

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 203/2018-T

Tema: IRC - SGPS; Dedutibilidade de encargos financeiros suportados com a aquisição de partes de capital (artigo 32.º do EBF); Criação líquida de postos de trabalho (artigo 19.º do EBF).

Decisão Arbitral

O árbitro singular António Pragal Colaço, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária para formarem o Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

I. Relatório

1. O Requerente A... SGPS, SA, doravante simplesmente designada “Requerente” ou “A...”, com sede na Rua..., ..., ...-... ..., titular do Número Único de Identificação de Pessoa Coletiva e de matrícula na respetiva Conservatória de Registo Comercial ..., que se localiza na área de circunscrição do Serviço de Finanças de ... – ..., apresentou em 23/4/2018 pedido de pronúncia arbitral ao abrigo da alínea a) do nº 2 do artigo 2º, no nº 1 do artigo 6º e do nº 2 do artigo 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante designado por RJAT, bem como, dos artigos 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 Março, tendo em vista a apreciação da (i)legalidade do ato tributário consubstanciado na liquidação de IRC() nº 2017..., de 15 de dezembro de 2017, bem como, na demonstração de juros compensatórios nº 2017... e na demonstração de acerto de contas nº 2017..., ambas de 19 de dezembro de 2017.

A pretensão objeto do pedido de pronúncia arbitral consiste então e em primeiro lugar, na apreciação da legalidade de uma correcção no montante de 110.928,03€, ao lucro tributável em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, doravante designado por CIRC, a qual resultou de uma fiscalização tributária, alicerçada na exclusão

da dedução no quadro 07, campo 779, desse montante, pela não aceitação como encargos financeiros, ao abrigo do n.º 2, do art.º 32.º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, (antigo art.º 31.º), doravante abreviadamente designado por EBF.

Em segundo lugar, consiste também a pretensão da Requerente que, face ao método de fiscalização utilizado pela ATA no que concerne a grupos de sociedades, no âmbito da participada B..., S.A. em resultado de procedimento de inspeção, resultou também uma correção ao respetivo resultado tributável no montante de EUR 16.176,45 no campo 771 do quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC, devido a uma majoração, em excesso, dos gastos com pessoal no âmbito do benefício fiscal à criação líquida de postos de trabalho estatuído no artigo 19º do EBF.

Por último e em terceiro lugar, no âmbito da participada C... S.A., ainda em resultado de procedimento de inspeção resultou também uma correção ao respetivo resultado tributável no montante de EUR 6.790,00€, no campo 774 da declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC devido à correção do benefício fiscal estatuído no artigo 19º do EBF.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado, tendo sido expedida à Autoridade Tributária e Aduaneira em 23/4/2018.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, o qual comunicou a aceitação da designação dentro do prazo.

4. Por expedição de 14/6/2018, as partes foram notificadas da designação do árbitro não tendo arguido qualquer impedimento.

5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral foi constituído em 4/7/2018.

6. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

7. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega, em síntese, o seguinte:

7.1. A A... é uma SGPS() tendo, conseqüentemente, como objeto, a atividade de gestão de participações sociais noutras sociedades, como forma indireta do exercício de atividades económicas.

7.2. No exercício de 2013, a A... era a sociedade dominante de um grupo constituído nos termos do artigo 69º do Código do IRC na redação em vigor à data e, assim, tributado de acordo com o RETGS, ao qual pertenciam as seguintes participadas:

- D..., S.A.;
- E..., S.A.;
- F..., Lda.;
- G..., S.A.;
- H..., Lda.;
- I... Lda.;
- J..., S.A.;
- B..., S.A.;
- K..., Lda.;
- L..., S.A.;
- C..., S.A..

7.3. Acontece que os SIT da Direção de Finanças do Porto levaram a cabo uma ação inspetiva interna, de âmbito parcial, em sede de IRC, às várias sociedades que integravam o RETGS do Grupo A..., correspondente ao exercício de 2013.

7.4. Nos termos da ação inspetiva realizada à A..., os SIT constataram, através da análise da respetiva declaração periódica de rendimentos Modelo 22 do IRC, que a Requerente havia inscrito no campo 779 a título de encargos financeiros não dedutíveis, nos termos do nº 2 do artigo 32º do EBF, o valor de EUR 1.105.384,51.

7.5. A Requerente a solicitação dos SIT, remeteu documento que comprovava como havia procedido ao cálculo do valor que tinha acrescido no campo 779 da Modelo 22 de IRC.

7.6. Tendo a ATA constatado que os valores do total do Activo Bruto, dos Activos Remunerados (Empréstimos concedidos) e dos Passivos Remunerados (Empréstimos Obtidos) não correspondiam aos valores extraídos e apurados do Balancete Analítico antes

do apuramento e de regularização reportado a 31/12/2013, o Requerente enviou novo mapa de cálculo onde fez agora inscrever o valor EUR 919.019,76.

7.7. A Requerente em 2014 quando entregou a declaração Modelo 22 de IRC e no procedimento administrativo de inspeção tributária, procedeu aos cálculos para apuramento do valor de juros a acrescer, na sua óptica, adoptando a fórmula (genérica e indiciária) estabelecida na Circular nº 7/2004, equiparando as prestações acessórias/suplementares a partes de capital na determinação do montante de encargos financeiros não dedutíveis.

7.8. Tendo sido notificada do projecto de conclusões do relatório, a requerente exerceu o direito de audição prévia alegando o seguinte:

- Falta de fundamentação do projeto de relatório de inspeção, visto que os SIT se limitaram e invocar e a citar o nº 2 do artigo 32º do EBF, o qual não se pronuncia, em momento algum, sobre o total do ativo bruto, nem sobre reavaliações de participações financeiras, nem (ii) faz qualquer menção a alguma fórmula concreta de apuramento dos encargos financeiros, nem remete para qualquer portaria para identificação do procedimento correto de apuramento de tais encargos;
- Ilegalidade do entendimento previsto na Circular nº 7/2004;
- Indevida equiparação das prestações suplementares realizadas pela A... a partes de capital, para efeitos de determinação dos encargos financeiros não dedutíveis nos termos do nº 2 do artigo 32º do EBF.

7.9. Os SIT mantiveram a proposta de correção à matéria tributável, não lhes competindo pronunciarem-se sobre a questão da ilegalidade do entendimento previsto na Circular nº 7/2004, entendendo que para efeitos de cálculo dos encargos financeiros não dedutíveis, nos termos do nº 2 do artigo 32º do EBF, ao valor total do ativo bruto deverá ser deduzido o efeito das reavaliações das participações financeiras das sociedades D... e K..., uma vez que não tendo sido utilizados meios financeiros, também não se lhe podem associar quaisquer encargos financeiros.

7.10. A ATA deveria ter emitido uma liquidação que refletisse, e.g., uma imputação direta dos encargos financeiros suportados com a aquisição de partes sociais potencialmente qualificáveis para uma potencial aplicação do benefício fiscal previsto no nº 2 do artigo 32º do EBF, i.e., relativamente às quais a A..., pudesse aquando da respetiva

alienação beneficiar do regime de exclusão de tributação de mais-valias previsto em tal preceito.

7.11. Invocou a título de exemplo, confirmando ad nauseam a ilegalidade da referida circular na sua óptica, o acórdão proferido pelo STA em 31.05.2017 no âmbito do processo nº 1229/15; acórdão proferido pelo STA em 08.03.2017 no âmbito do processo nº 0227/16; acórdão proferido pelo TCAN em 28.09.2017 no âmbito do processo nº 2153/15.4BEPRT; decisão arbitral proferida pelo CAAD em 21.05.2015 no âmbito do processo nº 738/2014-T; decisão arbitral proferida pelo CAAD em 14.06.2017 no âmbito do processo nº 754/2016-T; decisão arbitral proferida pelo CAAD em 08.02.2016 no âmbito do processo nº 570/2015-T; decisão arbitral proferida pelo CAAD em 06.05.2016 no âmbito do processo 679/2015-T, desenvolvendo na sua óptica o teor dos mencionados acórdãos.

Não prescindindo, acrescentou,

7.12. O princípio da periodização dos exercícios implica que os encargos financeiros diretamente relacionados com a obtenção do rendimento, entre os quais se destacarão, naturalmente, os encargos financeiros suportados com a aquisição das partes de capital que deram origem a mais valias, tem de ser aceite no exercício em que foram suportados, i.e., no caso em análise, no exercício de 2013, ao abrigo do princípio da periodização dos exercícios consagrado no artigo 18º do Código do IRC.

7.13. Mais do que abster-se de desconsiderar os gastos de financiamento que se encontra a crescer na liquidação sub judice, a ATA deveria ao abrigo do disposto no artigo 55º da LGT, que mais não é do que um desenvolvimento do princípio constitucional previsto no artigo 266º da CRP segundo o qual a Administração Pública visa a prossecução do interesse público no respeito pelo interesse dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, ter desconsiderado a aplicação da Circular pela Requerente e ter feito uma imputação direta dos encargos de financiamento às participações sociais que beneficiaram do regime do artigo 32º do «EBF» que, na realidade, não foram nenhuma, uma vez que o regime foi revogado com efeitos a 1 de janeiro de 2014⁽¹⁾.

7.14. Pedindo que também por vício de violação do disposto no nº 2 do artigo 18º do Código do IRC a liquidação efetuada não pode subsistir na ordem jurídica, devendo ser anulada ao abrigo do artigo 163º do CPA.

Ainda, não prescindindo, acrescentou

7.15. Entendem os SIT que, para efeitos de cálculo dos encargos financeiros não dedutíveis nos termos do referido preceito, ao valor total do ativo bruto deverá ser deduzido o efeito das reavaliações das participações financeiras das sociedades D... e K..., uma vez que não tendo sido utilizados meios financeiros, também não se lhe pode associar quaisquer encargos financeiros.

7.16. Assim – rematam os SIT – face às reavaliações em questão, o valor de reavaliação a considerar para o cálculo dos encargos financeiros não dedutíveis, será alegadamente o apurado pela diferença entre a reavaliação da participação financeira do D... e a redução da participação financeira da K..., ou seja, EUR 17.743.881,82.

7.17. Uma vez que a interpretação efetuada pela ATA não apresenta manifestamente qualquer correspondência na letra da lei, indo inclusive, pasme-se, neste particular ainda mais além da própria Circular nº 7/2004, a liquidação tem de ser anulada, por manifestamente ilegal com todas as legais consequências.

Acrescendo,

7.18. Da aplicação pelos SIT da Circular 7/2004: a (indevida) equiparação das prestações suplementares/acessórias a partes de capital na determinação do montante de encargos financeiros não dedutíveis.

7.19. Confirmando a errada desconsideração, como custo, dos encargos financeiros referentes à realização de prestações suplementares por parte da A..., pois a Requerente, confiando, então, na legitimidade da fórmula de cálculo que vinha sendo imposta pela AT, equiparou, para efeitos de cálculo dos encargos financeiros não dedutíveis fiscalmente, de acordo com a Circular nº 7/2004, as prestações suplementares a partes de capital.

7.20. Fundamentando entendimento contrário com a Decisão Arbitral proferida em 08.02.2016, no âmbito do processo nº 570/2015-T, a decisão arbitral de 20.11.2016, proferida no processo nº 264/2016-T e a o acórdão do CAAD proferido no processo n.º 12/2013-T.

7.21. Concluindo que o artigo 32.º, nº 2, do EBF, na redação vigente em 2011, ao estabelecer, reportando-se às «partes de capital», que «não concorrem para a formação do lucro tributável» das SGPS os «encargos financeiros suportados com a sua aquisição», não afasta a relevância para a formação do lucro tributável dos encargos financeiros suportados com prestações suplementares.

7.22. Não tendo as correções efetuadas suporte legal no artigo 32.º, nº 2, do EBF.”

Quanto às participadas,

7.23. No âmbito do procedimento inspetivo realizado às Empresas do Grupo, os SIT projetaram correções aos resultados tributáveis da B... e do C... (também conjuntamente designadas por “sociedades”), no valor de EUR 16.296,45 e de EUR 6.790, respetivamente.

7.24. Não obstante a argumentação vertida nos direitos de audição exercidos por ambas as sociedades, a ATA manteve (sic) a posição defendida em sede inspetiva, tendo indeferido o pedido formulado pelas mesmas e procedendo às seguintes correções: (i) correção no valor de EUR 16.176,45 – referente à correção projetada e à inclusão nos benefícios fiscais, por parte da B..., da verba de EUR 120 respeitante à majoração dos donativos; e (ii) correção no montante de EUR 6.790 na esfera da C... .

7.25. No que concerne à B..., a correção levada a cabo pelos SIT resulta da desconsideração, para efeitos deste benefício à Criação Líquida de Postos de Trabalho, das colaboradoras M..., N..., O..., P... e Q...,

7.26. Alegando para tal que o ingresso das mesmas no cômputo do Pessoal da B... ocorreu “por via do contrato de «cessão de posição contratual de empregador a título gratuito»”.(.)

7.27. A ATA considerou que estas situações “não configuram, à luz do Código do Trabalho, criação de postos de trabalho na esfera da B...”, desconsiderando à partida os colaboradores em causa, independentemente do cumprimento de todos os outros critérios que se pudessem ou não encontrar cumpridos.

7.28. A ATA desconsidera as colaboradoras M..., N..., O... e P..., com base no fundamento de que o ingresso das mesmas ocorreu “por via do contrato de «cessão de posição contratual de empregador a título gratuito»”, sendo que a B... inscreveu no campo 774 da sua declaração Modelo 22 referente ao período de tributação de 2013, um montante de EUR 35.140,82 relativo ao benefício supracitado, e a C... o montante de EUR 6.790,00.

7.29. A Requerente reconhece, tendo manifestado esse entendimento ao longo do procedimento inspetivo, que, tal como decorre do artigo 15º do EBF, “o direito aos benefícios fiscais (...) é intransmissível inter vivos”.

7.30. Assim, quanto aos colaboradores em causa, as entidades a que os mesmos se encontravam anteriormente vinculados nunca usufruíram do benefício à CLPT previsto no artigo 19º do EBF.

7.31. Pelo que não se pode afirmar, de todo, que o benefício em questão foi “transmitido”, já que nenhuma das entidades empregadoras anteriores gozou deste benefício relativamente a qualquer destes colaboradores.

7.32. Pois que, conforme prescreve o nº 6 do artigo 19º do EBF “O regime previsto no nº 1 só pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63º do Código do IRC.”

7.33. O facto social complexo que permite a majoração dos encargos inerentes aos postos de trabalho criados, que o legislador criteriosamente seleccionou para efeitos fiscais, é aferido pela diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis ou seja, de jovens ou desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado - e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições, concorrendo como entrada elegível os colaboradores indicados (vide alínea d) do nº 2 do artigo 19º do EBF).

7.34. É esse o cálculo que a ATA, ancorada num raciocínio lógico dedutivo, deverá efetuar para decidir a concessão (ou não) do benefício – e não com base nos efeitos previstos para a transmissão de empresa, à luz do Código do Trabalho, criados com um propósito específico (como seja o da proteção dos trabalhadores que detêm uma posição tendencialmente mais enfraquecida na relação laboral).

7.35. É, pois, completamente indiferente para o legislador tributário se a admissão do colaborador na B... ou na C... tem inerente a manutenção de direitos contratuais e adquiridos previamente (cf. nº 3 do artigo 285º do Código do Trabalho).

7.36. O que releva para o legislador tributário é, sim, a admissão e conseqüente criação de postos de trabalho estáveis e duradouros.

7.37. Como se refere no Acórdão proferido pelo Tribunal Constitucional em 31.01.2018 no âmbito do processo nº 53/2018, “O legislador relacionou, de forma direta, a majoração a um contrato de trabalho, a uma situação concreta de criação de emprego. E

não pretendeu criar quaisquer postos de trabalho para jovens até aos 30 anos, mas sim, postos de trabalho estáveis e duradouros (...) está em causa a criação de emprego estável e duradouro e não qualquer emprego, pois, a não ser assim, o legislador teria permitido para a atribuição do regime contemplado no art. 17º do EBF, a possibilidade de celebração de contratos a termo.”

7.38. De acordo com a informação que a própria ATA refere, os colaboradores ingressaram na B... e C... com relações laborais cuja antiguidade remonta a:

- 01.09.2009, no caso de M... (B...);
- 01.06.2002, no caso de N... (B...);
- 01.08.2000, no caso de O... (B...);
- 29.05.2006, no caso de P... (B...); e
- 01.03.2004, no caso de Q... (C...).

7.39. Nenhuma das admissões dos colaboradores acima mencionados, quer na B..., quer no C..., é feita ao abrigo de um contrato temporário e precário, mas antes, as admissões em questão foram realizadas ao abrigo de relações estáveis e duradouras, estando o propósito previsto pelo legislador completamente cumprido.

8. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta e juntou processo instrutor, invocando o seguinte:

8.1 A Requerida entende que resulta inequivocamente, que a metodologia aplicada para cálculo dos encargos financeiros não dedutíveis não foi questionada pelos Serviços da Inspeção Tributária, mas sim os valores que serviram de base ao cálculo por estes não terem qualquer correspondência com os montantes apurados no Balancete Analítico e de Regularização reportado a 31/12/2013.

8.2 A A... SGPS, SA, é a empresa dominante do Grupo A..., tendo a sociedade anónima sido constituída em finais de 1989, com início de atividade em 1990-01-01 e em março de 2009, foi transformada em SGPS, tendo assumido o papel de gestão de participações sociais do grupo.

8.3 A Requerente, enquanto empresa dominada, sociedade gestora das participações sociais declarou relativamente ao exercício de 2013, um prejuízo contabilístico de

€4.438.546,66 e um prejuízo fiscal de €397.471,39, sendo que os rendimentos do período declarados foram no montante de €805.597,14 e os Gastos do período no montante de €2.167.504,77, dos quais €2.114.598,68 correspondem a Gastos e Perdas de Financiamento.

8.4 Pela análise da declaração periódica de rendimentos, mod 22, de IRC, do exercício de 2013, constatou-se que, para efeitos de apuramento do lucro tributável (Quadro 07) foi inscrito no campo 779 – Encargos financeiros não dedutíveis (art.32º, nº2 do EBF), o montante de €1.105.384,51, tendo os Serviços da Inspeção Tributária solicitado à Requerente por correio eletrónico em 2017-08-22, “Esclarecimento / Documento comprovativo do cálculo do valor acrescido no respetivo campo”.

8.5 Em resposta, pela mesma via, em 2017-09-08, a Requerente anexou o cálculo a explicitar o valor acrescido ao resultado líquido do período, no montante de €1.105.384,51.

8.6 Pela análise do cálculo facultado constatou-se que os valores do Total do Ativo Bruto, dos Ativos Remunerados (Empréstimos Concedidos) e dos Passivos Remunerados (Empréstimos Obtidos) não correspondiam aos valores extraídos e apurados do Balancete Analítico antes do Apuramento e de Regularização reportado a 2013-12-31.

8.7 Confrontado com as divergências, em 2017-09-27, o sujeito passivo esclareceu, por correio eletrónico, que “ em relação ao cálculo dos encargos financeiros não dedutíveis, ...,os mesmos não foram calculados com valores finais das contas de 2013-12-31 e como tal procederam à retificação do cálculo, para os valores corretos de 2013-12-31”, que totaliza o montante de €919.019,76 e não €1.105.384,51, como havia declarado na declaração de rendimentos, Mod. 22, do IRC.

8.8 No apuramento dos encargos financeiros não dedutíveis, a Requerente quer na primeira, quer na segunda versão dos cálculos apresentados, sempre equiparou as prestações acessórias / suplementares a partes de capital.

8.9 A discordância surge, quando os SIT confrontam a Requerente sobre as reavaliações realizadas às participações financeiras do D... e K..., Lda, no montante de €17.743.881,8, sem recurso a meios financeiros, que para efeito de cálculo dos encargos financeiros não dedutíveis, nos termos do n.º do art.º 32º do EBF, ao valor Total do Ativo Bruto deveria ser deduzido o efeito das reavaliações das participações financeiras do D... e

K..., uma vez que não tendo sido mobilizados meios financeiros, também não se pode associar quaisquer encargos financeiros.

8.10 Analisado o Balancete Analítico reportado a 2013-12-31, designadamente a conta 41- Investimentos Financeiros, Investimentos em subsidiárias, Participações de Capital, Subconta 411204 – D..., SA verifica-se que essa participação financeira corresponde ao montante de €18.009.443,82.

8.11 Consultado o Relatório de Contas da A..., verifica-se que o custo histórico dessa participação financeira era de €100.000,00 e que sofreu uma reavaliação, no montante de €17.909.443,82.

8.12 Constatou-se assim que o Total do Ativo Bruto estava influenciado por esta reavaliação.

8.13 Questionado o sujeito passivo se a reavaliação da participação financeira do H.P.B, envolveu a mobilização de meios financeiros, o mesmo informou que a reavaliação foi efetuada ao “Justo Valor”, sem recurso a meios financeiros.

8.14 Salienta-se que através do Balancete Analítico reportado a 2013-12-31, é possível confirmar o movimento a débito por contrapartida da conta 561- Resultados Transitados, Prejuízos Acumulados, a crédito. Assim, o registo contabilístico confirma a não mobilização de meios financeiros para a reavaliação da participação financeira do D... no montante de €17.909.443,82.

8.15 Também a participada K..., Lda foi objeto de reavaliação para menos, no montante de €165.562,00.

8.16 De acordo com o estabelecido no artigo 32º, nº 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redação em vigor à data dos factos: “As mais-valias e as menos-valias realizadas pelas SGPS de partes de capital de que sejam titulares, desde que detidas por período não inferior a um ano, e, bem assim, os encargos financeiros suportados com a sua aquisição não concorrem para a formação do lucro tributável destas sociedades”.

8.17 Assim, para efeitos de cálculo dos encargos financeiros não dedutíveis, nos termos do n.º2, do art. 32º do EBF, ao valor Total do Ativo Bruto deverá ser deduzido o efeito das reavaliações das participações financeiras do D... e K..., uma vez que não tendo sido utilizados meios financeiros, também não se lhe pode associar quaisquer encargos financeiros.

8.18 Face às duas reavaliações descritas, o valor da reavaliação a considerar será o apurado pela diferença entre a reavaliação da participação financeira do D... e a redução da participação financeira da K..., Lda, que totaliza €17.743.881,82 (€17.909.443,82 - €165.562,00).

8.19 O cálculo dos encargos financeiros não dedutíveis, nos termos do n.º 2 do artigo 32º EBF, foram corrigidos para o montante de €1.216.312,54, o que implicou uma correção ao valor declarado no campo 779 – Encargos financeiros não dedutíveis (art.32º, nº 2 do EBF), do quadro 07 – Apuramento do lucro tributável, de €110.928,03.

8.20 Assim, o prejuízo fiscal declarado de €397.471,39, passou para prejuízo fiscal corrigido de €286.543,36.

8.21 A Requerente foi notificada do Projeto Relatório da Inspeção Tributária, pelo ofício n.º 2017... de 2017-10-27, para exercer no prazo de 15 dias o direito de audição, o qual foi exercido.

8.22 Em resultado do procedimento de inspeção interno à A..., na esfera individual, no âmbito da credencial OI2016... foi efetuada uma correção ao resultado tributável no montante de €110.928,03, no campo 779, do quadro 07, da declaração periódica de rendimentos Mod. 22 do IRC, relativo à retificação do valor dos encargos financeiros não dedutíveis, nos termos do n.º 2 do artigo 32º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

8.23 A Requerente demonstrou que não dispunha de outra forma de apuramento dos encargos financeiros não dedutíveis que suportou, senão por essa via, por a contabilidade da empresa não refletir registos compatíveis para extrair essa informação.

8.24 Impendendo sobre o sujeito passivo, com referência a cada período de tributação, a determinação do lucro tributável, seguindo para o efeito a metodologia descrita pelo legislador fiscal, visando a tributação do rendimento real efectivo, devendo efectuar o acréscimo, tendo por vista desconsiderar, como manda a lei, os encargos suportados com a aquisição das participações sociais.

8.25 A desconsideração como custos dos encargos financeiros para efeitos da determinação do lucro tributável consagrada no n.º2 do artigo 32.º do EBF consubstancia um corolário do princípio geral da indispensabilidade dos gastos segundo o qual a dedução fiscal daqueles é condicionada à sua conexão com a obtenção de rendimentos sujeitos a imposto e do qual resulta que “se determinados gastos estão relacionados com rendimentos

não sujeitos a imposto, não são fiscalmente dedutíveis” princípio que informa o disposto no artigo 23º do Código do IRC.

8.26 Como tal, o legislador consagrou no artigo 32.º do EBF uma solução nos termos da qual apenas são desconsiderados fiscalmente como gastos os encargos financeiros relacionados com a aquisição de partes socias que beneficiem, relativamente às mais-valias ou menos-valias, do benefício fiscal previsto no n.º 2 do art.º 32.º do EBF, chamando à colacção, o Acórdão n.º 42/2014, do Tribunal Constitucional e a Decisão Arbitral n.º 21/2012, proferida pelo CAAD.

8.27 A utilização do método da imputação da Circular 7/2004 visa precisamente, de acordo com o disposto no artigo 32º n.º 2 do EBF, alcançar a tributação mais próxima possível do lucro real, dos encargos financeiros imputáveis às partes de capital por si detidas.

8.28 Uma SGPS que desenvolva actividades não abrangidas pelo regime especial previsto no n.º 2 do Art.º 32.º, do EBF, por força da conjugação deste preceito com a alínea b) do n.º 3 do Art.º 17.º do CIRC, está vinculada ao cumprimento do dever de separação ou autonomização das actividades sujeitas a regimes fiscais diferenciados, que, no contexto do regime fiscal especial da SGPS, implica a identificação dos encargos financeiros directa ou indirectamente relacionados com a aquisição das partes de capital visados pela exclusão de dedução para efeitos de proceder, sendo caso disso, ao respetivo acréscimo ao lucro tributável.

8.29 A tese de que bastará invocar a ilegalidade das disposições da Circular n.º 7/2004, para peticionar a aceitação enquanto gasto fiscal da totalidade dos encargos financeiros suportados com financiamentos relacionados com aquisições de participações sociais, subverte o regime legal definido pelo legislador, porquanto uma eventual ilegalidade das disposições da Circular n.º 7/2004 nunca poderia constituir fundamento para a violação expressa e assumida do regime do Art.º 32.º, n.º 2 do EBF, traduzida no não acréscimo ao resultado líquido do exercício dos encargos financeiros imputáveis a partes de capital, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, ínsito no artigo 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

8.30 Sobre as prestações acessórias / suplementares, conforme foi referido no Relatório de Inspeção Tributária, se a sociedade dominante (A...) deliberou efetuar prestações

acessórias de capital / prestações suplementares nas empresas dominadas e se para o efeito foram contraídos empréstimos bancários, que foram aplicadas nessas associadas, diretamente para o prosseguimento normal das suas atividades, então os encargos financeiros associados a estes empréstimos deviam ser imputados às empresas dominadas e constituiriam gasto fiscal destas.

8.31 Ora, se os encargos financeiros associados a esses empréstimos se encontram contabilizados como gastos do exercício na empresa dominante (A...) e não foram indispensáveis para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC desta, nos termos do n.1 do art.º 23º do Código do IRC, não podem concorrer para a formação do lucro tributável, por não constituírem gastos fiscais da empresa dominante (A...) – ver, (Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo n.º 05251/11, CT – 2º Juízo, de 2012-04-24).

8.32 Assim, a desconsideração dos encargos financeiros para efeitos de determinação do lucro tributável consagrado no n.º 2 do art.º 32º do EBF consubstancia um corolário do princípio geral da indispensabilidade dos gastos, segundo o qual a dedução fiscal é condicionada à sua conexão com a obtenção dos rendimentos sujeitos a imposto, que resulta do princípio estabelecido no disposto no n.º1 do art.º 23º do Código do IRC, no qual se estipula que “ ...são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”.

8.33 Em resultado do procedimento de inspeção interno à B..., SA, no âmbito da credencial OI2016..., foi efetuada uma correção ao resultado tributável no montante de €16.176,45, no campo 774, do quadro 07, da declaração periódica de rendimentos Mod. 22 do IRC, devido à majoração, em excesso, dos gastos com pessoal no âmbito do Benefício Fiscal para a Criação Líquida de Postos de Trabalho estatuído no artigo 19º do EBF, por falta de cumprimento dos requisitos legais relativamente a quatro funcionárias.

8.34 M..., ingressou como colaboradora da B... em 2012-01-05, por via de contrato “cessão da posição contratual de empregador a título gratuito”, datado de 2012-01-18, realizado entre a B... e a entidade relacionada R..., SA, nipc:...

A antiguidade da colaboradora reporta-se a 2009-09-01, data em que ingressou na R...; em 2011-02-28 passou a contrato de trabalho por tempo indeterminado.

8.35 N..., ingressou como colaboradora da B... em 2012-11-01. Anteriormente tinha celebrado contrato a termo certo, em 2002-06-01, com o C..., SA, nipc: ..., donde decorre a sua efetividade há alguns anos.

A colaboradora “terá” transitado para a B... via contrato “cessão da posição contratual de empregador a título gratuito”, mas o sujeito passivo não exibiu quaisquer documentos comprovativos, apesar de terem sido solicitados por notificação.

8.36 O... - Ingressou como colaboradora da B..., em 2013-04-03, via contrato de “cessão de posição contratual de empregador a título gratuito”.

A antiguidade da colaboradora reporta-se a 2000-08-01, data em que celebrou contrato de trabalho com a sociedade G..., SA (G...), nipc:..., tendo o mesmo sido convertido em contrato de trabalho por tempo indeterminado ainda ao serviço de S... .

8.37 P..., ingressou nos quadros de pessoal da B..., em 2013-11-01, por via de contrato “cessão da posição contratual de empregador a título gratuito”.

A antiguidade da colaboradora reporta-se a 2006-05-29, data em que celebrou contrato com C..., SA, nipc: Esse contrato foi convertido em contrato de trabalho por tempo indeterminado, em 2007-11-30, ainda ao serviço do C... .

8.38 Em resultado do procedimento de inspeção interno efectuado à C... S.A., no âmbito da credencial OI2016..., foi efetuada uma correção ao resultado tributável no montante €6.790,00, no campo 774, do quadro 07, da declaração periódica de rendimentos, Mod. 22 do IRC, devido à correção do Benefício Fiscal para a Criação Líquida de Postos de Trabalho estatuído no artigo 19º do EBF, por falta de cumprimento dos requisitos legais relativamente a um funcionário.

8.39 Relativamente ao C..., SA, os SIT desconsideram como criação líquida de emprego a admissão do trabalhador Q..., por não reunir os requisitos estipulados no art.19º do EBF.

Porquanto,

- O trabalhador ingressou no C... em 2004-03-01, com contrato de trabalho a termo certo por um prazo de 6 meses e, ainda, em 2004, adquire o vínculo contratual sem termo na C...;
- Em 2008-01-02, passou para o quadro de pessoal de uma empresa do grupo, I..., ACE, nipc:..., via cessão de posição contratual onde manteve todos os direitos adquiridos

- Em 2009-01-01, regressa à C..., também via cessão de posição contratual, mantendo todos os direitos que detinha.
- Quer dizer, em 2009, o trabalhador regressa à C..., via cessão de posição contratual, empresa que o havia contratado em 2004, com carácter efetivo (C...).

8.40 Conforme se demonstra, nos casos em apreço, o vínculo de efetividade ocorreu na esfera das empresas cessionárias, sendo que os trabalhadores transitaram com direitos adquiridos, de uma empresa do grupo para outra, via aditamento aos contratos de trabalho de cessão da posição contratual, não constituindo assim, criação de novos postos de trabalho, pelo que não são elegíveis para efeitos de determinação da “criação líquida de postos de trabalho”, nos termos do n.º1 do art.º 19º do EBF.

8.41 Cita em abono da sua tese, o Acórdão da CAAD, exarado no processo n.º 197/2013-T, de 02/03/2014, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2-07-2013, proferido no âmbito do proc. n.º 06629/13, o Acórdão proferido pelo STA em 23/09/2009 (proc. 0248/09) o Ac. do STA de 11 de Outubro de 2006, no proc. 726/06, e o Acórdão do TCA SUL n.º 0561/12, de 18/02/2016.

8.42 Conclui para ambas as situações empresariais, que não se verificam os requisitos para a aceitação dos benefícios fiscais pela criação de emprego, que consistiam em terem sido admitidos por contrato sem termo trabalhadores com idade inferior a 30 anos e que essa admissão tenha operado a criação líquida de postos de trabalho.

9. Por despacho arbitral proferido em 24/9/2018, notificou-se a Requerente para vir indicar quais os artigos a que responderiam as testemunhas indicadas, tendo a mesma prescindido da sua audição.

Por despacho arbitral proferido a 2/10/2018, foi dispensada a realização da reunião a que respeita o art.º 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas, tendo sido fixado o prazo de 90 dias para a prolacção da decisão final.

10. Por despacho arbitral de 2/1/2019, foi prorrogada por 2 meses a decisão arbitral ao abrigo do disposto no art.º 21.º, n.º 2 do RJAT.

II. Saneamento

10. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Não foram suscitadas exceções.

Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III. Mérito

i. Matéria de facto

11. Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas de mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

11.A O Requerente denomina-se A... SGPS, SA, (A...), tem sede na Rua..., ..., ...-... ..., é titular do Número Único de Identificação de Pessoa Coletiva e de matrícula na respetiva Conservatória de Registo Comercial..., que se localiza na área de circunscrição do Serviço de Finanças de...-..., sendo a empresa dominante do Grupo A..., tendo sido constituída em finais de 1989, com início de atividade em 1990-01-01 e em março de 2009, foi transformada em SGPS.

11.B No exercício de 2013, a A... era a sociedade dominante de um grupo constituído nos termos do artigo 69º do Código do IRC na redação em vigor à data e, assim, tributado de acordo com o RETGS, ao qual pertenciam as seguintes participadas:

- D..., S.A., detendo 99,96% da mesma;
- E..., S.A., detendo 100% da mesma;
- F..., Lda., detendo 100% da mesma;
- G..., S.A., detendo 100% da mesma;

- R... S.A., detendo 99,96% da mesma;
- H..., Lda., detendo 100% da mesma;
- I... Lda., detendo 100% da mesma;
- J..., S.A., detendo 100% da mesma;
- B..., S.A., detendo 100% da mesma;
- K..., Lda., detendo 100% da mesma;
- L..., S.A., detendo 100% da mesma;
- C..., S.A., detendo 100% da mesma;

11.C Os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto levaram a cabo uma ação inspetiva interna, de âmbito parcial, em sede de IRC, às várias sociedades que integravam o RETGS do Grupo A..., correspondente ao exercício de 2013, no que concerne às contas da A..., ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2016..., no que concerne às contas da B..., ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2016... e no que concerne às contas da C..., ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2016..., vindo a resultar correcções ao lucro tributável da sociedade dominante A..., no valor total de 171.237,60€.

11.D Em resultado do procedimento de inspeção interno à A..., na esfera individual, no âmbito da ordem de serviço OI2016..., foi efetuada uma correção ao resultado tributável no montante de €110.928,03, no campo 779, do quadro 07, da declaração periódica de rendimentos Mod. 22 do IRC, relativo à retificação do valor dos encargos financeiros não dedutíveis, nos termos do n.º 2 do artigo 32º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

11.E Por carta registada expedida em 17/2/2017, foi notificada a Requerente para o procedimento de natureza inspetiva interna, enquanto sociedade “dominada” e para apresentar o dossier fiscal a que alude o art.º 130.º do CIRC, referente ao ano de 2013, do mesmo imposto.

11.F Em 23/2/2017, a Requerente remeteu aos Serviços de Inspeção Tributária por correio electrónico, Balancetes analíticos acumulados de Dezembro, de regularização,

apuramento e final de ano reportados a 31/12/2013, relatórios de contas, Certificação Legal de Contas, Relatório e parecer do Fiscal único e Declaração de Responsabilidade.

11.G No âmbito dessa inspeção, pela análise da declaração periódica de rendimentos, mod 22, de IRC, do exercício de 2013, a ATA constatou que, para efeitos de apuramento do lucro tributável (Quadro 07) foi inscrito no campo 779 – Encargos financeiros não dedutíveis (art.32º, nº2 do EBF), o montante de €1.105.384,51, tendo os Serviços da Inspeção Tributária solicitado à Requerente por correio eletrónico em 2017-08-22, “Esclarecimento / Documento comprovativo do cálculo do valor acrescido no respetivo campo”.

11.H Em resposta, pela mesma via, em 2017-09-08, a Requerente anexou o seu cálculo a explicitar o valor acrescido ao resultado líquido do período, no montante de €1.105.384,51, como se reproduz:

Cenário II - Aplicação da Circular 7/2004, de 30 de Março (considerando partes de capital e prestações acessórias/suplementares)

Objetivo

Cálculo dos encargos financeiros não dedutíveis tendo por base o método proposto pela Circular 7/2004, equiparando as prestações acessórias/suplementares a partes de capital adquiridas para efeitos do cálculo

(valores em EUR)		
Ativos	Referência	2013
Total do Activo Bruto	[1]	66.916.818
Activos remunerados	[2]	15.488.843
Partes de capital (Valor de Aquisição)	[3a]	20.986.094
Prestações acessórias/suplementares	[3b]	23.600.000
Sub-Total	[3]=[3a]+[3b]	44.586.094
Equivalência Patrimonial	[4]	-
Outros activos	[5]=[1]-[2]-[3]-[4]	6.841.881
Activos não remunerados	[6]=[3]+[5]	51.427.975
Passivos	Referência	2013
Passivos remunerados	[7]	39.010.365
Passivos remunerados imputáveis a activos remunerados	[8]=[2]	15.488.843
Passivos remunerados imputáveis aos restantes activos	[9]=[7]-[8]	23.521.522
Passivos remunerados imputáveis a partes de capital	[10]=[9]*([3]/[6])	20.392.263
Encargos financeiros (imputáveis)	Referência	2013
Encargos financeiros	[11]	2.114.599
Encargos com passivos remunerados imputáveis às partes de capital	[12]=([10]/[7])*[11]	1.105.384,51
%	[13]=[12]/[11]	52%

11.I Pela análise do cálculo facultado constatou-se que os valores do Total do Ativo Bruto, dos Ativos Remunerados (Empréstimos Concedidos) e dos Passivos Remunerados (Empréstimos Obtidos) não correspondiam aos valores extraídos e apurados do Balancete Analítico antes do Apuramento e de Regularização reportado a 2013-12-31, anteriormente enviados.

11.J Confrontado com as divergências, em 2017-09-27 o sujeito passivo esclareceu por correio eletrónico, que “ em relação ao cálculo dos encargos financeiros não dedutíveis, os mesmos não foram calculados com valores finais das contas de 2013-12-31 e como tal procederam à retificação do cálculo, para os valores corretos de 2013-12-31”, que totalizam o montante de €919.019,76, como se reproduz:

Grupo A... - SGPS, S.A.

Constituído em conformidade com a Circular 77/2004, de 30 de Março (considerando as partes de capital e prestações acessórias/suplementares).

Objectivo Cálculo dos encargos financeiros não dedutíveis tendo por base o método proposto pela Circular 77/2004, equiparando as prestações acessórias/suplementares a partes de capital adquirentes para efeitos do cálculo.

		(valores em EUR)	
Activos	Referência	2013	
Total do Activo Bruto	[1]	82.699.839	Total ativo (bruto de perdas por imparidade regista)
Activos remunerados	[2]	10.104.382	Campos A5118 + A5421 da IES 2013
Partes de capital (Valor de Aquisição)	[3a]	20.986.094	
Prestações acessórias/suplementares	[3b]	23.600.000	
Sub-Total	[3] = [3a] + [3b]	44.586.094	
Equivalência Patrimonial	[4]	-	
Outros activos	[5] = [1] - [2] - [3] - [4]	28.009.363	
Activos não remunerados	[6] = [3] + [4]	44.586.094	
Passivos	Referência	2013	
Passivos remunerados	[7]	34.560.384	Campos A5143 + A5151 + A5152 + A5156 da IES 20
Passivos remunerados imputáveis a activos remunerados	[8] = [2]	10.104.382	
Passivos remunerados imputáveis aos restantes activos	[9] = [7] - [8]	24.456.003	
Passivos remunerados imputáveis a partes de capital	[10] = [9] * ([3] / [5])	15.020.191	
Afectação dos encargos financeiros		Referência	2013
Encargos financeiros	[11]	2.114.599	
Encargos com passivos remunerados imputáveis às partes de capital	[12] = [10] / [7] * [11]	919.019,76	

11.K O Balancete Analítico reportado a 2013-12-31, designadamente a conta 41- Investimentos Financeiros, Investimentos em subsidiárias, Participações de Capital, Subconta 411204 – D..., SA regista que essa participação financeira corresponde ao montante de €18.009.443,82.

11.L O Relatório de Contas da A..., regista que o custo histórico dessa participação financeira era de €100.000,00 e que sofreu uma reavaliação, no montante de €17.909.443,82, estando o Total do Ativo Bruto influenciado por esta reavaliação.

11.M O Requerente informou que a reavaliação da participação financeira do D..., não envolveu a mobilização de meios financeiros, tendo a mesma sido efetuada através do critério do “Justo Valor”, sem recurso a meios financeiros.

11.N Em termos de registos contabilístico-patrimoniais foi creditada a conta de Capital Próprio, 561 – Resultados Transitados/Prejuízos Acumulados por contrapartida a débito da conta do Activo 411204 –D... S.A., no montante de 17.909.443,82€.

11.O A participada K..., Lda foi objeto de reavaliação para menos, no montante de €165.562,00.

11.P Face às duas reavaliações descritas, o valor que a ATA corrigiu, foi o apurado pela diferença entre a reavaliação da participação financeira do D... e a redução da participação financeira da K..., Lda, que totaliza €17.743.881,82 (€17.909.443,82 - €165.562,00), dando origem ao seguinte quadro correctivo:

DESCRIÇÃO	REFERÊNCIA	2013
Ativos		
Total do Ativo Bruto	(1)	82.699.839,35
Ativos Remunerados (Empréstimos Concedidos)	(2)	10.104.382,05
Partes Capital (Valor de Aquisição)	(3.1)	20.986.094,40
Prestações Acessórias	(3.2)	23.600.000,00
Total das Partes de capital	(3) = (3.1) + (3.2)	44.586.094,40
Reavaliação D... e K...	(4)	17.743.881,82
Outros Ativos	(5) = (1) - (2) - (3) - (4)	10.265.481,08
Ativos não Remunerados	(6) = (3) + (5)	54.851.575,48
Passivos		
Passivos Remunerados (Empréstimos Obtidos Remunerados)	(7)	34.560.384,37
Passivos Remunerados Imputáveis aos Empréstimos Concedidos (Ativos Remunerados)	(8) = (2)	10.104.382,05
Passivos Remunerados Imputáveis aos restantes Ativos	(9) = (7) - (8)	24.456.002,32
Passivos Remunerados imputáveis às partes de capital	(10) = (9) * ((3)/(6))	19.879.057,59
Afetação dos Encargos Financeiros	(11)	2.114.598,68
Encargos com passivos Remunerados imputáveis às partes de capital	(12) = (10) / (7) * (11)	1.216.312,54
Encargos não dedutíveis declarados		1.105.384,51
Valor a Corrigir		110.928,03

11.Q A Requerente exerceu o seu direito de audição por carta registada em 14/11/2017, invocando falta de fundamentação e contestando a base legal utilizada para os cálculos do Anexo 3, ao projecto de conclusões do relatório – quadro em 11.P

11.R No projecto de conclusões de relatório notificado pelo ofício..., expedido por carta registada a 27/10/2017, a Requerida enunciou que o cálculo dos encargos financeiros não dedutíveis, nos termos do n.º 2 do artigo 32º EBF, seriam corrigidos para o montante de €1.216.312,54,, o que implicava uma correção ao valor declarado no campo 779 – Encargos financeiros não dedutíveis (art.32º, nº 2 do EBF), do quadro 07 – Apuramento do lucro tributável, do montante de €110.928,03, pelo que, o prejuízo fiscal declarado de €397.471,39, diminuiria para um prejuízo fiscal corrigido de €286.543,36, quanto às contas individuais da A... .

11.S O relatório de conclusões final manteve as correcções aritméticas do montante de €110.928,03, pelo que, o prejuízo fiscal declarado de €397.471,39, diminuiu para um prejuízo fiscal corrigido de €286.543,36, quanto às contas individuais da A... .

11.T Em resultado do procedimento de inspeção interno à C..., no âmbito da ordem de serviço OI2016..., foi efetuada uma correção ao resultado tributável no montante de €6.790,00, no campo 774, do quadro 07, da declaração periódica de rendimentos Mod. 22 do IRC, relativo à retificação do valor deduzido pela Requerente a título de criação líquida de posto de trabalho, art.º 19.º, do EBF.

11.U A ATA desconsiderou como criação líquida de emprego a admissão do trabalhador Q..., o qual:

- Ingressou no C... em 2004-03-01, com contrato de trabalho a termo certo por um prazo de 6 meses e, ainda, em 2004, adquire o vínculo contratual sem termo na C...;
- Em 2008-01-02, passou para o quadro de pessoal de uma empresa do grupo, I...-, ACE, nipc:..., via cessão de posição contratual onde manteve todos os direitos adquiridos
- Em 2009-01-01, regressa à C..., também via cessão de posição contratual, mantendo todos os direitos que detinha.

11.V Em resultado do procedimento de inspeção interno à B..., no âmbito da ordem de serviço OI2016..., foi efetuada uma correção ao resultado tributável no montante de €16.176,45, no campo 774, do quadro 07, da declaração periódica de rendimentos Mod. 22 do IRC, relativo à rectificação do valor deduzido a título de criação líquida de posto de trabalho, art.º 19.º, do EBF.

11.W A ATA desconsiderou como criação líquida de emprego a admissão de quatro trabalhadores:

- M..., ingressou como colaboradora da B... em 2012-01-05, por via de contrato “cessão da posição contratual de empregador a título gratuito”, datado de 2012-01-18, realizado entre a B... e a entidade relacionada R..., SA, nipc:... .

A antiguidade da colaboradora reporta-se a 2009-09-01, data em que ingressou na R...; em 2011-02-28 passou a contrato de trabalho por tempo indeterminado.

- N..., ingressou como colaboradora da B... em 2012-11-01. Anteriormente tinha celebrado contrato a termo certo, em 2002-06-01, com o C..., SA, nipc:... .

A colaboradora “terá” transitado para a B... via contrato “cessão da posição contratual de empregador a título gratuito”, mas o sujeito passivo não exibiu quaisquer documentos comprovativos, apesar de terem sido solicitados por notificação.

- O... - Ingressou como colaboradora da B..., em 2013-04-03, via contrato de “cessão de posição contratual de empregador a título gratuito”.

Celebrou contrato de trabalho em 2000-08-01, com a sociedade G..., SA (G...), nipc:..., tendo o mesmo sido convertido em contrato de trabalho por tempo indeterminado ainda ao serviço de G... .

- P..., ingressou nos quadros de pessoal da B..., em 2013-11-01, por via de contrato “cessão da posição contratual de empregador a título gratuito”.

Celebrou contrato de trabalho em 2006-05-29, com C..., SA, nipc:... . Esse contrato foi convertido em contrato de trabalho por tempo indeterminado, em 2007-11-30, ainda ao serviço do C... .

11.X A ATA procedeu a correcções através do relatório entregue em mão, ofício número 2017..., procedendo à correcção de 171.237,60€, ao resultado fiscal consolidado da A..., alterando o prejuízo fiscal declarado de €67.824,64, para resultado fiscal positivo no valor de €103.412,96 no que concerne ao resultado fiscal consolidado da sociedade requerente.

11.Y Foi emitida a liquidação correctiva número 2017..., datada de 2017-15-12, com o valor a pagar de €7.513,08, a qual inclui juros compensatórios no valor de 931,83, liquidados em 19-12-2017, conforme demonstração da liquidação de juros, com data limite de pagamento voluntário em 26/1/2018.

12. Matéria de facto não provada

Não se considerou qualquer matéria de facto dada como não provada.

13. Fundamentação da matéria de facto

A factualidade provada teve por base toda a prova documental constante dos autos.

A ATA juntou processo administrativo certificado pela Divisão de Apoio e Planeamento da Inspeção Tributária, DAPIT, sendo uma parte constituída por 54 folhas (frente e verso) e respeitam ao processo administrativo sob o número OI2016..., o qual é constituído essencialmente pelo processo administrativo individual da sociedade A... .

A outra parte do processo administrativo junto constituída por 37 folhas (frente e verso), respeita à OI2016..., o qual é constituído essencialmente pelo processo administrativo da sociedade C... .

A ATA não juntou como lhe competia o processo administrativo completo, pois foi junto como documento número 5 pela Requerente o processo administrativo consolidado do A..., que engloba todos os processos de inspeção tributária individuais das três sociedades, A..., C... e B..., processo OI2016... .

A junção do processo administrativo adequado e completo por parte da entidade Requerida, sendo uma obrigação, visa essencialmente cumprir o respeito pelo princípio do contraditório e visa obviamente, que o Tribunal possa examinar a causa de forma totalmente correcta.

Na verdade, como tem vindo a ser salientado em vários Acórdãos dos nossos Tribunais Superiores, a questão do sentido e alcance do princípio do contraditório no âmbito do processo civil tem vindo a ser objecto de sucessivas pronúncias pelo Tribunal Constitucional, podendo aí colher-se os critérios fundamentais orientadores da nossa apreciação: «*O direito de acesso aos tribunais é, entre o mais, o direito a uma solução jurídica dos conflitos, a que se deva chegar em prazo razoável e com observância das garantias de imparcialidade e independência, possibilitando-se, designadamente, um correcto funcionamento das regras do contraditório, em termos de cada das partes poder aduzir as suas razões (de facto e de direito), oferecer as suas provas, controlar as provas do adversário e discretar sobre o valor e o resultado de umas e outras.*»⁽¹⁾

É que “o processo de um Estado de direito (processo civil incluído) tem de ser um processo equitativo e leal. E, por isso, nele, cada uma das partes tem de poder expor as suas razões (de facto e de direito) perante o tribunal antes que este tome a sua decisão. É o direito de defesa, que as partes hão-de poder exercer em condições de igualdade. Nisso se analisa, essencialmente, o princípio do contraditório, que vai ínsito no direito de acesso aos tribunais, consagrado no artigo 20.º, n.º 1, da Constituição, que prescreve que “a todos é assegurado o acesso [...] aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos”⁽²⁾. Aliás, esta ideia de que no Estado de direito a resolução judicial dos litígios tem de fazer-se sempre com observância de um *due process of law*, é uma ideia que o Tribunal Constitucional vinha já, de resto, ainda que de forma tão incisiva, pondo em relevo ou deixado indiciada em anteriores acórdãos.⁽³⁾”

Ora, de tudo o que vem sendo descrito, «Salvo disposição em contrário, as provas não serão admitidas nem produzidas sem audiência contraditória da parte a quem hajam de ser opostas” (artigo 517º n.º 1 do Código de Processo Civil)...» e a concretização desse mesmo princípio em diversos preceitos integrados noutros Códigos reguladores de “processos especiais”, como é o caso, no processo tributário, o cumprimento defeituoso por parte da entidade Requerida, o qual consta dos autos e por isso é do conhecimento da Requerente, além de que para suprir esse “defeito”, o Tribunal fez uso do documento número 5 junto pela Requerente, o qual é obrigatoriamente do conhecimento da Requerida,

conclui-se que o princípio do contraditório, mesmo que fosse necessário, está resolvido à partida.

Fez assim o Tribunal especial “uso probatório” do mencionado documento 5 junto pela Requerente e de toda a restante documentação também por si junta.

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

III.ii Matéria de Direito

É objecto do presente processo a apreciação da legalidade das correcções indicadas.

Quando os fundamentos invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira são autónomos para considerar que devem acrescer encargos financeiros não relevando para a determinação do lucro tributável, tendo cada um deles com potencialidade para sustentar as correcções efetuadas, os mesmos devem ser apreciados separadamente, sem prejuízo de que, se se concluir que um deles fornece suporte legal para a decisão tomada, ficará prejudicado, por inútil, o conhecimento do outro.

Na verdade, como vem entendendo o Supremo Tribunal Administrativo, quando um acto administrativo tem mais que um fundamento, cada um deles com potencialidade para, só por si, assegurar a legalidade de um acto tributário (ou administrativo) é irrelevante que um deles seja ilegal, pois "o tribunal, para anular ou declarar a nulidade da decisão questionada, emitida no exercício de actividade vinculada da Administração, não se pode bastar com a constatação da insubsistência de um dos fundamentos invocados, pois só após a verificação da improcedência de todos eles é que o Tribunal fica habilitado a invalidar o acto". (4).

“In casu”, mais que uma questão de vários fundamentos para um acto tributário, temos várias situações que poderíamos designar de “sub-actos tributários”.

Na óptica do Tribunal existem assim três questões a decidir:

A. Da “bondade” da correcção efectuada pela ATA pela alteração para o montante de €1.216.312,54, o que implica uma correcção ao valor declarado no campo 779 – Encargos

financeiros não dedutíveis (art.32º, nº 2 do EBF), do quadro 07 – Apuramento do lucro tributável, do montante de €110.928,03, passando o prejuízo fiscal declarado de €397.471,39, para um prejuízo fiscal corrigido de €286.543,36, quanto às contas individuais da A... .

B. Da relevância da Circular 7/2004 de 30 de Março da Direcção de Serviços do IRC (DSIRC), na correcção de €110.928,03 efectuada.

C. Da bondade das correcções efectuadas pela ATA à C..., corrigindo o resultado tributável no montante de €6.790,00, no campo 774, do quadro 07, da declaração periódica de rendimentos Mod. 22 do IRC, relativo à retificação do valor deduzido pela Requerente a título de criação líquida de posto de trabalho, art.º 19.º, do EBF e quanto à B..., corrigindo o resultado tributável no montante de €16.176,45, no campo 774, do quadro 07, da declaração periódica de rendimentos Mod. 22 do IRC, também relativo à rectificação do valor deduzido a título de criação líquida de posto de trabalho, art.º 19.º, do EBF, correcções com impacto no resultado fiscal consolidado da requerente.

A. Correcção efectuada no montante de €110.928,03 ao lucro tributável individual da requerente

Salvo o devido respeito, independentemente dos múltiplos argumentos expendidos por ambas as partes no âmbito do procedimento administrativo visto como um todo, o fulcro da correcção respeita à correcção efectuada ao lucro tributável resultante de recálculo face às duas reavaliações, que a ATA realizou pela diferença entre a reavaliação da participação financeira do D... e a redução da participação financeira da K..., Lda, que totaliza €17.743.881,82 (€17.909.443,82 - €165.562,00), dando origem a que seja acrescido do montante de €110.928,03 a título de juros (encargos financeiros). E é tão só a correcção que emerge da desconsideração na fórmula utilizada para o apuramento dos juros que não são dedutíveis de acordo com o art.º 32.º, do EBF na redacção ao tempo dos factos em análise.

Reza o art.º 32.º do EBF na redacção ao tempo dos factos em análise:

Artigo 32.º

Sociedades gestoras de participações sociais (SGPS)

1-...

2 - As mais-valias e as menos-valias realizadas pelas SGPS de partes de capital de que sejam titulares, desde que detidas por período não inferior a um ano, e, bem assim, os encargos financeiros suportados com a sua aquisição não concorrem para a formação do lucro tributável destas sociedades. (Redacção dada pelo artigo 144.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

A Lei do Orçamento de Estado para 2003 alterou o regime de tributação das mais-valias realizadas por SGPS (e outros sujeitos passivos de IRC igualmente abrangidos por este regime), com a introdução da regra de desconsideração da dedutibilidade dos encargos financeiros suportados com a aquisição de partes de capital, cuja transmissão onerosa gerasse mais-valias ou menos-valias sem relevância tributária.

Esta alteração consubstancia-se no facto de, quer os rendimentos associados à detenção das partes de capital, como são os dividendos e as mais-valias, quer os gastos, como os encargos financeiros suportados com os financiamentos obtidos tendo em vista a detenção das partes de capital, não concorrerem para o apuramento do lucro tributável. Em síntese, a atividade tipificada no artigo 1.º do regime das SGPS está (va), em regra, excluída de tributação.

Tal encontra-se concretizado no mencionado n.º 2 do artigo 32.º do EBF.

Este regime consubstancia-se na atribuição de um benefício que, contudo, foi compensado pela não concorrência, para efeitos de apuramento do lucro tributável, dos encargos financeiros suportados, criando um ambiente de neutralidade entre os ganhos com determinados ativos financeiros e os gastos associados ao passivo necessário à aquisição e manutenção desses ativos. Ativos esses que no futuro geram, no seu todo, ganhos excluídos de tributação.

Como já Jean Paul Sartre afirmava na sua filosofia que “...a existência precede a essência”, também na matéria que estamos a apreciar, a estatuição normativa precede a substância que visa normatizar.

O recálculo efectuado pela requerente quanto ao valor das participações nas duas participadas, o qual resultou da aplicação do critério do justo valor, tendo também por essa razão concatenação com a aplicação do método da equivalência patrimonial, que mesmo que não emergisse como conclusão do lançamento contabilístico efectuado e considerado como provado em *11.N Em termos de registos contabilístico-patrimoniais foi creditada a*

conta de Capital Próprio, 561 – Resultados Transitados/Prejuízos Acumulados por contrapartida a débito da conta do Activo 411204 –D... S.A., no montante de 17.909.443,82€, resulta da própria resposta da Requerente à ATA da aplicação do justo valor e do relatório e contas, conforme 11.K O Balancete Analítico reportado a 2013-12-31, designadamente a conta 41- Investimentos Financeiros, Investimentos em subsidiárias, Participações de Capital, Subconta 411204 –B..., SA regista que essa participação financeira corresponde ao montante de €18.009.443,82...

11.L O Relatório de Contas da A..., regista que o custo histórico dessa participação financeira era de €100.000,00 e que sofreu uma reavaliação, no montante de €17.909.443,82, estando o Total do Ativo Bruto influenciado por esta reavaliação...

11.M O Requerente informou que a reavaliação da participação financeira do B..., não envolveu a mobilização de meios financeiros, tendo a mesma sido efetuada através do critério do “Justo Valor”, sem recurso a meios financeiros... afasta toda e qualquer consideração que pudesse existir com prestações acessórias de capital, ou mais especificamente prestações suplementares, ou mesmo partes de capital, pelo que, a Requerente ao mencionar em abono da sua tese no art.º 115.º da sua douta p.i. “a decisão arbitral de 20.11.2016, proferida no processo nº 264/2016-T()” fá-lo de forma incorrecta, segundo a nossa óptica, por não ser aplicável ao presente caso.

Não se pode olvidar que a Requerente entregou a seu tempo, uma primeira Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2013, onde procedeu à autoliquidação de IRC, tendo acrescido ao Resultado contabilístico no apuramento do lucro tributável (Quadro 07) no campo 779 – Encargos financeiros não dedutíveis (art.32º, nº2 do EBF), o montante de €1.105.384,51 e dessa autoliquidação não procedeu a qualquer reclamação necessária, e impugnação da mesma, mesmo que para esse apuramento tenha utilizado os critérios, ou parte deles, vertidos na Circular 7/2004, com a qual não concorda por “pretensa” ilegalidade e que chega a afirmar que os SIT teriam de a desaplicar (caso a tivessem aplicado). Quanto a essa utilização, o acto tributário em que eventualmente tenha nela assentado, consolidou-se na ordem jurídica, ou melhor, não foi objecto de qualquer modificação em prazo que o pudesse ser até agora.

Se atentarmos nos quadros que constam dos factos dados como provados 11.J (elaboração do Requerente) e 11.Q, (elaboração da ATA), constatamos que a diferença se refere ao

valor constante de Outros Activos, enquanto no quadro de elaboração da Requerente o valor que consta em Outros Activos é de 28.009.363 (11.J) já no quadro de elaboração da ATA o valor que consta em Outros Activos é de 10.265.481,08 (11.Q), pelo que o valor de Activos não Remunerados que era de 72.595.458 (11.J) passa para o valor de 54.851.575,48 (11.Q), diminuindo o valor do numerador da fracção e conseqüentemente o valor final a crescer.

A diferença corresponde ao valor de 17.743.881,82 (11.J) que é afinal o valor da reavaliação das participações da D... e K..., levando a elaborar, reforçando, a questão essencial a responder – É correcto do ponto de vista legal deduzir o valor das reavaliações a outros activos para efeitos do cálculo do valor de juros a crescer para efeitos de cálculo do lucro tributável?

Adiantamos desde já, que a nosso ver a questão se circunscreve a uma correcção aritmética sobre a contabilidade da Requerente.

Mas, tentemos discernir de forma hermenêutica.

- Vexato quaestio da determinação dos gastos (encargos financeiros) não dedutíveis

A Administração Fiscal (actualmente Autoridade tributária e Aduaneira) emitiu uma circular em 30 de Março, pela sua Direcção de Serviços do IRC, a qual tomou o número 7/2004, que visava “facilitar” a determinação do valor a crescer na respectiva Modelo de IRC, cujo conteúdo era o seguinte:

Regime Fiscal das Sociedades Gestoras de Participações Sociais e Sociedades de Capital de Risco

Razão das Instruções

1. Tendo-se levantado dúvidas sobre o regime fiscal aplicável às sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) e às sociedades de capital de risco (SCR), previsto no art.º 31º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Lei do OE para 2003), sanciona-se o seguinte entendimento:

Regime previsto no nº 2 do art.º 31º do EBF
1. A Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, veio alterar o regime fiscal aplicável às mais-valias e às menos-valias realizadas pelas SGPS e pelas SCR consagrado no art.º 31º do

EBF, dispondo o n.º 2 deste preceito que "as mais-valias e as menos-valias realizadas pelas SGPS e pelas SCR mediante a transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, de partes de capital de que sejam titulares, desde que detidas por período não inferior a um ano, e, bem assim, os encargos financeiros suportados com a sua aquisição, não concorrem para a formação do lucro tributável destas sociedades". Regime previsto no n.º 3 do art.º 31º do EBF 3. O n.º 3 do mesmo artigo, tendo a natureza de uma norma antiabuso, afasta a aplicação do regime previsto no n.º 2 relativamente "às mais-valias realizadas e aos encargos financeiros suportados quando as partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do art.º 58º do Código do IRC, ou entidades com domicílio, sede ou direcção efectiva em território sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, ou residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação e tenham sido detidas, pela alienante, por período inferior a três anos e, bem assim, quando a alienante tenha resultado de transformação de sociedade à qual não fosse aplicável o regime previsto naquele número relativamente às mais-valias das partes de capital objecto de transmissão, desde que, neste último caso, tenham decorrido menos de três anos entre a data da transformação e a data da transmissão."

Aplicação temporal do novo regime.

4 .O n.º 5 do art.º 38.º da Lei n.º 32-B/2002, por sua vez, prescreve que "a alteração introduzida no art.º 31.º do EBF aplica-se às mais-valias e às menos-valias realizadas nos períodos de tributação que se iniciem após 1 de Janeiro de 2003, sem prejuízo de se continuar a aplicar, relativamente à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001, o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 7 do artigo 7º da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, ou, em alternativa, no n.º 8 do artigo 32.º da Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro."

5. Assim, no que concerne ao âmbito de aplicação temporal do novo regime e no que respeita, concretamente, aos encargos financeiros, o mesmo é aplicável aos encargos financeiros suportados nos períodos de tributação iniciados após 1 de Janeiro de 2003, ainda que sejam relativos a financiamentos contraídos antes daquela data. Exercício em que deverão ser feitas as correcções fiscais dos encargos financeiros

6. Relativamente ao exercício em que deverão ser desconsiderados como custos, para

efeitos fiscais, os encargos financeiros, dever-se-á proceder, no exercício a que os mesmos disserem respeito, à correcção fiscal dos que tiverem sido suportados com a aquisição de participações que sejam susceptíveis de virem a beneficiar do regime especial estabelecido no n.º 2 do art.º 31º do EBF, independentemente de se encontrarem já reunidas todas as condições para a aplicação do regime especial de tributação das mais-valias. Caso se conclua, no momento da alienação das participações, que não se verificam todos os requisitos para aplicação daquele regime, proceder-se-á, nesse exercício, à consideração como custo fiscal dos encargos financeiros que não foram considerados como custo em exercícios anteriores. Método a utilizar para efeitos de afectação dos encargos financeiros às participações sociais

7. Quanto ao método a utilizar para efeitos de afectação dos encargos financeiros suportados à aquisição de participações sociais, dada a extrema dificuldade de utilização, nesta matéria, de um método de afectação directa ou específica e à possibilidade de manipulação que o mesmo permitiria, deverá essa imputação ser efectuada com base numa fórmula que atenda ao seguinte: os passivos remunerados das SGPS e SCR deverão ser imputados, em primeiro lugar, aos empréstimos remunerados por estas concedidos às empresas participadas e aos outros investimentos geradores de juros, afectando-se o remanescente aos restantes activos, nomeadamente participações sociais, proporcionalmente ao respectivo custo de aquisição.

Exemplo

8. Exemplo

Consideremos os seguintes valores activos e passivos (em euros) que constituem o balanço de uma SGPS:

Valores activos

Empréstimos concedidos remunerados - 50 000

Partes de capital (custo de aquisição) - 20 000

Outros activos - 10 000

Valores passivos

Empréstimos obtidos remunerados - 90 000

De acordo com o ponto 7, temos:

Passivos remunerados imputáveis aos empréstimos concedidos

remunerados: 50 000

Passivos remunerados imputáveis aos restantes activos:

90 000 - 50 000 = 40 000

Passivos remunerados imputáveis às partes de capital:

40 000	30 000
x	20 000

$$x = 26\,666,70$$

Supondo que os encargos financeiros suportados no exercício ascenderam a 1 800, a parcela dos encargos imputável às partes de capital será:

90 000	1800
26 666,70	x

$$x = 533,30$$

Determinação do regime fiscal aplicável às mais-valias e menos-valias

9. Para efeitos da determinação do regime fiscal concretamente aplicável às mais-valias e às menos-valias realizadas com a alienação de participações sociais (art.º 31º do EBF ou art.os 23º, 42º e 43º a 45º todos do Código do IRC), deverá efectuar-se uma análise casuística de cada operação e subsequente agrupamento das mais-valias e menos-valias de acordo com o respectivo enquadramento legal.

Aquisição das partes de capital a uma entidade sujeita a um regime especial de tributação

10. Face ao disposto no n.º 3 do art.º 31.º do EBF, é afastada a aplicação do regime especial relativo às mais-valias e aos encargos financeiros sempre que as partes de capital alienadas tenham sido adquiridas, entre outras situações, a uma entidade sujeita a um regime especial de tributação e tenham sido detidas por um período inferior a três anos, o que se deverá considerar verificado, nomeadamente, sempre que a aquisição das partes de capital tenha sido efectuada a outra SGPS ou SCR. Direcção-Geral dos Impostos, 30 de Março de 2004

O Director-Geral

(Armindo de Sousa Ribeiro).

Essencialmente na parte que julgamos interessar, o que esta circular diz é muito simples: Baseada na definição (errada) por si acolhida de que “...dada a extrema dificuldade de utilização, nesta matéria, de um método de afectação directa ou específica e à possibilidade de manipulação que o mesmo permitiria,”, fornece um critério dando um exemplo, (apenas aplicável quando os empréstimos obtidos remunerados são superiores aos empréstimos concedidos remunerados), efectuando a sua diferença e realizando uma regra de três simples, para determinar qual o coeficiente aplicável às partes de capital, sem os outros activos.

Para termos uma melhor compreensão da diferença entre os valores que determinaram a liquidação adicional (facto dado como provado 11.P) e os valores remetidos pelo sujeito passivo (facto dado como provado 11.J), optámos por os colocar em quadro comparativo:

	Notas	LIQUIDAÇÃO ADICIONAL	SUJEITO PASSIVO
Total do Activo Bruto	1	82 699 839,35 €	82 699 839,35 €
Activos remunerados (Empréstimos Concedidos)	2	10 104 382,05 €	10 104 382,05 €
Parte de capital (Valor de aquisição)	3.1	20 986 094,40 €	20 986 094,40 €
Prestações acessórias	3.2	23 600 000,00 €	23 600 000,00 €
Total das partes de capital	3=3.1+3.2	44 586 094,40 €	44 586 094,40 €
Reavaliações D... e K...	4	17 743 881,82 €	0
Outros activos	5=1-2-3-4	10 265 481,08 €	28 009 362,90 €
Activos não remunerados	6 = 3+5	54 851 575,48 €	72 595 457,30 €
Passivo			
Passivos remunerados (Empréstimos obtidos remunerados)	7	34 560 384,37 €	34 560 384,37 €
Passivos remunerados imputáveis a empréstimos concedidos	8=2	10 104 382,05 €	10 104 382,05 €
Passivo remunerados imputável a restantes activos	9 = 7 - 8	24 456 002,32 €	24 456 002,32 €
Passivos remunerados imputáveis as partes de capital	10 = 9 x 3 / 6	19 879 057,59 €	15 020 190,91 €
Afectação dos encargos financeiros	11	2 114 598,68 €	2 114 598,68 €
Encargos com passivos remunerados imputáveis as partes de capital	12 = 10 / 7 x 11	1 216 312,54 €	919 019,75 €
Encargos não dedutíveis declarados		1 105 384,81 €	1 105 384,81 €
Valor a corrigir		110 927,73 €	- 186 365,06 €

De sublinhar uma vez mais que o valor inscrito pela Requerente na Modelo 22 devidamente entregue foi de 1.105.384,81€ e no seu segundo mapa remetido aos SIT fez inscrever 919.019,75€, razão pela qual a correcção seria de 186.365,06€ se tivesse existido a entrega de uma declaração de substituição, que não houve!

Os Passivos Remunerados imputáveis às partes de capital aumentaram no cálculo da ATA e por conseguinte o valor que lhe é imputado a título de juros à parte de capital é maior. Por sua vez os Passivos remunerados imputáveis às partes de capital aumentaram, pela singela razão de que os Activos remunerados diminuíram por terem-lhe sido deduzidos o valor das reavaliações. Em suma, a percentagem proporcional correspondente às Partes de Capital aumentou, mesmo que o valor absoluto das Partes de Capital se tivesse mantido igual.

B. Da relevância da Circular 7/2004 de 30 de Março da Direcção de Serviços do IRC (DSIRC), na correcção de €110.928,03 efectuada.

De tudo o que vem acabado de ser exposto parece ser assim inequívoco que o raciocínio de cálculo utilizado pela ATA se baseou nos princípios da circular 7/2004. No entanto, a verdade é que a correcção realizada se assemelha mais a uma correcção directa da matéria tributável, a qual desconsidera um determinado valor que “in casu” respeita ao justo valor das participações de capital nas participadas, certamente emergentes da transição do POC para o SNC, valor que na lógica que foi seguida pela Requerente de cálculo da proporcionalidade dos juros que deveriam acrescer, foi agora corrigida de forma directa, pela desconsideração de tais valores a título de Justo Valor.

“O tema da indedutibilidade dos encargos financeiros prevista no artigo 32.º, n.º 2 do EBF tem sido amplamente discutido na jurisprudência e também na doutrina, dado o grau de incompletude da previsão legislativa que, em caso de dificuldade ou até mesmo impossibilidade de as SGPS identificarem uma conexão directa e específica entre os recursos financeiros que obtêm e a sua aplicação, na multiplicidade e diversidade das finalidades existentes, deixa em aberto a forma de aplicar o preceito.” Acórdão CAAD processo 18/2018-T

No âmbito do artigo 32.º, n.º 2 do EBF, e das dificuldades da sua aplicação prática, a ATA sentiu a necessidade de publicar uma circular – Circular n.º 7/2004 - que visava esclarecer a forma de repartição dos encargos financeiros, atendendo ao modo de afetação dos financiamentos que originavam os encargos financeiros, considerando a sua aplicação, ou seja, os ativos que tinham sido adquiridos através desses recursos pelas SGPS. Neste sentido, e segundo a ATA, a sobredita Circular mais não faz que densificar o disposto no n.º 2 do artigo 32.º, permitindo ultrapassar as dificuldades práticas de imputação direta dos encargos, tendo demonstrado uma dúvida de princípio quanto à possibilidade da contabilidade poder determinar os valores de juros suportados que correspondem-se às aquisições de partes de capital.

A Requerente, no entanto, coloca em crise o papel jurídico dessa Circular, alegando que a ATA não se limitou a interpretar o n.º 2 do artigo 32.º do EBF, mas criou um método substitutivo do método previsto no preceito legal. Neste sentido, as normas contidas nos pontos 7. e 8. da Circular da DSIRC n.º 7/2004, de 30 de março, mais concretamente a fórmula que aí se prevê, com pretensão de aplicação imperativa, de segregação dos encargos financeiros a que se refere o (à data dos factos) artigo 32.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, é ilegal, apesar da requerente aquando da entrega da sua declaração Modelo 22 de IRC, ter utilizado para cálculo dos valores de juros a acrescer os princípios consignados na mesma circular.

É por esta singela razão que não está em causa, nem pode estar, no presente processo de pronuncia arbitral a qualificação do método previsto na Circular 7/2004, qual o papel das Circulares no Direito Tributário, da ilegalidade da mesma Circular, se a mesma prevê um mecanismo de tributação indirecta, mesmo de eventual inconstitucionalidade que não foi arguida.⁽⁵⁾

- Da análise da perspectiva do ónus da prova

Seríamos tentados a considerar que não se estando na presença de um benefício fiscal, o ónus da prova da existência do que alguns Acórdãos qualificam de método indirecto presuntivo, seria da ATA e por conseguinte, como estaríamos então no campo da tributação indirecta, esse ónus não estaria preenchido.

Seria o que se retiraria da decisão arbitral proferida no processo n.º 738/2015:

“A falta de previsão do legislador abriu, quer a insegurança jurídica patente em toda a conflitualidade emergente das correções feitas pela AT com base na Circular n.º 7/2004, quer, forçoso é reconhecê-lo, uma verdadeira autoestrada de obstrução fácil à aplicação da lei, através do mero recurso a uma opacidade calculada nos fluxos de financiamentos e respetivas afetações. Na ausência de contratos de financiamento vinculados pelo fim da aquisição de uma certa participação financeira, a identificação de umnexo, juridicamente sustentado, entre encargos financeiros suportados e uma concreta aquisição de partes sociais torna-se tarefa inviabilizável com excessiva facilidade, ainda que não fosse inviável de raiz.

Como alega a AT e a Requerente aceita, no caso vertente esta não elaborou qualquer mapa de afetações, apesar de ter sido notificada do projeto de RIT, com as correções atrás especificadas, para exercício do direito de pronúncia. Em casos como este, mostra-se impossível – mas também irrelevante no contexto de um contencioso de mera anulação, pelo que nenhum juízo o Tribunal formula a este respeito – determinar se a impossibilidade de afetação real é autêntica ou é meramente tática.

O que importa para a decisão é que a AT determinou os encargos financeiros que entendeu terem sido suportados pela Requerente para adquirir as participações sociais recorrendo ao método previsto no ponto 7 da Circular n.º 7/2014.”

Há no entanto que relevar um dado inequívoco, qual seja, os elementos contabilísticos da Requerente beneficiam da presunção de veracidade e boa fé nos termos do artigo 75º da LGT.⁽⁶⁾

Repare-se que a requerente no presente pedido de pronúncia arbitral “ataca” a liquidação adicional e não todo o acto de liquidação que eventualmente corresponderia ao cálculo da não dedutibilidade com os gastos de financiamento, pois, podê-lo-ia ter feito através da reclamação necessária e posterior impugnação da sua própria auto-liquidação a seu tempo, ou mesmo, se entendesse que a mesma situação seria enquadrável no art.º 78.º da LGT, mas também não o fez, nem o mesmo por si só, poderia ser objecto de pronúncia arbitral.

O comportamento da Requerente configura assim um autêntico “venire contra factum proprium” quanto à invocação da ilegalidade da aplicação da Circular 7/2004 ao cálculo dos valores de juros (gastos de financiamento), não dedutíveis fiscalmente que ela própria utilizou e fundamentou aquando interpelada para justificar o valor que acresceu.

A mera invocação conforme faz a Requerente no art.º 30.º do seu pedido de que *“Tal questão foi abordada em reunião havida na Direção de Finanças do Porto, na qual a Requerente expressamente solicitou às técnicas dos SIT encarregues do processo de inspeção que o relatório de inspeção viesse a refletir, na senda da abundante jurisprudência e doutrina sobre o tema, a desconsideração não só da correção que pretendiam efetuar, como também a própria aplicação da Circular nº 7/2004, eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade,”*, não é suficiente, não se encontra devidamente provada, carecia de eventualmente ser deduzida a reclamação do art.º 78.º da LGT, nem obedece aos sãos princípios da repartição do ónus da prova. (7).

Uma palavra para também a invocada falta de fundamentação, a qual exemplificativamente foi arguida em sede de audição prévia ao projecto de conclusões de relatório dos SIT.

O dever de comunicação dos fundamentos não se identifica ou confunde com o dever de fundamentação. Como refere Vieira de Andrade, «uma coisa será permitir que do exterior se conheçam as razões da decisão, outra coisa será levar ao exterior o conhecimento delas» (8)

É por isso que os problemas existentes quanto ao incumprimento ou cumprimento defeituoso

do dever de comunicação dos fundamentos não se podem reflectir na validade do acto comunicando. No nosso sistema, as eventuais deficiências que a notificação (ou citação) apresente apenas atingem a eficácia do acto notificando e não a sua perfeição ou validade, pois, como claramente resulta do artigo 132º do CPA e do nº 6º do artigo 77º da LGT, a comunicação do acto constitutivo de deveres e encargos é apenas uma condição de eficácia.

É sabido que a falta ou insuficiência de fundamentação do acto, vício de natureza formal (e não substancial), se verifica quando o respectivo acto não exterioriza de modo claro, suficiente e congruente, as razões por que apresenta determinado conteúdo decisório. Sendo que a falta ou insuficiência de fundamentação não se confunde com o vício decorrente de erro sobre os pressupostos (este ocorre quando, apesar de o autor do acto ter dado a conhecer as razões em que suporta a decisão, tais razões não são, todavia, apropriadas ou suficientes ou demandavam diversa solução).

Este direito à fundamentação, relativamente aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, decorria já do art. 1.º, n.º 1, als. a) e c) do DL n.º 256-A/77, de 17/6 e tem hoje consagração constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias consagrados no Título II da parte 1.ª da CRP - art. 268.º. (9)

E dado que este dever legal de fundamentação tem, «a par de uma função exógena - dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do acto ou pela sua impugnação -, uma função endógena consistente na própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada, séria e isenta.» (ac. STA, de 2/2/2006, rec. n.º 1114/05), então, essa fundamentação deve ser contextual e integrada no próprio acto (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do acto um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

E caso a fundamentação seja feita por forma remissiva (por adesão ou remissão para anterior parecer, informação ou proposta), estes constituirão parte integrante do respectivo acto administrativo: este acto integra, então, nele próprio, o parecer, informação ou proposta para os quais se remete e estes terão, assim, em termos de legalidade, que satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Assim, utilizando a linguagem da jurisprudência, o acto só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto administrativo (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto, sendo, portanto, essencial que o discurso contextual lhe dê a conhecer todo o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito que suportam a decisão ou os motivos por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro. Ela visa

«esclarecer concretamente as razões que determinaram a decisão tomada e não encontrar a base substancial que porventura a legitime, já que o dever formal de fundamentação se cumpre “pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis, enquanto a fundamentação substancial exige a existência de pressupostos reais e de motivos correctos susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo”. O discurso fundamentador tem de ser capaz de esclarecer as razões determinantes do acto, para o que há-de ser um discurso claro e racional; mas, na medida em que a sua falta ou insuficiência acarreta um vício formal, não está em causa, para avaliar da correcção formal do acto, a valia substancial dos fundamentos aduzidos, mas só a sua existência, suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer as razões da decisão.» (10)

Especificamente, também a decisão em matéria de procedimento tributário exige sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo essa fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os integrantes do relatório da fiscalização tributária, e devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo (cfr. o art. 77º da LGT), tendo-se como constitucionalmente adequada a fundamentação que respeite os mencionados princípios da suficiência, da clareza, e da congruência e que, por outro lado, seja contextual ou contemporânea do acto, não relevando a fundamentação feita a posteriori. (11)

A verdade é que a fundamentação do acto tributário de liquidação exprime, em termos claros, suficientes, congruentes e inteligíveis, o critério legal e a motivação da mesma, ficando cumprida a dupla função de controlo endógeno e exógeno da legalidade de tais actos tributários e não ocorre insuficiência de fundamentação.

Não ocorrem assim quaisquer ilegalidades que afectem o acto tributário na parte em que corrigiu o valor a acrescer ao lucro tributável, ou o que é o mesmo, que não aceitou como custo fiscal o valor de €110.928,03 ao lucro tributável individual da requerente.

Uma última palavra, quanto à eventual violação do princípio da especialização dos exercícios. Exactamente pelo desconhecimento no final de um determinado exercício em termos de imprevisibilidade ou desconhecimento manifesto de uma dará realidade, é

possível que se efectuem os acertos respectivos em outros exercícios, desde que os mesmos sejam aceites como custo fiscal e não meramente contabilístico, o que a lei aceita e admite. Não existe assim nenhuma violação do princípio da especialização dos exercícios.

C. Da bondade das correcções efectuadas pela ATA à C..., corrigindo o resultado tributável no montante de €6.790,00, no campo 774, do quadro 07, da declaração periódica de rendimentos Mod. 22 do IRC, relativo à retificação do valor deduzido pela Requerente a título de criação líquida de posto de trabalho, art.º 19.º, do EBF e quanto à B..., corrigindo o resultado tributável no montante de €16.176,45, no campo 774, do quadro 07, da declaração periódica de rendimentos Mod. 22 do IRC, também relativo à rectificação do valor deduzido a título de criação líquida de posto de trabalho, art.º 19.º, do EBF, correcções com impacto no resultado fiscal consolidado da requerente.

C.1 Quanto à B... S.A.

De acordo com o relatório da inspecção tributária elaborado pelos SIT, lê-se:

“No exercício de 2013, tal como havia efetuado em 2012, a B... inscreveu no quadro 07 da Mod 22, precisamente no campo 774, referente aos benefícios fiscais, a verba de 35.140,82, relativa à majoração dos gastos com pessoal no âmbito do Benefício fiscal para a Criação Líquida de Postos de Trabalho, estatuído no artigo 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Este benefício fiscal é calculado para a generalidade dos trabalhadores de uma determinada entidade, depois de verificado o requisito global inerente à efetiva criação de emprego, mas cada trabalhador é ilegível (sic) individualmente atendendo a sua ilegibilidade (sic) também a critérios pessoais, designadamente os requisitos referentes à idade ou mesmo à condição de desempregado de longa duração.

Para uma entidade poder aceder ao benefício fiscal da criação de emprego, deve num determinado ano, verificar-se a criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, sendo que essa resulta de uma diferença positiva entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 do artigo 19º do EBF e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

A B... enquadrrou como elegíveis para a quantificação deste benefício, onze trabalhadores, dois contratados em 2012 e nove em 2013, que identificamos no quadro seguinte (conforme informação fornecida pela B...)

Funcionário		Data		Idade à data de
N.º	Nome	Efetividade	Nascimento	Efetividade
...	M...	05-01-2012	23-03-1989	22,8
...	N...	01-11-2012	19-05-1981	31,5
...	O...	01-04-2013	18-08-1977	35,6
...	S...	10-07-2013	20-03-1988	25,3
...	T...	12-07-2013	17-07-1981	31,99
...	U...	24-10-2013	02-03-1983	30,6
...	P...	01-11-2013	13-09-1985	28,1
...	W...	05-07-2013	26-05-1993	20,1
...	X...	02-01-2013	20-06-1980	32,5
...	Y...	01-10-2013	11-03-1979	34,6
...	Z...	02-09-2013	08-09-1981	31,98

Como expomos de seguida, quatro destes funcionários, que identificamos no quadro seguinte, não reuniam todos os requisitos para serem elegíveis no tocante à criação líquida de postos de trabalho estatuída no artigo 19º do EBF, tanto em 2013 como em 2012.

Funcionário		Data		Idade à data de
N.º	Nome	Efetividade	Nascimento	Efetividade
...	M...	05-01-2012	23-03-1989	22,8
...	N...	01-11-2012	19-05-1981	31,5
...	O...	01-04-2013	18-08-1977	35,6
...	P...	01-11-2013	13-09-1985	28,1

Nos casos da primeira, terceira e quarta funcionaria identificadas no quadro anterior, a inelegibilidade decorre desde logo de as mesmas terem “entrado” ao serviço da B... através de contratos de cedência de posição contratual, situação que nestes casos em concreto não configuram, à luz do Código do Trabalho, criação de postos de trabalho na esfera da B... mas sim na esfera das cedentes, sendo que em algum/alguns dos casos podem existir outros requisitos que não se verificam.

No caso da segunda funcionaria, apenas dispomos de um contrato de trabalho realizado com uma sociedade relacionada da B... .

Analisando mais concretamente cada um dos casos das cinco funcionárias cuja admissão não configura uma entrada elegível para efeitos do artigo 19º do EBF temos que:

** Relativamente a M..., é de referir que a mesma ingressou como funcionária da B... em 2012.01.05, data a que reportam os efeitos da “cessão da posição contratual de empregador a título gratuito”, datada de 2012.01.18 realizada entre a B... e a entidade relacionada R..., SA, NIPC ... (R...).*

Apesar de esta funcionária ingressar nessa data ao serviço da B..., a mesma já possuía ao abrigo do Código do Trabalho um contrato de trabalho sem termo com a R... desde 2011.02.28.

Tendo a mesma, ingressado na B... por via do contrato de “cessão de posição contratual de empregador a título gratuito” mantendo todos os direitos inerentes ao contrato inicialmente estabelecido com a R..., nomeadamente a sua antiguidade que reporta a 2009.09.01, a sua entrada ao serviço da B... não releva para efeitos da criação líquida de postos de trabalho, pois em termos legais a criação desse posto de trabalho ocorreu na esfera da referida R... e os fiscais não são transmissíveis.

No que concerne à funcionária N..., o contrato de trabalho inicial a termo certo realizado com a sociedade C..., SA, NIPC..., está datado de 2002.06.01, donde decorre que a efetividade se verificou já há alguns anos.

Esta funcionária “terá” transitado para a B... via cessão da posição contratual, contudo não nos pudemos alargar nestes comentários por razões imputáveis a B... pois apesar de notificada para o efeito não nos remeteu o contrato estabelecido com esta funcionária.

Do exposto decorre que esta funcionária não é elegível para efeitos da criação líquida de postos de trabalho, pois desde logo não nos foi remetido o contrato pelo qual ingressou na B..., impossibilitando a verificação do tipo de contrato (contrato a termo ou sem termo), mas, ainda que este requisito estivesse cumprido, afigura-se que estaríamos na posse de mais um contrato de “cessão de posição contratual de empregador a título gratuito”, com a manutenção por parte do trabalhador de todos os direitos inerentes ao contrato de trabalho inicialmente estabelecido com o C..., SA concretamente a sua antiguidade que reporta no caso concreto a 2002.06.01, motivos pelos quais esta funcionária também não elegível para os efeitos previstos no artigo 19º do EBF

A funcionária O... viu o contrato estabelecido em 2000.08.01 com a sociedade G..., SA, NIPC ... (G...), sociedade relacionada com a B... nos termos do artigo 63º do CIRC, ser convertido em contrato sem termo quando ainda ao serviço do G... .

Apesar de esta funcionária ingressar na B... em 2013.04.03, esse ingresso ocorreu por via do contrato de “cessão de posição contratual de empregador a título gratuito” mantendo a funcionária todos os direitos inerentes ao contrato inicialmente estabelecido com a G..., nomeadamente a sua antiguidade que reporta a 2000.08.01. Deste modo a sua entrada ao serviço da B... não releva para efeitos da criação líquida de postos de trabalho, pois em termos legais a criação desse posto de trabalho ocorreu na esfera do referido G... e os fiscais não são transmissíveis.

A funcionária P... viu o contrato a termo estabelecido em 2006.05.29 com a sociedade C..., SA, NIPC ... (C...), sociedade relacionada com a B... nos termos do artigo 63º do CIRC, ser convertido em contrato sem termo quando ainda ao serviço do C..., em 2007.11.30,

Apesar de esta funcionária ingressar na B... em 2013.11.01, esse ingresso ocorreu por via do contrato de “cessão de posição contratual de empregador a título gratuito” mantendo a funcionária todos os direitos inerentes ao contrato inicialmente estabelecido com o C..., nomeadamente a sua antiguidade que reporta a 2006.05.29.

Deste modo a sua entrada ao serviço da B... não releva para efeitos da criação líquida de postos de trabalho, pois em termos legais a criação desse posto de trabalho ocorreu na esfera do referido C... e os benefícios fiscais não são transmissíveis.

Da não elegibilidade destas quatro funcionárias atrás elencadas, resulta que o montante de 35.140,82 inscrito no campo 774 do Quadro 07 da declaração de rendimentos do ano de 2013, referente a majoração dos gastos pessoal no âmbito do Benefício fiscal para a Criação Líquida de Postos de Trabalho estatuído no artigo 19º do EBF não é o valor corretamente atribuível ao mesmo.

No quadro seguinte apresentamos o valor que deveria ter sido inscrito no referido campo 774, e que seria de €18 844,37 do qual, face ao valor inscrito pela B..., resulta uma correcção desfavorável à mesma de €16.296,45.”

DIVISÃO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA - I

Funcionário		Data		Idade à data de Efectividade	Salários	Seg. Social	Encargos Majoráveis	Majoração antes de limite	Limite	Majoração exerce
N.º	Nome	Efectividade	Nascimento							
...	S...	10-07-2013	20-03-1988	25,3	8.292,97	1.999,55	10.292,52	2.465,00	3.255,48	2.465,00
...	T...	12-07-2013	17-07-1981	31,99	3.691,46	888,36	4.579,82	2.153,00	3.218,27	2.153,00
...	U...	24-10-2013	02-03-1983	30,6	11.896,47	2.849,03	14.745,50	1.994,00	1.283,59	1.283,59
...	W...	05-07-2013	26-05-1993	20,1	7.221,32	1.738,95	8.960,27	2.209,00	3.348,49	2.209,00
...	Y...	01-10-2013	11-03-1979	34,6	10.398,10	2.476,18	12.874,28	6.437,00	1.711,45	1.711,45
...	Z...	02-09-2013	08-09-1981	31,98	13.752,34	3.298,29	17.050,63	8.525,00	2.250,93	2.250,93
...	X...	02-01-2013	20-06-1980	32,5	34.744,47	11.007,76	45.752,23	22.876,00	6.771,40	6.771,40
Majoração aceite nos termos do artigo 19º do EBF										18.844,37

- O Direito
- O benefício fiscal em causa – sua caracterização
- A evolução do regime jurídico

A norma jurídica que prevê a majoração de encargos cuja aplicabilidade se questiona, é (foi), o artigo 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, referente a criação de emprego ⁽¹²⁾, mas tem sido objecto de diversas alterações pelo que importa recordar a evolução do respectivo regime e identificar o vigente na altura da ocorrência da situação dos autos.

Este tipo de incentivo foi inserido no Estatuto dos Benefícios Fiscais em 1998 pela Lei nº 72/98, de 3 de Novembro, ⁽¹³⁾ que aditou ao EBF o artigo 48.º-A, com a epígrafe “Criação de empregos para jovens”.

Na redacção inicial, o artigo 48º-A dispunha: 1. Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%. 2. Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional. 3. A majoração referida no nº 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho.”⁽¹⁴⁾

Na sequência da reforma introduzida pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, com alterações aos Códigos do IRS, IRC e no EBF, seguida de revisão global e publicação dos articulados dos referidos Códigos, pelo Decreto-Lei nº 198/2001, de 3 de Julho, a matéria veio a constar do artigo 17º do EBF, mantendo a epígrafe “criação de emprego para jovens”, com a seguinte redacção : “1-Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de

trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.2 - Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.3 - A majoração referida no n.º 1 tem lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho”.

O n.º 2 do referido art. 17º do EBF foi alterado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, passando a dizer: “Para efeitos do disposto no número anterior (15), o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado”.

Ora, este incurso pelo elemento histórico, visa além de se tentar “enclausurar” uma interpretação racional legislativa, melhorando assim os cânones interpretativos, tem também subjacente a heterogeneidade dos elementos constitutivos dos contratos de trabalho.

Na verdade, verifica-se que a ATA coloca também o seu ênfase na antiguidade dos contratos, a nosso ver mal, pois o que releva não é a antiguidade que se reporta ao início da relação laboral sustentada num contrato de trabalho a termo, mas antes, a data e com quem, foi celebrado o contrato de trabalho por tempo indeterminado.

Podemos desde já confirmar a posição da ATA quanto à exclusão do benefício à criação líquida de emprego, da funcionária N..., não pelo facto do contrato de trabalho poder reportar a 2002 e logo em tese enquadrável por outro bloco legislativo, mas sim pela singela razão de que *“notificada para o efeito não nos remeteu o contrato estabelecido com esta funcionária.”*

Mas continuemos o excursus histórico-legislativo.

O regime veio a sofrer alterações sensíveis com o Orçamento de Estado para 2007, aprovado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, em que o art. 17º passou a ter a epígrafe “Criação de emprego”(16). O âmbito de aplicação estendeu-se “ao desemprego de longa duração, adoptando, quer no caso dos jovens, quer no caso dos desempregados de longa duração, os conceitos utilizados para efeitos de acesso ao benefício na área da segurança social, e, no plano das entidades empregadoras, possibilitando o acesso ao benefício aos empresários em nome individual com contabilidade organizada, mas neste caso excluindo

do direito aos benefícios os membros do respectivo agregado familiar que lhe prestem serviço.”⁽¹⁷⁾.

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

Posteriormente, assinala-se ainda as seguintes alterações:

O Decreto-Lei nº 108/2008, de 26 de Junho, reconhecendo o elevado número de alterações ocorridas, já depois de 2001, no EBF, aprovado pelo Decreto-Lei nº 215/89, de 1 de Julho, veio proceder a uma nova republicação com o objectivo de consolidar, actualizar e harmonizar o Estatuto. Aproveitou-se para efectuar correcções materiais e foi aprovada uma tabela de equivalências de disposições ⁽¹⁸⁾;

A Lei nº 10/2009, de 10 de Março ⁽¹⁹⁾, introduziu alterações no nº 2 do artigo 19º, na alínea a), aumentando o limiar superior de idade na definição de jovens desempregados e, na alínea b), diminuindo o tempo de inscrição no centro de emprego, para definição de desempregado de longa duração;

A Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o OE para 2010, previu no artigo 115º, sob a epígrafe “Reforço dos benefícios fiscais à criação de emprego em 2010 “Durante o ano de 2010, o benefício fiscal previsto no artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, é cumulável com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho”;

A Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o OE para 2011, alterou o nº 6 “O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC.”;

A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, procedendo a um balanço dos benefícios fiscais abrangidos pela cláusula de caducidade (art. 3º EBF), prorrogou os incentivos fiscais à criação de emprego ⁽²⁰⁾ .

O art.º 4.º da Lei 43/2018 de 4 de Agosto procedeu à revogação do art.º 19.º, do EBF.

Seríamos tentados a dissertar sobre o início do vínculo contratual sem termo (ou por tempo indeterminado), para efeitos de um hipotético enquadramento legislativo. Mas não é necessário. Seria apenas para efeitos da caducidade do benefício.

Resulta da matéria de facto dada como provada que todos os trabalhadores (exceptuando a trabalhadora N... que conforme se viu, deve ser excluído o seu direito à dedução pelas razões apontadas) que todos eles adquiriram esse vínculo em sociedades pertencentes ao grupo e antes de terem transitado para a Requerente por via de um contrato de cessão de posição contratual.

Numa transmissão de posição contratual, todos os direitos e obrigações reportam-se à data do início da relação laboral com o cedente.

Em termos gerais, a figura da cessão da posição contratual, disciplinada nos arts. 425º a 427º do CC, corresponde a uma modificação subjetiva do negócio jurídico de um dos contraentes, com o consentimento do outro e sem alteração do conteúdo do negócio.

Aplicada ao contrato de trabalho, por força da cessão da posição contratual do empregador opera-se uma transferência definitiva do trabalhador do âmbito da organização empresarial do primitivo empregador para a organização empresarial do novo empregador. Esta transferência do trabalhador, por essa via, tanto pode ser utilizada por empresas por qualquer modo ligadas como por empresas sem qualquer ligação entre si, se bem que seja no âmbito das empresas coligadas que maior campo de aplicação tem por os estreitos laços entre as empresas do grupo facilitarem a sua aplicação.

Tem a vantagem de, promovendo a substituição de um empregador por outro, com a conseqüente transferência do trabalhador da organização do primitivo empregador para a do seu substituto, manter a continuidade do vínculo contratual na esfera do trabalhador e com o mesmo conteúdo. Assim, operada a transmissão da posição contratual do empregador no contrato de trabalho, o trabalhador não só conserva na nova empresa o estatuto que detinha na empresa de origem, como não vê interrompida a contagem da antiguidade. Por sua parte, o novo empregador assume todos os direitos e deveres detidos pelo anterior empregador, que assim, desaparece do vínculo contratual. ⁽²¹⁾, ⁽²²⁾

A responsabilidade pelos eventuais créditos remuneratórios está sujeita à aplicação do de um regime de responsabilidade solidária das sociedades de um grupo pelos créditos laborais, estabelecido no art. 334º do CT, ou de cláusula de garantia do cumprimento das obrigações transmitidas, inserida no negócio transmissivo, ao abrigo do art. 426º, nº2 do CC.

Antes de continuarmos a nossa análise somos obrigados a abrir um parêntesis. No RIT final, lê-se:

“1 - Enquadramento das correcções

As correcções propostas por estes serviços consubstanciam-se na desconsideração de quatro funcionárias incluídas peia B... na majoração realizada com referência à criação líquida de postos de trabalho, decorrente da entrada das mesmas ao serviço da B... ter ocorrido via cessão de posição contratual e tendo a efetividade das mesmas ocorrido na esfera da cessionária, resultando que na esfera da B... não se verifica relativamente às quatro funcionárias a criação de novos postos de trabalho.” (sublinhado nosso)

A utilização do vocábulo cessionária é feita mais vezes... *“Nos referidos direitos que são mantidos pelas funcionarias, inclui-se a antiguidade, donde decorre que a criação destes postos de trabalho ocorreu individualmente, na data em que relativamente ao contrato inicial (na esfera da sociedade cessionária) se verificou a efetividade”*

“No caso destas quatro funcionarias, a efetividade ocorreu na esfera das cessionárias pelo que qualquer benefício fiscal seria na esfera das mesmas, motivo pelo qual na esfera da B... as mesmas não relevam para efeitos de verificação e quantificação da criação líquida de postos e trabalho.”

“...evitando ter que proceder à liquidação dos direitos a nível monetário que os mesmos já haviam adquirido em função dos anos de trabalho prestado na esfera das cessionárias.”

A utilização indevida deste vocábulo, segundo julgamos depreender, pois acreditamos que se quereria mencionar “cedentes”, dificulta e em muito o nosso trabalho, mas não é motivo para um “non liquet”.

Já existiu uma tentativa de uniformização de jurisprudência com base em factos muito perto dos que concernem ao presente processo. A mesma é observável no Acórdão do Pleno da Secção do STA, Processo, 01447/13, datado de 04-06-2014, Francisco Rothes, onde se requeria a uniformização quanto a uma questão fundamental de Direito, recurso interposto no âmbito do processo da CAAD, Decisão Arbitral proc134/12 – T, sendo o Acórdão fundamento do STA, Proc 0248/09 de 2009/09/23.

O STA veio a decidir pela inexistência de oposição.

No entanto, o mesmo Acórdão faz uma análise quase interpretativa do Acórdão do STA exarado no processo 0248/09, de 2009/09/23, que consideramos relevante para a decisão dos presentes autos:

“2.2.2.2.2 No acórdão fundamento, o Supremo Tribunal Administrativo negou provimento ao recurso interposto de uma sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida por uma sociedade contra a liquidação adicional de IRC que lhe foi efectuada com referência ao ano de 2002 por ter aceite como legal a correcção ao lucro tributável efectuada pela AT, que entendeu que, para efeitos de aplicação do benefício fiscal por criação líquida de postos de trabalho, à data previsto no art. 17.º do EBF, não podia considerar-se como criação de postos de trabalho a mera transferência de trabalhadores através da cessão da posição contratual do contrato de trabalho entre empresas do mesmo grupo, pois essa cessão não consubstanciava a criação de postos de trabalho, uma vez que «o acordo de cessão de posição contratual não é um contrato sem termo».

A questão que aí cumpria dirimir era a de saber se, pela via da cessão de posição contratual, a Recorrente admitiu ao serviço novos trabalhadores, em termos tais que, tendo-se verificado um aumento líquido do número de trabalhadores contratados por tempo indeterminado, se verificou a criação líquida de postos de trabalho.

Na situação fáctica aí sob análise, a sociedade impugnante tinha celebrado com outras empresas do mesmo grupo acordos de “cessão de posição contratual de contrato de trabalho” e pretendeu relevar para efeitos de criação líquida de postos de trabalho, enquanto condição para usufruir do benefício previsto à data no n.º 1 do art. 17.º do EBF, o número de trabalhadores relativamente aos quais surge como cessionária da posição contratual das respectivas entidades patronais.

O acórdão eleito pela Recorrente como fundamento, pese embora, salvo o devido respeito, não ser absolutamente inequívoco – na medida em que a extensa citação de um acórdão anterior do Supremo Tribunal Administrativo (Referimo-nos ao acórdão de 11 de Outubro 2006, proferido no processo n.º 723/06, publicado no Apêndice ao Diário da República de 16 de Novembro de 2007 (<http://dre.pt/pdfgratisac/2006/32240.pdf>), págs. 1507 a 1515, também disponível em

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/251b47ae5e9f66e98025720c004f4a82?OpenDocument.) e do respectivo sumário doutrinal poderá ter prejudicado a compreensão imediata da sua fundamentação –, considerou que essa transferência de trabalhadores não podia relevar como criação líquida de postos de emprego.”

Salvo o devido respeito aderimos na íntegra a este entendimento.

Na verdade, o que está em causa é a (não) existência de um contrato de trabalho por tempo indeterminado ex-novo na entidade cessionária que em consequência implicará o não preenchimento desse requisito.

Igual conclusão se retiraria se o enfoque fosse realizado pelo prisma da caducidade do benefício, que como se sabe, apenas é exequível durante 5 anos após a sua celebração, sobre três dos quatro trabalhadores, exceptuando a funcionária M... .

Pelas razões apontadas também improcede a impugnação quanto a este segmento.

C.2 Quanto à C... S.A.

De acordo com o relatório da inspecção tributária elaborado pelos SIT, lê-se:

III.1. Correções à matéria tributável em sede de Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (IRC)

No exercício de 2013, a C... inscreveu no quadro 07 da Mod.22, precisamente no campo 774 referente aos benefícios fiscais a verba de 177.311,50 , sendo 173.433,80 , referentes a majoração dos gastos com pessoal no âmbito do Benefício fiscal para a Criação Líquida de Postos de Trabalho estatuído no artigo 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

O benefício fiscal da criação de emprego, previsto no artigo 19º do EBF. é calculado para a generalidade dos trabalhadores de uma determinada entidade, depois de verificado o requisito global inerente a efetiva criação de emprego, mas cada trabalhador é ilegível (sic) individualmente atendendo a sua ilegibilidade (sic) também a critérios pessoais, designadamente os requisitos referentes a idade ou mesmo a condição desempregado de longa duração.

Para uma entidade poder aceder ao benefício fiscal da criação de emprego, deve num determinado ano, verificar-se a criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, sendo que essa resulta de uma diferença positiva entre o número de

contratações elegíveis nos termos do n.º 1 do artigo 19º do EBF e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

Conforme informações recolhidas, a C... enquadrou como elegíveis para a quantificação deste benefício quarenta e um trabalhadores, distribuídos pelos anos de 2008, 2009 e 2010.

Destes funcionários, foi analisada, por amostragem aleatória, a situação individual de dez.

Em relação a um deles, mais precisamente o funcionário Q..., NIF:..., verificamos que não reunia todas as condições para que a C... pudesse considerar o seu ingresso uma entrada elegível para efeitos do artigo 19º do EBF, pelos seguintes motivos:

O mesmo ingressou como funcionário do C... em 2004.03.01, com contrato de trabalho a termo, certo por um prazo de 6 meses;

- Em 2009.01.01, o trabalhador passou a ingressar os quadros da C..., através de um acordo de cessão de posição contratual entre sociedade I..., ACE, NIF: ... e a C..., mantendo a antiguidade que detinha no momento da admissão na C..., mais precisamente 2004.03.01.*

- Apesar de este funcionário ingressar nessa data ao serviço da C..., o mesmo já possuía ao abrigo do Código do Trabalho um contrato de trabalho sem termo com a própria C... desde 2004,01.03, conforme se constata pelo acordo de cedência de posição contratual que nos foi remetido pelo sujeito passivo em análise, celebrado em 2009.01.01, pelo que a sua entrada ao serviço da C... não releva para efeitos da criação líquida de postos de trabalho.*

** Acresce o facto de que o mesmo anteriormente mantinha, desde 2008.01.02, um contrato de trabalho de trabalho por tempo indeterminado, com a sociedade I..., ACE, NIF:Deste modo a sua entrada ao serviço da C... também não relevaria para efeitos da criação líquida de postos de trabalho, pois em termos legais a criação desse posto de trabalho ocorreu na esfera da sociedade I..., ACE e os benefícios fiscais não são transmissíveis.*

O valor considerado como benefício fiscal foi o seguinte:

O valor considerado como benefício fiscal foi o seguinte:

Data de Nascimento	Data de Efetividade	Ultimo dia do ano	Remunerações relevantes	Segurança Social (Entidade Empregadora)	Total Encargos Majoráveis em 2013	Majoração antes limite	Limite: 14*SMN	Majoração após limite
22-02-1976	01-01-2009	31-12-2013	12.751,65 €	3.053,80 €	15.805,45 €	7.902,73 €	6.790,00 €	6.790,00 €

...

Do exposto resulta uma correcção ao lucro tributável declarado nos mesmos montantes ascendendo assim o lucro tributável ao seguinte montante:"

ANO DE 2013		Valor
LUCRO TRIBUTÁVEL DECLARADO		1.422.233,45 €
Correcção à criação líquida de trabalho Art.º 19.º do EBF - campo 774 - Q07		6.790,00 €
LUCRO TRIBUTÁVEL corrigido		1.429.023,45 €

Apesar desta Inspeção tributária ter sido realizada por outro inspector, a fundamentação utilizada para contraditar o vertido no direito de audição do Requerente ao projecto de conclusões do relatório é quase literalmente igual. Certamente por essa razão, desconhecendo-se qual dos dois relatórios poderá ter servido de inspiração ao outro, o Requerente terá sido induzido em erro e levado a dirimir a questão da transmissibilidade dos benefícios fiscais em ambos os casos.

No entanto, apenas está em causa o facto do funcionário ter já um contrato de trabalho com a C... conforme se retira do seguinte excerto:

“As correcções propostas por estes serviços consubstanciam-se, na desconsideração do funcionário Q..., NIF:..., incluído pela C... na majoração realizada com referenda à criação líquida de postos de trabalho.

O funcionário em causa, conforme documentos que nos foram remetidos, detinha desde 2004 vínculo contratual sem termo, ou seja era efetivo, na sociedade C... . Em 2008, passou por uma empresa do grupo, I..., ACE, NIF:..., via cessão de posição contratual onde manteve todos os direitos, e regressou a C... em 2009, também via cessão de posição contratual, mantendo também todos os direitos que detinha.

Nos referidos direitos que são mantidos pelo funcionário, inclui-se a antiguidade, donde decorre que a criação deste posto de trabalho ocorreu individualmente, na data em que relativamente ao contrato inicial se verificou a efetividade, pelo que a entrada do mesmo ao serviço da C... não configura uma criação líquida de postos de trabalho, logo não se

encontram reunidos os pressupostos para que pudesse ser considerado o seu ingresso como uma entrada elegível para efeitos do artigo 19º do EBF e assim beneficiar do benefício fiscal associado.”

Neste caso concreto, além de ser alocada toda a fundamentação que defendemos quanto ao caso da B..., ainda “chocamos” com outra limitação, qual seja a prevista no número 5, do art.º 19.º do EBF que reza:

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

Ora, provado que o contrato de trabalho por tempo indeterminado com a C... é de 2004, a existir algum direito o mesmo caducou a partir do exercício de 2009 (inclusive), pelo que tratando-se “in casu” do exercício de 2013, há muito que esse direito – a existir, teria deixado de existir.

Uma última palavra para a natureza do processo de anulação tributário.

Os princípios da verdade material e do inquisitório constituem de forma pacífica, limites e conteúdos da actuação da ATA.

A ATA, no exercício da sua competência de fiscalização da conformidade da actuação dos contribuintes com a lei em matéria tributária, actua no uso de poderes estritamente vinculados, submetida ao princípio da legalidade, cabendo-lhe o ónus de prova da existência de todos os pressupostos do acto de liquidação adicional. Por outro lado, a ATA, no âmbito do procedimento tributário, está sujeita ao princípio do inquisitório (cfr.artº.58, da L.G.T.), o qual é um corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua actuação. Este dever de imparcialidade reclama que a Fazenda Pública procure trazer ao procedimento todas as provas relativas à situação fáctica em que vai assentar a decisão, mesmo que elas tenham em vista demonstrar factos cuja revelação seja contrária aos interesses patrimoniais da Administração. Mais se deve realçar que o órgão instrutor pode utilizar, para conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento, todos os meios de prova admitidos em direito (cfr.artº.72, da L.G.T.).

Este dever imposto à ATA de averiguar a verdade material não dispensa os contribuintes da obrigação de colaborarem na produção de provas, como se prevê no artº.59, da L.G.T. Por outro lado, a previsão desta obrigação da Fazenda Pública de averiguar os factos relevantes para a decisão não significa que ela tenha o ónus da prova desses factos, pois apenas a insuficiência probatória de factos constitutivos dos direitos por si invocados é valorada processualmente contra ela (artº.74, nº.1, da L.G.T.).

O princípio da verdade material está consagrado no artº.6, do R.C.P.I.T., e impõe que a Administração Tributária, no âmbito do procedimento de inspecção, procure recolher os elementos probatórios que possibilitem mais tarde fundamentar o acto tributário que venha a ser praticado. Trata-se de investigar e apurar o correcto cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos e, com base nessa investigação, recolher elementos que permitam apurar a eventual existência de irregularidades.

Para a boa concretização da sua finalidade a ATA deve assegurar o efectivo respeito pelos direitos fundamentais e garantias dos contribuintes.

Concluindo, o princípio da verdade material fixa aquele que deve ser o objectivo do procedimento inspectivo - a descoberta da verdade material. Este princípio é uma concretização do examinado princípio do inquisitório (enunciado no artº.58, da L.G.T., como princípio geral do procedimento tributário), sendo postulado pela natureza pública e indisponível da relação jurídico-tributária, assim abrangendo, por isso, os seus elementos de facto.⁽²³⁾

“A cumulação de pedidos que é admitida em larga escala no processo administrativo, representa uma real transformação no sistema da justiça administrativa, visto que, superando os obstáculos da diferença de competência ou de trâmite, permite ultrapassar, na maior parte dos casos, as limitações e as consequências nefastas que podiam apontar-se à rigidez dos meios processuais, designadamente quanto à obtenção de uma decisão que confira aos particulares uma tutela efectiva e em tempo útil.

É a possibilidade de cumular pedidos, “mesmo quando aos pedidos cumulados correspondam diferentes formas de processo, ou Tribunais de hierarquia distinta” (art.º 5.º, n.º 1), que permite obter, por exemplo, juntamente com a anulação de um acto, não só a condenação à prática do acto devido, mas também a reconstituição da situação hipotética, a anulação de um contrato celebrado, o reconhecimento de um direito, uma

condenação na adopção ou abstenção de uma conduta, uma indemnização, ou tudo isso quando anteriormente era necessário utilizar vários meios, em tempos sucessivos, com condições processuais diversas, por vezes em diferentes Tribunais.

Acrece que a ideia da cumulação de pedidos não se manifesta apenas no momento inicial da proposição da acção, também se prolonga ao longo da vida do processo, admitindo-se a vários propósitos, a cumulação sucessiva, apesar de implicar a modificação objectiva da instância.

...

E a mesma ideia está na base da cumulação do pedido de condenação à prática de acto devido com o de anulação de um acto de deferimento parcial praticado na pendência do processo, ou de alargamento da causa de pedir em forma de indeferimento.

...

Nesse sentido talvez se possa afirmar que a cumulação de pedidos constitui associada ao alargamento da protecção cautelar, a mudança mais significativa que a reforma produziu para assegurar um acesso efectivo dos particulares à justiça administrativa e aquela que vai implicar uma maior capacidade de adaptação do Juiz para adequação do processo às necessidades práticas.”⁽²⁴⁾

Esta “revolução” mais no campo teórico do que no campo material, teve ainda um reforço acentuado com a reforma operada pelo Decreto Lei 214-G/2015, de 2/10, de que a título de mero exemplo se retira a alteração do art.º 3.º, do CPTA,

Artigo 3.º

[...]

1 — [...].

2 — [...].

3 — Os tribunais administrativos asseguram os meios declarativos urgentes necessários à obtenção da tutela adequada em situações de constrangimento temporal, assim como os meios cautelares destinados à salvaguarda da utilidade das sentenças a proferir nos processos declarativos.

4 — Os tribunais administrativos asseguram ainda a execução das suas sentenças, designadamente daquelas que proferem contra a Administração, seja através da emissão de

sentença que produza os efeitos do ato administrativo devido, quando a prática e o conteúdo

deste ato sejam estritamente vinculados, seja providenciando a concretização material do que foi determinado na sentença

Esta alteração de configuração do processo administrativo, não teve acompanhamento em 17 anos, por parte do contencioso tributário, que se qualifica meramente como um contencioso de anulação, à imagem da natureza do contencioso administrativo antes da reforma operada pela Lei 15/2002, de 22 de Fevereiro.

Apesar de ser hodiernamente pacífico que o acto tributário é divisível e que pode ser anulado parcialmente, declarando-se a legalidade da parte que não é ilegal, apelando-se à natureza de plena jurisdição da sentença de anulação parcial do acto, invocando razões ligadas aos princípios processuais da economia processual e ligadas ao próprio âmbito do contencioso de mera anulação, a verdade é que *“por outro lado, por razões ligadas ao próprio âmbito do contencioso de mera anulação, num sistema de administração executiva como o nosso, no qual os limites à plena jurisdição só serão de aceitar em relação àqueles aspectos da acção administrativa em que a plena jurisdição implique para o juiz tributário, enquanto juiz administrativo, a prática de actos que afrontem o núcleo essencial da função administrativa – neste sentido Casalta Nabais, in Direito Fiscal, 6ª ed., pág. 421/422 e Saldanha Sanches, in Fiscalidade, 7/8, Julho-Outubro de 2001, págs. 63 e segs.”*⁽²⁵⁾

Ora, sem cuidarmos até da maior limitação que o Tribunal Arbitral poderá ter em virtude de se encontrar delimitado quanto à tal competência pelo disposto no Decreto Lei 10/2011, de 20 de Janeiro, o acto de autoliquidação realizado pelo Requerente constitui em si mesmo um acto administrativo-tributário, devidamente sedimentado que por ser de autoliquidação careceria de reclamação administrativa necessária, qualquer pronuncia sobre o mesmo violaria o núcleo da função administrativa, caso administrativo julgado, razão pela qual a classificação da correcção realizada o foi pela ATA como sendo meramente aritmética. ⁽²⁶⁾

Não olvidar ainda que o objecto do pedido de pronúncia arbitral o foi sobre a parte adicional, sem trazermos novamente à colacção a presunção de veracidade das declarações e factos dos contribuintes devidamente manifestados à ATA.

IV. Decisão

Termos em que acorda o presente Tribunal em:

- a. Julgar improcedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade da do acto tributário consubstanciado na liquidação de IRC(2) nº 2017..., de 15 de dezembro de 2017, bem como na demonstração de juros compensatórios nº 2017 ... e na demonstração de acerto de contas nº 2017..., ambas de 19 de dezembro de 2017(3), todas referentes ao exercício de 2013,
- b) Julgar prejudicados os pedidos de reembolso das quantias pagas e do pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo

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 7.513,08€

VI. Custas

De acordo com o previsto nos artigos 22.º, n.º 4, e 12.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em 612,00€.

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e) do nº 1 do artigo 29º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

A redacção da presente decisão, rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas.

Notifique

Lisboa 1 de Março de 2019

O árbitro singular,

António Pragal Colaço

⁽¹⁾ Cfr. o Acórdão n.º 86/88, publicado nos Acórdãos do Tribunal Constitucional, vol. 11.º, pp. 741 e segs.

⁽²⁾ Cfr. Acórdão n.º 358/98, publicado no Diário da República, 2ª série, de 17 de Julho de 1998), repetindo o que se tinha afirmado no Acórdão n.º 249/97, publicado no Diário da República 2ª série, de 17 de Maio de 1997.

⁽³⁾ Cfr. Acórdão n.º 404/87, publicado nos Acórdãos do Tribunal Constitucional, vol. 10.º, pp. 391 e segs e Acórdão n.º 259/2000, publicado no Diário da República 2ª série, de 7 de Novembro de 2000.

⁽⁴⁾ Acórdão de 10 de Maio de 2000. do Supremo Tribunal Administrativo, publicado em Diário da República, 9/12/2002, Apêndice, Páginas:4229 – 4236;

⁽⁵⁾ “Trata-se de uma solução equilibrada no sentido em que faz corresponder a exclusão de tributação das mais-valias à irrelevância fiscal dos encargos financeiros associados às participações sociais que as produziram, pois de outra forma verificar-se-ia um duplo benefício, o de não tributação do rendimento e a simultânea dedução dos encargos financeiros incorridos na sua obtenção, como salientado no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 750/2017, de 15 de novembro: “decidiu o legislador prever um regime tributário mais favorável para essas sociedades [SGPS], desconsiderando, para o apuramento do lucro tributável em IRC, as mais valias realizadas com a alienação de partes de capital detidas durante mais de um ano, a que se associou, de modo a impedir a obtenção de uma dupla vantagem radicada no mesmo pressuposto económico, a exclusão da dedutibilidade dos custos financeiros incorridos com tal aquisição.” In *Ibidem*.

⁽⁶⁾ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo: 09370/16, de 28-04-2016, Joaquim Condesso

Sumário: 1. ...

2. ...

3. ...

4. A contabilidade ou escrita dos contribuintes, quando devidamente organizadas, tal como as declarações por si apresentadas, beneficiam, segundo o art.º 75, n.º 1, da L.G.T., da presunção de verdade e boa fé quanto aos factos nelas registados. Nessa medida, os custos inscritos na contabilidade presumem-se verdadeiros.

⁽⁷⁾ Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária: “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”, daqui resultando, como constitui jurisprudência pacífica, uma repartição do ónus da prova, incumbindo à AT e aos contribuintes o ónus da prova dos factos que alegam como pressuposto do direito que pretendem exercer.

⁽⁸⁾ Vieira e Andrade, (O Dever de fundamentação expressa dos actos administrativos, pág. 47.)

⁽⁹⁾ Veja-se a abundante jurisprudência do STA atinente a esta matéria bem como Gomes Canotilho e Vital Moreira, «Constituição da República Portuguesa Anotada», 1993, pp. 936 e Vieira de Andrade, «O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos», 1990, pp. 53 e ss.) - tendo o respectivo princípio constitucional sido densificado nos arts. 124º e 125º do CPA, no art. 21.º do CPT (em vigor à data dos factos) e, posteriormente, nos arts. 77º n.ºs. 1 e 2 da LGT (acto administrativo tributário).

⁽¹⁰⁾ Vieira de Andrade – ob. cit. pag. 239, na citação do ac. do STA, de 11/12/2002, rec. 01486/02.)

⁽¹¹⁾ Acórdãos do STA, de 26/3/2014, proc. n.º 01674/13 e de 23/4/2014, proc. n.º 01690/13);

⁽¹²⁾ O art.º 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais foi revogado pelo art.º 4.º, da Lei 43/2018, de 9/8. A redacção que havia sido conferida pela Lei 55-A/2010, de 31/12 e portanto em vigor ao momento dos factos, rezava:

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

⁽¹³⁾ Para, segundo o artigo 2º da mesma Lei nº 72/98, produzir “efeitos com o início da vigência do próximo Orçamento de Estado”, ou seja, a partir de 01/01/1999.

⁽¹⁴⁾ A redacção do nº3 do art. 48º-A, foi melhorada pela Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril: “A majoração referida no nº 1 terá lugar num período de 5 anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.”

⁽¹⁵⁾ O nº 1 mantinha a redacção :”Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.”

⁽¹⁶⁾ O artigo passou a dispor, até à republicação pelo DL nº 108/2008, de 26/05 : “1 - Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos do IRC e dos sujeitos passivos do IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150% do respectivo montante contabilizado como custo do exercício. 2-Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se:a) Jovens os trabalhadores com idade superior a 16 anos e inferior a 30 anos, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino; b) Desempregados de longa duração os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 12 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período,

contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses; c) Encargos os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade; d) Criação líquida de postos de trabalho a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições. 3- O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida. 4- Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal. 5 - A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho. 6 - O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal.”

⁽¹⁷⁾ Relatório do Orçamento do Estado para 2007, p. 56.

⁽¹⁸⁾ O anterior artigo 17º passou a ser o artigo 19º na nova versão, que manteve conteúdo idêntico, com uma pequena alteração de redacção do nº 1.

⁽¹⁹⁾ Lei que criou o programa orçamental “Iniciativa para o Investimento e o Emprego”, incluindo alterações à Lei nº 64-A/2008, de 31/12 (OE para 2009) e criação do Regime Fiscal de apoio ao Investimento realizado em 2009.

⁽²⁰⁾ Cf. Relatório do OE para 2012, pp.49-50. O artigo 146º, nº 2, da Lei nº64-B/2011, de 30 de Dezembro, dispôs: “São prorrogadas, com as alterações estabelecidas pela presente lei, as normas que consagram os benefícios fiscais constantes dos artigos 19.º, 20.º, 26.º, 27.º, 28.º, 29.º, 30.º, 31.º e 32.º, dos n.º 4 a 20 do artigo 33.º, para efeitos da remissão do n.º 9 do artigo 36.º, e dos artigos 42.º, 45.º, 46.º, 47.º, 48.º, 49.º, 50.º, 51.º, 52.º, 53.º, 54.º, 55.º, 58.º, 59.º, 60.º, 61.º, 62.º, 63.º, 64.º e 66.º do EBF”.

⁽²¹⁾ - Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, Processo: 1003/09.5TTBRG.P1, de 31/5/2010, MACHADO DA SILVA

Sumário: I- O negócio mediante o qual um dos outorgantes num contrato bilateral ou sinalagmático transmite a terceiro, com o consentimento do outro contraente, os direitos e obrigações que lhe advieram desse contrato consubstancia um contrato de cessão da posição contratual (art. 424.º do CC).

II- Cedida a posição contratual, o cedente desliga-se do contrato-base, que passa a vigorar e a produzir efeitos apenas entre o cedido e o cessionário, nas mesmas condições em que vigorava entre o cedido e o cedente à data da cessão (a cessão da posição contratual produz efeitos ex nunc).

III- Tendo-se provado que a primitiva empregadora - sociedade cedente - e a sociedade demandada - cessionária - têm ambas a mesma sede, utilizam os mesmos equipamentos, materiais e trabalhadores e que foi da iniciativa daquela a cedência do trabalhador à cessionária – sem que tal implicasse para este qualquer perda de vencimento, categoria, antiguidade ou regalia –, e que teve consentimento tácito quer do trabalhador quer da ré, pois o autor continuou a prestar o seu trabalho agora para a ré, mediante retribuição mensal paga por esta, verificou-se uma cessão da posição contratual.

IV- A antiguidade a atender para efeitos no disposto no art. 396.º, nºs 1 e 2, do CT/2009, é a antiguidade na empresa e esta corresponde ao período temporal em que o trabalhador se encontra integrado na organização laboral do empregador, devendo atender-se ao período de trabalho prestado na sociedade cedente. In. www.dgsi.pt.

⁽²²⁾ Maria do Rosário Palma Ramalho, in “Grupos empresariais e societários – Incidências laborais”, cit, a p. 473, abrangendo “ o conjunto de situações que no espaço geográfico do grupo societário ou empresarial, permitem ao trabalhador transitar entre empresas que o compõem, a título temporário ou definitivo, com ou sem alteração das funções, prestando a sua atividade para mais do que uma empresa, concomitante ou sucessivamente e com enquadramentos contratuais diversos que podem passar pela existência de vários contratos de trabalho, por um contrato de trabalho com pluralidade de trabalhadores ou ainda por um contrato de trabalho comum, que pode perdurar para além da situação de mobilidade do trabalhador, ou pode, a partir de certa altura, ser substituído por um novo contrato de trabalho com outra empresa do grupo”.

⁽²³⁾ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo:08843/15 de 22-10-2015, Joaquim Condesso, in. www.dgsi.pt.

⁽²⁴⁾ José Carlos Vieira de Andrade, A Justiça Administrativa, Lições, 2011, 11ª Edição, págs. 155 e segs. Para maiores desenvolvimentos cfr. Diogo Freitas do Amaral, Mário Aroso de Almeida, Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo, 1ª edição 2002.

⁽²⁵⁾ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo:01460/15, de 07-03-2018, Pedro Delgado, in. www.dgsi.pt.

⁽²⁶⁾ Cfr. Carla Castelo Trindade, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Anotado, 2016, pág. 96 e segs.