operações realizadas pela B... (sociedade cindida) relativas à Unidade de Negócio da C... destacada em resultado do acto de concentração, consideram-se como efectuadas por conta da A... (sociedade incorporante) a partir do dia 1 de Janeiro de 2007”.

Com especial interesse para o caso objecto do presente litígio dizia-se (ponto 16 do projecto): “serão transferidos da B... para a A... os trabalhadores afectos à “Unidade de Negócio da C...”. A lista dos trabalhadores que, por virtude da presente operação, seriam transferidos da B... passando a estar afectos à A..., encontra-se anexa ao presente projecto de cisão-fusão – é o Anexo IV. Após a operação de cisão-fusão, a A... assumirá a posição contratual da B... nos contratos de trabalho em vigor, não existindo qualquer alteração aos direitos já adquiridos pelos trabalhadores em causa.”

¹⁸ O n.º 4 do art. 67.º do CIRC dispunha, ao tempo (na redacção dada pelo art.º 99.º da Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro, e que corresponde, após a republicação efectuada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, ao n.º 4 do art. 73.º do CIRC): “Para efeitos do número anterior e da alínea a) do n.º 2, considera-se ramo de actividade o conjunto de elementos que constituem, do ponto de vista organizacional, uma unidade económica autónoma, ou seja, um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios, o qual pode compreender as dívidas contraídas para a sua organização ou funcionamento”.

¹⁹ A motivação para a operação é descrita no ponto 2.2.. Resumidamente, a justificação parte da verificação de que a B..., com capital social muito superior à A..., apresentava uma estrutura complexa e pouco operacional enquanto a A... tinha insuficiência de capitais. O redimensionamento e aumento da quota de mercado são propostos como a forma de ultrapassar ineficiências e racionalizar os recursos existentes, reforçando a capacidade concorrencial das duas sociedades.

O anexo IV (único junto aos autos) contém a relação nominal dos trabalhadores, num total de 164, incluindo os dez trabalhadores a que se refere a correcção tributária objecto do presente processo.

Numa cisão, o Código das Sociedades Comerciais (art. 120º) manda aplicar o regime da fusão: após submissão do projecto à deliberação dos sócios (art. 103º), realiza-se a formalização do acto (nº 1 do art. 106º²⁰), produzindo-se os efeitos após a inscrição no registo (art. 112º).

Embora apenas tenha sido junto aos autos o projecto de fusão, a Requerida não questionou que a cisão-fusão se tenha efectivado pelo que partimos do princípio de que o terá sido e de acordo com o projecto apresentado²¹.

15.2.2. Cisão e incorporação

No presente caso, a operação teria consistido no destaque de uma parte do património da B..., Lda, para o fundir com uma sociedade já existente, a Requerente, de acordo com a alínea c) do nº 1 do art. 118º do CSC.

O nosso Código das Sociedades Comerciais consagrou um conceito amplo de cisão no art. 118º²², afastando-se da concepção restritiva da Sexta Directiva²³ mas conformando-se

²⁰”O acto de fusão deve revestir a forma exigida para a transmissão dos bens das sociedades incorporadas ou, no caso de constituição de nova sociedade, das sociedades participantes nessa fusão” (redacção do DL 8/2007, de 17 de Janeiro).

²¹ Luís Menezes Leitão chamava a atenção para que o projecto de fusão (ou cisão) não tem natureza contratual ou pré-contratual, sendo às assembleias gerais que compete deliberar livremente sobre o projecto de fusão (in Fusão, Cisão de Sociedades e Figuras Afins, Fisco nº 57, Setembro de 1993, p. 20). Esta afirmação mantém actualidade apesar das simplificações ocorridas entretanto (2009, 2011) nos procedimentos.

²² Tal como o fazia o Decreto-Lei nº 598/73, de 8/11, que abrangia todas as possíveis combinações de cisão total e parcial com cisão pura e cisão fusão, tipificadas agora nas três modalidades principais de cisão simples, cisão-dissolução e cisão-fusão (Joana Vasconcelos, in A cisão de sociedades, Ed. UCP, 2001, p. 129).

²³ Directiva 82/891/CEE do Conselho de 17/12/1982, em que a cisão é caracterizada pela extinção da sociedade cindida, identificando cisão com cisão total, admitindo cisão mediante incorporação (art. 2º) e mediante constituição de novas sociedades (art. 21º).

plenamente com o artigo 25º desta²⁴ que impõe aos Estados membros que admitam tal operação, a sua sujeição ao regime de cisão.

O art. 2º da Directiva 90/434/CEE também não considerava o destaque de partes de património sem a dissolução da sociedade cindida uma operação de cisão²⁵, mas após alteração introduzida pela Directiva 2005/19/CE²⁶, os conceitos de cisão comunitário e nacional ficaram mais próximos.

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)²⁷, também consagrou as diferentes formas de cisão, podendo distinguir-se : as situações em que a sociedade cindida destaca um ou mais ramos de actividade (para constituir novas sociedades ou os fundir com sociedades já existentes) mas mantém a sua actividade (com pelo menos um dos ramos) e as situações em que a sociedade cindida é dissolvida, não

²⁴ Os arts 24º e 25º, sob a epígrafe “outras operações equiparadas à cisão”, contemplam a hipótese de um Estado membro permitir operações de cisão com diferentes características, sendo preocupação manifestada no preâmbulo da Sexta Directiva, evitar que através destas operações sejam iludidas garantias estabelecidas em favor dos sócios e de terceiros, no âmbito do processo de cisão, Joana Vasconcelos, ibidem, p. 95 e 96.

²⁵ “Cisão é a operação pela qual uma sociedade transfere, na sequência e por ocasião da sua dissolução sem liquidação, o conjunto do activo e do passivo que integra o seu património para duas ou mais sociedades já existentes ou novas, mediante a atribuição aos seus sócios, de acordo com uma regra de proporcionalidade, de títulos representativos do capital social das sociedades beneficiárias da entrada, e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10 % do valor nominal ou, na ausência de valor nominal, do valor contabilístico desses títulos.”

²⁶ “Cisão parcial”: uma operação pela qual uma sociedade transfere, sem ser dissolvida, um ou mais ramos da sua actividade para uma ou mais sociedades já existentes ou novas, deixando no mínimo um dos ramos de actividade na sociedade contribuidora, mediante a atribuição aos seus sócios, de acordo com uma regra de proporcionalidade, de títulos representativos do capital social das sociedades beneficiárias dos elementos do activo e do passivo e, eventualmente, de um pagamento em numerário não superior a 10 % do valor nominal ou, na ausência de um valor nominal, do valor contabilístico desses títulos».

²⁷ O nº 2 do artigo 67º, ao tempo da operação dos autos (redacção do CIRC dada pelo Decreto-Lei nº 221/2001, de 7 de Agosto, com alterações da Lei nº 53-A/2006, de 29/12), dispunha: ”a) Uma sociedade (sociedade cindida) destaca um ou mais ramos da sua actividade, mantendo pelo menos um dos ramos de actividade, para com eles constituir outras sociedades (sociedades beneficiárias) ou para os fundir com sociedades já existentes, mediante a atribuição aos seus sócios de partes representativas do capital social destas últimas sociedades e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro que não exceda 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal das participações que lhes sejam atribuídas. b) Uma sociedade (sociedade cindida) é dissolvida e dividido o seu património em duas ou mais partes, sendo cada uma delas destinada a constituir um nova sociedade (sociedade beneficiária) ou a ser fundida com sociedades já existentes ou com partes do património de outras sociedades, separadas por idênticos processos e com igual finalidade, mediante a atribuição aos seus sócios de partes representativas do capital social destas últimas sociedades e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro que não exceda 10% do valor nominal ou, na falta de valor nominal, do valor contabilístico equivalente ao nominal das participações que lhes forem atribuídas.3- Considera-se entrada de activos a operação pela qual uma sociedade (sociedade contribuidora) transfere, sem que seja dissolvida, o conjunto ou um ou mais ramos da sua actividade para outra sociedade (sociedade beneficiária), tendo como contrapartida partes do capital social da sociedade beneficiária.”. Esta norma corresponde actualmente ao nº 2 do artigo 73º do CIRC.

mantendo a actividade, dividindo-se o seu património em duas ou mais partes, sendo cada uma destinada a constituir nova sociedade ou a fundir-se com sociedades já existentes (ou com partes de património destacados de outras sociedades).

Uma outra figura, aparentemente semelhante à cisão parcial é a “entrada de activos” prevista no n.º 3 do art. 67.º (hoje n.º 3 do art. 73.º) do CIRC. Mas a entrada de activos implica atribuição à própria sociedade cindida, transmitente de activo, de participação no capital da beneficiária (o destacamento de bens é como uma entrada de capital da sociedade que destacou parte do seu activo), divergindo pois da cisão parcial, em que a incorporação de parte do património da transmitente pela beneficiária implica direitos dos sócios da cindida sobre a beneficiária.

A operação dos autos (projecto de cisão-fusão) é descrita (no projecto apresentado) como destaque de parte do património de uma sociedade, sem dissolução desta, para fundir essa parte com outra sociedade já existente. A sociedade transmitente não fica titular de uma participação social na sociedade beneficiária. E os sócios da cindida não recebem participações sociais na beneficiária porque - é explicado no relatório - os mesmos (quatro) sócios eram detentores em partes iguais de ambas as sociedades, mantendo as posições relativas no pós operação.

A descrição da operação configura-a, pois, como uma cisão parcial-fusão por incorporação.

15.3. A verificação dos pressupostos de benefício

Em qualquer das sucessivas redacções relativas a este preceito (desde a inserção no EBF como art. 48.º -A ”criação de emprego para jovens” quer à sua actual configuração como art. 19.º, “criação de emprego”) o benefício consistente na majoração de encargos encontra-se condicionado à **criação líquida de postos de trabalho**, e a que se trate de **contratos de trabalho sem termo ou por tempo indeterminado**.

15.3.1. Criação líquida de postos de trabalho

Quanto à expressão “criação líquida de postos de trabalho”, recordemos alguma jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo sobre a matéria.

O Acórdão proferido pelo STA em 11/10/2006, no rec n.º 723/06, concluiu em síntese (*sublinhados nossos*):

- Na interpretação do incentivo criado em 1998, com a inserção do art. 48.º-A do EBF, há que ter em conta a política legislativa de incentivos que vinha sendo seguida com esse fim, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 34/96, de 18 de Abril ²⁸, que visou consagrar uma medida activa de emprego a favor de grupos específicos da sociedade particularmente afectados pelo desemprego e com maiores dificuldades de inserção ou reinserção na vida activa, por razões de idade, inexperiência ou falta de qualificação desde que a contratação pelas empresas se insira num projecto de investimento gerador de novos postos de trabalho;
- O conceito de «*criação líquida de postos de trabalho*» utilizado no art. 48.º-A do E.B.F. é semelhante ao utilizado no Decreto-Lei n.º 34/96 (não no Decreto-Lei n.º 89/95, que usa «*criação líquida de empregos*») o que 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 n.º 89/95 que foi, como se refere no

²⁸ No preâmbulo deste diploma refere-se como, na vigência do Decreto-Lei n.º 445/80, de 4 de Outubro (lei quadro da política de emprego, que estabeleceu como uma das orientações fundamentais das medidas activas de emprego que os apoios financeiros contemplassem apenas a criação líquida de postos de trabalho resultante da realização de um projecto de investimento gerador de novos empregos), o Decreto-Lei n.º 89/95, de 6 de Maio, desvirtuara esses objectivos, ao criar um regime específico de incentivos à contratação de jovens à procura de primeiro emprego e de desempregados de longa duração em desconformidade com aquele princípio fundamental. Isto porque o Decreto-Lei n.º 89/95 desligou a criação líquida de postos de trabalho da existência de um projecto de investimento e não exigiu a criação de novos postos de trabalho, mas apenas a admissão de trabalhadores. Esta previsão conduziu, em muitas situações concretas, não à redução efectiva do desemprego, mas apenas à substituição, porventura até fictícia, de trabalhadores afastados antes da apresentação das candidaturas ao apoio financeiro oferecido pela lei. Daí a ineficiência do sistema, envolvendo desperdícios financeiros avultados e consequências significativas na promoção da precariedade do emprego.

citado preâmbulo daquele diploma, o de «*não exigir a criação de novos postos de trabalho, mas apenas a admissão de trabalhadores*»;

- Por outro lado, seria incongruente que, depois de o legislador ter chegado à conclusão de que era inapropriado o regime de incentivos fiscais previsto no Decreto-Lei n.º 89/95, por dar relevo à admissão de trabalhadores com contrato sem termo independentemente do aumento global do número de trabalhadores ao serviço da empresa, viesse a consagrá-lo em matéria de incentivos fiscais, quando se está perante matéria com manifesta afinidade;
- Apontando o teor literal do art. 48.º-A no sentido de se ter pretendido adoptar um regime idêntico ao previsto no Decreto-Lei n.º 34/96, quanto ao conceito de «*criação líquida de postos de trabalho*» tem de se concluir que apenas quando houver aumento do número global de trabalhadores da empresa num exercício fiscal há lugar à aplicação do benefício fiscal nele previsto.

No proc. 916/08, o STA por Acórdão de 25/2/2009, apreciou um recurso interposto de sentença que tinha decidido que os trabalhadores, com menos de 30 anos que tenham no exercício ficado vinculados à empresa recorrente por contrato de trabalho sem termo quando tal resulte da conversão de contratos de trabalho a termo ou a termo incerto em contrato de trabalho sem termo, não preenchem os requisitos de elegibilidade para efeitos do benefício fiscal em causa art. 17.º EBF. O Acórdão do STA decidiu não ser necessário averiguar a existência, ou não, em concreto, da “criação líquida de postos de trabalho”, apurando se os trabalhadores admitidos pela recorrente, com idade não superior a 30 anos, superavam os despedidos no exercício em causa, porque a questão relevante era a de saber se «os trabalhadores inicialmente contratados a termo ou a termo incerto, com menos de 30 anos, relativamente aos quais os respectivos contratos se converteram em contratos sem termo, devem ser considerados elegíveis para efeitos do benefício fiscal a que se refere o art.º 17.º do EBF».

E sobre essa questão decidiu, em síntese:

- O *benefício fiscal*, previsto no artigo 48.º-A do EBF (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho), na redacção introduzida pela Lei n.º 72/98, de 3 de Novembro (a que corresponde o art. 17.º na redacção do DL n.º 198/2001, de 3 de

Julho), é atribuído quando houver no exercício «*criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos*»;

- A norma exige para aplicação do benefício fiscal a verificação cumulativa dos seguintes pressupostos: a) Resultem da criação líquida de postos de trabalho, o que se traduz num saldo positivo entre o número de admissões (contratações efectuadas) e o número de saídas (despedimentos ou rescisões de contrato ocorridos) em determinado exercício; b) Se reportem a contratos efectuados sem termo; c) E a trabalhadores com menos de 30 anos»;
- A aplicação do benefício previsto no artigo 17.º do EBF tem como condição *sine qua non* um aumento efectivo do número de trabalhadores jovens admitidos ao serviço da entidade empregadora no respectivo período;
- A conversão de contratos de trabalho a termo em contratos sem termo concretiza tão-somente uma alteração do estatuto jurídico dos trabalhadores, não cria, novos postos de trabalho, e por isso não provoca criação, líquida ou ilíquida, de quaisquer postos de trabalho;
- Os trabalhadores inicialmente contratados a termo ou a termo incerto, com não mais de 30 anos, relativamente aos quais os respectivos contratos se converteram em contratos sem termo, não devem ser considerados elegíveis para efeitos do benefício fiscal a que se refere o artigo 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.
- Ou seja, a condição “*criação líquida de postos de trabalho*”, não pode dar-se por cumprida, unicamente e sem mais, pela celebração de contratos sem termo com trabalhadores inicialmente contratados a termo ou a termo incerto;
- Porque o cumprimento daquela *condição legal* exige a verificação de acréscimo efectivo do número global de trabalhadores jovens admitidos na empresa em determinado exercício, por contrato sem termo.

O Acórdão proferido pelo STA em 23/09/2009 (proc. 0248/09) apreciou recurso de decisão que considerara que o direito adquirido pelo cessionário através de acordo de cessão de posição contratual é o mesmo que já pertencia ao anterior titular, pelo que não existia

criação líquida de postos trabalho referida pelo artigo 17º do EBF por não se verificar um “aumento [líquido, interpolação] do número global de trabalhadores da empresa num exercício fiscal”, tal como decidiu o Ac. do STA de 11 de Outubro de 2006, no proc. nº 726/06.

O recorrente argumentava que a cessão da posição contratual é uma forma de contratar trabalhadores, uma fonte de constituição de relações de trabalho à semelhança da transmissão de empresa ou estabelecimento, em que o adquirente também assume a posição de empregador em contrato de trabalho anteriormente vigente (artigo 318º, nº 1, do Código do Trabalho), imputando à sentença recorrida confusão entre o conceito de vínculo, de contrato de trabalho e o conceito de posto, que é o que está em causa no artigo 17º do EBF.²⁹

O Acórdão, identificando a questão decidenda como a de “saber se os trabalhadores inicialmente contratados a termo ou a termo incerto, com menos de 30 anos, relativamente aos quais os respectivos contratos se converteram em contratos sem termo, devem ser considerados elegíveis para efeitos do benefício fiscal a que se refere o art.º 17.º do EBF”, reiterou o entendimento de que a «criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos», pressupõe aumento do número global de trabalhadores da empresa admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos em determinado exercício.

E, apoiando-se na doutrina dos acórdãos de 11/10/06, no rec. nº 723/06, e de 25/2/2009, no rec. nº 916/08, decidiu que:

- Apenas quando houver aumento do número global de trabalhadores da empresa num exercício fiscal há lugar à aplicação do benefício fiscal nele previsto;
- A conversão de contratos de trabalho a termo em contratos sem termo concretiza tão-somente uma alteração do estatuto jurídico dos trabalhadores, não criando

²⁹ Defendia que o facto de a cessão de posição contratual manter o vínculo laboral não significa que o cessionário ao admitir ao seu serviço um novo trabalhador não crie um posto de trabalho, conduzindo a cessão de posição contratual a um aumento líquido do número de trabalhadores contratados por tempo indeterminado, a criação líquida de postos de trabalho.

novos postos de trabalho, portanto não opera a criação, líquida ou ilíquida, de quaisquer postos de trabalho;

- 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.

15.3.2. Transmissão de estabelecimento e transferência de trabalhadores

Aquando da transferência dos trabalhadores da Sociedade B... , Lda para a A..., Lda., vigorava o Código do Trabalho aprovado pela Lei nº 99/2003, de 27 de Agosto, cujo art. 318º³⁰, sob a epígrafe “Transmissão da empresa ou estabelecimento”, dispunha, no nº 1: “Em caso de transmissão, por qualquer título, da titularidade da empresa, do estabelecimento ou de parte da empresa ou estabelecimento que constitua uma unidade económica, transmite-se para o adquirente a posição jurídica de empregador nos contratos de trabalho dos respectivos trabalhadores, bem como a responsabilidade pelo pagamento de coima aplicada pela prática de contra-ordenação laboral”, explicitando no nº 4 : “Considera-se unidade económica o conjunto de meios organizados com o objectivo de exercer uma actividade económica, principal ou acessória”.

Com o regime consagrado nesta matéria, nos arts 318º a 321º, o Código do Trabalho transpôs a Directiva 2001/23/CE, de 22 de Março de 2001 (que revogara a Directiva 77/187/CEE, alterada pela 98/50/CE), relativa à “aproximação das legislações dos estados membros respeitantes à manutenção dos direitos dos trabalhadores em caso de transferência de empresas ou de estabelecimentos, ou de partes de empresas ou de estabelecimentos”³¹.

Não cabendo aqui desenvolver a matéria de interpretação do regime jurídico relativo a transferência de trabalhadores com a transmissão da empresa ou estabelecimento, não se

³⁰Anteriormente, a LCT (Decreto-Lei nº49408, de 24 de Novembro de 1969) continha disposição equivalente (art.37º). Actualmente, vigora o art. 285º do Código do Trabalho, aprovado pela Lei nº7/2009, de 12 de Fevereiro.

³¹ Alínea q) do art. 2º da Lei nº 99/2003, de 27 de Agosto.

deixará de se referir que o tema pode suscitar várias dúvidas, nomeadamente as de saber: se e quando há transmissão de estabelecimento, para os efeitos previstos no referido art. 318º; a definição dos trabalhadores afectos à parte transferida; se os trabalhadores abrangidos são transferidos automaticamente ou se têm direito a opor-se à transferência³².

Sobre o conceito de estabelecimento objecto de transferência, a jurisprudência, interpretando ainda o art. 37º da LCT, considerava que “por estabelecimento se deve entender “quer a organização afectada ao exercício de um comércio ou indústria, quer os “conjuntos subalternos”, que correspondem a uma unidade técnica de venda, de produção de bens, ou de fornecimento de serviços, desde que a unidade destacada do estabelecimento global seja dotada de uma autonomia técnico-organizativa própria, constituindo uma unidade produtiva autónoma, com organização específica” (Acórdão de 30/06/1999, proc 98S390)³³.

Tal interpretação resultaria também do TJCE perante a Directiva nº 77/187 e seria confirmado pela Directiva nº 2001/23/CE do Conselho de 12 de Março de 2001³⁴.

A identificação do universo de trabalhadores a transferir dependerá, no caso concreto, da

³²Esta última questão foi já objecto de viva discussão na doutrina. Cf. por exemplo, Rita Garcia Pereira, Natureza jurídica da transmissão de estabelecimento comercial, Verbo Jurídico (www.verbojuridico.net, com org), 20 Janeiro 2005, e Rodrigo Serra Lourenço, Sobre o direito de oposição dos trabalhadores na transmissão do estabelecimento ou empresa, Revista da Ordem dos Advogados, 2009, Jan/Junho, ano 69, onde citam as posições fundamentais de Liberal Fernandes, em *Transmissão do Estabelecimento e oposição à transferência do contrato: uma leitura do art.º 37º da LCT conforme o direito comunitário*, in *Questões Laborais*, Ano VI, n.º 14, Coimbra Editora, 1999, e, Júlio Gomes em *O conflito entre a Jurisprudência Nacional e a Jurisprudência do TJ das CCEE em Matéria de Transmissão do Estabelecimento no Direito do Trabalho: o art. 37º da LCT e a Directiva 77/187/CEE*, in *Revista de Direito e Estudos Sociais*, 1996 e em *A jurisprudência recente do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias em Matéria de Transmissão de empresa, estabelecimento ou parte de estabelecimento – inflexão ou continuidade?*, in *Estudos do Instituto de Direito do Trabalho*, Vol. I, Instituto do Direito do Trabalho, Universidade de Lisboa, Almedina, Janeiro de 2001, assim como referências às jurisprudências nacional e comunitária.

³³ Nas conclusões, dizia: “Desde que uma parte de uma empresa tenha orçamento próprio, com um espaço próprio e utilização de equipamentos próprios e materiais apenas a ela afectos, tem de se considerar que tem um acentuado grau de autonomia, devendo entender-se como constituindo um estabelecimento próprio”. Em sentido idêntico, no Acórdão do STJ de 29/06/2005, proc. 05S164 :“o conceito jurídico de transmissão de estabelecimento, tem um sentido amplo, abrangendo a transmissão de "partes" do estabelecimento: o que releva é que a parte destacada e transmitida constitua uma unidade produtiva autónoma, com organização específica”.

identificação do estabelecimento objecto da transmissão e dos trabalhadores que lhe estão efectivamente afectos.

Sobre a possibilidade de oposição do trabalhador cita-se jurisprudência nacional, em sentidos opostos: não aceitando a oposição, os Acórdão de 30/06/99 (Proc. 98S390) e de 24/02/2010 (Proc.78/1998.S1) e afirmando a legitimidade da oposição os Acórdãos de 27/05/2004 (Proc.03S2467) ³⁵ e 29/06/2005 (Proc. 05S164).

Muito sinteticamente, a tese contra a exigência de acordo do trabalhador defende que a “transferência dos trabalhadores é um efeito *ope legis* da transmissão do estabelecimento”, em que a posição do empregador na relação laboral é transmissível automaticamente independentemente do consentimento da outra parte³⁶ e, embora seja “inquestionável que o primeiro e principal objecto do regime comunitário de transmissão de empresa ou estabelecimento é a tutela dos trabalhadores abrangidos, não o é menos que tal vicissitude e, sobretudo, muitas das opções naqueles plasmados afectam relevantes e legítimos interesses dos transmitentes e de adquirentes, dos quais o legislador nacional, vinculado a conformar-se com aquele, não pode alhear-se”³⁷. A transmissão não legitimaria só por si a resolução com justa causa”, embora se reconheça o direito do trabalhador poder rescindir (resolver, na actual terminologia) o contrato, invocando justa causa objectiva, motivada por alterações supervenientes às condições de trabalho (art. 318 CT actual, 441º no CT de 2003).

³⁴Cujo art. 1º, al.b) considera “transferência, na acepção da presente directiva, a transferência de uma entidade económica que mantém a sua identidade como um conjunto de meios organizados, com o objectivo de prosseguir uma actividade económica, seja ela essencial ou acessória”.

³⁵ “Os princípios da autonomia contratual e da livre escolha de profissão justificam a possibilidade de o trabalhador se opor à transferência, sem que tal possa ser interpretado como uma declaração de rescisão unilateral do contrato, pois o trabalhador pode ter motivos para não querer mudar de empregador, designadamente se tem dúvidas quanto à solvabilidade e viabilidade da empresa, ou se não lhe merece confiança a política de pessoal ou a organização do trabalho que o cessionário adopta, constituindo a oposição um meio que lhe permite controlar a própria conveniência da continuação” (IX conclusões)

³⁶Têm esta posição nomeadamente, Luís Menezes Leitão (Direito do Trabalho, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 2003), Pedro Romano Martinez (Direito do Trabalho, 6ª edição, Almedina, Coimbra, 2013, pp.719).

³⁷Pedro Romano Martinez e outros, Código do Trabalho Anotado, 9ª edição, Almedina 2013, pp. 624 e segs.

Já os defensores da tese oposta, consideram que “a recusa da possibilidade de, excepto pela via da perda do emprego, os trabalhadores se oporem à mudança de entidade empregadora (...) faz tábua rasa neste domínio específico do direito de o trabalhador escolher livremente a sua entidade patronal, faculdade que é um corolário da liberdade de trabalho e do princípio da interdição do trabalho obrigatório (art.º 4º, n.º 2, da Convenção Europeia dos Direitos do Homem).” (Liberal Fernandes) e que uma vez declarada a oposição por parte do trabalhador, o princípio da segurança no emprego impõe que este possa continuar a prestar a sua actividade ao transmitente, desde que tal se afigure possível. (Júlio Gomes). De qualquer modo, era posição pacífica que a falta de previsão da legislação nacional – considerada uma lacuna (Rita Garcia Pereira) – tornava a situação muito fluida e sujeita a decisões contraditórias.

Se hoje a doutrina parece ser dominante no primeiro sentido (também António Monteiro Fernandes, in *Direito de Trabalho*, 16ª edição, admite³⁸ que o TJCE considera que a Directiva 2001/23/CE³⁹ não requer o consentimento do trabalhador para a transferência, embora não se oponha a que os direitos nacionais o prevejam e que a jurisprudência nacional tem entendido não existir um verdadeiro direito de oposição) a primeira década deste século foi atravessada por uma corrente muito forte, doutrinária e jurisprudencial, no sentido da necessidade de não oposição do trabalhador.

Será de realçar que foi esse o contexto em que se verificou a situação que é agora objecto da nossa análise.

³⁸ Embora assinalando (citando Júlio Gomes) que a mera resolução é débil do ponto de vista do interesse do trabalhador (ob. cit p. 217).

³⁹ Da jurisprudência do TJCE pode concluir-se que dos acórdãos Katsikas de 16/11/1992, Merckx de 7 de Março de 1996, Europièces de 12 de Novembro de 1998, e Temco Service de 24 de Janeiro de 2002, pode concluir-se pela compatibilidade da Directiva seja com a solução da continuidade, seja com a solução da rescisão do contrato, dependendo da específica legislação nacional. Assim, em nenhuma destas decisões vem o TJCE impor a continuidade da relação com o cedente ao abrigo da Directiva.

15.4. A operação de cisão-incorporação com transferência de trabalhadores e o direito à majoração de encargos com os trabalhadores da empresa cindida

15.4.1. O regime de neutralidade em caso de fusões e cisões de sociedades

A argumentação da Requerente baseia-se, fundamentalmente, nos efeitos atribuídos à cisão-fusão. A neutralidade fiscal de que esta operação usufruiria, reflectir-se-ia também no benefício fiscal inerente à criação, entre 2003 e 2006, na sociedade cindida, dos postos de trabalho dos trabalhadores transferidos em 2007 para a sociedade incorporante. Ou seja, na operação efectuada, não teria havido propriamente transmissão de benefício, este apenas teria permanecido ligado à actividade, deixando de ser usufruído na sociedade cindida e passando a sê-lo na sociedade incorporante. E esta consequência decorreria do regime de neutralidade consagrado no artigo 74º (ao tempo, art. 68º) do CIRC.

O referido regime de neutralidade é o denominado no CIRC como “regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos”⁴⁰, em que, desde que preenchidas as condições exigidas no mesmo Código e nos termos aí consagrados, não há lugar ao apuramento de mais-valias ou menos-valias realizadas por motivo da fusão ou cisão nem à consideração como proveitos das provisões constituídas na sociedade fundida ou cindida que respeitem a créditos, existências e obrigações ou encargos objecto de transmissão em consequência da fusão ou cisão.

Previa-se ainda (art. 69º, actual 75º) que os prejuízos fiscais das sociedades fundidas poderiam ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante, nos termos e condições estabelecidos para o reporte de prejuízos (art. 47.º) e

⁴⁰O artigo 68º do CIRC, dispunha designadamente: “Na determinação do lucro tributável das sociedades fundidas ou cindidas ou da sociedade contribuidora, no caso da entrada de activos, não é considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da fusão, cisão ou entrada de activos, nem são consideradas como proveitos ou ganhos, as provisões constituídas e aceites para efeitos fiscais que respeitem aos créditos, existências e obrigações e encargos objecto de transferência “(corpo do nº 1); “Na determinação do lucro tributável da sociedade beneficiária deve ter-se em conta o seguinte: a) O apuramento dos resultados respeitantes aos elementos patrimoniais transferidos é feito como se não tivesse havido fusão, cisão ou entrada de activos; b) As reintegrações ou amortizações sobre os elementos do activo immobilizado transferidos são efectuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora; c) As provisões que foram

até ao fim do período referido no n.º 1 do mesmo artigo, contado do exercício a que os mesmos se reportam, desde que fosse concedida autorização pelo Ministro das Finanças por demonstração de que a fusão era realizada por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou racionalização das actividades das sociedades intervenientes, e se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva. Esta possibilidade não era, contudo, aplicável em caso de cisão com manutenção da sociedade cindida.⁴¹

Não é pacífica a caracterização do “regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos”. Diversas análises doutrinárias, em particular sobre a questão da transmissão de prejuízos, defendem o carácter de desagravamento estrutural ⁴² que não de benefício fiscal. A jurisprudência tem também analisado a questão, encontrando-se posições divergentes. Assim, para além da jurisprudência que considera que a transmissão de prejuízos constitui benefício fiscal (por exemplo, Acórdãos do STA de 05/07/2006, rec. 142/06; de 12/07/2006, rec.1003/05; de 6/11/2008, rec. 40/08 ⁴³) existem diversos acórdãos mostrando abertura à doutrina que defende tratar-se de um desagravamento estrutural (p. ex Ac. de 16/06/2010, rec 103/10), ainda quando essa questão não é determinante para a decisão *in casu*. Este Acórdão (rec 103/10), após proceder à síntese da doutrina sobre a questão, refere: “De todo o modo, como se disse, também é duvidosa a conclusão de estarmos perante um verdadeiro benefício fiscal, considerando que a própria natureza do regime em questão (o regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções) tem em vista o princípio da neutralidade fiscal (de acordo, aliás, com o regime de neutralidade previsto na Directiva 90/434/CEE). “

transferidas têm, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora. “ (nº 4).

⁴¹ Regime de transmissibilidade de prejuízos é apenas aplicável em casos de extinção da sociedade cindida (nº 3 do art. 69º do CIRC).

⁴² Cf. Carlos Baptista Lobo, in *Fiscalidade*, nºs 26/27 (Abril-Junho / Julho-Setembro de 2006), conclui: “(...) não existe qualquer fundamento de extra-fiscalidade para a justificação do regime fiscal previsto nos artigos 67º a 72º do Código do IRC. Pelo contrário, o regime previsto traduz-se num desagravamento estrutural.” Também Manuel Anselmo Torres, «A Portabilidade dos Prejuízos Fiscais», in J.L. Saldanha Sanches e Outros, *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp. 114/115). No mesmo sentido: Relatório do Grupo de Trabalho para a Reavaliação dos Benefícios Fiscais, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 198, Lisboa, 2005.

⁴³ “A transmissibilidade dos prejuízos fiscais, prevista no artigo 69.º do Código do IRC, é um benefício fiscal que carece de reconhecimento do Ministro das Finanças”.

De qualquer forma, tratando-se de benefício fiscal ou de desagravamento estrutural, o regime especial aplicável às” fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais”, incluindo a transmissibilidade de prejuízos (art. 69º), sempre constitui um regime que contraria o regime geral (por exemplo, a transmissibilidade de prejuízos, face à regra da não dedução de prejuízos em sociedades diferentes daquelas que os sofreram, cf. n.º 7⁴⁴ do art. 47º).

Pelo que, independentemente de uma tomada de posição sobre aquela questão controvertida de classificação ou não como benefício fiscal⁴⁵, consideramos demasiado simplista defender – como o faz a Requerente - que aplicando-se o regime de neutralidade fiscal (previsto para as fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais) também se transmitirá o benefício fiscal de que a empresa cedente usufruía nos termos do art. 19º do EBF.

Vejamos.

Admitimos, acima, que na situação de facto *sub judice* se terá verificado:

- uma cisão-fusão (cisão parcial de parte do património da Sociedade B..., Lda. que foi de seguida incorporada pela Requerente, sociedade beneficiária);

⁴⁴ “Os prejuízos fiscais respeitantes às sociedades mencionadas no n.º 1 do artigo 6º são deduzidos unicamente dos lucros tributáveis das mesmas sociedades” (esta norma correspondia ao n.º 6 do artigo 47º da versão do CIRC anterior à Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Actualmente, art. 52º, n.º 7, do CIRC).

⁴⁵ O TJCE, em decisão de 10 de Novembro de 2011, processo C-126/10 (pronunciando-se a pedido do STA, no rec 0844/09, Acórdão de 3/02/2010, sobre o pedido em reenvio prejudicial nos termos do art. 234.º, do Tratado de Roma, relativamente ao sentido e alcance do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990), afirma que “o regime fiscal comum instituído pela Directiva 90/434 inclui diferentes benefícios fiscais e se aplica indistintamente a todas as operações de fusão, de cisão, de entradas de activos e de permuta de acções, independentemente dos seus fundamentos, quer sejam financeiros, económicos ou puramente fiscais”. As razões da operação projectada são, todavia, importantes para efeitos da aplicação da faculdade conferida aos Estados-Membros pelo artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da referida directiva, de não conceder o benefício das disposições desta directiva (acórdão *Modehuis A. Zwijnenburg*, já referido, n.º 42). Mais concretamente, ao abrigo do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 90/434, os Estados-Membros podem, excepcionalmente e em casos específicos, recusar aplicar, no todo ou em parte, o disposto nessa directiva ou retirar o benefício de tais disposições sempre que a operação de permuta de acções tenha, nomeadamente, como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a fraude ou a evasão fiscais. Esta mesma disposição precisa, além disso, que o facto de a operação não ser realizada por razões económicas válidas, como a reestruturação ou a racionalização das actividades das sociedades que participam na operação, pode constituir presunção de que essa operação tem esse objectivo.” (*sublinhado nosso*)

- a parte da sociedade cindida (Unidade de Negócio da C...) correspondia a um estabelecimento para efeitos do art. 318º do Código do Trabalho de 2003;
- os dez trabalhadores cujos encargos deram origem à correcção em discussão neste processo, seriam trabalhadores afectos a esse estabelecimento.

Mas, ainda que a Requerente tivesse efectivamente condições para usufruir das vantagens previstas nos arts. 67º e ss. do CIRC (redacção em 2007) não pode deixar de se ter em conta que tais desagravamentos - quer constituam desagravamentos de carácter estrutural quer benefícios fiscais - encontram-se expressamente previstos no Código do IRC.⁴⁶

E entre essas vantagens não se encontra prevista a sucessão das sociedades beneficiárias em actos de fusão e/ou cisão na titularidade de benefícios fiscais que houvessem sido atribuídos pela lei às empresas cindidas, atendendo a pressupostos reunidos por essas mesmas empresas.

15.4.2. Transmissão de benefícios fiscais

O regime previsto no art. 19º do EBF (redacção vigente em 2007) constitui, sem dúvida, um benefício fiscal, aplicando-se à sua transmissão o disposto no art. 13º⁴⁷ do EBF (actual 15º) sobre “transmissão de benefícios fiscais”.

O nº 1 estabelece dois princípios: o da intransmissibilidade do direito aos benefícios fiscais *inter vivos* e o da transmissibilidade do mesmo direito *mortis causa* desde que no transmissário se verifiquem os pressupostos do benefício e este não seja de natureza

⁴⁶Nem o art. 6º da Directiva 90/434/CEE impõe qualquer regime de transmissibilidade de prejuízos, apenas se estabelece a extensão a operações transfronteiriças do regime interno de reporte.

⁴⁷1-O direito aos benefícios fiscais, sem prejuízo do disposto nos números seguintes, é intransmissível *inter vivos*, sendo, porém, transmissível *mortis causa* se se verificarem no transmissário os pressupostos do benefício, salvo se este for de natureza estritamente pessoal. 2 - É transmissível *inter vivos* o direito aos benefícios fiscais objectivos que sejam indissociáveis do regime jurídico aplicável a certos bens, designadamente os que beneficiem os rendimentos de obrigações, títulos de dívida pública e os prédios sujeitos ao regime de renda limitada.3-É igualmente transmissível *inter vivos*, mediante autorização do Ministro das Finanças, o direito aos benefícios fiscais concedidos, por acto ou contrato fiscal, a pessoas singulares ou colectivas, desde que no transmissário se verifiquem os pressupostos do benefício e fique assegurada a tutela dos interesses públicos com ele prosseguidos. (art. 13º, redacção, DL 198/01, de 3/7, art. 15º após DL 108/2008, de 26/06).

estritamente pessoal, como será o caso, por exemplo, dos benefícios concedidos a deficientes, a reformados, etc.⁴⁸

Aquele princípio da intransmissibilidade (leia-se *inter vivos*), que se justifica plenamente, pois é uma decorrência do princípio da indisponibilidade da obrigação fiscal⁴⁹, comporta duas exceções, no nº 2 e do nº 3 do mesmo artigo 13º (actual 15º) : a primeira de aplicação automática e a segunda dependente de autorização⁵⁰.

Segundo o nº 2, é transmissível *inter vivos* o direito aos benefícios fiscais objectivos que sejam indissociáveis do regime jurídico aplicável a certos bens. Segundo Nuno Sá Gomes, este número prevê transmissibilidade de direito a benefícios fiscais objectivos cujos sujeitos se determinam pela titularidade activa de coisas cujos rendimentos ou valores são beneficiados, o benefício é inerente à propriedade do bem acompanha-o, não é prejudicado por ser condicionado, a condição acompanha o bem nos adquirentes⁵¹.

Para além dos casos previstos na própria norma, Casalta Nabais cita como exemplo os benefícios fiscais dos arts. 45º e 46º do EBF, relativos aos prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso e destinados à habitação⁵².

Segundo o nº 3 do art. 13º (actual 15º) do EBF, é também transmissível *inter vivos*, mediante autorização do Ministro das Finanças, o direito aos benefícios fiscais concedidos,

⁴⁸ Casalta Nabais, Direito Fiscal, 7ª edição, Almedina, 2012, p. 397.

⁴⁹ “Atendendo ao carácter estritamente pessoal das isenções subjectivas nunca é possível nem a sucessão pelo desaparecimento da pessoa isenta nem por acto *inter vivos*.” Nuno Sá Gomes, Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, CTF nº360, p.105. Comentando um estudo de Mota Pinto, que defendia a possibilidade de transmissão automática de benefício fiscal num caso de cessão de posição contratual, Sá Gomes comentava que, *in casu*, a aceitação da tese poderia transformar a operação numa verdadeira indústria generalizada, cujos lucros nem seriam tributados (*ibidem*, p. 108). Contudo, em casos de impostos em que a regra é a intransmissibilidade, “nada impede que resulte claramente do regime jurídico instituído a respectiva transmissibilidade mesmo na ausência de norma expressa a admiti-la, com o consenso da Administração” (*ob. cit.* p. 112, sublinhado nosso). Quanto à transmissibilidade de benefícios fiscais objectivos, como estímulos fiscais, pode resultar do regime instituído caso a caso, mediante consenso da Administração. E recorda, no caso do regime do SIII (Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento), a previsão do art. 36º DL 132/83, de 18/3.

⁵⁰ Casalta Nabais, *ibidem*.

⁵¹ *Ob. cit.* *ibidem*, p. 111. “Os factos acessórios que constituam condições resolutivas dos benefícios, podem produzir igualmente, os respectivos efeitos, mesmo perante os sucessivos adquirentes dos prédios isentos”.

⁵² *Ob. cit.*, p. 398.

por acto ou contrato fiscal, a pessoas singulares ou colectivas, desde que no transmissário se verifiquem os pressupostos do benefício e fique assegurada a tutela dos interesses públicos com ele prosseguidos.

Neste caso, a transmissibilidade depende de várias condições:

- que o benefício tenha sido concedido por acto ou contrato fiscal (caso em que é possível a cessão de posição contratual);
- que no transmissário fiquem assegurados os pressupostos do benefício fiscal em causa e fique assegurada a tutela dos interesses públicos;
- que seja dada autorização pelo Ministro das Finanças.

15.4.3. A transmissão do direito à majoração de encargos dedutíveis prevista em casos de criação de empregos

Recordando os argumentos em presença, enquanto a Requerente defende que o regime de neutralidade das fusões/cisões abarca a transmissão do benefício concedido à actividade objecto de cisão, a Administração Tributária defende não poder a Requerente usufruir em 2008, invocando o n.º 5 do artigo 19.º do EBF⁵³, do direito à majoração dos encargos suportados nesse exercício com trabalhadores que constituíram criação líquida de postos de trabalho, em exercícios anteriores a 2008, na empresa Sociedade B... B..., Lda., e que foram na sequência da operação de cisão-fusão transferidos para a Requerente.

Analizando a situação e tendo em conta a factualidade descrita e o direito aplicável, entendemos que a razão está do lado da Administração Tributária, quanto à não transmissibilidade do benefício previsto no artigo 19.º do EBF.

Isto porque :

- Ainda que as duas sociedades estejam, devido à operação de reestruturação que as terá envolvido, abrangidas pelas normas dos arts. 67.º e ss. do CIRC, gozando das vantagens

⁵³ “A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho”.

atribuídas em nome da neutralidade fiscal neste tipo de operações, isso não tem efeitos, por si, na titularidade do benefício atribuído à Sociedade B... quando nos exercícios de 2003, 2006 e 2007, reuniu os pressupostos necessários a poder usufruir do benefício do art. 19º (então 17º) do EBF por cinco anos a partir do início da vigência dos contratos por tempo indeterminado com trabalhadores com as características exigidas, em cada um desses momentos, pela norma em causa;

- Este regime de benefício foi atribuído à Sociedade B..., Lda. porque preenchia os referidos pressupostos, ou seja criava efectivamente um saldo positivo de postos de trabalho estável e com trabalhadores de um ou mais universos (jovens e/ou desempregados de longa duração⁵⁴);
- Não se trata de um benefício fiscal atribuído aos trabalhadores mas à empresa por ter criado esse saldo positivo de postos de trabalho com determinadas características;
- Dir-se-á mesmo que a empresa pôde usufruir daquele benefício por ter criado aqueles postos de trabalho – se os trabalhadores saem daquela empresa desaparecem os pressupostos que tinham estado na base do benefício...;
- A transferência dos trabalhadores ocorrida com a cisão/fusão poderia até ser um elemento fundamental para permitir a caracterização da operação como susceptível de usufruir do regime especial dos arts. 67º e ss do CIRC, por, na medida em que se se tratava de trabalhadores afectos a um estabelecimento, poder comprovar que houve um destaque de uma actividade, mas não resulta daí nenhum argumento no sentido da transferência do benefício fiscal;
- É que a transferência dos trabalhadores com o estabelecimento a que estão afectos é fundamentalmente uma medida de defesa da segurança dos trabalhadores (havendo até fortes correntes doutrinárias e jurisprudenciais no sentido da existência do direito dos trabalhadores de oposição à transferência);
- E, ainda que se tenha em conta que essa transferência também protege o interesse do(s) titular(es) da empresa, continua a ser verdade que o benefício fiscal foi adquirido pela empresa cindida porque ela criou postos de trabalho – não faz sentido transmiti-lo para outra empresa : este tipo de benefício é atribuído pelos pressupostos reunidos no universo

⁵⁴ Cf. alteração ao art. 17º pela Lei nº 53-A/2006, de 29/12 (OE para 2007).

de uma determinada empresa e não num conjunto alargável de diversas empresas em eventual relação de reestruturação;

- Se se tivesse em conta o universo alargado das empresas para aceitar a transferência de benefício por criação de emprego então teria que se verificar o saldo em relação ao conjunto do universo em causa;
- Com efeito, colhe a observação da Requerida no sentido da tese da Requerente poder levar a situações (contrárias à intenção subjacente à criação daquele benefício fiscal) em que seria possível uma entidade beneficiar do direito à majoração de encargos relativos a trabalhadores que originaram criação líquida de emprego na esfera de outra entidade patronal, em exercícios fiscais em que a nova beneficiária até registara um saldo negativo na entrada e saída de trabalhadores com os requisitos exigidos no art. 19º do EBF;
- Assim como permitiria - também como alegado pela Requerida – que uma entidade patronal que pretende despedir trabalhadores (cujo posto de trabalho originou criação líquida de emprego e cujo contrato ainda não vigorou durante o período de cinco anos) através da respectiva cedência a terceiros, utilizando como contrapartida desse acto entre particulares a majoração dos respectivos encargos;
- Tal prática não deve ser permitida pela interpretação da lei – que até pretendeu acautelar tal resultado, consagrando a regra da não transmissibilidade dos benefícios fiscais e admitindo a sua transmissibilidade como excepções à regra, que, portanto devem estar expressamente permitidas;
- A própria inclusão no (então) art. 17º do EBF de um número 6, pela Lei nº 53-A/2006, de 29/12 ⁵⁵ no sentido de o regime previsto no n.º 1 só poder ser concedido “uma vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal” será confirmativa de que era já essa *ratio* da norma e que, então, passou a ser ainda mais restritiva (porque na versão anterior, segundo a interpretação que fizemos acima, o benefício devido a criação de posto de trabalho não acompanha o trabalhador na sua transferência para outra empresa mas não impediria a atribuição de benefício à empresa transmissória (se reunisse as condições) enquanto, de acordo com este nº 6, cada trabalhador só propicia uma vez benefício fiscal e apenas numa empresa);

⁵⁵ Tendo o art. 88º disposto que “A nova redacção do artigo 17.º aplica-se relativamente a períodos de tributação que se iniciem após a entrada em vigor da presente lei”.

- E, na redacção do n.º 6 introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12⁵⁶, que apenas parece limitar esse (novo) benefício noutra entidade, se esta tiver relações especiais com a primeira, a restrição aplica-se em qualquer das circunstâncias previstas no n.º 4 do art. 63.º, ou seja, em muitos casos de empresas em reorganização, designadamente entidades em que os mesmos titulares de capital detém um participação não inferior a 10%...

15.4.4. Jurisprudência invocada

A Requerente invoca a decisão no processo arbitral (CAAD) 15/2011-T, de 30/03/2012. Verifica-se que essa decisão arbitral se fundamentou, em grande medida, em anterior jurisprudência do STA invocada como tendo decidido no mesmo sentido, citando-se o Acórdão do STA de 13 de Abril de 2005, proferido no rec. 1265/04.

Vejamos.

Nesse caso tratava-se de uma situação ⁵⁷, abrangida pelo Decreto-Lei n.º 161/87 de 6 Abril), diploma que consagrou uma duplicação do «crédito fiscal por investimento» (CFI) 58, criado pelo Decreto-Lei n.º 197-C/86, de 18 de Julho, e previu, também, isenção do imposto do selo dos juros do financiamento bancário.

O STA discordou da interpretação da AT (que entendera que, com a extinção da empresa fundida, os bens objecto de investimento deixavam de estar afectos à actividade durante um período mínimo de três anos e que não podia haver transmissibilidade dos benefícios fiscais), concluindo que a fusão por incorporação não implica a extinção das empresas fundidas mas a alteração, ainda que com perda de personalidade jurídica, e que, continuando os bens afectos à actividade em que antes eram utilizados, não tinha havido interrupção na actividade económica objecto de fusão.

⁵⁶ O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC.

⁵⁷ Tratava-se de uma situação em que o projecto de investimento fora aprovado porque satisfazia todas as condições enunciadas no n.º 1 do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 161/87, de 6 de Abril, beneficiando da isenção de imposto de selo (artigo 3.º n.º 1). A concessão do benefício fiscal dependia ainda da condição (remissão do n.º 1 do artigo 2.º do decreto-lei n.º 161/87 para o artigo 3.º, b) do decreto-lei n.º 197-C/86, de 18/07) de os bens objecto do investimento deverem manter-se na empresa durante um período mínimo de três anos.

Invocava a favor desta interpretação o disposto no Decreto-Lei n.º 121/95, de 31 de Maio (que aprovou um “crédito fiscal por investimento correspondente a 5% do investimento adicional efectuado nesse ano em activos imobilizados corpóreos em estado de novo”), porque, o diploma ao exigir na al. b) do n.º 1 do art. 3.º, o preenchimento cumulativo de três condições⁵⁹, uma delas em tudo idêntica às exigidas na al.b) do art. 3.º do DL 161/87, viera explicitar, no n.º 2 do mesmo art. 3.º que «Não se verifica a inobservância do disposto na alínea b) do número anterior quando os bens objecto do investimento sejam transmitidos para outra empresa em virtude de operações de fusão, cisão ou entrada e activos a que seja aplicável o disposto nos artigos 62.º e seguintes do Código do IRC».

O STA concluía que esta solução, ainda que não se trate propriamente de uma interpretação autêntica, pelo menos mostraria que “quando o legislador se debruçou sobre o tema” foi para dizer que os bens objecto do investimento que sejam transmitidos para outra empresa por obra de fusão, antes de decorridos três anos, não se considera que tenham, por tal motivo, deixado de permanecer na empresa beneficiada durante esse período, sendo indiferente a questão da propriedade”.

Por tudo o que fica dito acima, consideramos não existir similitude nas duas situações: o Acórdão do STA pronunciou-se sobre o regime de isenção atribuído a uma empresa por um investimento feito em bens afectos a uma actividade – e fazia um juízo sobre a continuação da manutenção da afectação desses bens à actividade; no caso do art. 19.º do EBF trata-se de um benefício concedido a uma empresa por criar empregos, o cálculo do saldo do número de postos de trabalho é feito no momento do início da vigência do contrato de trabalho e é específico relativamente àquela empresa. O trabalhador “não transporta” o benefício consigo. Qualquer outra empresa para onde ele seja transferido terá

58 Este tipo de incentivos, CFI fora criado pelo Decreto-Lei n.º 197-C/86, de 18 de Julho, que, por sua vez revogara em grande parte o Decreto-Lei n.º 132/83, de 18 de Março (substituto do Decreto-Lei n.º 194/80, de 19 de Junho), Sistema Integrado de Incentivos ao Investimento (SIII).

59 Que são : “(a) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiciários; b) Mantenham na empresa durante um período mínimo de três nos os bens objecto do investimento; c) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer impostos ou contribuições ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado”.

ou não direito a benefício idêntico conforme cumpra ou não, por sua vez, os pressupostos exigidos no artigo do EBF sobre criação de empregos.

O legislador não pretendeu, no art. 19º (anteriormente 17º e 48º) do EBF, que uma criação de postos de trabalho por uma empresa continuasse a propiciar o benefício atribuído essa entidade patronal, às empresas por onde esses trabalhadores viessem posteriormente a passar mas sim que as empresas que criaram os postos de trabalho os mantivessem por um período mínimo; outras empresas, para auferirem o mesmo benefício, terão, ao recrutar trabalhadores, ainda que por transferência, que realizar uma “criação líquida de postos de trabalho”. Ou seja, o incentivo é criar postos de trabalho, não transferi-los.

Por estas razões e pelas anteriormente referidas, não subscrevemos a interpretação acolhida na Decisão Arbitral 15/2011-T.

16. Resposta concreta à questão em litígio

Com base na análise feita, a resposta às questões decidendas é que:

- 16.1.** Uma sociedade que receba trabalhadores, quer por cedência de contratos de trabalho quer por transmissão com estabelecimento, de uma outra sociedade que, relativamente àqueles trabalhadores, vinha deduzindo encargos laborais majorados, por os ter recrutado de acordo com os requisitos previstos no referido artigo 19º (antes 17º) do EBF, não poderá continuar a deduzir os encargos laborais relativos aos trabalhadores em causa com o mesmo regime de majoração que lhes vinha sendo aplicado e pelo período de vigência do benefício de que a empresa transmitente usufruía;
- 16.2.** O facto de a transferência de trabalhadores ter ocorrido num contexto de fusão-cisão, efectuada ao abrigo do regime de neutralidade fiscal previsto no art. 67º e seguintes do CIRC, não tem influência sobre a solução, porque o regime previsto no art. 19º (no caso, 17º) do EBF “não acompanha o trabalhador”, independentemente de continuar afecto à mesma actividade e ao mesmo estabelecimento – trata-se de um benefício que visa a criação de postos (novos) de trabalho e não beneficiar a transmissão de trabalhadores entre empresas.

III. DECISÃO

17. Em face do exposto, o presente Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de anulação da correcção da matéria colectável de IRC respeitante ao exercício de 2008, no montante de € 58.431,11 (cinquenta e oito mil quatrocentos e trinta e um euros e onze cêntimos);
- b) Condenar a Requerente a pagar as custas do presente processo.

18. Valor do processo e custas

Fixa-se o valor do processo em € 58.431,11 (cinquenta e oito mil quatrocentos e trinta e um euros e onze cêntimos) nos termos do artigo 97º- A, nº 1, do CPPT, aplicável por força do artigo 29º, nº 1, a) do RJAT e do art. 3º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Fixa-se o montante das custas em € 2.142.00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), a cargo da Requerente e calculadas de acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, tudo nos termos dos artigos 12º, nº 2, e 22º, nº 4, do RJAT e art. 4º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2013.

A Árbitro

Maria Manuela Roseiro

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.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. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.]