

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 498/2017-T**

**Tema: IRC - Artigo 19.º EBF - Contrato de trabalho por tempo indeterminado.**

## **Decisão Arbitral**

### **I - Relatório**

1. **A...**, **S.A.**, pessoa coletiva n.º..., com sede no ...– Rua ..., ..., ...-... ..., (doravante designada por “Requerente”) apresentou, em 06-09-2017, um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do artigo 2.º n.º 1, alínea *a*) e do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no 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 (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

2. A Requerente pretende a pronúncia do Tribunal Arbitral com vista a declarar a ilegalidade do ato de autoliquidação de IRC, relativo ao exercício de 2013, na parte em que não considera o valor de € 32.792,14 (trinta e dois mil setecentos e noventa e dois euros e catorze cêntimos) relativo ao Benefício Fiscal pela Criação Líquida de Emprego, bem como do Despacho do Senhor Chefe de Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, proferido ao abrigo de Subdelegação de competências em 05-06-2017, que indeferiu a reclamação graciosa sobre o referido ato tributário e consequentemente o reembolso do valor indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios calculados à taxa legal.

3. É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (adiante designada por “Requerida”).
4. 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.
5. Nos termos da alínea *a*) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do tribunal arbitral singular o Exmo. Senhor Dr. Olívio Mota Amador que, no prazo aplicável, comunicou a aceitação do encargo.
6. A Requerente foi notificada, em 08-11-2017, da designação do árbitro, não tendo manifestado vontade de recusar a designação, 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.
7. De acordo com o disposto na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral foi constituído em 28-11-2017.
8. A Requerida, devidamente notificada através do despacho arbitral, de 05-12-2017, apresentou, em 22-01-2018, a sua Resposta e remeteu o Processo Administrativo.
9. O Tribunal Arbitral por despacho, de 25-01-2018, solicitou que a Requerente indicasse os factos sobre os quais pretendia inquirir a testemunha arrolada no pedido de pronúncia arbitral. A Requerente, em 06-02-2018, indicou os factos constantes da petição inicial sobre os quais pretendia inquirir a testemunha.
10. O Tribunal Arbitral por despacho, de 05-04-2018, determinou: *(i)* Atenta a circunstância de os artigos da petição inicial que a Requerente indica para depoimento da única testemunha arrolada corresponderem a matéria de facto já suportada em prova

documental (artigos 27.º, 63.º, 64.º, 65.º e 66.º da petição inicial), a matéria de facto carente de prova documental (artigos 20.º, 23.º e 25.º da petição inicial) e a matéria de direito (artigo 28.º da petição inicial) indefere-se o requerimento de produção de prova testemunhal; (ii) dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal na condução do processo e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste (artigo 19.º e 29.º, n.º 2, do RJAT), atendendo a que não foi invocada matéria de exceção nem suscitadas questões que obstem ao conhecimento do mérito do pedido; (iii) caso as partes pretendam proferir alegações escritas, estas deverão ser produzidas no prazo de 15 dias, a contar da data da realização da prova testemunhal, concedendo-se à Requerida a faculdade de, caso assim entenda, juntar as suas alegações com carácter sucessivo relativamente às produzidas pela Requerente; (iv) indicar o dia 18 de maio de 2018 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral.

**11.** A Requerente e a Requerida não apresentaram alegações.

**12.** O Tribunal Arbitral por despacho, de 17-05-2018, alterou o prazo limite para a prolação da decisão arbitral para o dia 23 de maio de 2018

**13.** A posição da Requerente, de harmonia com o disposto no pedido de constituição do Tribunal Arbitral, é, em síntese, a seguinte:

**13.1.** Em 27 de maio de 2014, a Requerente apresentou a sua Declaração de Rendimentos de IRC – Modelo 22 não tendo declarado e, assim, autoliquidado, qualquer valor referente ao benefício fiscal decorrente da criação líquida de postos de trabalho, previsto no artigo 19.º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

**13.2.** Posteriormente, a Requerente concluiu que, no exercício de 2013, preenchia todos os requisitos para beneficiar do aludido benefício fiscal, tendo computado o mesmo em € 32.792,14. Não se mostrando já possível que a autoliquidação fosse corrigida através

da apresentação de uma Declaração de Substituição, a Requerente deduziu a competente reclamação graciosa.

**13.3.** No âmbito da apreciação da reclamação graciosa foi proferido projeto de decisão, nos termos do qual a Divisão de Justiça Administrativa considerava que a Requerente não havia feito prova suficiente da verificação dos pressupostos para dedução do valor solicitado a título de benefício pela criação líquida de emprego. A Requerente exerceu o seu direito de audição sobre o projeto de decisão da reclamação graciosa, tendo sustentado a verificação de todos os pressupostos para que possa deduzir o valor do benefício fiscal apurado. De igual modo, a Requerente juntou documentos de prova adicionais dos quais resulta, sem margem para dúvidas de que estão verificados os pressupostos de aplicação do benefício fiscal inerente à criação de emprego.

**13.4.** Nenhum dos colaboradores selecionados para o apuramento do benefício fiscal à criação líquida de emprego usufruiu, na esfera da Requerente, de qualquer dos incentivos previstos no despacho previamente referenciado, ou de outro com natureza idêntica àquele benefício fiscal, ou de quaisquer outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas. Em face do exposto, entende a Requerente que se encontra cumprido o disposto no n.º 5 do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

**13.5.** A Requerente declara que nenhum dos colaboradores selecionados para cálculo do benefício em apreço foi considerado anteriormente para efeitos do cálculo do benefício fiscal à criação líquida de emprego na esfera da Requerente ou noutra entidade relacionada, nos termos do artigo 63.º do Código do IRC. Em face do que se expõe, a Requerente dá, também, cumprimento ao disposto no n.º 6 do artigo 19.º do EBF no apuramento do benefício fiscal aqui em causa.

**13.6.** De igual modo, a Requerente declara que nenhum dos colaboradores considerados no cálculo do benefício fiscal integram o agregado familiar da entidade patronal, sendo este requisito também respeitado.

**13.7.** O primeiro requisito de que depende a elegibilidade dos trabalhadores da Requerente para efeitos do apuramento do benefício fiscal da criação de emprego para jovens é a existência de um vínculo contratual sem termo entre a entidade empregadora e os trabalhadores em causa. Deste modo, a inexistência de apresentação de contrato de trabalho por referência aos trabalhadores não deverá ser questionada pela AT no sentido da exigência de um documento que, nem a lei laboral, nem a lei fiscal impõem.

**13.8.** A Requerente juntou ao procedimento administrativo os documentos de inscrição dos trabalhadores em causa junto do Instituto da Segurança Social e, bem assim, mapas de remunerações, mapas de quadro de pessoal e fichas individuais de cadastro, de onde se retira a existência de um vínculo, sem termo.

**13.9.** A Requerente também juntou ao procedimento as primeiras e últimas declarações da Segurança Social relativas a 2013, dos trabalhadores n.ºs 105, 110 e 118 para os colaboradores admitidos ou desvinculados (com contratos sem termo) no exercício de 2008, e em conformidade com o disposto na Lei, apenas se consideraram como elegíveis, tanto para entradas como para as saídas, aqueles que, à data de admissão para os quadros da empresa, apresentassem uma idade superior a 16 anos e inferior a 30 anos, com exceção daqueles que tivessem menos de 23 anos, os quais apenas foram considerados elegíveis se tivessem concluído, ou estivessem a frequentar, o ensino secundário ou equivalente.

**13.10.** Os colaboradores admitidos ou desvinculados (com contratos sem termo) após a produção de efeitos da Lei nº 10/2009, de 10 de Março (i.e., após 1 de Janeiro de 2009) foram considerados como elegíveis, tanto para entradas como saídas, os colaboradores que à data de admissão para os quadros da empresa apresentassem uma idade superior a 16 anos e inferior a 35 anos, inclusive, com exceção daqueles que tivessem menos de 23 anos, os quais apenas foram considerados elegíveis se tivessem concluído, ou estivessem a frequentar, o ensino secundário ou equivalente.

**13.11.** A Requerente procedeu à identificação dos colaboradores elegíveis para efeitos do cálculo da criação líquida de emprego, tendo em consideração as disposições previstas no n.º 5 do já mencionado artigo 19.º do EBF, segundo as quais a majoração dos encargos relativos aos colaboradores selecionados pode ser efetuada por um período de cinco anos contados desde a data da contratação sem termo daqueles colaboradores.

**13.12.** Neste sentido, para o cálculo do aludido benefício, no exercício de 2013, poderão ser consideradas as criações líquidas de postos de trabalho, nas condições atrás elencadas, desde 2008 até 2013. Desta forma, foram selecionados três colaboradores por referência ao exercício de 2010, um colaborador por referência ao exercício de 2011 e um colaborador por referência ao exercício de 2012.

**13.13.** Para que se possa comprovar a elegibilidade dos colaboradores selecionados, a Requerente anexou os comprovativos de comunicação por si efetuados à Segurança Social, onde é possível comprovar a data de contratação sem termo dos referidos colaboradores, bem como anexa, a título de exemplo, um contrato de trabalho de um daqueles colaboradores.

**13.14.** Finalmente, a Requerente procedeu ao cálculo do benefício fiscal relativo à criação líquida de emprego para jovens e para desempregados de longa duração, aplicável ao exercício de 2013. Neste sentido, foram considerados os encargos suportados pela Requerente com os colaboradores a título de remunerações fixas e, bem assim, as respetivas contribuições para a Segurança Social a cargo da entidade patronal naquele exercício. No final, a Requerente procedeu à respetiva majoração.

**13.15.** Em face dos argumentos supra expostos, entende a Requerente que ficou cabalmente demonstrado que o seu lucro tributável do exercício de 2013 deverá ter em consideração o benefício fiscal relativo à criação líquida de emprego para jovens e desempregados de longa duração, sendo evidente o erro na autoliquidação pelo que deverá a mesma ser declarada ilegal e anulada na parte contestada. Deste modo, deverá verificar-se uma alteração ao lucro tributável declarado pela Requerente, de € 1.060.227,36, para €

1.027.435,23. Neste sentido, a referida alteração produzirá efeitos ao nível do imposto devido pela Requerente no exercício de 2013, de onde resulta que o valor de IRC a pagar seria de, apenas, € 69.057,15, tendo pago em excesso € 8.689,92., que deverão ser reembolsados à Requerente acrescido de juros indemnizatórios calculados à taxa legal.

**14.** A posição da Requerida, expressa na resposta e nas alegações escritas, pode ser sintetizada no seguinte:

**14.1.** Decorre do regime legal que os requisitos para aplicação do benefício fiscal à criação líquida de postos de trabalho para jovens, consistem em terem sido admitidos por contrato sem termo, trabalhadores com idade inferior a 35 anos (e superior a 16 anos, com exceção dos de idade inferior a 23 anos e que não tenham concluído o ensino secundário e não estejam comprovadamente a melhorar o seu nível de escolaridade) ou desempregados de longa duração (na aceção da alínea *b*) do n.º 2 do artigo 19.º do EBF) e que essa admissão tenha operado a criação líquida de emprego, ou seja, que essas contratualizações tenham promovido um aumento do número global de trabalhadores da empresa (naquelas condições).

**14.2.** Alega a Requerente que houve um erro na autoliquidação do IRC, referente ao ano de 2013, porquanto, em sede de lucro tributável, não teve em conta a criação líquida de emprego referente a cinco trabalhadores, requerendo, para o efeito, em sede de reclamação graciosa, uma correção ao lucro tributável, de forma a contemplar cinco contratualizações que, alegadamente, geram criação líquida de emprego. Sucede que, a Requerente não demonstra que tais contratações reúnem os requisitos para a aplicação do artigo 19.º do EBF.

**14.3.** Efetivamente, a Requerente não juntou os contratos de trabalho sem termo relativamente aos quais requereu a elegibilidade para a concessão do benefício fiscal e as declarações dos trabalhadores não têm a virtualidade de preencher o requisito da contratualização sem termo.

**14.4.** Aliás, essas declarações dos trabalhadores têm o efeito de demonstrar a não elegibilidade dos respetivos contratos de trabalho. Se a Requerente afirma que os contratos de trabalho sem termo não foram reduzidos a escrito porque, porventura, se trata de conversões de contrato de trabalho a termo, então fica demonstrado que as relações laborais sem termo, atestadas nas ditas declarações dos trabalhadores, mais não são do que uma continuação de um vínculo laboral já existente – o que afasta a “*criação líquida de emprego*”, já que não houve aumento do número de trabalhadores.

**14.5.** A conversão dos contratos a termo em contratos de duração ilimitada não gera criação líquida de emprego. A condição legal de “*criação líquida de emprego*” exige a verificação de um acréscimo efetivo do número global de trabalhadores admitidos na empresa, em determinado exercício e por contrato sem termo.

**14.6.** Na verdade, a Requerente pretende demonstrar a existência de contratos de trabalho sem termo, elegíveis para efeitos do artigo 19.º do EBF, através de declarações dos seus colaboradores nas quais afirmam ter com a Requerente “*um contrato de trabalho sem termo a tempo completo*” o que manifestamente é insuficiente

**14.7.** Por outro lado, e de uma forma um pouco confusa, a Requerente não alegou perentoriamente a não redução a escrito dos contratos de trabalho sem termo, afirmando antes “*não sendo possível à reclamante, pelo menos na presente data, apresentar contratos sem termo de forma escrita ...*”.

**14.8.** Acresce, que no procedimento gracioso a Requerente não chegou a apresentar esses contratos, continuando a não o fazer agora, em sede arbitral.

**14.9.** Mais, a Requerente não apresentou quaisquer outros elementos de prova que permitam concluir pelo preenchimento dos requisitos para a concessão do benefício fiscal previsto no artigo 19.º do EBF. As declarações dos trabalhadores em causa não demonstram a existência do tipo de contrato laboral celebrado com a Requerente, o extrato das declarações de remunerações da Segurança Social também não têm essa virtualidade.

O mesmo se diga dos mapas de remunerações, dos mapas de quadro de pessoal e fichas individuais de cadastro, igualmente juntas pela Requerente.

**14.10.** É certo que a Requerente identificou na reclamação graciosa, quais os colaboradores elegíveis para efeitos do cálculo de criação líquida de emprego. Contudo, não logrou demonstrar que esses colaboradores preenchiam os requisitos legais para efeitos do benefício fiscal previsto no artigo 19.º do EBF.

**14.11.** A Requerente não juntou os contratos de trabalho sem termo celebrados com os respetivos trabalhadores e, não tendo alegadamente estes contratos sido celebrados por escrito, não fez prova suficiente da existência de uma relação laboral emergente do contrato de trabalhos em termo.

**14.12.** Para além de que é a própria Requerente que afirma que alguns (ou, porventura, todos) os contratos de trabalho em causa resultaram da conversão de contratos de trabalho a termo – facto que não gera criação líquida de emprego.

**14.13.** A Requerente não fez prova desses alegados contratos a termo, esses sim obrigatoriamente sujeitos a forma escrita, mas também a demais documentação apresentada, como sejam os extratos dos mapas de remunerações enviados à segurança social nada dizem, nem provam, acerca do tipo de vínculo dos trabalhadores constantes dos mesmos. A Requerente bastou-se por juntar um contrato de trabalho, sem termo, celebrado em 12/4/2010 com a trabalhadora B..., o qual, porém, não gerou criação líquida de emprego, porquanto no mesmo ano, ocorreu também, segundo a Requerente, uma saída elegível.

**14.14.** Não é despidendo referir que a Requerente tem um posição hesitante quanto à existência, ou não, de contratos de trabalho sem termo, começando por dizer (na reclamação graciosa) que não está em condições, para apresentar, naquele momento, os contratos reduzidos a escrito e que os mesmos até podem ter resultado de contratos a

termo, para (nos autos arbitrais, art. 63.º da p.i.) chamar à colação, a título exemplificativo, um contrato de trabalho sem termo reduzido a escrito.

**14.15.** Face ao exposto, é, pois, de concluir que não se verificou a criação líquida de emprego alegada pela Requerente, não merecendo censura a decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa que constitui o objeto dos presentes autos.

## **II - Saneamento**

**15.** As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Não foram suscitadas exceções.

Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

## **III - Mérito**

### **III.1. Matéria de facto**

**16.** Factos provados

**16.1.** Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- A)** A Requerente apresentou, em 27 de maio de 2014, Declaração de Rendimentos de IRC – Modelo 22, referente ao exercício de 2013 (conforme Documento n.º 1 anexo ao pedido de pronuncia arbitral e que se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).
- B)** A Requerente apurou um lucro tributável no valor de € 1.060.227,36 (declarado no campo 778 do Quadro 07 da Declaração de IRC – Modelo 22) e uma coleta no valor de € 265.056,84 (declarada no Campo 351 do Quadro 10 da Declaração de IRC – Modelo 22) a que correspondeu um total de IRC a pagar no montante de € 77.747,07 (constante do Campo 367 do Quadro 10 da Declaração de IRC – Modelo 22) (vd., Documento n.º 1 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).
- C)** Em 25 de maio de 2016, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa, dirigida ao Diretor Distrital de Finanças de Lisboa, que recebeu o n.º ...2016..., contra erro na autoliquidação efetuada em sede de IRC referente ao exercício de 2013, por não declarar qualquer valor respeitante ao benefício fiscal decorrente da criação líquida de postos de trabalho, previsto no artigo 19.º do EBF (conforme Documento n.º 3 anexo ao pedido de pronuncia arbitral).
- D)** A Requerente na reclamação graciosa, identificada na alínea anterior, apurou, no exercício de 2013, um benefício fiscal à criação líquida de emprego para jovens e desempregados de longa duração no valor de € 32.792,14, montante que pretende inscrever no campo 401 do Quadro 04 do Anexo D da Declaração de IRC – Modelo 22, referente ao exercício de 2013, a título de majoração à criação de emprego, passando o lucro tributário da Requerente, após esta correção, para €1.027.435,23. O benefício fiscal à criação líquida de emprego para jovens e desempregados de longa duração, para o exercício de 2013, no valor de € 32.792,14 foi calculado pela Requerente considerando as criações líquidas de

postos de trabalho, desde o ano de 2008 até ao ano de 2013, identificando os colaboradores elegíveis para efeito do cálculo do benefício fiscal (conforme documento a fls. 22 a 25 do Processo Administrativo).

- E) A Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, através do ofício n.º..., de 07-03-2017, a fim de dar continuidade à análise da Reclamação Graciosa, identificada na alínea C), solicitou à ora Requerente: “1 - (...) cópias dos contratos de trabalho sem termo dos trabalhadores n.ºs 73, 92, 93, 105, 106, 110, 117 e 118 mencionados nos quadros anexos à reclamação com a designação Admissões/Elegibilidade/Sim. 2 – Relativamente aos trabalhadores n.ºs 105, 110 e 118, mencionados no quadro de cálculo do benefício fiscal, queira enviar cópias da primeira e das últimas declarações da segurança social relativas a 2013 onde constam os valores dos encargos suportados pela empresa.” (vd., fls.42 do Processo Administrativo).
- F) Em resposta ao ofício, identificado na alínea anterior, a Requerente, em 21 de março de 2017, apresentou requerimento e juntou dois documentos, a saber: (i) documentos de inscrição dos trabalhadores, elegíveis para o cálculo do benefício fiscal, junto do Instituto da Segurança Social, e bem assim, mapas de remunerações, mapas de quadro de pessoal e fichas individuais de cadastro; (ii) primeiras e últimas declarações da Segurança Social relativas a 2013 dos trabalhadores n.º s 105, 110 e 118 (vd., fls.45 a 97 do Processo Administrativo).
- G) A Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, em 26 de abril de 2017, notificou a Requerente para exercer, querendo, o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia sobre o projeto de decisão (vd., fls. 101 do Processo Administrativo).

- H) A Requerente exerceu, em 17 de maio de 2017, o seu direito de audiência prévia tendo juntado seis documentos alegadamente comprovativos da data de admissão nos quadros da A... dos colaboradores identificados com os n.ºs 93, 105, 106, 110, 117 e 118 (conforme fls.103 a 107 e fls. 113 a 149 do Processo Administrativo).
- I) Os trabalhadores elegíveis para efeito do cálculo do benefício fiscal, de acordo com o documento apresentado pela Requerente e identificado na alínea D), são:
- i) B..., trabalhador n.º 94, admissão na empresa, em 12-04-2010, por contrato de trabalho por tempo indeterminado, junto a fls. 33 do Processo Administrativo.
  - ii) C..., trabalhador n.º 93, admissão na empresa, em 04-01-2010, por contrato de trabalho por tempo indeterminado, conforme declaração assinada pela própria, em 11-05-2017, a afirmar a existência de contrato de trabalho sem termo – a tempo completo com a empresa, desde 04-01-2010, a fls. 113 do Processo Administrativo, e Extratos das Declarações de Remunerações emitidas pela Segurança Social, referentes ao mês de janeiro de 2010 (mês da admissão da trabalhadora na empresa cujo nome consta na listagem) e ao mês de dezembro de 2009 (mês imediatamente anterior à admissão da trabalhadora na empresa e cujo nome não consta da listagem), constantes de fls. 114 a 116 do Processo Administrativo.
  - iii) D..., trabalhador n.º 105, admissão na empresa, em 01-10-2010, por contrato de trabalho por tempo indeterminado, conforme declaração assinada pelo próprio, em 11-05-2017, a afirmar a existência de contrato de trabalho sem termo – a tempo completo com a empresa, desde 01-10-2010, a fls. 118 do Processo Administrativo, e Extratos das Declarações de Remunerações emitidas pela Segurança Social, referentes ao mês de outubro de 2010 (mês da admissão do trabalhador na empresa cujo nome

consta na listagem) e ao mês de setembro de 2010 (mês imediatamente anterior à admissão do trabalhador na empresa e cujo nome não consta da listagem), constantes de fls. 119 a 122 do Processo Administrativo.

- iv) E..., trabalhador n.º 106, admissão na empresa, em 02-11-2010, por contrato de trabalho por tempo indeterminado, conforme Comprovativo da Comunicação de Admissão de Trabalhadores emitido pela Segurança Social, em 02-11-2010, a fls. 123 do Processo Administrativo, e Extratos das Declarações de Remunerações emitidas pela Segurança Social, referentes ao mês de novembro de 2010 (mês da admissão do trabalhador na empresa cujo nome consta na listagem) e ao mês de outubro de 2010 (mês imediatamente anterior à admissão do trabalhador na empresa e cujo nome não consta da listagem), constantes de fls. 124 a 127 do Processo Administrativo.
- v) F..., trabalhador n.º 110, admissão na empresa em 01-10-2011, por contrato de trabalho por tempo indeterminado, conforme Comprovativo da Comunicação de Admissão de Trabalhadores emitido pela Segurança Social, em 30-09-2011, a fls. 129 do Processo Administrativo, e Extratos das Declarações de Remunerações emitidas pela Segurança Social, referentes ao mês de outubro de 2011 (mês da admissão do trabalhador na empresa cujo nome consta na listagem) e ao mês de setembro de 2010 (mês imediatamente anterior à admissão do trabalhador na empresa e cujo nome não consta da listagem), constantes de fls. 130 a 133 do Processo Administrativo.
- vi) G..., trabalhador n.º 118, admissão na empresa, em 01-12-2012, por contrato de trabalho por tempo indeterminado, conforme Comprovativo da Comunicação de Admissão de Trabalhadores emitido pela Segurança Social, em 30-11-2012, a fls. 142 do Processo Administrativo, e Extratos das Declarações de Remunerações emitidas pela Segurança Social,

referentes ao mês de dezembro de 2012 (mês da admissão do trabalhador na empresa cujo nome consta na listagem) e ao mês de novembro de 2012 (mês imediatamente anterior à admissão do trabalhador na empresa e cujo nome não consta da listagem), constantes de fls. 143 a 146 do Processo Administrativo.

*vii)* H..., trabalhador n.º 117, admissão na empresa, em 01-12-2012, conforme declaração assinada pela próprio, em 11-05-2017, a afirmar a existência de contrato de trabalho sem termo – a tempo completo com a empresa, desde 01-12-2012, a fls. 134 do Processo Administrativo, e Extratos das Declarações de Remunerações emitidas pela Segurança Social, referentes ao mês de dezembro de 2012 (mês da admissão do trabalhador na empresa cujo nome consta na listagem) e ao mês de novembro de 2012 (mês imediatamente anterior à admissão do trabalhador na empresa e cujo nome não consta da listagem), constantes de fls. 135 a 141 do Processo Administrativo.

**J)** Nos anos de 2008 e 2009 não foi apurada a criação líquida de emprego, nos termos do artigo 19.º da EBF, conforme a Autoridade Tributária e Aduaneira reconhece, a fls. 112 do Processo Administrativo, sem prejuízo de nas admissões aos quadros da empresa, apresentada pela Requerente, a fls. 22 a 25 do Processo Administrativo, estarem indicados, nos anos de 2008 e 2009, os seguintes trabalhadores elegíveis: *i)* I..., trabalhador n.º 73, admissão na empresa, conforme Extrato da Declaração de Remunerações emitida pela Segurança Social, referente ao mês de março de 2008, a fls. 51 do Processo Administrativo; *ii)* J..., trabalhador n.º 92, admissão na empresa, conforme Extrato da Declaração de Remunerações emitida pela Segurança Social, referente ao mês de julho de 2009, a fls. 53 do Processo Administrativo.

**K)** Por ofício da Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, de 6 de junho de 2017, a Requerente foi notificada do despacho, de 5 de

junho de 2017, do Chefe de Divisão da Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, proferido ao abrigo de Subdelegação de competências, a indeferir a reclamação graciosa, identificada na alínea C) (conforme fls. 149 a 153 do Processo Administrativo, documentos que se dão por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

**16.2.** Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

### **16.3.** Fundamentação da matéria de facto

Quanto à matéria de facto dada como provada a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação da prova documental junta aos autos, cuja autenticidade não foi colocada em causa, bem como na análise do processo administrativo remetido pela Requerida.

Os documentos apresentados pela Requerente (vd., n.º 16.1., alínea **D**) *i*), *ii*), *iii*), *iv*), *v*), *vi*), *vii*) e alínea **J**) *i*) e *ii*) *supra*) fazem prova idónea quanto à data de admissão dos trabalhadores e quanto ao tipo de vínculo laboral estabelecido. Assim sendo, atendendo à matéria em apreciação nos autos, o Tribunal considerou claramente irrelevante a audição da única testemunha arrolada pela Requerente, como oportunamente se decidiu (vd., n.º 10 *supra*).

## **III.2. Matéria de Direito**

**17.** A questão em causa nos presentes autos arbitrais consiste em saber se estão reunidos todos os pressupostos legais para a concessão do benefício fiscal inerente à criação de emprego, previsto no artigo 19.º do EBF. Mais concretamente, importa saber se a Requerente, através dos meios de prova apresentados, demonstra que os trabalhadores

elegíveis para o cálculo do referido benefício fiscal tinham um contrato de trabalho sem termo, apesar dos referidos contratos escritos não terem sido exibidos.

Cumpramos apreciar.

**17.1.** A Lei n.º 72/98, de 3 de novembro, criou o incentivo à criação de emprego para jovens, tendo aditado o artigo 48.º-A ao EBF, que sofreu diversas alterações ao longo tempo. As normas legais que relevam para o presente caso, são o n.º 1 do artigo 19.º do EBF que afirma *“Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de 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 respetivo montante, contabilizado como custo do exercício.”* (sublinhado nosso) <sup>1</sup>. E na alínea d) do n.º 2 do mesmo artigo afirma *“consideram-se: (...) «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 respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.”*.

**17.2.** O artigo 19.º do EBF cria um benefício fiscal que consiste, no âmbito do IRC, em contabilizar como custo de exercício, em 150% do respetivo montante, 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.

**17.3.** Da leitura da norma acima reproduzida resulta que estamos perante um benefício fiscal. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, do EBF, consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional. A este respeito concordamos inteiramente com CASALTA NABAIS quando afirma que não é de aceitar a natureza excepcional das normas jurídicas que preveem benefícios fiscais *“(...) já que, embora os benefícios fiscais sejam*

---

<sup>1</sup> Note-se que antes da republicação do EBF, operada pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de junho, a norma atrás referida constava do [artigo 17.º](#).

*despesas fiscais (que são pela sua própria natureza, despesas passivas) que integram uma disciplina jurídica derogatória da disciplina ordinária do respectivo imposto, reveladora dum regime mais favorável para o contribuinte do que o implicado no seu tratamento ordinário e expressão duma função promocional, eles constituem um instrumento normal de política económica e social do Estado social contemporâneo e não um instrumento excepcional à maneira do entendimento próprio do Estado liberal.”* (vd., *Direito Fiscal*, 10.<sup>a</sup> ed., Almedina, 2017, pp. 402). No entanto, importa sublinhar que a especificidade da situação jurídica que fundamenta a criação do benefício fiscal impõe ao intérprete especiais cuidados na preservação da *mens legis*. Efetivamente, quanto à interpretação das normas que estabelecem benefícios fiscais, de acordo com o disposto no artigo 10.º do EBF a integração analógica encontra-se vedada, sendo, porém admissível a interpretação extensiva.

**17.4.** A Requerida alega que não se verificam os pressupostos para o reconhecimento do direito ao benefício fiscal à criação de emprego, previsto no artigo 19.º do EBF, porque a Requerente não demonstrou que os trabalhadores elegíveis para o cálculo do referido benefício fiscal tinham um contrato de trabalho sem termo. Aliás, a Requerente não apresentou os contratos de trabalho sem prazo dos trabalhadores elegíveis para efeitos do cálculo do benefício fiscal, exceto num caso.

**17.5.** Relativamente aos demais pressupostos deste benefício fiscal, a Requerida não contesta a sua verificação. Assim, não põe em causa o cumprimento do disposto no n.º 5 do artigo 19.º do EBF, ou seja, que nenhum dos trabalhadores selecionados para o apuramento do benefício fiscal à criação líquida de emprego usufruiu, na esfera da Requerente, de qualquer outro benefício da mesma natureza ou de quaisquer incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas. Nem coloca reservas ao cumprimento disposto no n.º 6 do artigo 19.º do EBF, no sentido que nenhum dos trabalhadores selecionados para o cálculo do benefício em apreço foi considerado anteriormente para efeitos do cálculo do benefício fiscal à criação líquida de emprego na esfera da Requerente ou noutra entidade relacionada, nos termos do artigo 63.º do Código do IRC. De igual

---

modo, a Requerida não contesta que os trabalhadores considerados no cálculo do benefício fiscal não integram o agregado familiar da entidade patronal.

**17.6.** O conceito de “*contrato de trabalho por tempo indeterminado*”, que consta do n.º 1 do artigo 19.º do EBF, e os respetivos requisitos de forma não se encontram estabelecidos no referido diploma nem na demais legislação fiscal. Consequentemente, tendo presente o estabelecido no artigo 11.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, o interprete deve recorrer, no presente caso, ao disposto no Direito do trabalho sobre estas matérias.

**17.7.** Com efeito, no domínio do contrato de trabalho vigora o princípio da liberdade de forma, exceto nos casos em que a lei determina o contrário. Assim, por regra, não é exigível forma escrita para a celebração do contrato de trabalho. Nesse caso, a prova da existência do contrato de trabalho é feita através de prova testemunhal ou qualquer meio probatório, de acordo com o previsto respetivamente nos artigos 392.º e 376.º do Código Civil. (vd., Pedro Romano Martinez, *Direito do Trabalho*, Almedina, 8ª ed., 2017.)

**17.8.** Nos anos de 2008 e 2009 não foi apurada a criação líquida de emprego, nos termos do artigo 19.º do EBF, conforme a Requerida reconhece, a fls. 112 do Processo Administrativo, sem prejuízo de nas admissões aos quadros da empresa, apresentada pela Requerente a fls. 22 a 25 do Processo Administrativo, estarem indicados, nos anos de 2008 e 2009, dois trabalhadores elegíveis.

**17.9.** Para os anos de 2010, 2011 e 2012 os trabalhadores elegíveis, de acordo com o documento apresentado pela Requerente e identificado na alínea **D)** do n.º 16.1. *supra*, têm contratos por tempo indeterminado.

Relativamente a um trabalhador (n.º 94), a Requerente apresentou nos autos, a fls. 33 do Processo Administrativo, o contrato de trabalho sem prazo reduzido a forma escrita.

Para três trabalhadores (n.ºs 93, 105, 117), a Requerente juntou aos autos declarações assinadas pelos próprios a afirmar a existência de “*contrato de trabalho sem termo – a tempo completo*” com a empresa. Importa referir quanto à força probatória dos documentos assinados pelo autor, quando genuínos, fazem prova plena quanto às

declarações atribuídas ao seu autor (vd., artigos 374.º, n.º 1, e 376.º, n.º 1, do Código Civil).

Nos restantes três trabalhadores (n.ºs 106, 110, 118), a Requerente apresentou Comprovativos da Comunicação de Admissão de Trabalhadores emitidos pela Segurança Social.

Relativamente a todos os trabalhadores, a Requerente, para provar as datas de admissão, juntou aos autos Extratos das Declarações de Remunerações emitidas pela Segurança Social, referentes ao mês da admissão do trabalhador na empresa (cujo nome consta na listagem) e ao mês imediatamente anterior à admissão do trabalhador na empresa (cujo nome não consta da listagem).

**17.10.** Atendendo ao exposto, os documentos apresentados pela Requerente, descritos no n.º 16.1., alínea **I**) *i), ii), iii), iv), v), vi), vii)* e alínea **J**) *i) e ii) supra*, fazem prova idónea quanto ao tipo de vínculo laboral estabelecido, ou seja, contrato de trabalho por tempo indeterminado, e quanto à data de admissão dos trabalhadores (vd., n.º 16.3. *supra*).

Nestes termos, comprova-se a elegibilidade dos trabalhadores selecionados pela Requerente para o cálculo do benefício fiscal, previsto no artigo 19.º do EBF. Em consequência, deve ser considerado, na Declaração de Rendimentos de IRC da Requerente referente ao exercício de 2013 (inscrito no campo 401 do Quadro 04 do Anexo D), o benefício fiscal associado à criação líquida de emprego para jovens e desempregados de longa duração.

**18.** Cabe agora proceder à análise do pedido da Requerente, formulado no Pedido de Pronúncia Arbitral, para o pagamento de juros indemnizatórios.

Com fundamento no artigo 24.º, n.º 5, do RJAT tem-se entendido que é possível o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios em processos arbitrais.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, ter havido erro imputável aos

serviços do qual resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

A condição necessária para a atribuição dos juros indemnizatórios consiste na demonstração da existência de erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável aos serviços da Administração Fiscal.

Nas situações em que a prática do ato que define a dívida tributária cabe ao contribuinte, no caso dos presentes autos arbitrais, a apresentação pela Requerente da Declaração de Rendimentos de IRC – Modelo 22, o erro só passará a ser imputável à Administração Tributária após o indeferimento da pretensão apresentada pelo contribuinte, ou seja, a partir do momento em que, pela primeira vez, a Administração Tributária toma posição sobre a situação do contribuinte dispondo dos elementos necessários para proferir uma decisão com pressupostos corretos. (vd., Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, vol. I, 6.<sup>a</sup> ed., 2011, pp. 537).

Assim, nos presentes autos, o erro da Administração Tributária só ocorre com o indeferimento da reclamação graciosa, pelo que os juros indemnizatórios só começam a contar a partir dessa data.

#### **IV - Decisão**

Em face do exposto, o presente Tribunal decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando a anulação parcial do ato de autoliquidação de IRC, atrás identificado, com todos os efeitos legais daí decorrentes, e o consequente reembolso das verbas indevidamente pagas;
- b) Condenar a Requerida, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º do CPPT, no pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data da notificação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa.

#### **V - Valor do Processo**

Atendendo ao disposto nos artigos 32.º do CPTA, 306.º, n.º 2, do Código do Processo Civil e 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)*, do RJAT, e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) fixa-se o valor do processo em € 32.792,14 (trinta e dois mil setecentos e noventa e dois euros e catorze cêntimos).

#### **VI - Custas**

Custas a cargo da Requerida, no montante de € 1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da Tabela I do RCPAT, em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, bem como do disposto no artigo 4.º, n.º 4, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 23 de maio de 2018

O Árbitro

Olívio Mota Amador