

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 951/2024-T

Tema: IRC. Benefício fiscal. Criação líquida de postos de trabalho. Substituição do acto impugnado. Violação direito de audição. Princípio do inquisitório. Princípio da colaboração.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.ª Doutora Leonor Fernandes Ferreira e Dra. Susana Mercês de Carvalho, designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 15-10-2024, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **S.A.**, NIF..., com sede na Rua ..., ... e ..., ...-... Queluz (doravante abreviadamente designada por “Requerente”), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação liquidação de IRC relativa ao ano de 2020, com o n.º 2024 ..., bem como a respectiva liquidação de juros compensatórios e a decisão da reclamação graciosa que daquelas liquidações apresentou.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 08-09-2024.

Nos termos 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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 27-09-2024, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes algo viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 15-10-2024.

Em 04-11-2024, a Requerente juntou uma notificação que lhe foi efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira comunicando a anulação parcial das liquidações de IRC e juros compensatórios impugnadas, com excepção da parte relativa à não aceitação do benefício fiscal de criação líquida de postos de trabalho, no valor de € 8.435,45 e a tributação autónoma, no sentido de o seu valor dever ser de € 210,69, e requereu o prosseguimento do processo relativamente à parte da liquidação relativa ao referido benefício fiscal.

A AT apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e suscitou a questão da excepção de extinção parcial da instância por inutilidade superveniente da lide parcial quanto à parte da liquidação que foi anulada administrativamente.

Posteriormente a Autoridade Tributária e Aduaneira juntou cópia da decisão de anulação parcial das liquidações impugnadas.

Por despacho de 21-11-2024, foi decidido dispensar reunião e alegações e o prosseguimento do processo para decisão, por aquelas não serem necessárias e a Requerente já se ter pronunciado sobre a extinção parcial da instância por inutilidade superveniente da lide

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão da causa:

2.

- A. A Requerente encontra-se inscrita em sede IRC, tendo iniciado a sua atividade em 01-01-1992, exercendo ACTIVIDADES CONTABILIDADE E AUDITORIA; CONSULTORIA FISCAL, a que corresponde o Código de Atividade Económica (CAE) 69200, e está enquadrada no regime geral de tributação em sede de IRC.
- B. A Requerente notificada, através da sua caixa postal eletrónica (Via CTT), pelo Aviso n.º..., emitido em 16.11.2021, remetido em 19-11-2021, cuja notificação foi concretizada em 07-12-2021, nos termos do n.º 10 do art.º 39.º do CPPT, para vir apresentar a declaração Modelo 22 em falta para o período de tributação de 2020, nos termos que constam da decisão de anulação parcial das liquidações de IRC e juros compensatórios, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

Sendo obrigatória a apresentação anual da referida declaração, o não cumprimento desta obrigação, para além de sancionada como contraordenação, nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), implica a emissão de uma liquidação oficiosa, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC (CIRC), a qual tem por base o maior dos seguintes valores:

- *A matéria coletável determinada, com base nos elementos de que a Administração Tributária e Aduaneira disponha, de acordo com as regras do regime simplificado, com aplicação do coeficiente de 0,75;*
- *A totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada;*
- *O valor anual da retribuição mínima mensal.*

Esta liquidação oficiosa fica, no entanto, prejudicada se, no prazo de 15 dias, vier a ser apresentada a declaração em falta, a qual deve ser obrigatoriamente enviada por transmissão eletrónica de dados, no Portal das Finanças (www.portaldasfinancas.gov.pt).

Relembro que, para efeitos de IRC, a cessação de atividade, por iniciativa do sujeito passivo, ocorre, em regra, na data do registo do encerramento da liquidação ou quando se verificar outra das situações previstas nas alíneas a) e b) do n.º 5 do artigo 8.º do Código do IRC.

- C. Decorrido o prazo de 15 dias referido na notificação, e não tendo a ora Requerente submetido a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, a AT procedeu à emissão, em 30-01-2024, da liquidação oficiosa, referente ao ano 2020, na qual foi apurada matéria coletável no valor de 333.552,95€, nestes termos:

- A - Base Tributável Total das faturas emitidas e declaradas no sistema “E-Fatura” em 2020: 449.201,25€;
- B - Base Tributável Total das Notas de Crédito emitidas e declaradas no “E-Fatura” em 2020: 4.463,98€;
- C - Valor Total a considerar para o apuramento da matéria coletável em 2020: 444.737,27€ (A-B);
- D - Matéria Coletável = $444.737,27€ * 0,75$ (Coeficiente do Regime Simplificado) = 333.552,96€
- D. Com base na referida matéria tributável, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, em 26-01-2024, aa liquidação oficiosa de IRC e respetivos juros compensatórios, com o n.º 2024..., referente ao período de tributação de 2020, no valor total de 69.345,93€ e data-limite de pagamento de 18-03-2024;
- E. Posteriormente à emissão da liquidação oficiosa n.º 2024..., a Requerente entregou, em 08-02-2024, a declaração Modelo 22 de IRC, referente ao período de tributação de 2020, que consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que é declarado lucro tributável e matéria coletável de € 10.782,88 e IRC a pagar de € 451,90, que o contribuinte pagou nesse mesmo dia;
- F. Não tendo a Requerente procedido ao pagamento do valor apurado na referida liquidação oficiosa, com data-limite para pagamento a 18-03-2024, foi emitida para aquele exercício a certidão de dívida n.º 2024... e instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2024..., referente à quantia exequenda de € 68.894,03;
- G. Em 14-02-2024, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa das liquidações de IRC e juros compensatórios, que teve o n.º ...2024...;
- H. Na referida reclamação graciosa foi elaborado projeto de decisão de indeferimento em 20-05-2024, por a Autoridade Tributária e Aduaneira ter entendido que os documentos apresentados em sede de exercício do direito de audição, nomeadamente, a IES, balancete analítico e Modelo 22, não eram suficientes para confirmar os valores incluídos na declaração Modelo 22 e a aí reclamante “não juntou qualquer documento que suporte o solicitado no âmbito da presente reclamação graciosa, com documentos constantes da sua contabilidade, em

- conformidade com as Normas Contabilísticas a que está obrigado, por forma a demonstrar que o resultado tributável, por si apurado, traduz efetivamente a sua realidade contabilístico-fiscal”;
- I. Dentro do prazo estipulado na notificação, veio a Requerente exercer o direito de audiência prévia através de requerimento remetido por carta registada em 27.03.2024, apresentando os seguintes elementos:
- a) Demonstrações financeiras do exercício de 2020;
 - b) Informação adicional / complementar do exercício de 2020;
 - c) Balancetes do razão do exercício de 2020;
 - d) Balancetes analíticos do exercício de 2020;
 - e) Extratos conta corrente do exercício de 2020;
 - f) Ficheiro SAFT_CTB 2020;
 - g) Modelo 22 do exercício de 2020;
 - h) Comprovativo do pagamento liquidação IRC 2020;
 - i) Comprovativo IES 2020;
 - j) Comprovativo do pagamento IES 2020.
- J. Analisada a informação constante da documentação entregue em sede de direito de audiência, foi proferida decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, em que é invocado que não foi apresentado *“(...) documento de suporte aos registos contabilísticos, os quais devem ser justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário, conforme as regras estabelecidas no n.º 2 do artigo 123.º CIRC (...), uma vez que as demonstrações financeiras apresentadas e o ficheiro “SAFT”, por si só, sem qualquer documento contabilístico de suporte ao movimento contabilístico, não permitem demonstrar, inequivocamente, se o tratamento contabilístico-fiscal dado às operações económicas, foi efetuado de acordo com as normas contabilísticas e fiscais a que se encontra obrigado”*;
- K. Em 06-08-2024, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo;

- L. Em 25-09-2024, foi emitida a informação junta pela Autoridade Tributária e Aduaneira em 20-11-2024, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

No entanto, NÃO FOI DISPONIBILIZADA PELA REQUERENTE QUALQUER INFORMAÇÃO relativamente ao valor da dedução pretendida referente à majoração dos encargos à criação de emprego nos termos previsto no art.º 19.º do EBF: apuramento da criação líquida, postos de trabalho considerados elegíveis e contratos de trabalho correspondentes bem como documentação comprovativa da sua elegibilidade, encargos considerados para efeitos de apuramento do benefício fiscal em 2020 e demais elementos capazes de certificar o valor pretendido.

Assim, não poderá considerar-se tal montante (€8.435,45) a título de dedução ao resultado líquido para efeitos de apuramento do resultado tributável de 2020. Consequentemente, o resultado tributável e matéria coletável deverá ascender ao montante de €19.218,33.

Tributações Autónomas (160,82€)

36. O valor inscrito pela Requerente no campo 365 – “Tributações Autónomas” do quadro 10 da declaração de rendimentos Modelo 22 do período de tributação de 2020, no montante de € 160,82, refere-se aos gastos contabilizados com: :

- i) Despesas de representação = 230,12€ (10%)
- ii) Encargos de compensação pela deslocação em viatura própria = 2.427,84€ (5%)
- iii) Encargos com viaturas ligeiras de passageiros = 164,23€ (10%)

Conforme já constatado, a Requerente apenas incluiu no cálculo da tributação autónoma referente aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 88.º do CIRC, o valor do IUC.

Contudo, a base a considerar no cálculo das tributações autónomas são TODAS as despesas relacionadas com as viaturas ligeiras de passageiros (VLP), pelo que, in casu, seria de incluir neste cálculo também as despesas com portagens no montante de € 151,95 e seguro da VLP no montante de €256,69, identificados na documentação entregue pela Requerente. Ou seja, além da tributação autónoma indicada pela Requerente, encontra-se em falta tributação autónoma no montante de €40,87.

Assim o valor das tributações autónomas deve ser corrigido para €201,69

Lucro Tributável/matéria coletável

37. O valor declarado no campo 701 “Resultado Líquido do Período” (14.146,24€), que consta na declaração de rendimento Mod. 22 de 2020 apresentada pela Requerente, É COINCIDENTE COM O VALOR DO RESULTADO LÍQUIDO DECLARADO NA IES E NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.

38. Tendo em consideração o exposto anteriormente e todos os elementos que a AT tem na sua posse, designadamente os que constam dos elementos das faturas

registadas no sistema E-Fatura e dos que constam das diversas declarações submetidas pelo contribuinte, bem como dos elementos trazidos aos autos pela Requerente, pode concluir-se que:

- i) Tendo a ora Requerente disponibilizado à AT todos os elementos contabilísticos, a saber cópias de todas as faturas emitidas quer pelo sujeito passivo quer a favor dele, extratos de todas as contas com movimentação, cópia de documentos de suporte à contabilização, incluindo documentos internos de apuramento de rendimentos e gastos, admite-se que a prova apresentada pelo contribuinte seja suficiente, para ser atendida a revisão do ato tributário em apreço, devendo ser anulada parcialmente a liquidação oficiosa de IRC referente ao período de tributação de 2020;
- ii) Assim, pese embora a presente análise circunscrita aos elementos de prova carreados pela Requerente aos autos e apesar das imprecisões detetadas no processo de análise e validação dos documentos/elementos apresentados, ponderando a imaterialidade das distorções contabilísticas relatadas, atendendo à natureza eminentemente precária da liquidação oficiosa em causa nos presentes autos, e considerando ainda o prazo de caducidade aplicável e em curso para efeitos de eventual inspeção à situação tributária da Requerente, parece-nos que estas não invalidam a revisão do lucro tributável apurado na liquidação oficiosa referente a 2020 que ascende ao montante de € 333.552,95, para o montante corrigido de €19.218,33, nos termos supra descritos.
- iii) Devendo ainda ser considerado, no campo 36 “Tributações Autónomas” o montante de €201,69 e não o valor peticionado.
- iv) Deve ainda considerar-se os subseqüentes efeitos em sede de derrama municipal.

39. Neste sentido, e com referência à revisão dos ato tributário respeitante à liquidação oficiosa do exercício 2020, salienta-se o teor do acórdão de 15-12-2021 do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo 2399/15.5BELSB, no qual, relativamente à anulação de ato tributário de liquidação oficiosa de IRC referente aos exercícios de 2010 e 2011, na presença de entrega de declarações Modelo 22, ainda que fora de prazo e após as respetivas liquidações oficiosas, bem como perante a junção de elementos da contabilidade por parte do sujeito passivo que justificam a existência de prejuízos fiscais e a inexistência de base tributável, é decidido dar provimento à pretensão do contribuinte e à anulação dos respetivos atos tributários, sustentando-se nos seguintes termos:

40. “Vinca-se que se o Fisco dispõe de elementos que permitam uma configuração mais aproximada da realidade tributaria do sujeito passivo, então torna-se mister que os mesmos sirvam de base à avaliação da matéria coletável. Na prática, o caso mais eloquente será o da inexistência do facto tributário.”

41. E continua referindo que, “Se a Administração, dentro do prazo de caducidade da liquidação, toma conhecimento através dos elementos fornecidos pelo contribuinte, de que a liquidações oficiosas emitidas enfermam de erro na determinação da matéria coletável e rejeita apreciar e decidir o pedido de revisão oficiosa das mesmas, o erro torna-se imputável aos serviços, na medida em que, em face dos elementos

disponíveis, mantem na ordem jurídica liquidações oficiosas sem suporte factual adequado.”

42. Concluindo, afigura-se que, in casu, os elementos juntos pela Requerente e que constam do processo, confirmados pelos dados que a AT dispõe nos seus sistemas informáticos, demonstram que existiu excesso de quantificação da matéria tributável determinada ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do art.º 90.º do CIRC, para o exercício de 2020, condição para a anulação parcial da respetiva liquidação oficiosa, nos termos supra fundamentados.

43. Não obstante não constar do peticionado pela Requerente e não ter ocorrido o pagamento do imposto, refira-se que, o direito ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, se encontra prejudicado, por não se ter verificado a ocorrência de erro imputável aos serviços e uma vez que, só agora, veio a ser apresentada informação suficiente que possibilita a demonstração de excesso de quantificação da matéria tributável para o exercício de 2020.

IV – Conclusão

Face ao exposto, somos de opinião que deve ser anulado parcialmente o ato tributário de liquidação oficiosa de IRC referente ao período de tributação de 2020, liquidação n.º 2024..., passando a considerar o valor da “MATÉRIA COLETÁVEL” de €19.218,33 (e não €333.552,95) e no campo 365 “Tributações Autónomas”, o valor €201,69, com os demais efeitos subsequentes em sede de deduções à coleta de Pagamento Especial por Conta disponíveis e de liquidação de derrama municipal (sem prejuízo de eventual verificação e correção da situação tributária deste contribuinte em sede de procedimento inspetivo).

- M. Sobre esta informação, a Senhora Subdirectora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, em 16-10-2024, despacho nestes termos, no que aqui interessa:
- Anulo parcialmente o ato contestado nos termos propostos.*
- N. Na declaração modelo 22 que apresentou, a Requerente incluiu no campo 774 do quadro 7 o valor de € 8.555,45 relativo a benefícios, sendo parte desse valor, no montante de € 8.435,45, resultante de majoração dos encargos à criação de emprego, declarados no campo 401 do quadro 4 do anexo D da declaração modelo 22 (documento n.º 2 junto pela Requerente com o requerimento de 04-11-2024, cujo teor se dá como reproduzido);
- O. Em 09-09-2015, a Requerente celebrou com o trabalhador B... o contrato de trabalho cuja cópia consta do documento n.º 3 junto pela Requerente com o requerimento de 04-11-2024, cujo teor se dá como reproduzido;

- P. O trabalhador referido nasceu em 15-10-1981, pelo que tinha menos de 35 anos de idade, à data do contrato (documento n.º 3 referido);
- Q. O referido trabalhador manteve-se ao serviço da Requerente até Agosto de 2020, inclusive (documento n.º 3 referido);
- R. A Autoridade Tributária e Aduaneira não notificou a Requerente para se pronunciar sobre a não aceitação do benefício fiscal referido, nem para apresentar provas dos respectivos requisitos;
- S. A Autoridade Tributária e Aduaneira não fez qualquer diligência para apurar se se verificavam os requisitos do benefício fiscal de criação líquida de postos de trabalho em anos anteriores ao de 2020.

2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e pela Autoridade Tributária e Aduaneira e no processo administrativo.

A informação transcrita na alínea L) da matéria de facto tem o valor de informação oficial, pelo que tem o valor probatório reconhecido pelo artigo 115.º, n. 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

A matéria de facto referida naquela informação está em sintonia com o que consta do pedido de pronúncia arbitral e o requerimento apresentado pela Requerente em 04-11-2024.

3. Matéria de direito

A Requerente não apresentou declaração modelo 22 relativa ao exercício de 2020 até 31-05-2021, prazo indicado no artigo 120.º do CIRC.

A Autoridade Tributária e Aduaneira notificou a Requerente para apresentar a declaração em falta e, perante a sua não apresentação no prazo indicado, em 30-01-2024 emitiu uma liquidação

oficiosa de IRC relativa ao exercício de 2020, os termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC (CIRC), na qual foi apurada matéria coletável no valor de € 333.552,95.

Essa liquidação oficiosa, no valor de € 69.345,93, incluindo juros compensatórios, foi notificada à Requerente em 18-02-2024.

Entretanto, em 08-02-2024 a Requerente apresentou a declaração Modelo 22 de IRC, referente ao período de tributação de 2020, tendo sido declarado lucro tributável e matéria coletável de € 10.782,88 e IRC a pagar de € 451,90, que a Requerente pagou nesse mesmo dia.

A Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação oficiosa, que foi indeferida, na sequência do que a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral.

Na pendência do processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira anulou parcialmente a liquidação oficiosa, «*passando a considerar o valor da “MATÉRIA COLETÁVEL” de €19.218,33 (e não €333.552,95) e no campo 365 “Tributações Autónomas”, o valor €201,69*».

A diferença entre a matéria declarada pela Requerente e a que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu considerar na decisão de anulação parcial é de € 8.435,45, correspondente ao valor do benefício fiscal da majoração por criação líquida de emprego, previsto no artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redacção vigente em 2020, que a Requerente declarou na declaração que apresentou.

A Requerente veio requerer o prosseguimento do processo para declarar a anulação da liquidação nesta parte relativa à não aceitação da referida majoração.

Está-se perante uma situação de substituição na pendência do processo do acto objecto de pedido de decisão arbitral com fundamento em factos novos que implica a modificação objectiva da instância, nos termos do artigo 20.º do RJAT, pelo que, tendo a Requerente pedido o prosseguimento do processo contra o «novo acto», como lhe permite o n.º 2 daquele artigo 20.º, cumpre apreciar este pedido de anulação da liquidação impugnada quanto à não aceitação do benefício fiscal referido.

A Requerente imputa ao novo acto, a que se reconduz a manutenção parcial da liquidação, com novos fundamentos, vícios de

- violação do seu dever de investigação com vista à descoberta da verdade material, por não ter realizado qualquer diligência para apuramento da realidade (artigo 58.º da LGT);

- violação do seu dever de colaboração com a Requerente, por não ter notificado a Requerente para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos [artigo 59º n.º 3 al. d) da LGT];
- violação do direito de a Requerente participar nas decisões que lhe dizem respeito, por não ter procedido à sua audição face à "invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado" (artigo 60º n.ºs 1 e 3 da LGT);
- vício de violação de lei por a Autoridade Tributária e Aduaneira ter desconsiderado a declaração apresentada pela Requerente, quanto ao referido benefício fiscal relativo a criação de emprego.

A Autoridade Tributária e Aduaneira considera-se notificada em 08-11-2024 do requerimento em que a Requerente pede o prosseguimento do processo e, após esta data, apenas apresentou a Resposta em que, sobre o benefício fiscal de criação líquida de postos de trabalho, diz o seguinte, em suma:

não foi disponibilizada pela Requerente qualquer informação relativamente ao valor da dedução pretendida referente à majoração dos encargos à criação de emprego nos termos previsto no art.º 19.º do EBF: apuramento da criação líquida, postos de trabalho considerados elegíveis e contratos de trabalho correspondentes bem como documentação comprovativa da sua elegibilidade, encargos considerados para efeitos de apuramento do benefício fiscal em 2020 e demais elementos capazes de certificar o valor pretendido.

Assim, não poderá considerar-se tal montante (€8.435,45) a título de dedução ao resultado líquido para efeitos de apuramento do resultado tributável de 2020. Consequentemente, o resultado tributável e matéria coletável deverá ascender ao montante de €19.218,33.

(...)

quanto à inexistência de prova documental a atestar o benefício fiscal com a criação líquida de emprego, importa salientar que é sobre a Requerente que recai o ónus da prova dos pressupostos do benefício fiscal pretendido.

3.1. Vícios procedimentais

A Requerente imputa ao «novo acto» a que se reconduz a manutenção parcial da liquidação com outros fundamentos, vícios procedimentais de violação do seu dever de investigação com vista

à descoberta da verdade material, dever de colaboração com a Requerente e preterição do direito de audição antes da liquidação.

3.1.1. Violação do direito de audição

A Requerente imputa à liquidação impugnada vício de preterição de formalidade audição, por violação do princípio da participação consagrado no artigo 60.º da LGT, por não lhe ter sido dada oportunidade de se pronunciar sobre os factos novos em que assenta a decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira de anulação parcial, que é também de manutenção parcial com outros fundamentos, sem dar relevância para determinação da matéria tributável ao benefício fiscal de criação líquida de postos de trabalho.

O artigo 60.º da LGT estabelece o seguinte:

Artigo 60.º

Princípio da participação

1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;*
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;*
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;*
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;*
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.*

2 - É dispensada a audição:

- a) No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável;*
- b) No caso de a liquidação se efectuar oficiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.*

3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação,

- salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.
4. O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.
 5. Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.
 6. O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição é de 15 dias, podendo a administração tributária alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria.
 7. Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

A decisão de anulação parcial da liquidação, com correlativa manutenção parcial da parte não anulada com diferente fundamentação, reconduz-se a uma nova liquidação, já que não mantém nada da fundamentação da liquidação inicial e o montante não anulado se baseia em «factos novos», uma vez que não há na fundamentação da liquidação inicial nem na decisão da reclamação graciosa qualquer referência ao benefício fiscal de criação líquida de postos de trabalho e invocação da falta de prova dos seus pressupostos.

Está-se perante uma decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira que, em si mesma, é lesiva para a Requerente, pelo que tinha de lhe ser dada oportunidade de se pronunciar, antes da liquidação, já que não se está perante qualquer das situações de dispensa do direito de audição elencadas nos n.ºs 2 e 3 do referido artigo 60.º.

O facto de se tratar de decisão proferida na sequência de anulação da liquidação inicial não altera a necessidade de assegurar o direito de audição, pois não se está perante uma situação de mera reforma da anterior liquidação (que pressupõe a eliminação da parte ilegal de um acto mantendo a sua parte legal), mas sim da prática de um acto de liquidação com fundamentação inteiramente nova, quanto à correcção aqui em apreço, que não estava subjacente à liquidação inicial.

Está-se, assim, perante decisão que se enquadra na alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, pelo que a preterição do direito de audição prévia constitui vício procedimental.

3.2.2. Violação do princípio do inquisitório

O artigo 58.º da LGT define o princípio do inquisitório, dizendo que «a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido».

No caso em apreço, embora tivesse mantido parcialmente a liquidação com fundamento na falta de demonstração dos requisitos o benefício fiscal da criação líquida de postos de trabalho, a Autoridade Tributária e Aduaneira não fez qualquer diligência para os apurar, nem mesmo mera consulta aos anos anteriores, com utilização das bases de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira, que, além de poder ser efectuada com grande rapidez e simplicidade, se impunha com evidência nesta situação.

Na verdade, o artigo 19.º do EBF, que previa este benefício fiscal, foi revogado em 2018, pela Lei n.º 43/2018, de 9 de Agosto, pelo que a Autoridade Tributária e Aduaneira não podia deixar de concluir que a sua invocação pela Requerente no ano de 2020 necessariamente decorria da verificação dos requisitos em anos anteriores e da sua manutenção nos anos posteriores.

Por isso, o princípio do inquisitório impunha que, pelo menos, a Autoridade Tributária e Aduaneira verificasse qual o ano de origem do benefício fiscal e se aí se verificavam os requisitos para a Requerente dele usufruir.

Nada tendo feito a Autoridade Tributária e Aduaneira para averiguar o preenchimento dos pressupostos do benefício fiscal, a decisão de manter parcialmente a liquidação com nova fundamentação enferma de vício de violação do princípio do inquisitório.

3.1.3. Violação do dever de colaboração com a Requerente

A Requerente imputa este vício à decisão de manutenção parcial da liquidação com nova fundamentação, por a Autoridade Tributária e Aduaneira não a ter notificado para esclarecimento das dúvidas que teve sobre a sua declaração, violando o preceituado no artigo 59.º, n.º 3. al. d) da LGT.

O artigo 59.º, n.º 3, alínea d) da LGT estabelece que «a colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende ... a notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos».

Neste caso, a Autoridade Tributária e Aduaneira decidiu manter a liquidação na parte correspondente ao benefício fiscal da criação líquida de postos de trabalho, porque não foi

«disponibilizada pela requerente qualquer informação relativamente ao valor da dedução pretendida referente à majoração dos encargos à criação de emprego nos termos previsto no art.º 19.º do EBF: apuramento da criação líquida, postos de trabalho considerados elegíveis e contratos de trabalho correspondentes bem como documentação comprovativa da sua elegibilidade, encargos considerados para efeitos de apuramento do benefício fiscal em 2020 e demais elementos capazes de certificar o valor pretendido».

Neste contexto, entendendo a Autoridade Tributária e Aduaneira que havia deficiências de informação e documentação pela Requerente, justificava-se que a Autoridade Tributária e Aduaneira a notificasse para esclarecer as dúvidas que manifestou e para juntar os documentos que considerava necessários.

Pelo exposto, a nova liquidação decorrente da manutenção parcial da anterior com nova fundamentação, enferma de vício procedimental por inobservância do princípio da colaboração.

3.2. Vício de violação de lei

A Requerente imputa ainda à nova liquidação decorrente da manutenção parcial da anterior com nova fundamentação vício de violação de lei, por se verificarem os requisitos do benefício fiscal da criação líquida de postos de trabalho.

O artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) veio a ser revogado pela Lei n.º 43/2018, de 9 de Agosto, mas estava em vigor quando o trabalhador B... foi contratado em 2015.

Este artigo 19.º estabelecia o seguinte:

Artigo 19.º

Criação de emprego

1 - Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150 % do respectivo montante, contabilizado como custo do exercício.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se:

- a) 'Jovens' os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com exceção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;
- 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;
- 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 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.

Como resulta da prova produzida, o trabalhador referido tinha menos de 35 anos de idade quando foi contratado por tempo indeterminado, pelo que está satisfeito o requisito previsto na alínea a) do n.º 2 deste artigo 19.º, relativo à criação de emprego para jovens.

Por outro lado, apesar de a Requerente ter apresentado a declaração de rendimentos em 08-02-2024, Autoridade Tributária e Aduaneira, nem na decisão da reclamação graciosa, nem na informação em que se baseou a anulação parcial, nem mesmo no presente processo questiona a

afirmação da Requerente sobre as remunerações pagas ao trabalhador no ano de 2020 subjacentes à majoração declarada, e não há dúvidas de que a Autoridade Tributária e Aduaneira estava em condições de facilmente verificar se o trabalhador em causa estava ou não ao serviço da Requerente em 2020 e auferiu neste ano as remunerações e encargos que a Requerente majorou, designadamente através dos documentos relativos aos rendimentos para efeitos de IRS e retenção na fonte sobre as remunerações pagas.

Assim, sendo os únicos elementos de prova que constam do processo sobre as remunerações os apresentados pela Requerente e não se vislumbra razão para deles duvidar, numa situação em que a Autoridade Tributária e Aduaneira teria grande facilidade de demonstrar a sua hipotética não correspondência à realidade dos documentos apresentados relativos as remunerações, mas não o fez, é convicção dos árbitros que as remunerações e encargos suportado pela Requerente com o trabalhador B... indicadas nos documentos n.ºs 3/1 e 3/2 juntos pela Requerente são as que auferiu no ano de 2020.

Para além disso, o montante da majoração (€ 8.435,45) encontra-se dentro do limite de 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida, que era de € 635,00 em 2020, nos termos do Decreto-Lei n.º 167/2019, de 21 de Novembro: este limite era de € 8.890,00 (€ 635,00 x 14).^(1)

Pelo exposto, conclui-se que estavam reunidos os requisitos para a Requerente usufruir da majoração indicada na declaração modelo 22 que apresentou, pelo que a manutenção da liquidação na parte respeitante à majoração enferma de vício de violação de lei.

3.3. Conclusão

A manutenção da liquidação na parte relativa à majoração relativa à criação líquida de postos de trabalho enferma de vícios procedimentais e vício de violação de lei que justificam a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

¹ Como é jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo nos contratos de trabalho elegíveis que cessem ou se iniciem durante o período de tributação, o limite máximo da majoração prevista no n.º 1 não é restringido proporcionalmente ao tempo de vigência dos contratos (acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 08-07-2020, processo n.º 568/17.2BALSB, e de 09-11-2022, processo n.º 881/12.5BELRS.

À liquidação de juros compensatórios tem como pressuposto a liquidação de IRC, pelo que enferma dos mesmos vícios.

Não se toma conhecimento da legalidade da manutenção da liquidação na parte relativa a tributação autónoma, pois a questão não é suscitada pela Requerente e os poderes de cognição do tribunal arbitral, em conhecimento de anulação, como é o arbitral, limitam-se aos vícios arguidos, quando não estão em causa questões de conhecimento oficioso, como decorre do preceituado no artigo 124.º, n.º 1, do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

5. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as liquidações de IRC e juros compensatórios, nas partes em que não foram anuladas administrativamente, correspondentes à matéria tributável de € 8.435,45.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **69.345,93**, atribuído pela Requerente, sem contestação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, por ter dado causa ao processo.

Lisboa, 25-11-2024

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(relator)

(Leonor Fernandes Ferreira)

(Susana Mercês de Carvalho)