

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 201/2013-T

Tema: IRC - Transmissibilidade de benefícios fiscais numa operação de cisão-fusão; criação de emprego; artigo 19.º do EBF.

## Decisão Arbitral

### I. RELATÓRIO

#### §1. TRAMITAÇÃO PROCESSUAL E POSIÇÃO DAS PARTES

1. No dia 26 de agosto de 2013, a sociedade comercial A..., NIPC ..., com sede na ... (doravante, *Requerente*), veio requerer, ao abrigo das disposições conjugadas dos arts. 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), pedido de pronúncia arbitral sobre a demonstração da liquidação e acerto de contas de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante, abreviadamente designado *IRC*) referente ao exercício de 2009, no valor de € 16.255,04, com anulação da correção da matéria coletável sujeita a imposto, invocando os vícios de falta de fundamentação e de errónea quantificação da matéria coletável, sendo Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. No essencial e em síntese, a Requerente alegou o seguinte:

Em 2007, ocorreu uma operação de cisão-fusão entre a Sociedade Comercial B... e a Requerente, mediante a divisão do património da primeira e a incorporação de metade na Requerente, sendo que, nessa ocasião, foram transferidos para a Requerente 10 trabalhadores da Sociedade Comercial B...

Em sede de IRC, no exercício de 2008, a Requerente declarou prejuízos fiscais, nos quais estava incluído o benefício fiscal consistente na majoração de encargos com a criação líquida de postos de trabalho, os quais haviam sido criados pela Sociedade Comercial B... nos anos de 2003 a 2006.

No exercício de 2009, a Requerente declarou uma matéria tributável no montante de € 437.708,90, tendo deduzido o montante de € 78.395,48, a título de prejuízos fiscais que tinha apurado no exercício anterior, apurando assim matéria coletável no valor de € 359.313,42.

Na sequência de ação inspetiva externa encetada pelos serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças ..., tendo por objeto o IRC relativo ao exercício de 2008, foram efetuadas correções meramente aritméticas ao resultado fiscal declarado, no valor de € 58.431,11, pelo que este, após as correções efetuadas, passou do valor declarado de € 78.395,48 para o valor corrigido de € 19.964,37.

Sequentemente, foi levada a efeito ação inspetiva interna pelos mesmos serviços de inspeção, a qual teve por objeto o IRC relativo ao exercício de 2009, da qual resultou uma correção aos prejuízos fiscais deduzidos pela Recorrente nesse ano, os quais foram fixados em € 19.964,37, tendo pois a matéria coletável do exercício de 2009 sido corrigida no valor de € 58.431,11, passando a ser de € 417.744,53, resultante da diferença entre este valor e o valor da matéria coletável declarada (€ 359.313,42). Em resultado destas correções meramente aritméticas, relativamente ao exercício de 2009, foi liquidado IRC no montante de € 16.255,04.

Na perspetiva da Requerente, o benefício fiscal inerente à criação dos postos de trabalho respeitantes aos trabalhadores transferidos da Sociedade Comercial B... mantém-se pelos períodos ainda não decorridos, ao abrigo do disposto no n.º do art. 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (doravante, abreviadamente designado *EBF*). Ademais, aquando do exercício do seu direito de audição sobre o projeto de conclusões do relatório de inspeção, a Requerente comunicou à AT o seguinte: «*O processo de cisão foi efetuado com neutralidade fiscal por aplicação do regime previsto no CIRC, fazendo assim todo o sentido que o benefício de criação líquida de postos de trabalho continue a ser usufruído na sociedade incorporante, de igual forma os colaboradores mantiveram igualmente todos os direitos anteriormente adquiridos.*» A fim de vincar o acerto desta posição e, portanto, que não se verificou a transmissão do referido benefício fiscal, o qual continua afeto à mesma atividade, só que numa entidade diferente, a Requerente invocou a decisão arbitral proferida no processo n.º 15/2011-T do CAAD.

A correção efetuada ao exercício de 2008 teve como fundamento a utilização indevida pela Requerente do n.º 5 do art. 19.º do 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 Sociedade Comercial B... e que foram, na sequência da operação de cisão-fusão, transferidos para a Requerente.

Na ótica da Requerente, a interpretação da Inspeção Tributária – segundo a qual: a operação de 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 ato *inter vivos* entre particulares; a transmissibilidade não resulta das disposições do Código do IRC (doravante, abreviadamente designado *CIRC*), articuladas com o art. 19.º do EBF; e as exceções ao princípio da intransmissibilidade *inter vivos* constantes dos n.ºs 2 e 3 do art. 15.º do EBF não são diretamente aplicáveis à Requerente – é incorreta porque não teve em conta o seu direito a efetuar a majoração prevista no n.º 5 do art. 19.º do EBF, no âmbito de uma operação de incorporação abrangida pelo regime especial dos arts. 73.º e seguintes do *CIRC*.

A Requerente requereu pedido de pronúncia arbitral relativamente às correções referentes ao exercício de 2008, tendo o mesmo sido autuado como o processo arbitral n.º 83/2013-T do CAAD.

Por outro lado, a Requerente alega que não encontra no relatório de inspeção qualquer fundamentação de direito que legitime as correções efetuadas à matéria coletável de IRC referente ao exercício de 2009, pois o que ali consta como fundamentação das correções é o facto de o prejuízo fiscal declarado no exercício de 2008 ter sido corrigido, sendo que no concernente ao exercício de 2009, o que ali consta são meras correções aritméticas resultantes das correções efetuadas ao exercício de 2008.

A Requerente termina peticionando «*a anulação da correcção efectuada em IRC, no exercício de 2009, no valor de € 58.431,11, mantendo-se o resultado fiscal no valor de € 359.313,42*».

**3.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 26 de agosto de 2013.

**4.** A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o

Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

5. Em 10 de outubro de 2013, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do art. 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos arts. 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 25 de outubro de 2013.

7. No dia 25 de Novembro de 2013, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual, para além de haver deduzido a exceção de litispendência, com a sua consequente absolvição da instância, impugna, especificadamente, os argumentos aduzidos pela Requerente e conclui pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido. A Requerida não juntou qualquer documento, nem arrolou testemunhas. Na mesma ocasião, a Requerida juntou aos autos o Processo Administrativo Tributário (doravante, abreviadamente designado *PA*).

8. No essencial e em síntese, a Requerida alegou o seguinte:

Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º ..., a Requerente foi sujeita a um procedimento inspetivo externo, do qual resultaram correções meramente aritméticas ao resultado fiscal declarado, do exercício de 2008, no valor de € 58.431,11, originando uma diminuição do prejuízo declarado naquele montante, que passou de € 78.395,48 para 19.964,37. Por consequência, nos termos do previsto no art. 52.º, n.ºs 1 e 4, do CIRC, a correção efetuada ao exercício de 2008 implicou a propagação dos seus efeitos ao exercício de 2009, através da consequente correção do valor dos prejuízos deduzidos no ano de 2009, passando a matéria tributável de € 359.313,42 para € 417.744, 53.

Nesse enquadramento e como corolário do n.º 4 do art. 52.º do CIRC, a Requerida alega que da eventual declaração de ilegalidade da correção efetuada em IRC, no exercício de 2008 – se for essa a decisão arbitral a ser proferida no âmbito do processo n.º 83/2013-T do CAAD –, resultará, necessariamente, a anulação da liquidação de 2008 e, também, a anulação da liquidação de 2009. Assim, na ótica da AT, ocorre nos presentes autos a exceção de litispendência face ao processo arbitral n.º 83/2013-T do CAAD, pois existe

identidade das partes, do pedido e da causa de pedir entre ambos os processos, de cuja procedência decorre a sua absolvição da instância.

Já no âmbito da defesa por impugnação, a Requerida não impugnou a factualidade alegada pela Requerente, tendo estribado a sua dissensão relativamente à posição da Requerente apenas em questões jurídico-legais, ou seja, limitou a sua argumentação impugnatória a matéria de Direito.

Nesse âmbito, a Requerida preconiza que o benefício fiscal consignado no art. 19.º do EBF tem como finalidade incentivar o aumento de postos de trabalho que preencham os requisitos ali descritos, traduzindo-se num direito, conferido à entidade empregadora, de majorar os encargos dedutíveis à matéria coletável de IRC, como 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.

A tese da Recorrente poderia conduzir a situações contrárias à intenção subjacente à criação daquele benefício fiscal, como seria o caso de a Requerente estar a beneficiar daquele direito à majoração de encargos, relativos a trabalhadores que originaram criação líquida de emprego, na esfera de outra entidade patronal, justamente 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. 19.º do EBF. Essa hipótese é especialmente elucidativa do direito ao benefício fiscal em apreço como um direito que se constitui e se esgota na esfera jurídica da entidade patronal em cuja esfera ocorre a criação líquida de emprego.

Noutra hipótese, a entidade patronal que pretendesse 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 esses trabalhadores a terceiros utilizando como contrapartida desse ato entre particulares a majoração dos encargos que viessem a ser suportados, o que também não foi, seguramente, a intenção subjacente à criação daquele benefício fiscal.

Não se pode concluir sem mais pela transmissibilidade do benefício fiscal em apreço, sem olhar às normas que regulam a transmissibilidade dos benefícios fiscais, visto que estes consubstanciam uma relação de direito público que, por regra, não é transmissível por ato *inter vivos* entre particulares, conforme postula o n.º 1 do art. 15.º do EBF.

Como decorre do art. 318.º do Código do Trabalho e do art. 119.º, alínea *p*), do Código das Sociedades Comerciais, os vínculos de natureza laboral não se dissolvem em razão da cisão, antes se transmitem em razão da cisão, não podendo, por isso, constituir uma criação líquida de emprego na esfera da sociedade incorporante pois são o mero resultado de uma transferência de postos de trabalho.

Para efeitos do previsto no art. 19.º do EBF, é indiferente que a transferência de trabalhadores ocorra por força de uma operação de fusão, com incorporação de uma parte do património cindido na esfera da Requerente, ou por força de um mero contrato de cessão de trabalhadores, pois qualquer destas formas jurídicas é o resultado de um ato *inter vivos* praticado entre particulares.

O facto de a transmissão dos contratos de trabalho em análise decorrer diretamente 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 ato *inter vivos* entre particulares, nos termos do estatuído no n.º 1 do art. 15.º do EBF.

No que respeita ao regime previsto no art. 19.º do EBF, este não contempla expressamente qualquer transmissibilidade do benefício fiscal em apreço por força de uma qualquer operação de fusão.

Relativamente ao regime especial de neutralidade fiscal previsto nos arts. 67.º e seguintes do CIRC (atual art. 74.º do CIRC), não existe qualquer previsão expressa a acautelar a transmissibilidade do benefício fiscal em análise em caso de fusão ou cisão. Da análise a este regime fiscal resulta que o regime de neutralidade fiscal previsto para as fusões e operações análogas, não contempla a transmissibilidade dos benefícios fiscais constituídos na esfera jurídica da sociedade incorporada para a sociedade incorporante.

No respeitante às exceções previstas no art. 15.º, n.ºs 2 e 3, do EBF ao princípio da intransmissibilidade *inter vivos*, estas não são aplicáveis ao benefício fiscal consignado no art. 19.º do EBF, atenta a natureza automática deste benefício.

Segundo a Requerida, o n.º 2 do citado art. 15.º é uma norma excecional que não se aplica *in casu* porquanto o mesmo respeita a benefício fiscal de natureza mista, i. e., que depende não só da verificação de pressupostos objetivos mas também de pressupostos subjetivos, que atende à natureza e qualidade da pessoa beneficiada. O benefício fiscal em causa não constitui, por isso, um qualquer direito inerente ao regime jurídico de certos bens e respetivos rendimentos, acompanhando-os nas suas transmissões, mas antes um benefício fiscal modelado por elementos subjetivos que não cabe na previsão daquele n.º 2.

O n.º 3 do mesmo art. 15.º, por seu turno, também não se aplica ao benefício fiscal em apreço pois este, sendo de carácter automático, não é concedido por via de qualquer ato administrativo ou contrato fiscal.

No tocante à decisão arbitral proferida no processo n.º 15/2011-T do CAAD<sup>1</sup>, esta tem por referência uma situação que não é idêntica à que está em discussão e apreciação nestes autos.

A Requerida termina pugnando pela procedência da invocada exceção de litispendência, com a sua conseqüente absolvição da instância, e, caso assim não se entenda, peticionando a improcedência desta ação, com a sua conseqüente absolvição do pedido.

**9.** Em face da referenciada exceção de litispendência suscitada pela AT, a Requerente, notificada para o efeito, veio apresentar um articulado de resposta, circunscrito a essa matéria, no qual sustenta que aquela exceção deve ser julgada improcedente, alinhando um conjunto de argumentos que podem ser assim sintetizados:

O processo n.º 83/2013-T do CAAD teve origem na liquidação n.º ... relativa a IRC do exercício de 2008, a qual, por sua vez, teve origem na ação inspetiva a que a Requerente foi sujeita entre os dias 10 de agosto e 13 de dezembro de 2012, alicerçada na Ordem de Serviço n.º ..., datada de 11.03.2011.

---

<sup>1</sup> A Requerida incorre em manifesto lapso de escrita, identificando o processo arbitral citado pela Requerente como sendo o "processo arbitral n.º 15/2012-T".

O presente processo teve origem na liquidação n.º ...relativa a IRC do exercício de 2009, na qual foi apurado um montante de imposto a pagar € 16.255,04, a qual, por seu turno, teve origem na ação inspetiva a que a Requerente foi sujeita entre os dias 1 e 4 de março 2013, alicerçada na Ordem de Serviço n.º ..., datada de 01.03.2013.

Em ambos os processos, os sujeitos processuais são os mesmos.

No entanto, a causa de pedir e o pedido são totalmente distintos num e noutro processo.

No dito processo n.º 83/2013-T a causa de pedir foi a sobredita liquidação n.º ... relativa a IRC do exercício de 2008 e o pedido foi o de anulação da correção efetuada em IRC, no exercício de 2008, no valor de € 58.431,11, mantendo o resultado fiscal de - € 78.395,48.

Nestes autos, a causa de pedir é a supra referida liquidação n.º ... relativa a IRC do exercício de 2009 e o pedido é o de anulação da correção efetuada em IRC, no exercício de 2009, no valor de € 58.431,11, mantendo o resultado fiscal no valor de € 359.313,42.

**10.** No dia 20 de Dezembro de 2013, realizou-se a reunião do tribunal arbitral, nos termos e para os efeitos previstos no art. 18.º do RJAT, cumprindo aqui destacar que, naquele ato, as partes declararam prescindir da produção de qualquer meio de prova adicional, tendo, ainda, sido decidido admitir a junção aos autos da decisão arbitral proferida no processo n.º 83/2013-T (peticionada pela Requerida) e do projeto de cisão-fusão da Sociedade Comercial B... com a Requerente (peticionada pela Requerente) – documentos que ficaram a fazer parte integrante da ata daquela reunião – e que as partes apresentariam alegações escritas sucessivas, quando para tal fossem notificadas (*cf.* a ata junta a *fls.* dos autos e os dois documentos que dela fazem parte integrante)<sup>2</sup>.

**11.** No dia 18 de março de 2014, a Requerente apresentou as respetivas alegações escritas.

---

<sup>2</sup> Nessa mesma reunião, foi levantada a questão da eventual relação de prejudicialidade entre o processo arbitral n.º 83/2013-T e o presente processo, tendo as partes sido notificadas para sobre ela se pronunciarem, o que deveriam fazer, por escrito e de forma sucessiva, no prazo de 5 (cinco) dias, o que ambas fizeram (*cf.* os respetivos requerimentos a *fls.* dos autos).

Acontece que o referido processo arbitral já foi decidido por decisão proferida em 19 de dezembro de 2013, transitada em julgado (*cf.* o requerimento apresentado pela Requerente em 7 de fevereiro de 2014, junto a *fls.* dos autos), pelo que, neste momento, na perspetiva da eventual suspensão da instância no âmbito destes autos, não tem cabimento o conhecimento da questão da relação de prejudicialidade entre aquele processo



12. No dia 28 de março de 2014, a Requerida apresentou as respetivas alegações escritas, nas quais invocou, para além da já alegada exceção de litispendência, a exceção de caso julgado, tendo por referência a decisão proferida no processo arbitral n.º 83/2013-T do CAAD, transitada em julgado.

\*\*\*

## II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

O processo não enferma de nulidades.

As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, encontram-se devidamente representadas e são legítimas.

\*

### II.1. DA EXCEÇÃO DE LITISPENDÊNCIA

A Requerida, na sua resposta, invoca a exceção de litispendência entre este processo e o processo arbitral n.º 83/2013-T do CAAD por, no seu entender, existir identidade de sujeitos, pedido e causa de pedir em ambos os processos.

Cumpre apreciar e decidir.

O art. 580.º do CPC postula que a exceção de litispendência pressupõe a repetição de uma causa, estando a anterior ainda em curso (n.º 1), tendo por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior (n.º 2).

Os requisitos da litispendência são enunciados no art. 581.º do CPC, no qual se estatui que se repete uma causa “quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir” (n.º 1), sendo que há “identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica” (n.º 2), há “identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico” (n.º 3) e há “identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico” (n.º 4).

A propósito da apreciação da situação de litispendência, Jorge Lopes de Sousa (*Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II, 6.ª edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 318*) preconiza que, para esse efeito, «tem de se

---

arbitral e o presente processo, ou melhor dito, entre os atos tributários que deles são objeto (art. 272.º, n.º 1, *a contrario*, do CPC).

*atender ao momento em que ela é apreciada. Assim, se, eventualmente, o contribuinte tivesse apresentado duas impugnações judiciais, mas veio a desistir de uma delas antes de a litispendência ter sido apreciada, deixa de subsistir uma situação de litispendência.»*

Ora, o processo arbitral n.º 83/2013-T do CAAD foi decidido por decisão arbitral proferida em 19 de dezembro de 2013, transitada em julgado (*cfr.* o requerimento apresentado pela Requerente em 7 de fevereiro de 2014, junto a *fls.* dos autos), pelo que está findo.

Sendo assim, neste momento, não tem cabimento o Tribunal pronunciar-se sobre a invocada exceção de litispendência, visto que, mesmo hipotizando que possa ter ocorrido uma situação de litispendência, esta deixou de subsistir a partir do momento em que o processo arbitral n.º 83/2013-T findou pela prolação de decisão arbitral que, entretanto, transitou em julgado.<sup>3</sup>

Sem necessidade de maiores considerações, julga-se improcedente a invocada exceção de litispendência.

\*

## **II.2. DA EXCEÇÃO DE CASO JULGADO**

A Requerida, nas suas alegações, invoca a exceção de caso julgado, tendo por referência a decisão proferida no processo arbitral n.º 83/2013-T do CAAD, a qual transitou em julgado.

Cumprе apreciar e decidir.

À semelhança do que vimos suceder com a exceção de litispendência, também a exceção de caso julgado pressupõe a repetição de uma causa – com a diferença de que, neste caso, a repetição verifica-se depois de a primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário (art. 580.º, n.º 1, do CPC) – e tem por finalidade evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão

---

<sup>3</sup> No entanto, sempre se dirá que não se verificou qualquer situação de litispendência.

No processo n.º 83/2013-T e neste processo, é inegável que os sujeitos processuais são os mesmos. No entanto, são distintos os atos tributários impugnados num e noutro processo – no processo n.º 83/2013-T estava em causa a liquidação n.º ... relativa a IRC do exercício de 2008 e no presente processo está em causa a liquidação n.º ...relativa a IRC do exercício de 2009, na qual foi apurado um montante de imposto a pagar de € 16.255,04 –, o que se afigura suficiente para afastar definitivamente a tríplice identidade legalmente exigida para a verificação de uma situação de litispendência.

anterior (art. 580.º, n.º 2, do CPC). Como ensina o Prof. Alberto dos Reis (*Código de Processo Civil Anotado*, Volume III, 3.ª ed. 1950, reimpressão, Coimbra Editora, Coimbra, 2005, p. 86): «*A exceção de caso julgado consiste na alegação de que a acção proposta já está decidida por sentença com trânsito em julgado. Por outras palavras, consiste na alegação de que a causa é a repetição de outra anterior, já arrumada por sentença transitada em julgado.*»

Nessa medida, a exceção de caso julgado, ao pressupor a repetição de uma causa, exige igualmente que entre as duas ações haja identidade quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir, nos exatos termos constantes do art. 581.º do CPC.

Por isso mesmo, a decisão arbitral proferida no processo arbitral n.º 83/2013-T, referente à liquidação de IRC do ano de 2008, não pode constituir caso julgado material<sup>4</sup> em relação à decisão a proferir no presente processo arbitral em que está em causa a liquidação de IRC do ano de 2009, porquanto, uma vez que são diferentes os atos de liquidação em causa em cada um dos processos, é evidente que entre estes não se verifica a tríplice identidade legalmente exigida para o efeito (*cf.* art. 619.º, n.º 1, do CPC; neste sentido, entre outros, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 8 de julho de 2009 no processo n.º 0359/09, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Na realidade, embora possam assemelhar-se, são bem diferenciados o processo arbitral n.º 83/2013-T e o presente processo, pois, consoante já se deixou dito, aquele não versa sobre o mesmo ato tributário que se encontra sob análise nos presentes autos. O que significa que com a decisão arbitral proferida naquele processo arbitral n.º 83/2013-T poderá verificar-se uma situação de caso julgado formal<sup>5</sup>, em que a decisão é obrigatória dentro desse processo (*cf.* art. 620.º, n.º 1, do CPC); mas não estamos, seguramente, em presença de uma situação em que essa decisão deva ter força obrigatória fora do processo arbitral em que foi proferida.

Efetivamente, a decisão proferida no processo arbitral n.º 83/2013-T “*constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga*” (art. 621.º do CPC) e ela julgou

---

<sup>4</sup> Como explicita o Prof. Alberto dos Reis (*ob. cit.*, p. 96): «*O caso julgado material forma-se mediante uma sentença de mérito, isto é, mediante sentença que conheça da relação jurídica substancial, declarando os direitos e obrigações respectivos.*»

<sup>5</sup> Como ensina o Prof. Alberto dos Reis (*ibidem*): «*O caso julgado formal constitui-se mediante sentença de forma, isto é, mediante sentença que incide unicamente sobre a relação processual.*»

apenas e tão só a liquidação de IRC do exercício de 2008, não tendo julgado a liquidação de IRC do exercício de 2009, em causa no presente processo arbitral.

Acresce sublinhar que, para além de não se verificar a exceção de caso julgado, também não se pode alegar e querer fazer valer, neste caso, o princípio da força e autoridade do caso julgado, pois este está subjetiva e objetivamente limitado. Porquanto, como ensina o Prof. Alberto dos Reis (*ob. cit.*, p. 93): «...o caso julgado exerce duas funções: a) uma função positiva; b) uma função negativa.

*Exerce a primeira quando impede que a mesma causa seja novamente apreciada pelo tribunal. (...)*

*A função negativa exerce-se através da exceção de caso julgado.*

*Mas, quer se trate da função positiva, quer da função negativa, são sempre necessárias as três identidades exigidas pelo art. (...) [581.º do CPC]. O art. (...) [619.º, n.º 1, do CPC], depois de proclamar a força obrigatória do caso julgado, acrescenta: (...) [nos limites fixados pelos artigos 580.º e 581.º]. Isto quer dizer, sem dúvida, que a força e autoridade do caso julgado só actuam quando concorrem as três identidades de que fala o art. (...) [581.º do CPC].*

*Bem consideradas as coisas, chega-se à conclusão de que autoridade do caso julgado e exceção de caso julgado não são duas figuras distintas; são, antes, duas faces da mesma figura.»*

Sem necessidade de outras considerações, julga-se improcedente a invocada exceção de caso julgado.

\*

Não há outras nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e de que cumpra conhecer.

\*\*\*

### **III. THEMA DECIDENDUM**

Atentas as posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados apresentados nos autos, são as seguintes as questões a apreciar e decidir:

- i) A falta de fundamentação do ato tributário impugnado;
- ii) A ilegalidade do ato tributário impugnado por errónea quantificação da matéria coletável.

\*\*\*

## **IV. FUNDAMENTAÇÃO**

### **IV.I. DE FACTO**

#### **§1. FACTOS PROVADOS**

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art. 123.º, n.º 2, do CPPT e art. 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

Nesta parametria, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental produzida e o PA junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

1. A empresa A..., NIPC ..., encontra-se coletada pela atividade de “Comércio de veículos automóveis”, CAE 45110, no 1.º Serviço de Finanças de ..., enquadrada no regime normal de periodicidade mensal do IVA, desde 01.10.1996, e tributada em IRC, pelo regime geral (*cfr. pág. 4* dos documentos n.ºs 1 e 2 juntos ao pedido de pronúncia arbitral e *fls. 17 e 24* do PA)

2. Em 20 de Abril de 2007, os gerentes da Sociedade Comercial B... e da A... subscreveram um documento intitulado “Projecto de Cisão-Fusão”, no qual declararam pretender proceder ao destaque de parte do património da B... com o intuito de o mesmo vir a ser incorporado na A..., na modalidade de cisão-fusão (*cfr. artigos 18* do pedido de pronúncia arbitral e da resposta, documento intitulado “Projecto de Cisão-Fusão” junto à Ata da Reunião do Tribunal Arbitral Singular, datada de 20 de dezembro de 2013).

3. Naquele documento é referido, naquilo que aqui importa destacar, o seguinte (*cfr. documento* intitulado “Projecto de Cisão-Fusão” junto à Ata da Reunião do Tribunal Arbitral Singular, datada de 20 de dezembro de 2013):

3.1. Com a projetada operação de cisão-fusão foi pretendido destacar da B... um conjunto de bens aptos a, de um ponto de vista organizacional, funcionar autonomamente,

daí em diante denominado “Unidade de Negócio da ...”, para incorporação, por fusão, na A....

3.2. Os gerentes das sociedades intervenientes propõem-se, por via daquela operação de concentração, proceder à reestruturação económica, ao redimensionamento e à racionalização das respetivas atividades, de modo a que a sociedade incorporante veja reforçada e otimizada a sua capacidade competitiva.

3.3. Com o intuito de assegurar a aplicação do regime de neutralidade fiscal previsto no artigo 67.º do CIRC, todos os ativos e passivos a transmitir no âmbito dessa operação serão escriturados contabilisticamente na sociedade incorporante pelos exatos valores expressos na contabilidade da B..., na data de produção de efeitos contabilísticos, os quais resultam da aplicação das disposições daquele Código ou de reavaliações feitas ao abrigo de legislação tributária.

3.4. Com a inscrição do registo definitivo da cisão-fusão na competente Conservatória do Registo Comercial, transmite-se a universalidade dos direitos e obrigações relativos à “Unidade de Negócio da ...” para a esfera da sociedade incorporante.

3.5. É junta a enumeração completa dos bens a transmitir para a A... e os valores que lhe são atribuídos – Anexo I (não junto aos autos).

3.6. São juntos os balanços de ambas as sociedades, reportados à data de 31 de dezembro de 2006, dos quais consta, designadamente, o valor dos elementos do ativo e do passivo a transferir para a A... – Anexo II (não junto aos autos).

3.7. Serão transferidos da B... para a A... os trabalhadores afetos à “Unidade de Negócio...”.

3.8. É junta a lista dos trabalhadores que, por virtude dessa operação, serão transferidos da B... e passarão a estar afetos à A... – Anexo IV.

3.9. 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.

4. A A... deduziu ao resultado líquido do exercício apurado na declaração modelo 22 referente a IRC de 2008 a importância de € 129.862,71, a título de majoração de encargos com a criação líquida de emprego, com referência aos encargos com 27 (vinte e sete) trabalhadores (*cf.* artigo 18 da resposta, *fls.* 18 verso, 19, 25 verso e 26 do PA).

5. Uma parte desses trabalhadores, concretamente 10 (dez), eram trabalhadores da B... que haviam sido transferidos para a A... na sequência da referida operação de cisão-fusão, mediante divisão do património da B... em duas partes, tendo em vista a incorporação de uma parte – o estabelecimento comercial sito na ... – na A... (*cf.* artigos 18 do pedido de pronúncia arbitral<sup>6</sup> e da resposta, *fls.* 18 verso, 19 e 25 verso e 26 do PA).

6. Os ditos 10 (dez) trabalhadores, transferidos em 2007 para a A..., haviam adquirido a efetividade na B... nos seguintes anos: 1 (um) em 2003, 5 (cinco) em 2005 e 4 (quatro) em 2006 (*cf.* artigo 18 do pedido de pronúncia arbitral, *fls.* 19 e 26 do PA).

7. No âmbito da ação inspetiva externa efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças ... à A..., ao abrigo da Ordem de Serviço n.º ..., que decorreu entre 10 de agosto e 13 de dezembro de 2012, foram efetuadas correções meramente aritméticas ao resultado fiscal declarado em IRC, referente ao exercício de 2008, no valor de € 58.431,11 (artigos 5, 9 e 21 do pedido de pronúncia arbitral, artigos 2 e 18 da resposta, *fls.* 19 verso e 26 verso do PA).

8. A A... tinha declarado em sede de IRC, no exercício de 2008, um prejuízo fiscal no montante de € 78.395,48 que, após as mencionadas correções que foram efetuadas, passou para um prejuízo fiscal no valor de € 19.964,37 (artigos 5, 9 e 21 do pedido de pronúncia arbitral, artigos 2 e 18 da resposta, *fls.* 19 verso e 26 verso do PA).

9. No Relatório de Inspeção Tributária com que culminou a ação inspetiva externa supra mencionada no ponto 7. (sete), é referido o seguinte (*cf.* *fls.* 25 a 26 verso do PA):

*«3. IRC – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas*

*3.1 Enquadramento fiscal*

*No âmbito da análise efetuada verificámos que a empresa A... considerou no anexo F da declaração anual, do exercício de 2008, o benefício fiscal relativo à criação de emprego para jovens, previsto no art. 19.º do estatuto dos benefícios Fiscais (EBF), no valor de 129.862,71 €, valor este que foi deduzido ao resultado líquido do exercício, no quadro 07 da declaração de rendimentos, para efeitos de apuramento do lucro tributável.*  
*(...)*

---

<sup>6</sup> Apesar de ali serem referidos 9 (nove) trabalhadores, a Requerente alegou tratar-se de um lapso de escrita e requereu a respetiva correção para 10 (dez), o que foi deferido (*cf.* Ata da Reunião do Tribunal Arbitral Singular, datada de 20 de dezembro de 2013).

*No caso em análise verificámos que a criação líquida de postos de trabalho não ocorreu no ano em análise, mas em anos anteriores, nomeadamente, nos anos de 2003 a 2006. Neste sentido, o benefício fiscal utilizado pela empresa, no exercício de 2008, enquadra-se no âmbito previsto no n.º 5 do art. 19.º do EBF, ou seja, refere-se à majoração dos encargos, durante o período de cinco anos, com trabalhadores que constituíram criação líquida de postos de trabalho em exercícios anteriores, (...)*

*Da análise efetuada aos contratos de trabalho, verificámos que parte dos trabalhadores (...) eram funcionários da empresa “Sociedade Comercial B..., NIFG: ...” e foram cedidos, através de contratos de cessão da posição contratual, à empresa em análise. Esta cedência ocorreu na sequência do projeto de cisão-fusão relativo à cisão da “Sociedade Comercial B...”, mediante divisão da totalidade do seu património em duas partes, com vista à incorporação de uma parte (o estabelecimento comercial sito na ...) na empresa A..., com efeitos definitivos a partir de 02 de Julho de 2007. (...)*

*Deste modo, a empresa A... utilizou, no âmbito do previsto no n.º 5 do art. 19.º do EBF, a majoração dos encargos suportados, no exercício de 2008, com funcionários que constituíram criação líquida de postos de trabalho, em exercícios anteriores a 2008, na empresa “Sociedade Comercial B...” e foram, na sequência da operação de cisão-fusão, transferidos para a empresa em análise.*

*Ora, considerar que a regra da sucessão universal do património que ocorre por efeito de uma operação de cisão-fusão, também incorpora a transmissão do direito aos benefícios fiscais é uma ideia que deve ser afastada pelo facto de se estar perante uma relação jurídica de direito público que, em princípio, não é transmissível autonomamente por um ato inter vivos entre particulares. Donde resulta que, não tendo as disposições do Código do IRC associado como efeito automático da fusão e de operações análogas a transmissão de benefícios fiscais e, inexistindo qualquer dispositivo especial estabelecido no art. 19.º do EBF a estabelecer a sua transmissibilidade, a solução é encontrada no âmbito da disposição específica que o legislador reservou sobre esta matéria, a saber, o art. 15.º do EBF.*

*O princípio geral da intransmissibilidade inter vivos dos benefícios fiscais, por simples ato dos particulares, expressamente consagrado no n.º 1 do art. 15.º do EBF, admite, porém, exceções, designadamente:*



- Nos casos em que dos regimes jurídicos instituídos resulta claramente que estamos perante um direito inerente à propriedade de certo bem e dos respetivos rendimentos, em que a transmissão do benefício opera para o adquirente do bem, nos termos do n.º 2 do aert. 15.º do EBF;

- Nos casos em que a concessão do benefício tenha por fonte um contrato fiscal ou, ainda, quando se trate de atos de reconhecimento, nos termos estabelecidos no n.º 3 do art. 15.º do EBF.

Assim, quanto à transmissibilidade do benefício fiscal relativo ao art. 19.º do EBF, da sociedade cindida para a sociedade incorporante, por não constituir um efeito automático associado ao regime especial de neutralidade das fusões e cisões, e na ausência de uma previsão expressa na norma que regula este benefício, é indispensável subsumir o benefício fiscal aos parâmetros prescritos no art. 15.º do EBF.

E, dada a natureza automática do benefício fiscal em acusa, dado que resulta direta e imediatamente da lei, as exceções consagradas nos n.ºs 2 e 3 do art. 15.º do EBF ao princípio da intransmissibilidade inter vivos não lhe são diretamente aplicáveis, daí resultando que o direito a efetuar a majoração prevista no n.º 5 do art. 19.º do EBF, durante 5 anos após a criação líquida de postos de trabalho, não é transmissível da sociedade cindida para a sociedade incorporante, no âmbito de uma das operações a que seja aplicável o regime especial do art. 73.º e seguintes do Código do IRC.

### 3.2 Quantificação das correções

Face ao referido no ponto anterior, iremos proceder à correção do valor do benefício fiscal relativo á criação líquida de postos de trabalho considerado pela A..., excluindo o valor da majoração dos encargos suportados com funcionários que constituíram criação líquida de postos de trabalho na empresa “Sociedade Comercial B...”.»

10. No exercício de 2009, a A.... declarou lucros tributáveis, em sede de IRC, no montante de € 437.708,90, tendo deduzido neste exercício a totalidade do prejuízo fiscal que tinha apurado e declarado no exercício anterior, ou seja € 78.395,48, apurando matéria coletável no valor de € 359.313,42 (cfr. artigo 4 do pedido de pronúncia arbitral, pág. 5 dos documentos n.ºs 2 e 3 juntos ao pedido de pronúncia arbitral).

11. Na sequência da ação inspetiva externa supra mencionada no ponto 7. (sete), a A... foi sujeita a uma ação inspetiva interna efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças ... à A..., ao abrigo da Ordem de Serviço n.º ..., que decorreu entre 01 e 04 de março de 2013 e que incidiu sobre o IRC referente ao exercício de 2009 (cfr. pág. 4 dos documentos n.ºs 2 e 3 juntos ao pedido de pronúncia arbitral).

12. No âmbito dessa ação inspetiva, atendendo a que os prejuízos fiscais apurados no exercício de 2008 haviam sido objeto de correção, no âmbito do sobredito procedimento inspetivo externo, foi entendido proceder à correção meramente aritmética do valor dos prejuízos deduzidos no ano de 2009 (cfr. págs. 4 e 5 dos documentos n.ºs 2 e 3 juntos ao pedido de pronúncia arbitral).

13. Nessa medida, a matéria coletável de IRC do exercício de 2009 foi corrigida no valor de € 58.431,11, resultante da diferença entre o valor da matéria coletável corrigida (€ 417.744,53) e o valor da matéria coletável declarada (€ 359.313,42) (cfr. artigos 4, 6, 7 e 21 do pedido de pronúncia arbitral, artigo 3 da resposta, pág. 5 dos documentos n.ºs 2 e 3 juntos ao pedido de pronúncia arbitral).

14. No Relatório de Inspeção Tributária elaborado na sequência da ação inspetiva interna supra mencionada no ponto 11. (onze), é referido o seguinte no parágrafo «IX. Direito de Audição – Fundamentação» (cfr. pág. 7 do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral):

*«... a transmissibilidade do benefício fiscal previsto no art. 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), de uma sociedade cindida para a sociedade incorporante, não constitui um efeito automático associado ao regime especial de neutralidade das fusões e cisões previsto no Código do IRC e, na ausência de uma previsão expressa na norma que regula este benefício (art. 19.º do EBF), é indispensável subsumir o benefício fiscal aos parâmetros prescritos no art. 15.º do EBF. Neste sentido, dada a natureza automática do benefício fiscal em causa e, não lhe sendo diretamente aplicáveis as exceções consagradas nos n.ºs 2 e 3 do art. 15.º do EBF ao princípio da intransmissibilidade inter vivos, resulta claro que o benefício fiscal previsto no art. 19.º do EBF não é transmissível da sociedade cindida para a sociedade incorporante, no âmbito de uma das operações a que seja aplicável o regime especial do art. 73.º e seguintes do Código do IRC.»*

15. A A.... foi notificada, por via do ofício n.º ..., de 04.03.2013, do Projeto de Correções do Relatório de Inspeção e para, querendo, exercer o direito de audição sobre o mesmo (*cf.* documento n.º 3 junto ao pedido de pronúncia arbitral).

16. A A.... exerceu aquele direito de audição, por escrito, através de carta datada de 19.03.2013 e que deu entrada na Direção de Finanças ... em 25.03.2013, nos termos que se passam a transcrever (*cf.* documento n.º 4 junto ao pedido de pronúncia arbitral):

*«Conforme o afirmado no processo de inspeção tributária do exercício e 2008:*

*a) O processo de cisão foi efectuado com neutralidade fiscal por aplicação do regime previsto no CIRC, fazendo assim todo o sentido que o benefício de criação líquida de postos de trabalho continue a ser usufruído na sociedade incorporante, de igual forma os colaboradores mantiveram igualmente todos os direitos anteriormente adquiridos.*

*b) De acordo com processo similar do CAA, processo n.º 15/2011, e transcrevendo “em sede de IRC o regime da neutralidade fiscal aplicável às fusões e às cisões é o mesmo, conforme resulta o disposto no artigo 74.º do Código de IRC...Não tendo havido transmissão, como se referiu, transmissão do benefício fiscal, torna-se desnecessário proceder à análise do artigo 15.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.”»*

17. A A... foi notificada, por via do ofício n.º ..., datado de 08.04.2013, do relatório/conclusões dessa ação inspetiva, das correções meramente aritméticas dela resultantes e do documento de apuramento e fixação da matéria coletável de IRC do exercício de 2009 (*cf.* documento n.º 2 junto ao pedido de pronúncia arbitral).

18. A A.... foi notificada, por via eletrónica e em data concretamente não apurada, da liquidação de IRC n.º ..., referente a IRC do ano de 2009, na qual foi apurado o montante global de € 16.255,04, a título de imposto e de juros compensatórios a pagar, bem como da demonstração de acerto de contas e da demonstração de liquidação de juros compensatórios (*cf.* artigos 2, 3 e 22 do pedido de pronúncia arbitral, documento n.º 3 junto ao pedido de pronúncia arbitral).

19. A data limite de pagamento voluntário do citado montante de IRC a pagar pela A...., referente ao exercício de 2009, era 14.06.2013 (*cf.* documento n.º 1 junto ao pedido de pronúncia arbitral).

20. A A.... apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral em 26.08.2013 (*cf.* Ata da Reunião do Tribunal Arbitral Singular, datada de 20 de dezembro de 2013).

21. Em 15 de Abril de 2013, a A.... apresentou pedido de pronúncia arbitral relativamente às correções referentes ao IRC do exercício de 2008, tendo o mesmo sido autuado como o processo arbitral n.º 83/2013-T do CAAD (*cf.* artigo 23 do pedido de pronúncia arbitral, artigos 4 e 5 da resposta).

22. O processo arbitral n.º 83/2013-T do CAAD foi decidido por decisão proferida em 19 de dezembro de 2013, transitada em julgado (*cf.* o requerimento apresentado pela Requerente em 7 de fevereiro de 2014, junto a *fls.* dos autos), nos termos da qual (*cf.* decisão arbitral junta à Ata da Reunião do Tribunal Arbitral Singular, datada de 20 de dezembro de 2013):

*«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.»*

\*

## **§2. FACTOS NÃO PROVADOS**

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

\*

## **§3. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se nos documentos indicados em relação a cada um dos pontos, cuja correspondência à realidade não foi questionada, e nas afirmações feitas nos articulados, nos pontos indicados, em que não foi posta em causa a respetiva correspondência à realidade.

\*\*\*

## **IV.II. DE DIREITO**

Antes de entrarmos na apreciação e decisão das questões que constituem o *thema decidendum* do presente processo arbitral, importa que previamente analisemos, pela ordem por que são enunciados, os dois aspetos seguintes: a definição do ato tributário visado pelo pedido de pronúncia arbitral; e a ordem de conhecimento dos vícios apontados a esse mesmo ato tributário.

Vejamos, pois.

§1. A Requerente veio requerer pedido de pronúncia arbitral «sobre a demonstração da liquidação e acerto de contas de IRC do ano de 2009», terminando o seu articulado inicial com a formulação do seguinte pedido: «anulação da correcção efectuada em IRC, no exercício de 2009, no valor de € 58.431,11, mantendo-se o resultado fiscal no valor de € 359.313,42».

Acresce que, no pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alude quer à notificação que lhe foi feita da demonstração da liquidação e do acerto de contas de IRC do exercício de 2009 – juntando-os, sob o documento n.º 1, àquele seu articulado – quer ao montante de imposto liquidado (€ 16.255,04).

Mais, a Requerente atribuiu à causa o valor de € 16.255,04, correspondente ao montante de IRC liquidado no ano de 2009. Ora, como postula a alínea a) do n.º 1 do art. 97.º-A do CPPT, quando estiver em causa a declaração de ilegalidade da liquidação, o valor da causa corresponde à importância cuja anulação se pretende.

Ademais, no articulado superveniente por si apresentado, no qual se pronunciou sobre a exceção de litispendência alegada pela Requerida, a Requerente alude expressamente à liquidação n.º ..., referente a IRC de 2009, no montante de € 16.255,04, como consubstanciando a causa de pedir nestes autos.

Tudo visto e ponderado e pese embora a forma como a Requerente formula o seu pedido, somos levados a entender e concluir que o que ela pretende efetivamente impugnar é a liquidação n.º ..., referente a IRC de 2009, no montante de € 16.255,04, visando a respetiva declaração de ilegalidade, e não qualquer outro ato que a haja precedido.

Nem poderia, aliás, ser de outra forma.

O art. 54.º do CPPT estatui o seguinte:

**Artigo 54.º**

***Impugnação unitária***

*Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.*

Como refere Joaquim Freitas da Rocha (*Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 3.<sup>a</sup> edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pp. 17-19), tendo em vista a sua apreciação pelos tribunais, «o legislador exige que, salvo raras excepções, os actos sejam horizontalmente definitivos, não se admitindo a impugnação contenciosa de actos intermédios», entendendo-se, nessa perspetiva de definitividade horizontal, «acto definitivo como sinónimo de acto decisório concludente de um procedimento (...), ou seja como contrário de acto intermédio ou preparatório»; por exemplo, «quando, no final de um procedimento inspectivo, determinado contribuinte é notificado do relatório de inspecção tributária do qual constam alterações à sua situação tributária, revendo-se o imposto pago no ano transacto, o acto definitivo será o posterior acto de liquidação adicional (revisão do imposto do ano anterior) e o relatório de inspecção configura-se como um acto intermédio.»

Explicitando a eficácia prática deste princípio do procedimento e do processo tributário, Rui Duarte Morais (*Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2012, p. 136) diz o seguinte: «Estando em causa a liquidação de um tributo, tal princípio implica, pois, que os atos procedimentais que aconteceram no iter que a ela conduz não sejam, por princípio, destacáveis para efeitos de recurso, ou seja, é no quadro da reclamação da liquidação (ou da sua impugnação) que serão apreciadas as eventuais ilegalidades cometidas no decurso do procedimento que culminou em tal ato tributário.» Sendo que, segundo o mesmo autor (*ob. cit.*, pp. 137-138), «quando a administração fiscal procede às chamadas correções técnicas da matéria coletável (...), tal decisão não reveste autonomia procedimental, sendo a legalidade de tais atos (a legalidade da alteração ao valor da matéria coletável daí decorrente) apreciada em sede de reclamação ou impugnação da liquidação.»

A propósito dos atos praticados no procedimento de inspeção, o art. 11.º do RCPIT preceitua que “o procedimento de inspeção tributária tem m carácter meramente preparatório ou acessório dos actos tributários ou em matéria tributária, sem prejuízo do direito de impugnação das medidas cautelares adoptadas ou de quaisquer outros actos, nos termos da lei”. Como afirma Jorge Lopes de Sousa (*ob. cit.*, Volume I, p. 483): «Em face do princípio da impugnação unitária e da natureza preparatória do procedimento de inspeção tributária, o acto que lhe põe termo não é directamente impugnável, só o sendo

*o ulterior acto de liquidação que incorpore o decidido naquele procedimento ou o acto de fixação da matéria tributável, nos casos em que não haja lugar a acto de liquidação (por a matéria tributável ser negativa ou existir isenção).»*

Isto posto.

§2. O art. 124.º do CPPT estatui o seguinte:

### **Artigo 124.º**

#### **Ordem do conhecimento dos vícios da sentença**

1. *Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.*
2. *Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:*
  - a) *No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;*
  - b) *No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.*

Este preceito legal estabelece uma prioridade para o conhecimento dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

A este respeito, existe um considerável número de decisões dos nossos tribunais superiores, de sentido uniforme, optando nós por citar, a título de exemplo, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 17.11.2010, no processo n.º 01051/09, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt):

*«...a jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo reiteradamente a explicar, no âmbito da interpretação do conteúdo normativo da regra análoga vertida no artigo 57.º da LPTA, que apesar de a mais eficaz tutela dos interesses do recorrente impor, em princípio, o conhecimento prioritário dos vícios substanciais ou de fundo em relação aos vícios de forma, designadamente do vício de falta de fundamentação (dado que a verificação deste não impede a renovação do acto com igual configuração jurídica,*

*expurgado, naturalmente, do vício que conduziu à anulação) – cfr., entre outros, o acórdão da 1.ª Secção do STA, proferido em 23.04.97, no processo n.º 35.367 –, tal regra não é, porém, absoluta, pois que pode acontecer que só a fundamentação possa revelar vícios de fundo mediante a clarificação do enquadramento factual e jurídico em que assentou o acto impugnado. Isto é, pode justificar-se a precedência do vício de forma quando a indagação acerca da concreta motivação do acto se mostrar indispensável ao controlo dos vícios de substância. Razão por que se tem reconhecido que a tutela mais eficaz dos interesses do recorrente pode passar pelo conhecimento prioritário dos vícios de forma, concretamente do vício de falta de fundamentação, sempre que a descoberta da motivação do acto possa oferecer elementos necessários ao juízo de verificação dos vícios de fundo, o que acontece sempre que ocorra uma absoluta falta de fundamentação (de facto e/ou de direito), por isso implicar a impossibilidade de conhecimento dos factos em que assentou o acto e/ou o seu enquadramento jurídico, inviabilizando o controlo jurisdicional dos vícios de fundo – cfr., entre outros, os acórdãos proferidos pela 1.ª Secção do STA de 08.07.1993, no processo n.º 31.138, em 22.09.1994, no processo n.º 32.702, e em 20.05.1997, no processo n.º 40.433.*

*Como se deixou referido no acórdão proferido pela 1.ª Secção deste Tribunal em 4/06/98, no proc. n.º 41.223, «o conhecimento prioritário do vício de forma apenas se imporá ao julgador quando o não conhecimento prévio desse vício inviabilize decisivamente o conhecimento dos alegados vícios de fundo, atinentes à legalidade intrínseca do acto, e que a regra do art. 57.º, n.º 2, al. a), da LPTA manda apreciar prioritariamente. Ou, dizendo de modo inverso, deixará de se impor o conhecimento prioritário do vício de forma, devendo respeitar-se a regra de apreciação do art. 57.º, n.º 2, al. a), sempre que a alegada falta ou insuficiência de fundamentação se revele, no caso concreto (e a apreciação tem, obviamente, que ser casuística) irrelevante para a apreciação e eventual procedência do vício ou vícios de fundo igualmente alegados.»*

Revertendo para o caso dos autos e continuando a seguir de perto o aresto vindo de citar, afigura-se-nos inequívoco que nenhum dos vícios invocados pela Requerente pode ser considerado como proveniente de situações que possam determinar a nulidade do ato tributário impugnado à luz dos critérios legais que o caracterizam, nem tão pouco a Requerente estabeleceu uma ordem de prioridade para esse conhecimento, pelo que a



máxima eficácia na tutela dos seus interesses imporia, em princípio, o conhecimento prioritário do vício de violação de lei em relação ao vício de forma de falta de fundamentação.

Contudo, a alegação deste vício de forma está estribada na absoluta omissão da motivação de direito do ato impugnado, em virtude de não ter sido feita qualquer referência às normas legais onde assentaram as correções meramente aritméticas efetuadas à matéria coletável de IRC do exercício de 2009.

Uma vez que o vício de violação de lei invocado se traduz na errónea quantificação da matéria coletável de IRC do exercício de 2009, é mister concluir que o conhecimento deste vício substancial depende da prévia determinação da base fundamentadora do ato. Por outras palavras, a apreciação e eventual procedência deste vício depende do teor do discurso fundamentador do ato impugnado, pois só ele pode fornecer a razão ou base legal que sustenta o ato, ficando o conhecimento desse vício inviabilizado sem essa prévia revelação e clarificação do enquadramento em que ele assentou.

Neste enquadramento, optamos pois pelo conhecimento prioritário do vício de falta de fundamentação do ato tributário impugnado, o que passamos a fazer de imediato.

\*

## **§1. DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DO ATO TRIBUTÁRIO IMPUGNADO**

Alega a Requerente que no Relatório de Inspeção Tributária referente ao exercício de 2009 não se encontra qualquer fundamentação de direito que justifique as correções meramente aritméticas efetuadas à matéria coletável de IRC desse ano, pelo que esse ato e, por consequência, a liquidação impugnada (na justa medida em que incorpora o decidido naquele procedimento inspetivo), padece de vício de forma por falta de fundamentação.

Cumpra apreciar e decidir.

A fundamentação é uma exigência dos atos tributários em geral, sendo uma imposição, desde logo, constitucional (*cf.* art. 268.º, n.º 3, da CRP), mas também legal (*cf.* art. 77º da LGT).

Contudo, como referem Paulo Marques e Carlos Costa (*A liquidação de imposto e a sua fundamentação*, Coimbra Editora, Coimbra, 2013, p. 68), ao contrário do que acontece no «*texto constitucional (artigo 268.º, n.º 3, da Constituição)*, em que se exige a

fundamentação dos actos «quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos», em sede de procedimento tributário (art. 77.º da LGT), não se entendeu restringir a exigência da fundamentação da decisão apenas aos actos desfavoráveis ao contribuinte, embora deva existir maior densidade da fundamentação nestes últimos casos.»

Como nos dão conta Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (*Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4.ª Edição, Editora Encontro da Escrita, Lisboa, 2012, pp. 675-676), no âmbito tributário, «o dever de fundamentação dos actos decisórios de procedimentos tributários e dos actos tributários é concretizado no art. 77.º da LGT.

*Como o STA vem entendendo, a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que lavaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.*

*Para ser atingido tal objectivo a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do acto a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o acto, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente.*

*No presente art. 77.º [da LGT] estende-se o dever de fundamentação a todas as decisões de procedimentos tributários, pelo que ela é obrigatória mesmo nas decisões favoráveis aos sujeitos passivos dos tributos.*

*Esta exigência compreende-se em face da pluralidade de razões que impõem a exigência de fundamentação dos actos administrativos, que vão desde a necessidade de possibilitar ao administrado a formulação de um juízo consciente sobre a conveniência ou não de impugnar o acto, até à garantia da transparência e da ponderação da actuação da administração e à necessidade de assegurar a possibilidade de controle hierárquico e jurisdicional do acto.»*

Ainda segundo estes autores (*ob. cit.*, p. 676), deve a fundamentação «consistir, no mínimo, numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão, ou numa declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.»

Como preconiza Joaquim Freitas da Rocha (*ob. cit.*, pp. 113-114), a fundamentação – «*que, em geral, abrange quer o dever de motivação (i. é, a exposição das razões ou motivos justificativos da decisão, nomeadamente quando existirem espaços discricionários) quer o dever de justificação (ou seja, a referência ordenada aos pressupostos de facto e de direito que suportam essa mesma decisão)*» – deve ser feita de forma oficiosa, completa, clara, atual e expressa, tendo em vista «*permitir a um “destinatário normal” a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão. A falta destes requisitos – fundamentações incompletas, obscuras, abstractamente remissivas – bem assim como a falta da própria fundamentação, constitui ilegalidade, susceptível de conduzir à anulação do acto em causa, mediante meios graciosos ou contenciosos.*»

Sendo certo que a fundamentação deve ser feita por via da sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, nada impede, todavia, que possa fazer-se por remissão e apropriação de anteriores pareceres, informações e propostas bem como para o relatório da inspeção tributária, como postula o n.º 1 do art. 77.º da LGT., assumindo então a designação de fundamentação por remissão ou por referência (*per relationem* ou *per remissionem*), uma vez que está expressa num outro documento. Assim, «*devem ter-se por fundamentadas as liquidações derivadas das correcções da inspecção quando do relatório constam as razões dessa correcção e posterior liquidação. Nesse caso, para se saber se o acto da liquidação está ou não fundamentado, não pode o intérprete alhear-se do relatório da inspecção, uma vez que este constitui o culminar de um procedimento que um conceito amplo de liquidação necessariamente comporta. (...)*

*No plano do procedimento inspectivo tributário, admitindo a modalidade de fundamentação «per relationem» ou «per remissionem», o artigo 63.º, n.º 1, do RCPIT prevê que os actos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório poderão fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas, devendo em todos os casos a entidade competente para a sua prática fundamentar a divergência face às conclusões do relatório. (...)*

*A importância da motivação de facto e de direito constante do procedimento de inspecção tributária, posteriormente absorvida pela decisão tributária, compreende-se tendo em vista que o acto de liquidação stricto sensu representa o culminar e um extenso e*

*complexo procedimento administrativo assente nos actos preparatórios praticados pelos serviços de inspecção tributária que integram o procedimento de liquidação lato sensu (artigo 11.º do RCPIT).»<sup>7</sup>*

Ora, se a fundamentação é, nos termos referidos, necessária e obrigatória, tal não pode nem deve ser entendido de uma forma abstrata e/ou absoluta, ou seja, a fundamentação exigível a um ato tributário concreto, deve ser aquela que funcionalmente é necessária para que aquele não se apresente perante o contribuinte como uma pura demonstração de arbítrio.

A este propósito, os nossos tribunais superiores têm vindo a decidir de forma reiterada nos termos que, a título de exemplo e pela completude de análise, passamos a citar do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 04.12.2012 no processo n.º 06134/12, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt):

*«A fundamentação é um conceito relativo que pode variar em função do tipo legal de acto administrativo que estamos a examinar.*

*Tem sido entendimento constante da jurisprudência e da doutrina que determinado acto (no caso acto administrativo-tributário) se encontra devidamente fundamentado sempre que é possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para chegar à decisão final (cfr. ac. S.T.J. 26/4/95, C.J.-S.T.J., 1995, II, pág. 57 e seg.; A. Varela e outros, Manual de Processo Civil, Coimbra Editora, 2ª. edição, 1985, pág. 687 e seg.; Alberto dos Reis, Código de Processo Civil Anotado, Coimbra Editora, 1984, V, pág. 139 e seg.). Quer dizer. Utilizando a linguagem de diversos acórdãos do S.T.A. (cfr. por todos, ac. S.T.A-1.ª Secção, 6/2/90, A.D., n.º. 351, pág. 339 e seg.) o acto administrativo só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto. Mais se dirá que a fundamentação pode ser expressa ou consistir em mera declaração de concordância de anterior parecer,*

---

<sup>7</sup> Paulo Marques e Carlos Costa, *ob. cit.*, pp. 146-148.

*informação ou proposta, o qual, neste caso, constitui parte integrante do respectivo acto (é a chamada fundamentação “per relationem” - cfr. art. 125.º do C.P. Administrativo).*

*Para apurar se um acto administrativo-tributário está, ou não, fundamentado impõe-se, antes de mais, que se faça a distinção entre fundamentação formal e fundamentação material: uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa (cfr. ac. S.T.A.-2.ª Secção, 13/7/2011, rec. 656/11; ac. T.C.A.Sul-2ª.Secção, 19/6/2012, proc. 3096/09).*

*Se a fundamentação formal não esclarecer concretamente a motivação do acto, por obscuridade, contradição ou insuficiência, o acto considera-se não fundamentado (cfr. art. 125.º, n.º 2, do C.P. Administrativo). Haverá obscuridade quando as afirmações feitas pelo autor da decisão não deixarem perceber quais as razões porque decidiu da forma que decidiu. Por outras palavras, os fundamentos do acto devem ser claros, por forma a colher-se com perfeição o sentido das razões que determinaram a prática do acto, assim não sendo de consentir a utilização de expressões dúbias, vagas e genéricas. Ocorrerá contradição da fundamentação quando as razões invocadas para decidir, justificarem não a decisão proferida, mas uma decisão de sentido oposto (contradição entre fundamentos e decisão), e quando forem invocados fundamentos que estejam em oposição com outros. Por outras palavras, os fundamentos da decisão devem ser congruentes, isto é, que sejam premissas que conduzam inevitavelmente à decisão que funcione como conclusão lógica e necessária da motivação aduzida. Por último, a fundamentação é insuficiente se o seu conteúdo não é bastante para explicar as razões por que foi tomada a decisão. Por outras palavras, a fundamentação deve ser suficiente, no sentido de que não fiquem por dizer razões que expliquem convenientemente a decisão final (cfr. Marcello Caetano, Manual de Direito Administrativo, vol. I, Almedina, 1991, pág. 477 e seg.; Diogo Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, vol. II, Almedina, 2001, pág. 352 e seg.; Diogo Leite de Campos e outros, Lei Geral Tributária comentada e anotada, Vislis, 2003, pág. 381 e seg.;*

*ac. T.C.A.Sul-2.ª Secção, 2/12/2008, proc. 2606/08; ac. T.C.A.Sul-2.ª Secção, 10/11/2009, proc. 3510/09; ac. T.C.A.Sul-2.ª Secção, 19/6/2012, proc. 3096/09).»*

Por outro lado, relativamente à fundamentação de direito, o Supremo Tribunal Administrativo *«tem decidido que, para que a mesma se considere suficiente, não é sempre necessária a indicação dos preceitos legais aplicáveis, bastando a referência aos princípios pertinentes, ao regime jurídico ou a um quadro legal bem determinado, devendo considerar-se o acto fundamentado de direito quando ele se insira num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível – entre tantos outros, os acórdãos proferidos pela 1ª Secção do STA em 27/02/1997, em 17/05/1998, e em 28/02/2002, nos processos n.º 36.197, 32.694 e 48071, respectivamente.*

*Conforme se dá nota no acórdão da Secção do Contencioso Administrativo proferido em 27/05/2003, no proc. n.º 1835/02, «tem sido entendimento deste Supremo Tribunal Administrativo que, na fundamentação de direito dos actos administrativos não se exige a referência expressa aos preceitos legais, bastando a referência aos princípios jurídicos pertinentes, ao regime legal aplicável ou a um quadro normativo determinado – cf. p. ex., os ac.ºs. de 28.02.02, rec. 48.071, de 28.10.99, rec. 44.051 (respectivo apêndice ao Diário da República, pág. 6103), de 8.6.98, rec. 42.212 (Apêndice, pág. 4263), de 7.5.98, rec. 32.694 (Apêndice, pág. 3223) e do pleno de 27.11.96, rec. 30.218 (Apêndice, pág. 828). Mais do que isto, tem sido dito que em sede de fundamentação de direito, dada a funcionalidade do instituto da fundamentação dos actos administrativos, ou seja, o fim meramente instrumental que o mesmo prossegue, se aceita um conteúdo mínimo traduzido na adução de fundamentos que, mau grado a inexistência de referência expressa a qualquer preceito legal ou princípio jurídico, possibilitem a referência da decisão a um quadro legal perfeitamente determinado - cf. Ac. pleno de 25.5.93, rec. 27.387 (Apêndice, pág. 309) e ac.ºs. em subsecção de 27.2.97, rec. 36.197 (Apêndice pág. 1515) e supra citados ac.ºs. de 7.5.98, rec. 32.694 e de 28.10.99, rec. 44.051)».*

*Orientação que, aliás, foi acolhida pelo Pleno daquela Secção, no acórdão de 25/03/93, no proc. n.º 27387, no qual se afirma que o dever de fundamentação fica assegurado sempre que, mau grado a inexistência de referência expressa a qualquer preceito legal ou princípio jurídico, a decisão se situe num determinado e inequívoco quadro legal, perfeitamente cognoscível do ponto de vista de um destinatário normal,*

*concluindo-se, assim, que haverá fundamentação de direito sempre que, face ao texto do acto, forem perfeitamente inteligíveis as razões jurídicas que o determinaram.*

*Donde decorre que, mesmo perante esta corrente jurisprudencial, que sufragamos sem reservas, só em casos muito particulares (como eram, afinal, os analisados nos arestos citados) se pode concluir que um acto se encontra fundamentado de direito apesar de nenhuma referência legal directa existir no texto do acto. E tal só acontece quando, como se explica naquele acórdão de 27/05/2003, se mostrem verificadas duas condições:*

*«- A primeira é a de que se possa afirmar, inequivocamente, perante os dados objectivos do procedimento, qual foi o quadro jurídico tido em conta pelo acto;*

*- A segunda é a de que se possa concluir que esse quadro jurídico era perfeitamente conhecido ou cognoscível pelo destinatário, hipotizando-se que o seria por um destinatário normal na posição em concreto em que aquele se encontra.*

*A segunda condição não funciona sem a primeira, pois esta integra-a. Se não se sabe qual o quadro jurídico efectivamente tido em conta pelo acto, jamais pode ser realizada; e, por isso, é irrelevante que o destinatário possa saber, e até saiba, qual o quadro jurídico que deveria ter sido considerado. O destinatário não se pode substituir nem ao acto nem ao autor do acto. A fundamentação é requisito do acto. E o destinatário tem o direito de saber qual o quadro jurídico que foi levado em consideração, ao abrigo de que regime legal entendeu o autor do acto praticá-lo.»»<sup>8</sup>*

*Noutra ordem de considerações, importa salientar que o relatório de inspecção tributária «constitui porventura a peça fulcral do procedimento inspectivo, o culminar do trabalho efetuado pelos profissionais da inspecção tributária, identificando e sistematizando todos os factos conhecidos com relevância tributária no âmbito do aludido procedimento, não se prescindindo do necessário enquadramento jurídico-tributário. Assim, o artigo 62.º, n.º 3, do RCPIT escarpaliza os elementos que o relatório deverá conter, considerando a dimensão e a complexidade da entidade inspecionada, com destaque, no que aqui importa, para a descrição dos factos susceptíveis de fundamentar qualquer tipo de responsabilidade solidária ou subsidiária, bem como a descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a*

<sup>8</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 17 de novembro de 2010, no processo n.º 01051/09, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

*tributação, com menção e junção dos meios de prova e fundamentação legal de suporte das correcções efectuadas.»<sup>9</sup>*

Acresce que, como decorre do estatuído no art. 60.º, n.º 1, do RCPIT, «nas situações em que se proponham correcções fiscais potencialmente desfavoráveis ao contribuinte, os serviços deverão notificar no prazo de 10 dias a entidade inspecionada do projecto de conclusões do relatório inspectivo, dando a conhecer igualmente o teor dos actos de inspecção, assim como a respectiva fundamentação, para efeitos do exercício da audição prévia do contribuinte. O sujeito passivo inspecionado deverá ter perfeito conhecimento das correcções fiscais propostas pela inspecção tributária, para poder decidir pelo exercício ou não da aludida faculdade. Caso venha ao procedimento exercer esse direito de audição prévia reconhecido constitucionalmente, a entidade inspecionada poderá deduzir os argumentos que tiver por convenientes.»<sup>10</sup> Nessa situação, todos os «elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão (artigo 60.º, n.º 7, da LGT).»<sup>11</sup> Como observam Saldanha Sanches e João Taborda da Gama (“Audição-Participação-Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária”, *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, p. 295, *apud* Paulo Marques e Carlos Costa, *A liquidação de imposto e a sua fundamentação*, Coimbra Editora, Coimbra, 2013, pp. 77 e 78), «há uma fundamentação dialógica num duplo sentido: mediante os factos novos alegados pelo sujeito passivo, a Administração fiscal realiza um processo cognitivo que vai enriquecer a sua posição (quais são as razões do sujeito passivo?; corresponderão as razões alegadas às razões verdadeiras?; são, ou não, os interesses por si alegados dignos de tutela jurídica?); por outro lado, o registo do diálogo entre a Administração e o sujeito passivo permite uma clarificação reforçada das razões de agir da Administração, o que tem como efeito impedir que esta possa ocultar os reais fundamentos (ou a ausência de fundamentos) da sua actuação.»

Volvendo ao caso dos autos, compulsando quer o Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, quer o próprio Relatório referente ao IRC do ano de 2009, verificamos que na pág. 5 dos mesmos é referido o seguinte (*cfr.* documentos n.ºs 2 e 3 juntos com o pedido de

<sup>9</sup> *Idem, ibidem*, p. 76.

<sup>10</sup> *Idem, ibidem*, p. 70.



pronúncia arbitral): «No âmbito da ação inspetiva externa efetuada à empresa A..., ao abrigo da Ordem de Serviço n.º ..., foram efetuadas correções meramente aritméticas ao resultado fiscal declarado, do exercício de 2008, no valor de 58.431,11 €, **conforme factos e fundamentos descritos no relatório de inspeção elaborado em 15 de Janeiro de 2013.** (...) Atendendo que os prejuízos fiscais apurados no exercício de 2008 foram objeto de correção, no âmbito do processo inspetivo externo supra referido, vamos proceder à correção do valor dos prejuízos deduzidos no ano de 2009...» (sublinhado e destaque nossos). Resulta desta forma evidente que a Inspeção Tributária fundamentou de facto e de direito as correções efetuadas ao exercício de 2009, plasmadas no Relatório de Inspeção em apreço, *prima facie*, por remissão para o Relatório de Inspeção elaborado em 15 de janeiro de 2013, relativamente ao IRC do exercício de 2008. No entanto, como decorre do ponto «IX. Direito de Audição – Fundamentação» do Relatório de Inspeção referente ao IRC de 2009, a Inspeção Tributária não deixou aqui de aduzir argumentação, *maxime* de direito, fundamentadora das aludidas correções, frisando que a mesma era consentânea com a vertida no Relatório de Inspeção atinente ao IRC de 2008 (pode ali ler-se: «...conforme já referido no relatório de inspeção elaborado em 15-01-2013...» – *cfr.* documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

Analisado o dito Relatório de Inspeção elaborado em 15 de janeiro de 2013 (*cfr. fls. 21 a 27 do PA*), constatamos que o mesmo, nas suas *págs. 6 a 9*, elenca de forma exaustiva quer os factos quer as razões de direito em que se funda, estando pois devidamente fundamentado. A propósito deste Relatório, refira-se aliás que a Requerente não exerceu o direito de audição sobre o respetivo projeto de conclusões, pese embora ter sido notificada para o efeito (*cfr. fls. 13, 14 e 27 do PA*).

Destarte, uma vez que do ato invocado – o Relatório de Inspeção Tributária atinente ao IRC do exercício de 2008, elaborado em 15 de janeiro de 2013 – é possível extrair os motivos, circunstâncias e critérios que presidiram à decisão da Inspeção Tributária, afigura-se legítima a fundamentação *per relationem* feita no Relatório de Inspeção Tributária referente ao IRC do ano de 2009, não sendo pois necessário que neste tivesse sido feita uma fundamentação autónoma (a qual, contudo, como já se disse, foi feita no ponto «IX. Direito de Audição – Fundamentação» do Relatório de Inspeção).

---

<sup>11</sup> *Idem, ibidem*, p. 77.

Cumpre ainda referir que, conforme resultou provado, a Requerente exerceu o direito de audição sobre o Projeto de Relatório de Inspeção Tributária atinente ao IRC de 2009 (*cfr.* documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral), revelando um completo conhecimento das razões de facto e de direito que estavam subjacentes às projetadas correções à matéria coletável desse imposto, naquele exercício de 2009.

Se dúvidas houvesse sobre este aspeto, a própria Requerente encarregou-se de as desvanecer pois, no artigo 12 do pedido de pronúncia arbitral afirma o seguinte: «*Contrariamente ao afirmado no RIT [Relatório de Inspeção Tributária atinente ao IRC de 2009] na resposta ao direito de participação apresentado, a requerente apenas quis reafirmar que a fundamentação que tinha invocado em relação às correções efectuadas ao exercício de 2008, se mantinham válidas para as correções que se propunham efectuar ao exercício de 2009.*» Aliás, o próprio pedido de pronúncia arbitral que originou o presente processo arbitral é, todo ele, a prova inequívoca que a Requerente é perfeitamente conhecedora do itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Inspeção Tributária relativamente às correções efetuadas à matéria coletável de IRC do ano de 2009, conhecendo pois as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, o que lhe permitiu optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do ato ou o acionamento dos meios legais de impugnação.

Nestes termos, afigura-se-nos que as correções à matéria coletável de IRC do exercício de 2009, plasmadas no aludido relatório de inspeção, devem considerar-se fundamentadas quer de facto quer de direito, o mesmo acontecendo, por consequência, com a liquidação de IRC impugnada.

Sem necessidade de mais amplas considerações, julga-se improcedente o arguido vício de forma por falta de fundamentação do ato tributário impugnado.

\*

## **§2. DA ILEGALIDADE DO ATO TRIBUTÁRIO IMPUGNADO POR ERRÓNEA QUANTIFICAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL**

Como decorre da factualidade provada, foram efetuadas correções meramente aritméticas ao resultado fiscal declarado pela Requerente em IRC, referente ao exercício de 2008, no valor de € 58.431,11, sendo que, nesse mesmo exercício, a Requerente tinha

declarado um prejuízo fiscal no montante de € 78.395,48 que, após as mencionadas correções, passou para um prejuízo fiscal no valor de € 19.964,37.

Está também assente que, no exercício de 2009, a Requerente declarou lucros tributáveis, em sede de IRC, no montante de € 437.708,90, tendo deduzido neste exercício a totalidade do prejuízo fiscal que tinha apurado e declarado no exercício anterior, ou seja € 78.395,48, apurando matéria coletável no valor de € 359.313,42.

Assente está igualmente que uma vez que os prejuízos fiscais apurados pela Requerente no exercício de 2008 haviam sido objeto de correção, a Inspeção Tributária procedeu à correção meramente aritmética do valor dos prejuízos deduzidos pela Requerente no ano de 2009. Consequentemente, a matéria coletável de IRC do exercício de 2009 foi corrigida no valor de € 58.431,11, resultante da diferença entre o valor da matéria coletável corrigida (€ 417.744,53) e o valor da matéria coletável declarada pela Requerente (€ 359.313,42).

Nessa sequência, surge a liquidação n.º ...relativa a IRC do ano de 2009, objeto de impugnação nestes autos, a qual teve pois a sua génese nas aludidas correções meramente aritméticas efetuadas à matéria coletável desse imposto, no referido exercício.

As sobreditas correções efetuadas aos prejuízos fiscais declarados pela Requerente em sede de IRC relativo ao exercício de 2008 foram objeto de análise no aludido processo arbitral n.º 83/2013-T do CAAD, tendo aí sido decidido julgar improcedente o pedido de anulação da correção da matéria coletável de IRC respeitante àquele exercício, no montante de € 58.431,11. Como está assente, a decisão proferida nesse processo arbitral transitou em julgado, tendo-se pois tornado definitivo o valor dos prejuízos fiscais da Requerente, em sede de IRC, no exercício de 2009 (€ 19.964,37).

Como estatua o artigo 47.º, n.º 1, do CIRC, em vigor à data dos factos (atualmente é o art. 52.º), os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis períodos de tributação posteriores (essa dedução pode agora ser feita até doze períodos de tributação posteriores). Por sua vez, o n.º 4 do mesmo artigo preceituava (tal como aconteceu atualmente) que sendo efetuadas correções aos prejuízos fiscais declarados pelo sujeito passivo, devem alterar-se, em conformidade, as deduções efetuadas.

Desta forma, revertendo para o caso dos autos, resulta direta e imediatamente da lei uma relação de prejudicialidade entre a correção dos prejuízos fiscais da Requerente, em 2008, e o valor do prejuízo fiscal disponível para dedução ao lucro tributável de 2009, ou seja, uma relação de prejudicialidade entre as liquidações de IRC impugnadas no dito processo n.º 83/2013-T e neste processo, em virtude da possibilidade de dedução dos prejuízos fiscais apurados em 2008 no exercício de 2009.

Assim, pese embora, como acima se disse, a decisão proferida no processo arbitral n.º 83/2013-T, referente à liquidação de IRC do ano de 2008, não poder constituir caso julgado material em relação à decisão a proferir no presente processo arbitral em que está em causa a liquidação de IRC do ano de 2009, é inquestionável que o sentido decisório consolidado naquele processo, quanto ao valor dos prejuízos fiscais apurados em 2008, projetará os seus efeitos na liquidação de IRC de 2009, condicionando a sua estruturação (*cf.*, neste sentido, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 11 de setembro de 2013, no processo n.º 0773/13, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Nesta estreita medida, podemos já adiantar que a peticionada anulação das correções meramente aritméticas efetuadas ao IRC, respeitante ao exercício de 2009, no valor de € 58.431,11, deverá soçobrar e, conseqüentemente, o ato tributário impugnado – a liquidação n.º ... relativa a IRC do ano de 2009 – não padece de ilegalidade, por errónea quantificação da matéria coletável.

No entanto, não deixaremos de nos pronunciarmos sobre a questão jurídica que envolve e enforma as referenciadas correções meramente aritméticas que geraram o ato tributário impugnado nestes autos. Neste âmbito, por merecer, no essencial, a nossa concordância, seguiremos a decisão proferida no mencionado processo arbitral n.º 83/2013-T do CAAD, a qual transcrevemos nos trechos que reputamos essenciais para a economia da presente decisão arbitral.

Na referida decisão arbitral consignou-se o seguinte entendimento<sup>12</sup>:

**«15. Aplicação do direito**

**15.1. O benefício fiscal em causa – sua caracterização**

**15.1.1. A evolução do regime jurídico**

<sup>12</sup> As notas de rodapé constantes do texto original surgem aqui renumeradas, seguindo a sequência numérica das notas de rodapé da presente decisão.

(...)

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 emprego <sup>13</sup>, 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.

Este tipo de incentivo foi inserido no Estatuto dos Benefícios Fiscais em 1998 pela Lei nº 72/98 <sup>14</sup>, 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

---

<sup>13</sup> 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).

<sup>14</sup> 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.

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.”<sup>15</sup>

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 anterior <sup>16</sup>, o montante máximo da 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... 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 nº 53-A/2006, de 29/12, em que o art. 17º passou a ter a epígrafe “Criação de emprego”<sup>17</sup>. O âmbito de aplicação estendeu-se “ao desemprego de longa

<sup>15</sup>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.”

<sup>16</sup> 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%.”

<sup>17</sup>O artigo passou a dispor, até à republicação pelo DL nº 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

*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.”<sup>18</sup>.*

*A nova redacção aplicava-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 <sup>19</sup>;*

---

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.”

<sup>18</sup> Relatório do Orçamento do Estado para 2007, p. 56.

<sup>19</sup> 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.

- *A Lei n.º 10/2009, de 10 de Março<sup>20</sup>, introduziu alterações no n.º 2 do artigo 19.º, 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 n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o OE para 2010, previu no artigo 115.º, 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 n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o OE para 2011, alterou o n.º 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. 3.º EBF), prorrogou os incentivos fiscais à criação de emprego<sup>21</sup>.*

### **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 desagrevamento fiscal, a criação de emprego, de postos de trabalho dotados de estabilidade<sup>22</sup>.*

<sup>20</sup> Lei que criou o programa orçamental “Iniciativa para o Investimento e o Emprego”, incluindo alterações à Lei n.º 64-A/2008, de 31/12 (OE para 2009) e criação do Regime Fiscal de apoio ao Investimento realizado em 2009.

<sup>21</sup> Cf. Relatório do OE para 2012, pp.49-50. **O artigo 146.º, n.º 2, da Lei n.º64-B/2011, de 30 de Dezembro, dispôs: “São prorrogadas, com as alterações estabelecidas pela presente lei, as normas que consagram os 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”.**

<sup>22</sup> 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



*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 prosecução de objectivos económicos e sociais por via fiscal.<sup>23</sup>.*

*Tem carácter temporário<sup>24</sup>, e temporalmente condicionado<sup>25</sup> – 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.*

*E, segundo a classificação do EBF<sup>26</sup>, 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**

(...)

### **15.2.2. Cisão e incorporação**

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

---

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”.

<sup>23</sup> Casalta Nabais, Direito Fiscal, Almedina, 2012, 7ª ed., p. 390. Também sobre a classificação de desagravamentos fiscais *lato sensu*, *ibidem*, p. 391.

<sup>24</sup> “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).

<sup>25</sup> Sobre esta distinção, Nuno Sá Gomes, Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, CTF nº 359, p. 150.

<sup>26</sup>Cf. 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”.

*O nosso Código das Sociedades Comerciais consagrou um conceito amplo de cisão no art. 118º<sup>27</sup>, afastando-se da concepção restritiva da Sexta Directiva<sup>28</sup> mas conformando-se plenamente com o artigo 25º desta<sup>29</sup> 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 cisão<sup>30</sup>, mas após alteração introduzida pela Directiva 2005/19/CE<sup>31</sup>, os conceitos de cisão comunitário e nacional ficaram mais próximos.*

*O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)<sup>32</sup>, também consagrou as diferentes formas de cisão, podendo distinguir-se : as situações em*

---

<sup>27</sup> 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).

<sup>28</sup> 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).

<sup>29</sup> 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.

<sup>30</sup> “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.”

<sup>31</sup> “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».

<sup>32</sup> 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 n.º 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

*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 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*

---

nominal das participações que lhes forem atribuídas.<sup>3</sup> 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 n.º 2 do artigo 73.º do CIRC.

*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 <sup>33</sup>, 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*

---

<sup>33</sup> 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. 17º 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.<sup>34</sup>*

*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:*

---

<sup>34</sup> 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.

- *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 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 Comercial B... para a A..., vigorava o Código do Trabalho aprovado pela Lei n.º 99/2003, de 27 de Agosto, cujo art. 318.º<sup>35</sup>, sob a epígrafe “Transmissão da empresa ou estabelecimento”, dispunha, no n.º 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 n.º 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 318.º a 321.º, 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*

---

<sup>35</sup>Anteriormente, a LCT (Decreto-Lei n.º49408, de 24 de Novembro de 1969) continha disposição equivalente (art.37º). Actualmente, vigora o art. 285º do Código do Trabalho, aprovado pela Lei n.º7/2009, de 12 de Fevereiro.



*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”*<sup>36</sup>.

(...)

*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)*<sup>37</sup>.

*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 2001*<sup>38</sup>.

*A identificação do universo de trabalhadores a transferir dependerá, no caso concreto, da identificação do estabelecimento objecto da transmissão e dos trabalhadores que lhe estão efectivamente afectos.*

(...)

#### ***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***

<sup>36</sup> Alínea q) do art. 2º da Lei nº 99/2003, de 27 de Agosto.

<sup>37</sup> 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”.

<sup>38</sup>Cujo 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”.

*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”<sup>39</sup>, 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 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**

---

<sup>39</sup>O 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 n.º 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 imobilizado 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

*longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva. Esta possibilidade não era, contudo, aplicável em caso de cisão com manutenção da sociedade cindida.*<sup>40</sup>

*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<sup>41</sup> 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<sup>42</sup>) 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). “*

*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,*

---

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

<sup>40</sup> Regime de transmissibilidade de prejuízos é apenas aplicável em casos de extinção da sociedade cindida (nº 3 do art. 69º do CIRC).

<sup>41</sup> 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.

<sup>42</sup> “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”.

face à regra da não dedução de prejuízos em sociedades diferentes daquelas que os sofreram, cf. n.º 7<sup>43</sup> do art. 47.º).

Pelo que, independentemente de uma tomada de posição sobre aquela questão controvertida de classificação ou não como benefício fiscal<sup>44</sup>, 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. 19.º 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... que foi de seguida incorporada pela Requerente, sociedade beneficiária);

- a parte da sociedade cindida (Unidade de Negócio ...) correspondia a um estabelecimento para efeitos do art. 318.º 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. 67.º e ss. do CIRC (redacção em 2007) não pode deixar de se ter em conta que tais desagravamentos – quer constituam desagravamentos de carácter

---

<sup>43</sup> “Os prejuízos fiscais respeitantes às sociedades mencionadas no n.º 1 do artigo 6.º são deduzidos unicamente dos lucros tributáveis das mesmas sociedades” (esta norma correspondia ao n.º 6 do artigo 47.º da versão do CIRC anterior à Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Actualmente, art. 52.º, n.º 7, do CIRC).

<sup>44</sup> 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)

*estrutural quer benefícios fiscais - encontram-se expressamente previstos no Código do IRC.*<sup>45</sup>

*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. 13º<sup>46</sup> 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 estritamente pessoal, como será o caso, por exemplo, dos benefícios concedidos a deficientes, a reformados, etc.*<sup>47</sup>

*Aquele princípio da intransmissibilidade (leia-se inter vivos), que se justifica plenamente, pois é uma decorrência do princípio da indisponibilidade da obrigação fiscal<sup>48</sup>, comporta duas excepções, no nº 2 e do nº 3 do mesmo artigo 13º (actual 15º) : a primeira de aplicação automática e a segunda dependente de autorização<sup>49</sup>.*

<sup>45</sup>Nem 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.

<sup>46</sup>“1-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).

<sup>47</sup> Casalta Nabais, Direito Fiscal, 7ª edição, Almedina, 2012, p. 397.

<sup>48</sup> “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,

*Segundo o n.º 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 adquirentes*<sup>50</sup>.

*Para além dos casos previstos na própria norma, Casalta Nabais cita como exemplo os benefícios fiscais dos arts. 45.º e 46.º do EBF, relativos aos prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso e destinados à habitação*<sup>51</sup>.

*Segundo o n.º 3 do art. 13.º (actual 15.º) do EBF, é também 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*

*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***

---

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. 36.º DL 132/83, de 18/3.

<sup>49</sup> Casalta Nabais, ibidem.

<sup>50</sup> 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”.

<sup>51</sup> Ob. cit., p. 398.

*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.º5 do artigo 19º do EBF<sup>52</sup>, 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 Comercial B..., 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 19º do EBF.*

*Isto porque:*

- Ainda que as duas sociedades estejam, devido à operação de reestruturação que as terá envolvido, abrangidas pelas normas dos arts. 67º e ss. do CIRC, gozando das vantagens 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.... 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 duração<sup>53</sup>);*

<sup>52</sup> “A majoração referida no n.º1 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”.

<sup>53</sup> Cf. alteração ao art. 17º pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 (OE para 2007).

- *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 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 <sup>54</sup> 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);*

<sup>54</sup> 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 nº 6 introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12<sup>55</sup>, 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 nº 4 do art. 63º, 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<sup>56</sup>, abrangida pelo Decreto-Lei nº161/87 de 6 Abril), diploma que consagrou uma duplicação do «crédito fiscal por investimento» (CFI)<sup>57</sup>, 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.*

<sup>55</sup> O regime previsto no nº 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.

<sup>56</sup> Tratava-se de uma situação em que o projecto de investimento fora aprovado porque satisfazia todas as condições enunciadas no nº 1 do artigo 2º, do Decreto-Lei nº 161/87, de 6 de Abril, beneficiando da isenção de imposto de selo (artigo 3º nº 1). A concessão do benefício fiscal dependia ainda da condição (remissão do nº 1 do artigo 2º do decreto-lei nº 161/87 para o artigo 3º, b) do decreto-lei nº 197-C/86, de 18/07) de os bens objecto do investimento deverem manter-se na empresa durante um período mínimo de três anos.

<sup>57</sup> 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).

*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 condições<sup>58</sup>, 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 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. 19.º (anteriormente 17.º e 48.º) do EBF, que uma criação de postos de trabalho por uma empresa continuasse a propiciar o benefício*

---

<sup>58</sup> Que são: “(a) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiciários; b) Mantenham na empresa durante um período mínimo de três anos 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”.

*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.»*

São estes o entendimento e o juízo que também se assumem nos presentes autos, por integral adesão ao expendido e decidido na transcrita decisão arbitral, havendo, pois, em consequência, que julgar improcedente o pedido formulado pela Requerente, mantendo-se integralmente a liquidação n.º... relativa a IRC do ano de 2009.

\*\*\*

## **V. DECISÃO**

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente a invocada exceção de litispendência;
- b) Julgar improcedente a invocada exceção de caso julgado;
- c) Julgar improcedente o arguido vício de forma por falta de fundamentação do ato tributário impugnado;
- d) Julgar improcedente o pedido de anulação da correção da matéria coletável de IRC referente ao exercício de 2009, no valor de € 58.431,11 (cinquenta e oito mil quatrocentos e trinta e um euros e onze cêntimos);
- e) Julgar inteiramente válida, por legal, a liquidação n.º ... relativa a IRC do ano de 2009;
- f) Condenar a Requerente a pagar as custas do presente processo.

\*

### **VALOR DO PROCESSO:**

Em conformidade com o disposto nos arts. 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 16.255,04 (dezasseis mil duzentos e cinquenta e cinco euros e quatro cêntimos).

\*

### **CUSTAS:**

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

\*

Lisboa, 11 de abril de 2014.

O Árbitro,

Ricardo Rodrigues Pereira