Acórdãos STA	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0607/11
Data do Acordão:	19-10-2011
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	ASCENSÃO LOPES
Descritores:	CRIAÇÃO LÍQUIDA DE POSTOS DE TRABALHO CORRECÇÃO CUSTOS FUNDAMENTAÇÃO DO ACTO VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI
Sumário:	I - A Representante da Fazenda Pública não pode apresentar alegações de recurso com base em matéria que não foi utilizada pela Administração Fiscal para efectuar as correcções e consequente liquidação de imposto. II - O artº 17º do EBF em 2004 requisitos continha dois requisitos consistentes em: a) terem sido admitidos por contrato sem termo, trabalhadores com idade inferior a 30 anos. b) que essa admissão tenha operado a criação líquida de postos de trabalho. III - Se a Administração Fiscal fundamentou as correcções de custos que efectuou à impugnante em sede de IRC com outro fundamento que não os indicados em 2) ocorre falta de verificação dos pressupostos factuais e jurídicos necessários à correcção que determinou a liquidação ora impugnada.

Nº Convencional:	JSTA000P13363
Nº do Documento:	SA2201110190607
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	A...
Votação:	UNANIMIDADE

Aditamento:	

Texto Integral

Texto Integral:	Acordam em conferência, nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal

Administrativo

1 - RELATÓRIO

A…, L.da,

contribuinte n.° …. e com os demais sinais constantes dos autos, impugnou judicialmente liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, relativa ao ano de 2004.

Por sentença, proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, a impugnação foi julgada procedente, reagindo a **FAZENDA PÚBLICA** com a interposição de recurso jurisdicional, para o Tribunal Central Administrativo Sul, que por decisão de 26 de Abril de 2011, se declarou incompetente em razão da hierarquia entendendo ser competente este Supremo Tribunal Administrativo, para onde os autos foram remetidos.

A alegação do recurso integra as seguintes **conclusões:**

I - Salvo o devido respeito, somos da opinião que a douta sentença, procedeu à errónea interpretação do artigo 17.° do EBF, na redacção do Decreto-Lei n.° 215/89 de 31 de Dezembro;

II - O caso sub judice, resultou de um procedimento de inspecção tributária, no qual a Administração Tributária concluiu não estarem verificados os requisitos exigidos para aplicação do benefício fiscal, ao exercício de 2004, situação que originou uma correcção ao lucro tributável da impugnante.

III - Os fundamentos em que a Administração Tributária se baseia para considerar que o referido beneficio fiscal não é aplicável ao caso sub judice, estão ancorados na jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça.

IV - Por aplicação dos artigos 11.° n.° 1 da LGT e 9.° do Código Civil, resulta claro ser necessário fazer uma interpretação sistemática do conceito integrante do artigo 17.º do EBF, **criação líquida de postos de trabalho para jovens,** recorrendo aos diplomas legais que conformaram a política de criação de emprego, iniciada pelo Decreto-Lei n.° 445/80 de 4 de Outubro.

V - O legislador ancorou o entendimento de que o conceito de criação de postos de trabalho se fundava na **realização de projecto de investimento gerador de novos empregos e na criação líquida**

de postos de trabalho.
VI - Atendendo a esse entendimento do sentido da norma, por via da interpretação sistemática, a Administração Tributária considera que o Tribunal a quo não subsumiu correctamente a norma ao caso concreto, na medida em que, a situação de um contrato de trabalho a termo se convolar em contrato de trabalho sem termo *ope legis*, é uma decorrência de um regime jurídico próprio do direito do trabalho.
VII - Não sendo, esse regime jurídico conformador do sentido da norma, uma vez que, o conceito expresso no artigo 17.° do EBF, pertence ao domínio do Direito Fiscal e pode ser integrado por via da interpretação sistemática, resultando assim que, **o benefício só deve ser atribuído quando exista um efectivo aumento global do número de trabalhadores da empresa** e não, somente, uma alteração do estatuto jurídico desses trabalhadores.
VIII - Da prova feita, resultou claro que **a impugnante não procedeu à criação de novos postos de trabalho no seu seio** mas procurou utilizar um benefício fiscal para reduzir o montante de imposto a pagar.
IX - Do que ficou exposto, conclui a Administração Tributária ter o Tribunal a quo andado mal na sua decisão, entendendo dever manter-se a liquidação adicional de imposto, assim como, os correspondentes juros compensatórios.
Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão recorrida ser revogada e a impugnação judicial declarada improcedente.
PORÉM V. EXAS DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA JUSTIÇA
A Recorrida formalizou contra-alegações, onde conclui do modo que segue:
1 - O Tribunal ad quem é incompetente em razão da hierarquia, pois o recurso apresentado pela FP versa matéria exclusiva de direito, pelo que o tribunal competente seria o Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, ao abrigo do disposto no n.° 1 do art. 280.° do CPPT.
II - O Tribunal *a quo* apreciou devidamente a questão *sub judice*, porque:
a) a recorrida apresentou os contratos de trabalho escritos comprovativos da existência de contratos de

trabalho sem termo, que a AF questionava;
b) a lei fiscal, tal como a lei laboral, não exige a forma escrita para a existência de contratos de trabalho sem termo;
c) quaisquer dúvidas que a AF tivesse sobre as situações em causa deveriam ter sido devidamente identificadas e fundamentadas, não podendo efectuar correcções e liquidações de imposto com base em meras dúvidas.
III - A FP vem apresentar as suas alegações de recurso com base em matéria que não foi utilizada pela AF para fazer as correcções e consequente liquidação de imposto, o que é ilegal e deve ser desatendido pelo Tribunal *ad quem*.
Nestes termos, e nos mais de Direito que Vossas Excelências superiormente suprirão, se requer que não seja dado provimento ao recurso apresentado pela FP, mantendo-se a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA.
O EMMP neste Supremo Tribunal emitiu o parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso
Foram colhidos os vistos legais.
2 - FUNDAMENTAÇÃO
O Tribunal "a quo" deu como provada a seguinte factualidade:
1 - No âmbito de uma acção de fiscalização efectuada à "A…, Lda." foram efectuadas correcções ao lucro tributável do exercício de 2004 e procedeu-se a liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios para aquele ano, com o n° 2008 8310038955, no valor de € 220.901,62- cfr "demonstração de liquidação" de imposto de fls 20 e "demonstração de compensação" e "nota de cobrança", de fls 21 e 22 , dos autos e conclusões da acção de inspecção, de fls 40, do P.A. apenso.
2 - As correcções constantes das "conclusões do relatório" mencionadas em 1, estão fundamentadas no Relatório elaborado pelos serviços de inspecção, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido e do qual consta, designadamente, que o lucro tributável foi acrescido de um valor de € 709.301,10, em resultado de determinados custos não aceites para efeitos fiscais deduzidos no quadro 7 da Dec.

Modelo 22 referente a encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos, tendo sido admitidos com contrato a termo certo e apresentadas adendas aos contratos não assinados pelos funcionários não comprovando a existência de contratos sem prazo e outros com idade superior a 30 anos. - cfr Relatório da I.T. de fls 43 a 63, do P.A. apenso aos autos.
3 - Da liquidação de imposto referido em 1), o contribuinte apresentou em 20.02.09 reclamação graciosa de fls 3 a 34, que mereceu a proposta de decisão de fls 66 a 72, tendo o interessado exercido o direito de audição conforme requerimento de fls 75 a 88, tendo sido proferido em 21.08.09, pelo D.F. Adjunto, decisão de indeferimento da pretensão face ao Parecer e Informação constante de fls 134 a 141, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, devidamente notificado ao interessado em 31.08.09 - cfr Ofícios de fls 142 e 144 e correspondência postal de fls 143 e 145, do P.A. apenso.
4 - Em 14.01.2009 foi pago o imposto adicionalmente liquidado ao contribuinte, -cfr Documento de pagamento aposto na nota de cobrança de fls 28, dos autos.

3 - DO DIREITO

O presente recurso interposto pela Fazenda Pública questiona a sentença do TAF de Sintra, de 24 de Setembro de 2010, que, entendeu no essencial, que a Administração Fiscal embora tenha levantado dúvidas sobre se os contratos de trabalho a termo passaram ou não e em que datas, a contratos sem termo, sendo por isso que procedeu às correcções de custos não questionou o essencial da economia do artº 17º do EBF que é a criação líquida de postos de trabalho, não bastando, no entender daquela decisão, ora sindicada, a dúvida sobre as datas de passagens dos mesmos contratos a sem termo para fundamentar as correcções em causa.
A recorrente Fazenda Pública contrariamente, entende que não bastando que os contratos a termo se convolem *ope legis* em contratos sem termo para que preencham os requisitos de aplicação do artº 17º do EBF uma vez que, o conceito expresso no preceito implica que, o beneficio só deve ser atribuído quando exista um efectivo aumento global

do número de trabalhadores da empresa e não, somente, uma alteração do estatuto jurídico desses trabalhadores.
A recorrida Ofcep, vem sustentar a sua posição, no que à matéria substantiva diz respeito, dizendo basicamente que, o tribunal *a quo* decidiu bem e que a Fazenda Pública não pode apresentar as suas alegações de recurso com base em matéria que não foi utilizada pela Administração Fiscal para fazer as correcções e consequente liquidação de imposto.
Na sentença recorrida referiu-se o seguinte, no que respeita à aplicação do direito aos factos dados como assentes, sendo os sublinhados nossos para mais fácil compreensão do seu conteúdo e alcance:
“ (…) Questões que cumpre solucionar
Em face da matéria dada como provada as questões que importa solucionar prendem-se com a análise da legalidade do acto de liquidação de imposto apurado ao impugnante e as correcções efectuadas a matéria colectável.
X
Enquadramento Jurídico
Importa agora proceder a subsunção jurídica da matéria de facto provada em ordem a posterior decisão da causa: <u>Tendo a Adm fiscal desconsiderado aqueles custos</u> <u>por entender não se encontrar demonstrado pelo sujeito passivo que aqueles trabalhadores passaram a situação de contratados por tempo indeterminado,</u> sendo que relativamente ao requisito da idade a mesma veio a ser atendida em sede de reclamação graciosa. Quanto a dedução efectuada ao abrigo do artº 17° do E.B.F. (criação de empregos para jovens), <u>importa dizer que tem razão a impugnante</u> nas considerações tecidas a esse propósito na sua p.i.
De facto, não importando aquele benefício a existência de uma situação anterior de trabalhadores admitidos por contrato a termo, porque a economia do preceito (tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes), apenas importa a criação liquida de postos de trabalho sem termo, nas condições apostas no n° I, do referido artº 17° do Estatuto, <u>seria de considerar que a transformação de determinados</u>

contratos de trabalho a termo em contratos sem termo, sendo admissível nos termos da lei laboral, não tendo estes últimos de constar de contrato escrito e mantendo-se os referidos trabalhadores para além do limite máximo dos contratos a termo, o que não foi contraditado pela Adm. Fiscal, seriam susceptíveis de serem considerados pela impugnante pelo que apenas em resultado da afirmação pela Adm. Fiscal, cujo ónus lhe competia já que não se trata aqui de um benefício dependente de reconhecimento (cfr artº 4° e 17° do E.B.F e artº 14°, n° 4 e artº 74°, ambos da LGT), de que tais postos de trabalho sem termo não teriam sido criados seria admissível a correcção desses custos e não bastando a dúvida sobre as datas de passagem dos mesmos a contratados sem termo. Assim entende-se Que deve ser anulado aquelas correcções de custos no apuramento da matéria colectável da impugnante, assim como vai determinado a anulação da liquidação adicional de imposto e correspondentes juros compensatórios a si atinentes, por não serem devidos nos termos do disposto no artº 35° da LGT. Tendo sido pago o imposto em montante superior ao legalmente devido, devem ser processados os juros indemnizatórios em resultado do erro imputável a Adm Fiscal na liquidação do imposto ora controvertido e a contar da data do pagamento indevido até ao cumprimento da presente decisão. -cfr artº 43° e 100° da LGT (…)".

É em relação a esta argumentação ínsita na sentença que a recorrente dirige a argumentação das suas alegações quando refere, por exemplo "*Salvo o devido respeito, somos da opinião que a douta sentença, procedeu à errónea interpretação do artigo 17.° do EBF, na redacção do Decreto-Lei n.° 215/89 de 31 de Dezembro;*"

Da questão de fundo:

A questão a resolver neste recurso é meramente formal. Está em causa saber se a sentença que assim decidiu, afirmando o ónus da Administração Tributária de demonstrar que tais postos de trabalho sem termo não teriam sido criados (o que a ter sucedido autorizaria as correcções) e anulou as

mesmas correcções deve ser revogada.
Esta questão prévia impedirá que a nossa decisão se baseie na pronúncia sobre aquilo que seria, na óptica da recorrente, a questão de fundo: saber se um trabalhador que é contratado a termo e posteriormente passa a contratado sem termo por convolação do contrato *ope legis,* pode ser considerado, para efeitos do disposto no artº 17º do EBF, como trabalhador **admitido por contrato sem termo** ali prevista e, para os efeitos da economia do preceito que é a criação líquida de postos de trabalho.
O preceito já foi objecto de interpretação por este STA noutros arestos. Pretende-se a criação líquida de postos de trabalho, que se concretiza no aumento global do número de trabalhadores da empresa (neste sentido os Ac. Deste STA de, 3 de Fevereiro de 2010, proferido no Proc. nº 248/09, de 11/10/2006 tirado no recurso 0723/06, e de 25/2/09, no recurso. nº 916/08, todos disponíveis no site da DGSI.
Mas a Administração Fiscal não invocou como fundamento, para proceder às correcções que fez, a falta de cumprimento do requisito previsto no nº 17º do EBF relativo à criação líquida de postos de trabalho o que nos impede de efectuarmos valoração sobre a verificação ou não deste requisito pois devemos ater-nos na cognição dos fundamentos de que o acto impugnado partiu. A Administração Fiscal limitou-se a levantar dúvidas sobre a convolação dos contratos a termo em contratos sem termo como transparece do relatório de inspecção que passamos a transcrever: ***- (…) Foram deduzidos no Quadro 7 da declaração Modelo 22, os valores de € 791.199,90 em 2004, € 958.044,03 em 2005 e € 935.068,44 em 2006, referentes aos encargos correspondentes a criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato com idade não superior a 30 anos. De acordo com o disposto no artigo 6° do Estatuto dos Benefícios Fiscais, cabe a entidade empregadora provar a existência de contrato sem termo para efeitos do Benefício Fiscal pelo que deve ter a cautela de reduzir a escrito o contrato de "trabalho sem termo", por contratação de trabalhadores jovens.***

Estes contratos ou outro meio escrito de prova terá de ser vinculativo para as duas partes. Efectivamente, nos termos do artigo 74º da Lei Geral Tributária, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque. Assim, nos termos do artigo 6° do Estatuto dos Benefícios Fiscais, cabe ao contribuinte a prova dos pressupostos dos respectivos Benefícios Fiscais, sem prejuízo da sujeição a fiscalização da Direcção Geral dos Impostos. O sujeito passivo apresentou os contratos a termo certo reduzidos a escrito, tendo também apresentado as adendas aos contratos, que não se encontram assinadas pelos funcionários, e assim não podem ser aceites. Considerando que para alguns funcionários foram apresentados contratos sem termo (anexo 1), apenas estes serão aceites como custo, nos três anos em análise, uma vez que as adendas aos contratos a termo certo não se encontram assinadas pelos respectivos funcionários. (…). Face ao exposto serão efectuadas as seguintes correcções: 709.301,10 no ano de 2004, (…)

INFRACÇÕES VERIFICADAS

De acordo com o descrito no ponto 111, verificam-se as seguintes infracções: Dedução indevida dos custos nos termos dos artigos 17° do EBF, infracção punível pelo artigo 119° do RGIT;".

Ou seja, se bem interpretamos a fundamentação que conduziu às correcções de custos, em lugar algum se questionou a não criação líquida de postos de trabalho por parte da contribuinte, apenas não se aceitou a mutação dos contratos a termo em contratos sem termo porque em seu entender não foi satisfeita a exigência formal de assinatura das adendas aos contratos a termo, que os transformavam em contratos sem termo, por parte dos respectivos funcionários. Parece que, de tudo, podemos retirar que se estivessem assinadas as ditas adendas nada teria feito a Administração Fiscal ao nível das correcções de custos indevidos.

Perante tal fundamentação, a decisão recorrida afirmou o ónus da Administração Tributária de

demonstrar a inexistência de contratos sem termo, segmento em que não foi sequer questionada no presente recurso.
Em suma:
A Administração Fiscal para efectuar as correcções que fez não elegeu o requisito da criação líquida de postos de trabalho mas antes o relativo à in(existência) de contrato de trabalho sem termo, pelo que a sua invocação daquele outro requisito, em sede de recurso, não pode ser conhecida.
Podendo, até, ter razões em substância para efectuar as correcções que fez, a verdade é que, a Administração Fiscal não motivou, suficientemente, a sua acção correctiva sobre os custos apresentados pela contribuinte e a dúvida que exprimiu sobre as datas de passagens dos contratos a termo a contratos sem termos não tinha razão de ser pois que, se os trabalhadores se mantinham ao serviço da impugnante para além do prazo determinado no contrato a termo, tal conversão operou-se *ope legis*.
Não fossem tais dúvidas e tudo indica que teriam sido aceites as convolações dos contratos a termo em contratos sem termo.
A legalidade do acto de correcção operado tem pois de ser aferida pelo conteúdo da sua fundamentação que no que respeita à não verificação dos requisitos contidos no artº 17º do EBF aprovado pelo Dec.-Lei n.° 215/89, de 31-12.
Este preceito tinha à data dos factos a seguinte redacção, dada pelo Dec.-Lei n.° 198/2001, de 3 de Julho:
"*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 da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.
3 - A majoração referida no n.° 1 tem lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho."
Verificamos que os requisitos da concessão do

benefício eram pois consistentes em:
a) terem sido admitidos por contrato sem termo, trabalhadores com idade inferior a 30 anos.
b) que essa admissão tenha operado a criação líquida de postos de trabalho.
Ora, a fundamentação das correcções deslocou-se para a área da dúvida sobre a existência ou não de contratos sem termo e omitiu a afirmação da não verificação dos dois requisitos apontados.
É sabido que a fundamentação dos actos administrativos em geral, constitui um imperativo constitucional, expressamente previsto no art.º 268.º n.º 3 da CRP. E no âmbito do direito tributário, tal exigência de fundamentação dimana directamente da norma do art.º 77.º da LGT, sendo suficiente quando permite a reconstituição do iter cognoscitivo que determinou a decisão da Administração, sendo clara quando é inteligível e sem ambiguidades ou obscuridades e é congruente quando exprime concordância entre os pressupostos normativos do acto e os motivos do mesmo.
A fundamentação de um acto de liquidação deve, pois, indicar as razões por que foi efectuada uma concreta liquidação e não outra, por forma a permitir ao contribuinte apreender os concretos factos donde ela emerge e poder determinar-se pela sua aceitação ou impugnação.
Verificando-se falta de fundamentação ocorre ilegalidade decorrente de vício de forma por falta de fundamentação das correcções e da consequente liquidação.
No caso, ocorre efectiva fundamentação para a correcção (fundamentada na falada dúvida da AT) mas ela está deslocada/desfasada em relação aos dois requisitos, supra destacados, cuja eventual não verificação a autorizaria. A sua invocação apenas em sede de recurso é extemporânea.
Por outro lado a sentença recorrida não foi sequer atacada no segmento que foi decisivo para o julgamento de procedência da impugnação no qual afirmou o ónus da Administração Fiscal de demonstrar a inexistência de contratos sem termo.
Assim sendo a decisão recorrida é de confirmar.
4- DECISÃO:
Pelo exposto acordam os juízes deste STA em

negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.
Custas a cargo da recorrente.
Lisboa, 19 de Outubro de 2011. – *Ascensão Lopes* (relator) – *Dulce Neto* – *Casimiro Gonçalves*.