

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 18/2015-T**

**Tema: IRC - artigo 43.º do EBF - Benefícios Fiscais relativos à Interioridade**

## DECISÃO ARBITRAL

### I – RELATÓRIO

#### A – PARTES

1. **A.**, com o NIPC ..., com sede na ..., ..., ... Viseu, doravante designada de Requerente ou sujeito passivo, requereu, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição deste Tribunal Arbitral Singular.
2. **AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA** (que sucedeu à Direcção-Geral dos Impostos, por meio do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro) doravante designada por Requerida ou AT.
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD, e o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, no dia 09-01-2015, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, e automaticamente notificado a Autoridade Tributaria e Aduaneira no dia 09-01-2015, conforme consta da respetiva ata.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou o Exmo. Dr. Paulo Ferreira Alves, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

5. Em 06-03-2015 as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular fica regularmente constituído em 10-03-2014, e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

7. Ambas as partes concordam com a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

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

9. O processo não enferma de vícios que o invalidem.

## **B – PEDIDO**

10. A ora Requerente, pretende a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas n.º 2014 ...33, e a devolução do imposto e juros compensatórios indevidamente liquidados no montante de € 22.966,98 (vinte e dois mil, novecentos e sessenta e seis euros e noventa e oito cêntimos).

## **C – CAUSA DE PEDIR**

11. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista a declaração parcial de ilegalidade do ato tributário de liquidação n.º 2014 ...33, em síntese, o seguinte:

12. A Requerente sustenta que a presente a matéria controvertida está delimitada na seguinte questão, se o benefício fiscal previsto mencionado artigo 43.º do EBF está ou não condicionado à criação de postos de trabalho.

13. Neste sentido, a Requerente argumenta que o artigo 43.º do EBF não condiciona a concessão do benefícios à criação de postos de trabalho, e o Decreto-Lei 55/2008, de 26 de Março, visa apenas estabelecer as normas de regulamentação necessárias à boa execução das medidas desse incentivo, ao abrigo do artigo 43.º n.º 7 do EBF.

14. Mais defende que, o referido Decreto-Lei não estabelece como condição de acesso das entidade beneficiárias ou das suas respetivas obrigações a manter um mínimo de postos de trabalho, para usufruir do benefício.

15. Alega a Requerente que a invocação da AT, no referido Decreto-Lei, de 75% dos postos de trabalho como requisitos de acesso ao benefício, surge apenas para estabelecer uma regra para distinguir a atividade principal da acessória.

16. A Requerente entende que a autorização conferida no artigo 43.º n.º 7 do EBF, para a regulamentação não pode levar à criação de novas condições para acesso que não foram contempladas minimamente da lei, sob pena de violação do princípio constitucional da legalidade em matéria fiscal.

17. Mais sustenta a Requerente que se a Lei da Assembleia da República (ou respetiva lei de autorização legislativa) tivesse previsto como condição de acesso ao benefício fiscal a criação de postos de trabalho, poder-se-ia admitir que ficaria para a regulamentação a definição do número mínima de postos de trabalho, mas não é o que se verifica no presente caso.

18. Neste sentido a Requerente argumenta, que a questão da criação de postos de trabalho era um pressuposto essencial da aplicação dos benefícios, o que então seria obrigação do legislador regulamentador definir o mínimo de postos de trabalho, mas não o fez, porque no entender da Requerente, ao fazê-lo extravasaria a sua competência de regulamentação na medida em que passaria a inovar sobre conteúdo material do benefício fiscal na clara violação da sua competência em face do princípio da legalidade e da reserva de lei da AR consagrados constitucionalmente.

19. Alega a Requerente que não há dúvida que a ratio do benefício é a recuperação/desenvolvimento das zonas interiores, e as medidas adotadas incidem sobre a criação de infraestruturas e em investimentos produtivas, ou seja, elege-se como fator de desenvolvimento do interior a criação de infraestruturas e investimentos em atividades produtivas como forma direta de criação de riqueza local a qual, de forma direta ou indireta, poderá eventualmente levar à criação de postos de trabalho.

20. Defende a Requerente que tal como reconhecido no relatório da inspeção tributaria, exerce a única atividade na região em causa.

21. A Requerente alega que fez um investimento no valor de € 2.962.897,79 na construção de instalações industriais, adquiridas em *leasing*, localizadas na zona beneficiária, mais concretamente na ..., Avenida ..., Freguesia de ..., Concelho de Viseu, para os quais contratou empreiteiros locais, tendo cedido a exploração das instalações à sociedade **B** onde atualmente trabalham pessoas locais.

22. Termina a Requerente a sua fundamentação alegando que é manifesto que o erro do ato de liquidação adicional de IRC é imputável à Administração Tributária e Aduaneira, esta deve ser condenada à restituição do imposto pago em excesso e a pagar à Requerente juros indemnizatórios no montante que vier a ser liquidado.

#### **D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA**

23. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

24. A Requerida pugna pela legalidade da liquidação controvertida, por considerar que a mesma consubstancia uma correta aplicação da lei aos factos.

25. Alega a Requerida que no cumprimento da Ordem de Serviço Interna n.º OI... inserida com o Código de Atividades (CA) 1212110213 para o período de 2010, numa ação de controlo de Benefícios Fiscais, foi objeto de uma ação de inspeção o sujeito passivo ora Requerente.

26. Refere a Requerida que a Requerente iniciou em 13-05-2008 a sua atividade principal de “Promoção Imobiliária (Desenvolvimento de projetos edifícios)”, enquadrando-se no código 41100, da Classificação das Atividades Económicas (CAE), e que se encontra também enquadrado nas atividades secundárias de “Compra e venda de bens imobiliários”, na de “Arrendamento de bens imobiliários” e na de “Atividade de engenharia e de técnicas afins”, com o CAE 68100; 68200 e 71120, respetivamente.

27. Mais refere que a Requerente é um sujeito passivo de IRC nos termos do artigo 2.º do CIRC, com o período de tributação coincidente com o ano civil e o apuramento da matéria colectável segundo as regras do regime geral, e pertence à área geográfica de tributação de Viseu (2720), e em sede de IVA enquadra-se no regime normal, não isento, de periodicidade trimestral, sendo o método de dedução, o da afetação real de todos os bens.

28. A Requerida refere ainda que a Requerente é obrigada a dispor de contabilidade organizada com o fim de cumprir o disposto nos artigos 17.º e 115.º do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (CIRC) e também com o disposto no artigo 29.º, número 1, alínea g) e artigo 44.º, ambos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

29. A Requerida alega que a Requerente em 2011-05-31, procedeu à entrega da Declaração de Rendimentos, modelo 22, referente ao exercício de 2010 (ID: 2720-2011-C0454-20), onde se verificou que a Coleta foi calculada, por aplicação à matéria colectável, a taxa reduzida, prevista na alínea b), do número 1, do artigo 43.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), campo 348 do quadro 10 da DR modelo 22.

30. No seu seguimento os Serviços de Inspeção Tributária (SIT), a fim de aferir da legalidade da aplicação dessa taxa, procederam à verificação dos pressupostos necessários à aplicação dos benefícios fiscais à interioridade.

31. Da análise ao enquadramento da Requerente resultaram as seguintes conclusões para a Requerida:

32. «Assim, é condição para usufruir dos benefícios à interioridade, ter sede ou direção efetiva, numa zona abrangida pelas áreas definidas na Portaria 1117/2009 (portaria em vigor para o ano em análise) e aí dispor de 75% da massa salarial.

33. - O domicílio fiscal comunicado à administração fiscal, pelo s.p., nos termos da alínea b), do número 1, do artigo 19.º da Lei Geral Tributária, foi ... – ..., Viseu, região que como referido no ponto anterior, está reconhecida como área beneficiária.

34. - Da consulta do anexo A, quadro 03-A, linha A5008 da IES/DA, do período de 2010, verifica-se que não tem qualquer gasto inscrito a título de “Gastos com o pessoal”, deduzindo-se dessa análise, que ou a empresa não tem funcionários, ou os mesmos trabalham a título gratuito para a empresa. Não se mostra, assim, cumprido nenhum dos objetivos e pressupostos dos benefícios à interioridade, ou seja:

35. A entidade em análise, não tendo trabalhadores, não cumpre o objetivo de criar emprego e fixar pessoas nas áreas beneficiárias.

36. Uma vez que não tem massa salarial, não cumpre o pressuposto exigido pela alínea d) do número 1 do artigo 2.º da Lei 55/2008, ou seja, não situa a sua atividade principal nas áreas beneficiárias, uma vez que para tal, deveria concentrar nessas áreas mais de 75% da massa salarial, como exige o n.º 2 deste mesmo artigo.

37. O s.p., como já se referiu anteriormente procedeu à entrega da Modelo 10, declaração prevista no artigo 119.º, número 1, alínea c), do CIRS, no entanto, pela sua análise, constata-se que não declarou qualquer rendimento pago à categoria A – Rendimentos de trabalho dependente, pelo que se pode aferir que o s.p. não possui colaboradores afetos ao seu quadro de pessoal.

38. No caso em apreciação, apesar de o s.p. se ter instalado em Viseu e de ter iniciado a atividade no período de 2008, não contribuiu para o combate ao despovoamento dessa região uma vez não foram criados postos de trabalho, ou seja, não tem funcionários afetos ao seu quadro de pessoal.»

39. Alega a Requerida que porque sempre esteve no espírito do legislador, desde a Lei 171/99, de 18 de Setembro, o combate à desertificação e recuperação do desenvolvimento nas áreas do interior, nomeadamente estabelecendo medidas de combate à desertificação humana e incentivadoras da recuperação acelerada das zonas do interior, as quais incidem sobre a criação de infraestruturas, o investimento em atividades produtivas, o estímulo à criação de emprego estável e incentivos à instalação de empresas e à fixação de jovens.

40. E em concreto, não se pode concordar com a alegação de que foram criadas *novas condições de acesso ao benefício que não foram contempladas minimamente na lei*, quando, desde sempre, a criação de emprego estável e a fixação de jovens foram pressupostos que estiveram presentes na criação deste incentivo.

41. Mais defende a Requerida que considerando que no RIT se concluiu que a Requerente não cumpre aquele pressuposto de atribuição do benefício à interioridade, uma vez que a empresa não tem trabalhadores afetos à sua atividade, importa concluir que não cumpre o objetivo de criar emprego e fixar pessoas nas áreas beneficiárias, conforme o pressuposto exigido pela al. d) do n.º 1 do artigo 2º do D. Lei 55/2008.

42. O argumento da Requerente de que foram criadas novas condições de acesso ao benefício, as quais que não teriam sido contempladas minimamente na lei, está completamente destituído de fundamento.

43. Alega a Requerida que a Lei 171/99, de 18 de Setembro criou medidas de combate à desertificação e recuperação do desenvolvimento nas áreas do interior.

44. Mais argumenta a Requerida que a Requerente não tem razão, porque este regime dos benefícios à interioridade tem como fundamento/objetivo o combate à desertificação humana, através de medidas que promovam o investimento em atividades produtivas, o estímulo à criação de emprego estável e à fixação de jovens.

45. Defende a Requerida que o regime tem como objetivo prevenir situações de evasão e fraude fiscal, o pressuposto que obriga os sujeitos passivos a terem a sua sede ou direção efetiva nessas áreas e, cumulativamente, a concentrar nessa áreas mais de 75% da respetiva massa salarial, pretende evitar que empresas com sede em zonas desfavorecidas concentrem a sua massa salarial, ou seja, os postos de trabalho afetos à sua atividade principal, em zonas não beneficiárias daquele benefício.

46. Alega a Requerida que tratando-se de um benefício fiscal, a interpretação das normas que o contemplam há de se atender com especial acuidade à redação da lei, não podendo o intérprete ignorar o último segmento da norma onde se exige cumulativamente a concentração de mais de 75% da massa salarial na zona beneficiária.

47. E se o legislador não elegeesse aquele último pressuposto como um pressuposto essencial, não o teria feito constar expressamente da norma, como inequivocamente o fez.

48. Defende a Requerida que para efetivar o combate à desertificação humana, será necessário criar postos de trabalho e fixar pessoas, já que só assim se cumpre o pressuposto do benefício fiscal em análise, de concentrar numa área considerada beneficiária mais de 75% da massa salarial.

49. Termina a Requerida peticionado pela absolvição da AT do pedido, uma vez que não se verifica qualquer ilegalidade do ato de liquidação nem fundamento legal que sustente a pretensão da Requerente improcede em consequência, o pedido de reembolso das quantias pagas pela Requerente e o pedido de juros indemnizatórios.

## **E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

50. Antes de entrar na apreciação destas questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, efetuou-se com base na prova documental, e tendo em conta os factos alegados.

51. Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos, para o período fiscal do ano de 2010:

52. A Requerida notificou a Requerente do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2014 ...33, notificado no dia 21 de Agosto de 2014, que teve origem nas correções propostas pela AT, na sequência de ação inspetiva (OI 2014...) inserida com o Código de Atividades (CA) 1212110213 para o período de 2010 no âmbito da qual foi proferido Relatório de Inspeção datado de 23 de Julho de 2014.

53. A liquidação teve como fundamento o Relatório de Inspeção e em resultado do qual a AT apurou imposto (IRC) em falta no montante de € 20.404,42.

54. Deste modo, em sede de IRC, no Relatório de Inspeção (RI) foi proposto a aplicação das taxas referidas no número 1 do artigo 87.º do CIRC (12,50% até 12.500,00 de matéria coletável e 25,00% ao valor de matéria coletável superior a 12.500,00), em vez da taxa aplicada (10,00%).

55. A Requerente foi notificada para exercer direito de audição nos termos do artigo 60º da LGT e 60º do RCPIT, através do ofício n.º 214 7561 R 004930 datado de 01-07-2014, e em 14-07-2014 veio a Requerente exercer o seu direito de audição.
56. O Relatório de Inspeção foi datado 23-07-2014, e foi notificado a Requerente por ofício de 2407-2014.
57. Em 21 de Agosto de 2014 a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC e juros compensatório n.º 2014 ...33, no valor de € 22.966,98.
58. A Requerente procedeu à liquidação do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas n.º 2014 ...33.
59. A Requerente iniciou em 13-05-2008 a atividade principal de “Promoção Imobiliária (Desenvolvimento de projetos edifícios)”, enquadrando-se no código 41100, da Classificação das Atividades Económicas (CAE).
60. Encontra-se também enquadrado nas atividades secundárias de “Compra e venda de bens imobiliários”, na de “Arrendamento de bens imobiliários” e na de “Atividade de engenharia e de técnicas afins”, com o CAE 68100; 68200 e 71120, respetivamente.
61. A empresa efetuou em 2008-05-13 o registo na Conservatória do Registo Comercial de Viseu com a designação de "A.", com o número de matrícula/NIPC ..., e sob a forma jurídica de sociedade por quotas.
62. O objeto social da Requerente consiste na "*Exploração e arrendamento de bens e empreendimentos imobiliários. Promoção de bens e empreendimentos imobiliários. Compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim. Permuta de bens imóveis*".
63. Constitui-se com um capital de € 25.000,00 (vinte e cinco mil euros), repartido

por duas quotas de igual montante, pertencentes a: **C** (NIPC ...) e a **D** (NIPC ...).

64. Ficaram nomeados como gerentes o Sr. **E** (NIF ...) e o Sr. **F** (NIF ...), em 2008-10-23 foi deliberado a nomeação do Sr. **G** (NIF ...) como gerente e em 2009-10-16 o Sr. **E** renunciou ao cargo.

65. São gerentes da sociedade o Sr. **F** e o Sr. **G**.

66. Em 2008-11-21 a sociedade procedeu ao aumento do capital social em €25.000,00, subscrito em partes iguais pela sócia "**D**" e pela entrada da nova sócia "**H**", passando o capital social para €50.000,00.

67. Como Técnico Oficial de Contas (TOC) da sociedade ficou responsável o Sr. **I**, com o NIF ....

68. A Requerente é nos termos do artigo 2.º do CIRC sujeito passivo de IRC com o período de tributação coincidente com o ano civil e o apuramento da matéria colectável segundo as regras do regime geral, e pertence à área geográfica de tributação de Viseu (2720).

69. Em sede de IVA a Requerente enquadra-se no regime normal, não isento, de periodicidade trimestral, sendo o método de dedução, o da afetação real de todos os bens.

70. A Requerente dispõe de contabilidade organizada com o fim de cumprir o disposto nos artigos 17.º e 115.º do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (CIRC) e também com o disposto no artigo 29.º, número 1, alínea g) e artigo 44.º, ambos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

71. Em 2011-05-31, a Requerente procedeu à entrega da Declaração de Rendimentos, modelo 22, referente ao exercício de 2010 (ID: 2720-2011-C0454-20), onde a Coleta foi calculada, por aplicação à matéria colectável, a taxa reduzida, prevista na alínea b), do número 1, do artigo 43.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF),

campo 348 do quadro 10 da DR modelo 22.

72. A Requerente realizou para o ano de 2010, um investimento no valor de € 2.962.897,79, na construção de instalações industriais, adquiridas em *leasing*, localizada em ..., Avenida ..., Freguesia de ..., Concelho de Viseu, e cedeu a exploração das instalações a sociedade **B**.

73. O investimento realizado na construção das instalações industriais, localizam-se na zona geográfica Dão-Lafões, concelho de Viseu.

74. A Requerente tem a sua sede e direção efetiva em ..., ..., ... Viseu, na zona geográfica de Viseu.

75. A Requerente desenvolve a sua atividade principal na zona geográfica Dão-Lafões, concelho de Viseu.

76. A Requerente não possui qualquer trabalhador em regime de contrato de trabalho.

77. Nos termos da Portaria n.º 1117/2009 de 30 de Setembro, a zona geográfica de Viseu pertence as Áreas territoriais beneficiárias dos incentivos às regiões com problemas de interioridade conforme o disposto nos artigos 6.º e 7.º do Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de Março.

## **F- FACTOS NÃO PROVADOS**

78. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos os objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

## **G- QUESTÕES DECIDENDAS**

79. Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constitui questão central dirimenda a seguinte, a qual cumpre, pois, apreciar e decidir:

- a. A alegada pela Requerente, da declaração de ilegalidade declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas n.º 2014 ...33;
- b. Peticiona ainda a Requerente o pagamento de juros indemnizatórios, pelo pagamento indevido do imposto.

## **H - DO DIREITO**

80. Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão central a dirimir pelo presente tribunal arbitral consiste em apreciar a legalidade do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas n.º 2014 ...33, por violação de lei e errónea interpretação e aplicação dos critérios do benefício fiscal previsto artigo 43.º do EBF, que resultou da uma correção e aplicação da taxa normal de IRC para o ano de 2010, e consequente não aplicação do benefício fiscal.

81. A Requerente procedeu na entrega da sua declaração de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas para o ano de 2010, pela escolha do benéfico fiscal previsto no artigo 43.º n.º 1 al. b) do EBF, do qual resulta a aplicação de uma taxa de IRC inferior, respetivamente 10% face a taxa geral de 12.5% e 25%.

82. A AT entendeu (sinteticamente) que a Requerente não cumpria com um dos requisitos do artigo 2.º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 55/2008 de 26 de Março de 2008 para

poder beneficiar do benéfico do artigo 43.º n.º 1 al. b) do EBF, respetivamente por não cumprir com uma dos requisitos que exige que o Beneficiário possua 75% da sua massa salarial na área beneficiaria, e nesta instância não possuir sequer massa salarial (trabalhadores dependentes).

83. A Requerente alegou (sinteticamente) que possuir massa salarial (trabalhadores dependentes) não é um requisito necessário e tão pouco previsto no artigo 43.º do EBF para beneficiar da taxa reduzida de 10% do artigo 43.º n.º 1 al. b).

84. Face ao exposto cabe ao presente tribunal arbitral debruçar-se sobre a seguinte questão (principal), que consiste em determinar se é um dos requisitos/obrigação, obrigatório, para o sujeito passivo poder beneficiar do benefício previsto no artigo 43.º n.º 1 al. b) do EBF, cumprir com o disposto no artigo 2.º n.º 1 e 2.º do Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho, e em especial, no previsto no número 2.º quanto ao questão do requisito de se possuir 75% da sua massa salarial na área beneficiaria.

85. Perante o exposto, cabe ao presente tribunal decidir com os seguintes fundamentos.

86. O regime jurídico, a sua evolução, o seu contexto legislativo e político económico da respetiva aplicação e existência do presente Benéfico Fiscal Relativos à Interioridade, para o período fiscal em causa (ano de 2010), inicia-se com a aprovação da Lei 171/99 de 18 de Setembro com o fim de combate à desertificação e recuperação do desenvolvimento nas áreas do interior.

87. Sendo que a evolução legislativa do presente benefício efetuou-se da seguinte feição posteriormente, com o Orçamento de Estado (OE) (artigo 31.º Lei 107-B/2003) para o ano de 2004 que manteve em vigor a Lei 171/99, até ao final de 2004.

88. Seguido do Orçamento de Estado (artigo 115.º Lei 55-B/2004) para o ano de 2005 que manteve em vigor até ao final de 2006 os artigos 1.º, 7.º, 8.º, 9.º, 10.º, 11.º e 12.º do regime que estabeleceu medidas de combate à desertificação e recuperação do desenvolvimento nas áreas do interior, aprovado pela Lei 171/99, de 18 de Setembro.

89. E por fim o Orçamento de Estado de 2006 (Lei 53-A/2006) veio finalmente revogar a Lei 171/99, de 18 de Setembro, mas manteve os benefícios relativos à interioridade, passando a constar no artigo 39-B do EBF, em vigor até ao final de 2010.

90. No mesmo ano, através da aprovação do Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho, foi alterado e republicado o Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, que passou a reunir no seu artigo 43.º (anterior artigo 39.º-B) o conjunto de Benefícios Fiscais Relativos à Interioridade.

91. No sentido de uma interpretação Histórica, diz-nos o Artigo 1.º n.º 2 da Lei 171/99, de 18 de Setembro, que criou o referido Benefício *"As medidas adotadas incidem sobre a criação de infraestruturas, o investimento em atividades produtivas, o estímulo à criação de emprego estável e incentivos à instalação de empresas e à fixação de jovens."*

92. O diploma da Lei 171/99 de 18 de Setembro, distinguia os respetivos benefícios por diversos artigos respetivamente nos artigos 7.º a 11.º.

Nos termos do artigo 2º da Lei 171/99 de 18 de Setembro, conferiu competências ao Governo para regular a definição dos critérios e a delimitação das áreas territoriais beneficiárias, o que o fez por meio do Decreto-Lei 310/2001, que tem como objeto, conforme nos diz o artigo 1.º *"O presente diploma visa estabelecer, ao abrigo do artigo 13.º da Lei 171/99, de 18 de Setembro, as normas de regulamentação necessárias à boa execução das medidas de incentivo à recuperação acelerada das regiões portuguesas que sofrem de problemas de interioridade, previstas nos artigos 7.º a 11.º do mesmo*

*diploma, com as alterações constantes do artigo 54.º da Lei 30-C/2000, de 29 de Dezembro."*

93. Com a evolução legislativa supra referida, os benefícios fiscais relativos à interioridade constavam para o ano de 2010 no artigo 43.º do EBF, o qual se transcreve<sup>1</sup>:

94. 1 - Às empresas que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior, adiante designadas «áreas beneficiárias», são concedidos os benefícios fiscais seguintes:

95. a) É reduzida a 15 % a taxa de IRC, prevista no n.º 1 do artigo 80.º do respetivo Código, para as entidades cuja atividade principal se situe nas áreas beneficiárias;

96. b) No caso de instalação de novas entidades, cuja atividade principal se situe nas áreas beneficiárias, a taxa referida no número anterior é reduzida a 10 % durante os primeiros cinco exercícios de atividade;

97. c) As reintegrações e amortizações relativas a despesas de investimentos até (euro) 500 000, com exclusão das respeitantes à aquisição de terrenos e de veículos ligeiros de passageiros, dos sujeitos passivos de IRC que exerçam a sua atividade principal nas áreas beneficiárias podem ser deduzidas, para efeitos da determinação do lucro tributável, com a majoração de 30 %;

98. d) Os encargos sociais obrigatórios suportados pela entidade empregadora relativos à criação líquida de postos de trabalho, por tempo indeterminado, nas áreas beneficiárias são deduzidos, para efeitos da determinação do lucro tributável, com uma

---

<sup>1</sup> Corresponde ao artigo 39.º-B, na redação do EBF que se encontrava em vigor previamente à republicação do mesmo pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26/06 e Revogado pelo art.º 146.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

majoração de 50 %, uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais, nos termos do artigo 58.º do Código do IRC;

99. e) Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício nos termos do Código do IRC são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos sete exercícios posteriores.

100. 2 - São condições para usufruir dos benefícios fiscais previstos no número anterior:

a) A determinação do lucro tributável ser efetuada com recurso a métodos diretos de avaliação;

101. b) Terem situação tributária regularizada;

102. c) Não terem salários em atraso;

103. d) Não resultarem de cisão efetuada nos últimos dois anos anteriores à usufruição dos benefícios.

104. 3 - Ficam isentas do pagamento de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as aquisições seguintes:

105. a) Por jovens, com idade compreendida entre os 18 e os 35 anos, de prédio ou fração autónoma de prédio urbano situado nas áreas beneficiárias, destinado exclusivamente a primeira habitação própria e permanente, desde que o valor sobre o qual incidiria o imposto não ultrapasse os valores máximos de habitação a custos controlados, acrescidos de 50 %;

106. b) De prédios ou frações autónomas de prédios urbanos, desde que situados nas áreas beneficiárias e afeto duradouramente à atividade das empresas.

107. 4 - As isenções previstas no número anterior só se verificam se as aquisições forem devidamente participadas ao serviço de finanças da área onde estiverem situados os imóveis a adquirir, mediante declaração de que conste não ter o declarante aproveitado anteriormente de idêntico benefício.

108. 5 - As isenções previstas no n.º 3 ficam dependentes de autorização do órgão deliberativo do respetivo município.

109. 6 - Para efeitos do presente artigo, as áreas beneficiárias são delimitadas de acordo com critérios que atendam, especialmente, à baixa densidade populacional, ao índice de compensação ou carência fiscal e à desigualdade de oportunidades sociais, económicas e culturais.

110. 7 - A definição dos critérios e a delimitação das áreas territoriais beneficiárias, nos termos do número anterior, bem como todas as normas regulamentares necessárias à boa execução do presente artigo, são estabelecidas por portaria do Ministro das Finanças.

111. 8 - Os benefícios fiscais previstos no presente artigo não são cumulativos com outros benefícios de idêntica natureza, não prejudicando a opção por outro mais favorável.

112. E nos termos do artigo 43.º n.º 7 do EBF, veio o Decreto-Lei nº 55/2008 de 26 de Março de 2008, disciplinar as condições de acesso ao benefício conforme noz diz o seu Artigo 1.º (Objeto) "*O presente Decreto-Lei visa estabelecer as normas de regulamentação necessárias à boa execução das medidas de incentivo à recuperação acelerada das regiões portuguesas que sofrem de problemas de interioridade, ao*

*abrigo do n.º 7 do artigo 39.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho."*

113. Igualmente nos termos do artigo 43.º n.º 7 do EBF veio a Portaria n.º 1117/2009 de 30 de Setembro delimitar áreas territoriais beneficiárias.

114. Comparativamente quanto ao benefício pretendido pela ora Requerente que se mantem com os mesmos termos, embora com uma escrita diferente, no artigo 43.º n.º 1 e n.º 1 al. b) do EBF face ao que se verificava no artigo 7º n. 1 e 2 da Lei 171/99.

115. Conclui-se assim que não se verificou qualquer alteração no âmbito e objeto do referido benefício fiscal, mesmo com as suas alterações legislativas.

116. O benefício consiste, desde a sua criação, na aplicação de uma taxa do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), reduzida, cuja atividade principal se situe nas áreas beneficiárias, respetivamente 10% nos primeiros cinco anos de atividade no caso de instalação de novas entidades e 15% nos restantes anos ou situações.

117. A análise, que o presente tribunal faz dos benefícios fiscais relativos à interioridade, que a Requerente alega que tem direito, previsto no n.º 1, al. b) do artigo 43.º, resulta que se trata de um benefícios fiscal que abrange as empresas que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior, designadas de «áreas beneficiárias», e cuja atividade principal se situe nessas áreas beneficiarias.

118. Mais nos diz que são condições para usufruir, (artigo 43.º n.º 2 ): al. a) A determinação do lucro tributável ser efetuada com recurso a métodos diretos de avaliação; b) Terem situação tributária regularizada; c) Não terem salários em atraso; d) Não resultarem de cisão efetuada nos últimos dois anos anteriores à usufruição dos benefícios.

119. As condições são complementadas, mas não expandidas ou aumentadas, pelas normas regulamentares necessárias à boa execução previstas no Decreto-Lei nº 55/2008 de 26 de Março de 2008, no seu artigo 2.º n.º 1 "*as entidades beneficiárias devem reunir as seguintes condições de acesso: a) Encontrarem-se legalmente constituídas e cumprirem as condições legais necessárias ao exercício da sua atividade; b) Encontrarem-se em situação regularizada perante a administração fiscal, a segurança social e o respetivo município; c) Disporem de contabilidade organizada, de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade; d) Situaem a sua atividade principal nas áreas beneficiárias;*"

120. Finalizado pelo artigo 2.º n.º 2.º Decreto-Lei nº 55/2008 de 26 de Março de 2008, "Considera-se que a atividade principal é situada nas zonas beneficiárias quando os sujeitos tenham a sua sede ou direção efetiva nessas áreas e nelas se concentre mais de 75% da respetiva massa salarial."

121. Da previsão normativa supra descrita, resulta que o artigo 43.º do EBF define expressamente que o benefício se aplica as entidades cuja atividade principal se situe nas áreas beneficiárias, ficando a definição das normas regulamentares necessárias a boa execução a cabo do Governo, o que fez por meio do Decreto-Lei.

122. Sobre a interpretação das Normas tributárias, para o caso sub Júdice, diz-nos o artigo 11.º da Lei Geral Tributária, o qual estabelece as regras essenciais da interpretação das leis tributárias, o que o faz nos seguintes termos:

123. Artigo 11.º

124. Interpretação

125. 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.

126. 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 diretamente da lei.

127. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

128. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica.

129. A este preceito, é necessário igualmente recorrer aos princípios gerais da interpretação das leis, para que remete o n.º 1 do artigo 11.º da LGT, são estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil, que estabelece o seguinte:

130. Artigo 9.º

131. Interpretação da lei

132. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

133. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

134. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

135. No caso do Estatuto dos Benefícios Fiscais, admite-se uma interpretação extensiva para as normas que estabelecem os benefícios fiscais, conforme nos diz o

artigo 10.º do EBF " *As normas que estabeleçam benefícios fiscais não são suscetíveis de integração analógica, mas admitem interpretação extensiva.* " .

136. E Nesse sentido decidiu o STA no Ac. de 15-05-2000, p.024873 " As normas que estabelecem benefícios fiscais não são suscetíveis de interpretação analógica, mas admitem interpretação extensiva. Está-se perante uma interpretação extensiva quando a solução para uma determinada hipótese não está contida no texto da lei, mas é abrangida pelo seu espírito. Está-se perante uma aplicação analógica quando a solução de determinada hipótese não se encontra nem na letra nem no espírito da norma." .

137. E de relevo o STA no Ac. de 04-02-2003, p.026098 "o texto da própria lei e, por outro, se necessário fosse a ele recorrer, em sede interpretativa, o espírito desta, pois, como atentamente se sublinhou na impugnada decisão judicial, mediante apelo ao sempre útil e tantas vezes decisivo propósito ou escopo legal enunciado no preâmbulo do respetivo diploma que consagrou, estabelecendo, a nova redação ao questionado preceito do CCI, O que se pretendia era, com efeito, canalizar a riqueza gerada para novos investimentos de forma a promover o crescimento do tecido empresarial e a consequente evolução do sector de modo a que a mais riqueza corresponda aumento de produtividade, postos de trabalho e crescimento económico do país." .

138. No referido Decreto-Lei nº 55/2008 de 26 de Março de 2008, e empregando, o termo aí previsto no artigo 2.º, n.º 2, "**considerar**" que atividade principal é desenvolvida na área beneficiária, quando o sujeito tenha sede ou direção efetue nessas áreas e nelas concentre mais de 75% da respetiva massa salarial.

139. Trata-se claramente de uma norma/presunção de anti-abuso, com vista a prevenir situações de evasão e planeamento fiscal abusivo, dado que o artigo 2.º n. 2º, estabelece uma efetivamente uma presunção, e ao mesmo tempo pretende acautelar que empresas com sede em zonas desfavorecidas concentrem a sua massa salarial, afeto à sua atividade principal, em zonas não beneficiárias daquele benefício, que pode ser ilidida ou afastada pela AT ou pelo sujeito passivo, quando se demonstre necessário.

140. Os elementos do artigo 2.º n. 2, não podem ser interpretados como condições obrigatórias, ou seja, não está previsto no artigo 43.º do EBF, nem tão pouco na letra da lei do artigo 2.º n.º 2, que seja um a condição obrigatória para usufruir do benefício que o sujeito passivo tenha na área geográfica beneficiara a sua sede e direção efetiva e que disponha igualmente nessa área 75% da massa salarial ou que disponha de massa salarial.

141. Este normativo não pode ser visto como um requisito obrigatório, porque os requisitos apenas podem (nesta situação) ser criados no âmbito da Lei do Orçamento de Estado aprovada pela Assembleia da República, como iremos verificar.

142. Trata-se sim uma forma de evitar um abuso ou uso indevido do benefício, no sentido de que para se determinar de forma eficiente e anti abusiva o local da atividade principal da entidade, recorre-se a sua sede ou direção efetiva e a localização da sua massa salarial.

143. O Decreto-Lei considera que a atividade principal na área beneficiaria é ai desenvolvida se nela possua 75% da massa salarial, trata-se desde logo de uma presunção ilidível.

144. Não se pode considerar que ao não possuir trabalhadores, não cumpre com um dos objetivos do benefício relativo a interioridade, que consiste na criação de emprego nas áreas beneficiárias, uma vez que esse objetivo do benefício não é exclusivo ou único, havendo outros benefícios tais como a criação de infraestruturas.

145. Se o legislador pretendesse que o estipulado no artigo 2.º n. 2, constitui-se uma condição obrigatória, tê-lo-ia feito no âmbito das várias Leis e respetivos Orçamentos de Estado que criaram e sucessivamente aprovaram o benefício fiscal para a interioridade, e não o faria no âmbito de um Decreto-Lei para regulamentar as normas necessárias a boa sua execução.

146. Nos termos da regras gerais de interpretação das lei e em especial nos termos do artigo 10.º EBF deve ser efetuada uma intenção extensiva, efetivamente o benefício abrange todas as empresas que desenvolvam a sua atividade principal na área geográfica, e não limita expressamente esse âmbito, tem de se interpretar no sentido de abranger todas as empresas que tenham ou não a sua sede ou direção efetiva, e possua ou não massa salarial nessas áreas geográficas - desde que desenvolvam a sua atividade principal na área geográfica beneficiária.

147. Claro que a AT reserva o direito de proceder a correções, tal como o fez no presente caso se considerar que o sujeito passivo não cumpre com os requisitos do artigo 2.º n. 2, ou recorrer a cláusula geral anti-abuso do artigo 38.º n.º 2 da LGT.

148. Mas também assiste o direito ao sujeito passivo da obrigação decidir pela não-aceitação da posição administrativa, e caberá assim aos tribunais a resolução do litígio, demonstrando a prova necessária para evidenciar que desenvolve a atividade primária na área beneficiária.

149. Recorrendo a uma interpretação histórica, a criação do benefício pela Lei 171/99 de 18 de Setembro, não estava dependente da criação ou existência de trabalhadores, ou massa salarial, e as suas normas de regulamentação necessárias à boa execução das medidas de incentivo à recuperação acelerada das regiões portuguesas que sofrem de problemas de interioridade, previstas nos artigos 7.º a 11.º a Lei 171/99 de 18 de Setembro, foram estabelecidas pelo Decreto-Lei 310/2001 de 10 de Dezembro, igualmente não o previam. Ambos os diplomas não fazem qualquer referência como condição de acesso possuir uma massa salarial, ou a criação de posto de trabalho no seio do beneficiário para usufruir de algum dos benefícios previstos, com a exceção daqueles especificamente aplicáveis para a criação de postos de trabalho, (artigo 9.º e 10.º).

150. É igualmente importante na interpretação, ter em consideração as regras constitucionais de reserva de lei, uma vez que a referida Lei que benefício para à interioridade do artigo 43.º do EBF, aprovada pela lei do Orçamento de Estado,

aprovada pela Assembleia da República nos termos da alínea g) do artigo 161.º da Constituição, criou uma autorização legislativa no artigo 43.º n.º 7º o EBF, para a definição dos critérios e a delimitação das áreas geográficas, bem como as normas regulamentares necessárias à boa execução do benefício.

151. Os Benefícios Fiscais devem ter os seus pressupostos expressamente elencados na Lei aprovada nos termos da Assembleia da República, sendo limitados Constitucionalmente pela Lei aprovada pela Assembleia da República, apenas os pressupostos previstos nessa lei é que podem ser aplicados ao sujeito Passivo.

152. É da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao governo, a "*criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*" artigo 165.º n.º 1 al i) da Constituição da República Portuguesa (CRP), mas também à determinação dos respetivos elementos essenciais enunciados no artigo 106.º da CRP, abrangendo os benefícios fiscais.

153. Constitucionalmente o princípio da legalidade da administração, postula dois princípios fundamentais, (i) o princípio da supremacia ou prevalência da lei, e (ii) o princípio da reserva de lei.

154. A lei parlamentar, é a expressão privilegiada do princípio democrático e o instrumento mais apropriado e seguro para definir os regimes de certas matérias.

155. O princípio da reserva geral de lei significa que determinados domínios materiais devem ser reservados à regulamentação da Lei, editada pelo parlamento.

156. A reserva de lei em matéria fiscal atribui uma competência exclusiva à Assembleia da República ou ao governo sob autorização desta para a produção das leis fiscal que vigorarão no país.

157. As normas que atribuem os benefícios fiscais, criando regimes excepcionais, são uma decisão sobre a distribuição de encargos fiscais pelo que são objeto de reserva de lei.

158. Mas as leis de autorização legislativa devem definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, artigo 165.º n.º 2 da CRP.

159. Não é lícito que uma simples norma regulamentar possa fixar inovatoriamente critérios gerais e abstratos que permitam a fixação do montante sobre o qual irão incidir.

160. Perante o exposto, resulta que está limitada a interpretação do Decreto-Lei no sentido de limitar ou aumentar o escopo das condições previstas no artigo 43.º do EBF, porque estar-se-ia assim a cair no âmbito de criação de Benefícios fiscais, que apenas cabe a Assembleia da República, pelo que as condições de acesso ao benefício fiscal do artigo 43.º, se cumpridas garantem o acesso do sujeito passivo ao Benefício.

161. O presente tribunal arbitral não possui competência para decidir se o Decreto-Lei, viola ou não o princípio constitucional de reserva da lei, contudo tem competência para interpretar as normas legislativas, tendo em consideração estes princípios constitucionais.

162. Mas se refere que deve ser igualmente tido em consideração na interpretação das regras hierárquicas das fontes de Direito, e a lei parlamentar, é hierarquicamente superior, ao Decreto-Lei nº 55/2008 de 26 de Março de 2008, pelo que a mesma não pode contrair ou alterar o significado da lei parlamentar.

163. E assim, nesse sentido, o Decreto-Lei nº 55/2008 de 26 de Março de 2008 deve ser interpretado como uma norma que dentro da autorização legislativa conferida e que vem complementar o artigo 43.º do EBF, não podendo nesse sentido criar novos

requisitos ou limitar o acesso ao benefício, para além do já previsto no artigo 43.º do EBF.<sup>2</sup>

164. Não estando previsto no artigo 43.º do EBF, o requisito de possuir massa salarial por parte do sujeito passivo, não pode ser interpretado o artigo 2.º n.º 2 como um novo requisitos de acesso ao benefício, mas sim como uma norma de boa execução, que presume determinado comportamento do sujeito passivo, de modo a existir essa boa execução e evitar abuso de direito.

165. Logo, tal norma pode ser afastada se o sujeito passivo demonstrar que cumpre com o requisito fundamental, que é a desenvolvimento da atividade económica principal na área beneficiária.

166. Logo, não se pode fazer outra interpretação, pois estaria limitada pelo princípio constitucional de reserva de lei, que o artigo 2 n.º 2.º trata-se de uma presunção ilidível, e não de uma condição obrigatória do benefício, pois nesse caso estar-se-ia a interpretar o artigo para além da sua competência, pois essa obrigatoriedade estaria a violar o princípio constitucional de reserva de lei por o mesmo estar a criar ou limitar imposto e neste caso um benefício fiscal, e para além do escopo da autorização legislativa conferida no artigo 43.º n.º 7º.

167. Face à fundamentação de fato já provada, ficou comprovado que a Requerente possui como atividade principal de “Promoção Imobiliária (Desenvolvimento de projetos edifícios)”, e investiu na área beneficiária no ano de 2010 a referida quantia monetária, sendo esse investimento representado como a sua principal atividade desse ano.

---

<sup>2</sup> Neste sentido refere-se a decisão do processo 273/2013-T do CAAD, "*Ora, nos termos do n.º 2 do artigo 103.º da CRP, "os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes". Na medida em que o Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de Março, não foi precedido de qualquer autorização legislativa para dispor sobre matérias da competência não reservada da Assembleia da República (na medida em que cria uma norma de incidência), encontra-se ferido de inconstitucionalidade por violação do disposto na alínea i) do artigo 165.º da CRP. A não ser assim, resultariam violados de forma grave os princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica dos contribuintes.*"

168. O sujeito passivo desenvolveu a sua atividade principal na área geográfica beneficiária e possuía a sua sede na mesma área, cumpriu com um dos objetivos principais do benefício da interioridade que é a criação de infraestruturas.

A interpretação de uma norma que atribui um benefício fiscal tem de ser feita levando em conta a política económica que exprime e as consequências que resultarão dessa mesma interpretação. Dentro dos limites criados pela formulação do texto legal, deve ser preferida a interpretação que operará as consequências desejadas pelo legislador.<sup>3</sup>

169. A interpretação do presente benefício fiscal ficou explanada na análise de todos os diplomas cujo benefício foi implantado, iniciando-se essa análise pela Lei 171/99 de 18 de Setembro, que trouxe pela primeira vez.

170. Neste sentido, ao interpretar esses critérios, complementados, pelo Decreto-Lei n.º 55/2008 de 26 de Março de 2008 e na Portaria n.º 1117/2009 de 30 de Setembro, esses diplomas tem de ser aplicados e interpretados normas regulamentares e não como novos critérios de acesso ao benefício, e como normas de anti-abuso.

171. Assim, não pode o Decreto-Lei n.º 55/2008 de 26 de Março de 2008 e na Portaria n.º 1117/2009 de 30 de Setembro, criar ou alterar o referido benefício, porque violaria os princípios constitucionais da reserva de lei, pelo que a interpretação do mesmo tem de ser feita nesse sentido.

172. Donde, não se pode interpretar, no sentido de ser obrigatório para o usufruto do benefício, a criação ou possuir uma massa de trabalhadores na área geográfica, quando o âmbito dos requisitos no artigo 43.º n.º 1, é o desenvolvimento da atividade económica de natureza agrícola, comercial e industrial e de prestação de serviços, principal na área geográfica beneficiária.

---

<sup>3</sup> Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal 3º Edt. Coimbra editora, pag. 464.

173. O legislador foi bastante claro que, o objetivo deste benefício é desenvolver o interior, quer seja com a criação de emprego, quer seja com o investimento de infraestruturas.

174. Não afasta a hipótese, o artigo 43.º, e permite-o, de empresas com sede ou direção efetiva fora de uma área beneficiária, de usufruir do benefício se a sua atividade principal seja desenvolvida na área beneficiaria.

175. O artigo 2.º n.º 2 complementa, e deve ser interpretado no sentido da segurança jurídica, e acesso ao respetivo benefício, ou seja, presume-se que a atividade principal na área geográfica para efeitos do artigo 43.º do EBF, se verifica quando o sujeito passivo possua a sua sede nessa área e a 75% da massa salarial.

176. Pode ser afastado pela AT, esta presunção, nas situações opostas, onde se verifique que embora o sujeito passivo possua a sua sede e massa salarial na área geográfica beneficiaria, mas desenvolve a sua atividade principal na área geográfica não beneficiaria.

177. E nesse mesmo sentido, não é vedado ao sujeito passivo, demonstrar junto da AT que a sua atividade principal é desenvolvida na área geográfica beneficiária, mesmo que a sua sede ou direção efetiva ou massa salarial se encontre fora dessa área.

178. Porque o objetivo dos benefícios fiscais relativos à interioridade são o desenvolvimento do Interior, por meio de investimento, criação de infraestrutura e criação de postos de trabalho, não se limitando exclusivamente a criação de postos de trabalho, mas sim a um largo leque de atividades económicas, e limitar essas atividades a apenas aquelas que criem diretamente no seio da sua empresa postos de trabalho, não é o objetivo que se encontra previsto no artigo 43.º, nem resulta do teor da criação deste benefício, tendo em consideração a análise e interpretação de todos os diplomas que criaram e consagraram este benefício.

179. Resulta claramente da letra da lei que o presente benéfico visa diversos objetivos embora conexos, não são cumulativos, no sentido de que para obter o Benefício não é necessário que atividade na área beneficiária seja obrigatoriamente desenvolvida de modo a cumprir com todos os objetivos, sendo eles: criação de infraestruturas; o investimento em atividades produtivas; o estímulo à criação de emprego estável; e incentivos à instalação de empresas e à fixação de jovens.

180. Nestes mesmos termos não resulta de nenhuma das normas desde da Lei 171/99 de 18 de Setembro, que seja obrigatório para beneficiar do referido benefício a criação de postos de trabalho e ou existência de postos de trabalho na empresa.

181. O que é de fato necessário, e dentro do espírito da lei, e dentro das regras gerais das normas anti abuso, que a referida atividade desenvolvida pelo sujeito passivo de forma a poder beneficiar com o referido benefício seja uma atividade desenvolvida dentro das áreas beneficiárias.

182. Fica provado que o sujeito passivo se instalou em Viseu e desenvolveu aí a sua atividade principal, mediante a construção de uma infraestrutura na zona geográfica de Viseu, para o qual contratou uma entidade terceira para sua construção.

183. Mais se diz, que se promoveu a determinado comportamento do sujeito passivo em detrimento da perda de receita fiscal e à limitação do princípio da igualdade tributaria, que nesta situação consiste no desenvolvimento de áreas mais afetadas do interior, onde sujeito passivo poderia não ter optado por investir o seu capital (naquela área) sem o incentivo do benefício fiscal.

184. Ou seja, existindo um claro cumprimento do artigo 43.º n.º 1 al. b), ao desenvolver a Requerente a sua principal atividade na área beneficiária, por meio de investimento na criação de infraestruturas, um dos objetivos do benefício para interioridade, porque a criação de emprego não é um requisito obrigatório embora seja um dos objetivos pretendidos, tal como é a criação de infraestruturas.

185. Perante o exposto, não resta outra conclusão que o sujeito passivo afasta presunção por se demonstrar inequivocamente que desenvolveu a sua atividade principal de acordo com o objetivo previsto no artigo 43.º do EBF, e da interpretação e análise do objetivo do referido benefício.

186. Quanto aos requisitos do artigo 43.º n.º 2 e do Decreto-Lei nº 55/2008 de 26 de Março de 2008, face às posições das partes, verifica-se que os mesmos se encontram devidamente cumpridos pela Requerente, pelo que tem direito ao benefício previsto no artigo 43.º n.º 1 al. b).

187. Nestes termos, decide-se pela declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto de Imposto Sobre as Pessoas Coletivas n.º 2014 ...33, por violação de lei e erro de direito diretamente imputável a Requerida (AT).

## **I - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.**

188. Peticiona, ainda, a Requerente o pagamento de juros indemnizatórios.

189. Perante o exposto, a liquidação do IRC, na parte abrangida pela anulação, que se decretará, resultam de erros de facto e de direito imputáveis exclusivamente à administração fiscal, na medida em que a Requerente cumpriu o seu dever de declaração e foram por aquela cometidos e não poderia a mesma desconhecer entendimentos diferentes.

190. Na verdade, estando demonstrado que a Requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido, por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem a Requerente direito aos *juros indemnizatórios* devidos, juros esses a serem contados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado), contando-se o prazo para esse pagamento do início do prazo para a execução espontânea da presente

decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.ª a 5, do CPPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

191. Dá-se provimento ao pedido da Requerente.

## **J- DECISÃO**

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide-se:

- I. Julgar procedentes o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributário de liquidação em sede de Imposto de Imposto Sobre as Pessoas Coletivas n.º 2014 ...33, e a devolução do imposto e juros compensatórios indevidamente liquidados no montante de € 22.966,98 (vinte e dois mil, novecentos e sessenta e seis euros e noventa e oito cêntimos).
  
- II. Condena a Requerida, a restituir à Requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga, acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos relativos ao período que mediou entre 16 de Outubro de 2014 a calcular sobre a quantia de € 22.966,98, bem como no pagamento dos juros indemnizatórios vincendos a contar desta última data, tudo nos termos dos n.ºs 2.ª a 5.º do art.º 61.º do CPPT e à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral reembolso.
  
- III. Fixa-se o valor do processo em € 22.966,98 do valor da liquidação atendendo ao valor económico do processo aferido

pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade fixa-se as custas, no respetivo montante em 1.224,00€ (mil duzentos e vinte e quatro euros), a cargo da Requerida de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º 1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 09 de Junho de 2015.

O Árbitro

Paulo Renato Ferreira Alves