

PROVA ESCRITA DE DIREITO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

Via Profissional - 1.ª Chamada

Aviso de abertura n.º 15619/2017, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 249/2017, de 29 de dezembro de 2017

GRELHA DE CORREÇÃO

A atribuição da cotação máxima à resposta a cada questão pressupõe um tratamento completo das várias questões suscitadas, que deverá ser coerente e corretamente fundamentado, com indicação dos preceitos legais aplicáveis.

Na cotação atribuída serão tidos em consideração a pertinência do conteúdo, a qualidade da informação transmitida em relação à questão colocada, a organização da exposição, a capacidade de argumentação e de síntese e o domínio da língua portuguesa.

Os erros ortográficos serão valorados negativamente em 0,25 por cada um, até um máximo de 3 valores, para o total da prova.

As indicações constantes da grelha refletem as que se afiguram ser as soluções mais corretas para as situações em abordagem.

Porém, não deixarão de ser valorizadas outras opções, desde que plausíveis e alicerçadas em fundamentos consistentes.

COTAÇÕES

COTAÇÃO TOTAL DA PROVA DE DIREITO E PROCESSO TRIBUTÁRIO - 20 VALORES

COTAÇÕES PARCELARES:

- Relatório e fixação das questões a decidir - 1,50 valores
- Saneamento – 2 valores
- Fundamentação de facto e motivação - 3,50 valores
- Fundamentação de direito - 9,50 valores
- Dispositivo - 2,50 valores
- Exposição, capacidade de argumentação, de síntese e domínio da língua portuguesa – 1 valor

SENTENÇA

RELATÓRIO

Companhia de Seguros Securitatem Aeternam, S.A., melhor identificada nos autos, vem deduzir impugnação contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) do exercício de 2006, com o n.º 2009 6470000251, no valor de € 286.652,95.

Alega, em síntese, que não resulta da letra do artigo 40.º, n.º 2, do Código de IRC (CIRC), ou de qualquer outro preceito legal, qualquer norma que esclareça que entre as despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao exercício, apenas são elegíveis para o cálculo dos 15% a que se refere o referido artigo 40.º, n.º 2 do CIRC aquelas que tenham sido “objeto de

descontos obrigatórios para a Segurança Social ou para qualquer outro regime substantivo”.

Quanto à correção relativa à criação de emprego para jovens, alega que a redação do artigo 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) em vigor à data, estabeleceu inequivocamente que o limite deveria ser computado por referência ao ano.

Pede que seja julgada procedente a presente impugnação, com a consequente anulação da liquidação impugnada, e o reembolso da totalidade do montante pago por força das correções contestadas, acrescido dos juros indemnizatórios que sejam devidos até à data desse reembolso.

Junta 4 (quatro) documentos e procuração forense.

Notificada para o efeito, a Representante da Fazenda Pública apresenta a sua contestação, na qual invoca a exceção da caducidade do direito de ação, e no demais, pugna pela improcedência da impugnação, defendendo a interpretação que os Serviços de Inspeção Tributária deram às normas legais, com base nas quais se procedeu às correções em causa nos autos.

Junta o processo administrativo tributário (PAT).

A Impugnante apresenta as suas alegações, negando a verificação da caducidade do direito de ação e no demais, mantendo o alegado na PI.

A Representante da Fazenda Pública apresenta, igualmente, as suas alegações escritas, mantendo a argumentação sustentada na contestação.

O Digno Magistrado do Ministério Público teve vista dos autos, tendo emitido o parecer de fls. ..., no qual se pronuncia pela procedência da presente impugnação, por considerar que o entendimento que a Administração Tributária tem das normas aplicáveis não é o que resulta da lei.

*

As questões que ao Tribunal cumpre solucionar nos presentes autos são **(i)** a de saber se deve proceder exceção perentória da caducidade do direito de ação suscitada pela Fazenda Pública e, caso a mesma improceda, a de saber **(ii)** se a correção relativa

a custos com realizações de utilidade social não dedutíveis é ilegal, por violação do disposto no artigo 40.º, n.º 2, do CIRC; **(iii)** se a correção relativa aos benefícios fiscais é ilegal, por violação do disposto no artigo 17.º do EBF; e ainda, **(iv)** se são devidos os juros indemnizatórios peticionados pela Impugnante.

SANEAMENTO

O Tribunal é competente em razão da nacionalidade, da matéria, da hierarquia e do território.

O processo é o próprio e não enferma de nulidades que o invalidem.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas.

Tendo em conta que para a apreciação da exceção perentória da caducidade do direito de ação suscitada pela Fazenda Pública na sua contestação há que proceder à fixação da matéria de facto pertinente, o seu conhecimento é relegado para momento posterior ao julgamento da matéria de facto.

FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

Factos provados

Com interesse para a decisão a proferir, o Tribunal considera provados os seguintes factos:

A. Em 21 de junho de 1996, foi proferido despacho pelo Secretário de Estado da Administração Fiscal, exarado no processo n.º 695/1996, com o seguinte teor (cf. documento a fls. ... dos autos):

Para efeito do limite previsto no n.º 2 do artigo 40.º do Código do IRC, são consideradas despesas com o pessoal todas as despesas que, tendo a natureza genérica de remunerações, sejam objeto de descontos obrigatórios para a Segurança Social ou para qualquer regime substitutivo.

B. A Impugnante acresceu ao lucro tributável do exercício de 2006, no quadro 07,

campo 209, da sua declaração de rendimentos modelo 22 relativa ao referido exercício, o valor de € 643.575,40, relativo a custos com realizações de utilidade social não dedutíveis (cf. extrato do relatório de inspeção a fls. ... dos autos).

C. Foi efetuada pelos serviços da Autoridade Tributária uma ação de inspeção em sede de IRC ao exercício de 2006 da Impugnante, resultando da mesma um relatório de inspeção do qual consta o seguinte (cf. extrato do relatório de inspeção a fls. ... dos autos):

(...)

III- 1.1 - Realizações de Utilidade Social- Art. 40.º do CIRC

A acrescer à matéria tributável o montante de 897.364,42 € relativamente às “Realizações de utilidade social não dedutíveis”, resultante do facto do contribuinte ter acrescido 643.575,40 €, quando deveria ter acrescido o montante de 1.540.939,82 €, nos termos do art. 40.º do CIRC.

Da análise ao acréscimo efectuado pelo Sujeito Passivo, no montante de 643.575,40 €, constatou-se que o valor considerado como despesas com pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários, nos termos do n.º 2 do art. 40.º do CIRC, foi o referente aos saldos das contas de custos PCES “6800 - Custos c/ Pessoal - Remuneração Órgãos Sociais” e “6801 - Custos c/ Pessoal - Remunerações Pessoal”, tendo sempre em consideração a tributação para efeitos de IRS e a qual ascendeu a 23.929.178,06 €.

O n.º 2 do art. 40.º do CIRC estabelece que “são igualmente considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao exercício, os suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais, bem como com contrato de seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa”.

Analisando os custos mencionados no normativo supra referido, verifica-se que os mesmos não reúnem, em princípio, o carácter de indispensabilidade que, nos termos do n.º 1 do art. 23.º do CIRC, preside ao reconhecimento fiscal dos custos e perdas. No entanto e porque estamos na presença de encargos de importante cariz social, consagrou-se a respetiva dedutibilidade fiscal, mediante determinadas condições e limitada a uma percentagem das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao exercício.

Se é certo que os encargos em questão são cometidos de uma função social importante, também é verdade que a percentagem passível de dedução respeita a despesas que têm igualmente uma considerável relevância social, a qual se efetiva de uma forma inequívoca através dos descontos obrigatórios efetuados sobre essas importâncias para a segurança social ou para qualquer regime substitutivo.

Assim sendo, apesar do art. 40.º do CIRC não estabelecer, expressamente, qual a amplitude do conceito de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao exercício, atendendo ao objetivo deste artigo - Realizações de utilidade social - devem considerar-se como “despesas com pessoal” todas as despesas que tendo a natureza genérica de remunerações (aquelas que nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o trabalhador tem direito como contrapartida do seu trabalho) sejam objeto de descontos obrigatórios para a segurança social ou para qualquer regime substitutivo.

Face ao exposto, solicitou-se ao Sujeito Passivo a discriminação do valor sujeito a Taxa Social Única (TSU) no exercício de 2006.

Da análise efetuada conforme Anexo 1 (2 fls.) constatou-se, por um lado, que os valores escriturados como custos de Utilidade Social ascenderam ao montante de 4.232.952,11 €, e, por outro lado, que as despesas com o pessoal relativas a remunerações, ordenados ou salários sujeitas a descontos obrigatórios para a segurança social ou para qualquer regime substitutivo totalizaram 17.946.748,60 €.

Do exposto resulta que o limite previsto no n.º 2 do art. 40.º do CIRC (15% das despesas com pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou

salários) ascende a 2.692.012,29 € (17.946.748,60€ x 15%) e a totalidade dos custos de Utilidade Social a 4.232.952,11 €.

Assim, dado que as realizações de utilidade social não dedutíveis atingem o valor de 1.540.939,82 € (4.232.952,11 € - 2.692.012,29 €), e o Sujeito Passivo apenas cresceu, para efeitos de determinação do lucro tributável, o montante de 643.575,40 €, é efetuada a presente correção no montante de **897.364,42 €** (1.540.939,82 € - 643.575,40 €), de acordo com n.º 2 do art. 40.º do CIRC. - Anexo 1 (2 fls.)

III -1.2 - Criação de emprego para jovens - Art. 17.º do EBF

Da validação ao cálculo da majoração dos encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho, para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos, verificou-se que o Sujeito Passivo considerou para efeitos de período de vigência do contrato de trabalho o exercício económico ao invés de considerar o número de meses efetivamente trabalhados.

O benefício fiscal do artigo 17.º do EBF aplica-se aos encargos que forem sendo suportados pelos sujeitos passivos numa base mensal, tendo como limite temporal o período de 5 anos (60 meses) donde, a majoração a que se refere o n.º 1 do artigo 17.º do EBF origina, para a entidade empregadora, a dedução dos custos suportados com o funcionário admitido, em valor correspondente a 150% ao longo dos 5 anos seguintes ao início do contrato.

(...)

D. Em 21 de janeiro de 2009, a Administração Fiscal emitiu a liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2006 da Impugnante, com o n.º 2009 6470000251, no valor de € 286.652,95, dos quais € 26.771,36 correspondem a juros compensatórios, com data limite de pagamento em 12 de março de 2009 (cf. demonstração de liquidação a fls. ... dos autos).

E. Em 12 de março de 2009, a Impugnante pagou o montante de € 286.652,95 referente à liquidação de IRC de 2006 e juros compensatórios referida no ponto anterior (cf. comprovativo apostado na demonstração de acerto de contas a fls. ... dos

autos).

F. Em 4 de junho de 2009, a Petição Inicial da presente impugnação deu entrada neste Tribunal através do SITAF (cf. comprovativo de entrega a fls. ... dos autos).

*

Factos não provados

Não existem factos a dar como não provados com interesse para a decisão em causa, atenta a causa de pedir.

*

A convicção do Tribunal assenta no exame dos documentos e informações oficiais constantes dos autos, conforme é especificado nos vários pontos da matéria de facto provada.

FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

Antes de mais, cumpre apreciar a exceção perentória da caducidade do direito de ação suscitada pela Fazenda Pública.

Alega a Fazenda Pública que a PI é “extemporânea”, atendendo ao disposto no art. 102.º do CPPT, pois deu entrada no Tribunal no dia 19 junho, conforme carimbo de entrada apostado na mesma.

Sucedo no entanto, que como resulta provado no ponto F. da fundamentação de facto, a PI da presenta ação deu entrada neste Tribunal no dia 4 de junho, através do SITAF.

Nos termos do disposto no art. 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT (na sua redação originária, anterior à alteração introduzida pelo Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, LOE, em vigor à data), aplicável ao caso, a impugnação será apresentada no prazo de **90 dias** contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte, no caso, da liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2006 da Impugnante, com o n.º 2009 6470000251.

Resultando provado no ponto **D.** que a liquidação tinha data limite de pagamento em 12 de março de 2009, e contado o prazo de noventa dias de forma contínua, nos termos do disposto no art. 279.º do Código Civil, por remissão do art. 20.º, n.º 1 do CPPT, o prazo para interposição da presente ação terminava no dia 12 de junho, concluindo-se por isso que a mesma foi interposta em tempo.

Deverá por isso ser julgada improcedente a exceção perentória de caducidade do direito de ação invocada pela Fazenda Pública.

*

As questões a decidir nos presentes autos são a de saber se a correção relativa a custos com realizações de utilidade social não dedutíveis é ilegal, por violação do disposto no artigo 40.º, n.º 2, do CIRC (na redação em vigor à data do facto tributário), por se ter desconsiderado, na determinação do limite de 15% estabelecido nesse normativo legal, despesas com o pessoal que não tenham sido objeto de descontos obrigatórios para a Segurança Social ou para qualquer outro regime substantivo, com fundamento no entendimento de que apenas são elegíveis para o cálculo desse limite as despesas que tenham sido objeto desse tipo de descontos; e a de saber se o montante máximo da majoração referida no n.º 2 do artigo 17.º do EBF deve ser mensualizado, para que só possam ser majorados os encargos na proporção dos meses em que vigora o contrato de trabalho.

Começando pela primeira questão colocada, a Impugnante questiona a correção efetuada pela Administração Fiscal, que considerou que a Impugnante deveria acrescer ao lucro tributável declarado o valor de € 897.364,42, por entender que, para o efeito do cálculo do limite de 15% do montante das despesas previstas no n.º 2 do artigo 40.º do CIRC, apenas relevam as despesas que tenham sido objeto de descontos obrigatórios para a segurança social ou para qualquer regime substitutivo.

A Impugnante entende que esta interpretação não resulta do disposto no n.º 2 do art. 40.º do CIRC, e que a Administração Fiscal não invoca qualquer outra norma da qual se possa retirar que de entre as despesas com o pessoal registadas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao exercício, apenas são elegíveis para o cálculo do referido limite de 15% aquelas que tenham sido objeto de descontos

obrigatórios para a segurança social (ou para qualquer outro regime substitutivo).

Apreciando.

No artigo 40.º do CIRC, com a epígrafe “Realizações de utilidade social”, pretendeu o legislador, através da consagração do regime de dedutibilidade ao lucro tributável de certas despesas, responder a preocupações de natureza extrafiscal, designadamente de melhoria da segurança social dos trabalhadores e, nalguns casos, também dos seus familiares.

Atento o teor desta disposição, resulta desde logo patente que da mesma não decorre qualquer restrição às “despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao exercício” donde resulte a sua limitação às despesas que tenham sido “objeto de descontos obrigatórios para a Segurança Social ou para qualquer outro regime substitutivo”.

De facto, não se vislumbra que a interpretação dada pela Administração Fiscal ao artigo 40.º, n.º 2, do CIRC, restringindo o seu campo de abrangência, encontre na sua letra qualquer expressão verbal. Nem esse entendimento resulta de qualquer outra disposição.

Na verdade, na definição de “despesas de remunerações, ordenados ou salários” em causa o legislador procede à delimitação deste tipo de despesas por simples referência a que as mesmas sejam “escrituradas” a esse título. Quer isto dizer que, para o efeito previsto na norma em causa, mais concretamente para o cálculo do limite de 15% aí fixado, as despesas com o pessoal que relevam são aquelas que, em termos contabilísticos, devam ser escrituradas como remunerações, ordenados ou salários, inexistindo na lei outro critério de distinção ou delimitação daquelas apontadas despesas. Assim, a única interpretação admissível que resulta da leitura da norma legal em causa é a de que as despesas aí referidas são as que assim devam ser registadas na contabilidade da empresa, independentemente do seu tratamento em sede de segurança social.

Ora, no caso dos autos, a Administração Fiscal não colocou em causa o registo contabilístico dos valores das despesas com remunerações, salários ou ordenados,

aceitando, assim, os valores escriturados.

Donde não é admissível a interpretação restritiva que faz do normativo legal em causa, ao abarcar na sua previsão somente as despesas com remunerações, salários ou ordenados com descontos obrigatórios para o regime da Segurança Social ou outros regimes substitutivos, fazendo, desta forma, para efeitos do citado limite de 15%, uma distinção entre estas despesas e as derivadas de remunerações, salários, ou ordenados sem tal obrigatoriedade contributiva, dado que esta distinção não se encontra prevista, direta ou indiretamente, no referido normativo.

De facto, esta distinção resulta de uma interpretação sem qualquer correspondência na letra ou no espírito da lei.

Ora, resulta do disposto no art. 11.º da LGT, quanto à interpretação das normas tributárias, uma remissão para as regras e princípios gerais de interpretação das leis, os quais são fixados no artigo 9.º do Código Civil. Por sua vez, estipula-se neste artigo que o intérprete não pode admitir uma interpretação que não tenha um mínimo de expressão ou correspondência verbal no texto da lei, ainda que imperfeitamente exposto (n.º 2), devendo o intérprete, na fixação do sentido e alcance da lei, presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (n.º 3).

Sucede que o que parece resultar da leitura atenta da lei é que a interpretação dada ao preceito pela Administração Fiscal não só não resulta da mesma, como se revela contraditória com o estabelecido no n.º 3 do citado artigo 40.º, o qual eleva a percentagem prevista no n.º 2 para 25%, em caso de inexistência do direito a pensões da Segurança Social.

Assim sendo, o entendimento da Administração Fiscal subjacente à correção em apreciação encontra-se apenas ancorado na informação vinculativa produzida no processo n.º 695/1996, com despacho de 21.06.1996, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais reproduzido no ponto **A.** do probatório.

Trata-se de doutrina administrativa que, como é incontroverso, não tem força de lei nem eficácia externa, não vinculando, designadamente, o Tribunal.

Face a todo o exposto, pode concluir-se que a Administração Fiscal procedeu à correção agora em apreciação partindo de uma interpretação restritiva inadmissível da lei, sem qualquer fundamento, ao considerar que apenas são elegíveis para o cálculo do limite de 15% a que se refere o n.º 2 do artigo 40.º do CIRC as despesas que tenham sido objeto de descontos obrigatórios para a segurança Social ou para qualquer outro regime substantivo.

Logo, nesta parte, a liquidação impugnada nos autos enferma de vício de violação de lei, por erro de direito nos pressupostos, devendo, nesta parte, ser anulada.

Refira-se que neste sentido, e sobre questões em tudo similares a esta, se pronunciou já a segunda secção do Supremo Tribunal Administrativo, nos acórdãos proferidos em 12-10-2016, no proc. 0797/15 e em 29-11-2017, no proc. 013/14, jurisprudência à qual se adere sem reservas.

Sendo de anular igualmente os juros compensatórios liquidados correspondentes ao imposto resultante da referida correção.

Assim decidido, tendo a Impugnante efetuado o pagamento da liquidação impugnada, como resulta do ponto E. do probatório, deverá, conseqüentemente, ser-lhe restituído o montante liquidado em decorrência da referida correção, indevidamente pago.

Quanto à segunda questão suscitada pela Impugnante, relativa à correção de encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens, está em causa o entendimento da Administração Fiscal de que, para efeitos do artigo 17.º, n.º 3, do EBF, a contagem do período de cinco anos do benefício fiscal implica que, no exercício em que o mesmo se inicia e no ano em que se verifica a rescisão contratual, o limite máximo do benefício previsto no n.º 2 seja proporcional ao número de meses efetivos de trabalho.

Alega a Impugnante que do referido n.º 3 não resulta a apontada regra de proporcionalidade, devendo entender-se que o limite máximo da majoração anual é sempre de 14 salários mínimos nacionais por exercício, mesmo nos casos em que o trabalhador elegível não trabalhe o ano completo ou nos casos em que o contrato

perfaça cinco anos de vigência antes do final do exercício.

Cumpra, assim, apreciar qual a interpretação a dar aos n.ºs 2 e 3 do artigo 17.º do EBF.

Apenas com a alteração introduzida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, é que o limite máximo de 14 vezes o salário mínimo mensal mais elevado deixou de ser imputado ao valor dos encargos mensais, para passar a ser imputado ao valor da majoração anual, deixando, assim, de ser permitida a majoração *mensal* de 50% daquele valor.

No caso da correção agora em apreciação, a Impugnante contesta o entendimento da Administração Fiscal que lhe está subjacente, de que, para efeitos do artigo 17.º, n.º 3, do EBF, a contagem do período de cinco anos do benefício fiscal implica que, no exercício em que o mesmo se inicia e no ano em que se verifica a rescisão contratual, o limite máximo previsto no n.º 2 seja proporcional ao número de meses efetivos de trabalho, defendendo que do referido n.º 3 não resulta a apontada regra de proporcionalidade.

Apreciando.

Atendendo a que resulta do mencionado n.º 3 do artigo 17.º do EBF (na redação anterior à da Lei n.º 53-A/2006, em vigor à data) que a majoração “tem lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho”, entende-se que ao associar o início da vigência do benefício ao do contrato de trabalho, se deve antes concluir ter sido intenção do legislador que tal benefício, em vez de vigorar por cinco exercícios fiscais, vigorasse por cinco anos.

Com efeito, como se refere no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 12 de junho 2014 proferido no processo n.º 07437/14, à qual aqui se adere sem reservas, “se o *dies a quo* do benefício fiscal é a data do início da vigência do contrato de trabalho, então, o *dies ad quem* será o último dia do prazo de cinco anos, que se conta a partir daquela data, de acordo com as regras de cômputo do termo fixado por lei (art. 279.º, alínea c) e art. 296.º, ambos do Código Civil)”.

Seguindo o raciocínio expandido no citado acórdão, não se poderá esquecer que “o

benefício fiscal ora em causa pressupõe, para além do mais, a vigência de contrato de trabalho, pelo que, em data anterior à celebração do contrato de trabalho não há benefício fiscal, tal como não há passados 5 anos da celebração desse contrato.

Dependendo o benefício fiscal (que consiste na majoração de encargos dos respetivos contratos de trabalho celebrados, com os limites previstos no n.º 2 do art. 17.º do EBF) da vigência do contrato de trabalho, tal condição implica, necessariamente, uma restrição proporcional do limite máximo da majoração prevista no n.º 2, nos casos em que o trabalhador não trabalhe o ano completo ou nos casos em que se completam os cinco anos de vigência do contrato antes do final do exercício.

A não ser assim, então, estaríamos a permitir que o destinatário do benefício usufruísse *in totum* da majoração legal mesmo quando o contrato de trabalho respetivo tivesse apenas uma vigência parcial, sendo certo que a majoração está umbilicalmente ligada à vigência do contrato de trabalho, e pelo período de cinco anos estabelecido no n.º 3.

Não se pode olvidar que há uma racionalidade na lei que o intérprete deve reconstruir, o que exclui a aplicação automática da letra da lei, devendo, antes ser considerado o contexto logico-literal da norma.”

Deste modo, e como se concluiu no citado aresto, “o limite *anual* da majoração previsto no n.º 2 do art. 17.º do EBF deve ser interpretado em conformidade com o cômputo do prazo previsto no n.º 3, e ser consentâneo com este, uma vez que, só assim se garante a unidade do sistema jurídico e a sua coerência, elemento primordial da interpretação jurídica (art. 9.º do Código Civil, aplicável *ex vi* art. 11.º, n.º 1 da LGT).

Assim sendo, como o limite máximo previsto no n.º 2 se reporta a uma *majoração anual*, o termo *anual* deve também ser objeto de cômputo (tal como o prazo de cinco anos previsto no n.º 3) ou seja, se inicia no primeiro dia de vigência do contrato e termina no último dia dos cinco anos a contar daquela data (termos do art. 279.º, alínea c) e art. 296.º, ambos do Código Civil)”.

Deste modo, e aderindo-se à citada jurisprudência, deve concluir-se pela

improcedência da presente impugnação, na parte relativa à correção em apreço.

[**Nota:** quanto a esta segunda correção impugnada é considerada aceitável, com a mesma cotação, e desde que coerentemente fundamentada, uma solução favorável ao contribuinte. Os argumentos que podem ser esgrimidos neste sentido são **(i)** o facto de não resultar *expressamente* da norma outra limitação ao benefício fiscal em causa que não seja o valor de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado, limitação que nesta redação do preceito, passa a ser imputada ao valor da majoração *anual* de 50% dos encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho – o que constitui uma restrição face à redação anterior do preceito, em que a limitação de 14 vezes o salário mínimo nacional era imputada aos encargos *mensais* por posto de trabalho; **(ii)** a importância do elemento textual na interpretação de normas excepcionais, como é o caso dos benefícios fiscais; **(iii)** o facto de o racional na interpretação desta norma, que é justificada por razões extrafiscais, não dever ser o da maximização das receitas fiscais; **(iv)** a que acresce a circunstância de esta norma ter sido várias vezes alterada, pelo que se fosse intenção do legislador introduzir uma limitação refletindo um ajuste proporcional em função da vigência do contrato de trabalho, poderia facilmente tê-la deixado expressa na respetiva redação. Foi, aliás, esta a argumentação sustentada na decisão proferida em 26 de fevereiro de 2014 no processo n.º 212/2013-T do CAAD, em que foi relator Jorge Lopes de Sousa. Caso se adote uma solução com fundamento nestes argumentos, a restante decisão deverá ser coerente com a mesma, condenando-se a Fazenda Pública à devolução do imposto pago e ao pagamento de juros indemnizatórios, em conformidade, devendo a decisão final ser de procedência total a favor da Impugnante e a Fazenda Pública condenada nas custas na totalidade].

Importa ainda decidir sobre o pedido de condenação da Administração Fiscal ao pagamento de juros indemnizatórios, cujo regime resulta da aplicação conjugada do disposto nos artigos 43.º, 100.º e 102.º da LGT e 61.º do CPPT.

Com efeito, e embora na respetiva PI a Impugnante aluda, no seu pedido, à condenação da Fazenda Pública ao pagamento de “juros compensatórios”, é manifesto que o faz por lapso e que o que pretende é a condenação da mesma ao pagamento de juros indemnizatórios, como, aliás, melhor explicita em sede de alegações. Ora, e

como resulta pacificado na jurisprudência do STA, o direito a juros indemnizatórios resulta *ope legis*, nas situações previstas na lei, “impondo-se o seu pagamento, sem necessidade de prévio pedido, por força do dever que impende sobre a Administração de reconstituir a situação hipotética que existiria caso não tivesse sido praticado o ato anulado” (cf. acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA proferido em 10-03-2004 no proc. 0463/03, disponível para consulta em www.dgsi.pt/jsta).

Deve por isso, e no respeito pelo princípio *pro actione* [cf. art. 7.º do CPTA, aplicável *ex vi* art. 2.º, c) do CPPT], apreciar-se este pedido.

Visa-se, com os juros indemnizatórios, compensar o contribuinte pelo prejuízo provocado pelo pagamento indevido de uma prestação tributária, tratando-se de uma indemnização atribuída com fundamento em responsabilidade civil extracontratual, de montante legalmente pré-determinado, pelos custos da imobilização do capital indevidamente cobrado (cf. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, Lex, p. 127).

O artigo 100.º da LGT estabelece que, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, a Administração está obrigada à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objetivo do litígio, compreendendo a liquidação de juros indemnizatórios.

Por outro lado, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (n.º 1), sendo que a taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios (n.º 4).

Importa, antes de mais, aferir da verificação cumulativa dos respetivos requisitos, os quais resultam expressos no referido artigo 43.º da LGT, ou seja, que haja um erro no ato de liquidação de um tributo, que tal erro seja imputável aos serviços, que a sua existência seja determinada em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial e que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

O erro dos serviços ocorre sempre que se cobra um tributo que se vem a constatar

não ser devido, sendo devidos os juros indemnizatórios sempre que possa afirmar-se que ocorreu erro imputável aos serviços demonstrado, desde logo e sem necessidade de mais, pela procedência de impugnação judicial da correspondente liquidação.

No caso em apreço, conforme resulta do ponto E. da fundamentação de facto, em 12 de março de 2009 a Impugnante efetuou o pagamento do imposto apurado pela liquidação impugnada.

Por outro lado, concluiu-se já que o montante pago não era legalmente devido na parte respeitante à correção relativa a despesas referentes a realizações de utilidade social (artigo 40.º do CIRC).

Todavia, já quanto à segunda correção sindicada, relativa à majoração por criação líquida de postos de trabalho (artigo 17.º do EBF), conclui-se pela respetiva legalidade, sendo o imposto em causa devido.

Assim, face ao exposto, encontram-se preenchidos os requisitos fixados no citado artigo 43.º da LGT, acima mencionados, para a atribuição de juros indemnizatórios a favor da Impugnante quanto ao montante pago respeitante à correção cuja ilegalidade foi declarada, relativa a despesas referentes a realizações de utilidade social, sendo devidos pela Administração Fiscal juros indemnizatórios sobre este imposto indevidamente pago, contados a desde a data desse pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito, à taxa de 4%, equivalente à dos juros compensatórios, nos termos do disposto no n.º 4 do art. 43.º conjugado com o art. 35.º, n.º 10, ambos da LGT, n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 08/04.

Os juros em causa serão acrescidos de juros de mora à taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora, relativamente ao período entre a data do termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 43.º da LGT. A taxa dos juros de mora é definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas, sendo de 4,966% desde o dia 01-01-2017, inclusive, conforme estabelecido no ponto 1 do Aviso n.º 139/2017, publicado no Diário da República n.º 3/2017, Série II de 2017-01-04, e de 4,857% a partir de 01-01-2018, inclusive, conforme estabelecido no ponto

1 do Aviso n.º 235/2018, publicado no Diário da República n.º 3/2018, Série II de 2018-01-04.

Quanto à questão da cumulação dos juros, veja-se a recente jurisprudência do STA no Acórdão de uniformização de jurisprudência n.º 4/2017 do Supremo Tribunal Administrativo, publicado no Diário da República n.º 180/2017, Série I, de 2017-09-18.

Quanto ao montante de imposto pago relativo à correção declarada legal - majoração por criação líquida de postos de trabalho -, sendo o mesmo devido, não estão preenchidos os pressupostos para o pagamento de juros indemnizatórios.

Nos termos do artigo 527.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 2.º, alínea e), do CPPT, a decisão que julgue a ação condenará em custas a parte que a elas houver dado causa, entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida na proporção em que o for, nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 2, do CPC. No caso, as custas são devidas pelo Impugnante e pela Fazenda Pública, na proporção do seu decaimento, o qual se fixa em 40% para a Impugnante e 60% para a Fazenda Pública.

Quanto ao valor da ação, a Impugnante na sua PI o valor de € 5.000,01 e a Fazenda Pública, na Contestação, o valor de € 286.652,95.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 97.º-A do CPPT, quando seja impugnada a liquidação, o valor atendível, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, é o da importância cuja anulação se pretende.

Resultando provado dos autos (ponto **D.**, da fundamentação de facto) que a liquidação adicional impugnada nos autos ascende ao montante de 286.652,95€, é esse o valor que deve ser fixado à ação, nos termos do disposto na citada alínea a) do n.º 1 do art. 97.º-A do CPPT [cf. art. 306.º, n.º 1 do CPC, *ex vi* art. 2.º, alínea e) do CPPT].

*

Pelo exposto, **julgo**

a) Improcedente a exceção perentória da caducidade do direito de ação;

b) A presente impugnação ***parcialmente procedente***, na parte referente à correção relativa a despesas referentes a realizações de utilidade social, pelo que anulo parcialmente a liquidação de impostos e juros compensatórios correspondentes, e condeno a Fazenda Pública a restituir à Impugnante o valor de imposto indevidamente pago pela mesma, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, contados desde 12-03-2009 até à data do processamento da respetiva nota de crédito; e improcedente quanto ao demais peticionado;

c) Custas pela Impugnante e pela Fazenda Pública, **na proporção do decaimento**;

d) Fixo o valor da presente ação em 286.652,95€.

Registe e notifique.

Lisboa, 17 de fevereiro de 2018

O/a Juiz/a