

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 212/2013-T**

**Tema: IRC – benefícios fiscais, RFAI 2009**

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.<sup>a</sup> Doutora Nina Aguiar e Dr. Júlio César Nunes Tormenta (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 31-10-2013, acordam no seguinte:

## **1. Relatório**

A, com sede na ..., ..., .., pessoa colectiva n.º ... (doravante Requerente), formulou pedido de pronúncia arbitral, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante RJAT).

A Requerente apresentou os seguintes pedidos:

- a) a anulação dos despachos proferidos em 09-05-2013, em sede de recurso hierárquico interposto dos deferimentos parciais das reclamações gratuitas n.º ... (apresentada contra a autoliquidação de IRC n.º 2004 ..., de 22-9-2004, referente ao período de tributação de 2003), e n.º ... (apresentada contra a autoliquidação de IRC n.º 2005 ..., de 01-08-2005, referente ao período de tributação de 2004), na parte em que indeferem parcialmente o peticionado;
- b) o reembolso do montante de € 775.059,36 relativo ao imposto indevidamente pago por erro na autoliquidação e;
- c) o pagamento de juros indemnizatórios pela privação do montante de € 775.059,36.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, os signatários foram designados pelo Senhor

Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral colectivo, tendo aceiteado nos termos legalmente previstos.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, defendendo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado totalmente improcedente.

No dia 14-02-2014, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, sendo nela acordado não ser necessária produção de prova testemunhal e tendo as Partes prescindido de alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

A cumulação de pedidos é admissível na medida em que estes dependem essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, nos termos do art. 3.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e 104.º, do CPPT.

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas excepções.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente, “A”, é uma empresa que opera na área da distribuição alimentar (artigo 1.º do pedido de pronúncia arbitral);
- b) A Requerente adopta um período de tributação compreendido entre 1 de Março de 28 de Fevereiro (Artigo 3.º do pedido de pronúncia arbitral);

- c) A Requerente procedeu, em 29-07-2004, à entrega da Declaração de Rendimentos – Modelo 22 do IRC, referente ao exercício de 2003, em que foi apurada uma matéria colectável de € 139.020.910,15 e um total de imposto a pagar de € 18.449.047,30 (artigos 4.º e 8.º do pedido de pronúncia arbitral);
- d) Na determinação da matéria colectável do exercício de 2003 foi deduzido pela Requerente, a título de benefício fiscal relativo à criação líquida de postos de trabalho, o montante de € 3.101.690,48 (artigo 7.º do pedido de pronúncia arbitral);
- e) Em 28-7-2006, a Requerente apresentou reclamação graciosa com fundamento em erro na autoliquidação efectuada na declaração referida na alínea anterior (artigo 5.º do pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo);
- f) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 05-03-2009, proferido pelo Senhor Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, apontando-lhe, a Autoridade Tributária e Aduaneira um défice probatório da criação líquida de postos de trabalho (processo administrativo relativo ao ano de 2003);
- g) A Requerente foi notificada do indeferimento total da reclamação graciosa relativa ao ano de 2003, em 11-03-2009;
- h) A Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa relativa ao ano de 2003 e, na análise do recurso, a Direcção de Finanças de Lisboa revogou parcialmente aquela decisão, entendendo que o benefício fiscal apurado relativamente aos anos de 1999 a 2003 deveria ser de € 3.116.802,10, pelo que propôs uma correcção de € 15.111,62;
- i) Por despacho de 09-05-2013, proferido pelo Senhor Subdirector-geral dos Impostos em substituição do Senhor Director-Geral dos Impostos, foi deferido parcialmente o recurso hierárquico relativo ao ano de 2003, com remissão para a fundamentação da Informação n.º 667/2013 da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, cujo teor se dá como reproduzido, de que consta, além do mais, o seguinte:

19. *Constata-se que com a decisão de deferimento parcial, proferida naquela reclamação ( <sup>1</sup> ), foi validada a criação líquida de postos de trabalho para os exercícios de 1999 a 2004 sendo apresentado o valor do benefício aceite para o exercício de 2004 discriminado pelos diversos exercícios em que houve criação líquida de postos de trabalho: 1999 — €363.347,08; 2000 — €779.008,13; 2001 — € 762.173,32; 2002 — €598.846,46; 2003 — €425.058,58; e 2004 — €413.683,62”;*

20. *Nesta conformidade, relativamente ao exercício de 2003, deverá, necessariamente, ser aceite o benefício que vem dos exercícios anteriores, ou seja 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003, relativamente aos trabalhadores considerados na análise efectuada ao exercício 2004 (trabalhadores com contrato sem termo reduzido a escrito);*

(...)

36. *O recorrente alega que nesse período se verificou um total de 2.520 entradas e um total de 1.039 saídas, pelo que houve a criação líquida total de 1.481 postos de trabalho.*

37. *Tendo por base os diversos e numerosos elementos constantes do processo de reclamação graciosa e no processo de recurso hierárquico nomeadamente cópias dos contratos de trabalho celebrados com os trabalhadores considerados para efeitos de benefício fiscal, do bilhete de identidade, do cartão da segurança social I modelo de inscrição na segurança social dos trabalhadores por conta de outrem, do cartão de contribuinte. e todas as informações constantes do sistema de informações da AT verificámos, por amostragem, o cumprimento dos pressupostos legais exigidos pelo benefício fiscal em causa, tendo-se concluído que:*

a. *O recorrente alega que a criação de novos postos de trabalho ocorre sob duas formas:*

i. *Por contratação de trabalhadores com contrato de trabalho sem termo e idade não superior a 30 anos;*

ii. *Por convolação do contrato de trabalho a termo em contrato de trabalho por tempo indeterminado de trabalhadores com idade não superior a 30 anos à data da convolação;*

b. *De acordo com os elementos juntos aos autos, e por amostragem, parecemos poder concluir, que é política da empresa contratar sem termo e a termo certo.*

c. *É de notar que muitos dos contratos de trabalho a termo certo são em regime de tempo parcial, e após duas renovações automáticas legalmente possíveis são considerados como contratos por tempo indeterminado.*

d. *Perante a inexistência de outros meios de prova de que o trabalhador com contrato a termo, teve conhecimento da sua efectividade na empresa em determinada data para efeitos de verificação da data da criação do posto de trabalho, comparámos a data indicada pelo recorrente nos mapas remetidos para efeito de cálculo da criação líquida de postos de*

( <sup>1</sup> ) A referência reporta-se à reclamação apresentada relativamente ao ano de 2004.

- trabalho, com a data que se obtém adicionando à data em que termina o contrato a termo as duas prorrogações legalmente possíveis.*
- e. Numa amostra de 1355 entradas analisadas somente se detectou um caso em que apenas se verifica uma renovação do contrato a termo certo (empregado n.º ... – x) e quatro casos em que não existe renovação passando os trabalhadores a efectivos no final do contrato a termo certo (empregado n.º ... – ..., empregado n.º ... -..., empregado n.º ... ..., e empregado n.º ... -...).* Todos estes trabalhadores exercem funções administrativas na empresa (escriturária, secretária, assistente de direcção).
  - f. Portanto, regra geral, a data da criação do posto de trabalho para trabalhadores contratados inicialmente a termo certo, coincide com o fim das duas prorrogações.*
  - g. Detectámos ainda um caso em que a data da criação do posto de trabalho indicada pelo recorrente não está correcta. A trabalhadora ... foi indevidamente considerada na criação de postos de trabalho de 1999. No mapa apresentado pelo ora recorrente para efeitos de comprovação da criação líquida de postos de trabalho, o contrato de trabalho a termo certo teria data de 08 de Setembro de 1997 tendo passado a trabalhadora a efectiva em 08 de Junho de 1999. Informa ainda o recorrente que esta trabalhadora abandonou a empresa em 09 de Maio de 2003. No entanto, pela análise da prova carreada pelo recorrente ao processo, constatamos que o contrato de trabalho comprovativo da situação profissional desta trabalhadora é um contrato de trabalho a termo certo em regime de tempo parcial com início no dia 06 de Dezembro de 2003 (vide fls. 679 dos autos de reclamação graciosa). Concluímos que esta trabalhadora não constitui criação de posto de trabalho em 1999 nem saída em 2003 para efeitos de cálculo da criação líquida de postos de trabalho tendo sido efectuadas as consequentes correcções, nomeadamente não considerando a trabalhadora no cálculo do benefício fiscal*
  - h. A convalidação dos contratos de trabalho a termo em contratos de trabalho sem termo não está sujeita à forma escrita, nem o recorrente apresentou qualquer comunicação efectuada ao trabalhador relativa a essa conversão.*
  - i. No entanto, pela análise das informações constantes das declarações de rendimentos entregues pelos trabalhadores e mapas entregues pelo recorrente na segurança social pudemos verificar, por amostragem, que os trabalhadores em causa permanecem ao serviço da empresa para além do fim das duas renovações sucessivas do contrato a termo. Ou seja, é possível, através destes elementos, elaborar um raciocínio que permite concluir pela convalidação dos contratos a termo em contratos sem termo, permite ajuizar da existência do contrato de trabalho sem termo.*
  - j. Relativamente à consideração para efeitos deste benefício fiscal de trabalhadores com os quais foram celebrados contratos de trabalho em*

*regime de tempo parcial, tal não constitui violação dos pressupostos legalmente exigidos, nem das interpretações sancionadas superiormente sobre o artigo 19º do EBF. Não existe qualquer impedimento legal para a sua não consideração no cálculo do benefício fiscal relacionado com a criação de emprego para jovens desde que esteja verificado o cumprimento dos demais pressupostos legais. No entanto, também nestes casos o valor do limite deve ser ajustado proporcionalmente ao n.º de horas de trabalho parcial, sob pena de ser considerado um benefício fiscal superior ao que consta da lei. Até 31 de Dezembro de 2002, o limite dos encargos mensais a considerar como custo fiscal (150%), por posto de trabalho corresponde a 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado. Este limite foi alterado a partir de 01 de Janeiro de 2003, com a redação dada pelo nº 1 do artigo 38º da Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro, que passou a estabelecer como limite anual da majoração, por posto de trabalho, o montante de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado. Como podemos verificar, o cálculo daquele limite tem na sua composição o valor do salário mínimo nacional. Este é legalmente determinado para os contratos de trabalho a tempo inteiro/completo ou seja contratos de trabalho com um período normal de trabalho semanal que naquela data é de quarenta horas. Assim, para os contratos de trabalho a tempo parcial este limite deverá ser ajustado proporcionalmente para efeitos de determinação do limite do benefício fiscal.*

- k. *Resumindo, pela análise dos elementos carreados pelo recorrente concluímos que, entre 01-03-1998 a 28-02-2004, ocorreram 2.519 entradas e um total de 1.038 saídas, pelo que houve a criação líquida total de 1.481 postos de trabalho distribuídos da seguinte forma pelos períodos de tributação:*

**Apuramento da criação líquida de postos de trabalho nos períodos de tributação de 1998 a 2003**

Ano Fiscal	Entradas - apurado RH	Saídas - apurado RH	Criação Líquida
1998	164	21	143
1999	469	148	321
2000	411	169	242
2001	550	225	325
2002	470	224	246
2003	455	251	204
<b>Total</b>	<b>2519</b>	<b>1038</b>	<b>1481</b>

- l. *Pela análise do mapa detalhado de apuramento do montante de €9.093.089,45 de benefício fiscal relacionado com a criação de emprego para jovens apresentado pelo recorrente na presente petição verificámos que foram empreendidas diversas irregularidades que passamos a resumir:*

- m. Assim, verificamos que, no caso dos trabalhadores em que se verifica o início ou o fim das condições de elegibilidade para efeitos desse cálculo no período de tributação de 2003, não foi efectuado corretamente o ajustamento proporcional do limite do benefício fiscal ao período de tempo em que se verificam as condições. Esta irregularidade traduziu-se no apuramento pelo recorrente de um benefício fiscal superior ao que consta da lei. Sobre este assunto existem diversos esclarecimentos desta Direção de Serviços em variadas informações nomeadamente na informação número 1385/09 com despacho do Exmo. Senhor Subdiretor-Geral datado de 03-07-2009, na qual é concluído que, no que respeita à criação líquida de postos de trabalho ocorrida posteriormente à entrada em vigor da alteração operada no n.º 2 do artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) – atual artigo 19º, através da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, "no exercício em que se verificar o início ou o fim das condições de elegibilidade do trabalhador para o benefício, o limite máximo da majoração anual deve ser ajustado proporcionalmente ao tempo em que se mantiveram essas condições". Estipulando o n.º 3 da citada norma, um limite temporal para o benefício fiscal, que se calcula com base no período da vigência do contrato, a majoração máxima a que se refere o n.º 2 também deve ter por base o mesmo período. Assim, e como se disse na informação n.º 1109/2006 desta Direção de Serviços, a qual veio a merecer divulgação no sítio da Internet como informação vinculativa – ficha doutrinária (processo 1498/2006 com despacho de 26-09-2006 do Diretor Geral), o benefício fiscal pode reflectir-se em 6 exercícios económicos, mas o montante do benefício corresponde a 5 anos.
- n. Verificámos ainda que a ora recorrente não aplicou corretamente o limite estabelecido no n.º 2 do artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) – actual artigo 19º, na redação aplicável à criação líquida de emprego ocorrida anteriormente 01 de Janeiro de 2003, resultando um benefício fiscal superior ao que consta da lei. Esta matéria também já foi alvo de diversas informações que refletem o entendimento dos serviços considerando que são os encargos já majorados que não podem exceder 14 vezes o salário mínimo mais elevado. Assim:
- i. Nas situações em que, desde logo, os encargos mensais efectivamente suportados com o trabalhador já são superiores ao valor de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado, (como é o caso, por exemplo e entre outros, do empregado n.º ... -...), a entidade patronal não tem direito a qualquer majoração, contrariamente ao procedimento adoptado pelo recorrente que indica um benefício fiscal de €27.573,70 no exemplo mencionado.
  - ii. Nas situações em que os encargos mensais efectivamente suportados com o trabalhador são inferiores ao valor de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado, a majoração de 50% dos encargos é aceite, mas o valor total dos encargos efectivamente suportados com o valor da majoração, tem como limite máximo o

valor correspondente a 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado. Assim, se do apuramento dos 150% resultar um valor superior a 14 vezes o salário mínimo nacional, então, para efeitos do cálculo do benefício, apenas será de considerar este último montante.

- o. Verificou-se ainda que o ora recorrente não aplicou correctamente o limite estabelecido no n.º 2 do artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) -actual artigo 19º, para efeitos de cálculo do benefício fiscal relacionado com a criação de emprego nas situações em que o trabalhador foi admitido por contrato sem termo mas em regime de tempo parcial. Também nestes casos o valor do limite deve ser ajustado proporcionalmente ao número de horas de trabalho parcial, sob pena de ser considerado um benefício fiscal superior ao que consta da lei.
- p. Constatámos ainda que, entre o período de tributação de 2003 e o de 2004, a requerente procedeu à alteração dos trabalhadores selecionados para efeitos de determinação do benefício fiscal em causa. Questionada sobre este facto, a requerente alegou que procedeu à substituição de trabalhadores, ou seja, para efeitos de cálculo do benefício fiscal do período de tributação em análise substituiu trabalhadores que inicialmente tinham sido selecionados para efeitos de criação líquida de postos de trabalho no período de tributação em que reuniram as condições de entradas elegíveis e que entretanto saíram por motivos alheios à empresa, por outras entradas elegíveis no mesmo período mas que por algum motivo não foram selecionadas.
- q. Ora, sobre esta matéria existem informações que refletem o entendimento destes serviços e que concluem pela falta de suporte legal do modelo de substituições defendido pela ora recorrente tendo esta sido inclusivamente informada (Ofício n.º ... de 03-09-2010) sobre estas conclusões na sequência de um pedido de esclarecimentos.
- r. O conceito de benefício fiscal patente no art. 2.º do EBF caracteriza-o como medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem, ou seja, as despesas fiscais originadas pela introdução de um benefício fiscal são mais que compensadas pelo benefício macro económico que o mesmo pretende alcançar. No caso concreto do art. 19.º do EBF, a medida de ação macro económica foi dirigida à criação de emprego estável e duradouro para faixas populacionais de mais difícil empregabilidade (os jovens na redação em vigor até ao período de tributação de 2006 e os desempregados de longa duração incluídos a partir do período de tributação de 2007). Portanto, quando uma entidade, no exercício normal da sua

- actividade, celebra contratos de trabalho com vista ao preenchimento de determinado número de postos de trabalho, isso não significa, necessariamente, o acesso imediato à economia fiscal que o art. 19.º do EBF disponibiliza para os contribuintes porquanto têm de cumulativamente verificar-se todos os pressupostos exigidos ao longo do referido artigo.*
- s. *Especificando, de acordo com o art. 19.º do EBF na redação em vigor à data dos factos, as entidades sujeitas a IRC, que celebrassem contratos individuais de trabalho por tempo indeterminado com pessoas de idade não superior a 30 anos, aferida na data do contrato de trabalho e desde que se verificasse "criação líquida de postos de trabalho", podiam aceder ao benefício fiscal estabelecido no artigo 19.º do EBF traduzido na majoração dos encargos com os trabalhadores considerados nessa criação líquida de postos de trabalho, para efeitos de determinação do resultado tributável, dentro dos limites quantitativos e temporais (5 anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho) estipulados no referido artigo.*
- t. *Entende-se por "criação líquida de postos de trabalho" a diferença positiva num dado período de tributação, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 do art. 19.º do EBF e o n.º de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições, sendo a seleção nominativa dos trabalhadores que integram essa criação líquida de postos de trabalho da absoluta responsabilidade das entidades sujeitas a IRC.*
- u. *Verifica-se portanto que, é a data de admissão (ou de passagem) a contrato por tempo indeterminado que releva para efeitos de determinação da criação líquida de postos de trabalho em determinado período de tributação e que permite às entidades sujeitas a IRC a dedução majorada dos gastos suportados com os trabalhadores que a geraram e apenas esses, ao longo dos cinco anos seguintes ao do início do referido contrato, dentro dos limites quantitativos legalmente expressos.*
- v. *Assim, caso alguma das entradas (trabalhadores) escolhidas "ab initio" pela entidade sujeita a IRC para efeitos do benefício fiscal e nas condições do artº19º do EBF, cessar o vínculo contratual com a empresa, o benefício fiscal correspondente deixa de ter aplicação, dada a inexistência de gastos com aquele trabalhador específico.*
- w. *Face ao exposto concluímos que o procedimento de substituição adoptado pela ora recorrente não tem fundamento legal e contraria o superior interesse público aqui traduzido numa medida de ação macro económica – incentivo à criação de emprego estável e duradouro para faixas populacionais de mais difícil empregabilidade.*

38. Tendo presente tudo o que foi exposto nos pontos anteriores, e com a colaboração da ora recorrente que remeteu os elementos solicitados por estes serviços, procedemos ao cálculo dos valores a considerar como benefício fiscal no período de tributação de 2003 nos termos do artigo 19º do EBF com a redação em vigor à data dos factos, referente à criação líquida de postos de trabalho, por entrada (trabalhador) selecionado pela recorrente, conforme quadros anexos à presente informação:

- a. No anexo I (151 páginas) apresentamos o cálculo do benefício fiscal relativamente à criação líquida de postos de trabalho ocorrida anteriormente à entrada em vigor da alteração operada no n.º 2 do artigo 17 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBE) – actual artigo 19º, através da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, para trabalhadores admitidos por contrato sem termo em regime de tempo completo e cujas condições de elegibilidade do trabalhador para efeitos do benefício fiscal em causa não cessaram até ao dia 28 de Fevereiro de 2004 totalizando €6.240.661,18.
- b. No anexo II (40 páginas) apresentamos o cálculo do benefício fiscal relativamente à criação líquida de postos de trabalho ocorrida anteriormente à entrada em vigor da alteração operada no n.º 2 do artigo 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) – actual artigo 19º, através da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, para trabalhadores admitidos por contrato sem termo em regime de tempo completo quando se verificou que, até ao dia 28 de Fevereiro de 2004, cessaram as condições de elegibilidade do trabalhador para efeitos deste benefício fiscal (saída do trabalhador da empresa ou termino do período de vigência do benefício fiscal) que totaliza €1.010.445,66.
- c. No anexo III (4 páginas) apresentamos o cálculo do benefício fiscal relativamente à criação líquida de postos de trabalho ocorrida posteriormente à entrada em vigor da alteração operada no n.º 2 do artigo 17.º do EBF – actual artigo 19º, através da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, para trabalhadores admitidos por contrato sem termo em regime de tempo completo, tendo sido efectuado o competente ajustamento proporcional do limite máximo da majoração anual nos casos em que ocorreu o início ou o fim das condições de elegibilidade da trabalhador para o benefício, totalizando €611.407,26.
- d. No anexo IV (5 páginas) apresentamos o cálculo do benefício fiscal relativamente à criação líquida de postos de trabalho ocorrida anteriormente à entrada em vigor da alteração operada no n.º 2 do artigo 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) – actual artigo 19º, através da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, para trabalhadores admitidos por contrato sem termo em regime de tempo parcial, totalizando €99.307,32.
- e. No anexo V (1 página) apresentamos o cálculo do benefício fiscal relativamente à criação líquida de postos de trabalho ocorrida posteriormente à entrada em vigor da alteração operada no n.º 2 do

artigo 17.º do EBF actual artigo 19º, através da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, para trabalhadores admitidos por contrato sem termo em regime de tempo parcial, totalizando €15.077.63.

39. Conforme demonstramos nos cálculos apresentados, o valor a considerar como benefício fiscal em 2003 nos termos do artigo 19º do EBF, referente à criação líquida de postos de trabalho nos exercícios de 1998 a 2003, ascende a €7.976.899,04 e não €9.093.089,45 requerido pela recorrente:

Período de tributação: 2003	Valor do BF considerado na declaração periódica de rendimentos Modelo 22	Valor do BF requerido pelo recorrente	Valor defendido na reclamação gratuita	Valor defendido pela DF na análise do recurso hierárquico	Valor do BF apurado no recurso hierárquico	OBS
	1	2	3	4	5	
Dedução ao lucro tributável - BF criação de emprego (artº 19º do EBF) - campo 234 do quadro 07 da DM 22	3 101 690,48 €	9 093 089,45 €	0,00 €	15 111,52 €	7 976 899,04 €	VER MAPAS DE APURAMENTO ANEXOS (I, II, III, IV E V)

40. Assim, o valor a considerar no campo 234 do quadro 07 da declaração periódica de rendimentos modelo 22, de IRC, dedução a considerar no apuramento do lucro tributável do período de tributação de 2003 a título de benefício fiscal resultante da criação de emprego ascende (artº 19.º EBF), deverá ser €7.976.899,04 correspondendo:

- i. € 7.350.414,15 -Referente à criação líquida de postos de trabalho entre 1998 e 2002;
- ii. € 626.484,89 -Referente à criação líquida de postos de trabalho em 2003;

De notar que a ora recorrente já considerou naquele campo da declaração periódica de rendimentos Modelo 22 o montante de €3.101.690,48.

## VI -CONCLUSÃO

Em face das interpretações sancionadas superiormente sobre o art. 19º do EBF à data dos factos do presente recurso hierárquico e dos cálculos e fundamentos acima apresentados, somos de parecer que o valor da dedução a considerar no apuramento do lucro tributável do período de tributação de 2003 a título de benefício fiscal resultante da criação de emprego ascende a €7.976.899,04 e não o montante de €9.093.089,45 requerido inicialmente pela recorrente na petição de recurso hierárquico.

Assim, o valor a considerar no campo 234 do quadro 07 da declaração periódica de rendimentos modelo 22, de IRC do período económico de 2003 (dedução a considerar no apuramento do lucro tributável), referente á criação líquida de postos de trabalho (art. 19.º do EBF), deverá ser €7.976.899,04.

Face ao exposto, propõe-se que seja dado provimento parcial ao presente recurso hierárquico.

- j) A Requerente procedeu, em 28-07-2005, à entrega da Declaração de Rendimentos – Modelo 22 do IRC, referente ao exercício de 2004, em que apurou um lucro tributável de €155.613.868,43, em que considerou o benefício fiscal relativo à criação de emprego para jovens, previsto no artigo 17.º do EBF, no montante de €2.777.926,42;
- k) A Requerente apresentou, em 27-07-2007, reclamação graciosa (2004) fundada em erro na autoliquidação, por entender não ter sido considerada a totalidade do benefício fiscal relativo à criação líquida de postos de trabalho, nos termos do n.º 1 do artigo 17.º do EBF, na redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, manifestando o entendimento de que deveria ter sido considerado o montante de €8.272.079,47, para efeitos daquele benefício (doc. 6 do pedido de pronúncia arbitral e recurso hierárquico 2004);
- l) A reclamação graciosa foi deferida parcialmente, por despacho de 13-03-2009, proferido pelo Senhor Chefe da Divisão Administrativa da Direcção de Finanças de Lisboa, com os seguintes fundamentos, em suma:
- «De acordo com o expandido em diversos entendimentos/informações emanadas pelos Serviços Centrais, a ausência de qualquer meio de prova que comprove a passagem a contrato sem termo dos trabalhadores da empresa contratados a termo, deverá conduzir ao indeferimento da Reclamação Graciosa, devendo o mesmo ser formalizado por escrito. Não foram carreados ao processo quaisquer adendas aos contratos de trabalho assinadas pelas duas partes, nem sequer existe uma comunicação de conversão esse contrato sem termo, assinada pela entidade patronal e assinada pelo trabalhador a dizer que tomou conhecimento da conversão do contrato a termo certo num contrato sem termo.*
- 7. Assim, neste caso apenas os contratos de trabalho sem termo, celebrados e reduzidos a escrito, são susceptíveis de usufruir do benefício concedido no artigo 17º do EBF. Apenas é lícito ao Sujeito Passivo, utilizar o benefício Fiscal mensurado em € 3.342.117,19, decorrente da criação líquida de postos de trabalho. Dado que, no campo 234 da declaração de Rendimentos modelo 22, havia sido manifestado o valor de € 2.777.926,42, propõe-se o acréscimo de € 564.190,77 ao montante antes considerado»;*
- m) A Requerente foi notificada do indeferimento parcial da reclamação graciosa relativa ao ano de 2004, em 20-03-2009;

- n) A Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa relativa ao ano de 2004;
- o) Por despacho de 09-05-2013, proferido pelo Senhor Subdirector-geral dos Impostos em substituição do Senhor Director-Geral dos Impostos, foi deferido parcialmente o recurso hierárquico relativo ao ano de 2004, com remissão para a fundamentação da Informação n.º 188/2013 da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, cujo teor se dá como reproduzido, de que consta, além do mais, o seguinte:

*23. Tendo por base os diversos e numerosos elementos constantes do processo de reclamação graciosa e no processo de recurso hierárquico nomeadamente cópias dos contratos de trabalho celebrados com os trabalhadores considerados para efeitos de benefício fiscal, do bilhete de Identidade, do cartão da segurança social modelo de inscrição na segurança social dos trabalhadores por conta de outrem, do cartão de contribuinte, e todas as informações constantes do sistema de informações de AT verificamos, por amostragem, a cumprimento dos pressupostos legais exigidos pelo benefício fiscal em causa, tendo-se concluído que:*

- a. A criação de novos postos de trabalho nos termos do n.º 1 do art.º 19.º do EBF do ocorre sob duas formas:*
- i. Por contratação de trabalhadores com contrato sem termo e idade não superior a 30 anos;*
  - ii. Por convocação do contrato de trabalho a termo em contrato por tempo indeterminado de trabalhadores com idade não superior a 30 anos à data da convocação;*
- b. De acordo com os elementos juntos aos autos, parece-nos poder concluir que é política da empresa, contratar alguns trabalhadores em regime de tempo parcial. No período de tributação em análise 51 trabalhadores estavam nesse regime.*
- e. Perante a inexistência de outros meios de prova de que o trabalhador com contrato a termo, teve conhecimento da sua efectividade na empresa em determinada data para efeitos de verificação da data da criação do posto de trabalho, procedemos a alguns testes nomeadamente comparámos a data indicada pelo recorrente nos mapas remetidos para efeito de cálculo da criação líquida de postos de trabalho, com a data que se obtém adicionando à data em que termina o contrato a termo as duas prorrogações legalmente possíveis.*
- d. Na amostra analisada verificámos que, a data da criação do posto de trabalho para trabalhadores contratados inicialmente a termo certo, coincide com o fim das duas prorrogações.*

- e. A convolação dos contratos de trabalho a termo em contratos de trabalho sem termo não está sujeita à forma escrita, nem o recorrente apresentou qualquer comunicação efectuada ao trabalhador relativa a essa conversão.
- f. No entanto, pela análise das informações constantes das declarações de rendimentos entregues pelos trabalhadores e mapas entregues pelo recorrente na segurança social pudemos verificar, por amostragem, que os trabalhadores em causa permanecem ao serviço da empresa para além do fim das duas renovações sucessivas do contrato a termo. Ou seja, é possível, através destes elementos, elaborar um raciocínio que permite concluir pela convolação dos contratos a termo em contratos sem termo, permite ajuizar da existência do contrato de trabalho sem termo.
- g. Relativamente à consideração para efeitos deste benefício fiscal de trabalhadores com os quais foram celebrados contratos de trabalho em regime de tempo parcial, tal não constitui violação dos pressupostos legalmente exigidos, nem das interpretações sancionadas superiormente sobre o artigo 19.º do EBF. Não existe qualquer impedimento legal para a sua não consideração no cálculo do benefício fiscal relacionado com a criação de emprego para jovens desde que esteja verificado o cumprimento dos demais pressupostos legais. No entanto, também nestes casos o valor do limite deve ser ajustado proporcionalmente ao nº de horas de trabalho parcial sob pena de ser considerado um benefício fiscal superior ao que consta da lei. Até 31 de Dezembro de 2002, o limite dos encargos mensais a considerar como custo fiscal (150%), por posto de trabalho corresponde a 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado. Este limite foi alterado a partir de 01 de Janeiro de 2003, com a redacção dada pelo n.º 1 do artigo 38.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, que passou a estabelecer como limite anual da majoração, por posto de trabalho, o montante de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado. Como podemos verificar, o cálculo daquele limite tem na sua composição o valor do salário mínimo nacional. Este é legalmente determinado para os contratos de trabalho a tempo inteiro/completo ou seja contratos de trabalho com um período normal de trabalho semanal que naquela data é de quarenta horas. Assim, para os contratos de trabalho a tempo parcial este limite deverá ser ajustado proporcionalmente para efeitos de determinação do limite do benefício fiscal.
- h. Relativamente à confirmação da criação líquida de postos de trabalho detetámos que a trabalhadora ... foi indevidamente considerada na criação de postos de trabalho de 1999 pois pela análise da prova carreada pelo recorrente ao processo, constatamos que o contrato de trabalho comprovativo da situação profissional desta trabalhadora é um contrato de trabalho a termo certo em regime de tempo parcial com início no dia 06 de Dezembro de 2003. Assim, esta trabalhadora

*não constitui criação de posto de trabalho em 1999 nem saída em 2003 para efeitos de cálculo da criação líquida de postos de trabalho. No entanto, tal situação não tem impacto no cálculo do benefício fiscal relacionado com a criação de emprego para jovens relativo ao período de tributação de 2014.*

- i. Assim, concluímos que houve a criação líquida total de 1.513 postos de trabalho distribuídos da seguinte forma pelos períodos de tributação:

**Apuramento da criação líquida de postos de trabalho nos períodos de tributação de 1999 a 2004**

Período de tributação	Entradas - apurado RH	Saídas - apurado RH	Criação Líquida
1999	409	148	321
2000	411	169	242
2001	550	225	325
2002	470	224	246
2003	455	251	204
2004	426	250	175
<b>Total Geral</b>	<b>2780</b>	<b>1267</b>	
<b>Criação líquida de postos de trabalho</b>			<b>1513</b>

- j. *Pela análise detalhada do mapa de apuramento de montante de €8.272.079,47 relativo ao benefício fiscal relacionado com a criação de emprego para jovens apresentado pelo recorrente na presente petição, constatámos a existência de diversos erros, nomeadamente:*
- i. *Nos trabalhadores em que se verificou, no período de tributação de 2004, o início ou o fim das condições de elegibilidade para efeitos do cálculo do benefício fiscal, não foi efectuado corretamente o ajustamento proporcional do limite do benefício fiscal ao período de tempo em que se verificam as condições. Esta irregularidade traduz-se no apuramento pela recorrente de um benefício fiscal superior ao que consta da lei. Sobre este assunto existem diversos esclarecimentos desta Direção de Serviços em variadas informações nomeadamente na informação número 1385/09 com despacho do Subdiretor-Geral datado de 03-07-2009, na qual é concluído que no que respeita à criação líquida de postos de trabalho ocorrida posteriormente à entrada em vigor da alteração operada no n.º 2 do artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) — atual artigo 19º, através da Lei n.º 32-8/2002, de 30 de Dezembro, "no exercício em que se verificar o início ou o fim das condições de elegibilidade do trabalhador para o benefício, o limite máximo da majoração anual deve ser ajustado proporcionalmente ao tempo em que se mantiveram essas condições". Estipulando o n.º 3 da citada norma, um limite temporal para o benefício fiscal, que se calcula com base no período da vigência do contrato, a majoração máxima a que se*

refere o n.º 2 também deve ter por base o mesmo período. Assim, e como se disse na informação n.º 1109/2006 desta Direção de Serviços, a qual veio a merecer divulgação no sítio da Internet como informação vinculativa – ficha doutrinária (processo 1498/2006 com despacho de 26-09-2006 do Diretor Geral), o benefício fiscal pode reflectir-se em 6 exercícios económicos, mas o montante do benefício corresponde a 5 anos.

ii. Verificámos ainda que o ora recorrente não aplicou corretamente o limite estabelecido no n.º 2 do artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBE), actual artigo 19º, na redação aplicável à criação líquida de emprego ocorrida anteriormente 01 de Janeiro de 2003, resultando um benefício fiscal superior ao que consta da lei. Esta matéria também já foi alvo de diversas informações que refletem o entendimento dos serviços considerando que são os encargos já majorados que não podem exceder 14 vezes o salário mínimo mais elevado. Assim:

1. Nas situações em que os encargos mensais efetivamente suportados com o trabalhador são superiores ao valor de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado, (como é o caso da trabalhadora n.º ... ..), a entidade patronal não tem direito a qualquer majoração, contrariamente ao procedimento adoptado pelo recorrente que indica um benefício fiscal de €28.267,99.

2. Nas situações em que os encargos mensais efetivamente suportados com o trabalhador são inferiores ao valor de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado, a majoração de 50% dos encargos é aceite, mas o valor total dos encargos efetivamente suportados com o valor da majoração, tem como limite máximo o valor correspondente a 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado. Assim, se do apuramento dos 150% resultar um valor superior a 14 vezes o salário mínimo nacional, então, para efeitos do cálculo do benefício, apenas será de considerar este último montante.

iii. Verificou-se ainda que o ora recorrente não aplicou correctamente o limite estabelecido no n.º 2 do artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBE) — actual artigo 19º, para efeitos de cálculo do benefício fiscal relacionado com a criação de emprego nas situações em que o trabalhador foi admitido por contrato sem termo mas em regime de tempo parcial. Também nestes casos o valor do limite deve ser ajustado proporcionalmente ao n.º de horas de trabalho parcial, sob pena de ser considerado um benefício fiscal superior ao que consta da lei.

k. Constatámos ainda que a requerente procedeu à alteração dos trabalhadores considerados para efeitos de determinação do benefício fiscal em causa. Questionada

sobre este facto, a requerente alegou que procedeu à substituição de trabalhadores, ou seja, para efeitos de cálculo do benefício fiscal do período de tributação em análise substituiu trabalhadores que inicialmente tinham sido selecionados para efeitos de criação líquida de postos de trabalho no período de tributação em que reuniram as condições de entradas elegíveis e que entretanto saíram por motivos alheios à empresa, por outras entradas elegíveis no mesmo período mas que por algum motivo não foram selecionadas inicialmente.

- l. Ora, sobre esta matéria existem informações que refletem o entendimento destes serviços e que concluem pela falta de suporte legal do modelo de substituições defendido pela ora recorrente tendo esta sido inclusivamente informada (Ofício n.º 17332 de 03-09-2010) sobre estas conclusões na sequência de um pedido de esclarecimentos.*
- m. O conceito de benefício fiscal patente no art.º 2.º do EBF caracteriza-o como medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem, ou seja, as despesas fiscais originadas pela introdução de um, benefício fiscal são mais que compensadas pelo benefício macro económico que o mesmo pretende alcançar. No caso concreto do art.º 19.º do EBF, a medida de ação macro económica foi dirigida à criação de emprego estável e duradouro para faixas populacionais de mais difícil empregabilidade (os jovens na redação em vigor até ao período de tributação de 2006 e os desempregados de longa duração incluídos a partir do período de tributação de 2007). Portanto, quando uma entidade, no exercício normal da sua actividade, celebra contratos de trabalho com vista ao preenchimento de determinado número de postos de trabalho, isso não significa, necessariamente, o acesso imediato à economia fiscal que o art.º 19.º do EBF disponibiliza para os contribuintes porquanto têm de cumulativamente verificar-se todos os pressupostos exigidos ao longo do referido artigo.*
- n. Especificando, de acordo com o art.º 19.º do EBF na redação em vigor à data dos factos, as entidades sujeitas a IRC, que celebrassem contratos individuais de trabalho por tempo indeterminado com pessoas de idade não superior a 30 anos, aferida na data do contrato de trabalho e desde que se verificasse “criação líquida de postos de trabalho”, podiam aceder ao benefício fiscal estabelecido no artigo 19.º do EBF traduzido na majoração dos encargos com os trabalhadores considerados nessa criação líquida de postos*

*de trabalho, para efeitos de determinação do resultado tributável, dentro dos limites quantitativos e temporais (5 anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho) estipulados no referido artigo.*

- o. Entende-se por "criação líquida de postos de trabalho a diferença positiva num dado período de tributação, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 do art. 19.º do EBF e o n.º de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições, sendo a seleção nominativa dos trabalhadores que integram essa criação líquida de postos de trabalho da absoluta responsabilidade das entidades sujeitas a IRC.*
- p. Verifica-se portanto que, é a data de admissão (ou de passagem) a contrato por tempo indeterminado que releva para efeitos de determinação da criação líquida de postos de trabalho em determinado período de tributação e que permite às entidades sujeitas a IRC a dedução majorada dos gastos suportados com os trabalhadores que a geraram e apenas esses, ao longo dos cinco anos seguintes ao do início do referido contrato, dentro dos limites quantitativos legalmente expressos.*
- q. Assim, caso alguma das entradas (trabalhadores) escolhidas "ab início" pela entidade sujeita a IRC para efeitos do benefício fiscal e nas condições do artº19º do EBF, cessar o vínculo contratual com a empresa, o benefício fiscal correspondente deixa de ter aplicação, dada a inexistência de gastos com aquele trabalhador específico.*
- r. Face ao exposto concluímos que o procedimento de substituição adoptado pela ora recorrente não tem fundamento legal e contraria o superior interesse público aqui traduzido numa medida de ação macro económica – incentivo á criação de emprego estável e duradouro para faixas populacionais de mais difícil empregabilidade.*
- s. Face ao exposto nos pontos anteriores, e com a colaboração da ora recorrente que remeteu os elementos solicitados por estes serviços, procedemos ao cálculo dos valores a considerar como benefício fiscal no período de tributação de 2004 nos termos do artigo 19º do EBF com a redacção em vigor à data dos factos, referente à criação líquida de postos de trabalho, por trabalhador selecionado pela recorrente, conforme quadros anexos à presente informação:
  - a. No anexo 1 (97 páginas) apresentamos o cálculo do benefício fiscal relativamente à criação líquida de postos de trabalho ocorrida anteriormente à entrada em vigor da alteração operada no n.º 2 do artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBE) -- actual artigo 19', através da**

- Lei n.º 32-8/2002, de 30 de Dezembro, para trabalhadores admitidos por contrato sem termo em regime de tempo completo e cujas condições de elegibilidade do trabalhador para o benefício fiscal em causa não cessaram até ao dia 28 de Fevereiro de 2005 totalizando €3.946.010,48.*
- b. *No anexo II (54 páginas) apresentamos o cálculo do benefício fiscal relativamente à criação líquida de postos de trabalho ocorrida anteriormente à entrada em vigor da alteração operada no n.º 2 do artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) — actual artigo 19º, através da Lei n.º 32-8/2002, de 30 de Dezembro, para trabalhadores admitidos por contrato sem termo em regime de tempo completo e quando se verificou que, até ao dia 28 de Fevereiro de 2005, cessaram as condições de elegibilidade da trabalhador para efeitos deste benefício fiscal (saída do trabalhador da empresa ou termino do período de vigência do benefício fiscal) que totaliza €1.413.442,28.*
- c. *No anexo iii (7 páginas) apresentamos o cálculo do benefício fiscal relativamente à criação líquida de postos de trabalho ocorrida posteriormente à entrada em vigor da alteração operada no n.º 2 do artigo 17º do EBF – actual artigo 19º, através da Lei n.º 32-8/2002, de 30 de Dezembro, para trabalhadores admitidos por contrato sem termo em regime de tempo completo, tendo sido efectuado o competente ajustamento proporcional do limite máximo da majoração anual nos casos em que ocorreu o início ou o fim das condições de elegibilidade do trabalhador para o benefício totalizando €1.253.359,67.*
- d. *No anexo IV (5 páginas) apresentamos o cálculo do benefício fiscal relativamente à criação líquida de postos de trabalho ocorrida anteriormente à entrada em vigor da alteração operada no n.º 2 do artigo 17º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) — actual artigo 19º, através da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, para trabalhadores admitidos por contrato sem termo em regime de tempo parcial perfazendo €109.822,44.*
- e. *No anexo V (1 página) apresentamos o cálculo do benefício fiscal relativamente à criação líquida de postos de trabalho ocorrida posteriormente à entrada em vigor da alteração operada no n.º 2 do artigo 17º do EBF -- actual artigo 19º, através da Lei n.º 32-13/2002, de 30 de Dezembro, para trabalhadores admitidos por contrato*

*sem termo em regime de tempo parcial somando € 42.221,89.*

25. *Conforme demonstramos nos cálculos apresentados, o valor a considerar como benefício fiscal em 2004 nos termos do artigo 19º do EBF, referente à criação líquida de postos de trabalho nos exercícios de 1999 a 2004, ascende a €6.764.856,75 e não €8.272.079,47 requerido pela recorrente:*

Período de tributação: 2004	Valor do BF considerado na declaração periódica de rendimentos Mod. 22	Valor do BF requerido pelo recorrente	Valor deferido na reclamação graciosa	Valor do BF apurado no recurso hierárquico	OBS.
	1	2	3	4	
Dedução no lucro tributável - BF criação do emprego (art.º 19º do EBF) - campo 234 do quadro 07 da DM 22	2.777.828,42 €	8.272.079,47 €	3.342.117,19 €	6.764.856,75 €	VER MAPAS DE APURAMENTO ANEXOS (I, II, III, IV E V)

26. *Assim, o valor a considerar no campo 234 do quadro 07 da declaração periódica de rendimentos modelo 22 de IRC (dedução a considerar no apuramento do lucro tributável), referente ao exercício de 2004, referente à criação líquida de postos de trabalho, deverá ser €6.764.856,75 correspondendo:*

- i. €5.469.275,19 – Referente à criação líquida de postos de trabalho entre 01-03-1999 e 31-12-2002;*
- ii. €1.295.581,56 – Referente à criação líquida de postos de trabalho em 01-1-2003 e 28-02-2005;*

*De notar que já foi considerado naquele campo da declaração de rendimentos Modelo 22 o montante de €3.342.117,19 em resultado do deferimento parcial da reclamação graciosa.*

**VI**

### **CONCLUSÃO**

*Em face das interpretações sancionadas superiormente sobre o art.º 19º do EBF à data dos factos do presente recurso hierárquico e dos cálculos e fundamentos acima apresentados, somos de parecer que o valor da dedução a considerar no apuramento do lucro tributável do exercício de 2004 a título de benefício fiscal resultante da criação de emprego para jovens ascende a €6.764.856,75, o valor a considerar no campo 234 do quadro 07 da declaração periódica de rendimentos de IRC modelo 22, e não o montante de €8.272.079,47 requerido pela recorrente nem o montante de €3.342.117,19 apurado pela DF deferindo parcialmente a reclamação graciosa.*

*Face ao exposto, propõe-se que seja dado provimento parcial ao presente recurso hierárquico.*

- p) A Requerente contratou os trabalhadores indicados nos documentos n.ºs 5 e 8, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, que se encontravam nas condições aí indicadas;
- q) A Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu uma Ficha Doutrinária relativa a uma informação vinculativa, com o seguinte teor:

*FICHA DOUTRINÁRIA*

*Diploma: Lei n.º 10/2009, de 10 de Março*

*Artigo: 13.º*

*Assunto: Regime fiscal de apoio ao investimento realizado em 2009 (RFAI 2009)*

*Processo: 2010 001800, PIV n.º 818, com Despacho de 2010-07-16, do Director-Geral*

*Conteúdo: Na sequência de um pedido de informação vinculativa relativo a diversas dúvidas suscitadas no âmbito da condição relativa à criação de postos de trabalho proporcionada pelo investimento relevante e da sua manutenção, face ao disposto na alínea f) do n.º 3 do art.º 2.º do RFAI 2009, aprovado pelo art.º 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de Março, foi sancionado o seguinte entendimento:*

- 1. Apenas pode integrar o conceito de “criação de postos de trabalho” a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), abrangendo a admissão de trabalhadores novos e de trabalhadores que já estivessem na empresa mas ao abrigo de um contrato com termo;*
- 2. Esta condição considera-se cumprida quando, à data de 31 de Dezembro de 2009 (considerando que o período de tributação do sujeito passivo coincide com o ano civil), se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes;*
- 3. Esse aumento líquido pode acontecer com a admissão de um único trabalhador;*
- 4. Caso o investimento realizado em 2009 constitua, tão só, adições às imobilizações em curso, elegíveis nos termos do n.º 5 do art.º 2.º do diploma que cria o RFAI 2009, a criação de postos de trabalho só pode ser aferida no final do período de tributação em que o investimento estiver concluído, não sendo possível proceder a essa aferição quando o investimento só ficar concluído após o prazo previsto no n.º 3 do art.º 3.º do diploma que cria o RFAI 2009.*
- 5. A criação de postos de trabalho não fica prejudicada se o(s) trabalhador(es) elegível(is) desempenhar(em) funções auxiliares ou administrativas, desde que esses postos de trabalho tenham sido proporcionados pelo próprio investimento;*
- 6. Ainda que a empresa possa usufruir da totalidade do benefício no período de tributação que se inicie em 2009, ela tem de manter os postos de trabalho que criou até ao final do período de tributação que se inicie em 2013.*

7. A manutenção dos postos de trabalho criados deve ser aferida em qualquer momento no decurso do período de manutenção obrigatória. Além disso, a manutenção respeita à totalidade de postos de trabalho que foram criados na sequência do investimento.
8. Porém, se um trabalhador com contrato de trabalho sem termo sair da empresa por uma das causas legalmente previstas que não seja, obviamente, a extinção do posto de trabalho, e seja admitido, para o mesmo posto de trabalho, um outro trabalhador, nas mesmas condições, não é posta em causa a manutenção do posto de trabalho.
9. Se os postos de trabalho criados não forem mantidos até ao final do período de tributação que se inicie em 2013, aplica-se a parte final do n.º 2 do art.º 14.º do EBF, caducando o benefício fiscal.
- r) A Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu uma Ficha Doutrinária relativa a uma informação vinculativa, com o seguinte teor:

*FICHA DOUTRINÁRIA*

*Diploma: Lei n.º 10/2009, de 10 de Março*

*Artigo: 13.º*

*Assunto: Regime fiscal de apoio ao investimento realizado em 2009 (RFAI 2009)*

*Processo: 2010 002853, PIV n.º 1212, com entendimento sancionado por Despacho de 2010-10-27, do Director-Geral*

*Conteúdo: O sujeito passivo vem requerer informação vinculativa sobre as condições de aplicação do RFAI 2009, designadamente sobre a obrigatoriedade de criação e manutenção de postos de trabalho e sobre a forma de concretização do benefício fiscal, tendo em conta que em 2009 estava numa situação de insuficiência de colecta e que em 2010 passou a integrar o perímetro fiscal de um grupo de sociedades tributadas ao abrigo do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS). Assim:*

*A. Criação e manutenção de postos de trabalho*

*A1. Limite temporal*

*1. Apenas pode integrar o conceito de “criação de postos de trabalho” a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), abrangendo a admissão de trabalhadores novos e de trabalhadores que já estivessem na empresa mas ao abrigo de um contrato com termo.*

*2. Esta condição considera-se cumprida quando, à data de 31 de Dezembro de 2009 (considerando que o período de tributação do sujeito passivo coincide com o ano civil), se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes.*

*3. Esse aumento líquido pode acontecer com admissão de um único trabalhador.*

*4. Ainda que a empresa pudesse beneficiar da totalidade do benefício no período de tributação que se iniciou em 2009, ela teria de manter os postos*

*de trabalho criados nos termos anteriormente referidos até ao final do período de tributação que se inicie em 2013.*

*A2. Contratação por outra empresa do grupo*

*5. Estando a concessão do benefício fiscal dependente da verificação, pela empresa, dos requisitos referidos nas alíneas a) a f) do n.º 3 do diploma que criou o RFAI 2009, é lícito concluir que os postos de trabalho têm de ser criados pela própria empresa e não por uma outra empresa pertencente ao grupo.*

*6. Aliás, o grupo só foi constituído em 2010, pelo que no período de tributação em que o referido diploma entrou em vigor e em que nasceu o direito de usufruir do RFAI 2009, o grupo nem sequer existia.*

*7. Portanto, todos os contratos de trabalho que não tenham sido celebrados entre a requerente e os trabalhadores não podem ser elegíveis para efeitos da verificação do requisito “criação de postos de trabalho”.*

*A3. Afecção parcial ao investimento e contratação de forma indirecta*

*A3. Afecção parcial ao investimento e contratação de forma indirecta*

*8. Ainda que a contratação fosse efectuada pela requerente, conclui-se, pelas razões apontadas em 5., que nem a contratação a tempo parcial nem a criação indirecta de postos de trabalho podiam ser consideradas relevantes para efeitos do disposto na alínea f) do n.º 3 do art.º 2.º do diploma que criou o RFAI 2009.*

*9. De facto, se os colaboradores contratados (ainda que o fossem pela própria requerente) estão apenas parcialmente afectos ao investimento relevante ou se pertencem a uma outra empresa prestadora de serviços em regime de subcontratação, não podemos falar, propriamente, de “criação de postos de trabalho”.*

*A4. Substituição de trabalhadores com manutenção dos postos de trabalho*

*10. Partindo, de novo, do pressuposto que os postos de trabalho eram criados pela própria requerente e que era ela que celebrava os contratos de trabalho sem termo com os colaboradores, podíamos adiantar que a saída de um colaborador por uma das causas legalmente previstas que não fosse, obviamente, a extinção do posto de trabalho, e fosse admitido (pela própria requerente), para o mesmo posto de trabalho, um outro colaborador, nas mesmas condições, não iria pôr em causa a manutenção do posto de trabalho.*

*B. Dedução à colecta do benefício fiscal*

*11. Quanto à questão de poder (ou não) usufruir do benefício fiscal por ter sido integrada, em 2010, no perímetro fiscal de um grupo de sociedades tributadas ao abrigo do REGTS, é determinante o facto de a requerente, no período de tributação de 2009, ainda não pertencer a este grupo.*

*12. De facto, se no período de tributação em que nasceu o direito ao benefício fiscal em questão (RFAI 2009) os pressupostos eram, entre outros, a possibilidade de dedução à colecta – individual – da requerente, não pode agora, por ter integrado em 2010 um grupo abrangido pelo RETGS, aproveitar, relativamente a esse benefício, do regime que pretende, ou seja,*

*de uma dedução à colecta do grupo sem ter em consideração a colecta individual que apuraria caso não estivesse integrada nesse grupo.*

*13. Embora o diploma seja omissivo no caso especial do REGTS, o caso concreto da requerente tem de ser analisado face aos pressupostos existentes à data em que nasceu o direito ao RFAI 2009 e não às circunstâncias surgidas posteriormente.*

*14. Portanto, o sujeito passivo ainda pode aproveitar do benefício nas liquidações que se vierem a operar no grupo nos quatro períodos de tributação seguintes (2010 a 2013), mas a dedução à colecta a efectuar tem, necessariamente, como limite máximo, a colecta individual que ela própria apuraria se não tivesse sido integrada no grupo em 2010.*

## **2.2. Factos não provados**

Não há factos com relevo para a apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

## **2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

Os factos provados baseiam-se nos documentos indicados e nos processos de recursos hierárquicos juntos com a resposta, bem como em afirmações da Requerente cuja correspondência à realidade não é questionada.

## **3. Matéria de direito**

### **3.1. Enquadramento**

Está em causa uma correcção à dedução do lucro tributável, relacionado com o benefício fiscal de criação de empregos para jovens, previsto no art. 17.º, do EBF, referente aos exercícios de IRC de 2003 e 2004, fixado no montante, respectivamente, de 7.976.899,04€ e 6,764.856,75€. Defende a Requerente que estes montantes devem ser, respectivamente, de € 9.093.089,45 e € 8.272.079,42.

Esta correcção tem como consequência a liquidação de IRC, no exercício de 2003 e 2004, no montante de € 775.059,36.

O problema trazido aos autos centra-se, por isso, na interpretação do art. 17.º do EBF, com epígrafe, “*criação de empregos para jovens*”, que influi sobre o montante de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC).

Ainda que esteja em causa uma dedução à matéria colectável do exercício de 2003 e 2004, essa dedução, conforme a factualidade provada, tem por base a criação líquida de emprego para jovens ocorrida entre 01-03-1998 e 28-02-2004 (exercício de 2003) e 01-03-1999 e 28-02-2005 (exercício de 2004), um período de cinco anos, uma vez que a Requerente adopta um período de tributação compreendido entre 1 de Março e 28 de Fevereiro: este benefício fiscal, traduzido numa majoração de encargos em 50%, materializava-se “...durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho” (cfr. artigo 17.º, n.º 3, do EBF).

### **3.2. Lei aplicável**

A lei aplicável é, em princípio, aquela que vigorava à data da constituição do benefício fiscal (art. 11.º do EBF, na redacção original, mantida pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, actual artigo 12.º). Ou seja, é aquela que vigorava à data da factualidade fiscalmente relevante – que, no caso, foi a criação de emprego nas condições legalmente previstas no n.º 1 do mesmo art. 17.º do EBF.

Por outro lado, nos termos do (art. 10.º, n.º 1, do EBF, na redacção original, mantida pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, actual artigo 11.º, n.º 1, «*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 o contrário*»).

Há, por isso, que ter em atenção a evolução legislativa que então se verificou.

A primeira norma que deve ser objecto de interpretação com vista à tomada de decisão no caso concreto em apreço foi introduzida no ordenamento jurídico português através do aditamento, efectuado pela Lei n.º 72/98, de 3 de Novembro, de um artigo 48.º-A ao Estatuto dos Benefícios Fiscais.

A redacção inicial do artigo 48.º-A *supra* referido dispunha o seguinte:

**Artigo 48.º-A**

***Criação de empregos para jovens***

*1 — Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.*

*2 — Para efeitos do disposto no número anterior, o montante, máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional.*

*3 — A majoração referida no n.º 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho.*

Com a entrada em vigor da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, o n.º 3 do artigo 48.º-A do EBF passou a ter a seguinte redacção:

**Artigo 48.º-A**

***Criação de empregos para jovens***

*1 — Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.*

*2 — Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional.*

*3 — A majoração referida no n.º 1 terá lugar num período de 5 anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.*

Mais tarde, o Estatuto dos Benefícios Fiscais sofreu uma renumeração, por via do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, e o artigo 48.º-A passou a ser o artigo 17.º, com a seguinte redacção:

### **Artigo 17.º**

#### **Criação de empregos para jovens**

*1 — Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.*

*2 — Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.*

*3 — A majoração referida no n.º 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.*

A Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro deu nova redacção ao n.º 2 do artigo 17.º, pelo que, à data em que ocorreram os factos objecto do presente processo, era a seguinte:

### **Artigo 17.º**

#### **Criação de empregos para jovens**

*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.º 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.*

Como se verifica, a redacção alterou-se, em 2002, num pormenor que é significativo: o limite máximo de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado deixou de ser imputado ao valor dos encargos mensais, para passar a ser imputado ao valor da majoração anual – com a consequente restrição do benefício fiscal em questão. Isto é, com a Lei n.º 32-B/2002, o benefício fiscal foi reduzido, passando o valor de 14 vezes o salário mínimo nacional a ser o limite máximo da majoração **anual**, em vez de ser permitida uma majoração **mensal** de 50% daquele valor, como resultava da redacção inicial.

Sendo que aquele valor “*dos encargos mensais*”, inicialmente plasmado no n.º 2, não pode deixar de se reportar, por comparação com o n.º 1 do mesmo preceito, ao valor dos “*encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho*” elegível para efeitos do benefício fiscal em causa – benefício fiscal, este, materializado na subsequente majoração desses encargos em 50%, para efeitos fiscais.

Face às alterações legislativas, constatamos que no período compreendido entre 01-03-1998 e 31-12-2002 estava em vigor a redacção anterior à Lei n.º 32-B/2002 — mais concretamente a redacção do art. 48.º-A da Lei n.º 72/98, de 3 de Novembro e, a partir de 2001, do art. 17.º do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho — e, no período compreendido entre 01-01-2003 e 28-02-2005, encontrava-se em vigor a redacção da Lei n.º 32-B/2002.

Porém, o imposto sobre o rendimento é um tipo de imposto periódico, de repetição anual (art. 8.º do CIRC), pelo que também o respectivo facto tributário tem a mesma expressão temporal, concretizando-se este no devir ininterrupto durante o período balizado na lei, em regra de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro, dos elementos que o tipo tributário relevou como seus elementos constitutivamente conformantes.

Com efeito, estabelece expressamente aquele artigo 8.º que o facto que gera o imposto, no concerne ao IRC, «*considera-se verificado no último dia do período de tributação*» (n.º 7 do artigo 8.º do CIRC, na redacção do DL n.º 198/2001, a que corresponde o n.º 9 a partir da redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro).

É esta a regra é aplicável mesmo quando o sujeito passivo “*adoptar um período anual de imposto diferente do estabelecido*”, como o n.º 2 do mesmo artigo. É nesta situação prevista no n.º 2 que se encontra a Requerente, que adopta um período de tributação compreendido entre 1 de Março de 28 de Fevereiro.

Segundo o n.º 1 do art. 12.º da LGT, norma geral sobre a aplicação da lei no tempo em matéria tributária, “*as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos*”.

Mais se dispõe no art. 11.º do EBF (actual art. 12.º), com a epígrafe “*constituição do direito aos benefícios fiscais*”, que “*direito aos benefícios fiscais se deve reportar à data da verificação dos respectivos pressupostos*”.

Neste quadro, concluímos que o que releva para efeitos da definição da situação tributária dentro deste tipo de imposto, nela compreendidos os elementos negativos que influenciam a constituição da obrigação tributária e a expressão do seu montante – categoria onde se insere o benefício fiscal em causa –, é a situação pessoal existente no último dia desse período que, neste caso, corresponde ao dia 28 de Fevereiro.

Segundo esta óptica só existirá o direito a ver reconhecidos os benefícios fiscais em causa quando se tenha completado o devir completo do facto tributário e a verificação, nele, dos pressupostos previstos pela lei como seus elementos constitutivos.

Esta conclusão impõe-se por força do art. 11.º do EBF (actual art. 12.º), segundo o qual, recordámos, o “*direito aos benefícios fiscais se deve reportar à data da verificação dos respectivos pressupostos*” e que, segundo o que resulta dos preceitos legais que os instituem, esse reporte está feito em relação à obtenção dos rendimentos por parte de quem se encontra nas condições neles previstas.

Deste modo, constituindo os benefícios fiscais uma delimitação negativa da força constitutiva dos factos tributários, o reflexo que os mesmos alcançam será necessariamente o que resultar do regime legal que vigore à data em que, de acordo com a lei que os institui, deve reportar-se a verificação dos seus pressupostos. Assim sendo, o que releva é a lei que vigorar à data do último dia do período de tempo a que respeita o imposto.

Face ao exposto, a lei aplicável no período compreendido entre 01-03-1998 e 28-02-2002 é a da redacção anterior à Lei n.º 32-B/2002 — mais concretamente a redacção do art. 48.º-A que consta da Lei n.º 72/98, de 3 de Novembro e, a partir de 2001, do art. 17.º

do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho — e, no período compreendido entre 01-03-2002 e 28-02-2005, a da redacção da Lei n.º 32-B/2002.

Mas, constituído o direito ao benefício à sombra da lei antiga, sendo o regime desta Lei menos favorável, ela apenas se pode aplicar aos postos de trabalho cuja criação líquida se concretizou após a sua entrada em vigor, pois, por força do disposto no artigo 10.º, n.º 1, do EBF (actual artigo 11.º, n. 1), *«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 o contrário»*, e, no caso em apreço, está-se perante um benefício fiscal temporário e não há qualquer norma que disponha e contrário.

Assim, aos exercícios de 2003 e 2004 aplica-se a redacção da Lei n.º 32-B/2002, mas apenas quanto ao benefício fiscal relativo aos postos de trabalho cuja criação líquida ocorreu após a entrada em vigor desta Lei.

### **3.3. A “criação líquida de postos de trabalho”**

Com a renumeração operada pela Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, art. 48.º-A aditado ao Estatuto dos Benefícios Fiscais pela Lei n.º 72/98, de 3 de Novembro, passou a ser o art. 17.º do EBF.

Esta questão contende, desde logo, com a interpretação da expressão “criação líquida e postos de trabalho”.

De harmonia com o disposto no art. 11.º, n.º 1 e 2, da LGT, *“na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis” e “sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”*.

O conceito de “criação líquida de postos de trabalho” não é próprio de qualquer ramo do direito e, por isso, não se pode aplicar-se em matéria fiscal, ao abrigo do n.º 2 daquele art. 11.º, a definição de tal conceito dada noutra diploma, para efeitos não fiscais, pelo mero facto de aí ser fornecida.

Assim, a expressão “*criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos*” tem de ser interpretada, por força do disposto no n.º 1 daquele art. 11.º, à luz dos critérios gerais de interpretação das leis, enunciados no art. 9.º do Código Civil.

Entre os elementos interpretativos a ter em conta na interpretação, incluem-se a consideração da unidade do sistema jurídico e das circunstâncias em que a lei foi elaborada, referidos no n.º 1 daquele art. 9.º.

O princípio da unidade do sistema jurídico reclama a consagração legislativa de soluções coerentes e a consideração das circunstâncias em que a lei foi elaborada impõe que se atenda à evolução legislativa que antecedeu a norma interpretanda.

O referido art. 48.º-A, do EBF, criou incentivo à criação de emprego para jovens, pelo que deverá ter-se em conta a política legislativa de incentivos com esse fim, que vinha sendo seguida.

O Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 34/96, de 18 de Abril, elucida a evolução legislativa que foi seguida em matéria de incentivos à “*criação de emprego para jovens*” (expressão utilizada na epígrafe do referido art. 48.º-A).

Refere-se nesse Preâmbulo o seguinte:

*“O Decreto-Lei n.º 445/80, de 4 de Outubro (lei quadro da política de emprego), estabelece, como uma das orientações fundamentais das medidas activas de emprego, que os apoios financeiros contemplem apenas a criação líquida de postos de trabalho, resultante da realização de um projecto de investimento gerador de novos empregos.*

*O Decreto-Lei n.º 89/95, de 6 de Maio, que instituiu um regime específico de incentivos à contratação de jovens à procura de primeiro emprego e de desempregados de longa duração, veio alterar, em desconformidade com aquele princípio fundamental, toda a prática seguida no que concerne à concessão de incentivos à contratação, assente no requisito essencial da criação líquida de emprego.*

*Essa alteração traduziu-se num desvirtuamento dos objectivos da política de emprego. Com efeito, o Decreto-Lei n.º 89/95, ao desligar a criação líquida de postos de trabalho da existência de um projecto de investimento e ao não exigir a criação de novos postos de trabalho, mas apenas a admissão de trabalhadores, conduziu, em muitas situações concretas, não à redução efectiva do desemprego, mas apenas à substituição, porventura*

*até fictícia, de trabalhadores afastados antes da apresentação das candidaturas ao apoio financeiro oferecido pela lei.*

*Daí a ineficiência do sistema, envolvendo desperdícios financeiros avultados e consequências significativas na promoção da precariedade do emprego.*

*Mostra-se assim indispensável fazer cessar a vigência do regime desses apoios financeiros, constante do Decreto-Lei n.º 89/95.*

*Tendo, no entanto, em conta que os jovens candidatos ao primeiro emprego e os desempregados de longa duração são grupos específicos da sociedade particularmente afectados pelo desemprego e com maiores dificuldades de inserção ou reinserção na vida activa, por razões de idade, inexperiência ou falta de qualificação, impõe-se a instituição, em moldes eficientes, de uma medida activa de emprego a favor desses grupos, desde que a contratação pelas empresas se insira num projecto de investimento gerador de novos postos de trabalho. O presente diploma tem o objectivo de regular os apoios financeiros à contratação de candidatos ao emprego pertencentes aos referidos grupos, sob a condição de que, com ela, se esteja realmente a criar novos postos de trabalho”.*

Concretizando o desígnio legislativo anunciado neste Preâmbulo, o art. 7.º deste Decreto-Lei n.º 34/96 veio esclarecer:

### **Artigo 7.º**

#### **Criação líquida de postos de trabalho**

*1 – Considera-se criação líquida de postos de trabalho o aumento efectivo do número de trabalhadores vinculados à entidade empregadora mediante contrato sem termo, resultante, designadamente, de um novo projecto de investimento.*

*2 – A aferição da criação de postos de trabalho faz-se tendo em conta o número global de trabalhadores ao serviço da entidade empregadora, independentemente da natureza do vínculo contratual, no mês de Janeiro do ano civil anterior e no mês precedente ao da apresentação da candidatura.*

Por este n.º 2 vê-se, assim, que o legislador do Decreto-Lei n.º 34/96 entendeu só ser de conceder incentivos quando aumentou o número global de trabalhadores vinculados à

entidade empregadora mediante contrato sem termo, qualquer que seja a sua idade, entre o mês de Janeiro do ano civil anterior e o mês precedente ao da apresentação da candidatura.

Por outro lado, como se declara no referido Preâmbulo, quis afastar o regime de “*criação líquida de emprego*” que foi adoptado no Decreto-Lei n.º 89/95, em que os incentivos eram concedidos quando “*a admissão de trabalhadores com contrato sem termo que exceda, em percentagem igual ou superior a 10%, o número de trabalhadores em igual condição existentes no quadro de pessoal da empresa no último mês do ano imediatamente anterior*” (art. 17.º, n.º 2, deste diploma), independentemente de ter ou não aumentado, no mesmo período, o número global de trabalhadores da empresa.

Perante esta evolução legislativa e do juízo legislativo expressamente formulado no Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 34/96 sobre a inconveniência da solução adaptada no Decreto-Lei n.º 89/95, o conceito de “*criação líquida de postos de trabalho*” utilizado no art. 48.º-A, do EBF, surge com evidência como sendo semelhante ao utilizado naquele primeiro diploma e não ao usado no segundo.

Na verdade, desde logo, o teor literal da expressão “*criação líquida de postos de trabalho*” utilizada no art. 48.º-A é exactamente o mesmo que tinha sido utilizado no Decreto-Lei n.º 34/96, e é diferente do utilizado no Decreto-Lei n.º 89/95, que foi “*criação líquida de emprego*”. A utilização da expressão utilizada no Decreto-Lei n.º 34/96, em vez da utilizada no Decreto-Lei n.º 89/95 inculca que se pretendeu, em matéria de incentivos fiscais, aplicar um regime semelhante ao adoptado para os incentivos financeiros, designadamente num ponto em que ele divergiu deliberadamente do regime do Decreto-Lei n.º 89/95 que foi, como se refere no citado preâmbulo daquele diploma, o de este “*não exigir a criação de novos postos de trabalho, mas apenas a admissão de trabalhadores*”.

Por outro lado, seria incongruente que, depois de o legislador ter chegado à conclusão de que era inapropriado o regime de incentivos fiscais previsto no Decreto-Lei n.º 89/95, por dar relevo à admissão de trabalhadores com contrato sem termo independentemente do aumento global do número de trabalhadores ao serviço da empresa, viesse a consagrá-lo em matéria de incentivos fiscais, quando se está perante matéria com manifesta afinidade.

Por isso, apontando o teor literal do art. 48.º-A no sentido de se ter pretendido adoptar um regime idêntico ao previsto no Decreto-Lei n.º 34/96, quanto ao conceito de “*criação líquida de postos de trabalho*” e sendo a adopção de um regime semelhante, no que

concerne aos pressupostos da concessão de incentivos, o único regime que assegura a coerência valorativa do sistema jurídico, postulada pelo princípio da unidade do sistema jurídico, tem de se concluir que apenas quando houver aumento do número global de trabalhadores da empresa num exercício fiscal há lugar à aplicação do benefício fiscal nele previsto. ( <sup>2</sup> )

### **3.4. Ajustamento do benefício fiscal relativamente aos trabalhadores a tempo parcial**

Em ambas as decisões dos recursos hierárquicos a Autoridade Tributária e Aduaneira adoptou o entendimento de que a aplicação do benefício fiscal previsto no artigo 17.º, do EBF a trabalhadores contratados a tempo parcial, deve ser ajustada proporcionalmente.

Dos ajustamentos resultou, no ano de 2003, uma diferença para menos de € 10.319,66 entre a majoração que a Requerente pretende, que é de € 124.714,75, e a Autoridade Tributária e Aduaneira aplicou, que é de € 114.395,09 (documento n.º 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

No ano de 2004, a Requerente pretende, quanto a este ponto, uma majoração de € 187.924,52 e a Autoridade Tributária e Aduaneira defende que ela deve ser de € 152.044,33, sendo a diferença para menos de € 35.880,19 (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

A questão que se coloca, assim, é a de saber se, nos casos de criação líquida de postos de trabalho em regime de tempo parcial, o limite da majoração deve ser ajustado proporcionalmente ao número de horas de trabalho parcial.

A este propósito a Autoridade Tributária e Aduaneira fundamentou, em particular, as suas decisões de recurso hierárquico afirmando *“não existe qualquer impedimento legal para a sua não consideração no cálculo do benefício fiscal relacionado com a criação de emprego para jovens desde que esteja verificado o cumprimento dos demais pressupostos legais. No entanto, também nestes casos o valor limite deve ser ajustado*

---

( <sup>2</sup> ) Neste sentido, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 11-10-2206, processo n.º 0723/07, de 25-02-2009, processo n.º 916/08, e de 23-09-2009, processo n.º 0248/09.

*proporcionalmente ao n.º de horas de trabalho parcial, sob pena de ser considerado um benefício fiscal superior ao que consta da lei”.*

A Autoridade Tributária e Aduaneira interpreta a lei desta forma por considerar que, uma vez que o cálculo do limite se encontra associado ao valor do salário mínimo nacional garantido, deve considerar-se como período de 40 horas semanais de trabalho como “normal”, para efeito do art. 17.º do EBF, pois o salário mínimo encontra-se “legalmente determinado para os contratos de trabalho a tempo inteiro/completo ou seja contratos de trabalho” com aquela duração.

O n.º 1 do art. 17.º do EBF estabelece que «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%». Enquanto que o n.º 2 do art. 17.º do EBF, determina que «(...) o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado».

A lei basta-se com a «criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos». São esses os critérios estabelecidos pelo legislador e não outros.

O legislador não plasmou qualquer restrição ao tipo de emprego criado: a letra da lei alude à “criação líquida de postos de trabalho”.

A limitação ou ajuste proporcional conforme as horas de trabalho, numa situação em que a lei apenas faz referência ao salário mínimo nacional, não encontra qualquer fundamento legal, pois nem se previa na legislação então vigente um salário mínimo nacional para situações de trabalho a tempo parcial, prevendo-se para elas uma «remuneração mínima horária garantida» (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 69-A/87, de 9 de Fevereiro), a que não foi dada qualquer relevância para este efeito de limitar a majoração.

Por outro lado, no que concerne ainda ao argumento das 40 horas como padrão, a interpretação da Autoridade Tributária e Aduaneira levaria a que, em caso de contrato a tempo inteiro em que o período de trabalho seja menor em resultado de convenções de trabalho igualmente admitidas por lei, também se procedesse a um ajuste proporcional, sem qualquer suporte legal, pois o salário mínimo nacional, nas situações de trabalho a

tempo inteiro, era garantido independentemente do número de horas de trabalho adoptado em cada específica actividade laboral.

Ainda por outro lado, a referência ao montante do salário mínimo nacional, num contexto em que visa apenas definir o limite da majoração, não tinha a ver com a sua específica função de estabelecer a remuneração do trabalho, mas sim com a função acessória que, na época, era atribuída ao salário mínimo nacional, como factor de referência para actualização automática de limites de valores previstos na generalidade da legislação, função essa que, com a Lei n.º 53-B/2006, de 29 de Dezembro, passou a ser atribuída, na maior parte dos casos, ao indexante dos apoios sociais (IAS), o novo referencial de fixação, cálculo e actualização dos apoios do Estado, com expressa previsão de um regime de actualização, nos seus arts. 4.º e 5.º. ( <sup>3</sup> )

Por isso, aquela referência ao salário mínimo nacional, neste contexto, não pode ser entendida como tendo em vista graduar o benefício em função do número de horas de trabalho prestado, mas sim como visando definir um limite do benefício automaticamente ajustável em função da evolução da economia, de que o salário mínimo nacional era uma expressão, como actualmente também é o indexante de apoios sociais.

Para além disso, nos casos de criação de trabalho a tempo parcial são efectivamente criados postos de trabalho, com o que se satisfaz o desígnio legislativo subjacente a este benefício fiscal, pelo que não se pode, com a perspectiva teleológica que assume especial relevância quando se visa com normas fiscais prosseguir interesses distintos da cobrança de receitas, concluir que o legislador estabeleceu um limite superior ao que pretendia, isto é, que não pretendia incentivar também a criação de postos de trabalho a tempo parcial, quando é certo que esta criação também se sintoniza com os fins que se visam prosseguir, que, ao estabelecer-se o benefício fiscal, se entendeu legislativamente deverem prevalecer sobre os interesses fiscais, como se infere do preceituado no artigo 2.º, n.º 1, do EBF.

Por conseguinte, a posição do Autoridade Tributária e Aduaneira, para além se extravasar do sentido literal da norma, está desconforme com o espírito da lei.

Como avisa Baptista Machado «*o texto é o ponto de partida da interpretação. Como tal, cabe-lhe desde logo uma função negativa: a de eliminar aqueles sentidos que*

---

( <sup>3</sup> ) Veja-se, como um exemplo entre muitos, o do n.º 4 do artigo 3.º do CIRS, nas redacções da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro e da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

*não tenham qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer “correspondência” ou ressonância nas palavras da lei» ( <sup>4</sup> ). «Se o texto comporta apenas um sentido, é esse o sentido da norma – com a ressalva, porém, de se poder concluir com base noutras normas que a redacção do texto atraíçou o pensamento do legislador». ( <sup>5</sup> )*

No caso em apreço, a redução da majoração nas situações de trabalho a tempo parcial não encontra o mínimo de correspondência verbal que permita adoptar essa interpretação e não se vêem razões que inequivocamente a possam justificar, nem se vislumbra qualquer outra norma que leve a concluir que o legislador não tinha intenção de incentivar também a criação de postos de trabalho a tempo parcial.

Para além disso, as normas que criam benefícios fiscais têm a natureza de normas excepcionais, como decorre do teor expresso do artigo 2.º, n.º 1, do EBF, pelo que devem ser interpretadas nos seus precisos termos, sem ampliações ou restrições, de forma a abrangerem todos os casos nelas literalmente previstos e apenas esses, como é jurisprudência pacífica. ( <sup>6</sup> )

Por isso, as decisões dos recursos hierárquicos enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, por errada interpretação do artigo 17.º do EBF, no que concerne ao indeferimento da pretensão da Requerente de usufruir do benefício sem qualquer redução dos limites de majoração derivada de criação líquida de postos de trabalho a tempo parcial.

Por isso, as decisões dos recursos hierárquicos têm de ser anuladas, nos termos do artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo [aplicável por força do disposto no artigo 2.º, alínea c), da Lei Geral Tributária], na parte respeitante ao benefício fiscal de € 10.319,66, relativamente ao ano de 2003, e de € 35.880,19 quanto ao ano de 2004, a que correspondem € 3.372,67 e € 9.766,59 de IRC, respectivamente.

---

( <sup>4</sup> ) In *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 8.ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1995, página 185.

( <sup>5</sup> ) Obra citada, página 182.

( <sup>6</sup> ) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-11-2000, processo n.º 025446, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 501, páginas 150-153, em que se cita abundante jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do Supremo Tribunal de Justiça.

Este *Boletim do Ministério da Justiça* está disponível em

[http://www.gddc.pt/actividade-editorial/pdfs-publicacoes/BMJ501/501\\_Dir\\_Fiscal\\_a.pdf](http://www.gddc.pt/actividade-editorial/pdfs-publicacoes/BMJ501/501_Dir_Fiscal_a.pdf)

### **3.5. Questão do ajustamento proporcional da majoração dos encargos nos casos de contratos que cessam durante o exercício**

Nas decisões dos recursos hierárquicos decidiu-se que *«no exercício em que se verificar o início ou o fim das condições de elegibilidade do trabalhador para o benefício, o limite máximo da majoração anual deve ser ajustado proporcionalmente ao tempo em que se mantiveram essas condições»* que *«estipulando o n.º 3 da citada norma, um limite temporal para o benefício fiscal, que se calcula com base no período da vigência do contrato, a majoração máxima a que se refere o n.º 2 também deve ter por base o mesmo período»*.

A Requerente entende que não é correcto este entendimento e que o *«limite do benefício fiscal é o que se aplica quando 50% das remunerações ultrapassam 14\*RMNG, e é assim independentemente do número de meses que o colaborador prestou trabalho na empresa»* (artigo 200.º do pedido de pronúncia arbitral). Defende a Requerente que nem a letra nem o espírito da lei pretendem esta limitação e que a admissibilidade da interpretação extensiva das normas de natureza excepcional, restringe-se à situação em que o intérprete, ao reconstituir a parte do texto da lei, segundo os critérios estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil, conclua pela certeza de que o pensamento legislativo coincide com um dos sentidos contidos na lei, mas que o legislador, ao formular a norma, exprimiu-se, restritivamente, dizendo menos do que queria.

Considera a Requerente ser ilegal a argumentação subjacente à decisão de indeferimento parcial do Recurso Hierárquico, motivo pelo qual deve a mesma ser anulada em conformidade e reconhecer-se o seu direito ao benefício fiscal, neste particular, no exercício fiscal de 2003, no montante de 235.708,88 € e no exercício de 2004 de um benefício fiscal no montante de 243.239,93 €, a que corresponde o imposto de € 77.034,37 no ano de 2003 e de € 66.209,91 (documentos n.ºs 5 e 8 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos).

Valem aqui, no essencial, as considerações atrás se fizeram relativamente à limitação do benefício fiscal derivada da prestação de trabalho a tempo parcial, no que concerne à falta de apoio textual para a posição assumida pela Autoridade Tributária e Aduaneira e à relevância do elemento textual na interpretação de normas excepcionais.

Na verdade, também quanto a esta questão não há qualquer suporte textual nem justificação razoável para estabelecer outros limites que não sejam os expressamente previstos à face de cada uma das redacções do n.º 2 do artigo 17.º do EBF.

E, neste caso, há reforçadas razões para dar relevância ao elemento textual, derivadas do facto de se estar perante um regime legal que foi várias vezes revisto e em que, por isso, se materializaram várias possibilidades de o legislador ter reformulado a expressão do seu pensamento, se tivesse constatado que tinha dito mais ou menos do que o que pretendia. Ora, constata-se que, já depois da Lei n.º 32-B/2002, o artigo 17.º do EBF foi completamente revisto pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, e, no novo n.º 3, refere-se que «*o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida*», o que corresponde, com actualização terminológica, à redacção anterior. ( <sup>7</sup> )

Por outro lado, o elemento racional ou teleológico também não aponta para uma interpretação que restrinja o alcance do benefício fiscal.

Com efeito, a única razão que, abstractamente, poderia explicar outras limitações da majoração, não expressamente previstas, seria a maximização das receitas fiscais, e essa razão não vale quando se está a interpretar normas que prevêm benefícios fiscais, que são justificadas por razões extrafiscais. Na verdade, subjacente ao estabelecimento do benefício fiscal não pode existir um desígnio legislativo de aumentar as receitas fiscais, pois está-se perante situações em que a lei considera que a esse interesse fiscal devem sobrepor-se «*interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*» (artigo 2.º, n.º 1, do EBF).

Por outro lado, a majoração tem sempre a duração máxima de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, nos termos do n.º 3 do artigo 17.º do EBF, pelo que não se vê como se possa concluir, como defende a Autoridade Tributária e Aduaneira, que «*o benefício fiscal ocorreria por um período de seis anos*». Isto é, se as condições para atribuição do benefício se verificaram, por exemplo, em 1 de Junho de 2001, o benefício

---

(<sup>7</sup>) Com o Código do Trabalho de 2003, aprovado pela Lei n.º 99/2003, de 27 de Agosto, o salário mínimo nacional foi substituído pela «*retribuição mínima mensal garantida*», também **fixada anualmente**, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea l) dessa Lei (que revogou o Decreto-Lei n.º 69-A/87) e do artigo 266.º, n.º 1, do Código, que estabeleceu que «*a todos os trabalhadores é garantida uma retribuição mínima mensal com o valor que anualmente for fixado por legislação especial, ouvida a Comissão Permanente de Concertação Social*».

fiscal terminará, no máximo, no dia 31 de Maio de 2006, tendo a exacta duração de cinco anos, apesar de essa duração abranger seis anos civis, dois deles parcialmente.

No pressuposto de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, como tem de se presumir, por imposição do artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil, a «*majoração anual*» de que fala o n.º 2 do artigo 17.º do EBF, na redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, reportar-se-á a **anos civis**, como se infere do facto de ser **anual** e ser calculada em função do valor do salário mínimo nacional, relativamente ao qual vigorava a regra da fixação anual, com referência a cada ano civil, como decorre do disposto nos artigos 9.º, n.º 1, e 12.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 69-A/87, de 9 de Fevereiro. Por outro lado, se é certo que, abstractamente, o valor de uma «*majoração anual*» calculada em função do valor do salário mínimo nacional poderia ser calculado somando os montantes do salário mínimo nacional que em cada um deles vigorou, também é certo que esse método seria impraticável quando o valor dessa *majoração anual* não é de 12 meses, mas sim de **14 meses**, o que pressupõe que seja o mesmo o valor do salário mínimo nacional que em cada um deles vigorou.

Por outro lado, nem se pode imaginar que o legislador, ao estabelecer a *majoração* para vigorar em anos civis, não tenha previsto a situação de os trabalhadores iniciarem os seus contratos fora da data do início do ano civil, pois, estatisticamente, num ano com 365 dias, será 364 vezes mais provável que isso suceda do que no preciso dia do início do ano.

Por isso, também quanto a esta questão a Requerente tem razão, pelo que as decisões dos recursos hierárquicos enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito na interpretação do artigo 17.º, n.º 2, do EBF, que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo.

Assim, procede o pedido de pronúncia arbitral na parte respeitante aos montantes de *majorações* de € 235.708,88, relativo ao ano de 2003, e de € 243.239,93, quanto ao exercício de 2004, a que corresponde o imposto de € 77.034,37 no ano de 2003 e de € 66.209,91 no de 2004.

### **3.6. Questão do limite dos encargos relevantes para *majoração***

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em ambas as decisões dos recursos hierárquicos, que a ora Requerente não aplicou correctamente o limite estabelecido no n.º 2 do artigo 17.º do EBF, *«na redacção aplicável à criação líquida de emprego ocorrida anteriormente 01 de Janeiro de 2003, resultando um benefício fiscal superior ao que consta da lei»*.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que

- *«são os encargos já majorados que não podem exceder 14 vezes o salário mínimo mais elevado»;*
- *«nas situações em que os encargos mensais efectivamente suportados com o trabalhador são superiores ao valor de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado, (...), a entidade patronal não tem direito a qualquer majoração»*  
e
- *«nas situações em que os encargos mensais efectivamente suportados com o trabalhador são inferiores ao valor de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado, a majoração de 50% dos encargos é aceite, mas o valor total dos encargos efectivamente suportados com o valor da majoração, tem como limite máximo o valor correspondente a 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado. Assim, se do apuramento dos 150% resultar um valor superior a 14 vezes o salário mínimo nacional, então, para efeitos do cálculo do benefício, apenas será de considerar este último montante»*.

A Requerente defende, em suma, que os conceitos de «majoração» e «encargos» são diferentes e que para efeitos da determinação do limite previsto no n.º 2 do artigo 17.º do EBF, na redacção anterior à Lei n.º 32-B/2002, só contam os encargos incorridos.

A Requerente tem razão, pois no n.º 1 daquele artigo 17.º refere-se que *«os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho (...) são levados a custo em valor correspondente a 150%»*, e os encargos são apenas os custos reais que derivam da criação dos postos de trabalho. Esses encargos reais (100% deles) são levados a custo em valor correspondente a 150%, mas é óbvio que o acréscimo de 50% não constitui qualquer encargo.

Assim, o n.º 2 do artigo 17.º do EBF na redacção anterior à Lei n.º 32-B/2002, ao fazer referência, «*para efeitos do disposto no número anterior ao «montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho» não pode deixar e reportar-se a esses encargos suportados e não também ao valor de 50% que lhes acresce, mas não constitui um encargo, pois esse valor constitui um custo ficcionado para efeitos fiscais, que não corresponde a um encargo suportado pela entidade empregadora para criar o posto de trabalho.*

Aliás, a clareza desta interpretação é salientada no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16-05-2012, proferido no processo n.º 0283/12, em que se escreve:

*A redacção da norma à data dos factos (nº 1), conforme a recorrida também refere nas suas alegações, é muito clara ao referir que “os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho ... são levados a custo em valor correspondente a 150%”, acrescentando o nº 2 que “o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional”.*

*Quer isto dizer que, este benefício fiscal atribuído aos empregadores corresponde no máximo a 14 vezes o salário mínimo nacional, acrescido de 50% desse valor, isto é, acima desses valores já não haverá tal benefício e abaixo deles, haverá uma majoração de 50%.*

Assim, em sintonia com esta jurisprudência, tem de se concluir que a Requerente tem razão quanto a esta questão e que as decisões de indeferimento dos recursos hierárquicos enfermam de erro sobre os pressupostos de direito, que constitui vício de violação de lei, por errada interpretação dos n.ºs 1 e 2, do artigo 17.º do EBF, na redacção do Decreto-Lei n.º 198/2001, o que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo.

Por isso, procede esta parte do pedido de pronúncia arbitral, devendo ser considerado, para o exercício de 2003, o montante de € 289.775,55 a título de benefício fiscal, o que tem um impacto no montante de imposto de € 94.704,44 e, para o exercício de 2004: o montante de € 208.368,05 a título de benefício fiscal, o que tem um impacto no montante de imposto de € 56.717,78.

### **3.7. Questão da substituição de trabalhadores indicados pela Requerente para efeitos do benefício fiscal**

A Autoridade Tributária e Aduaneira, nas decisões de ambos os recursos hierárquicos, entendeu que

- *Entende-se por "criação líquida de postos de trabalho" a diferença positiva num dado período de tributação, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 do art. 19.º do EBF e o n.º de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições, sendo a selecção nominativa dos trabalhadores que integram essa criação líquida de postos de trabalho da absoluta responsabilidade das entidades sujeitas a IRC.*
- *Verifica-se portanto que, é a data de admissão (ou de passagem) a contrato por tempo indeterminado que releva para efeitos de determinação da criação líquida de postos de trabalho em determinado período de tributação e que permite às entidades sujeitas a IRC a dedução majorada dos gastos suportados com os trabalhadores que a geraram e apenas esses, ao longo dos cinco anos seguintes ao do início do referido contrato, dentro dos limites quantitativos legalmente expressos.*
- *Assim, caso alguma das entradas (trabalhadores) escolhidas "ab initio" pela entidade sujeita a IRC para efeitos do benefício fiscal e nas condições do artº 19º do EBF, cessar o vínculo contratual com a empresa, o benefício fiscal correspondente deixa de ter aplicação, dada a inexistência de gastos com aquele trabalhador específico.*
- *Face ao exposto concluímos que o procedimento de substituição adoptado pela ora recorrente não tem fundamento legal e contraria o superior interesse público aqui traduzido numa medida de acção macro económica -incentivo à criação de emprego estável e duradouro para faixas populacionais de mais difícil empregabilidade.*

A Requerente entende que podia continuar a usufruir do benefício fiscal previsto no artigo 17.º do EBF sempre que os trabalhadores inicialmente considerados foram substituídos por outros igualmente elegíveis para o efeito.

Refere ainda a Requerente que, com o critério adoptado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, ficou lesada no montante de € 189.681,85, relativo a um benefício fiscal de € 589.386,32, quanto ao ano de 2003, e no montante de € 277.571,74, relativo a um benefício fiscal de € 1.019.734,55, quanto ao ano de 2004.

#### **3.7.1. Posições das partes**

A Requerente argumenta da seguinte forma, em suma:

- não faz substituições de trabalhadores entre exercícios, mas apenas relativamente ao ano em que se verificou a criação líquida de postos de trabalho, com trabalhadores que também seriam elegíveis para efeito do benefício fiscal, mas não foram considerados para efeito do benefício fiscal por terem ocorrido nesse ano saídas de trabalhadores elegíveis;
- a inviabilidade de substituição de trabalhadores elegíveis que são substituídos por outros elegíveis equivale à extinção dos postos de trabalho, o que não sucede quando eles são substituídos;
- se se mantêm os postos de trabalho criados, com trabalhadores elegíveis, deve manter-se o benefício fiscal, pois, a não ser assim, ocorrerá uma dupla penalização, traduzida não só em perda do benefício em relação aos trabalhadores que saíram como em as saídas contarem para efeito do apuramento da criação líquida de postos de trabalho, não só no exercício em que ocorrem, mas também no seguinte;
- a base da majoração é o número líquido de postos de trabalho e não o contrato celebrado entre a entidade patronal e o trabalhador;
- a *ratio* do artigo 17.º é a de que o que releva para efeitos deste benefício é se a Requerente procede à criação efectiva (e à subsequente manutenção de postos de trabalho), reforçando, assim, o impulso económico subjacente, independentemente da continuidade do colaborador inicialmente alocado ao posto de trabalho ou do número absoluto de contratos de trabalho celebrados;
- a correcta interpretação da lei impõe que se entenda o conceito de "criação líquida de postos de trabalho" consagrado no artigo 17 do EBF, como um aumento efectivo do número de trabalhadores vinculados à entidade empregadora mediante contrato sem termo;
- usar a expressão "criação líquida de postos de trabalho" é diferente de usar a expressão "apoio à contratação" na medida em que, de acordo com o previsto no artigo 17.º do EBF, se exige em primeiro lugar a criação efectiva de postos de trabalho em vez de se exigir a celebração de contratos sem termo, o que nos leva, desde logo, a concluir que o benefício é aplicável à criação de postos de

- trabalho e não para a celebração de contratos de trabalho, ainda que este seja um requisito ao benefício;
- as normas que conferem os benefícios fiscais têm uma referência material clara "em que o interesse público que justifica a isenção se sobrepõe ao da correcta distribuição dos encargos tributários segundo a capacidade contributiva". Sendo que a superioridade dos interesses públicos dos benefícios fiscais em relação ao interesse público tributário manifesta-se na interpretação das normas consagradoras dos benefícios fiscais "e por isso nada obsta à aplicação das regras gerais e à sua interpretação extensiva, de modo a prevenir «que as suas finalidades sejam frustradas pelas eventuais correcções do texto normativo»";
  - logo a interpretação que a Autoridade Tributária faz das leis regulamentadoras de benefícios fiscais deve, em caso de dúvida ou conflito, dar supremacia aos interesses públicos "superiores aos da própria tributação";
  - aplicando os princípios expostos ao caso sub judice conclui-se que a interpretação a efectuar pela Autoridade Tributária, em situações de dúvida ou conflito com o interesse tributário, deve dar supremacia ao interesse público tutelado pela norma que concede o EBF, sob pena de interpretação errónea da lei e violação do n.º 1 do artigo 2.º do EBF;
  - caso se decida pela não admissão da substituição, opta-se ilegalmente por solução que favorece o interesse da receita tributária e prejudica o interesse público tutelado pelo benefício fiscal, violando-se o princípio de interpretação das normas de benefícios fiscais – segundo o qual, surgindo dúvidas, deve-se privilegiar o interesse público tutelado pela norma que concede o benefício fiscal — violando-se ainda e, conseqüentemente, a lei, designadamente o n.º 1 do artigo 2.º do EBF e o artigo 103.º n.ºs 2 e 3 da CRP;
  - nas situações referidas, ambos os trabalhadores em causa contribuíram de modo exactamente igual para o resultado de criação líquida de postos de trabalho naquele exercício, assim como a saída de qualquer um (tenho sido ou não, um dos trabalhadores designados como elegíveis) também contribuiu de modo totalmente igual para a redução do resultado líquido de criação de postos de trabalho daquele ano de exercício;

- concretizando, se em determinado ano de exercício entram 10 trabalhadores e saem 6 trabalhadores, o resultado líquido de criação de postos de trabalho consubstancia-se em 4 trabalhadores, contribuindo os trabalhadores eleitos e majoráveis e eleitos e não majoráveis de igual modo para criação do número de 10 trabalhadores de entrada, sendo que, caso ocorra uma saída, a saída de trabalhador eleito e majorável ou eleito e não majorável produzirá exactamente a mesma redução do resultado líquido de criação de postos de trabalho daquele ano de exercício, que passará para 3 trabalhadores;
- o objectivo material deste benefício fiscal é motivar a criação de postos de trabalho, pelo que as interpretações que se façam desta norma que conduzam a actuações por parte dos empregadores que deixem de ter em real consideração a existência deste benefício, conduzem ou são sinónimo de violação da própria norma;
- a não admissão da substituição acima referenciada não tem qualquer arrimo legal dado que faz depender a manutenção da concessão do benefício fiscal de contextos/factores não controláveis pela empresa pois caso exista alguma saída de trabalhador (independentemente do motivo da mesma) contratado naquele exercício, a empresa perde o benefício fiscal que lhe foi conferido;
- a interpretação adaptada pela Autoridade Tributária e Aduaneira pode levar as empresa, perante o conhecimento da efemeridade e inexequibilidade prática do benefício fiscal (não durará os cinco anos, pois termina com a saída de qualquer trabalhador), a optarem por não efectuar tantas contratações com vista à criação de resultado líquido em determinado exercício, o que vai conduzir impreterivelmente inexequibilidade prática do artigo 17.º do EBF, por as empresas deixarem de efectuar contratações que fariam se fosse outra a interpretação, o que esvazia o sentido da norma, anulando os seus efeitos e violando-a;
- o princípio da igualdade é violado pela interpretação adoptada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, pois não se permite a substituição por trabalhadores contratados nas mesmíssimas condições naquele exercício e que igualmente

- contribuíram para a criação líquida de postos de trabalho, mas essa empresa vai continuar com o mesmo nível de benefício fiscal;
- trata-se de duas situações iguais de modo desigual, sem que haja qualquer justificação material para o efeito;
  - o benefício do artigo 17.º do EBF é aplicável aos postos de trabalho e não aos trabalhadores, constituindo, os encargos com estes, apenas a base de determinação do benefício;
  - caso a ora Requerente se limitasse a suportar o apuramento do benefício da criação líquida nos contratos de trabalho celebrados, não teria em consideração as saídas verificadas, o que, no limite, levaria a que se tivesse sempre benefício de criação de emprego, ainda que o saldo entre as entradas e as saídas fosse negativo;
  - face ao exposto resulta que o apuramento do benefício da criação líquida deve ser apurado tendo em conta o número apurado pela diferença entre as entradas e saídas pois só assim se terá em consideração a "criação líquida de postos de trabalho", que, conseqüentemente, serão destinados a trabalhadores, independentemente do período de permanência na empresa, pois o benefício é para o posto de trabalho e não para o contrato celebrado com o trabalhador não devendo cessar com a sua saída, caso existam outros trabalhadores elegíveis segundo os mesmos critérios;
  - O raciocínio atrás referido não é afectado pelo n.º 2 do artigo 12.º do EBF (actual artigo 14.º) nos termos do qual "os benefícios fiscais, quando temporários, caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respectiva condição resolutive ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário.", pois o período de 5 anos é aplicável ao posto de trabalho, pelo que, caso ocorra a cessação de funções por parte do trabalhador, deve entender-se que o benefício se mantém caso ocorra a substituição, na medida em que os pressupostos do mesmo (i.e., a criação líquida de emprego) se continuem a verificar;

- persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários;
- considerando que o benefício em questão é atribuído a um determinado posto de trabalho verifica-se que ocorrendo a substituição directa dos trabalhadores que saíram, ter-se-ia de concluir que o benefício se deverá manter;
- de facto, se assim não fosse, ter-se-ia de concluir que o benefício não dependeria da criação líquida de postos de trabalho efectuada, e ficaria totalmente dependente de critérios de aleatoriedade da selecção efectuada ab initio, factores estes que não estão sob o controlo da empresa, apesar dos postos de trabalho terem sido criados nas condições estipuladas na lei, cessado, eventualmente, até contra a sua vontade, e desde que, obviamente, sejam mantidos;
- sem prescindir, entende, ainda, a Requerente que o entendimento por si defendido, assenta, também, no princípio da boa-fé previsto no artigo 55.º e, mais especificamente, no artigo 68.º-A, ambos, da LGT, que obriga a Autoridade Tributária a agir em conformidade com o seu entendimento mais recente e publicado sobre determinada matéria;
- sucede que, no caso em apreço, emitiu já a Autoridade Tributária duas Fichas Doutrinárias proferidas na sequência de dois pedidos de Informação Vinculativa – proferidas, nomeadamente, no âmbito dos processos n.ºs 2010 001800 e 2010 002853 – onde, entre outros aspectos se pronunciou sobre a matéria das substituições de trabalhadores e adoptou o entendimento de que "se um trabalhador com contrato de trabalho sem termo sair da empresa por uma das causas legalmente previstas que não seja, obviamente, a extinção do posto de trabalho, e seja admitido, para o mesmo posto de trabalho, um outro trabalhador, nas mesmas condições, não é posta em causa a manutenção do posto de trabalho" – cfr. § 8.º a informação proferida no processo n.º 2010 001800 e § 10.º da informação n.º 2010 002853;
- face ao exposto, é pacífico que em ambas as situações (a ora analisada e a da Fichas Doutrinárias acima referenciadas, ainda que as mesmas sejam relativas ao RFAI 2009 – Regime fiscal de apoio ao investimento realizado em 2009) os pressupostos, que fazem surgir a necessidade de esclarecimento interpretativo,

são manifestamente idênticos, pelo que os Princípios da Coerência Sistemática e da Igualdade demandam por decisão interpretativa que siga a mesma via de solução: adopção do pressuposto de substituição de colaborador para o mesmo posto de trabalho;

- acresce que, não existe só identidade de pressupostos como nas Fichas Doutrinárias em questão se enveredou por adopção de critério de legitimação de continuação de fruição de benefício fiscal mais flexível do que o critério ora defendido, pois, nas Fichas Doutrinárias em questão adopta-se não apenas o critério do pressuposto de substituição de colaborador para o mesmo posto de trabalho como também. se permite que a mesma se efectue inter-exercícios fiscais, sendo que a via interpretativa ora propugnada nem vai tão além, simplesmente defendendo o critério da aplicação do pressuposto de substituição de colaborador para o mesmo posto de trabalho com recurso a colaboradores que entraram no mesmo exercício (nas mesmas condições) do colaborador que saiu, pelo que, não só os Princípios da Coerência Sistemática e da Igualdade como também o "argumento de maioria de razão", impõem que ora se decida pela adopção do pressuposto de substituição de colaborador para o mesmo posto de trabalho como critério legitimador de manutenção do benefício fiscal;
- face ao exposto, resulta indubitável que, no caso sub judice, e caso não se admita a substituição de trabalhadores nos termos supra, a Autoridade Tributária incorre em manifesta contradição com a mencionada doutrina administrativa violando, assim, expectativas juridicamente tuteladas;
- face ao exposto, e pelas razões acima aduzidas, dúvidas não restam de que a substituição de trabalhadores considerados para efeitos do benefício fiscal da criação líquida de postos de trabalho, por outros igualmente elegíveis, não afecta a consideração do benefício pelo prazo de 5 anos previsto no artigo 17.º do EBF;
- assim sendo, se a Requerente tivesse considerado, como devia, tais substituições, teria usufruído no exercício fiscal de 2003, de um benefício de 580.386,32 € e no exercício fiscal de 2004 de um benefício fiscal no montante de 1.019.734,59 €.

Na sua resposta, a Autoridade Tributária e Aduaneira diz, em suma:

- a pretensão da R não tem apoio na letra e na *ratio* do art. 17º;
- o benefício fiscal decorrente da criação de emprego para jovens, introduzido no nosso ordenamento jurídico, pela Lei n.º 72/98, de 3/11, resultou de uma proposta de combate ao desemprego, considerado na altura, como um flagelo na nossa economia. Com o mencionado diploma legal, pretendeu-se incentivar a criação e a estabilidade de novos postos de trabalho, escopo que se manteve nas redacções sucessivas do art. 17º do EBF;
- a *ratio legis* do art. 17º é, pois, um objectivo extra-fiscal, de ordem macro-económica, dirigido à criação de emprego estável e duradouro para faixas populacionais de mais difícil empregabilidade;
- quando uma entidade, no exercício normal da sua actividade, celebra contratos de trabalho com vista ao preenchimento de determinado número de postos de trabalho, isso não significa, necessariamente o acesso imediato à economia fiscal que o art. 19º do EBF disponibiliza para os contribuintes porquanto têm de cumulativamente verificar-se todos os pressupostos exigidos ao longo do referido artigo;
- a substituição do posto de trabalho, durante o período de 5 anos, nos termos pretendidos pela R., desvirtua a finalidade do benefício que é o da criação de emprego, numa óptica de empregabilidade estável e duradoura;
- o legislador, de forma inequívoca, refere, no n.º 3 do art. 17.º, que a majoração se aplica "*durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho*", deixando claro que os cinco anos se referem a um mesmo contrato de trabalho e a um mesmo posto de trabalho;
- a substituição de um trabalhador já vinculado à R., por outro que cessa o seu contrato de trabalho, não consubstancia um aumento efectivo de número de trabalhadores, nem tão pouco de postos de trabalho, pressupostos da concessão do benefício – ou seja, não preenche o pressuposto da "criação líquida de postos de trabalho", entendendo-se como tal "a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o n.º de contratações elegíveis e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições";

- resulta da economia do art. 17.º do EBF que o benefício só deve ser atribuído quando exista um efectivo aumento global do número de trabalhadores da empresa;
- esse pressuposto – de aumento global dos trabalhadores – não se verifica quando ocorre uma substituição de trabalhadores, que até já estão vinculados à R.;
- ao limite, a seguir-se a tese pugnada pela R, os postos de trabalho, durante um período de cinco anos, poderiam ser sucessivamente ocupados por trabalhadores diferentes, ainda que durante o mesmo exercício económico, em completo desvirtuamento do que se pretende com o benefício fiscal e que é o da tutela de um interesse público extra fiscal – o do aumento de uma empregabilidade estável e um aumento de criação de postos de trabalho, e à revelia dos pressupostos do regime, maxime o da criação líquida de postos de trabalho;
- não está aqui em causa uma situação de violação do princípio da igualdade, sendo que os exemplos apresentados nos artigos 143.º e segs da P.I. configuram situações distintas do caso controvertido nestes autos;
- na verdade, as entidades candidatas à majoração têm a faculdade de escolher os trabalhadores que pretendem eleger, para efeitos do benefício, escolha essa que a AT não põe em causa e que, na maioria das vezes, assenta num critério de selecção dos trabalhadores que têm salários mais elevados;
- se a R eleger trabalhadores para beneficiar da majoração que, entretanto se desvincularam, não está naturalmente na mesma situação que uma outra empresa onde não ocorreu esse facto;
- não releva, para o mérito destes autos, o teor das Fichas Doutrinárias a que a Requerente alude, porquanto as mesmas foram produzidas em sede distinta, no âmbito do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (Lei n.º 10/2009);
- nem tão pouco a chamada à colação do Decreto-Lei n.º 34/96, de 18/04 que previa a concessão de apoios financeiros para a criação líquida de emprego;
- e muito menos a sistematização/regulamentação do Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de Fevereiro.

- o procedimento de substituição adoptado pela ora recorrente não tem fundamento legal, para efeitos do art. 17.º, antes "contraria o superior interesse público aqui traduzido numa medida de acção macro económica"
- nenhum vício devendo, por isso, ser imputado às decisões em crise, no que concerne a esta matéria.

Não está em causa no presente processo, o direito da Requerente, nos anos em que houve criação líquida de postos de trabalho, escolher, de entre os trabalhadores recrutados, aqueles que entendeu, designadamente os que auferiam mais salários, a fim de maximizar o benefício fiscal.

Na verdade, como defende a Requerente não existe qualquer regra na lei para a selecção de trabalhadores elegíveis a majorar, pelo que os critérios de escolha poderão ser o salário auferido por cada um deles, de forma a obter-se o máximo de benefício tendo em conta o limite definido para o ano em análise, ou outros critérios aleatórios e a Autoridade Tributária e Aduaneira reconhece expressamente que *«as entidades candidatas à majoração têm a faculdade de escolher os trabalhadores que pretendem eleger, para efeitos do benefício, escolha essa que a AT não põe em causa e que, na maioria das vezes, assenta num critério de selecção dos trabalhadores que têm salários mais elevados»*.

### **3.7.2. Apreciação da questão da substituição de trabalhadores indicados pela Requerente para efeitos do benefício fiscal**

Como já se referiu, na interpretação das normas sobre benefícios fiscais, por terem natureza de normas excepcionais, o elemento literal tem especial relevo, pelo que é também com esse critério que há que apreciar esta questão.

No caso em apreço, encontra-se um argumento literal de valor considerável no facto de o n.º 3 do artigo 17.º do EBF estabelecer que *«a majoração referida no n.º 1 tem lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho»*.

Na verdade, o sentido natural do texto desta norma é o de a majoração estar conexas com vigência de um contrato de trabalho **determinado**, a *«vigência do*

*contrato de trabalho*» que lhe serve de fundamento, o que implicará que a majoração associada a cada criação de posto de trabalho não possa passar a ser assegurada por outro contrato de trabalho, com outro início de vigência.

Por outro lado, como bem refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, a intenção legislativa não foi, pura e simplesmente, incentivar a criação de emprego para jovens, mas sim criar *emprego estável e duradouro* para essa faixa populacional ( <sup>8</sup> ), sendo este desígnio legislativo que explica a restrição do incentivo aos casos de celebração de *contrato sem termo*, como decorre do n.º 1 do mesmo artigo 17.º.

Com efeito, se se pretendesse apenas incentivar a criação de postos de trabalho, sem concomitante incentivo à manutenção das pessoas contratadas, não haveria qualquer justificação para não estender o incentivo a criação de postos de trabalho a prazo, garantindo o benefício enquanto cada posto de trabalho criado fosse mantido, através de sucessivas renovações do mesmo contrato ou celebração de novos contratos a prazo ou a sem termo. Com efeito, consabido que, em face do regime de despedimentos para contratos sem termo que vigorava na época, que os dificultava, era mais fácil incentivar as empresas a contratarem trabalhadores a prazo, era evidente que a concessão do mesmo benefício à criação de postos de trabalho com contratados a prazo teria, decerto, muito maior sucesso do que com a restrição da sua aplicação aos casos de celebração de contratos sem termo.

Por isso, em face do regime de despedimentos que vigorava ao tempo em que a lei foi aprovada (factor a atender na interpretação, como impõe o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil), a restrição do campo de aplicação do benefício fiscal aos casos de criação de postos de trabalho através de contratos sem termo só pode explicar-se por uma intenção legislativa de incentivar a criação de emprego estável e duradouro, o que não se compagina com a manutenção do benefício em situações em que a pessoa cuja contratação é seu fundamento deixa de prestar serviço à empresa que criou o posto de trabalho.

De resto, há um elemento histórico expresso no mesmo sentido, que é a intervenção do autor do projecto de lei que deu origem à Lei n.º 72/98 no Plenário da Assembleia da República, em que declarou: *«Esta medida visa, fundamentalmente, incentivar*

---

( <sup>8</sup> ) Alargada com a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, aos desempregados de longa duração.

*directamente a criação e a estabilidade de novos postos de trabalho, uma vez que daí resultam benefícios em IRC».* ( <sup>9</sup> )

Sendo esta a *ratio legis*, tem de se concluir que ela se sintoniza com o sentido natural do texto, apontando ambos para a correcção da interpretação efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Não obsta a esta conclusão o facto de o benefício fiscal ter em vista a criação de postos de trabalho e os respectivos condicionamentos poderem desincentivar algumas empresas de os criarem.

Com efeito, o legislador entendeu suportar uma despesa fiscal, a que se reconduz o benefício fiscal, com determinadas limitações, atribuindo o incentivo moderadamente, na medida em que entendeu que a promoção da criação de emprego é superior ao interesse da cobrança do imposto. Prova evidente que não há uma obsessiva preocupação legislativa com a criação de emprego que se sobreponha a esse interesse da cobrança de receitas é o facto de com a Lei n.º 32-B/2002 ter sido diminuído fortemente o incentivo, decerto por o legislador ter concluído, em nova ponderação dos interesses conflitantes, que era excessivo o benefício inicialmente concedido.

Assim, com base nesses condicionamentos do benefício fiscal que as empresas têm de formular a sua opção de criarem ou não empregos e de escolher os trabalhadores que reúnam as condições exigidas cujas remunerações pretende ver majoradas.

Uma dessas condições para usufruir o benefício fiscal, como decorre do que se expôs, é a de os contratos dos trabalhadores escolhidos para esse efeito, continuarem a vigorar, pelo que a cessação do benefício quando o contrato de trabalho cessar é um condicionamento que reforça o incentivo à manutenção do posto de trabalho criado, assim se prosseguindo o objectivo legislativo de criação de postos de trabalho duradouros, que se visou atingir.

Por isso, o acto impugnado, ao não aceitar a subsistência do benefício fiscal nas situações em que cessou o contrato de trabalho conexas com a majoração, não viola os artigos 2.º, n.º 1, e 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

---

( <sup>9</sup> ) Diário da Assembleia da República n.º 86, I Série, de 27-06-1997, disponível em [http://debates.parlamento.pt:9091/dar\\_imagens/107/s12/n086/s117s12n86.pdf](http://debates.parlamento.pt:9091/dar_imagens/107/s12/n086/s117s12n86.pdf)

### 3.7.3. Questão da violação do princípio da igualdade

No art. 13.º da Constituição da República Portuguesa estabelece-se o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei.

Este princípio, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. O princípio da igualdade não proíbe se estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objectiva e racional. ( <sup>10</sup> )

Assente, pelo que se disse, que o desígnio legislativo subjacente à criação do benefício fiscal não foi a criação de qualquer emprego para jovens, mas sim de emprego *estável e duradouro*, as situações em que o contrato de trabalho cujo início determina o direito ao benefício perdura até aos cinco anos contados do seu início de vigência não são idênticas àquelas em que esse contrato cessa antes de decorrido esse período, pois a cessação antes desse limite significa que a estabilidade e duração do emprego criado e que justificou a atribuição do benefício fiscal foram mais limitadas do que legislativamente se pretendia, o

---

( <sup>10</sup> ) Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

- n.º 143/88, de 16-6-1988, proferido no processo n.º 319/87, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 378, página 183;
- n.º 149/88, de 29-6-1988, proferido no processo n.º 282/86, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 378, página 192;
- n.º 118/90, de 18-4-90, proferido no processo n.º 613/88, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 396, página 123;
- n.º 169/90, e 30-5-1990, proferido no processo n.º 1/89, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 397, página 90;
- n.º 186/90, de 6-6-1990, proferido no processo n.º 533/88, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 398, página 81;
- n.º 155/92, de 23-4-1992, proferido no processo n.º 204/90, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 416, página 295;
- n.º 335/94, de 20-4-1994, proferido no processo n.º 61/93, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 436, página 129;
- n.º 468/96, de 14-3-1996, proferido no processo n.º 87/95, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 455, página 152;
- n.º 1057/96, de 16-10-1996, proferido no processo n.º 347/91, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 460, página 284;
- n.º 128/99, de 3-3-1999, proferido no processo n.º 140/97, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 485, página 26.

que justifica a cessação do benefício, mesmo que o trabalhador cujo contrato cessou seja substituído outro ou outros, sucessivamente, ao longo desse período, pois, se é certo que com preenchimento sucessivo do posto de trabalho criado este se mantém, também o é que, neste caso, não se está perante o emprego estável e duradouro que legislativamente se entendeu justificar o benefício.

Por isso, a distinção, para efeitos de atribuição do benefício fiscal, entre as situações em que cessa o contrato conexas com o benefício antes de decorridos cinco anos a contar do seu início de vigência e aquelas em que ele se mantém durante esse período, tem justificação bastante, à face da intenção legislativa subjacente à criação do benefício, pelo que o tratamento distinto das duas situações, não é incompatível com o princípio da igualdade.

#### **3.7.4. Questão da violação do princípio da boa-fé**

A Requerente defende ainda que a posição adoptada pela Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente à perda do benefício fiscal nos casos em que houve cessação do contrato de trabalho cujo início de vigência determina a atribuição do benefício viola o *«princípio da boa-fé previsto no artigo 55.º e mais especificamente no artigo 68.º-A, ambos da LGT»*.

Rigorosamente, o artigo 55.º da Lei Geral Tributária não faz referência ao princípio da boa-fé, mas a sua observância é imposta à Administração Pública pelo n.º 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa, na globalidade da sua actuação.

O Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável ao procedimento tributário, por força do disposto no artigo 2.º, alínea c), da LGT, define o princípio da boa-fé estabelecendo o seguinte:

#### **Artigo 6.º-A**

#### **Princípio da boa-fé**

*1 – No exercício da actividade administrativa e em todas as suas formas e fases, a Administração Pública e os particulares devem agir e relacionar-se segundo as regras da boa fé.*

*2 – No cumprimento do disposto nos números anteriores, devem ponderar-se os valores fundamentais do direito, relevantes em face das situações consideradas, e, em especial:*

- a) A confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa;*
- b) O objectivo a alcançar com a actuação empreendida.*

### **Artigo 68.º-A**

#### **Orientações genéricas**

*1 – A administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.*

*2 – Não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei as orientações genéricas que ainda não estavam em vigor no momento do facto tributário.*

*3 – A administração tributária deve proceder à conversão das informações vinculativas ou de outro tipo de entendimento prestado aos contribuintes em circulares administrativas, quando tenha sido colocada questão de direito relevante e esta tenha sido apreciada no mesmo sentido em três pedidos de informação ou seja previsível que o venha a ser.*

*4 – A administração tributária deve rever as orientações genéricas referidas no n.º 1 atendendo, nomeadamente, à jurisprudência dos tribunais superiores.*

No caso em apreço, a única actuação da Autoridade Tributária e Aduaneira levada a cabo directamente em relação a Requerente, para além das decisões proferidas no procedimento administrativo, é uma informação prestada na sequência de um pedido de esclarecimentos apresentado pela Requerente, a que se fazem referências nos pontos 37. q. e 23. l. dos pareceres em que se basearam as decisões dos recursos hierárquicos relativos aos exercícios de 2003 e de 2004 respectivamente, informação essa que, segundo aí se

refere, foi no sentido das conclusões adoptadas nestas decisões e terão sido comunicadas à Requerente através do Ofício n.º ..., de 03-09-2010.

Sendo esta informação no sentido adoptado nas decisões dos recursos hierárquicos, é manifesto que não pode com base nelas gerar-se qualquer confiança em que fossem adoptados comportamento diferentes relativamente às várias questões decididas, pelo que não se vislumbra como possa daí derivar violação do princípio da boa-fé, tal como está definido no artigo 6.º-A do Código do Procedimento Administrativo.

No que concerne ao artigo 68.º-A, a violação do princípio da boa-fé, segundo a Requerente, deriva de a posição adoptada quanto à questão da substituição dos trabalhadores nos postos de trabalho estar em dissonância com as fichas doutrinárias relativas às informações vinculativas emitidas nos processos n.ºs 2010 ... (despacho de 16-7-2010) e 2010 ... (despacho de 27-10-2010), reproduzidas nas alíneas q) e r) da matéria de facto fixada.

Porém, como se vê por essas fichas doutrinárias, elas não se reportam ao benefício fiscal de criação líquida de postos de trabalho previsto no EBF, mas sim ao *Regime fiscal de apoio ao investimento realizado em 2009 (RFAI 2009)*, aprovado pela Lei n.º 10/2009, de 10 de Março, pelo que não vinculam a Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente à situação em apreço no presente processo.

Por outro lado, na Lei n.º 10/2009 não se inclui qualquer norma semelhante à do n.º do artigo 17.º do EBF, na redacção vigente em 2001, que permita inferir uma ligação entre o benefício fiscal e determinados contratos de trabalho.

Na verdade, pelo contrário, encontra-se na alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009, que estabelece, como uma das condições de atribuição do benefício fiscal, o «*investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período de dedução constante dos n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º*», suporte textual claro para o entendimento de que, para atribuição dos benefícios fiscais nele previstos, na parte em que tem como fundamento investimento de que decorre a criação de postos de trabalho, basta a manutenção destes para assegurar a manutenção do benefício.

Ainda por outro lado, não há neste regime do RFAI 2009 qualquer fundamento para concluir que só se pretendeu a criação de emprego duradouro, pois não se formula

qualquer exigência, para atribuição do benefício, de que os postos de trabalho criados sejam ocupados por trabalhadores contratados a termo certo.

Assim, está-se perante regimes legais distintos, que visam prosseguir objectivos não coincidentes, pelo que, em rigor, não há fundamento razoável para a Requerente ter confiado que a Autoridade Tributária e Aduaneira também entendia que as posições assumidas naquelas informações vinculativas, quanto à possibilidade de substituições de trabalhadores nos postos de trabalho criados para efeitos do RFAI 2009, eram aplicáveis para efeitos do benefício fiscal previsto no artigo 17.º do EBF (a que corresponde o artigo 19.º, ao tempo das informações vinculativas).

A isto acresce que, como se refere nos pontos 37. q. e 23. l. dos pareceres em que se basearam as decisões dos recursos hierárquicos, foram prestados à Requerente esclarecimentos que pediu quanto ao entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira sobre a questão da substituição de trabalhadores para efeitos do benefício fiscal previsto no artigo 17.º do EBF ( <sup>11</sup> ), o que significa que, antes, teria dúvidas sobre a posição que a Autoridade Tributária e Aduaneira assumiria e, depois, ficou esclarecida de a sua posição sobre a questão era a que veio a ser adoptada nas decisões dos recursos hierárquicos.

Por isso, nem antes nem depois desse pedido de esclarecimento e da sua prestação se encontra fundamento razoável para a Requerente ter confiado em a Autoridade Tributária e Aduaneira adoptaria posição diferente da que veio a adoptar nas decisões dos recursos hierárquicos.

Para além disso, como é óbvio, aquelas informações vinculativas, tendo sido emitidas em 2010, nunca poderiam ter influenciado o comportamento da Requerente ao recrutar trabalhadores antes de 2004.

Nestes termos, não ocorre violação do princípio da boa-fé ou da confiança, nem violação do preceituado nos artigos 55.º e 68.º-A da LGT.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão, relativa ao montante de imposto de € 189.681,85, relativo a um hipotético benefício fiscal de €

---

( <sup>11</sup> ) A Requerente não diz que não correspondam à verdade as duas afirmações que se fazem nos referidos pareceres sobre terem sido pedidos esses esclarecimentos, pelo que não há razão para duvidar que eles foram prestados.

589.386,32, quanto ao ano de 2003, e no montante de imposto de € 277.571,74, relativo a um hipotético benefício fiscal de € 1.019.734,55, quanto ao ano de 2004.

#### **4. Juros indemnizatórios**

A Requerente pede a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar-lhe juros indemnizatórios.

##### **4.1. Admissibilidade do reconhecimento do direito e condenação a pagar juros indemnizatórios nos processos arbitrais**

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se

proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«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»* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

#### **4.2. Direito a juros indemnizatórios nos casos de autoliquidação**

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece o seguinte:

##### **Artigo 43.º**

##### **Pagamento indevido da prestação tributária**

*1 – 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.*

2 – *Considera-se também haver erro imputável aos serviços no casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

3 – *São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:*

- a) *Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- b) *Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
- c) *Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*

4 – *A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.*

5 – *No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.*

No caso dos autos há pagamento de imposto indevido quanto às partes em que o pedido de pronúncia arbitral procede, isto é, em relação às seguintes quantias:

- € 3.372,67 (2003) e € 9.766,59 (2004), relativas ao indeferimento com base no ajustamento do benefício fiscal relativamente aos trabalhadores a tempo parcial;
- € 77.034,37 (2003) e € 66.209,91 (2004), relativas ao indeferimento com base no ajustamento proporcional da majoração dos encargos nos casos de contratos que cessam durante o exercício; e

– € 94.704,44 (2003) e € 56.717,78 (2004), relativas ao indeferimento com base no limite dos encargos relevantes para majoração.

Das várias situações em que são devidos juros indemnizatórios indicadas no artigo 43.º da LGT, haverá lugar aos mesmos se se entender que ocorreu erro imputável aos serviços.

No caso em apreço, os impostos indevidamente pagos foram autoliquidados, pelo que a Autoridade Tributária e Aduaneira não teve qualquer intervenção na prática dos actos, sendo à própria Requerente que é imputável a sua prática.

Por isso, quanto aos actos de autoliquidação, não ocorreu erro imputável aos serviços, não havendo, conseqüentemente direito a juros indemnizatórios derivado da sua prática.

No entanto, o mesmo não sucede com as decisões das reclamações gratuitas e dos recursos hierárquicos, pois deveriam ter sido acolhidas parcialmente as pretensões da Requerente, quanto às partes em que o presente pedido de pronúncia arbitral procede, e o não acolhimento das pretensões é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Este caso de a Autoridade Tributária e Aduaneira manter uma situação de ilegalidade, quando devia repô-la deverá ser enquadrada, por mera interpretação declarativa, no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, pois trata-se de uma situação em que há nexo de causalidade adequada entre um erro imputável aos serviços e a manutenção de um pagamento indevido e a omissão de reposição da legalidade quando se deveria praticar a acção que a reporia deve ser equiparada à acção. ( <sup>12</sup> )

No caso em apreço, as reclamações gratuitas foram apresentadas em 28-7-2006, a relativa ao ano de 2003, e em 27-07-2007, a relativa ao ano de 2004 e foram decididas por despachos de 5-3-2009 e 13-03-2009, respectivamente [alíneas e), f), k) e l) da matéria

---

( <sup>12</sup> ) ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, 10.ª edição, página 528:

«A omissão, como pura atitude negativa, não pode gerar física ou materialmente o dano sofrido pelo lesado; mas entende-se que a omissão é causa do dano, sempre que haja o *dever jurídico especial de praticar um acto que*, seguramente ou muito provavelmente, teria impedido a consumação desse dano».

de facto fixada], muito depois do prazo de seis meses que o artigo 57.º, n.º 1, da LGT ( <sup>13</sup> ) estabelecia como prazo máximo para decisão.

Por isso, deverá entender-se que a partir dos momentos em que se completaram os prazos de decisão das reclamações graciosas, começam a contar-se juros indemnizatórios, relativamente às quantias correspondentes às questões que no presente pedido de pronúncia arbitral se julgam procedentes.

Assim, completando-se em 28-01-2007 o prazo para decisão da reclamação graciosa relativa ao ano de 2003 e em 27-01-2008 o prazo para decisão da reclamação graciosa relativa ao ano de 2004, são devidos juros indemnizatórios nos seguintes termos:

- no que concerne à reclamação graciosa respeitante ao ano de 2003, relativamente à quantia de € 175.111,48 (€ 3.372,67+€ 77.034,37+€ 94.704,44), a partir de 29-01-2007;
  - no que concerne à reclamação graciosa respeitante ao ano de 2004, relativamente à quantia de € 132.694,28 (€ 9.766,59+€ 66.209,91+€ 56.717,78), desde 28-01-2008.
- (2004), relativas ao indeferimento com base no limite dos encargos relevantes para majoração.

Os juros indemnizatórios serão calculados à taxa legal e pagos nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outra ou outras que alterem a taxa legal).

## **5. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular parcialmente a decisão do recurso hierárquico relativo ao IRC do ano de 2003, nas partes relativas às questões do ajustamento do benefício fiscal

---

( <sup>13</sup> ) Na redacção inicial, veio a ser alterada pela da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

relativamente aos trabalhadores a tempo parcial, do ajustamento proporcional da majoração dos encargos nos casos de contratos que cessam durante o exercício e do limite dos encargos relevantes para majoração, em que ocorreu autoliquidação em excesso no valor de € 175.111,48 (€ 3.372,67+€ 77.034,37+€ 94.704,44);

- b) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular parcialmente a decisão do recurso hierárquico relativo ao IRC do ano de 2004, nas partes relativas às questões do ajustamento do benefício fiscal relativamente aos trabalhadores a tempo parcial, do ajustamento proporcional da majoração dos encargos nos casos de contratos que cessam durante o exercício e do limite dos encargos relevantes para majoração, em que ocorreu autoliquidação em excesso no valor de € 132.694,28 (€ 9.766,59+€ 66.209,91+€ 56.717,78);
- c) Julgar parcialmente procedente o pedido de restituição das quantias pagas e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir a Requerente a quantia global de € 307.805,76 (€ 175.111,48+€ 132.694,28);
- d) Julgar parcialmente procedente o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios com base na quantia de € 175.111,48, a partir de 29-01-2007 e até integral pagamento e com base a quantia de € 132.694,28, desde 28-01-2008 e até integral pagamento, juros estes calculados à taxa legal, nos termos nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outra ou outras que alterem a taxa legal);
- e) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte relativa à questão da substituição dos trabalhadores indicados pela Requerente para efeitos do benefício fiscal correspondente ao IRC total de € 467.253,59 € (€ 189.681,85 € relativo ao ano de 2003 e € 277.571,74 relativo ao ano de 2004), absolvendo do pedido a Autoridade Tributária e Aduaneira, nesta parte.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no art. 315.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 € 775.059,36.

## **7. Custas**

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 11.322,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo, em face do decaimento, 60,29% a cargo da Requerente e 39,71% a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 26 de Fevereiro de 2014

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Nina Aguiar)

(Júlio Tormenta)

