

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 68/2017-T**

**Tema: IRC - Direito de audiência nos atos de segundo grau - regime das correção às mais-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento e criação líquida de postos de trabalho (artigo 19.º do EBF).**

Os Árbitros Conselheira Fernanda Maças (árbitro presidente), a Prof. Nina Aguiar e o Dr. José Rodrigo de Castro (vogais), acordam na seguinte

### **Decisão Arbitral**

#### **I – RELATÓRIO**

**1.** A..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... ..., com o número de pessoa coletiva e de identificação fiscal ... (doravante «Requerente»), tendo sido notificada da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico n.º ...2015..., apresentou, em 18-01-2017, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 2.º e no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), um pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT) de ora em diante também designada como Requerida, pedindo a anulação do ato de indeferimento do Recurso Hierárquico apresentado e a anulação parcial do ato tributário de liquidação adicional de IRC n.º 2014... .

**1.2.** No exercício da opção de designação de árbitro prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e em cumprimento do disposto na alínea g) do n.º 2 do artigo 10.º e no n.º 2 do artigo 11.º do RJAT, a Requerente designou como Árbitro a Ex.ma Senhora Prof. Nina Aguiar e o dirigente máximo da Administração Tributária designou como Árbitro o Ex.mo Senhor Dr. José Rodrigo de Castro. Por sua vez, os Árbitros designados pelas partes

comunicaram ao CAAD a designação da Ex.ma Senhora Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs como árbitro Presidente.

**1.3.** O pedido de constituição do tribunal foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 19-01-2017.

**1.4** O tribunal coletivo ficou constituído em 05-04-2017.

**2.** A fundamentar o pedido a Requerente alega, em síntese, o seguinte:

**A) Sobre a preterição da notificação para exercício do direito de audição prévia**

- O ato impugnado encontra-se de ferido de invalidade por preterição de formalidade essencial, porquanto a Requerente não foi notificada para o exercício do direito de audição prévia, como lhe era imposto nos termos do art. 60.º, n.º 1 da LGT, relativamente à decisão da Requerida sobre o recurso hierárquico interposto pela Requerente.
- O direito de audição prévia, nos termos do art. 60.º, n.º 3 da LGT, apenas podia ser dispensado se tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento, não fossem invocados factos novos sobre os quais a administração tributária não se tivesse anteriormente pronunciado.
- Ora, no caso, na sequência da ampliação do pedido, em sede de reclamação graciosa, houve uma modificação dos factos e no âmbito de recurso hierárquico a Requerente trouxe novos factos e elementos.
- O exercício do direito de audição prévia, tendo permitido à Requerente demonstrar a relevância desses factos, teria uma importância fulcral para evitar o presente litígio judicial, dado que permitiria contrariar a alegada inexistência de uma criação líquida de 55 postos de trabalho.

**B) Sobre o alegado erro de cálculo de mais-valias provenientes da venda de viaturas**

- A Requerida considerou, como fundamento da sua decisão, que a Requerente havia apurado de modo erróneo as mais-valias fiscais relativas à alienação de viaturas ligeiras de passageiras ou mistas por considerar que “ter-se-á de considerar, para efeitos de apuramento das mais ou menos-valias fiscais, não o montante das depreciações aceites fiscalmente mas sim o montante das depreciações praticadas na contabilidade”.
- Nos termos do n.º 2 do artigo 46.º do CIRC, “as mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização (...) e o valor de aquisição deduzido (...) das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente (...)”.
- Verifica-se que a AT ao considerar aplicáveis “as depreciações e amortizações praticadas na contabilidade (...)” – e não aquelas fiscalmente aceites – efetua uma interpretação ilegal do n.º 2 do artigo 46.º do CIRC.
- Ao procurar legitimar a sua interpretação do n.º 2 do artigo 46.º do CIRC “(...) nas instruções contidas no mapa 31 (...)”, bem como no “(...) disposto na Circular no 6/2011 da DSIRC”, a AT está a violar do princípio da legalidade tributária consagrado nos artigos 103.º, n.º 2 e n.º 3 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

### **C) Sobre as correções correspondentes à criação líquida de postos de trabalho nos termos do art. 19.º do EBF**

- A Requerente, na sua declaração modelo 22 de IRC, referente ao exercício de 2012, apurou e deduziu o montante de €1.364.063,50, referente benefício fiscal da Criação Líquida de Postos de Trabalho (“CLPT”). A AT acresceu o montante de € 6.790,00, porquanto a Requerente havia incluído, para efeitos do benefício fiscal da CLPT, “colaboradores admitidos no período de tributação de 2010 que, no seguimento de um procedimento inspetivo efetuado àquele período de tributação não foram considerados «elegíveis».
- Tais colaboradores, conforme refere a AT no Relatório de Inspeção, “encontram-se identificados com “(a)” no Anexo III do presente Relatório”.
- Da análise àquele anexo, verifica-se que a AT está a considerar como “não elegíveis” os seguintes dois trabalhadores: B... e C... .

- Quanto à colaboradora “C...” a Requerente aceitou a respetiva correção.
- Quanto ao trabalhador “B...”, concluímos pela falta de fundamentação da presente correção levada a cabo pela AT.
- Quanto ao colaborador “B...”, o mesmo não consta – contrariamente ao referido pela AT – da listagem de funcionários não elegíveis, conforme “Anexo VII” do Relatório Final da ação inspetiva ao exercício de 2010.
- Pelo que não se alcança o iter cognoscitivo da AT para desconsiderar aquele colaborador.
- A referida falta de fundamentação, indubitavelmente, não permite um cabal (e legal) exercício do direito de defesa e de contraditório, pelo que, quanto àquele colaborador não pode proceder a correção à matéria coletável no montante de €6.790,00.
- Não cumpre tais requisitos de fundamentação a mera referência da AT de que “(...) aquele trabalhador foi desconsiderado (surgindo com a indicação de “NÃO MAJORÁVEL”)”.
- O facto de um trabalhador ser elegível é totalmente distinto de um trabalhador “não majorável”.
- De facto, será elegível para o benefício fiscal da CLPT um trabalhador que cumpra os requisitos dos n.os 1 e 2 do artigo 19.º do EBF, i.e. um trabalhador “jovem” ou “desempregado de longa duração” que seja admitido por tempo indeterminado.
- No entanto, o facto de o trabalhador ser elegível não determina que os encargos sejam majorados.

#### **D) Dos ajustamentos ao limite anual da majoração, previsto no artigo 19.º do EBF**

- De acordo com o entendimento preconizado pela AT, o limite anual do benefício fiscal previsto no n.º 3 do artigo 19.º do EBF deve ser ajustado proporcionalmente ao número de horas de trabalho parcial.

- A interpretação efetuada pela AT é restritiva do artigo 19.º do EBF, sendo que esta interpretação, no âmbito dos benefícios fiscais, é proibida, conforme se concluiu, por exemplo, na Decisão Arbitral proferida no âmbito do Proc. n.º 3/2012-T1.
- Acompanhando a conclusão do Tribunal Arbitral na Decisão Arbitral n.º 212/2013-T, “(...) o elemento racional ou teleológico também não aponta para uma interpretação que restrinja o alcance do benefício fiscal”.

### **E) Da criação líquida de postos de trabalho no exercício de 2012**

- O apuramento da criação líquida de postos de trabalho apurada pela AT no âmbito da ação inspetiva e impugnada, em sede de reclamação graciosa, no exercício de 2012, não se afigurava correta.
- No âmbito da preparação da Reclamação Graciosa e obtenção de elementos comprovativos a Requerente concluiu que, no exercício de 2012, existiu, isso sim, uma criação líquida de 57 (cinquenta e sete) postos de trabalho, a qual, após posterior análise, foi reduzida para 55 (cinquenta e cinco).
- Conforme referido no Requerimento de ampliação do pedido de reclamação graciosa, a Requerente verificou que, “na listagem de saídas facultada aquando da inspeção tributária, por lapso, foram identificadas datas de início de contrato sem termo, que na realidade, eram datas presumidas, mas que na verdade não se vieram a efetivar” .
- Ou seja, haviam sido indicados trabalhadores que, por lapso, foram identificados como possuindo um contrato de trabalho sem termo, mas que na realidade possuíam um vínculo laboral a termo, pelo que foi apresentada nova listagem – esta sim correta – bem como os elementos comprovativos da efetiva existência de contratos de trabalho a termo.
- Ademais, existiam trabalhadores que haviam sido considerados pela AT como “saídas elegíveis”, porquanto, no seu entender, se encontravam cumpridos os requisitos da idade (artigo 19.º, n.º 2, alínea a), 1.º parte do EBF) ou da escolaridade (artigo 19.º, n.º 2, alínea a), 2.º parte do EBF).

- A AT, em sede de decisão de deferimento parcial do recurso hierárquico, reduziu o cômputo das “saídas elegíveis”, para efeitos do benefício fiscal da CLPT, para 221, atendendo parcialmente aos argumentos da Requerente.
- A Requerente, no entanto, conforme já havia reiterado em sede de Recurso Hierárquico, entende que o número de “saídas elegíveis” – para efeitos do benefício fiscal da CLPT – é de 174 e não de 221.
- Nesta sede arbitral está em discussão verificar se, para efeitos do benefício fiscal da CLPT, o n.º de “saídas elegíveis” é de 174 (posição da Requerente) ou 221 (entendimento da AT).
- A discussão centra-se no Anexo I da decisão de deferimento parcial do Recurso Hierárquico e poderá resumir-se à seguinte questão: “os trabalhadores qualificados pela AT como “saídas elegíveis” na coluna 13 do Anexo I da decisão de deferimento parcial do Recurso Hierárquico estão corretamente qualificados como tal?”
- Importa clarificar que existem três trabalhadores nessa listagem (D..., E... e F...) que a Requerente não contesta nesta via arbitral, pelo que a discussão centra-se nos restantes 47 (quarenta e sete) trabalhadores – erroneamente – qualificados pela AT como “saídas elegíveis” para efeitos do benefício fiscal da CLPT.
- A AT entende que tais trabalhadores seriam qualificados como “saídas elegíveis”, porquanto (a) possuíam um vínculo laboral sem termo ou (b) porque cumpriam com o requisito da escolaridade previsto na 2.ª parte da alínea a) do n.º 2 do artigo 19.º do EBF (esta última questão resume-se ao colaborador “G...”).
- Sucede, porém, que, conforme referido no requerimento de ampliação do pedido, a Requerente verificou que “na listagem de saídas facultada aquando da IT [inspeção tributária], por lapso, foram identificadas datas de início de contrato sem termo que, na realidade, eram datas presumidas que não se vieram a efetivar”.

- Sendo que, em sede de recurso hierárquico, a AT dispunha já de todos os elementos para verificar que os trabalhadores constantes do Anexo I da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico não poderiam ser qualificados como “saídas elegíveis”.
- Verifica-se, pois, através dos referidos elementos que aqueles trabalhadores possuíam, efetivamente, um vínculo laboral a termo, sendo que em momento algum os referidos contratos de trabalho a termo foram convertidos em contrato de trabalho sem termo.
- Aliás, tal informação consta, desde logo, do Anexo B ao Relatório Único, o qual consubstancia uma obrigação declarativa nos termos do previsto no artigo 32.º da Lei n.º 105/2009, de 14 de setembro e na Portaria n.º 55/2010, de 21 de janeiro.
- Conforme consta das respetivas instruções de preenchimento, o referido Anexo B demonstra os “trabalhadores por conta de outrem que entraram e/ou saíram da mesma nesse ano”.
- Ademais, do campo 4 do referido Relatório Único consta o tipo de contrato de trabalho, sendo que o contrato de trabalho sem termo é identificado com o código n.º 10.
- Os fluxos de saída de trabalhadores com contrato a termo certo são identificados com o código n.º 20.
- Verificamos que apenas dois dos colaboradores (E... e F...) constantes do Anexo I à decisão de deferimento parcial do Recurso Hierárquico possuíam um vínculo laboral sem termo.
- Concluimos que, efetivamente, 46 trabalhadores constantes daquele Anexo possuíam um contrato de trabalho a termo certo.
- Consequentemente, nos termos do n.º 1 e do n.º 2, alínea d), ambos, do artigo 19.º do EBF, estes não poderão ser qualificados como “saídas elegíveis”, pelo que deverão ser expurgados da respetiva listagem, para efeitos de cômputo da criação líquida de postos de trabalho.

- No que se refere ao colaborador G..., note-se que a AT refere que “o sujeito passivo cumpria o requisito previsto na alínea a) do n.º 2 do artigo 19.º do EBF”.
- Ora, a verdade é que o colaborador não cumpria tal requisito.
- Na data de admissão, i.e. 25/12/2009, o colaborador em causa (G...) não cumpria os requisitos da alínea a) do n.º 2 do artigo 19.º do EBF.
- De facto, naquela data o colaborador não tinha concluído o ensino secundário, conforme se demonstra pelo respetivo certificado de habilitações.
- Razão pela qual, não poderá, igualmente, ser qualificado como “saída elegível” para efeitos do benefício fiscal da CLPT.
- Face ao exposto, perante a existência de 226 “entradas elegíveis”, em face do demonstrado supra, verificamos que, erroneamente, a AT qualificou 47 saídas como elegíveis.
- Assim, o número efetivo de “saídas elegíveis” deveria ascender a 174 (i.e. 221 – 47), pelo que, conseqüentemente, no exercício de 2012, a Requerente apurou uma criação líquida de 52 de postos de trabalho e não de 5, conforme preconizado pela AT.
- A Requerente termina pedindo: a) A anulação do ato de indeferimento do Recurso hierárquico apresentado; b) A anulação parcial do ato tributário de liquidação adicional de IRC n.º 2014...; c) Reembolso à Requerente do montante de 138.064, 31 €; d) O pagamento à Requerente de juros indemnizatórios, pela privação do referido montante, nos termos do artigo 43.º da LGT.

**3.** Na sua Resposta, a Requerida alega, resumidamente, o seguinte:

**3.1. Por exceção:**

- A Requerente pede que o Tribunal Arbitral verifique: «se para efeitos do benefício fiscal da CLPT, efectivamente, o n.º de “saídas elegíveis” deverá ascender a 174 ou 221.
- Ora, ainda que tal pretensão pudesse eventualmente decorrer de uma hipotética execução de julgados que viesse a ser efectuada em caso de a decisão arbitral proferida ser de

procedência do pedido, o que só por mera hipótese académica se equaciona, o que é certo é que tal pedido extravasa a competência do presente Tribunal.

- Em suma, decorrendo a competência dos tribunais arbitrais do disposto no n. 1 do artigo 2.º do RJAT, bem como da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ex vi artigo 4.º do RJAT, temos que, como bem refere Jorge Lopes de Sousa: «a competência dos Tribunais Arbitrais compreende a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade: a) De atos de liquidação de tributos cuja administração seja cometida à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) [...]; b) De atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta de tributos cuja administração seja cometida à AT, desde que tenham sido precedidos de recursos à via administrativa prévia necessária, prevista nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) [...]; c) De atos de fixação da matéria tributável sem recurso a métodos indiretos, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo [...]; d) De atos de determinação da matéria tributável sem recurso a métodos indiretos [...]; e) De atos de fixação de valores patrimoniais, para efeitos de imposto, cuja administração seja cometida à AT [...]; f) De atos de liquidação de direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente sobre exportação de mercadorias [...]; g) As pretensões relativas a imposições à exportação instituídas no âmbito da política agrícola comum (PAC) ou no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes da transformação de produtos agrícolas [...]; h) De atos de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), imposto especiais sobre o consumo (IEC's) e outros impostos indiretos sobre mercadorias que não sejam sujeitas a direitos de importação [...]» - cf. JORGE LOPES DE SOUSA, Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, pp. 105-108, sublinhados nossos.
- A incompetência material do Tribunal para a apreciação dos pedidos identificados supra consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

### **3.2. Por impugnação:**

#### *A) Quanto à alegada preterição de formalidade essencial*

- A alínea b) do n.º 1 do art. 60.º da LGT, que constitui uma concretização do preconizado no n.º 5 do art. 267.º da CRP, consagra o princípio geral do direito de audição dos contribuintes “antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições”.
- Porém, esse princípio geral é afastado, sendo dispensada a audição prévia, quando o contribuinte tenha “sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do no 1 (...), salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda não se tenha pronunciado”.
- Como se lê no acórdão do STA, de 29/6/2011, Proc. 497/11, sobre o art. 60º da LGT (na mesma redacção em vigor à data dos factos) “O que o legislador pretendeu acautelar foi a audição dos contribuintes em qualquer das fases do procedimento que culmina com a liquidação, não tendo o mesmo que exercer esse direito em cada uma das diferentes fases procedimentais, a não ser que se invoquem factos novos sobre os quais o mesmo se não tenha pronunciado.
- Ora, no caso dos presentes autos, a autora foi ouvida em sede de projecto de decisão sobre o pedido de revisão oficiosa, participando, dessa forma, na formação do acto que recaiu sobre esse procedimento.
- Nessa sede, a R. pôde usar da faculdade do direito de audição, sobre as questões de facto e de direito que suportaram o projecto de decisão, questões essas que são as mesmas que foram apresentadas e dirimidas em sede de recurso hierárquico.
- Por isso que, aquando da decisão do recurso hierárquico interposto do indeferimento da reclamação graciosa, a AT tenha decidido dispensar a audição da R., conforme expressamente se fundamenta no acto em crise, fazendo referência à circular n.º 13/99, de

8 de Julho, que consta até das colectâneas de legislação de direito tributário, e que reflecte o regime legal estabelecido no art. 60.º da LGT, em matéria de audição prévia.

- Termos em que, ao contrário do pugnado pela R., não foi preterida qualquer formalidade, nenhum vício podendo ser assacado, nesta matéria, ao acto objecto do presente pedido de pronúncia.

*B) Da correcção às mais-valias fiscais com intenção de reinvestimento*

- Alega a Requerente que, contrariamente ao entendimento da AT, para efeitos de cálculo das mais-valias e menos valias deveriam ter sido consideradas as depreciações aceites para efeitos fiscais e não as depreciações contabilísticas praticadas.
- Mais advoga que, firmando o seu entendimento na circular 6/2011 da DSIRC e ainda nas instruções contidas no mapa 31, a AT está a violar o princípio da legalidade tributária.
- Como bem se fundamentou no RIT, o n.º 1 do art. 46.º do CIRC reporta-se ao conceito de mais-valias e menos-valias fiscais, considerando que as mesmas representam os ganhos adquiridos ou as perdas sofridas relativamente a bens do ativo mediante a sua transmissão onerosa, assim como os resultantes de sinistros ou da afetação permanente desses bens a fins alheios à atividade exercida.
- Por sua vez, o n.º 2 do artigo supra mencionado refere que “as mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização (...) e o valor de aquisição deduzido (...) das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente (...)”
- Contudo, as instruções contidas no mapa 31, relativo ao apuramento das mais-valias e menos-valias fiscais, referem que no caso de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afetas à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugadas no exercício da atividade normal do sujeito passivo, relevam as depreciações praticadas na determinação da mais-valia ou menos valia fiscal.

- No período de 2012 o sujeito passivo apurou, relativamente à alienação de diversos bens do ativo fixo tangível, uma diferença positiva entre as mais-valias fiscais (€ 101.167,48) e as menos-valias fiscais (€ 26.029,68), tendo acrescido no campo 740 do quadro 07 da DRM22 a importância de € 37.568,91 [(€ 101.167,48 - € 26.029,68) x 50%], de acordo com o preceituado no n.º 1 do art. 48.º do CIRC, em razão de ter, expressamente, manifestado a intenção de proceder ao reinvestimento do valor de realização que se lhes encontrava associado, reinvestimento esse que se concretizou no ano de 2012.
- Na sequência da análise efetuada ao mapa 31 de mais-valias e menos-valias fiscais, verificou-se que o sujeito passivo alienou 39 viaturas do seu ativo fixo tangível, adquiridas nos anos de 2002 a 2009, cujos valores de aquisição foram superiores a € 29.927,87. Na sequência destas alienações, apurou no mapa 31 uma diferença positiva entre as mais-valias fiscais (€ 18.516,19) e as menos-valias fiscais (€ 6.957,96) no montante de € 11.558,23, conforme os cálculos evidenciados no Anexo II do presente relatório. Sucede, porém, que para o cálculo efetuado, e relativamente a cada uma das 39 viaturas alienadas, foram levadas em consideração, na coluna 10 do respetivo mapa, as depreciações aceites para efeitos fiscais em vez das depreciações contabilísticas praticadas, como resulta das instruções contidas no referido mapa e do estipulado na Circular n.º 6/2011 da DSIRC.
- Ora, a al. e) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC, o n.º 1 do art. 11.º do DR 25/2009, de 14/09 e a Portaria n.º 467/2010, de 07/07, ao estabelecerem uma limitação ao valor fiscalmente depreciable das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (€ 29.928,87 nos períodos anteriores a 2010, € 40.000,00 no período de 2010 e € 30.000,00 no período de 2011 e €25.000,00 no período de 2012), impele a que as depreciações calculadas acima destes limites, não concorrem para a determinação do resultado tributável.
- Para que se obtenha um resultado totalmente coerente e racional, e unicamente no caso da alienação de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição ou de reavaliação ultrapasse o limite legal, teremos que considerar, para efeitos de menos-valias fiscais, não o montante das depreciações aceites fiscalmente mas sim o montante das depreciações praticadas na contabilidade.

- Na situação em concreto, em que 38 dos 39 veículos se encontram totalmente depreciados no momento da sua alienação, verifica-se que é nulo o respetivo valor contabilístico (o que significa que o bem foi utilizado pela Empresa durante toda a vida útil), pelo que o valor da mais-valia fiscal é exatamente igual ao da mais-valia contabilística, correspondente ao valor de realização.
- Com efeito, e de acordo com os valores evidenciados no Anexo II do presente relatório, se para o cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal deduzirmos ao valor de aquisição o montante das depreciações praticadas e não o das depreciações aceites para efeitos fiscais, constatamos que relativamente às 39 viaturas alienadas é apurada uma mais valia fiscal, no montante total de €375.552,47 e não de €11.558,23, como havia sido apurado pelo sujeito passivo, registando-se, deste modo, uma diferença de €363.994,24 (€375.225,47 - €11.558,23).

*C) Das correcções correspondentes à criação líquida de postos de trabalho*

*C.1) Das rectificações efectuadas à lista de colaboradores do período de 2010*

- Entende a Requerente que a AT não fundamentou a correcção relativa ao trabalhador “B...” porquanto não alcança o iter cognoscitivo que determinou a desconsideração, para efeitos de benefício fiscal, do dito trabalhador.
- Em causa está o resultado da acção inspectiva ao exercício de 2010, nos termos do qual foram efectuadas correcções à listagem de funcionários admitidos nesse ano, com contrato sem termo e considerados elegíveis para efeitos de majoração em sede do benefício fiscal em apreciação.
- Ora, não tendo o colaborador B... sido incluído na listagem de criação líquida de postos de trabalho de 2010, naturalmente que tal facto terá, como teve, impacto no cálculo da majoração do período de 2012.
- Todavia, a Requerente não coloca aqui em causa se o colaborador reunia ou não os pressupostos para o benefício fiscal.

- Aqui é apenas colocada em causa a fundamentação da sua desconsideração.
- A este propósito transcreve-se o teor da Informação n.º I2016... da DSIRC pag. 18, sobre a qual recaiu o despacho de deferimento parcial do recurso hierárquico ora impugnado: «Ora no caso em apreço e tal como a recorrente pode verificar pelo anexo ao RIT de 2010 (Anexo VIII) devidamente comunicado à ora recorrente mediante notificação pessoal efetuada no dia 15 de fevereiro de 2013, no cálculo do benefício fiscal de 2010, efectuado pelos SIT, relativo à criação de emprego ocorrida apenas naquele período de tributação, aquele trabalhador foi desconsiderado para efeitos de determinação do benefício fiscal relativo à criação de emprego ocorrida em 2010 em consequência da correcção da criação líquida de postos de trabalho, de 84 postos calculados e seleccionados pela ora recorrente para 64 postos de trabalho obtidos pelos SIT. De notar que este trabalhador também não passou a ser incluído quando, no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, o cômputo da criação líquida de postos de trabalho de 2010 passou de 64 para 66 postos de trabalho conforme informação de suporte à decisão de reclamação graciosa notificada à ora recorrente em 2014-12-03 (ofício n.º...), decisão mantida em sede de recurso hierárquico.»
- Pois bem, já em sede de reclamação graciosa, relativa ao exercício de 2010, o trabalhador em questão não foi considerado elegível.
- Não estamos, portanto, diante de uma situação nova para a Requerente, pelo que não se percebe como pode vir agora arguir uma falta de fundamentação, defendendo que “não se alcança o iter cognoscitivo da AT para desconsiderar aquele colaborador” reportada a um exercício (2010) que havia já sido anteriormente analisado e que se consolidou na ordem jurídica.
- Assim sendo, no cálculo da majoração de 2012 apenas poderão ser considerados os encargos incorridos com os colaboradores incluídos na listagem de criação líquida de 2010.
- Em face do exposto improcede, por infundada, a argumentação da Requerente.

C.2) Dos ajustamentos ao limite anual da majoração previsto no artigo 19.º do EBF

- Decorre do disposto no n.º 3 do art. 19º do EBF que o montante máximo da majoração anual é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.
- Este artigo, tanto na versão anterior a 1/01/2013, como na posterior e até na actual, afere do direito à majoração, com base, entre outros, e para efeitos de cômputo dos encargos, no indicador “salário mínimo” e “retribuição mínima mensal garantida”.
- Ora, a retribuição mínima mensal garantida/salário mínimo, determinada por lei, tem como pressuposto o trabalho a tempo inteiro, que na data que releva para os autos, era de 40 horas semanais.
- A majoração a que alude o art. 19º tem, assim, em vista a ocupação de um posto de trabalho a tempo inteiro.
- Não se quer com isto defender que o artigo afaste a possibilidade de consideração, para efeitos deste benefício fiscal, de trabalhadores com os quais foram celebrados contratos de trabalho em regime de tempo parcial desde que cumpridos os demais pressupostos legais.
- O contrato de trabalho a tempo parcial corresponde a um período normal de trabalho semanal igual ou inferior a 75% do praticado a tempo completo numa situação comparável, sendo que o trabalhador a tempo parcial tem direito a uma remuneração que corresponderá, no mínimo, à auferida por trabalhadores a tempo completo numa situação comparável em proporção do respectivo período normal de trabalho semanal.
- Assim, no que se refere ao apuramento do benefício fiscal, tem de se proceder a um ajustamento, criando uma proporcionalidade entre o benefício total/contrato de trabalho a tempo inteiro e o do benefício “parcial”/contrato de trabalho a tempo parcial.
- Tal vale por dizer que, nos períodos de tributação em que se verificar o início ou o fim das condições de elegibilidade do trabalhador para efeitos deste benefício fiscal, o limite deve

ser ajustado proporcionalmente ao período de tempo em que se verificam as respetivas condições.

- Dito de outra forma, no exercício em que se verificar o início ou o fim das condições de elegibilidade do trabalhador para o benefício, o limite máximo da majoração anual deve ser ajustado proporcionalmente ao tempo em que se mantiverem essas condições.
- Tomemos novamente o exemplo demonstrado em sede de recurso hierárquico: o trabalhador “A”, que inicia o contrato de trabalho por tempo indeterminado a tempo completo (40 horas semanais) em 01 de Março de 2011, com encargos anuais majoráveis de €14.000,00 (€1.000,00/mês), corresponderá o limite anual da majoração do benefício fiscal de €6.790,00.
- Paralelamente, os trabalhadores “B” e “C” elegíveis e seleccionados para efeitos do benefício fiscal, que iniciem o contrato de trabalho por tempo indeterminado a tempo parcial (20 horas semanais/ fins de semana), em 01 de Março de 2011, com encargos majoráveis de €7000,00 cada (€500,00/mês), corresponderá, na óptica da R., o limite anual da majoração do benefício fiscal de €6.790,00 para cada um.
- Como facilmente se verifica do exemplo supra, o não ajustamento do montante da retribuição mínima mensal garantida para efeitos do n.º 3 do artigo 19.º redundaria num enviesamento do montante do benefício em favor da contratação de trabalhadores a tempo parcial em detrimento da contratação de trabalhadores a tempo completo, efeito que contraria os objectivos prosseguidos com a aplicação desta medida.
- Estranhamente não é nesta questão invocada qualquer violação do princípio da igualdade, quando, e tendo em particular atenção ao exemplo supra, a aplicação da norma nos termos preconizados pela R. sempre redundaria numa desigualdade de tratamento.
- A este propósito leia-se quanto se expendeu no recente acórdão proferido no âmbito do processo 129/2016-T.

**5.** Em 9 de junho de 2017 foi junto ao processo arbitral, pela Requerida, o processo administrativo.

**5.1.** Por despacho de 10 de junho de 2017, o Tribunal prorrogou o prazo concedido à Requerente para exercer o contraditório em relação à matéria de exceção, para dez dias após a junção do processo administrativo.

Em 28 de junho de 2017, a Requerente apresentou requerimento em que se pronunciou sobre a matéria de exceção.

**6.** Por despacho de 9 de julho de 2017, o Tribunal determinou a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e concedeu às Partes o prazo de 15 dias, de forma sucessiva, para, querendo, apresentarem alegações escritas. Foi fixado o dia 5 de Outubro como prazo limite de prolação da decisão arbitral, posteriormente prorrogado, por despachos de 28 de Setembro e de 28 de novembro para o dia 5 de fevereiro de 2018.

**7.** Em 28 de setembro de 2017, a Requerida apresentou alegações escritas, em que reiterou toda a argumentação anteriormente expendida na resposta.

## **II – SANEAMENTO**

**8.1.** O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído.

**8.2.** As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAMT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

**8.3.** Foi suscitada a exceção da incompetência Material do tribunal, que cumpre apreciar.

Para a Requerida, o tribunal é incompetente, porquanto a Requerente dirige ao tribunal um pedido de reconhecimento de direitos, mais propriamente pede ao Tribunal Arbitral que verifique: «se para efeitos do benefício fiscal da CLPT, efectivamente, o n.º de “saídas elegíveis” deverá ascender a 174 ou 221”.

Conclui a Requerida que não se insere, pois, no âmbito da competência deste Tribunal a apreciação do pedido de reconhecimento de direitos, em concreto, que da qualificação de elegibilidade para efeitos de concessão de benefício fiscal resultaria, e que a Requerente pretende ver reconhecido.

Em exercício do contraditório veio a Requerente alegar, entre o mais, que “Resulta inequívoco do requerimento que o ato impugnado no presente pedido de pronúncia arbitral é a decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico e naturalmente a fundamentação (ou ausência desta) que lhe está subjacente. “(...) [T]anto é perceptível que o ato impugnado é a decisão de indeferimento parcial – e não o pedido de reconhecimento de um direito – que a própria AT contesta “No seguimento [do indeferimento da Reclamação Graciosa], recorreu hierarquicamente do indeferimento supra indicado, tendo o mesmo sido parcialmente deferido, por despacho de 2016-10-10 atenta a fundamentação expendida da Informação n.º I2016..., de 2016-06- 02. “*Ou seja, resulta claro, inclusive para a AT, que estamos perante a “impugnação” da decisão de indeferimento (parcial) do Recurso Hierárquico e não o pedido de reconhecimento de qualquer direito.*”

Vejamos.

Analisado o pedido e a causa de pedir, o que deles se retira é que a Requerente pede ao tribunal, no que diz respeito ao benefício fiscal por criação líquida de postos de trabalho, que aprecie a legalidade da aplicação que a Autoridade Tributária faz das normas em que se fixam as condições em que a Requerente pode deduzir determinados encargos para efeito de determinação do lucro tributável, o que não pode deixar de ser considerado aspeto intrínseco da liquidação do imposto.

A Requerente não pede ao tribunal o reconhecimento de um direito, mas sim que o mesmo tome posição sobre a interpretação das normas tal como é defendida pela Requerida e que a Requerente questiona. Para aferir da competência do Tribunal o que “*é decisivo não são as expressões utilizadas, mas sim que o tribunal possa, por interpretação do peticionado, em atenção às concretas causas de pedir invocadas, mesmo que com recurso à figura do pedido implícito, apurar a verdadeira pretensão de tutela jurídica solicitada*” (Cfr. Decisão arbitral proferida no processo n.º 245/2013-T).

No caso, do Pedido Arbitral resulta claro que a Requerente pede a apreciação da ilegalidade da decisão de indeferimento (parcial) do recurso hierárquico (objeto imediato), bem como da liquidação adicional de IRC (objeto mediato) - ver artigos 29.º e 30.º.

Termos em que improcede a alegada exceção de incompetência material do Tribunal.

**8.4.** Não foram identificadas nulidades no processo.

### **III – Do Mérito**

#### **III.1- Matéria de facto**

#### **9. Factos provados**

São os seguintes os factos provados considerados relevantes para a decisão:

- A Requerente foi alvo de uma ação inspetiva dos Serviços de Inspeção Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes da AT – Autoridade Tributária e Aduaneira, com base na ordem de serviço n.º OI2014..., tendo por objeto o lucro tributável em IRC de 2012.
- O procedimento de inspeção desenrolou-se no período de 22-07-2014 a 17-12-2014.
- Consequentemente ao procedimento de inspeção foi elaborado o respetivo Relatório, notificado pelo ofício emitido pelos Serviços de Inspeção Tributária /Unidades dos Grandes Contribuintes, com o n.º ..., notificado ao Requerente em 17-12-2014.
- Das “Conclusões” do “Relatório de Inspeção” constam (identificadas no ponto 1.4.1.) as “Correções ao Resultado Tributável – IRC”. Essas correções são descritas como segue:

*“1.4.1.2. – Mais-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento. No apuramento das mais-valias e menos-valias fiscais relativas a 39 veículos ligeiros de passageiros do ativo fixo tangível, o sujeito passivo deduziu, indevidamente, ao valor de aquisição, o montante das amortizações consideradas para efeitos fiscais, quando na realidade devia ter deduzido o montante das depreciações praticadas, conforme o disposto no n.º 2 do art. 46º do CIRC. De facto, tal entendimento já veio a ser consagrado pela Circular n.º 6/2011, da DSIRC, nomeadamente no que concerne à questão de se considerarem no cálculo das mais-valias e menos-valias fiscais, das viaturas ligeiras de passageiros, as depreciações praticadas. Nestes termos o resultado apurado (mais-valia fiscal) encontra-se sub valorizado, motivo pelo qual se*

*procede à correção, para efeitos de determinação do resultado tributável, do montante de €181.997,11 – ponto III.1.2 do presente relatório.*

*I.4.1.3 – Benefício fiscal relativo a criação de emprego*

*O sujeito passivo deduziu indevidamente, para efeitos de apuramento do resultado tributável, valores referentes à majoração dos encargos relativos à criação de emprego, em virtude de não ter cumprido todos os requisitos ínsitos no art. 19º do EBF, razão pela qual se procede à correção do resultado tributável no montante de €163.825,81 – ponto III.1.3 do presente relatório.”*

- Em 23-12-2014, a AT-Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação adicional de IRC n.º 2014..., respeitante ao exercício de 2012, conseqüente ao relatório de inspeção e incorporando as correções propostas no mesmo.
- A Requerente deduziu reclamação graciosa do ato de liquidação de IRC, em 17-06-2015.
- Em 22-7-2015, a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira enviou carta à Requerente a solicitar esclarecimentos adicionais.
- Em 03-08-2015, a Requerente enviou resposta ao pedido de esclarecimentos.
- Em 31-07-2015, a Requerente dirigiu à Requerida um requerimento de ampliação do pedido da reclamação graciosa.
- O despacho final de indeferimento da reclamação graciosa foi notificado à Requerente através de ofício n.º ... de 15-10-2015, tendo a Requerente apresentado recurso hierárquico da decisão recaída sobre a reclamação graciosa.
- No recurso hierárquico, a Requerente veio invocar inovadoramente, entre o mais, a seguinte matéria (art. 90.º):

*“A CLPT referente ao exercício de 2012, e indicada na reclamação Graciosa, não era definitiva, porquanto a ora Requerente não tinha, ainda, finalizados todos os elementos comprovativos do número de postos de trabalho criados naquele exercício, dada a complexidade dos cálculos a validar tendo em*

*consideração o número de trabalhadores e os prazos para a apresentação da reclamação (art. 89.º).*

*Razão pela qual, a ora Recorrente protestou juntar um requerimento “atinentemente à ampliação do pedido e da causa de pedir” (doravante mencionado com “ampliação”) (cfr. Doc n.º 6) donde conclui que contrariamente ao referido no artigo 120.º da Reclamação Graciosa, existiu uma criação de 57 (cinquenta e sete) postos de trabalho ao invés de 23”.*

- No que se refere às saídas elegíveis, diz a Requerente (art. 100.º):

*“Em conformidade com o artigo 16.º e seguintes da “ampliação” (cfr. doc 6) (...) a ora recorrente apurou 58 (cinquenta e oito) saídas de colaboradores que no seu entender foram erroneamente qualificados como elegíveis pela AT para efeitos de apuramento da CLPT (e que portanto deveria ser retirado aos 226), as quais por lapso, constavam da listagem final constante do Relatório de inspeção da AT”.*

- E, mais adiante, invoca a Requerente (art. 138.º):

*“(...)aqueles colaboradores não poderiam ser considerados como saídas elegíveis para efeitos da CLPT, pelo facto de à data da sua demissão ainda não ter decorrido o prazo de 18 meses referidos na lei, juntando como elemento probatório os contratos dos 55 colaboradores em causa à data da sua admissão (cfr.doc. n.º 7), remetendo-se ainda para os artigos 17.º e 18.º da “Ampliação” já referida”.*

- Com o recurso hierárquico a Requerente juntou oito documentos, entre os quais consta o documento 7 (contratos dos colaboradores elegíveis para efeitos da CLPT à data da sua admissão a termo certo) e documento 8 (CLPT de 2012, referente aos trabalhadores elegíveis no cálculo de 2012).

- - O recurso hierárquico foi parcialmente indeferido por despacho de 10 de outubro de 2016.

## **§2.º Factos não provados**

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

## **§3.º Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

O julgamento da matéria de facto tomou por base a apreciação da posição assumida pelas partes e a prova documental junta aos autos pela Requerente, bem como o processo administrativo.

## **III. Do Direito**

A Requerente invoca como fundamento do pedido arbitral interposto contra o despacho de indeferimento do recurso hierárquico, da Subdiretora Geral de 2016-10-10, na sequência do despacho de 2015-10-15 que, por sua vez, indeferiu a reclamação graciosa da liquidação adicional de IRC n.º 2014... de 2014-12-19:

- 1) Preterição de formalidade essencial, por falta de notificação para o exercício do direito de audiência prévia da decisão de indeferimento do recurso hierárquico;
- 2) Violação do princípio da legalidade no tocante à correção às mais-valias fiscais com intenção expressa de investimento;
- 3) Ilegalidades quanto ao cálculo do Benefício Fiscal relativo à Criação Líquida de Postos de Trabalho (CLPT), no âmbito do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais;
  - 3.1. Erro sobre os pressupostos de facto na determinação da criação líquida de postos de trabalho em 2012;
  - 3.2. Erro nos pressupostos de facto e insuficiência de fundamentação quanto à desconsideração do benefício correspondente ao trabalhador B..., no montante de 6.790,00 euros;
  - 3.3. Violação do princípio da legalidade quanto ao cálculo do benefício fiscal para os trabalhadores considerados ilegíveis.

Vejamos.

**1) Preterição da formalidade essencial de notificação para o exercício de audiência prévia, nos termos do artigo 60.º da LGT**

**1.1. Direito de audiência nos procedimentos de segundo grau**

O princípio da audiência prévia, regulado nos artigos 124.º e ss. do CPA, no âmbito dos procedimentos ditos do 1.º grau (ou “*comuns*”) representa o cumprimento da diretiva constitucional de “participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito” (artigo 267.º, n.º 5, da CRP). Os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta (artigo 121.º, n.º 1, do CPA). No exercício deste direito, os interessados podem pronunciar-se sobre todas as questões com interesse para a decisão, em matéria de facto e de direito, bem como requerer diligências suplementares e juntar documentos (artigo 121.º, n.º 2, do CPA).

O exercício deste direito não é, porém, absoluto, prevendo-se, no n.º 1 do artigo 124.º do CPA (a que corresponde a epígrafe “Dispensa de audiência dos interessados”), situações em que o responsável pela direção do procedimento pode não proceder à audiência, designadamente quando “os interessados já se tiverem pronunciado no procedimento sobre as questões que importam à decisão e sobre as provas produzidas” [alínea e)].

A reclamação e a interposição de recursos administrativos são procedimentos de iniciativa de particulares, que têm, como objeto, a reapreciação de um ato administrativo anteriormente praticado, com vista à obtenção da respetiva modificação ou revogação. Por dizerem respeito a uma decisão primária, ou do 1.º grau, através da qual a autoridade administrativa define os efeitos administrativos para uma determinada situação concreta, incluem-se nos denominados procedimentos de 2.º grau. Assim sendo, os factos e os interesses, que são pressupostos e motivos da decisão administrativa do caso, são, em princípio, analisados e fixados na fase de instrução do procedimento de 1º grau, valendo ou

podendo valer a respetiva documentação como suporte processual do procedimento do 2º grau.

É nesta sequência que a jurisprudência, por exemplo, vem entendendo que este “trâmite fundamental dos procedimentos de 1.º grau” “(...)” “não tem lugar nos procedimentos impugnatórios”. Neste sentido, ficou consignado, no Acórdão do STA, de 7/12/94, que “(...) se o interessado deve invocar, para instaurar o procedimento de recurso, todos os fundamentos da sua posição, já nada mais haverá a dizer em sustentação dela, sendo então dispensada a sua audiência” (cfr. citação de PEDRO GONÇALVES e Outros, *Código do Procedimento Administrativo*, 2ª ed, Almedina, Coimbra, 1997, p. 746).

No mesmo sentido, constitui jurisprudência reiterada, designadamente pelo Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do STA, que o princípio da audiência prévia previsto no artigo 100.º do CPTA “(...) é uma figura geral do procedimento decisório de 1.º grau, não se aplicando, em princípio, aos procedimentos de 2.º grau, como é o caso dos recursos hierárquicos...”. Em relação aos procedimentos ditos de 2.º grau, conclui a referida jurisprudência que “(...) só haverá lugar a audiência de interessados quando o acto secundário (...) sendo desfavorável ao particular, se baseie em matéria de facto nova, não considerada na decisão primária” (cfr. o Acórdão do STA, de 9/3/2006, proc. nº 789/2006, e a jurisprudência aí citada).

Esta orientação jurisprudencial é perfilhada, no essencial, pela doutrina, pronunciando-se no seguimento da mesma, designadamente PEDRO GONÇALVES e Outros, na obra atrás citada (pp. 746 e 781). Também PEDRO MACHETE, tendo por referência o procedimento de reclamação, considera que “a promoção de uma segunda audiência dos interessados só se justifica na hipótese de existirem elementos novos, suscetíveis de conduzirem o órgão administrativo a modificar a decisão inicial ...”. E o mesmo Autor conclui que “Se assim não acontecer, e tendo em conta a unidade essencial entre o procedimento primário e o procedimento de reclamação correspondente, cai-se na situação prevista no art. 103º, nº 2, alínea a), pelo que não é obrigatória a audiência dos interessados” (cfr. *A Audiência dos interessados no Procedimento Administrativo*, Universidade Católica, Lisboa, 1995, pp. 484/85).

Em Acórdão recente (proc n.º 0406/13, de 04-10-2017), o STA vai mais longe clarificando as exigências do âmbito do exercício do direito de audiência nos procedimentos do segundo grau. Para tanto pondera-se no referido Acórdão, entre o mais, que embora haja doutrina e jurisprudência *“que restringem o exercício do direito de audiência em sede de procedimento do segundo grau aos casos em que há novos factos a motivar a decisão, nada na lei permite concluir que o direito de audiência se pode dispensar quando haja apenas matéria de direito a considerar na decisão a proferir. Como diz JORGE LOPES DE SOUSA «há que notar que não é apenas quando a decisão se fundamenta em factos não afirmados pelos interessados que justifica o direito de audiência, pois o direito de participação na formação na decisão constitucionalmente reconhecido reporta-se à sua globalidade, abrangendo por isso, o direito de este se pronunciar sobre qualquer questão de direito relativamente à qual não haja sintonia entre a sua posição e a que a administração tributária pretende adoptar no procedimento tributário»* (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6ª edição, I volume, anotação 3 ao art. 45.º pág. 426)”.

Para o STA a doutrina que defende que a audiência do contribuinte no âmbito dos procedimentos de segundo grau apenas se justifica quando o fundamento da decisão se basear em matéria de facto nova, isto é, em factos que não constavam do procedimento do segundo grau, assenta no princípio da unidade do procedimento e apenas pode valer caso a decisão a proferir no procedimento de 2.º grau seja substancialmente idêntica à que foi proferida no procedimento de 1.º grau. *“Assim não sendo, ou seja, quando a decisão a proferir no procedimento do 2.º grau não seja idêntica, quer nos seus pressupostos factuais, quer na solução ou soluções jurídicas das questões sob apreciação, àquela que foi proferida no procedimento do 1.º grau, não encontramos base legal que autorize restringir o direito (...) de participação...”*

Neste sentido, e, em síntese, pode ler-se no sumário do Acórdão que estamos a seguir: *“I- O n.º 3 do art. 60.º da LGT apenas dispensa a audiência prevista na alínea a) do n.º 1 do mesmo artigo, ou seja, a que é anterior ao acto de liquidação, e não pode servir de fundamento à dispensa da audiência antes da decisão do recurso hierárquico, que deve sempre ter lugar, a menos que a decisão a proferir seja totalmente favorável ao*

*interessado (alínea a) do n.º 2 do art. 60.º da LGT) ou seja no mesmo sentido da decisão da reclamação graciosa e não haja factos novos ou questões jurídicas a considerar.”*

## **1.2. Aplicação ao caso dos autos**

No caso dos autos, alega a Requerente que, na sequência da ampliação do pedido, em sede de reclamação graciosa, houve uma modificação dos factos e no âmbito de recurso hierárquico dado que a Requerente trouxe novos factos e questões jurídicas.

O exercício do direito de audição prévia, tendo permitido à Requerente demonstrar a relevância desses factos, teria uma importância fulcral para evitar o presente litígio judicial, dado que permitiria contrariar a alegada inexistência de uma criação líquida de 55 postos de trabalho.

A Requerente refere em diversos artigos dos seus articulados que entregou aos serviços de inspeção tributário, no âmbito do procedimento de inspeção, uma listagem das saídas elegíveis que não estava correta.

Como resulta da matéria de facto dada como provada, em 31-07-2015 a Requerente dirigiu à Requerida um requerimento de ampliação do pedido da reclamação graciosa, onde entre o mais invocou que “A CLPT referente ao exercício de 2012, e indicada na reclamação graciosa (vide artigo 120º) não era definitiva porquanto a Requerente não tinha ainda, finalizado todos os elementos comprovativos de todos os postos de trabalho criados naquele exercício, dada a complexidade dos cálculos a validar, tendo em consideração o número de trabalhadores e os prazos para apresentação da reclamação”.

E que atendendo a essa situação “a Requerente protestou, inclusive, juntar os referidos elementos de prova.

Como se pode ver acrescenta a Requerente que “Ao compilar e finalizar o tratamento dos elementos comprovativos da CLPT, a REQUERENTE verificou que, no exercício de 2012, contrariamente ao referido no artigo 120.º da Reclamação Graciosa, que existiu, isso sim,

uma criação de 57 (cinquenta e sete) postos de trabalho (e não de 23), decorrente do que em seguida se expõe, motivo pelo qual se impõe o presente requerimento.

Para fundamentar o alegado a Requerente juntou quadros de apuramento detalhado relativos à referida criação de postos de trabalho.

Assim sendo, na sequência da ampliação do pedido, em sede de reclamação graciosa, verificou-se uma modificação dos factos e, no âmbito do recurso hierárquico, a Requerente invocou novos factos e elementos novos para apreciação da Requerida.

Importa salientar que, conforme se lê no relatório de inspeção e é reiterado pela Requerente em diversos artigos dos seus articulados, os serviços de inspeção solicitaram à Requerente “uma listagem com os trabalhadores admitidos ou que adquiriram vínculo de efetividade no período 2012 e com os trabalhadores cujos contratos foram objeto de rescisão em 2012, de modo a ser validade a criação líquida de postos de trabalho que o sujeito passivo apurou, nos termos do estatuído no art. 19.º do EBF. Em resposta, o sujeito passivo entregou três ficheiros, denominados 5.5 – Admissões 2012, 5.5 – Efetivos 2012, e 5.5 – Rescisões 2012, tendo-se verificado à partida que foram admitidos ou passaram a efetivos 469 trabalhadores e que as demissões ascenderam a 503”.

Seguidamente, segundo o relatório, “para todas as 469 entradas e 504 saídas de funcionários, foram solicitados os elementos necessários à validação dos pressupostos elencados nos nºs 1 e 2 do art. 19.º do EBF, designadamente a comprovação da efetividade, da condição de “jovem” ou de “desempregado de longa duração” e no caso de trabalhadores com idade inferior a 23 anos, aferida na data de celebração do contrato de trabalho (por tempo indeterminado) ou na data em que passaram a contrato sem termo, a comprovação de terem concluído o ensino secundário ou de estarem a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão daquele nível de ensino”.

A Requerente contesta 47 das 504 saídas constantes da sua própria listagem, com fundamento em que os 47 trabalhadores em causa não tinham, à data da saída, contrato de trabalho sem termo, juntando documentos (contratos de trabalho) tendentes a provar este facto apenas no recurso hierárquico.

Assim sendo, como resulta dos factos dados como provados, no recurso hierárquico, a Requerente junta, a fim de invalidar a respetiva qualificação como saídas elegíveis, 47 contratos de trabalho. São contratos de trabalho com trabalhadores que cessaram relação laboral com a Requerente em 2012 e, portanto, podem ou não levar à qualificação como saídas elegíveis. Para que possam qualificar-se como saídas elegíveis, é necessário que sejam contratos sem termo e a Requerente procura demonstrar que os contratos em questão eram contratos a termo no momento da saída.

Por aplicação da doutrina supra exposta a Requerida estava obrigada: i) A apreciar estes novos elementos avaliando não apenas o valor da prova trazida aos autos como também a subsunção dos factos novos ao direito; ii) A ouvir a Requerente antes a decisão do recurso hierárquico.

A Requerida entende que não, argumentando que a Requerente foi ouvida em sede de projeto de decisão sobre o pedido de revisão oficiosa, participando, dessa forma, na formação do ato que recaiu sobre esse procedimento. Para a Requerida, nessa sede, a Requerente pôde usar da faculdade do direito de audição, sobre as questões de facto e de direito que suportaram o projeto de decisão, questões essas que são as mesmas que foram apresentadas e dirimidas em sede de recurso hierárquico.

Por isso, aquando da decisão do recurso hierárquico interposto do indeferimento da reclamação graciosa, a AT tenha decidido dispensar a audição da Requerente, conforme expressamente se fundamenta no ato em crise, fazendo referência a uma circular, a n.º 13/99, de 8 de Julho, que consta até das coletâneas de legislação de direito tributário, e que reflete o regime legal estabelecido no art. 60.º da LGT, em matéria de audição prévia. (Cfr. artigos 30.º a 33.º do pedido arbitral).

Em primeiro lugar, não se compreende a referência à dispensa da audiência prévia com fundamento no facto de lhe ter sido facultada essa possibilidade relativamente à decisão sobre o pedido de revisão oficiosa. Com efeito, o que está em causa é não ter sido concedido ao Sujeito Passivo a possibilidade de exercer aquele direito antes da decisão do recurso hierárquico. Sobretudo numa situação em que, como vem demonstrado, estava em causa, quer a apreciação de factos novos, quer novas questões de direito.

Em segundo lugar, em relação à doutrina vazada na Circular n.º 13/99, como se pode ler no citado Acórdão do STA, de 4 -10-2017, foi entretanto emitida nova circular (17/2008, de 14 de Fevereiro de 2008), em cujo ponto 6 se afirma expressamente que em sede de recurso hierárquico regido pelos arts. 66 segs. do CPPT, “deverá ser efetuada audição prévia, mesmo que não seja invocados factos novos relativamente à decisão recorrida e o interessado já tenha sido ouvido em audiência prévia em procedimento do 1.º grau, sob pena de invalidade do acto final de indeferimento de recurso”.

Termos em que se impõe concluir que a falta de audição da Requerente antes da decisão de indeferimento parcial do recurso hierárquico (obviamente na parte desfavorável) consubstancia preterição de formalidade essencial com efeitos invalidantes da referida decisão – mas tão somente desta.

## **2) Violação do princípio da legalidade no tocante à correção às mais-valias com intenção expressa de investimento.**

Ao longo do exercício de 2012, a Requerente procedeu à alienação de trinta e nove viaturas ligeiras de passageiros, tendo procedido ao cálculo das respetivas mais-valias.

Sobre essas mais-valias, a Requerente aplicou o benefício fiscal por reinvestimento de mais-valias estabelecido no artigo 48.º do CIRC.

A Requerente apurou, para o total das trinta e nove viaturas, mais-valias no montante de 18.516,19 euros, e menos-valias no montante 6.957,96 euros. Pelo que a diferença entre as mais-valias e as menos-valias apuradas resulta num saldo positivo de 22.558,23 euros.

A Autoridade Tributária contesta o modo de cálculo das mais-valias e das menos-valias, chegando a valor diferente, superior, do saldo positivo das mais-valias para efeitos fiscais.

O quadro seguinte mostra, para cada veículo, a mais-valia calculada pelo sujeito passivo (coluna 2) e a mais-valia calculada pela Autoridade Tributária (coluna 3).

| <b>Matrícula</b> | <b>Mais-valia SP</b> | <b>Mais-valia AT</b> |
|------------------|----------------------|----------------------|
| ...              | 3 624,92             | 5 450,00             |
| ...              | 2 844,92             | 4 670,00             |
| ...              | 2 792,83             | 5 800,00             |
| ...              | 1 838,97             | 6 250,00             |
| ...              | 2 388,97             | 6 800,00             |
| ...              | 0,00                 | 10 260,00            |
| ...              | 0,00                 | 9 800,00             |
| ...              | 0,00                 | 7 515,00             |
| ...              | 0,00                 | 7 800,00             |
| ...              | 0,00                 | 9 260,00             |
| ...              | 0,00                 | 8 890,00             |
| ...              | 0,00                 | 8 140,00             |
| ...              | 0,00                 | 9 250,00             |
| ...              | 0,00                 | 12 000,00            |
| ...              | 0,00                 | 9 750,00             |
| ...              | 0,00                 | 9 600,00             |
| ...              | 0,00                 | 7 500,00             |
| ...              | 0,00                 | 8 250,00             |
| ...              | 0,00                 | 10 800,00            |
| ...              | 0,00                 | 15 000,00            |
| ...              | 0,00                 | 15 300,00            |
| ...              | 0,00                 | 11 200,00            |
| ...              | 0,00                 | 11 290,00            |
| ...              | 0,00                 | 13 800,00            |
| ...              | 0,00                 | 13 900,00            |
| ...              | 3 175,00             | 3 175,00             |
| ...              | 0,00                 | 10 100,00            |
| ...              | 0,00                 | 14 260,00            |
| ...              | 0,00                 | 11 150,00            |

|               |                  |                   |
|---------------|------------------|-------------------|
| ...           | 0,00             | 9 250,00          |
| ...           | 0,00             | 9 025,00          |
| ...           | 0,00             | 9 025,00          |
| ...           | 0,00             | 9 850,00          |
| ...           | 0,00             | 11 250,00         |
| ...           | 0,00             | 10 950,00         |
| ...           | 0,00             | 10 800,00         |
| ...           | 0,00             | 12 800,00         |
| ...           | 1 850,58         | 9 399,00          |
| ...           | - 6 957,96       | 6 243,47          |
| <b>TOTAIS</b> | <b>11 558,23</b> | <b>375 552,47</b> |

A razão da disparidade nos valores calculados pela Requerente e pela Autoridade Tributária reside nas amortizações – contabilísticas ou fiscais – usadas para o cálculo das mais-valias.

Por amortizações contabilísticas entende-se as amortizações que a Requerente faz na sua contabilidade para efeitos de direito comercial; por amortizações fiscais entende-se as amortizações que a Requerente faz para efeitos fiscais, isto é para efeitos de cálculo do lucro tributável.

Impõe-se apreciar e concluir se, para efeitos de apuramento das mais-valias fiscais para estas trinta e nove viaturas, devem ser usadas as amortizações efetuadas na contabilidade comercial ou as amortizações efetuadas para efeitos fiscais.

O artigo 46.º n.º 2 do CIRC, na redação em vigor à data da alienação dos veículos em causa, era a seguinte: *“As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes e o valor de aquisição, deduzido das depreciações e amortizações aceites fiscalmente, das perdas por imparidade e outras correções de valor previstas nos artigos 28.º-A, 31.º-B e ainda dos valores*

*reconhecidos como gasto fiscal nos termos do artigo 45.º-A, sem prejuízo do disposto na parte final do n.º 3 do artigo 31.º-A.”*

Ou seja: Mais-valia = (valor de realização – encargos inerentes) – (valor de aquisição – amortizações aceites fiscalmente).

Numa interpretação que atente ao teor literal da norma – “amortizações aceites fiscalmente” – decorre de forma clara da lei que as amortizações a ter em conta no apuramento das mais-valias fiscais são – e eram em 2012 – as amortizações praticadas para efeitos fiscais.

A Autoridade Tributária, no entanto, invoca a favor do entendimento contrário uma instrução administrativa – a Circular 6/2011 DSIRC, que diz, no seu ponto 32.1:

*“O cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal é efectuado também de acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 46.º do Código do IRC devendo considerar-se, na respectiva fórmula de cálculo, as depreciações **praticadas**. Face à ratio subjacente à imposição de limites ao reconhecimento de gastos com este tipo de bens quando o respectivo valor de aquisição ou de reavaliação ultrapassa determinado montante, a interpretação mais consentânea com essa ratio é considerar que, para efeitos de determinação das respectivas mais-valias ou menos-valias, o valor das depreciações que releva é o das **praticadas na contabilidade**.”*

As instruções administrativas emitidas pela Autoridade Tributária, como quaisquer outras instruções administrativas emanadas de órgãos da administração públicas, são normas dotadas de eficácia meramente interna. Não são fontes de Direito Fiscal “porquanto a força vinculativa de tais diplomas se acha circunscrita a um sector da ordem administrativa. E essa mesma força vinculativa resulta tão-somente da autoridade hierárquica dos agentes de onde provêm, e dos deveres de acatamento dos subordinados aos quais se dirigem” (STA, acórdão de 21-06-2017, proc. n.º 364/14; STA, acórdão de 12-10-2016, proc. n.º 797/15; TCAS, acórdão de 23-04-2008, proc. n.º 2312/08).

Carecendo de força vinculativa heterónoma para os particulares, as instruções administrativas emanadas da Autoridade Tributária têm valor apenas pelo valor doutrinário que porventura possuam (STA, acórdão de 21-06-2017, proc. n.º 364/14).

Atentemos, então, nos fundamentos invocados na referida Circular 6/2011 DSIRC quanto ao ponto que nos interessa.

Refere a entidade Requerida que: *“Face à ratio subjacente à imposição de limites ao reconhecimento de gastos com este tipo de bens quando o respectivo valor de aquisição ou de reavaliação ultrapassa determinado montante, a interpretação mais consentânea com essa ratio é considerar que, para efeitos de determinação das respectivas mais-valias ou menos-valias, o valor das depreciações que releva é o das **praticadas na contabilidade.**”*

Trata-se de uma fundamentação, mais do que sucinta, insuficiente.

Com efeito, questiona-se, desde logo, qual a *ratio* subjacente à imposição de limites ao reconhecimento de gastos com este tipo de bens (viaturas). Sendo coisas muito distintas a não dedutibilidade de parte do custo de aquisição de um bem do imobilizado e o apuramento do ganho efetivo, real, que o sujeito passivo obtém com a alienação do mesmo bem, fica por perceber o motivo pelo qual a *ratio* da norma sobre a primeira questão tem de ditar a norma a aplicar à segunda questão.

Mas mais decisivo para aferir a legalidade da decisão da Requerida é a clara desconformidade da interpretação da Autoridade Tributária veiculada através da Circular 6/2011 DSIRC com a lei.

O n.º 2 do art. 46.º estabelece uma regra que não oferece dúvida, no sentido de que o apuramento das mais-valias fiscais se efetua com base nas “amortizações fiscalmente aceites”.

Esta norma tem uma *ratio* muito clara que é a de evitar que o imposto incida duas vezes sobre o mesmo rendimento. Até à reforma do Código do IRC operada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, o conceito de mais-valias e o seu método de cálculo constavam do art. 43.º, que dizia, no seu n.º 2: *As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença*

*entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das reintegrações ou **amortizações praticadas**, sem prejuízo do disposto na parte final da alínea a) do n.º 5 do artigo 29.º.*

Nesta altura, isto é, até 2009, a lei falava em “amortizações praticadas”. A Administração Tributária entendia que se tratava das amortizações “praticadas na contabilidade comercial”, o que era apenas uma interpretação possível da fórmula legal.

Mas já então a maior parte da doutrina considerava que essa interpretação não era correta. Exemplo dessa doutrina é Henrique Quintino Ferreira (ex-diretor de serviços da Direção Geral das Contribuições e Impostos), que em QUINTINO FERREIRA, Henrique, *A Determinação da Matéria Colectável do IRC*, Rei dos Livros, Lisboa, 1995, pp. 114-115, ilustra com exemplo o cálculo de mais-valias fiscais e contabilísticas, usando para o cálculo das mais-valias fiscais, as amortizações aceites fiscalmente.

Em 2009, com a reforma operada do IRC pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, o artigo 43.º passou a corresponder ao artigo 46.º (Conceito de mais-valias e de menos-valias), sendo então adotada a atual fórmula: *“As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes e o valor de aquisição, deduzido das depreciações e amortizações aceites fiscalmente (...)”*.

Não existe, pois, qualquer dúvida, atentos os elementos literal, racional ou teleológico e histórico da interpretação das normas jurídicas, de que as mais-valias para efeitos fiscais são calculadas com base nas amortizações fiscalmente aceites ao longo do período de utilização do bem.

Esta interpretação encontra-se, de resto, explicitamente assente, num recente manual sobre IRC editado pela própria Autoridade Tributária (Autoridade Tributária e Aduaneira, *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Manual do IRC)*, Autoridade Tributária e Aduaneira, Lisboa, 2015, pp. 215-216).

Em suma, o que a Circular 6/2011 DSIRC faz é estabelecer, por via interpretativa, um regime derogatório deste regime geral para o caso específico das mais-valias provenientes da alienação de viaturas ligeiras de passageiros, regime derogatório que não estando

previsto na lei, não pode, obviamente, ser estabelecido através de uma instrução administrativa *contra legem*.

São, portanto, ilegais, as correções efetuadas pela Inspeção Tributária quanto às “Mais-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento” (ponto I.4.1.2 do Relatório da Inspeção Tributária), sendo conseqüente ilegal, por erro sobre os pressupostos de direito, a liquidação adicional de IRC n.º 2014..., na parte que diz respeito às “Mais-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento”, no valor de 181.997,11 euros.

### **3) Ilegalidades quanto ao cálculo do Benefício fiscal relativo à Criação Líquida de Postos de Trabalho (“CLPT”), no âmbito do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais**

Impõe-se exposição breve sobre o sentido e alcance do artigo 19.º do EBF.

Começamos pela disposição mais geral aplicável, o artigo 19.º, n.º 1, do EBF, que tem o seguinte conteúdo :

*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.*

Em desenvolvimento desta norma geral, o n.º 2 do artigo 19.º concretiza o conteúdo das várias categorias e conceitos aí mencionados.

Assim:

— “*Jovens*”

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 exceção 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;*

— *“Desempregados de longa duração”*

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;*

— *“Encargos”*

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;*

— *“Criação líquida de postos de trabalho”*

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 respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.*

A “criação líquida de postos de trabalho” consiste, assim, numa diferença aritmética entre o número de jovens e desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado num determinado período e o número de jovens e desempregados de longa duração com contrato de trabalho por tempo indeterminado cujo contrato cessou no mesmo período.

Simplificando, podemos exprimir a mesma ideia na seguinte fórmula:

$$\text{CLPT} = \text{NOVOS CONTRATOS ELEGÍVEIS} - \text{CONTRATOS ELEGÍVEIS CESSADOS}$$

Onde:

CLPT significa criação líquida de postos de trabalho

Por outro lado, o benefício fiscal consiste numa majoração em 150% do valor dos encargos com os trabalhadores correspondentes à criação líquida de postos de trabalho.

Assim, se no ano N, o sujeito passivo criou, quinze novos postos de trabalho, mas no mesmo período cessaram 5 contratos de trabalho elegíveis, a criação líquida de postos de trabalho (CLPT) é de 10 postos de trabalho.

Se o sujeito passivo, no período em causa, suportou com esses dez postos de trabalho encargos no montante de €70 000,00, poderá deduzir para efeitos de determinação do seu lucro tributável: €70 000,00 \* 150% = €105 000,00.

Finalmente, importa reter que o benefício fiscal previsto no artigo 19.º, n.º 1 se aplica durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho. O que significa que se uma entidade E contratou em 2010 um trabalhador (havendo criação líquida de postos de trabalho nesse ano), se em 2011 contratou outro trabalhador (havendo também criação líquida de postos de trabalho nesse ano), em 2014 vai poder majorar os encargos que tiver, nesse ano com o trabalhador contratado em 2010 e com o trabalhador contratado em 2011 porque ambos se encontram ainda dentro do período de cinco anos.

No caso vertente, para o apuramento do resultado líquido de 2012 da Requerente, os Serviços de Inspeção Tributária tiveram em conta os anos de 2007, 2008, 2010 e 2012.

### 3.1. Quanto à criação líquida de postos de trabalho em 2012

No relatório da inspeção, a Inspeção Tributária considerou terem existido, no exercício de 2012:

- 189 novos contratos elegíveis (entradas ou novos postos de trabalho)
- 207 cessações de contratos cessados sem termo elegíveis (saídas elegíveis)

Pelo que a criação líquida de postos de trabalho (CLPT) seria negativa, uma vez que:

$$189 - 207 = - 18$$

Na decisão final sobre o recurso hierárquico apresentado pela Requerente, a AT corrige estes números e passa a considerar que existem, em 2012, 221 saídas elegíveis (cessações de contratos sem termo).

A Requerente, por seu turno, considera que existem em 2012, 174 saídas elegíveis.

Existe, portanto um diferendo sobre a qualificação de 47 situações de cessação de contrato de trabalho como saídas elegíveis.

O diferendo quanto à qualificação desses 47 trabalhadores tem diferentes razões.

Mas todas as situações questionadas estão relacionadas com o cumprimento dos requisitos para que os trabalhadores em causa (possíveis saídas elegíveis) possam ser considerados “entradas elegíveis”, uma vez que só os trabalhadores que possam ser considerados “entradas elegíveis” no momento da admissão podem ser considerados “saídas elegíveis” no momento da cessação do contrato de trabalho.

Os requisitos que estão em causa são os seguintes:

- Idade - para efeitos da qualificação como jovens nos termos da al. a) do nº 2 do art. 19º do EBF.

- Escolaridade - para efeitos da qualificação como jovens nos termos da al. a) do nº 2 do art. 19º do EBF, quando se trate de trabalhadores jovens com menos de 23 anos.
- Situação de desempregado de longa duração – para efeitos da al. b) do nº 2 do art. 19º do EBF.
- Existência de contrato de trabalho sem termo – para efeitos do nº 1 do art. 19º do EBF.

Como vimos, a Requerida, em sede de deferimento parcial do recurso hierárquico, reduziu o cômputo das “saídas elegíveis”, para efeitos do benefício fiscal da CLPT para 221. Para a Requerente a decisão de deferimento parcial do recurso hierárquico não está correta porque o n.º de saídas elegíveis deverá ascender a 174, defendendo que subsistem, assim, 47 trabalhadores erroneamente qualificados pela AT como saídas elegíveis para efeitos do benefício fiscal da CLPT.

Conforme invocado pela Requerente, no Requerimento de ampliação do pedido de Reclamação Graciosa, esta verificou, na listagem de saídas facultada aquando da IT (inspeção tributária), que, por lapso, foram identificadas datas de início de contrato sem termo, que na realidade se tratava de datas presumidas, mas que na verdade não vieram a efetivar-se.

Argumenta a Requerente que em sede de recurso hierárquico juntou elementos de prova factual suscetíveis de demonstrar que os trabalhadores constantes do Anexo I da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico não poderiam ser qualificados como “saídas elegíveis”.

Acontece, porém, que a Inspeção Tributária qualificou as cessações de contrato de trabalho como saídas elegíveis com base na listagem inicialmente fornecida pela Requerente.

Como resulta dos autos, no recurso hierárquico, a Requerente juntou, a fim de invalidar a respetiva qualificação como saídas elegíveis, 47 contratos de trabalho. São contratos de trabalho com trabalhadores que cessaram relação laboral com a Requerente em 2012 e,

portanto, podem ou não qualificar-se como saídas elegíveis.

Não estando a Requerente impedida de apresentar novos factos e argumentos jurídicos em sede de recurso às vias administrativas e judiciais, impenhia, desta forma, sobre a Requerida apreciar os elementos de prova juntos e extrair daí as suas conclusões em sede de decisão do recurso hierárquico.

Termos em que assiste razão à Requerente incorrendo a Requerida em erro na apreciação dos factos e do direito o que inquina a decisão de indeferimento parcial do recurso hierárquico, com a sua consequente anulação.

### **3.2. Quanto à desconsideração do benefício correspondente ao trabalhador B..., no montante de 6.790,00 euros**

Em 2010, a Requerente admitiu o trabalhador B... (facto não contestado).

A Requerente considerou ser este trabalhador elegível para a contagem da “criação líquida de postos de trabalho”, procedendo, em 2012, à majoração dos respetivos encargos, o que significou um acréscimo do custo dedutível de 6.790,00 euros.

A Requerida, na correção ao lucro tributável de 2012, considerou este procedimento errado e acresceu ao lucro a quantia de 6.790,00 euros.

Para fundamentar esta correção, a Requerida diz o seguinte, a páginas 16 do relatório da inspeção que teve como âmbito temporal o ano de 2012:

*“Da ação inspetiva realizada ao sujeito passivo, relativa ao período de 2010 (OI2012...), resultaram correções à composição da lista de funcionários admitidos naquele período, com contrato de trabalho sem termo, considerados elegíveis para efeitos de majoração em sede deste benefício fiscal.*

*Por este facto, no cálculo da majoração no período de 2012, apenas serão passíveis de ser considerados os encargos incorridos com os colaboradores incluídos na listagem de criação líquida de 2010, retificada em resultado da ação inspetiva realizada ao abrigo da ordem de serviço supramencionada.*

*Os colaboradores admitidos ou que adquiriram vínculo de efetividade no decurso do período de 2010, que, em resultado da ação inspetiva foram considerados não elegíveis para efeitos de aplicação deste benefício mas cujos encargos foram indevidamente majorados pelo sujeito passivo em 2012, encontram-se identificados com (a) no anexo III do presente relatório.”*

Até este ponto, é bastante claro o raciocínio da Autoridade Tributária:

Em 2010, foi admitido o trabalhador B..., o qual se mantinha como trabalhador do sujeito passivo em 2012.

Em 2010, o sujeito passivo teria considerado esse trabalhador elegível para efeitos do cálculo da criação líquida de postos de trabalho.

No pressuposto de esse trabalhador ser elegível para esse cálculo, o sujeito passivo majorou os encargos com esse trabalhador em 2012 (uma vez que 2012 está dentro do período de 5 anos que dura o benefício).

Porém, num relatório de inspeção ao sujeito passivo relativo ao ano de 2010, a Autoridade Tributária considerou que esse trabalhador não era elegível, e, portanto, não aceitou que lhe fosse aplicado o benefício fiscal em 2012.

No relatório da inspeção ao ano de 2010, no anexo VII – LISTA DE FUNCIONÁRIOS NÃO ELEGÍVEIS POR FALTA DA PROVA PREVISTA NA AL. A) DO N.º 2 DO ART. 19.º EBF – não consta nenhum trabalhador com o nome **B...** (trabalhador...), mas unicamente um trabalhador com o nome **H...** (trabalhador...).

No projeto de decisão sobre Reclamação Graciosa, a Autoridade Tributária responde a esta questão nos seguintes termos:

*“Compulsando aquele Anexo VII, verifica-se que relativamente ao referido colaborador B... não houve qualquer majoração de encargos no período de tributação de 2010, pelo que no período em causa (2012), o mesmo colaborador não poderá ser eleito para efeitos do benefício decorrente da CLPT.*

*Nestes termos será de manter a correção promovida pelos SIT, no montante de 6.790,00 euros, por referência ao BF decorrente dos encargos pagos no período de tributação de 2012 ao colaborador B...”.*

A mesma argumentação foi reiterada na decisão sobre o recurso hierárquico.

Compulsando o anexo VII (do relatório da inspeção do ano 2010), não se verifica absolutamente nenhum facto respeitante ao trabalhador B..., incluindo que em relação ao mesmo tenha ou não tenha havido majoração de encargos. Analisando o anexo VII do Relatório de inspeção do ano 2010, a única conclusão possível respeitante ao trabalhador B... é que este não está lá mencionado, ou seja, não está na lista dos trabalhadores “não elegíveis”.

A Autoridade Tributária dá como fundamento para a exclusão do trabalhador um facto que não é verdadeiro – “compulsando o anexo VII do relatório verifica-se que relativamente ao referido colaborador B... não houve qualquer majoração de encargos”.

Portanto, a Autoridade Tributária não oferece nenhum fundamento válido para recusar a aplicação do benefício fiscal ao trabalhador n.º 21400, B..., nem em relação ao ano 2012, nem em relação a nenhum ano.

Quando confrontada com esta incoerência argumentativa no recurso hierárquico, a Autoridade Tributária altera completamente o argumento fundamentador. Diz a Requerida, na decisão sobre o recurso hierárquico:

*“De facto, o trabalhador com o número 21400 B... não consta da listagem de funcionários ‘não elegíveis’, conforme anexo VII do relatório final da ação inspetiva ao exercício de 2010. No entanto tal facto não implica que este*

*trabalhador sendo elegível, tenha sido selecionado e confirmado pelos SIT para efeitos de majoração e determinação do benefício fiscal em apreço.*

*Resulta da lei que este benefício fiscal está temporalmente limitado a um período de cinco anos, que se inicia na data do princípio da vigência do contrato de trabalho, conforme n.º 5 do art. 19.º EBF. A menção do contrato de trabalho inscrita naquela norma refere-se manifestamente ao contrato de trabalho de determinado trabalhador que, para além de reunir as condições de entrada elegível, foi nominalmente elegido para efeitos de definição da criação líquida de postos de trabalho no período de tributação em causa.*

Ante o exposto verifica-se que, manifestamente, a Autoridade Tributária na decisão sobre o recurso hierárquico apresenta uma fundamentação nova, o que está proibido por lei, por constituir fundamentação a posteriori. Na decisão sobre o recurso hierárquico, a Administração Tributária está a apreciar a conformidade legal do ato primário, tal como ele foi praticado e com os fundamentos que dele constam.

A fundamentação do ato primário é essencial ao exercício desses direitos, uma vez que é com base nessa fundamentação que o sujeito passivo se pode defender. Se se admitir que a administração fiscal pode, durante o procedimento de impugnação administrativa, mudar a fundamentação do ato, o sujeito passivo fica privado de se defender contra o mesmo por via administrativa.

Por conseguinte, não é a fundamentação explicitada na decisão do recurso hierárquico que deve ser tida em conta, mas a fundamentação do ato primário.

Ora, tendo em conta esta fundamentação, o ato primário é, efetivamente, inválido, porque assenta numa fundamentação errónea.

### **3.3. Quanto ao cálculo do benefício fiscal para os trabalhadores considerados elegíveis**

No que se refere à criação líquida de postos de trabalho (“CLPT”), a Requerente, na respetiva Declaração Mod. 22 de IRC, deduziu o montante de € 1.364.063,50.

Na sequência da ação inspetiva este montante foi reduzido em € 163.825,81, passando para € 1.200.237,69.

A Administração Tributária fundamenta esta redução do seguinte modo:

*“Da análise da letra da lei da norma conclui-se pela possibilidade de consideração, para efeitos deste benefício fiscal, de trabalhadores com os quais foram celebrados contratos de trabalho em regime de tempo parcial desde que cumpridos os demais pressupostos legais. Estes contratos e conforme Código do Trabalho em vigor à data, caracterizam-se por contratualizarem um período de trabalho semanal inferior ao praticado em situação comparável, sendo que o trabalhador a tempo parcial tem direito a uma remuneração que corresponderá, no mínimo, à auferida por trabalhadores a tempo completo, numa situação comparável, em proporção do respetivo período normal de trabalho semanal. Assim, tendo presentes os princípios e critérios de proporcionalidade e coerência legitimáveis na própria definição de benefício fiscal, que o art. 2º do EBF considera serem “medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem e o enquadramento da referida norma do EBF no contexto mais geral da política pública de incentivo ao emprego estável e duradouro orientável a uma faixa específica de população portuguesa que apresenta graves problemas de empregabilidade (pessoas com idade inferior a 35 anos e desempregados de longa duração), entendemos que deverá manter-se uma relação de proporcionalidade com a vantagem social que se associa ao posto de trabalho a tempo parcial criado (medido em número de horas individualmente contratadas/realizadas, limitando-se também proporcionalmente ao número de horas de trabalho parcial o montante máximo da majoração anual por posto de trabalho constante do nº 3 do art. 19º do EBF, sob pena de, quando confrontados com os contratos de trabalho a tempo completo em situação semelhante, ser considerado inexplicavelmente um benefício fiscal muito superior ao que consta da lei.”*

O problema que se coloca é de interpretação da lei fiscal, mais especificamente da norma constante do artigo 19.º do EBF que institui o benefício fiscal por criação de postos de trabalho, que tem o seguinte conteúdo:

*“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.”*

Vejamos quais são os pressupostos para, nos termos da norma transcrita, se aplicar o benefício fiscal.

Em primeiro lugar, é necessário que haja “criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado.” Portanto é necessário, em primeiro lugar, que, num determinado ano, sejam celebrados contratos de trabalho sem termo (sendo que é considerada como contratação sem termo a conversão de contratos a termo em contratos sem termo) com “jovens” ou com “desempregados de longa duração”, correspondendo ambos a categorias que a lei define.

Em segundo lugar, é necessário que o número de contratos de trabalho sem termo com jovens ou desempregados de longa duração celebrados durante um determinado exercício fiscal supere o número de contratos do mesmo tipo que cessem de vigorar no mesmo período. O benefício fiscal apenas se aplica aos contratos novos que superem em número os contratos terminados.

A lei é clara ao estabelecer que o benefício fiscal se aplica a contratos: i) sem termo; ii) celebrados com “jovens” ou “desempregados de longa duração”; iii) que superem em número os contratos terminados no mesmo exercício fiscal.

São apenas estes os pressupostos para a aplicação do benefício fiscal previsto no art. 19.º do EBF.

A lei não faz qualquer referência ao facto de os contratos novos, sem termo, celebrados com “jovens” ou “desempregados de longa duração” serem a tempo completo ou a tempo parcial.

Ora, se onde o legislador não distingue, não cabe ao intérprete distinguir (*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*), é claro que o benefício fiscal não pode deixar de se aplicar a contratos a tempo parcial que cumpram todos os requisitos previstos na lei.

A Administração Tributária não põe em causa que o benefício fiscal se aplique aos contratos a tempo parcial que cumpram os requisitos estabelecidos na lei. Mas considera que, no caso de benefícios fiscais a tempo parcial, o benefício deve ser reduzido proporcionalmente.

O benefício fiscal, nos termos do preceito citado, consiste na majoração dos encargos suportados com cada trabalhador, para efeitos de determinação do lucro tributável, para 150% do respetivo valor.

A Administração Tributária entende que, se o contrato a tempo completo para o setor for, por exemplo, de 40 horas semanais, e se o contrato a tempo parcial a que se aplica a majoração for de 20 horas semanais, então a este contrato a tempo parcial será aplicável apenas uma majoração dos encargos para 125% do respetivo valor, o que corresponde a uma redução da taxa de majoração para metade da que se encontra fixada na lei.

Esta interpretação da lei não é admissível, à luz dos critérios de interpretação das leis consagrados no artigo 9.º do CC.

Vejamos.

É lógico que um empregador que celebra um contrato a tempo parcial tenha direito a um benefício fiscal menor por esse contrato do que por um contrato de trabalho a tempo completo. No entanto, é a própria lei que se encarrega de garantir essa proporcionalidade,

ao estabelecer o benefício fiscal em percentagem (em proporção, portanto) dos encargos suportados com o trabalhador.

Suponhamos que a Requerente contrata dois trabalhadores, um trabalhador A, a tempo completo, com uma remuneração anual de 12000, e um trabalhador B, a tempo parcial de 50% do tempo completo, com uma remuneração anual de 6000.

Para o trabalhador A, a Requerida terá uma majoração de gastos de 6000 (= 12000 50%). Para o trabalhador B, a Requerida terá uma majoração de gastos de 3000 (=6000\* 50%), i.e. exatamente proporcional à percentagem de tempo de trabalho contratada.

A proporcionalidade entre o tempo de trabalho contratado e o benefício fiscal auferido encontra-se, portanto, acautelada pelo próprio legislador.

Portanto, a regra que Administração Tributária pretende aplicar aos contratos a tempo parcial não tem como efeito uma redução proporcional mas sim uma redução **mais que proporcional** do benefício fiscal.

Mas ainda que assim não fosse, nunca caberia e estaria vedado à Administração Tributária, substituindo-se ao legislador, criar uma nova norma que não tem qualquer correspondência na letra da lei.

Como está expresso no n.º 2 do artigo 9.º do CC, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (vd. Acórdão STA de 30-01-2013, proc. n.º 999/12 no qual se diz que “*Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...) e embora admitindo a interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF), não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil)*”).

É claramente o caso.

O n.º 1 do art. 19.º do EBF refere-se a “contratos de trabalho sem termo”. A expressão abrange literalmente tanto os contratos a tempo completo como os contratos a tempo parcial. Logo, o regime aplicável aos contratos a tempo parcial encontra-se definido na norma legal, coincidindo com o regime dos contratos a tempo completo.

Ao criar um regime especial - reduzindo a taxa de majoração – para os contratos a tempo parcial, a Administração Tributária está a substituir-se ao legislador, estabelecendo regras que não estão legisladas, violando com isso o princípio da legalidade a que sua atuação está estritamente sujeita.

Aliás, que a Administração Tributária se está a substituir ao legislador, sobressai da própria argumentação que a mesma usa: *“entendemos que deverá manter-se uma relação de proporcionalidade com a vantagem social que se associa ao posto de trabalho a tempo parcial criado (medido em número de horas individualmente contratadas/realizadas), limitando-se também proporcionalmente ao número de horas de trabalho parcial o montante máximo da majoração anual por posto de trabalho constante do n.º 3 do art. 19º do EBF”*.

Trata-se de uma argumentação que claramente não assenta em critérios hermenêuticos, atendendo a que, como ficou demonstrado, um regime específico para os contratos a tempo parcial não encontra uma correspondência mínima com a letra da lei.

Porém, há ainda uma última ordem de razões que de qualquer modo invalidaria a tese interpretativa da Administração Tributária.

Já vimos que, com a sua tese interpretativa, a Administração Tributária cria uma regra que opera para os contratos a tempo parcial, uma redução do benefício fiscal que é, não proporcional, mas mais que proporcional à redução do tempo de trabalho contratado.

A Administração Tributária esclarece as razões pelas quais entende que se “deve” reduzir o benefício fiscal para os contratos a tempo parcial, dizendo que “a vantagem social que se associa ao posto de trabalho a tempo parcial criado” é menor que a vantagem social gerada por um contrato a tempo completo.

A teoria de que a criação de postos de trabalho com contrato sem termo a tempo parcial tem associada uma menor vantagem social é contrariada, desde logo, por legislação recente que considera a criação de emprego a tempo parcial merecedora de proteção fiscal.

A Portaria n.º 34/2017, de 18 de janeiro, que regula a criação da medida Contrato-Emprego, a qual consiste na concessão, à entidade empregadora, de um apoio financeiro à celebração de contrato de trabalho com desempregado inscrito no Instituto do Emprego e da Formação Profissional, I. P., diz no ser art. 4.º:

*“1 - São requisitos para a concessão do apoio financeiro os seguintes:*

*a) A publicitação e registo de oferta de emprego, no portal do IEFP, I. P., [www.netemprego.gov.pt](http://www.netemprego.gov.pt), sinalizada com a intenção de candidatura à medida;*

*b) A celebração de contrato de trabalho, **a tempo completo ou a tempo parcial**, com desempregado inscrito no IEFP, I. P.;*

*(...)”*

De onde se retira que, num diploma aprovado recentemente, com o objetivo de incentivar a criação de emprego, o legislador não exclui do regime de incentivos os contratos a tempo parcial, com o que deixa claro que não considera o trabalho a tempo parcial menos merecedor de incentivo fiscal.

Mais, analisando o mecanismo de apoio instituído por este normativo, verifica-se que o apoio concedido aos contratos a tempo completo e aos contratos a tempo parcial é o mesmo, com uma redução exatamente proporcional.

Vejamos um exemplo.

A sociedade X contrata o trabalhador A a tempo completo com um horário de 40 horas semanais.

A sociedade X receberá um subsídio de 9 vezes o valor do Indexante de Apoio Social, ou seja 3.791,88 euros.

Se a mesma sociedade X contratar um trabalhador B a tempo parcial com um horário de 20 horas semanais (50% do horário completo) receberá 50% \* 3.791,88 euros.

A proporção entre o subsídio para contrato a tempo parcial e o subsídio para contrato a tempo completo é exatamente igual à proporção entre o período de trabalho do contrato a tempo parcial e o período de trabalho do contrato a tempo completo.

Em face de todo o exposto, conclui-se não existir nenhuma base legal que sustente a interpretação que a Administração Tributária faz do artigo 19.º do EBF e, por conseguinte, afigura-se ilegal, por erro sobre os pressupostos de direito, a correção efetuada ao lucro tributável do sujeito passivo, por acréscimo no valor de 14.081,84 euros, por “ajustamentos ao limite anual da majoração previsto no artigo 19.º do EBF”.

#### **4. Juros indemnizatórios**

A Requerente pede ainda que lhe sejam pagos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, tendo provado o pagamento da quantia liquidada.

Este preceito, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, dispõe que “São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”

Considera-se verificada a existência de erro imputável aos serviços, segundo jurisprudência uniforme do STA (cfr. entre muitos outros os acórdãos: de 10-05-2017, proc. nº 170/14; de 10-05-2017, proc. nº 049/16; de 31-05-2017, proc. nº 1507/15), sempre que se verificar a procedência da reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação.

Tendo ficado demonstrada as várias ilegalidades de que enferma o ato de liquidação impugnado, e tendo em consequência sido decidida a sua anulação, tem a Requerente direito a juros indemnizatórios à taxa legal, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, e ainda do artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil, desde a data do efetivo pagamento do imposto liquidado, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

#### **IV- Decisão**

Temos em que acorda o presente Tribunal Arbitral Coletivo em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à ilegalidade da decisão de indeferimento parcial do recurso hierárquico n.º ...2015..., por preterição de formalidade essencial e, nessa sequência, anular o respetivo despacho de indeferimento parcial;
- b) Julgar procedente o pedido de anulação parcial dos atos tributários de liquidação adicional de IRC n.º 2014...;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios, pela privação do montante de imposto indevidamente suportado, nos termos legais.

#### **V- Valor do processo.**

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do C.P.C., do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 138.064,31.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de Janeiro de 2018.

Fernanda Maçãs (Árbitro Presidente)

Nina Aguiar (vogal)

José Rodrigo de Castro (vogal)