

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 202/2018-T

Tema: IRC – Benefício fiscal – Criação líquida de postos de trabalho.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Pedro Miguel Bastos Rosado, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

I. Relatório

1. A..., **S.A.**, titular do número de identificação fiscal..., com sede social em..., n.º ...-..., ...-... Lisboa, doravante designada por Requerente, apresentou, em 20 de abril de 2018, pedido de pronúncia arbitral, tendo por objecto a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2017..., emitida em 28 de junho de 2017, bem como a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2017..., de 13 de dezembro de 2017, ambas associadas à compensação n.º 2017..., relativas ao período de tributação de 2013, sendo Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante designada por Requerida ou AT.

2. A pretensão do objeto do pedido de pronúncia arbitral consiste na declaração de ilegalidade e consequente anulação parcial da liquidação adicional de IRC n.º 2017..., na parte em que concretiza uma correção ao apuramento do lucro tributável declarado nesse exercício pela Requerente, relativamente à parte da majoração referente à criação de emprego cuja dedução não foi fiscalmente aceite, por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito.

3. Pede, ainda, a Requerente o reembolso das importâncias indevidamente pagas a título de IRC no valor total de Euro 14.503,87 (correspondente a Euro 13.119,87 de imposto e 1.384,23 de juros compensatórios), bem como proceder-se à anulação da compensação indevidamente efectuada, bem como a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 100º da LGT.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em 20 de abril de 2018, e posteriormente notificado à AT.

5. 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 a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou, em 27 de abril de 2018, o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, o qual comunicou a aceitação da designação dentro do prazo legal.

6. Em 14 de junho de 2018, as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo arguido qualquer impedimento.

7. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 4 de julho de 2018.

8. Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta e remeteu o “processo administrativo” (adiante designado apenas por PA).

9. Por despacho de 20 de outubro de 2018 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e determinou-se que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas.

10. No mesmo despacho de 20 de outubro de 2018, foi indicado o dia 4 de janeiro de 2019 para prolação da decisão arbitral.

11. A Requerente apresentou alegações, nas quais reiterou a posição assumidas na peça processual inicial.

12. Por despacho de 4 de janeiro de 2019, o Tribunal decidiu prorrogar o prazo para a prolação da decisão arbitral por um período de dois meses, indicando que a decisão arbitral seria emitida e notificada às partes até 4 de março de 2019.

II. Saneamento

1. 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.

2. 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).

3. O processo não enferma de nulidades.

4. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.

5. O Tribunal é competente.

III. Matéria de facto

1. Factos provados

Dão-se como provados os seguintes factos com potencial relevo para a decisão:

A) A Requerente é uma sociedade anónima que se dedica à “Auditoria de gestão e de sistemas de informação, consultoria de gestão e sistemas de informação, serviços de gestão de risco, consultoria económica e financeira; assessoria contabilística e fiscal, organização e processamento de contabilidade e outros processos administrativos e de negócio, seleção de pessoal consultoria em recursos humanos, consultoria em investimentos; elaboração de projetos de investimento; estudos económicos e de mercado, avaliação de empresas, avaliação de ativos imobiliários, avaliação de ativos incorpóreos, apoio a transações de empresas, conceção e execução de reestruturações empresariais, apoio na gestão de tesouraria e gestão financeira de empresas”;

B) Em sede de IRC, a Requerente é um sujeito passivo não isento, enquadrado no regime geral de determinação do lucro tributável;

C) A Requerente procede ao recrutamento de um número significativo de colaboradores, o que contribui para a criação de postos de trabalho, nos termos definidos pelo artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”).

D) Em 30 de maio de 2014, a Requerente submeteu a declaração de rendimentos de IRC Modelo 22, referente ao período de tributação de 2013 (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

E) Em 29 de maio de 2015, a Requerente submeteu a declaração de rendimentos de IRC Modelo 22 de substituição, referente ao período de tributação de 2013 (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

F) a Requerente deduziu no campo 774 do quadro 07 da respetiva Declaração, o valor de Euro 729.119,80.

G) Tal como resulta do Anexo D junto à mencionada Declaração, o valor total aí indicado corresponde à dedução proveniente:

i) da majoração à criação de emprego, ao abrigo do artigo 19.º do EBF, no valor de Euro 674.725,99; e

ii) das majorações aplicadas aos donativos previstos nos artigos 62.º e 62.º-A do EBF, no montante de Euro 54.393,81.

H) Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2016..., emitida em 20 de dezembro de 2016, foi determinada a realização de uma ação de inspeção interna à Requerente, de âmbito parcial, em sede de IRC, sobre o período de tributação de 2013 (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

I) No âmbito de tal procedimento inspetivo, foi a Requerente notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária a que supra se alude, através do Ofício n.º..., de 15 de maio de 2017 (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

II.4. Procedimentos realizados durante os atos de inspeção

II.4.1. Notificações e pedidos de esclarecimentos

A empresa deduziu no campo 774 (benefícios fiscais) do quadro 07 da DR de IRC modelo 22 de substituição do período de tributação de 2013, o valor de 729.119,80 €. (vide Anexo 1, pág. 4)

De acordo com o anexo D da mesma declaração, a dedução efetuada advém da majoração à criação e emprego (artigo 19.º do EBF), no valor de 674.725,99 €, e das majorações aplicadas aos donativos previstos nos artigos 62.º e 62.º-A do EBF, no montante de 54.393,81 €. (vide Anexo 1, pág. 10)

No dia 1 de Fevereiro de 2017, através do ofício n.º ...(carta registada com aviso de receção RD ... PT), foi o sujeito passivo notificado para remeter a estes serviços os seguintes esclarecimentos / elementos relativos ao valor declarado no campo 774 do quadro 07 da DR modelo 22 de substituição;

1. Balancete analítico antes e após apuramento de resultados do período de tributação de 2013;
2. Campo 774 do quadro 7 da DR de IRC modelo 22 de 2013 – Benefícios fiscais

2.1 Majoração à criação de emprego (artigo 19.º do EBF) – 674.725,99 €

- a) Cálculo da criação líquida de postos de trabalho no período de tributação de 2013;
- b) Cópia dos contratos de trabalho celebrados com os trabalhadores incluídos no âmbito da aplicação deste benefício;
- c) Montantes suportados pela entidade empregadora, com cada trabalhador, a título de remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade (vencimento ilíquido, incluindo subsídio de férias e de Natal, contribuições para a segurança social por conta da empresa, subsídio de refeição, outros encargos fixos que assumam a natureza de rendimentos do trabalho dependente segundo o disposto no artigo 2.º do CIRS);
- d) Extratos das contas onde se encontram lançados os respetivos montantes suportados pela entidade empregadora.

2.2 Majorações aplicadas aos donativos previstos nos artigos 62.º e 62.º-A do EBF – 54.393,81 €

- a) Extrato da conta onde se encontra contabilizados os donativos;
- b) Cópia dos documentos comprovativos os donativos efetuados às entidades donatárias.

NIF entidade donatária	Valor donativo
------------------------	----------------

...	10.000,00
...	560,67
...	67.231,80
...	100.000,00

A 20 de Fevereiro de 2017 foram rececionados, por correio eletrónico, os esclarecimentos solicitados (registos de entrada n.º 2017..., n.º 2017... e n.º 2017...).

Em Março e Abril do corrente ano, foram ainda pedidos esclarecimentos e elementos adicionais, via postal e correio eletrónico, relacionados com a criação de emprego, tendo os mesmos sido obtidos por correio eletrónico (registos de entrada n.º 2017..., n.º 2017... e n.º 2017...).

II.4.2. Análise documental

A) Sobre a majoração à criação de emprego

A empresa apresentou o mapa de cálculo da Criação Líquida de Postos de Trabalho (CLPT) no período de tributação de 2013, discriminando, por colaborador, a data de início Contrato Sem Termo (CST), a idade à data do CST, o valor da remuneração fixa anual, o montante anual das contribuições para a segurança social, os encargos majoráveis, o limite máximo de majoração e o respetivo valor deduzido. (vide Anexo 2, pág. 2)

Exibiu também um mapa com a identificação do NIF e nome dos colaboradores que integram o mapa de cálculo da CLPT. (vide Anexo 2, págs. 3 a 5)

A título exemplificativo foram apresentados 5 contratos de trabalho sem termo e respetivos recibos de vencimento do ano, bem como extratos de conta onde se encontram lançados os abonos e as contribuições para a segurança social de alguns trabalhadores.

Após análise a todos os elementos remetidos pelo sujeito passivo, verificou-se que a empresa deduziu indevidamente, no campo 774 do quadro 07 da DR modelo 22 de substituição, o valor de 75.599,65 €, por não ter respeitado, num caso, o limite máximo da idade prevista na alínea a) do n.º 2 do artigo 19.º do EBF, e noutros, os montantes a considerar tendo em conta o prazo de aplicação da majoração dos encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho definido no n.º 5 do mesmo artigo.

As irregularidades detetadas encontram-se descritas e quantificadas no capítulo III deste relatório.

B) Sobre a majoração aplicada aos donativos

A empresa apresentou os documentos comprovativos dos donativos efetuados às entidades donatárias no período de tributação de 2013, bem como o extrato da conta 6882000 *Donativos* onde os mesmos se encontram reconhecidos.

Da sua análise verificou-se que tais donativos foram concedidos sem quaisquer contrapartidas, com enquadramento legal nos n.ºs 3, 4 e 6 do artigo 62.º do EBF, respeitando os limites neles previstos.

.....

III – Descrição dos Factos e Fundamentos das Correções Meramente Aritméticas à Matéria Tributável / Imposto

Conforme mencionado no ponto II.4.1. deste relatório, o sujeito passivo deduziu no campo 774 (Benefícios fiscais) do quadro 07 da declaração de rendimentos do IRC modelo 22 de substituição, do período de tributação de 2013, o valor de 674.725,99€ referente à majoração de criação de emprego, prevista no artigo 19.º do EBF.

A fim de atestar a possibilidade da A... SA usufruir desse benefício fiscal, foram solicitados esclarecimentos e, a título exemplificativo, alguns documentos de suporte do valor deduzido.

Refira-se que de acordo com a informação obtida:

- No período de tributação de 2013 foi determinada uma criação líquida de 28 postos de trabalho (61 contratações elegíveis e 33 saídas de trabalhadores que na data da sua admissão foram considerados elegíveis),
- No mapa de cálculo da CLPT apenas constam as contratações elegíveis em 2013 correspondentes à criação líquida de postos de trabalho, e nenhum dos colaboradores que saiu nesse ano faz parte do referido mapa.

(vide Anexo 3, págs. 2 e 3)

Da análise aos elementos remetidos pela A... SA verificou-se que foram considerados 117 trabalhadores para efeitos de cálculo do benefício fiscal. (vide Anexo 2, pág. 2)

Em resultado dos testes de validação efetuados ao mapa de cálculo da CLPT apresentado pela empresa, foram detetadas as seguintes situações:

- Existência de um trabalhador que à data da assinatura do contrato tinha idade superior ao limite indicado na alínea a) do n.º 2 do artigo 19.º do EFB. Situação que a empresa assumi como lapso (vide Anexo 3, pág. 3)
- Quanto à majoração sobre os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho, em alguns casos a empresa não atendeu ao início e fim das condições de elegibilidade para efeitos de benefício fiscal.

Pois face ao disposto nos n.ºs 3 e 5 do artigo 19.º do EBF, o limite anual deve ser ajustado proporcionalmente ao n.º de meses em que se verificam as condições, sob pena de ser considerado um benefício fiscal superior ao que conta da lei. A mesma conclusão se extra da leitura da informação vinculativa relativa ao processo n.º 1498/2006, com despacho de 26.09.2006 do Diretor Geral¹, onde refere que *“o prazo de 5 anos a que se refere o n.º 3 do artigo 17.º do EBF pode refletir-se em 6 exercícios económicos, sempre que o início do contrato de trabalho não coincida com o início do exercício económico.”*

Face ao exposto, tendo por base os extratos contabilísticos dos trabalhadores em causa, procedeu-se aí recálculo para cada uma das situações anteriormente apontadas, obtendo-se um montante não aceite para efeitos fiscais de 75.59965€, conforme mapa que se anexa a este relatório. (vide Anexo 4, págs. a 47)

Salienta-se que os encargos suportados pela empresa a título de “remuneração fixa” (alínea c) do n.º 2 do artigo 19.º do EBF), compreenderam os montantes com os ordenados, subsídios de férias, subsídios de Natal e subsídios de refeição não isentos, dos colaboradores.

VIII – Propostas

Na análise realizada aos documentos que suportam o valor deduzido no campo 774 (benefícios fiscais) do quadro 07 da DR de IRC modelo 22 de substituição do período de tributação de 2013 (729.119,80€) foi verificada a irregularidade descrita e quantificada no capítulo III deste relatório com a seguinte repercussão no apuramento o lucro tributável declarado do sujeito passivo, desse período de tributação:

Descrição	Pto relatório	Valor
Lucro tributável declarado		23.404.552,35
Correcção proposta pela AT (majoração à criação de emprego)	III	75.599,65
Lucro tributável corrigido		23.480.152,00

J) Os Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”) propuseram correções à matéria tributável da Requerente, em sede de IRC, do exercício de 2013, no montante de Euro 75.599,65, considerando tal valor como não aceite para o cálculo da majoração à criação de emprego apurada nesse período (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

L) Notificada para o exercício do direito de audição sobre a proposta de correção supra descrita, a Requerente não exerceu o direito de audição dentro do prazo legalmente previsto para o efeito

M) A Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária, por via do Ofício n.º..., de 17 de junho de 2016 (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

N) A AT emitiu a correspondente demonstração de liquidação de IRC e de acerto de contas, referentes ao exercício de 2013, tendo as mesmas sido notificadas à Requerente, por via postal eletrónica em 15 de dezembro de 2017 (documentos n.ºs 1 e 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

O) Não tendo sido paga a importância liquidada até 22 de janeiro de 2018, foi pela AT instaurado, em 12 de fevereiro de 2018, o processo de execução n.º ...2018... (Cfr. documentos n.ºs 9 e 10 juntos pela Requerente em 24 de abril de 2018, cujo teores se dão como reproduzidos);

P) Em 29 de março de 2018, a Requerente procedeu ao pagamento da quantia exequenda e acrescido, no montante total de 27.013,16 Euro o que originou a extinção do processo de execução e o inerente pagamento integral do montante da liquidação de IRC, do ano de 2013 e juros compensatórios (Cfr. documentos n.ºs 9 e 10 juntos pela Requerente em 24 de abril de 2018, cujo teores se dão como reproduzidos);

Q) Em 20 de abril de 2018, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

R) A Requerente aceita a correção efetuada pela AT, no montante de Euro 6.790,00, relativamente ao valor da majoração relativa ao trabalhador B..., que à data da admissão tinha já 36 anos.

S) A Requerente não contesta os valores considerados como “não aceites” pela AT no cálculo da CLPT, relativos à majoração de trabalhadores cujo período de majoração do contrato de trabalho terminou a 31.08.2012 – correspondentes aos casos identificados sob a alínea f) da coluna “OBS” do Mapa resumo dos valores não aceites para efeitos fiscais, correspondente ao Anexo 4 do Relatório de Inspeção Tributária.

T) Do valor considerado como não aceite pela AT para o cálculo da majoração em questão – no montante total de Euro 75.599,65 -, a Requerente não impugna o valor de Euro 33.950,00, aceitando as correções efetuadas pela AT nesta sede.

2. Fundamentação da matéria de facto dada como provada

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo, cuja autenticidade não foi colocada em causa.

3. Factos não provados

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

IV. Matéria de Direito

1. Questão do benefício fiscal relativo à criação líquida de postos de trabalho – artº 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais

1.1 Posições das Partes

A Requerente defende, em suma:

- que “o foco do dissenso da Requerente reside na correção efetuada pela AT, em virtude do alegado incumprimento do *“início e fim das condições de elegibilidade para efeitos de benefício fiscal”*”.

- que “no entender da AT, a Requerente, nos casos em que as condições de elegibilidade não vigoraram durante todo o período de tributação, deveria ter ajustado o limite anual de majoração ao número de meses em que se verificaram as condições de elegibilidade”;

- que “Em suma, de acordo com os Serviços de Inspeção Tributária, a Requerente deveria ter aplicado o critério da “diarização” no cálculo da CLPT, o qual se infere dos cálculos efetuados pela AT”;

- que a AT refere no relatório que “o limite deve ser ajustado proporcionalmente ao número de meses em que se verificaram as condições”;

- que “partindo deste pressuposto, a AT corrigiu o valor da dedução a efetuar no Campo 774, no apuramento do lucro tributável do período de tributação de 2013, considerando, apenas como majoração à criação de emprego o valor de Euro 599.126,34 (correspondente à diferença entre o valor de Euro 674.725,99, apurado e deduzido pela Requerente, e o valor da correção efetuada pela AT, no montante de Euro 75.599,65)”;

- que “ao valor apurado quanto a esta majoração - Euro 674.725,99 – a AT deduziu a correção efetuada não só em consequência do incumprimento do limite indicado na alínea a) do n.º 2 e do n.º 5 do artigo 19.º do EBF (aceites pela Requerente), mas também do n.º 3 desse mesmo artigo – no valor de Euro 75.599,65 -, apurando, assim, uma majoração de apenas Euro 599.126,34”;

- que é por “não concordar com parte das correções efetuadas pela AT, diretamente relacionadas com o critério da “diarização” no cálculo da CLPT (mas que a AT descreveu como mensualização) que a Requerente vem aduzir o presente pedido de constituição e pronúncia de tribunal arbitral, entendendo ser ilegal a correção efetuada, à luz do disposto no artigo 19.º do EBF”;

- que “Da leitura do preceito legal supra citado extrai-se, portanto, que relativamente ao limite máximo de majoração aplicável ao benefício decorrente da criação de emprego, o legislador apenas estabelece como “teto” de montante de majoração anual o valor correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida”;

- que “sendo a retribuição mínima mensal garantida em vigor para o exercício de 2013 correspondente ao valor de Euro 485,00, por via do previsto no Decreto-Lei n.º 143/2010, de 31 de dezembro, o limite máximo legalmente previsto para a majoração anual em causa ascende tão-somente ao valor de Euro 6.790,00”;

- que “o entendimento plasmado na Informação Vinculativa (...) constitui um mero parecer técnico, não possuindo força de Lei, nem carácter vinculativo”;

- que “No que respeita à utilização de uma Informação Vinculativa, por parte da Direção de Finanças de Lisboa, como elemento fulcral para ancorar a sua decisão, importa notar que somente a AT se encontra vinculada “às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza”, conforme disposto no n.º 1 do artigo 68.º-A da LGT.”;

- que “o sistema jurídico português não considera as Informações Vinculativas emitidas pelas Autoridades Fiscais como uma fonte de direito, pelo que, face à inexistência de legislação que preveja a produção de efeitos jurídicos externos pelos presentes atos, o seu carácter vinculativo é meramente interno”;

- “Pelo que, não pode manifestamente a AT suportar a correção baseada com base num entendimento que carece de força de lei”;

- que não resulta “diretamente da previsão ínsita no artigo 19.º do EBF que o sujeito passivo deve ajustar o limite máximo da majoração, proporcionalmente, ao tempo de trabalho do colaborador”;

- que “referindo-se o n.º 3 do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais unicamente ao ”*montante máximo da majoração anual*”, não se vislumbra da letra da Lei de que forma pode a AT concluir que deva ser efetuado qualquer ajuste na majoração, seja, por exemplo, em função da duração efetiva dos contratos de trabalho ou, no caso em concreto, pela proporção da redução do período normal de trabalho.”;

- que “o limite do benefício fiscal é o que se aplica quando 50% das remunerações ultrapassam 14*RMNG, e é assim independentemente do número de meses que o colaborador prestou trabalho na empresa”;

- que “Nem a letra nem o espírito da lei pretenderam limitar a utilização do benefício pelo fato de o trabalhador não concorrer para ele nos 365 dias do ano.”;

- que “Não pode a AT por via da interpretação restritiva supra evidenciada pretender coartar à Requerente parte do benefício fiscal por si apurado, sem o mínimo de correspondência textual, teleológica ou histórica patente na lei, fundamentando a sua decisão numa informação vinculativa emitida pela própria AT e calculando a correção de forma inconsistente com essa fundamentação”;

- que deve “por via disso, ser anulada parte da correção ao valor do benefício apurado pela AT, no montante Euro 41.649,65 (correspondente a Euro 75.599,65 - Euro 33.950, relativa à parte da correção aceite pela Requerente)”.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende o seguinte, em suma:

- que “face ao disposto nos n.ºs 3 e 5 do artigo 19.º do EBF, o limite anual deve ser ajustado proporcionalmente ao n.º de meses em que se verificam as condições, sob pena de ser considerado um benefício fiscal superior ao que conta da lei”;

- que “A mesma conclusão se extrai da leitura da informação vinculativa relativa ao processo n.º 1498/2006, com despacho de 26.09.2006 do Diretor Geral1, onde refere que

“o prazo de 5 anos a que se refere o n.º 3 do artigo 17.º do EBF pode refletir-se em 6 exercícios económicos, sempre que o início do contrato de trabalho não coincida com o início do exercício económico.””;

- que “apenas a 2ª “situação” apreciada pelos SIT está controvertida nos presentes autos”;

- que” é certo que o entendimento constante daquela Informação Vinculativa, não vincula a Requerente, no entanto, a norma ali referida (n.º 5 do art.º 19.º do E.B.F.) é” oponível;

- que o entendimento da jurisprudência do CAAD anterior a 2014 “está ultrapassado”;

- que a decisão proferida no processo 628/2016-T, de 6/4/2017, (...) não transitou em julgado por ter sido interposto Recurso de Oposição;

- que “esta matéria já foi alvo de interpretação pelos Tribunais Superiores, no caso, pelo Tribunal Central Administrativo do Sul”;

- que “o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 12-06-2014, proferido no âmbito do processo n.º 07437/14, é muito claro sobre a interpretação a fazer da norma em apreço”, com a qual concorda;

- que “forçosamente se tem de concluir por acertada ter sido a actuação dos SIT na correcção efectuada e, por consequência como legal a liquidação adicional que daquela correcção resultou”;

- que “deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, por não provado, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação impugnados e absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido”.

1.2 Apreciação da questão suscitada pela Requerente

No artigo 19.º do EBF preceitua-se o seguinte:

“1 - 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 respectivo montante, contabilizado como custo do exercício.

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

a) 'Jovens' os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, 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;

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 9 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 única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC”.

Desde logo, concordamos com a Requerente que da leitura do preceito legal supra citado se extrai que relativamente ao limite máximo de majoração aplicável ao benefício decorrente da criação de emprego, o legislador apenas estabelece como “teto” de montante de majoração anual o valor correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.

Pelas partes foi citada a jurisprudência do CAAD e do Tribunal Central Administrativo Sul sobre esta matéria.

A AT não concorda com a jurisprudência do CAAD, considerando-a ultrapassada face à ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 12-06-2014, proferido no âmbito do processo n.º 07437/14, considerando que a decisão proferida no processo 628/2016-T, de 6/4/2017 não transitou em julgado por ter sido interposto Recurso de Oposição.

Neste momento, o Tribunal desconhece se foi ou não interposto Recurso de Oposição e se, tendo sido interposto, se foi proferido acórdão do STA que ponha em causa a interpretação da referida jurisprudência do CAAD.

A ser assim, após a análise cuidada dos factos e da questão de direito, entende o Tribunal que a correcta interpretação das normas em questão é a veiculada nas decisões arbitrais do CAAD.

Desde logo, veja-se o disposto na decisão arbitral proferida no processo n.º 662/2016-T, no âmbito do qual o Tribunal Arbitral decidiu que assiste razão ao contribuinte no sentido de afastar a tese da majoração proporcional à duração dos contratos de trabalho, com o argumento de que *“a única razão que, abstratamente, poderia explicar outras limitações da majoração, não expressamente previstas, seria a maximização das receitas fiscais, e essa razão não vale quando se está a interpretar normas que prevêm benefícios fiscais, que são justificadas por razões extrafiscais.”*

Também no mesmo sentido, veja-se a decisão arbitral proferida no processo n.º 212/2013-T que considerou ilegal o supra referido entendimento preconizado pela AT, referindo quanto à questão do ajustamento proporcional da majoração dos encargos nos casos de contratos que cessam durante o exercício que *“(…) não há qualquer suporte textual nem justificação razoável para estabelecer outros limites que não sejam os expressamente previstos à face de cada uma das redacções do n.º 2 do artigo 17.º do EBF”*.

Acrescentando-se, ainda, que “(...) neste caso, há reforçadas razões para dar relevância ao elemento textual, derivadas do facto de se estar perante um regime legal que foi várias vezes revisto e em que, por isso, se materializaram várias possibilidades de o legislador ter reformulado a expressão do seu pensamento, se tivesse constatado que tinha dito mais ou menos do que o que pretendia”.

Concluindo depois que “No pressuposto de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, como tem de se presumir, por imposição do artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil, a «majoração anual» de que fala o n.º 2 do artigo 17.º do EBF, na redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, reportar-se-á a anos civis, como se infere do facto de ser anual e ser calculada em função do valor do salário mínimo nacional, relativamente ao qual vigorava a regra da fixação anual, com referência a cada ano civil, como decorre do disposto nos artigos 9.º, n.º 1, e 12.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 69-A/87, de 9 de Fevereiro”.

Na mesma Decisão Arbitral n.º 212/2013-T refere-se que, especificamente, nesta questão “(...) não há qualquer suporte textual nem justificação razoável para estabelecer outros limites que não sejam os expressamente previstos à face de cada uma das redacções do n.º 2 do artigo 17.º do EBF”.

Salientando, igualmente, que “(...) o elemento racional ou teleológico também não aponta para uma interpretação que restrinja o alcance do benefício fiscal”.

E o Tribunal Arbitral concluiu que, “(...) nem se pode imaginar que o legislador, ao estabelecer a majoração para vigorar em anos civis, não tenha previsto a situação de os trabalhadores iniciarem os seus contratos fora da data do início do ano civil, pois, estatisticamente, num ano com 365 dias, será 364 vezes mais provável que isso suceda do que no preciso dia do início do ano. Por isso, também quanto a esta questão a Requerente tem razão, pelo que as decisões dos recursos hierárquicos enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito na interpretação do artigo 17.º, n.º 2, do

EBF, que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo”.

Resulta também da decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 628/2016-T, de 06 de abril de 2017, que *“No caso em apreço, inexistente na lei qualquer referência a que «o montante máximo da majoração anual» seja reduzido proporcionalmente ao período de vigência do contrato nos exercícios inicial e final do período de cinco anos de duração do benefício fiscal, nos casos em que o início do contrato de trabalho não coincida com o início do exercício”.*

Referindo-se, de igual modo, que *“(…) sendo de presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, como impõe o n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, a letra da lei conduz à conclusão de que não se pretendeu legislativamente que fosse apurada uma majoração proporcional ao período de vigência do contrato nos exercícios inicial e final.*

Assim, se é certo que a letra da lei é compatível com uma interpretação como a que aventa a Autoridade Tributária e Aduaneira com o alcance de a «majoração anual» se reportar a cada um dos cinco períodos de 365 (ou 366 dias) subsequentes ao início da vigência de cada contrato de trabalho elegível, também é certo que não é compatível com majorações mensais ou proporcionais ao número de dias ou de meses”.

Pelo exposto, sem necessidade de mais considerações e na senda da referida jurisprudência do CAAD, com a qual se concorda é de concluir, assim, que a interpretação do n.º 3 do artigo 19.º do EBF que decorre das regras interpretativas é a defendida pela Requerente.

Este vício justifica a anulação da liquidação impugnada, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que a liquidação de juros compensatórios é afectada pelo vício que afecta a liquidação de IRC.

Em face do exposto, e sem necessidade de maiores considerações, impõe-se concluir que a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2017..., emitida em 28 de junho de 2017, bem como a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2017..., de 13 de dezembro de 2017, ambas associadas à compensação n.º 2017..., relativas ao período de tributação de 2013, são ilegais, devendo ser parcialmente anuladas, na parte em que concretiza uma correção ao apuramento do lucro tributável declarado nesse exercício pela Requerente, relativamente à parte da majoração referente à criação de emprego cuja dedução não foi fiscalmente aceite, por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito.

2. Pedido de restituição da quantia paga e juros indemnizatórios

A Requerente formula pedido de restituição das quantias arrecadadas pela AT, bem como de pagamento de juros indemnizatórios, com referência expressa aos artigos 43º da LGT e 61º do CPPT.

A Requerida não põe em causa o pagamento do imposto, limitando-se a concluir que o pedido de pronúncia arbitral deverá ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e*

operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*» e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no*

Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Por outro lado, dependendo o direito a juros indemnizatórios de direito ao reembolso de quantias pagas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

Cumprido, assim, apreciar o pedido de reembolso dos montantes indevidamente pagos e de pagamento de juros indemnizatórios.

Pelo que se referiu, o pedido de pronúncia arbitral procede contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2017..., emitida em 28 de junho de 2017, bem como a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2017..., de 13 de dezembro de 2017, ambas associadas à compensação n.º 2017..., relativas ao período de tributação de 2013, no valor total de Euro 14.503,87, correspondente a Euro 13.119,87 de imposto e 1.384,23 de juros compensatórios.

Por isso, a Requerente tem o direito de ser reembolsado desta quantia, por força dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado»*.

Pelo exposto, procede o pedido de reembolso da quantia de Euro 14.503,87.

A ilegalidade desta liquidação imputável à AT, pois emitiu-a por sua iniciativa, com errada interpretação da lei.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, relativamente ao montante a reembolsar.

Os juros indemnizatórios serão pagos desde a data em que o Requerente efectuou o pagamento até ao integral pagamento do montante que deve ser reembolsado, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

V. Decisão

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o presente pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, anular parcialmente a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2017..., emitida em 28 de junho de 2017, bem como a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2017..., de 13 de dezembro de 2017, ambas associadas à compensação n.º 2017..., relativas ao período de tributação de 2013, na parte em que concretiza uma correção ao apuramento do lucro tributável declarado nesse exercício pela Requerente, relativamente à parte da majoração referente à criação de emprego cuja dedução não foi fiscalmente aceite, por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, no valor total de Euro 14.503,87, correspondente a Euro 13.119,87 de imposto e 1.384,23 de juros compensatórios, com a consequente restituição do referido valor;
- b) Julgar procedente o pedido na parte relativa ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da Requerente, em virtude do montante indevidamente pago, desde a data em que a Requerente efectuou o pagamento (29/03/2018) até ao integral pagamento do montante que deve ser reembolsado, à taxa legal supletiva.

VI. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do C.P.C., do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 14.503,87.

VII. Custas

De acordo com o previsto nos artigos 22.º, n.º 4, e 12.º, n.º 2, do RJAT, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em € 918,00, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 4 de março de 2019

O Árbitro,

Pedro Miguel Bastos Rosado