

V – O princípio da imediação limita a tarefa de reexame da matéria de facto fixada no tribunal a quo, que só pode ser modificada se ocorrer erro manifesto ou grosseiro ou se os elementos documentais fornecerem uma resposta inequívoca em sentido diferente daquele que foi anteriormente considerado.

VI – A mera discordância sobre a valoração da prova testemunhal e sobre a convicção do julgador, sem identificação ou concretização do vício lógico em que este incorreu, não autoriza uma alteração da matéria de facto.

VII – As sociedades de profissionais constituídas por advogados estão enquadradas no regime da transparência fiscal ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do art. 6.º do CIRC.

VIII – O regime da transparência fiscal prossegue três propósitos: neutralidade fiscal, combate à evasão fiscal e eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios.

IX – As sociedades de profissionais estavam abrangidas pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável em sede de IRC.

X – O registo no cadastro informático da AT [Autoridade Tributária] de uma sociedade de advogados no regime geral de tributação, por erro imputável aos serviços, impede a posterior correção da situação tributária e o enquadramento da sociedade no regime simplificado, se as suas declarações apresentadas ao abrigo do regime geral foram aceites sem reservas e se os serviços informaram o representante da sociedade da desnecessidade de apresentação de declaração de opção por este regime.

XI – Na situação anteriormente referida a correção pela AT da situação tributária da sociedade e a realização de liquidações adicionais constitui *venire contra factum proprium* e violação do princípio da boa fé que deve nortear a sua atuação (art. 59.º, n.º 2, da LGT). (destaque nosso)

## D – Tribunais Arbitrais Tributários (\*)

### 73. Imposto Municipal sobre Imóveis – Revogação de benefício fiscal – Fundos de investimento imobiliário fechados – Art. 49.º do EBF

No processo arbitral n.º 203/2013-T, de 8/4/2014, estava em causa a questão de saber se “a revogação efetuada pela Lei n.º 3-B/2010 [Lei do Orçamento do Estado (LOE) 2010]] do benefício fiscal – isenção de Imposto Municipal sobre Imóveis – que constava do art. 49.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redação que lhe foi conferida pela Lei n.º 53-A/2006 (LOE 2007), produziu efeitos imediatos ou, diversamente, deve ter os seus efeitos reportados a 1 de Janeiro de 2012, ao abrigo dos arts. 3.º e 11.º do EBF e do princípio da proteção da confiança, no caso dos sujeitos passivos que à data beneficiassem da referida isenção”. Noutras palavras, a questão central em apreço prendia-se então com a qualificação do benefício fiscal em causa como um “benefício fiscal com carácter temporário” ou um “benefício fiscal com carácter estrutural”.

E no que se refere à questão em apreço, o Tribunal Arbitral acompanhou a interpretação sistemática expressa no voto de vencido do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa no Acórdão Arbitral n.º 150/2012-T, de 3/5/2013, em que ficou assente que o «EBF qualifica como “Benefícios fiscais com carácter estrutural” os que são incluídos na sua Parte II e como “Benefícios fiscais com carácter temporário” os que constam da sua Parte III, como se conclui das respetivas epígrafes, que foram mantidas após a revisão e renumeração operada pelo DL n.º 108/2008, de 26/6. Nesta revisão, para além de renumeração de artigos e supressão de referência aos já revogados, foram efetuadas alterações sistemáticas e várias alterações de epígrafes, arroladas no art. 2.º daquele diploma, pelo que não há qualquer suporte normativo para concluir que, além das alterações de epígrafes que foram feitas devem considerar-se como efetuadas outras alterações que o não foram, designadamente as referentes às Partes II e III do EBF».

Mais defendeu o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa no voto de vencido amplamente citado nos autos em apreço que o “benefício fiscal atribuído a fundos de investimento imobiliário consta da Parte II, pelo que é legalmente qualificado como benefício fiscal com carácter estrutural e essa qualificação, perante a divisão dicotómica legislativamente adotada entre benefícios fiscais com carácter estrutural e benefícios fiscais com carácter temporário tem precisamente o alcance prático de afastar a aplicação das regras que se pretendeu reservar para os qualificados como temporários àqueles a que foi atribuída natureza estrutural”.

Assim, não se estando perante um benefício fiscal de origem convencional ou condicionado ou temporário não será aplicável o regime do art. 11.º, n.º 1, do EBF, em que se refere que as “normas que alterem benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários, não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respectivo, em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário”.

Acompanhando uma vez mais o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa no voto de vencido do Acórdão Arbitral n.º 150/2012-T, o Tribunal Arbitral concluiu que “a norma do atual art. 3.º (como o anterior art. 2.º-A do EBF e o art. 14.º, n.º 1, da LGT, na redação inicial) visa, primordialmente, assegurar a previsibilidade que é exigida pelo princípio da segurança jurídica, princípio de valor constitucional, ínsito no princípio do Estado de Direito democrático (art. 2.º da CRP), embora também tenha em vista impor ao legislador a avaliação periódica dos resultados da aplicação dos benefícios fiscais”.

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral acompanha o entendimento de que “o prazo de cinco anos previsto no art. 3.º, n.º 1, do EBF não é apenas um prazo máximo de duração dos benefícios fiscais, mas também um prazo mínimo, que os contribuintes podem justificadamente prever que será o prazo durante o qual podem usufruir do benefício fiscal, sempre que a norma que o consagra não

disponha em contrário, pois só assim se atinge o objetivo de permitir a previsibilidade da manutenção e caducidade de benefícios fiscais”.

Em síntese, o Tribunal Arbitral considerou, na esteira do supramencionado voto de vencido, que “a origem, a teleologia e a *ratio* da criação de um prazo de caducidade dos benefícios fiscais prendem-se não somente com o estabelecimento de um limite máximo de aplicação dos benefícios, mas também, e de forma preponderante, com a garantia de um limite mínimo, devendo o benefício fiscal aqui em causa [do art. 49.º do EBF, na aplicação decorrente da norma transitória introduzida pelo art. 88.º, alínea j), da Lei n.º 53-A/2006], vigorar pelo período legal mínimo de cinco anos previsto no n.º 1 do art. 3.º do EBF, a menos que exista disposição em contrário”.

Ao exposto acresce a conclusão de que “o prazo de vigência previsto no art. 3.º, n.º 1, do EBF abrange o benefício fiscal do art. 49.º do mesmo diploma é, para além da própria previsão normativa (bastante clara), reforçada pelo art. 142.º, n.º 2, da Lei n.º 64-B/2011, de 30/12 (LOE 2012), que prorrogou por mais cinco anos determinados benefícios fiscais cuja manutenção se pretendia (já que, caso contrário, os benefícios fiscais abrangidos pelo art. 3.º, n.º 1, do EBF caducariam em 31/12/2011), de entre os quais vários benefícios da Parte II do EBF e, em particular, o próprio art. 49.º do EBF”.

No que respeita à interpretação do art. 3.º do EBF, o Tribunal Arbitral acrescentou que, conforme salientado pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa no voto de vencido acima referido, o “n.º 1 do art. 3.º do EBF não assegura que quem se encontre numa situação em que usufrua de benefícios fiscais tenha direito a mantê-los por cinco anos, mas apenas que as normas que os criam vigorarão durante cinco anos, se não dispuserem em contrário (n.º 1)”. Por seu turno, “o n.º 2 assegura que quem adquira um benefício fiscal durante a vigência de uma norma que o consagra mantém o direito a usufruir dele, salvo disposição em contrário”.

Assim sendo, a única interpretação logicamente admissível do n.º 2 do referido normativo legal é, para o Tribunal arbitral, aquela segundo a qual é assegurada a manutenção dos benefícios fiscais ad-

(\*) Textos integrais das decisões arbitrais disponíveis em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

quiridos, a não ser que norma anterior ou contemporânea da aquisição do benefício estabeleça que ele tem natureza precária ou condicionada.

Uma vez mais citando o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, o Tribunal Arbitral considerou que “constituirá manifesta violação do princípio constitucional da confiança, ínsito no princípio do Estado de Direito democrático, já que se estará perante a não observância de uma norma que, precisamente, tem em vista assegurar a confiança e, por isso, é presumível que os contribuintes fiquem com reforçada convicção de que podem esperar que o que nelas se garante será mantido”.

Por outro lado, «não haverá, neste caso, razão para compressão (ou eliminação) do princípio da confiança por exigências prementes de finanças públicas que têm servido de pretexto ao desrespeito da maior parte das normas garantísticas de conteúdo económico, designadamente por considerações derivadas da “grave crise financeira” que refere a AT na sua resposta».

À face do exposto, o Tribunal Arbitral concluiu que “a revogação do benefício em causa pela LOE 2010 só poderá produzir efeitos na esfera da Requerente após 31 de Dezembro de 2011, pois de outra forma resultaria violado o princípio da proteção da confiança”.

#### **74. IRC – Transmissibilidade de benefícios fiscais numa operação de cisão-fusão**

No processo arbitral n.º 201/2013-T, de 11/4/2014, o Tribunal Arbitral pronunciou-se, entre outras questões, sobre a transmissibilidade de benefícios fiscais consistentes na majoração, pela sociedade incorporante, de encargos com a criação líquida de postos de trabalho pela sociedade incorporada.

A requerente começou por defender que, como o processo de cisão-fusão “foi efetuado com neutralidade fiscal por aplicação do regime previsto no CIRC”, o benefício de criação líquida de postos de trabalho deveria continuar a ser usufruído por si – a sociedade incorporante –, até porque os colaboradores contratados pela sociedade incorporada

havam mantido todos os direitos anteriormente adquiridos. Em abono da sua tese, a requerente invocou a decisão arbitral proferida no processo arbitral n.º 15/2011-T, de 30/3/2012.

Por sua vez, a Autoridade Tributária e Aduaneira, requerida nos autos, defendeu, em sede de resposta, “que o benefício fiscal consignado no art. 19.º do EBF tem como finalidade incentivar o aumento de postos de trabalho que preencham os requisitos ali descritos, traduzindo-se num direito, conferido à entidade empregadora, de majorar os encargos dedutíveis à matéria coletável de IRC, como contrapartida da criação líquida de emprego no exercício da contratação dos trabalhadores e da manutenção dos correspondentes postos de trabalho nos 4 anos subsequentes”. Mais referiu que com “a transferência dos trabalhadores, ocorrida por força da operação de cisão-fusão, deixam de estar reunidos os pressupostos legais em que assenta o direito àquele benefício fiscal pois os seus postos de trabalho nunca corresponderam a criação líquida de emprego na esfera da nova entidade empregadora”.

Alegou, ainda, que “não se pode concluir sem mais pela transmissibilidade do benefício fiscal em apreço, sem olhar às normas que regulam a transmissibilidade dos benefícios fiscais, visto que estes consubstanciam uma relação de direito público que, por regra, não é transmissível por ato *inter vivos* entre particulares, conforme postula o n.º 1 do art. 15.º do EBF”. Assim, e para efeitos do previsto no art. 19.º do EBF, concluiu a requerida que “é indiferente que a transferência de trabalhadores ocorra por força de uma operação de fusão, com incorporação de uma parte do património cindido na esfera da requerente, ou por força de um mero contrato de cessão de trabalhadores, pois qualquer destas formas jurídicas é o resultado de um ato *inter vivos* praticado entre particulares”.

No que respeita à aplicabilidade do regime especial de neutralidade fiscal previsto nos arts. 67.º e segs. do CIRC (atual art. 74.º), a requerida entendeu que “não existe qualquer previsão expressa a acautelar a transmissibilidade do benefício fiscal em análise em caso de fusão ou cisão”, e que este regime “não contempla a transmissibilidade dos be-

nefícios fiscais constituídos na esfera jurídica da sociedade incorporada para a sociedade incorporante”.

Quanto às exceções previstas no art. 15.º, n.ºs 2 e 3, do EBF e ao princípio da intransmissibilidade *inter vivos*, a requerida entendeu que “estas não são aplicáveis ao benefício fiscal consignado no art. 19.º do EBF, atenta a natureza automática deste benefício”.

Por último, afastou a aplicabilidade ao caso dos autos da jurisprudência firmada na decisão arbitral proferida no processo n.º 15/2011-T, por entender que “esta tem por referência uma situação que não é idêntica à que está em discussão e apreciação nestes autos”.

Analisada a situação e tendo em conta a facticidade descrita nos autos e o direito aplicável, o Tribunal Arbitral acompanhou a argumentação da requerida quanto à não transmissibilidade do benefício previsto no art. 19.º do EBF, invocando, para o efeito, a jurisprudência fixada no processo arbitral n.º 83/2013-T e rejeitando a argumentação aduzida pelo Tribunal Arbitral no processo n.º 15/2011-T.

Reiterando a decisão do processo arbitral n.º 83/2013-T, o Tribunal concluiu que uma “sociedade que receba trabalhadores, quer por cedência de contratos de trabalho quer por transmissão com estabelecimento, de uma outra sociedade que, relativamente àqueles trabalhadores, vinha deduzindo encargos laborais majorados, por os ter recrutado de acordo com os requisitos previstos no referido art. 19.º (antes 17.º) do EBF, não poderá continuar a deduzir os encargos laborais relativos aos trabalhadores em causa com o mesmo regime de majoração que lhes vinha sendo aplicado e pelo período de vigência do benefício de que a empresa transmitente usufruía”.

Por último, o Tribunal Arbitral concluiu que “o facto de a transferência de trabalhadores ter ocorrido num contexto de fusão-cisão, efetuada ao abrigo do regime de neutralidade fiscal previsto nos arts. 67.º e segs. do CIRC, não tem influência sobre a solução, porque o regime previsto no art. 19.º (no caso, 17.º) do EBF “não acompanha o trabalhador”, independentemente de continuar afeto à mesma atividade e ao mesmo estabelecimento – trata-se de um benefício que visa a criação de postos (novos) de trabalho e não beneficiar a transmissão de trabalhadores entre empresas”.

DULCE NETO  
(Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo)

PAULA CADILHE  
(Jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Norte e do Tribunal Central Administrativo Sul)

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA (\*)  
(Jurisprudência dos Tribunais Arbitrais Tributários)

---

(\*) Com a colaboração de Jorge Lopes de Sousa.