

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 516/2017-T

**Tema: IRC – Benefício fiscal – Criação líquida de postos de trabalho – RFAI -
Tributações autónomas.**

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr.^a Maria Cristina Aragão Seia e Dr. A. Sérgio de Matos (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 06-12-2017, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., pessoa colectiva n.º..., com sede na ..., n.º..., ...-... ..., concelho de ..., distrito de Braga, veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou "RJAT"), apresentar pedido de pronúncia arbitral visando a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2015..., e, bem assim, dos actos tributários de autoliquidação de IRC, relativos ao exercício de 2012, e corporizados nas declarações modelo-22 de IRC submetidas nos dias 18 de Maio de 2013 e 12 de Novembro de 2013, às quais foram atribuídos, respetivamente, os n.ºs ... e ..., com as demais consequências legais, nomeadamente, com a restituição à Requerente do valor indevidamente pago a título de IRC e de tributações autónomas do exercício de 2012, no montante global de € 336.883,54 (€ 54.779,29 relativo ao benefício fiscal de criação de emprego; € 266.370,75 do RFAI; e € 15.733,50 de tributações autónomas).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 22-09-2017.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 15-11-2017 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 06-12-2017.

Em 22-01-2018, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu que há erro quanto ao valor do processo (por ter sido indeferido apenas o reconhecimento do benefício da CLE, quanto ao valor de € 150.817,89), que o pedido deve ser julgado improcedente e que, em qualquer caso, deve ser a Requerente responsabilizada por custas, porque *«teve oportunidade de prestar esclarecimentos detalhados e de efectuar a prova do alegado, o que não fez em sede graciosa, onde a prova é claramente insuficiente»*.

Por não terem sido juntos ao processo todos os documentos invocados no pedido de pronúncia arbitral, foi repetida a notificação da Autoridade Tributária e Aduaneira para contestar, não tendo sido apresentada nova Resposta.

Por despacho de 28-02-2018, foi dispensada reunião e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

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

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (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).

O processo não enferma de nulidades.

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 apresentou, no dia 18-05-2013, a sua declaração Modelo-22 de IRC relativa ao período de tributação de 2012 (à qual foi atribuído o n.º..., que foi posteriormente substituída em 12-11-2013, com modificação apenas do valor inscrito no campo 355 do Quadro 10 da aludida declaração (à qual foi atribuído o n.º...) (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- B)** No dia 18-05-2015, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra a referida autoliquidação, que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, peticionando:
- a consideração de benefícios fiscais de criação líquida de postos de trabalho, no montante global de € 296.568,87;
 - a opção de considerar fiscalmente não dedutíveis os encargos suportados com bónus pagos a gerentes, gestores e administradores, não os submetendo a tributação autónoma;
 - a possibilidade de beneficiar, relativamente aos investimentos realizados no exercício de 2012, dos incentivos fiscais - na modalidade de dedução à colecta de IRC - previstos no Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), no montante global de € 266.370,75;
- C)** Na sequência da submissão da referida reclamação graciosa, a Administração Tributária e Aduaneira efectuou uma acção inspectiva à Requerente, relativa ao exercício de 2012, em que foram pedidos à Requerente esclarecimentos (documento n. 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- D)** Nessa reclamação graciosa, a Administração Tributária e Aduaneira decidiu:
- a) Deferir parcialmente o pedido relativo ao benefício fiscal associado à criação líquida de emprego, admitindo uma majoração dos custos suportados pela Requerente no montante de € 132.023,77;
 - b) Indeferir o reconhecimento da opção de considerar os gastos com a atribuição de bónus a administradores não dedutíveis fiscalmente, em alternativa à sua sujeição a tributação autónoma;
 - c) Indeferir a totalidade do pedido relativo ao reconhecimento das deduções à colecta de IRC do exercício de 2012, nos termos previstos no RFAI, no valor global de € 266.370,75.
- E)** A Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa, na parte em que indeferiu as suas pretensões (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F)** No dia 23-06-2017, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, proferida pela Senhora Subdirectora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G)** Na decisão de indeferimento do recurso hierárquico refere-se além do mais o seguinte:
- « (...)
- Quanto à CLE - Revisão oficiosa n.º ...2016...- art. 19º EBF - Período 2011***
- Não obstante, o benefício fiscal solicitado pela recorrente não poderá ser concedido uma vez que nos períodos de 2007 e 2008, não ocorreu qualquer CLE conforme melhor se passa a explicar.*
- A recorrente, com referência ao período de tributação de 2011 apresentou um pedido de revisão oficiosa (RO) do ato tributário de autoliquidação de IRC ao qual foi atribuído o número de SICAT ...2016... .*
- Em causa na supra referida RO estava o pedido de dedução ao lucro tributável do benefício fiscal "criação de emprego" que a recorrente entendia ter direito, sob o argumento de que nos períodos de tributação de*

2007 e 2008 tinha registado CLE respetivamente, em número de 23 e 35 colaboradores.

O pedido foi analisado por esta Direção de Serviços e, ao contrário do que afirmava a ora recorrente, nos períodos de 2007 e 2008 registaram-se saídas de colaboradores em número superior ao das entradas tendo por referência as condições exigidas no art.º 19.º do EBF, não havendo por esse facto registo de CLE nos períodos em causa

Período	Entradas	Saídas	CLE Número
2007	46	55	0
2008	49	56	0

O pedido de RO foi indeferido, por despacho de 22 de dezembro de 2016, da Diretora de Serviços do IRC, proferida por subdelegação de competências, tendo a ora recorrente sido notificada dessa decisão.

Uma vez que não há registo de CLE nos períodos de 2007 e 2008, a pretensão da recorrente não merece provimento.

(...)

Dos encargos referentes a bonús/prémios atribuídos a administradores

(...)

iv) Caso fosse pretensão do legislador que a tributação autónoma prevista no n.º 13 incidisse somente sobre os encargos dedutíveis tê-lo-ia manifestado na redação da norma o que, declaradamente, não sucedeu.

v) Ao contrário das despesas de representação e das ajudas de custo, por exemplo, cuja tributação autónoma está dependente da sua dedutibilidade para efeitos fiscais (cfr. n.º 7 e n.º 9 do artº 88.º do Código do IRC).

vi) Portanto, caso a recorrente tivesse adicionado ao quadro 07 os gastos suportados em remunerações variáveis que reúnam as condições delineadas no n.º 13 do art.º 88.º do Código do IRC, os mesmos não ficariam afastados da aplicação da tributação autónoma.

vii) *Ou seja, estando cumpridos os pressupostos de sujeição previstos na norma, relacionados com a natureza e o montante dos próprios encargos e com o seu peso relativo no cômputo da remuneração anual paga, os encargos incorridos representam factos geradores da tributação autónoma prevista naquele normativo.*

viii) *Opomo-nos, igualmente, a invocação de escusa de pronúncia no âmbito da reclamação graciosa, uma vez que a leitura da informação que deu origem à decisão ora contestada refere, inequivocamente, que a pretensão do legislador na tributação autónoma em causa (35% sobre os bónus/prémios pagos a administradores) é o de afastar situações abusivas por parte dos contribuintes.*

ix) *E essa penalização não seria alcançada se a tributação autónoma dependesse da dedutibilidade dos encargos suportados.*

(...)

Do RFAI

(...)

Face aos elementos que fazem parte integrante do pedido, somos a concluir pela não verificação de um aumento líquido do número de trabalhadores por tempo indeterminado relativamente à média dos 12 meses precedentes tendo em conta que:

i) *Do total de 75 trabalhadores elencados pela recorrente alegadamente correspondentes à criação de postos de trabalho proporcionados pelo investimento relevante realizado no período de tributação de 2012, apenas foram celebrados três contratos de trabalho sem termo.*

ii) *A recorrente com referência ao benefício fiscal criação de emprego indicou para o período de tributação de 2012 8 entradas elegíveis e 19 saídas elegíveis.*

iii) *O cômputo das entradas por tempo indeterminado referenciadas pela recorrente (11=3+6) revela-se inferior ao número de saídas (19), conduzindo a uma diminuição e não a uma criação de postos de trabalho*

iv) Refira-se, igualmente, que o argumento utilizado pela recorrente de que aqueles postos de trabalho se mantêm à data de hoje não é de aceitar, porquanto no período de 2012 os mesmos não tinham carácter permanente, apenas passaram a revestir essa natureza em períodos subsequentes.

v) De notar que a aferição do cumprimento do requisito “criação de postos de trabalho” é obrigatoriamente efetuada em todos os períodos de tributação em que sejam realizados investimentos relevantes para efeitos de usufruição do benefício fiscal RFAI e a recorrente indicou, também, este benefício nas declarações periódicas aos períodos de 2013 e seguintes.»

H) Em procedimento de revisão oficiosa do acto de autoliquidação de IRC de 2011, foi elaborado o projeto de decisão que consta do documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

« (...)

2.1. CLE 2007

(...)

Quantificação das saídas

vii) O elenco dos 29 trabalhadores que a requerente relevou como saldas elegíveis do período de 2007 encontra-se discriminado no quadro abaixo indicado.

(...)

viii) Porém, verifica-se no período de 2007, para além dos 29 colaboradores supra referenciados saíram mais 26 colaboradores que tinham sido admitidos nos quadros da requerente entre 2003 e 2006 e que à data da admissão reuniam os pressupostos para serem considerados entradas elegíveis para efeitos do artº 17,º (atual art. 19º) do EBF.

Saídas no período de 2007 que à data da admissão reuniam os requisitos do benefício - entradas elegíveis.

N.º Empreg.	NOME	NIF	Data Nascimento	Admissão aos Quadros	Idade na Data admissões/termo
	B...	?	1982-10-19	2003-03-21	20,42
	C...	?	1984-06-26	2004-01-10	19,54
	D...	?	1974-09-09	2004-12-03	30,23
	E...	?	1985-07-13	2005-07-15	20,01
	F...	?	1986-09-14	2005-07-15	18,84
	G...	?	1984-04-14	2006-11-17	22,59
	H...	?	1985-04-01	2004-02-02	18,84
	I...	?	1981-05-03	2004-01-30	22,74
	J...	?	1984-04-08	2004-02-13	19,85
	K...	?	1973-08-02	2004-03-19	30,63
	L...	?	1982-09-21	2004-08-20	21,91
	M...	?	1982-05-05	2004-08-28	22,31
	N...	?	1982-08-03	2004-09-10	22,10
	O...	?	1981-11-10	2004-09-11	22,84
	P...	?	1982-02-13	2004-10-16	22,68
	Q...	?	1985-11-27	2005-01-21	19,15
	R...	?	1982-12-03	2005-02-04	22,17
	S...	?	1985-10-28	2005-03-04	19,35
	T...	?	1983-05-16	2005-05-13	21,99
	U...	?	1975-04-21	2005-07-01	30,19
	V...	?	1983-08-03	2005-07-08	21,93
	w...	?	1986-06-05	2005-07-08	19,09
	X...	?	1984-09-06	2005-11-25	21,22
	Y...	?	1985-08-13	2006-01-27	20,46
	Z...	?	1984-07-20	2006-07-21	22,00
	AA...	?	1985-10-12	2004-01-05	18,23

Total colaboradores 26

Entende-se pois, que as saídas elegíveis do período de 2007 ascendem ao número de 55 (29 + 26) colaboradores e não aos 29 colaboradores identificados pela requerente.

Apuramento da CLE 2007

Conclui-se que, no período de 2007 não foi registada qualquer CLE na medida em que não houve lugar a uma diferença positiva entre o número de contratações elegíveis (46), nos termos do n.º 1 do artº 19º do EBF e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão se encontravam nas mesmas condições (55), conforme determina a al. d) do nº 2 do supra citado normativo legal.

(...)

CLE 2008

(...)

Quantificação das saídas

No quadro seguinte discriminam-se os 27 trabalhadores que a requerente relevou como saídas elegíveis do período de 2008.

(...)

Por outro lado, constata-se que para além das saídas indicadas pela requerente saíram mais 29 colaboradores que tinham sido admitidos aos quadros, entre 1999 e 2006 reunindo os mesmos, à data da admissão, os pressupostos para serem considerados entradas elegíveis para efeitos do artº 17.º (atual art.º 19.º) do EBF.

Saídas no período de 2008 que à data da admissão reuniam os requisitos do benefício - entradas elegíveis.

N.º Empreg.	NOME	NI F	Data Nascimento	Admissão aos Quadros	Idade na Data da admissã o s/termo
	BB...	?	1976-12-06	1999-11-05	22,91
	CC...	?	1981-06-07	2001-09-01	20,23
	DD...	?	1984-04-15	2004-02-13	19,83
	EE...	?	1983-06-09	2004-02-06	20,66
	FF...	?	1982-09-17	2004-10-08	22,06
	GG...	?	1982-06-09	2004-01-03	21,57
	HH...	?	1982-07-03	2003-05-30	20,91
	II...	?	1973-03-02	2003-10-03	30,59
	JJ...	?	1984-05-13	2004-02-06	19,73
	KK...	?	1983-06-22	2004-06-26	21,01
	LL...	?	1973-09-30	2004-07-09	30,78
	MM...	?	1981-09-08	2004-07-18	22,84
	NN...	?	1984-12-15	2004-07-18	19,59
	OO...	?	1984-06-29	2004-07-18	20,05
	PP...	?	1985-06-14	2004-09-10	19,24
	QQ...	?	1983-10-18	2004-08-27	20,86
	RR...	?	1983-09-28	2005-01-16	21,30
	SS...	?	1984-09-20	2005-01-28	20,36
	TT...	?	1984-12-05	2005-05-06	20,42
	UU...	?	1984-11-20	2005-05-13	20,48
	VV...	?	1983-12-31	2005-07-01	21,50
	WW...	?	1983-01-11	2005-07-08	22,49
	XX...	?	1985-01-14	2005-09-23	20,69
	YY...	?	1983-10-31	2005-10-24	21,98
	ZZ...	?	1986-08-26	2006-01-13	19,38
	AAA...	?	1984-08-01	2006-01-27	21,49
	BBB...	?	1986-11-11	2006-04-07	19,41
	CCC...	?	1984-01-23	2006-06-02	22,36
	DDD...	?	1985-04-10	2006-08-04	21,32

xvi) Resulta, então, que as saídas elegíveis do período de 2008 ascendem ao número de 56 (27 + 29) colaboradores e não aos 27 colaboradores identificados pela requerente.

Apuramento da CLE 2008

xvii) Conclui-se que, no período de 2008, não foi registada qualquer CLE na medida em que não houve lugar a uma diferença positiva entre o número de contratações elegíveis (49), nos termos do n.º 1 do art.º 19,º do EBF e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão se encontravam nas mesmas condições (56) conforme determina a al. d) do n.º2 do supra citado normativo legal.»

- D)** Dos trabalhadores identificados nos quadros elaborados pela Autoridade Tributária, no âmbito do referido procedimento de revisão oficiosa, respeitantes às saídas elegíveis para efeitos de apuramento da criação líquida de emprego nos anos de 2007 e 2008, cinco [em 2007, D..., K... e U...; e em 2008, II... e LL...] tinham, na data da respectiva admissão, idade superior a 30 anos e inferior a 31 anos (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- J)** No caso dos restantes trabalhadores aí identificados, todos tinham idade inferior a 23 anos, na data da respectiva admissão, e nenhum deles tinha o ensino secundário concluído nem frequentava oferta de educação-formação que permitisse elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino (documentos n.ºs 8 e 12 juntos com o pedido de pronúncia arbitral e, bem assim, documentos n.ºs 1 a 50 juntos com as alegações da Requerente);
- K)** No exercício de 2012, a Requerente realizou investimentos no montante total de € 3.257.666,88, dos quais foram efectuados investimentos relevantes, para efeitos do RFAI, no valor global de € 1.618.211,25 (documentos n.ºs 14 e 15 juntos com o pedido de pronúncia arbitral);
- L)** Em 2012 registaram-se 212 novas contratações, das quais 4 foram formalizadas através de contratos sem termo e 208 através de contratos a termo (documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- M)** No mesmo período temporal foram registadas 60 saídas, das quais 30 correspondem à cessação de contratos sem termo e 30 à cessação de contratos a termo (documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

- N)** O saldo global da criação de postos de trabalho no exercício de 2012 computa-se, assim, num resultado positivo de criação de 152 novos postos de trabalho (documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- O)** Dos referidos 152 novos postos de trabalho criados em 2012, 74 correspondem a postos de trabalho relacionados diretamente com o investimento relevante realizado em 2012 (documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- P)** Dos 74 postos de trabalho relacionados diretamente com o investimento relevante realizado em 2012, 3 foram inicialmente formalizados através de contrato sem termo e os restantes 71 foram formalizados através de contrato a termo (documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- Q)** Todos os referidos contratos a termo (71) foram convolados em contratos sem termo no período de 3 anos que se seguiu à realização do investimento (documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- R)** Dos referidos 74 trabalhadores admitidos em 2012 directamente relacionados com o investimento relevante realizado nesse exercício, 64 permaneceram ao serviço da Requerente até ao dia 31 de dezembro de 2016, tendo os restantes 10 trabalhadores cessado o seu vínculo e sido substituídos por novos trabalhadores para os mesmos postos de trabalho (documentos n.ºs 18, 19 e 20 juntos com o pedido de pronúncia arbitral);
- S)** No exercício de 2012, a Requerente colocou à disposição dos membros dos respectivos órgãos sociais, a título de prémio/bónus, o montante global de € 255.000,00 (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- T)** Sobre o referido montante de € 255.000,00, distribuído aos membros dos órgãos sociais da Requerente, incidiu, nos termos do artigo 88.º, n.º 13, do Código do IRC, tributação autónoma à taxa de 35% (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral);
- U)** Em 21-09-2017, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo.

No que concerne ao documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cuja força probatória a Autoridade Tributária e Aduaneira contesta no artigo 25.º da Resposta, os factos afirmados são corroborados pelos documentos juntos com as alegações e a Autoridade Tributária e Aduaneira não indica quais os factos que entende não corresponderem à realidade nem razões para duvidar do que consta desse documento.

Por outro lado, o referido documento constitui o anexo 3 junto com o procedimento de reclamação graciosa, pelo que a Autoridade Tributária e Aduaneira teve oportunidade de apurar a sua correspondência ou não à realidade, no âmbito dos deveres de «*descoberta da verdade material*» que lhe impõe o artigo 58.º da LGT.

Quanto aos documentos 11 a 20 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, a Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou expressamente na sua Resposta a questão da falta da sua notificação e, repetida a notificação para contestar com notificação desses documentos, nada veio dizer, pelo que não é controvertida a sua correspondência à realidade.

3. Matéria de direito

3.1. Questão da criação líquida de postos de trabalho

A Requerente nas alegações vem dizer que terá interpretado mal a decisão do recurso hierárquico, por, em suma, ter entendido que tinha sido alterado o deferimento parcial da reclamação graciosa e, constatando que a Autoridade Tributária e Aduaneira diz no presente processo arbitral que a decisão do recurso hierárquico confirmou a decisão da reclamação graciosa vem definir a questão colocada sobre a criação líquida de postos de trabalho «*à questão de saber se os encargos suportados em 2012 com os trabalhadores identificados nas tabelas juntas pela REQUERENTE ao presente processo sob os documentos n.ºs 12 e 13, e que não foram considerados para efeitos da majoração*

reconhecida na decisão de reclamação graciosa, devem ser majorados nos termos do artigo 19.º do EBF».

A Requerente defende, em suma, o seguinte:

- *«no apuramento das saídas elegíveis de trabalhadores da REQUERENTE nos anos de 2007 e de 2008, devem ser considerados apenas os trabalhadores cujo vínculo laboral tenha cessado naqueles anos e que, na data da celebração do respetivo contrato de trabalho, preenchessem os requisitos legais vigentes à data da saída (2007 e 2008), ou seja, que tivessem «idade superior a 16 anos e inferior a 30 anos (...), com exceção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino» (cf. artigo 17.º n.º 2, alínea a), do EBF, na redação vigente em 2007 e 2008)*
- *«como decorre da matéria de facto assente, dos trabalhadores aditados pela Autoridade Tributária, cinco tinham, na data da respetiva admissão, idade superior a 30 anos, mais concretamente: i) em 2007, D... (30,23 anos), K... (30,63 anos) e U... (30,19 anos); e li) em 2008, II... (30,59 anos) e LL... (30,78 anos)».*
- *«todos os restantes trabalhadores acrescentados pela Autoridade Tributária tinham idade inferior a 23 anos na data da respetiva admissão e nenhum deles tinha o ensino secundário concluído nem frequentava oferta de educação-formação que permitisse elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino (a este propósito faz-se notar que esta circunstância sempre importava, mesmo acolhendo-se a posição defendida na resposta apresentada no âmbito do presente processo arbitral, a desconsideração de tais saídas» .*

Em 2007 e 2008, o benefício fiscal relativo à criação de emprego estava previsto no artigo 17.º do EBF, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que era a seguinte:

Artigo 17.º

Criação de emprego

1 - Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos do IRC e dos sujeitos passivos do IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150% do respectivo montante contabilizado como custo do exercício.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se:

- a) Jovens os trabalhadores com idade superior a 16 anos e inferior a 30 anos, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;*
- b) Desempregados de longa duração os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 12 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses;*
- c) Encargos os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;*
- d) Criação líquida de postos de trabalho a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.*

3 - *O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.*

4 - *Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal.*

5 - *A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.*

6 - *O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal.*

À face deste artigo, a criação líquida de postos de trabalho permitia usufruir do benefício fiscal de majoração dos encargos durante cinco anos.

Nos termos da alínea d) do n.º 2 deste artigo, constitui «*criação líquida de postos de trabalho a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições*».

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, nos anos de 2007 e 2008, não ocorreu criação líquida de postos de trabalho, por ser superior o número de trabalhadores que saíram em relação ao dos trabalhadores que entraram, considerando os trabalhadores com os requisitos relevantes para atribuição do benefício fiscal.

A divergência entre a Requerente e Autoridade Tributária e Aduaneira versa sobre o número de saídas de trabalhadores, defendendo a Requerente que devem considerar-se as saídas relevantes à face dos requisitos exigidos pela lei vigente à data da cessão dos vínculos.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, neste processo arbitral, que «*ao contrário do pretendido pela A. a idade relevante para elegibilidade situa-se entre os 16 e os 35 anos, e não entre os 16 e os 30*».

No entanto, para além de esta tese não ter sido adoptada, pelo menos

explicitamente, na decisão do recurso hierárquico, a alteração da idade relevante apenas ocorreu em 2009, através da redacção que a Lei n.º 10/2009, de 10 de Março, deu ao n.º 2 do artigo 19.º do EBF (que corresponde ao artigo 17.º, após a renumeração operada pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho).

Estando-se perante um benefício fiscal temporário, as normas que o alteram *«não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respectivo, em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário»* (artigo 11.º, n.º 1, do EBF).

Por isso, tendo a Requerente o direito ao benefício fiscal, durante cinco anos, à face dos requisitos vigentes em 2007 e 2008, não é relevante o seu afastamento que poderia resultar do aumento da idade máxima previsto na Lei n.º 10/2009.

Nos termos da alínea a) do n.º 2 do referido artigo 17.º do EBF, a idade dos trabalhadores é *«afetada na data da celebração do contrato de trabalho»*, pelo que, resultando da matéria de facto que cinco trabalhadores que foram considerados pela Autoridade Tributária e Aduaneira como relevantes para o cômputo das saídas já tinham mais de 30 anos nas datas em que foram admitidos, eles não são considerados para esse efeito.

O mesmo sucede com os restantes trabalhadores com idade inferior a 23 anos nas datas da admissão, pois, como resulta da matéria de facto fixada, a Requerente fez prova de que nenhum deles tinha o ensino secundário concluído nem frequentava oferta de educação-formação que permitisse elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino.

Nestes termos, conclui-se que a decisão do recurso hierárquico enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto, que justifica, na parte respectiva, a sua anulação, bem como da autoliquidação relativa ao exercício de 2012.

3.2. Questão do não reconhecimento dos benefícios fiscais associados à realização de investimentos no exercício de 2012 (RFAI)

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento realizado em 2009 (RFAI 2009) foi aprovado pela Lei n.º 10/2009, de 10 de Março, e manteve-se em vigor no ano de 2012, por

força do artigo 162.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012).

O RFAI consubstancia *«um sistema específico de incentivos fiscais ao investimento realizado em 2009 em determinados sectores de actividade», «respeitando o Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de Agosto, que declara certas categorias de auxílios compatíveis com o mercado comum, em aplicação dos artigos 87.º e 88.º do Tratado ('Regulamento geral de isenção por categoria')»* (artigo 1.º da Lei n.º 10/2009).

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a Requerente não pode usufruir deste regime porque, em suma:

- por força da alínea b) do n.º 3 do artigo 12.º daquele Regulamento n.º 800/2008, *«o projeto de investimento relevante deve conduzir a um aumento líquido do número de assalariados da sociedade em causa relativamente à média dos 12 meses precedentes»;*

- em sintonia com a Informação Vinculativa n.º 1212:

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.

- *«não se verificou um aumento líquido do número de trabalhadores por tempo indeterminado relativamente à média dos 12 meses precedentes tendo em conta que:*

i) Do total de 75 trabalhadores elencados pela recorrente alegadamente correspondentes à criação de postos de trabalho proporcionados pelo investimento

relevante realizado no período de tributação de 2012, apenas foram celebrados três contratos de trabalho sem termo.

ii) A recorrente com referência ao benefício fiscal relativo à criação de emprego indicou para o período de tributação de 2012, 8 entradas elegíveis e 19 saídas elegíveis;

iii) O cômputo das entradas por tempo indeterminado referenciadas pela recorrente (11=3+8) revela-se inferior ao número de saídas (19) conduzindo a uma diminuição e não a uma criação de postos de trabalho;

iv) «o argumento utilizado pela recorrente de que aqueles postos de trabalho se mantêm à data de hoje não é de aceitar, porquanto no período de 2012 os mesmos não tinham carácter permanente, apenas passaram a revestir essa natureza em períodos subsequentes».

v) «a aferição do cumprimento do requisito “criação de postos de trabalho” é obrigatoriamente efetuada em todos os períodos de tributação em que sejam realizados investimentos relevantes para efeitos de usufruição do benefício fiscal RFAI e a recorrente indicou, também, este benefício nas declarações periódicas dos períodos de 2013 e seguintes».

A Requerente defende, citando o acórdão arbitral de 24-02-2014, proferido no processo n.º 212/2013-T, que *«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».*

Afigura-se correcta a posição adoptada no referido acórdão arbitral, que aqui se reafirma:

“(…) 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».

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 por tempo indeterminado, o mesmo sucedendo com a alínea b) do n.º 3 do artigo 12.º daquele Regulamento n.º 800/2008.

Assim, a decisão do recurso hierárquico enferma de erro sobre os pressupostos de direito que justifica a sua anulação, bem como a autoliquidação relativa ao exercício de 2012, na parte respectiva, em que não reconheceu o direito da Requerente a uma dedução à colecta de IRC em resultado da aplicação do RFAI, no montante de € 266.370,75.

3.3. Questão da ilegalidade relativa ao apuramento da tributação autónoma incidente sobre os prémios pagos aos administradores

No exercício de 2012, a Requerente colocou à disposição dos membros dos respetivos órgãos sociais, a título de prémio/bónus, o montante global de € 255.000,00, sobre que incidiu, nos termos do artigo 88.º, n.º 13, do Código do IRC, tributação autónoma à taxa de 35%.

A Requerente, invocando jurisprudência arbitral, formulou pedido em reclamação graciosa de que aquele montante seja *«desconsiderado como gasto para efeitos do apuramento do seu lucro tributável, por referência ao período de tributação de 2012, sendo, por conseguinte, acrescido ao quadro 07 declaração de rendimento (Modelo 22) do IRC» e, concomitantemente, «não seja sujeito a tributação autónoma».*

Na decisão do recurso hierárquico, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, que:

– *«caso fosse pretensão do legislador que a tributação autónoma prevista no n.º*

13 [do artigo 88.º do Código do IRC] incidisse somente sobre encargos dedutíveis tê-lo-ia manifestado na redação da norma o que, declaradamente, não sucedeu»;

- «ao contrário das despesas de representação e das ajudas de custo, por exemplo, cuja tributação autónoma está dependente da sua dedutibilidade para efeitos fiscais (cfr. n.º 7 e n.º 9 do art.º 88.º do Código do IRC)»;
- «a inclusão dos encargos relativos a indemnizações, bónus e outras remunerações pagas a gestores, administradores ou gerentes no âmbito da tributação autónoma nas condições previstas na norma, é explicada pela intenção legislativa de redução de despesas que envolvem situações de menor transparência fiscal a par com o objetivo de induzir as empresas a reduzirem ao máximo os encargos desta natureza que afetam negativamente a receita fiscal».

O artigo 88.º, n.º 13, alínea b) do CIRC estabelece que «são tributados autonomamente, à taxa de 35 %» «os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25 % da remuneração anual e possuam valor superior a (euro) 27 500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período».

Não resulta desta norma ou de qualquer outra a possibilidade de opção pela não dedução dos gastos ou encargos referidos em alternativa à dedução como tributação autónoma que a Requerente defende.

Aliás, no específico caso desta tributação autónoma nem se faz referência a «encargos dedutíveis» pelo que nem há suporte textual para fazer depender a tributação autónoma da dedutibilidade ou não dos gastos em causa.

De qualquer forma, a possibilidade de opção, em matéria de dedução de gastos, reduz-se à possibilidade de os deduzir ou não, para efeitos do artigo 23.º do CIRC, já que é ao contribuinte que cabe, em primeira linha, formular e aplicar um juízo sobre a sua indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Mas, esse juízo está sujeito ao controle da Autoridade Tributária e Aduaneira que pode e deve efectuar as correcções adequadas, quer sejam favoráveis quer sejam desfavoráveis ao contribuinte, no exercício das suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com o princípio da legalidade (artigo 55.º da LGT).

Assim, mesmo que o contribuinte opte por não deduzir determinadas despesas, por entender não formular um juízo no sentido daquela indispensabilidade, essas despesas contabilizadas não deixam de ter sido realizadas e não deixam de ser qualificáveis como dedutíveis, caso seja essa a qualificação que lhes deve ser dada à face do artigo 23.º do CIRC.

E, por isso, mesmo nos casos em que no artigo 88.º do CIRC, nas redacções anteriores à Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, se fazem referências a «*encargos dedutíveis*» como pressuposto da aplicação de tributações autónomas, se os encargos forem de qualificar como dedutíveis e preencherem os pressupostos da aplicação de tributações autónomas aplicáveis a despesas dedutíveis, estarão a elas sujeitos.

Não é reconhecido, assim, ao contribuinte um direito a considerar não dedutíveis despesas dedutíveis para efeito de afastar a aplicação das tributações autónomas.

Aliás, é essencialmente isto que é expressamente esclarecido na nota de rodapé n.º 6 do acórdão arbitral de 02-02-2015, proferido no processo n.º 628/2014-T, em que, depois de se referir que o contribuinte pode optar por «*não deduzir a despesa*», se esclarece:

Não se está aqui a sustentar, evidentemente, que as tributações autónomas são optativas. Antes, o que o será (num certo sentido, pelo menos) é a classificação ou não de determinado encargo como dedutível, na medida em que o mesmo pressupõe a sua necessidade para a manutenção da fonte produtora, e tal juízo compete ao sujeito passivo (neste sentido, cfr. p. ex. o Ac. do STA de 30-11-2011, proferido no processo 0107/11, disponível em www.dgsi.pt).

Não se trata aqui, de igual modo, de sugerir que se possam “omitir despesas”. Efetivamente, a contabilização de determinado encargo como não dedutível

implica, justamente, a sua relevância na contabilidade, que é, precisamente, o oposto da sua omissão. (¹)

Por esta nota, que visa especificamente esclarecer o alcance da afirmação sobre a opção de «*não deduzir a despesa*», vê-se que a jurisprudência arbitral que a Requerente invoca não é pacífica e até se considera naquele acórdão que, «*evidentemente*», as tributações autónomas não são optativas.

De resto, às referências que no artigo 88.º do CIRC se fazem a «*encargos dedutíveis*» e não a «*encargos deduzidos*» aponta no sentido de que o que releva para efeitos das tributações autónomas em que se usa aquela expressão é a natureza dos encargos e não a opção do contribuinte por os deduzir ou não.

Por isso, sendo de presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), só poderia afastar-se esta interpretação que resulta linearmente do teor literal se se constatasse a existência de outros elementos interpretativos legalmente admissíveis. Mas, isso não sucede pois, pelo contrário, a razão primacial das tributações autónomas relativas a *fringe benefits*, é incentivar os contribuintes a absterem-se de realizar essas despesas, «*seja por razões de transparência nas práticas remuneratórias das empresas, seja por razões de evasão fiscal*» (²), razões estas que não deixam de valer nos casos em que o contribuinte opta por não deduzir as despesas.

Assim, no caso em apreço, não sendo questionada a qualificação das despesas em causa como «*encargos dedutíveis*», à face dos critérios do artigo 23.º do CIRC, não se pode deixar de se concluir que são aplicáveis as tributações autónomas estatuídas para o preenchimento das hipóteses normativas que constam do artigo 88.º do CIRC.

De qualquer forma, no específico caso da tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 13, alínea b), do CIRC, nem sequer se alude à natureza dedutível dos gastos como pressuposto da aplicação de tributação autónoma.

Assim, se o contribuinte incorre nas despesas que estão previstas no artigo 88.º do CIRC, há lugar a aplicação da correspondente tributação, independentemente da relevância

¹ Esta jurisprudência é acompanhada no acórdão de 03-10-2016 proferido no processo n.º 148/2016-T.

fiscal das despesas como gastos para efeitos de apuramento do lucro tributável, como decorre da natureza autónoma daquelas tributações. Como se refere no citado acórdão proferido no processo n.º 148/2016-T, «*Cada acto de despesa suportado pelos sujeitos passivos que está sujeito a tributação autónoma conforma um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, independentemente de ter ou não matéria tributável em sede de IRC no final do período tributário respectivo*».

Pelo exposto, as decisões da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, bem como a autoliquidação relativa ao exercício de 2012, não enfermam de qualquer ilegalidade na parte relativa a esta tributação autónoma.

Assim, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão.

4. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às questões do benefício fiscal de criação de emprego e da aplicação do RFAI e anular a decisão do recurso hierárquico e a autoliquidação de IRC relativa ao exercício de 2012 nas partes respectivas;
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão da tributação autónoma e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do respectivo pedido.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.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 € **336.883,54**.

² Relatório do Orçamento do Estado para 2011.

A redução do pedido que resulta das alegações da Requerente (ao reconhecer que a Autoridade Tributária e Aduaneira deferiu parcialmente a sua pretensão na reclamação graciosa e a manteve na decisão do recurso hierárquico) não releva para efeito de fixação do valor da causa, como decorre do n.º 1 do artigo 299.º do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **5.814,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

A Requerente é responsável por custas em face do decaimento quanto à questão da tributação autónoma (no valor de € 15.733,50) e a Autoridade Tributária e Aduaneira quanto à questão do RFAI (no valor de € 266.370,75).

No que concerne ao benefício fiscal de criação de emprego, a Requerente pediu na reclamação graciosa o reconhecimento do valor de € 296.568,86, sendo inferido no montante de € 164.545,09 e deferido no montante de € 132.023,77. Este valor de deferimento foi mantido na decisão do recurso hierárquico.

A Requerente, no entanto, interpretou a decisão do recurso hierárquico como indeferindo totalmente esta pretensão relativa a criação de emprego (€ 296.568,86) e impugnou-a apenas quanto ao valor de € 190.007,94 (artigo 25.º do pedido de pronúncia arbitral), a que correspondeu o valor de IRC de € 54.779,29.

Mas, a Autoridade Tributária e Aduaneira na decisão da reclamação graciosa aceitou a pretensão da Requerente quanto ao valor de € 132.023,77, o que manteve na decisão do recurso hierárquico, pelo que a Requerente formulou desnecessariamente um pedido quanto a este valor, que consubstancia uma percentagem de 69,48% da correcção pretendida.

Assim, quanto ao pedido relativo àquele valor de € 54.779,29, a Requerente é responsável por custas na proporção de 69,48%, o que equivale a decaimento no valor de € 38.060,65.

Pelo exposto, a Requerente é responsável quanto ao valor global de € 53.794,15 (€ 15.733,50 + 38.060,65) e a Autoridade Tributária e Aduaneira na parte restante que é de € 283.089,39 (€ 336.883,54 - € 53.794,15).

Assim, fixam-se as responsabilidades por custas da Requerente e da Autoridade Tributária e Aduaneira em 19% e 81%, respectivamente.

Lisboa, 16-04-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Maria Cristina Aragão Seia)

(A. Sérgio de Matos)