

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 249/2018-T

Tema: IRC – Benefícios fiscais: artigo 19.º do EBF (criação de emprego). Crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional: artigo 91.º do CIRC.

Decisão Arbitral

Os árbitros Conselheira Maria Fernanda Maçãs (árbitro presidente), Dr. Ricardo Rodrigues Pereira e Dra. Ana Teixeira de Sousa (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 15 de maio de 2018, a sociedade comercial **A..., S. A., NIPC...**, com sede na ..., ..., Lisboa (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.ºs 1, alínea *a*), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, com vista à pronúncia deste tribunal relativamente à:

- Declaração de ilegalidade e anulação parcial do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2018..., referente ao ano de 2013, do qual resulta um montante a pagar de € 229.755,24, das liquidações de juros compensatórios n.ºs 2018... e 2018..., no montante total de € 45.823,39 e da respetiva demonstração de acerto de contas, que apurou um montante total a pagar de € 427.126, 03; e

- Restituição dos montantes de imposto e de juros compensatórios indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data do pagamento até à data do seu integral reembolso.

A Requerente juntou 5 (cinco) documentos e arrolou 2 (duas) testemunhas, não tendo requerido a produção de quaisquer outros meios de prova.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. No essencial, a Requerente alega vício de violação de lei, por errónea interpretação e aplicação das normas constantes do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais e dos artigos 90.º, n.º 2, alínea *a*), e 91.º do Código do IRC e a consequente anulabilidade, na parte aplicável, da predita liquidação de IRC e respetivas Demonstração de Liquidação de Juros Compensatórios e Demonstração de Acerto de Contas.

2.1. Como resulta do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente faz assentar a impugnação dos atos tributários controvertidos, essencialmente, nos seguintes argumentos:

A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de empresas, tributadas segundo o RETGS, sendo que todas as correções promovidas na esfera da Requerente, enquanto sociedade dominante (que estão em causa neste processo), resultam exclusivamente (com exceção do apuramento da Derrama Municipal do Grupo) de correções efetuadas na esfera da empresa dominada “*B..., SA*”.

A Requerente contesta as correções efetuadas ao benefício fiscal de criação líquida de emprego, no valor de € 253.045,30.

Neste âmbito, a Requerente começa por manifestar o seu desacordo quanto à correção descrita no ponto III.1.1.3.2. do RIT, do qual resulta que a AT não aceita a dedução do benefício fiscal por entender que a Requerente “*majorou os encargos com jovens que, em períodos anteriores ao período em análise, beneficiaram de outros incentivos de apoio ao emprego, concretamente, do incentivo à contratação de jovens à procura do primeiro emprego*”.

O legislador não incluiu qualquer delimitação negativa para efeitos de aferição do benefício da criação líquida de postos de trabalho, relacionada com a cumulação do benefício com outros benefícios; ao invés, o n.º 5 do artigo 19.º do EBF prevê a impossibilidade de cumulação da majoração, em sede de IRC, com outros benefícios da mesma natureza para o mesmo colaborador.

Se o legislador tivesse querido excluir os referidos colaboradores da elegibilidade para efeitos de apuramento da criação líquida de postos de trabalho, tê-lo-ia feito expressamente, como fez nos n.ºs 4 e 6 do artigo 19.º do EBF.

A AT não questionou a aplicabilidade deste regime aos postos de trabalho em causa, mas apenas o cálculo da majoração do benefício em apreço.

Assim, não subsistem dúvidas que os colaboradores que usufruem de outros benefícios de incentivo à contratação são elegíveis para efeitos do cômputo da criação líquida de postos de trabalho.

O legislador refere claramente que a majoração prevista no n.º 1 do artigo 19.º do EBF não é cumulável com outros benefícios da mesma natureza, reportando-se por isso à aplicação ao mesmo tempo desses benefícios, porquanto a elegibilidade desses colaboradores para efeitos da aplicação do benefício em apreço não foi vedada.

Neste contexto e com referência ao exercício de 2013, para o mesmo trabalhador e posto de trabalho, a Requerente não cumula quaisquer benefícios da mesma natureza.

Em conclusão, neste conspecto, a Requerente propugna que a norma constante do n.º 5 do artigo 19.º do EBF não permite a cumulação da majoração dos encargos, prevista no benefício da criação de emprego, no mesmo período de aplicação de outros benefícios da mesma natureza, mas não delimita negativamente a possibilidade de aplicação do benefício fiscal da criação de emprego após o termo desses benefícios, dentro do remanescente período temporal previsto na lei.

Assim, a Requerente entende que as correções efetuadas pela AT, por referência ao período de tributação de 2013, em resultado da desconsideração do benefício da criação de emprego após aplicação da dispensa de contribuições para a Segurança Social, devem ser anuladas na totalidade, com o conseqüente reembolso dos montantes indevidamente pagos.

Por outro lado, ainda no mesmo âmbito, a Requerente contesta a correção descrita no ponto III.1.1.3.4. do RIT, do qual decorre que a AT não aceita a totalidade da dedução do benefício fiscal em apreço por entender estar associado a jovens que estavam a trabalhar a tempo parcial.

A Requerente entende que a lei não determina qualquer tipo de limitação à natureza dos contratos de trabalho, nem das horas mínimas de trabalho relevantes para efeitos da aplicação deste regime, para além das expressamente previstas no artigo 19.º do EBF; designadamente, não consagra qualquer regra que limite este benefício em função das horas diárias, semanais ou mensais desenvolvidas pelos colaboradores elegíveis para estes efeitos.

No mesmo âmbito, a Requerente impugna a correção a que alude o ponto III.1.1.3.5. do RIT, atinente à majoração com encargos associados a postos de trabalho de trabalhadores destacados que, embora mantivessem o vínculo laboral com a Requerente, as respetivas remunerações passaram a ser pagas por entidade terceira, relativamente aos quais a AT presume uma carga horária de trabalho semanal nula.

A AT procedeu a esta correção por concluir que no Relatório Único – obrigação acessória a que a Requerente está adstrita – não foi mencionado qualquer valor a título de remuneração associado aos trabalhadores que contribuem para o cálculo do benefício fiscal aqui objeto de correção; contudo, não se verifica um dos requisitos que obriga a tal evidenciação: as remunerações destes trabalhadores não são pagas pela Requerente.

Mas não é por não ter evidência do pagamento de remunerações aos colaboradores expatriados no Relatório Único ou por estes serem expatriados que não subsiste o vínculo laboral com a Requerente e que esta deixa de ter encargos com os postos de trabalho elegíveis, durante cinco anos, para efeitos do benefício fiscal previsto no artigo 19.º do EBF.

Assim, uma vez que tais postos de trabalho foram considerados como entradas elegíveis aquando da contratação dos respetivos trabalhadores, sendo este benefício fiscal válido durante cinco anos a contar da data da contratação sem termo, a Requerente tem legitimidade para deduzir os encargos suportados com tais postos de trabalho, em 50%, nos termos do disposto no artigo 19.º do EBF; tais encargos são respeitantes às contribuições para a Segurança Social entregues durante o exercício de 2013, em virtude dos contratos de trabalho perdurarem, apesar da situação de expatiação de tais colaboradores.

A Requerente, neste mesmo âmbito, contesta ainda a correção efetuada pela AT, vertida no ponto III.1.1.3.6. do RIT, como decorrência de esta ter entendido que a Requerente considerou, erradamente, como saídas não elegíveis empregados que se encontravam a beneficiar do incentivo à contratação de jovens à procura do primeiro emprego.

A Requerente entende que estas saídas não são elegíveis porque os correspondentes contratos de trabalho não foram considerados elegíveis em períodos anteriores para efeitos da criação de postos de trabalho; assim, se não foram considerados como entradas elegíveis

à data da constituição do posto de trabalho, não podem ser consideradas saídas para efeitos do mesmo regime.

Tratando-se de um benefício fiscal, o contribuinte pode ou não beneficiar do regime; se optou por não beneficiar relativamente a tais postos de trabalho, à data da sua constituição, não podem os mesmos postos de trabalho ser relevantes à data de cessão.

Ademais, a manter-se tal correção, então tais postos de trabalho (tal como todos os que a Requerente sempre expurgou em exercícios anteriores e no próprio exercício, por considerar não elegíveis) deveriam ter sido considerados como entradas relevantes nos respetivos exercícios, devendo recalcularem-se todo o benefício fiscal em causa, com efeitos retroativos; a AT, apesar de alertada para essa possibilidade, não quis encetar tal cálculo.

Por último, neste conspecto, a Requerente contesta a correção vertida no Ponto III.1.1.3.7. do RIT, atinente ao valor associado à criação de postos de trabalho relativamente a 14 trabalhadores que, no exercício de 2012, foram desconsiderados deste benefício.

A Requerente confirma que, com referência ao exercício de 2012, foi corrigido, relativamente à informação inicialmente plasmada na autoliquidação de IRC desse exercício, o número de postos de trabalho criados para o efeito; dessa correção resultou que, em 2012, a Requerente considerou, por excesso e por lapso, 14 postos de trabalho não elegíveis para efeitos do apuramento do benefício fiscal em apreço. Esta correção foi aceite pela Requerente e o correspondente imposto foi tempestivamente regularizado.

Neste contexto, a Requerente concorda com a correção ao exercício de 2013, mas apenas quanto aos postos de trabalho desconsiderados em 2012, ainda em vigor, e não a outros; ou seja, a AT está a corrigir no exercício de 2013 quaisquer 14 postos de trabalho e não aqueles que identificou em 2012 como sendo não elegíveis.

Assim, a Requerente não concorda com o valor apurado atinente às correções efetuadas no exercício de 2013, uma vez que a correção abrange postos de trabalho elegíveis e ainda em vigor para efeitos deste benefício fiscal no exercício de 2013; deste modo, a correção a efetuar em 2013 terá de ser restringida ao benefício associado aos postos de trabalho expurgados em 2012 e que ainda se mantêm em vigor em 2013, que ascendem a 9 (nove).

Noutra ordem de considerações, a Requerente impugna as seguintes correções efetuadas à dedução à coleta do crédito fiscal por dupla tributação internacional: (i) € 82.749,76 – retenções na fonte sofridas em 2013, referente a serviços faturados e tributados em 2011; e (ii) € 306.403,83 – retenções na fonte sofridas em 2013, referentes a serviços faturados e tributados em 2012.

A Requerente presta serviços de natureza diversa a clientes residentes e não residentes em território português, procedendo à respetiva faturação. Acontece que os seus clientes nem sempre procedem ao pagamento dos respetivos serviços no exercício em que os mesmos foram faturados.

Neste contexto, nos exercícios em que os rendimentos associados aos serviços prestados a entidades fiscalmente não residentes em território português são faturados, nem sempre são objeto de retenção na fonte no país da fonte, uma vez que a mesma apenas opera aquando do respetivo pagamento; por outro lado, parte de tais serviços são objeto de retenção na fonte no país de residência dos clientes da Requerente.

Desta forma, a Requerente procede à dedução à coleta da retenção na fonte efetuada pelos seus clientes, ao abrigo do disposto no artigo 91.º do Código do IRC, no exercício de pagamento dos respetivos serviços uma vez que é nesse período que a retenção é operada.

A Requerente não aceita a correção em causa – estribada no entendimento da AT de que a Requerente não tem direito de deduzir à coleta as retenções na fonte sofridas no estrangeiro em exercícios subsequentes àqueles em que os rendimentos foram tributados – porque o procedimento adotado não prejudica o Estado português e porque nunca poderia antecipar a dedução à coleta de uma potencial retenção na fonte, que poderia mesmo nunca vir a sofrer; com efeito, apenas no exercício em que sofre a retenção na fonte é que adquire o direito a beneficiar do crédito de imposto para efeitos de eliminação da dupla tributação internacional, pois até lá a dupla tributação não ocorreu.

Ademais, no respeitante a retenções na fonte sofridas em 2013, mas relativas a serviços prestados no ano de 2011, a Requerente já não está em condições de acionar qualquer mecanismo que reponha a sua situação tributária, pelo que a AT deveria ter-se absterido da correção em apreço ou ter promovido officiosamente a respetiva correção ao exercício de 2011 e procedido ao reembolso de IRC pago em excesso nesse mesmo exercício.

A Requerente termina peticionando o pagamento de juros indemnizatórios, uma vez que efetuou o pagamento dos sobreditos montantes de imposto e de juros compensatórios, a calcular desde a data do pagamento até ao efetivo e integral reembolso.

3. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação à AT, em 22 de maio de 2018.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea *a*) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea *a*) do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4.1. Em 5 de julho de 2018, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *b*) e *c*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4.2. Assim, em conformidade com o preceituado do artigo 11.º, n.º 1, na alínea *c*) do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 25 de julho de 2018.

5. No dia 1 de outubro de 2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

5.1. No essencial e também de forma breve, importa respigar os argumentos mais relevantes em que a Requerida alicerçou a sua Resposta:

No atinente às correções ao benefício fiscal previsto no artigo 19.º do EBF, uma resultou do facto de a *B...*, *S. A.* ter majorado encargos com jovens que, em períodos anteriores ao período em análise, beneficiaram de outros incentivos de apoio ao emprego (concretamente, do incentivo à contratação de jovens à procura do primeiro emprego), durante o período de vigência do benefício, violando o disposto no n.º 5 daquele artigo 19.º; ou seja, usufruiu do benefício à criação de emprego e dos incentivos e normas de apoio à criação de emprego, pelo que beneficiou, ainda que de forma repartida no tempo, de uma cumulação indevida de benefícios.

Perante a admissão de um colaborador e reunidas as condições previstas no n.º 1 do artigo 19.º do EBF, o sujeito passivo tem que escolher se opta pelo benefício fiscal ou por outro incentivo de apoio à criação de emprego; assim, se no período de 5 anos, a contar da vigência do contrato, o sujeito passivo usufruir de qualquer outro incentivo á criação de emprego, de prazo inferior a 5 anos, não pode beneficiar do disposto no artigo 19.º do EBF, após beneficiar de outro incentivo, pelo prazo remanescente.

A AT preconiza que o n.º 5 do artigo 19.º do EBF em nada se relaciona com o cômputo da criação líquida de postos de trabalho, pois esta é determinada pelas condições definidas nos n.ºs 1, 2, 4 e 6 do mesmo artigo; contudo, o n.º 5 impede a cumulação do benefício previsto neste artigo com outros de idêntica natureza durante o período de vigência do referido benefício. Segundo a AT, decorre da leitura do n.º 5 que a cumulação se verifica durante o período de vigência do benefício, ou seja, no horizonte temporal dos 5 anos e não apenas no período em que seja temporalmente coincidente.

Assim, em virtude da impossibilidade legal de cumulação prevista no n.º 5 do artigo 19.º do EBF, caso durante o período de vigência do benefício fiscal (5 anos a contar da criação do posto de trabalho) sejam concedidos a esse trabalhador ou posto de trabalho outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, não poderá o sujeito passivo aproveitar aquele benefício fiscal; daqui resulta que, caso a empresa beneficie de outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas que tenham associado um prazo inferior aos 5 anos, não poderá para aquele trabalhador ou posto de trabalho, mesmo que parcialmente, aproveitar pelo período remanescente do benefício fiscal consagrado no artigo 19.º do EBF.

Outra das correções ao benefício fiscal em apreço decorreu do facto de a *B...*, *S. A.* ter majorado encargos com jovens que, no período em análise, se encontravam a trabalhar a tempo parcial, não tendo ajustado o montante máximo de majoração anual por posto de trabalho, previsto no n.º 3 do artigo 19.º do EBF, na proporção da redução do período normal de trabalho efetivo.

Constitui entendimento da AT que, na contratação de trabalhadores a tempo parcial, o limite máximo da majoração anual, previsto no artigo 19.º do EBF, deve ser ajustado na proporção da redução do período normal de trabalho, por dois motivos: à luz do princípio da unidade do sistema jurídico, as regras definidoras do incentivo fiscal devem ser

interpretadas tendo em linha de conta os normativos que regulam os incentivos financeiros (concedidos pela Segurança Social) com idêntica finalidade e pressupostos semelhantes e que a este respeito acolheram a regra consagrada no artigo 185.º do Código do Trabalho; e o não ajustamento do montante da retribuição mínima mensal para efeitos do artigo 19.º do EBF redundaria num enviesamento do montante do benefício em favor da contratação de trabalhadores a tempo parcial em detrimento da contratação de trabalhadores a tempo completo, efeito que contraria os objetivos prosseguidos com a aplicação desta medida. Segundo a AT, não estamos perante integração analógica, mas apenas perante o sentido a dar ao n.º 3 do artigo 19.º do EBF – norma tributária que regula o limite máximo da majoração –, sendo uma situação de interpretação e aplicação da lei e não uma situação de integração analógica de lacunas.

A AT salienta, ainda, o facto de a *B..., S. A.* proceder a ajustamentos ao montante máximo de majoração anual por posto de trabalho, previsto no n.º 3 do artigo 19.º do EBF, na proporção do período de trabalho efetivamente realizado nesse ano, nos casos em que o empregado sai da empresa a meio do ano e ainda se encontra no período de 5 anos de vigência do benefício.

Outras das correções efetuadas neste conspecto resulta do facto de a *B..., S. A.* ter majorado encargos com jovens que, no período em análise, estavam expatriados e relativamente aos quais não foi apresentada qualquer prova sobre o número de horas trabalhadas, pelo que foi considerado que a carga horária semanal destes empregados é nula.

Uma outra correção decorre do facto de *B..., S. A.* ter considerado indevidamente que no exercício de 2013 houve criação líquida de 10 postos de trabalho, pois, nesse exercício, não houve criação líquida de postos de trabalho (o número de entradas elegíveis foi de 83, inferior ao número de saídas elegíveis corrigidas de 85).

A *B..., S. A.* considerou como saídas não elegíveis, no exercício em questão, 12 empregados que se encontravam, a beneficiar do incentivo à contratação de jovens à procura do primeiro emprego; segundo a AT, estas saídas são elegíveis porque à data da respetiva admissão estes empregados preenchiam as condições definidas no n.º 1 do artigo 19.º do EBF para terem acesso ao benefício fiscal em apreço.

Além disso, no direito de audição prévia exercido no âmbito do procedimento inspetivo ao Grupo empresarial de que a Requerente é sociedade dominante, esta aceitou a correção em análise.

Foi efetuada uma outra correção, no âmbito em apreço, resultante do facto de a B..., S. A. ter majorado em excesso 14 postos de trabalho na criação líquida de postos de trabalho de 2012, corrigida em procedimento inspetivo anterior, com reflexos no exercício de 2013, período que se encontra dentro do horizonte temporal da vigência do benefício fiscal.

A AT sustenta que esta majoração indevida de 14 postos de trabalho não tem que estar associada aos 14 postos de trabalho identificados em 2012, pois, em 2013, o que tem de ser corrigido é a majoração em excesso de 14 postos de trabalho criados em 2012.

5.2. A Requerida não requereu a produção de prova e procedeu à junção do processo administrativo (doravante, *PA*) aos autos.

6. Por despacho de 27 de outubro de 2018, foram as Partes notificadas da designação da data para a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e para a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente.

7. No dia 11 de dezembro de 2018, teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT – na qual foi tratado o que consta da respetiva ata que aqui se dá por inteiramente reproduzida, tendo a Requerente sido notificada para esclarecer a fórmula de cálculo do valor da ação indicado no pedido de pronúncia arbitral e para se pronunciar sobre a manutenção da pretensão vertida no ponto ii) do artigo 195.º do pedido de pronúncia arbitral; foi, então, fixado o dia 25 de março de 2019 como data limite para a prolação da decisão arbitral –, tendo-se, ainda, procedido à produção de prova testemunhal.

8. No dia 17 de dezembro de 2018, a Requerente apresentou um requerimento no qual:

(i) Esclareceu a forma de apuramento do valor atribuído à presente ação, o que, essencialmente, fez dizendo que *“aquele valor de € 394.302,51 corresponde ao montante do imposto e dos juros compensatórios contestados no âmbito do presente pedido, deduzido do valor das correções e correspondentes juros aceites, em face do impacto que as correções efetuadas pela AT – e das quais resultou imposto e juros a pagar no total de € 427.126,03 – tiveram no aludido Grupo”* de que a Requerente é a sociedade dominante;

(ii) Relativamente à peticionada anulação da correção indicada no ponto ii) do artigo 195.º do pedido de pronúncia arbitral, veio requerer “a redução do pedido nessa parte, isto é, por forma a retirar do âmbito da apreciação do Tribunal, e da decisão final a proferir, a correção respeitante ao Crédito de Imposto por Dupla Tributação Internacional, decorrente de rendimentos faturados e tributados no ano de 2012, no valor total de € 306.403,83, com as demais consequências legais.”

(iii) Na sequência dessa redução do pedido e por entender que “o próprio valor da utilidade económica do pedido terá também, e necessariamente, que ser reduzido”, propugnou que o valor da presente ação passe a ser de € 19.386,76, o qual resulta da redução proporcional do valor do pedido anteriormente apurado, tendo em consideração o montante de imposto e de juros compensatórios agora contestados.

9. Ambas as Partes apresentaram alegações escritas, nas quais reiteraram as posições anteriormente assumidas nos respetivos articulados.

II. SANEAMENTO

10. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cfr. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cfr. 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 processo não enferma de nulidades, não tendo sido invocadas quaisquer exceções que obstem ao conhecimento de mérito e de que cumpra conhecer.

*

§1. DA REDUÇÃO DO PEDIDO

11. A Requerente, com referência ao exercício de 2013, requereu a anulação das seguintes correções:

i) correção no valor de € 82.749,76, referente às retenções na fonte sofridas em 2013, mas referentes a rendimentos faturados e tributados em 2011, por violação dos princípios constitucionalmente consagrados de proporcionalidade e justiça tributária;

ii) correção no valor de € 306.403,83, referente às retenções na fonte sofridas em 2013, mas referentes a rendimentos faturados e tributados em 2012, por violação dos princípios constitucionalmente consagrados de proporcionalidade e justiça tributária, devendo em consequência vir a ser arquivado por inutilidade superveniente da lide o PRAT.

Consoante acima já se deixou dito, por meio de requerimento apresentado em 17 de dezembro de 2018, a Requerente veio requerer, no concernente à correção indicada em ii), *“a redução do pedido nessa parte, isto é, por forma a retirar do âmbito da apreciação do Tribunal, e da decisão final a proferir, a correção respeitante ao Crédito de Imposto por Dupla Tributação Internacional, decorrente de rendimentos faturados e tributados no ano de 2012, no valor total de € 306.403,83, com as demais consequências legais.”*

Cumprе apreciar.

12. O artigo 264.º do CPC (aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT) estatui que existindo acordo das partes, *“o pedido e a causa de pedir podem ser alterados ou ampliados em qualquer altura, em 1.ª ou 2.ª instância, salvo se a alteração ou ampliação perturbar inconvenientemente a instrução, discussão e julgamento do pleito”*.

Por seu turno, decorre do disposto no n.º 2 do artigo 265.º do CPC (aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT) que o *“autor pode, em qualquer altura, reduzir o pedido”*.

Assim, uma vez que nada obsta à Requerida redução do pedido, é a mesma deferida, nos exatos termos peticionados, com as legais consequências.

*

§2. DO VALOR DA CAUSA

13. Como igualmente acima já se frisou, na sequência da sobredita redução do pedido e por entender que *“o próprio valor da utilidade económica do pedido terá também, e necessariamente, que ser reduzido”*, a Requerente sustentou que o valor da presente ação passe a ser de € 19.386,76, o qual resulta da redução proporcional do valor

do pedido anteriormente apurado, tendo em consideração o montante de imposto e de juros compensatórios agora contestados.

Cumpra apreciar.

14. Na determinação do valor da causa deve atender-se ao momento em que a ação é proposta, exceto quando haja reconvenção ou intervenção principal, como decorre do disposto no artigo 299.º, n.º 1, do CPC (aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT).

Como flui do estatuído no artigo 259.º, n.º 1, do CPC (aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT), a instância inicia-se pela propositura da ação e esta considera-se proposta, intentada ou pendente logo que seja recebida na secretaria a respetiva petição inicial, ou seja, no caso do processo arbitral tributário, logo que seja recebida na secretaria do CAAD o pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Destarte, como afirma Jorge Lopes de Sousa (*Guia da Arbitragem Tributária*, revisto e atualizado, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2017, p. 153), “*são irrelevantes as modificações de valor que possam advir da revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada ou de desistência ou redução de pedidos.*”

Da mesma forma não implicarão alteração ao valor da causa, eventuais ampliações do pedido primitivo que se considerem admissíveis, por serem, desenvolvimento ou consequência do pedido primitivo (artigo 265.º, n.º 2, do CPC), como, por exemplo, aumento derivado de juros indemnizatórios ou de indemnização por garantia indevida.”

No caso concreto, foi indicado no pedido de pronúncia arbitral o montante de € 394.302,51 como sendo o valor da utilidade económica do pedido, o qual (como a Requerente explicitou no seu aludido requerimento de 17 de dezembro de 2018) “*corresponde ao montante do imposto e dos juros compensatórios contestados no âmbito do presente pedido, deduzido do valor das correções e correspondentes juros aceites, em face do impacto que as correções efetuadas pela AT – e das quais resultou imposto e juros a pagar no total de € 427.126,03 – tiveram no aludido Grupo*” de que a Requerente é a sociedade dominante.

Assim, o valor da causa é fixado em € 394.302,51, sendo indeferida a pretensão de alteração do mesmo deduzida pela Requerente.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

15. Consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma sociedade anónima de direito português que, no exercício de 2013, se encontrava abrangida pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), previsto nos artigos 69.º a 71.º do Código do IRC, como sociedade dominante de um grupo de sociedades. [cf. PA]

b) O dito grupo de sociedades sujeito a tributação pelo RETGS, no exercício de 2013, para além da Requerente, englobava as seguintes empresas [cf. PA]:

- B..., S. A., com o NIF...;
- C..., S. A., com o NIF...;
- D..., S. A., com o NIF...; e
- E...– SGPS, S. A., com o NIF... .

c) As empresas pertencentes ao mencionado grupo de sociedades adotam desde 01.06.2012 um período de tributação diferente do ano civil, iniciando-se a 1 de junho e terminando a 31 de maio de cada ano. [cf. PA]

d) A Requerente apresentou, em sede IRC e por referência ao exercício de 2013, as declarações Modelo 22 quer individual, quer do grupo, as quais apresentam os seguintes valores [cf. PA]:

Unidade de medida: euro

Ano	2013	
	2014 ...	2015- ...
N.º Identificação Declaração	Não Liquidável	Liquidável
Declaração		
Resultado líquido do período	-1.294.982,81	-
Lucro tributável / (Prejuízo para efeitos fiscais)	1.442.905,56	-
Soma algébrica dos Resultados Fiscais	-	3.745.521,80
Prejuízos fiscais deduzidos	-	0,00
Matéria coletável	-	3.745.521,80
Coleta	360.726,39	936.380,45
Dupla Tributação Internacional	47.296,09	477.311,62
Benefícios fiscais	71.637,03	270.249,82
Pagamento especial por conta	1.000,00	1.000,00
Total das deduções	119.933,12	748.561,44
IRC Liquidado	240.793,27	187.819,01
Retenções na fonte	2.120,61	2.145,64
Pagamentos por conta	667.722,00	667.722,00
IRC A PAGAR / (A RECUPERAR)	-429.049,34	-482.048,63
Derrama municipal	21.643,58	56.251,44
Derrama estadual	0,00	0,00
Pagamentos adicionais por conta	0,00	0,00
Tributações autónomas	61.068,97	424.048,21
Juros compensatórios	477,01	5.269,90
TOTAL A PAGAR / (A RECUPERAR)	-345.859,78	3.520,92

No Anexo D – Benefícios Fiscais da declaração do Grupo, a A... declarou no quadro 07 que os benefícios fiscais deduzidos à coleta integram o montante de € 197.370,79, no âmbito do SIFIDE e € 72.879,03 no âmbito do CFEI.

e) A B..., S. A. dedica-se à atividade de prestação de serviços profissionais de consultoria nas áreas de gestão, finanças, economia, contabilidade, recursos humanos e formação profissional, informática e sistemas de informação, *outsourcing*, *marketing*, administração, organização e assessoria no desenvolvimento, implementação e acompanhamento de estruturas empresariais, avaliação de negócios, empresas, bens móveis e imóveis, e atividades conexas com as anteriormente citadas. [cf. PA]

f) A coberto da Ordem de Serviço n.º OI2016..., emitida em 20.12.2016 e com despacho datado de 27.12.2016, a sociedade B..., S. A. foi sujeita a um procedimento de inspeção interno e de âmbito parcial, referente ao exercício de 2013, dirigido à análise do IRC e do IVA. [cf. PA]

g) Na sequência dessa ação inspetiva, foi elaborado o respetivo Relatório de Inspeção Tributária (RIT), que aqui se dá por inteiramente reproduzido, do qual importa aqui respigar os seguintes segmentos [cf. PA]:

“III.1. — IRC — IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS

III.1.1. Benefício fiscal com a criação de emprego

III.1.1.1. A B... procedeu à dedução no campo 774 — “Benefícios Fiscais” do quadro 07 da declaração de rendimentos IRC/Mod.22, do montante de € 1.187.084,91, para efeitos de apuramento do lucro tributável do período de 2013 (...).

De acordo com o Anexo D (Benefícios Fiscais) entregue em conjunto com a referida declaração, os benefícios fiscais deduzidos respeitam a 2013 Majoração à criação emprego (art. 19.º do EBF) € 1,060.619,19 (...)

A demonstração do apuramento da majoração à criação de emprego junta-se em Anexo 3, para o período de 2013 (...).

III.1.1.2. Dispõe o artigo 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), no seu número 1, que “Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC ..., 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.”

O número 2 do referido artigo define alguns conceitos para efeitos de aplicação deste artigo. Assim, a alínea a), define o conceito de “Jovens”; a alínea b), define o conceito de “Desempregados de longa duração”; a alínea c), define o conceito de “encargos” e a alínea d), define o conceito de “criação líquida de postos de trabalho”. Assim, constituem “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. 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 respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.”

De acordo com o número 3 do referido artigo, “O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.” Em 2013, a retribuição mínima mensal garantida foi de € 485,00, nos termos do Decreto-Lei n.º 143/2010, de 31 de dezembro. (...) Assim sendo, o montante máximo de majoração anual por posto de trabalho no período de 2013 ascende a € 6.790,00. (...)

Nos termos do número 5 do referido artigo, “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.”

O número 4 do referido artigo refere que “para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho, não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respetiva entidade patronal.”

Por fim, o número 6 do referido artigo refere que “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.”

III.1.1.3. Período de 2013

Da análise efetuada à demonstração do apuramento da majoração à criação de emprego para o período de 2013, que se juntou no referido Anexo 3, verificámos as seguintes situações:

III.1.1.3.1. A B... majorou os encargos com jovens que, no período em análise, se encontravam: a: beneficiar de outros incentivos de apoio ao emprego, concretamente, do incentivo à contratação de jovens à procura do primeiro emprego e de desempregados de longa duração, regulado pelo Decreto-Lei n.º 89/95, de 6 de maio.

Tal incentivo, à contratação de jovens à procura do primeiro emprego e de desempregados de longa duração, traduz-se na dispensa temporária do pagamento de contribuições para o regime geral de segurança social, na parte relativa à entidade empregadora.

Os empregados que beneficiaram deste incentivo de apoio ao emprego no período em análise encontram-se identificados no Anexo 5 e a majoração à criação de emprego relativa a estes empregados ascende ao montante de € 51.212,68.

De salientar que o Anexo 5 constitui um excerto do Anexo 3, que abrange apenas, como referimos, os empregados que no período em análise cumularam benefícios com outros incentivos de apoio ao emprego. (...)

III.1.1.3.2. A B... majorou os encargos com jovens que, em períodos anteriores ao período em análise, beneficiaram de outros incentivos de apoio ao emprego, concretamente, do incentivo à contratação de jovens à procura do primeiro emprego, durante o período de vigência do benefício.

Os empregados que beneficiaram deste incentivo de apoio ao emprego em períodos anteriores ao período em análise encontram-se identificados no Anexo 6 e a majoração à criação de emprego relativa a estes empregados ascende ao montante de € 114.695,54.

(...)

A B... confirmou que 32, dos 34 empregados acima indicados, beneficiaram do incentivo à contratação de jovens à procura do primeiro emprego em períodos anteriores ao período em análise. Apenas 2 desses empregados, (...) não beneficiaram do incentivo ao primeiro emprego. A majoração à criação de emprego relativa a estes 2 empregados ascende ao montante de € 1.692,85.

III.1.1.3.3. Relativamente às situações identificadas nos dois parágrafos anteriores temos a referir que:

Nos termos do número 5 do artigo 19.º do EBF, anteriormente citado, a majoração relativa à criação de emprego não é cumulável com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.

A Ficha Doutrinária relativa ao Processo n.º 1145/07, com despacho de 26/05/2008, do Substituto Legal do Diretor-Geral dos Impostos, a cujo entendimento a Administração Tributária se encontra vinculada, nos termos do número 1 do artigo 68-A da LGT e do artigo 55º do CPPT, dispõe no ponto 3. o seguinte:

“Analisados que foram outros benefícios fiscais e incentivos de apoio ao emprego, verifica-se que o benefício fiscal previsto no n.º 1 do artigo 17.º do EBF” não é cumulável, quando aplicado ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho, com os incentivos previstos nos seguintes diplomas, uma vez que contêm incentivos e normas de apoio à criação de emprego:

- *Decreto-Lei n.º 89/95, de 6 de maio;*
- *Decreto-Lei n.º 34/96, de 18 de abril;*
- *Despacho Conjunto n.º 561/2001, de 22 de junho;*
- *Lei n.º 53.º-A/2006, de 29 de dezembro, artigo 41.º;*
- *Estatuto dos Benefícios Fiscais, artigo 39.º-B.*

No entanto, este benefício do n.º 1 do artigo 17.º do EBF já é cumulável, uma vez que é um incentivo à formação profissional, com o previsto no Decreto-Lei n.º 51/99, de 20 de fevereiro.”

Ora, os incentivos e normas de apoio à criação de emprego previstos nos diplomas – Decreto-Lei n.º 89/95, de 6 de maio e Decreto-Lei n.º 34/96, de 18 de abril — elencados na Ficha Doutrinária atrás citada, respeitam ao incentivo à contratação de jovens à procura do B... cumulou no período em análise e em períodos anteriores ao período em análise com o benefício fiscal previsto no artigo 19.º do EBF.

A cumulação do benefício fiscal à criação de emprego previsto no artigo 19.º do EBF com o incentivo à contratação de jovens à procura do primeiro emprego e de desempregados de longa duração (que como vimos, se traduz na dispensa de pagamento de contribuições para a Segurança Social durante o máximo de 3 anos), quando aplicável ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho, contraria o disposto no número 5 do artigo 19.º do EBF.

Apenas durante o ano de 2010, no âmbito de medidas excepcionais de apoio ao emprego e contratação e por força do artigo 115.º da Lei do Orçamento de Estado (LOE) para 2010, o benefício fiscal à criação de emprego previsto no artigo 19.º do EBF foi cumulável com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas legais quando aplicáveis ao mesmo posto de trabalho.

Pelo que, por força da impossibilidade legal de acumulação prevista no número 5 do artigo 19.º do EBF, caso durante o período de vigência do benefício fiscal (5 anos a contar da criação do posto de trabalho) seja concedido a esse trabalhador ou posto de trabalho, outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas (como é o caso do benefício consagrado no Decreto-Lei n.º 89/95) não poderá o sujeito passivo aproveitar daquele benefício fiscal, Daqui resulta que, caso a empresa beneficie de outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas que tenham associado um prazo inferior aos cinco anos, não poderá para aquele trabalhador ou posto de trabalho, mesmo que parcialmente, aproveitar pelo período remanescente do benefício fiscal consagrado no artigo 19.º do EBF.

De facto, este padrão de comportamento denominado de “arrastamento” do benefício, em que o mesmo posto de trabalho criado usufrui inicialmente da isenção de contribuições sociais (durante os 36 meses legalmente permitidos) e subsequentemente do benefício fiscal à criação de emprego para o restante período de duração deste benefício (restantes 24 meses), não só corresponde a uma cumulação indevida dos dois benefícios para o mesmo posto de trabalho (ainda que repartida no tempo), como também, relativamente ao benefício fiscal à criação de emprego socorre-se de um facto gerador que ocorreu há 36 meses desconsiderando os requisitos expressos no artigo 19.º do EBF.

Com efeito, o vínculo contratual (contrato a tempo indeterminado) ocorreu há 36 meses e é por essa mesma data que se afere o correspondente saldo para determinar a criação líquida de postos de trabalho, requisito legitimador para a sua elegibilidade no benefício fiscal à criação de emprego previsto no artigo 19.º do EBF.

Ainda relativamente aos 2 empregados, (...), antes referidos, que a B... respondeu não beneficiarem do incentivo ao primeiro emprego, verifica-se que esta não fez prova de que tal não se verificou, o que seria possível, por exemplo, através das contribuições para a segurança social efetuadas pela entidade empregadora nos três anos subsequentes à admissão dos referidos empregados, o que (...) ocorreu em 05-07-2008 e (...) em 01-11-2008.

Refira-se que nos termos do artigo 74º da Lei Geral Tributária (LGT), o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem o invoque. Estando perante um benefício fiscal concedido ao contribuinte, é este que tem de provar que está em condições de dele beneficiar.

Também o artigo 7.º do EBF, na redação em vigor à data dos factos, dispõe que "Todas as pessoas, singulares ou coletivas, de direito público ou de direito privado, a quem sejam concedidos benefícios fiscais, automáticos ou dependentes de reconhecimento, ficam sujeitas a fiscalização da Autoridade Tributária e Aduaneira, da Direção Regional dos Assuntos Fiscais e das demais entidades competentes, para controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais respetivos e do cumprimento das obrigações impostas aos titulares do direito aos benefícios." Daqui resulta, que o sujeito passivo tem a obrigação de facultar todos os elementos necessários à verificação dos pressupostos para a Autoridade Tributária e Aduaneira proceder ao seu trabalho de fiscalização.

Pelo que a situação destes empregados não será atendida.

Face ao exposto, propõe-se uma correção no montante de € 165.908,22 [€ 165.908,22 = € 51.212,68 + € 114.695,54], à dedução operada pela B...no campo 774 — “Benefícios Fiscais” do quadro 07 da declaração de rendimentos IRC/Mod.22, nos termos do número 5 do artigo 19.º do EBF e da Ficha Doutrinária relativa ao Processo n.º 1145/07, com despacho de 26/05/2008, do Substituto Legal do Diretor-Geral dos Impostos, para efeitos de apuramento do lucro tributável do período de 2013.

III.1.1.3.4. A B... majorou os encargos com jovens que, no período em análise, se encontravam a trabalhar a tempo parcial, não tendo ajustado o montante máximo de majoração anual por posto de trabalho, previsto no número 3 do artigo 19.º do EBF, na proporção da redução do período normal de trabalho efetivo.

Os empregados que se encontravam a trabalhar a tempo parcial no período em análise encontram-se identificados no Anexo 8 e a majoração à criação de emprego relativa a estes empregados ascende ao montante de € 27.881,79.

O Anexo 8 constitui um excerto do Anexo 3, que abrange apenas, como referimos, os empregados que no período em análise trabalharam a tempo parcial. (...)

De acordo com o entendimento do Centro de Estudos Fiscais da AT sancionado em 7 de dezembro de 2010, pelo Subdiretor-geral dos Impostos, em substituição do Diretor-Geral (Processo n.º 48/2010), na contratação de trabalhadores a tempo parcial, o limite máximo da majoração anual, previsto no artigo 19.º do EBF, deve ser ajustado na proporção da redução do período normal de trabalho, por uma dupla ordem de razões:

- 1.ª, à luz do princípio da unidade do sistema jurídico, as regras definidoras do incentivo fiscal devem ser interpretadas tendo em linha de conta os normativos que regulam os incentivos financeiros (concedidos pela segurança social) com idêntica finalidade e pressupostos semelhantes (antes, a Lei n.º 103/991 agora a Portaria n.º 125/2010) e que a este respeito acolheram a regra consagrada no Código do Trabalho (Vd. Art. 185.º do CTI aprovado pela Lei n.º 99/2003, de 27/08);

- 2.ª, o não ajustamento do montante da retribuição mínima mensal para efeitos do artigo 19.º do EBF redundaria num enviesamento do montante do benefício em favor da contratação de trabalhadores a tempo parcial em detrimento da contratação de trabalhadores a tempo completo, efeito certamente, contraria os objetivos prosseguidos com a aplicação desta medida.

O montante máximo de majoração anual por posto de trabalho no período de 2013, como referimos anteriormente, ascende a € 6.790,00.

Após o ajustamento do limite máximo da majoração anual na proporção da redução do período normal de trabalho, para os empregados identificados no Anexo 8, a majoração à criação de emprego corrigida ascende ao montante de € 15.541,75.

Face ao exposto, propõe-se uma correção no montante de € 12.340,04 [€ 12.340,04 = € 27.881,79 - € 15.541,75], à dedução operada pela B... no campo 774 — "Benefícios Fiscais" do quadro 07 da declaração de rendimentos IRC/Mod.22, nos termos do número 3 do artigo 19.º do EBF e do entendimento do Centro de Estudos Fiscais da AT sancionado em 7 de dezembro de 2010, pelo Subdiretor-geral dos Impostos, em substituição do Diretor-Geral (Processo n.º 48/2010), para efeitos de apuramento do lucro tributável do período de 2013.

III.1.1.3.5. A B... majorou os encargos com jovens que, no período em análise, de acordo com as declarações da empresa, se encontravam expatriados.

Os empregados que se encontravam expatriados no período em análise encontram-se identificados no Anexo 9 e a majoração à criação de emprego relativa a estes empregados ascende ao montante de € 39.425, 13.

(...)

A B... respondeu que a carga horária semanal indicada é teórica e foi aplicada nos meses em que estes empregados estiveram a trabalhar em Portugal. Acrescentou que estes trabalhadores apenas geraram TSU e que não constam no Relatório único.

A regulamentação do Código do Trabalho criou uma obrigação única, a cargo dos empregadores, de prestação anual de informação sobre a atividade social da empresa, com conteúdo e prazo de apresentação regulados na Portaria n.º 55/2010, de 21 de janeiro e na Portaria n.º 108/2011, de 14 de março. O modelo do Relatório Único publicado na Portaria referida (n.º 55/2010) é constituído por 6 Anexos: o Anexo A refere-se ao quadro de pessoal; o Anexo B, ao fluxo de entrada e/ou saída de trabalhadores; o Anexo C, ao relatório

anual de formação contínua; o Anexo D, ao relatório anual das atividades do serviço de segurança e saúde; o Anexo E, as greves e o Anexo F a informação sobre prestadores de serviços. Existe também o Anexo O que trata de informação genérica da entidade.

No referido Anexo O, de acordo com as instruções de preenchimento do Relatório único, na rubrica "III — Pessoas ao serviço", ponto "2. Destacamento de Trabalhadores para o estrangeiro, ao longo do ano", sub-ponto "2.1. Número de trabalhadores destacados", deve aqui ser considerado o número de trabalhadores da entidade que se encontraram a trabalhar no estrangeiro, deslocados para um estabelecimento seu ou de outra entidade, em algum período do ano de referência do relatório sendo remunerados pela entidade de origem e mantendo com ela o vínculo laboral, sub-ponto "2.2. Número de deslocamentos", deve aqui ser considerado o número total de vezes em que os trabalhadores desta entidade se encontraram a trabalhar num estabelecimento seu ou de outra entidade, ao longo do ano de referência do relatório, sendo remunerados pela entidade de origem e mantendo com ela o vínculo laboral. O número de deslocamentos pode ser maior ou igual ao número de trabalhadores destacados.

No Anexo A — Quadro de Pessoal, na rubrica I — Unidade local (estabelecimento), sub-ponto "1. Número de pessoas ao serviço da unidade local em 31 de outubro», deve aqui ser indicado o número de pessoas ao serviço na unidade local em 31 de outubro do ano em referência do relatório considerando, nomeadamente, os trabalhadores por conta de outrem (TCO), os trabalhadores familiares não remunerados, o(s) empregador(es) quando exerça(m) funções na Empresa/Entidade (p.e. proprietário/sócio-gerente), membros ativos de cooperativas. Exclua apenas as pessoas ausentes há mais de um mês, relativamente à data de referência indicada (31 de outubro).

Tendo por base as instruções de preenchimento do Relatório único, na parte respeitante ao Anexo A e a resposta da B..., concluímos que os empregados em causa não constam do Relatório Único por estarem ausentes da empresa há mais de um mês, relativamente a 31 de outubro de 2013.

Por outro lado, das instruções de preenchimento do Relatório único, na parte respeitante ao Anexo O do Relatório Único, retiramos que os empregados destacados a trabalhar no estrangeiro, devem fazer parte integrante deste Relatório, se forem remunerados pela B... e mantiverem com esta um vínculo laboral. A empresa não remeteu qualquer informação a este respeito.

Na notificação solicita-se a prova da carga horária semanal dos empregados em análise. A B... não remete qualquer prova sobre o número de horas trabalhadas por estes empregados, sobre a entidade que processa o vencimento destes empregados, sobre a entidade que suporta os encargos destes empregados e sobretudo sobre qual o vínculo laboral que a B... tem com estes empregados. Quanto a este último ponto, refira-se que se a entidade não tem um vínculo laboral com estes empregados não tem direito ao benefício fiscal de que pretende ser beneficiária.

Mais uma vez, nos termos do artigo 74.º da LGT e do artigo 7.º do EBF, que antes referimos, o sujeito passivo tem a obrigação de facultar todos os elementos necessários à verificação dos pressupostos para a Autoridade Tributária e Aduaneira proceder ao seu trabalho de fiscalização.

Em face da ausência de prova das horas trabalhadas por estes empregados e de outros elementos de prova que nos permitam validar os pressupostos da concessão do benefício, iremos considerar que a carga horária semanal destes empregados é nula.

Face ao exposto, propõe-se uma correção no montante de € 39.425,135 à dedução operada pela B... no campo 774 — "Benefícios Fiscais" do quadro 07 da declaração de rendimentos IRC/Mod22, nos termos dos números 1 e 3 do artigo 19.º do EBF e do entendimento do Centro de Estudos Fiscais da AT sancionado em 7 de dezembro de 20101 pelo Subdiretor-geral dos Impostos, em substituição do Diretor-Geral (Processo n.º 48/2010), para efeitos de apuramento do lucro tributável do período de 2013.

III.1.1.3.6. Da análise efetuada à demonstração da criação líquida de postos de trabalho do período de 2013 que se junta em Anexo 11, (...), de acordo com a qual foram criados 10 postos de trabalho, a B... considerou como saídas não

elegíveis, deste período, empregados que se encontravam a beneficiar do incentivo à contratação de jovens à procura do primeiro emprego. Os 12 empregados em causa (...)

Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho, em conformidade com o disposto na alínea c) do número 2 do artigo 19.º do EBF, anteriormente citada, há que atender ao número 1 deste artigo. É no número 1 que se encontram definidas as condições de elegibilidade de acesso ao benefício. A cumulação com outros incentivos de apoio ao emprego não é uma condição de (não) elegibilidade de acesso ao benefício, mas a impossibilidade de majoração do benefício, durante o período em que se verifica a cumulação, nos termos do número 5 do referido artigo.

Posto isto, estas saídas são elegíveis porque à data da respetiva admissão, estes empregados preenchem as condições definidas no número 1 do referido artigo para terem acesso ao benefício.

Conclui-se pelo atrás referido que não houve criação líquida de postos de trabalho no período de 2013, uma vez que o número de entradas elegíveis foi de 83, inferior ao número de saídas elegíveis corrigidas de 85 (= 73 + 12).

Junta-se em Anexo 12, um excerto do Anexo 3, que integra os empregados selecionados para majoração no período de 2013. A majoração à criação de emprego relativa a estes empregados ascende ao montante de € 54.724,02.

Face ao exposto, propõe-se uma correção no montante de € 54.724,02, à dedução operada pela B... no campo 774 — "Benefícios Fiscais" do quadro 07 da declaração de rendimentos IRC/Mod.22, nos termos dos números 1 e 2 do artigo 19.º do EBF, para efeitos de apuramento do lucro tributável do período de 2013.

III.1.1.3.7. Da análise efetuada à demonstração da criação líquida de postos de trabalho do período de 2012, efetuada em cumprimento da Ordem de serviço n.º 012016..., emitida em 05-04-2016 e com despacho sancionado na mesma data, concluímos no ponto III.1.1.4. do Relatório Final respetivo, que a criação líquida de postos de trabalho no período de 2012 corrigida é de 80 postos de trabalho, ao invés de 94 postos de trabalho determinado pelo sujeito

passivo. Pelo que existe um excesso de 14 postos de trabalho, selecionados para majoração com referência ao período de 2012, que são indevidos.

Junta-se em Anexo 13, um excerto do Anexo 3, que integra os empregados que correspondem a 14 postos de trabalho em excesso, selecionados para majoração com referência ao período de 2012. A majoração à criação de emprego relativa a estes empregados ascende ao montante de € 91.116,25.

Face ao exposto, propõe-se uma correção no montante de € 91.116,25, à dedução operada pela B... no campo 774 — "Benefícios Fiscais" do quadro 07 da declaração de rendimentos IRC/Mod.22, nos termos dos números 1 e 2 do artigo 19.º do EBF para efeitos de apuramento do lucro tributável do período de 2013.

III.1.1.3.8. A B... para o empregado (...), considerou dois contratos de trabalho com direito a benefício. Junta-se em Anexo 14, o excerto do Anexo 3, que resume esta situação. A majoração à criação de emprego relativa à duplicação de contratos deste empregado ascende ao montante de € 1.256,01.

Dispõe o número 6 do artigo 19.º do EBF que "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."

Face ao exposto, propõe-se uma correção no montante de € 1.256,01, à dedução operada pela B... no campo 774 — "Benefícios Fiscais" do quadro 07 da declaração de rendimentos IRC/Mod.22, nos termos do número 6 do artigo 19.º do EBF, para efeitos de apuramento do lucro tributável do período de 2013.

III.1.1.3.9. Relativamente ao período de 2013, resume-se no quadro seguinte, a majoração à criação de emprego corrigida pelo exposto nos pontos anteriores:

Majoração à Criação de Emprego			2013
Majoração à Criação de Emprego			Inicial (a) 1.060.619,19
Correções			
Ponto III.1.1.3.1.	Cumulação de benefícios de apoio ao emprego no período em análise	Anexo 5	51.212,68
Ponto III.1.1.3.2.	Cumulação de benefícios de apoio ao emprego em períodos anteriores ao período em análise	Anexo 5	114.695,54
Ponto III.1.1.3.4.	Ajustamento do limite máximo anual por trabalho a tempo parcial	Anexo 8	12.340,04
Ponto III.1.1.3.5.	Ajustamento do limite máximo anual por carga horária semanal nula	Anexo 9	39.425,13
Ponto III.1.1.3.6.	Ausência de criação líquida de postos de trabalho em 2013	Anexo 12	54.724,02
Ponto III.1.1.3.7.	Excesso de 14 postos de trabalho na criação líquida de postos de trabalho em 2012	Anexo 13	91.116,25
Ponto III.1.1.3.8.	Duplicação de contratos de trabalho	Anexo 14	1.256,01
Total das Correções			(b) 364.769,67
Majoração à Criação de Emprego			Corrigido (c) = (a) - (b) 695.849,52

(...)

III.1.2. Dupla tributação jurídica Internacional

O artigo 91.º do Código do IRC, na redação em vigor até 31 de dezembro de 2013, estabelece no seu número 1 que a dedução correspondente à dupla tributação internacional é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde à menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- b) Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.

O número 2 do referido artigo dispõe que, quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

A partir de 1 de janeiro de 2014, com a redação dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro (Lei da Reforma do IRC), o artigo 91.º passou a ter a seguinte redação:

Artigo 91.º

Crédito de Imposto por dupla tributação jurídica internacional

1 — A dedução a que se refere a alínea a) do n.º 2 do artigo 90.º é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde à menor das seguintes importâncias:

a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;

b) Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, acrescidos da correção prevista no n.º 1 do artigo 68.º, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.

2 — Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

3 — A dedução prevista no n.º 1 determina-se por país considerando a totalidade dos rendimentos provenientes de cada país, com excesso dos rendimentos imputáveis a estabelecimento estável de entidades residentes situado fora do território português cuja dedução é calculada isoladamente.

4 — Sem prejuízo da limitação prevista no número anterior, sempre que não seja possível efetuar a dedução a que se refere o n.º 1, por insuficiência de coleta no período de tributação em que os rendimentos obtidos no estrangeiro foram incluídos na matéria coletável, o remanescente pode ser deduzido à coleta dos cinco períodos de tributação seguintes, com o limite previsto na alínea b) do n.º 1 que corresponder aos rendimentos obtidos no país em causa incluídos na matéria coletável e depois da dedução prevista nos números anteriores.

Do disposto anteriormente salientamos que, de acordo com o proémio do número 1 do artigo 91.º do Código do IRC, a dedução correspondente à dupla

tributação jurídica internacional (DTJI) é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro. .

De acordo com a Ficha Doutrinária relativa ao Processo n.º 3489/2005, com despacho de 15/10/2007, do Substituto Legal do Diretor-Geral dos Impostos, o direito à dedução do crédito de imposto por dupla tributação internacional, nasce no momento em que ocorre a inclusão do rendimento na base tributável, ou seja, no período em que os rendimentos obtidos fora do território nacional e os correspondentes custos suportados foram reconhecidos na contabilidade, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

Prossegue a referida Ficha Doutrinária, que ocorrendo o pagamento dos rendimentos e respetiva retenção da fonte em exercício diferente daquele em que os rendimentos são registados na base tributável:

- caso o pagamento seja efetuado ainda dentro do prazo de entrega da respetiva declaração de rendimentos: deve o crédito de imposto ter lugar na mesma;*
- caso contrário, deverá o sujeito passivo proceder à entrega de uma declaração de substituição (no prazo de 1 ano a contar do termo do prazo legal) ou reclamar graciosamente (quando este prazo for excedido) da autoliquidação dos exercícios a que os rendimentos dizem respeito.*

Do disposto anteriormente também salientamos que, de acordo com o número 2 do artigo 91.º do Código do IRC, quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

Desta forma, existindo Convenção e sendo esta aplicável opera o que vem determinado neste número.

O que significa, nomeadamente, que se não houver lugar a tributação no Estado da fonte em face do que dispõe a Convenção, também não pode haver lugar a crédito de imposto nos termos do número 1 do artigo 91.º do Código do IRC, por força do que dispõe o número 2.

III.1.2.1. Período de 2013

A B... procedeu à dedução à coleta, no campo 353 — "Dupla Tributação Jurídica Internacional (DTJI — artigo 91.º)" do Quadro 10 da declaração de rendimentos IRC/Mod.221 para efeitos de cálculo do imposto do período de 2013, do montante de € 298.169158. (...)

De acordo com esse apuramento o valor a deduzir seria de € 418.369\$81, enquanto o valor deduzido, como já referimos, foi de € 298.169,58, correspondente à coleta do exercício, em conformidade com o disposto nos números 2 e 9 do artigo 90.º do Código do IRC.

Procedemos à análise do Mapa de apuramento da DTJI deste período e verificámos que:

III.1.2.1.1. A B... apurou como valor a deduzir referente à DTJI de 2013 o montante de € 389.153,59, referente a rendimentos obtidos no estrangeiro em períodos anteriores, (...).

Estes rendimentos foram registados na contabilidade nos períodos fiscais de 2011, 2012 (5 meses) e 2012.

Como referimos anteriormente, a dedução correspondente à dupla tributação jurídica internacional é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro.

Ora, estes rendimentos foram registados na contabilidade em períodos anteriores e integraram a matéria coletável de períodos anteriores, pelo que o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional relativo a esses rendimentos não pode ser deduzido neste período, constituindo uma dedução indevida nos termos do número 1 do artigo 91.º do Código do IRC.

- caso o pagamento seja efetuado ainda dentro do prazo de entrega da respetiva declaração de rendimentos: deve o crédito de imposto ter lugar na mesma;

- caso contrário, deverá o sujeito passivo proceder à entrega de uma declaração de substituição (no prazo de 1 ano a contar do termo do prazo legal) ou reclamar graciosamente (quando este prazo for excedido) da autoliquidação dos exercícios a que os rendimentos dizem respeito.

Nos termos conjugados do número 1 do artigo 91.º com o número 1 do artigo 18.º (princípio da especialização dos exercícios) ambos do Código do IRC, e tendo em conta que a Administração Tributária, nos termos do número 1 do artigo 68.º-A da LGT e do artigo 55.º do CPPT, se encontra vinculada ao entendimento vertido nesta Ficha Doutrinária, propõe-se uma correção no montante de € 389.153,59 à dedução apurada pela B... referente à DTJI do período de 2013.

III.1.21.2. A B... apurou como valor a deduzir referente à DTJI de 2013 o montante de € 401,69, referente a rendimentos obtidos em Cabo Verde no período de 2013, (...).

Desde 15 de dezembro de 20001 que se encontra em vigor a Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) em matéria de impostos sobre o rendimento e prevenir a evasão fiscal celebrada entre a República Portuguesa e a República de Cabo Verde.

De acordo com o artigo 7.º (Lucros de empresas) da referida CDT, a competência para a tributação dos rendimentos de prestações de serviços obtidos pela B... neste território não pertence ao Estado da fonte (Cabo Verde) mas ao Estado da residência (Portugal).

Como referimos anteriormente, se não houver lugar a tributação no Estado da fonte em face do que dispõe a Convenção, também não pode haver lugar a crédito de imposto nos termos do número 1 do artigo 91.º do Código do IRC, por força do que dispõe o número 2.

Face ao exposto, propõe-se uma correção no montante de € 401,69 à dedução apurada pela B... referente à DTJI do período de 2013.

III.1.2.1.3. A B... apurou como valor a deduzir referente à DTJI de 2013 o montante de € 191,82, (...).

(...) a B... respondeu que o valor do imposto retido e deduzido refere-se aos honorários de Peritos em Processos Judiciais (...).

Da análise aos referidos documentos verificamos que respeitam a recebimento de honorários do perito (...) em processos judiciais, pagos pela IGFEJ — Instituto Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça, IP.. Relativamente ao

valor a deduzir de € 137,80, verificámos que respeita à F... e não à B... e reporta-se ao período fiscal de 2012. Quer neste valor a deduzir, quer no outro de € 54,02, a empresa não remeteu as faturas emitidas, justificativas do rendimento obtido. Quanto ao imposto retido, este imposto foi retido em Portugal.

Face ao exposto, não nos encontramos perante factos enquadráveis no artigo 91.º do Código do IRC, pelo que propõe-se uma correção no montante de € 191,82 à dedução apurada pela B... referente à DTJI do período de 2013.

III.1.2.1.4. Relativamente ao período de 2013, resume-se no quadro seguinte a dedução referente à DTJI corrigida pelo exposto nos pontos anteriores:

Dupla Tributação Jurídica Internacional (DTJI)		2013
Valor a deduzir por DTJI	Inicial	(a) 418.369,81
Correções		
Ponto III.1.2.1.1.	Artigo 91º, n.º 1 e artigo 18º, ambos do Código do IRC e Ficha Doutrinária relativa ao processo n.º 3489/2005, com despacho de 15-10-2007 do Substituto do Diretor-Geral dos Impostos	389.153,59
Ponto III.1.2.1.2.	Artigo 91º, n.º 2 do Código do IRC e CDT Portugal/Cabo Verde	401,69
Ponto III.1.2.1.3.	Artigo 91º do Código do IRC	191,82
Total das Correções		(b) 389.747,10
Valor a deduzir por DTJI	Corrigido	(c)= (a) - (b) 28.622,71

(...)

III.1.2.3. Por fim, resumem-se no quadro seguinte as correções ao cálculo do imposto referentes aos períodos de 2013 (...):

Mod. 22/IRC - Quadro 10 - Cálculo do Imposto		2013
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º) Declarada (Campo 353)	(a)	298.169,58
Correções Meramente Aritméticas		
Valor a deduzir por DTJI Inicial	(b)	418.369,81
Ponto III.1.2.1.4. Correções ao valor a deduzir a favor do Estado	(c)	389.747,10
Ponto III.1.2.2.2. Correções ao valor a deduzir a favor do Sujeito Passivo	(d)	101.052,57
Valor a deduzir por DTJI Corrigido	(e) = (b) - (c) + (d)	129.685,28
Total das Correções Meramente Aritméticas à dedução efetuada	(f) = (a) - (e)	168.484,30
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º) Corrigida (Campo 353)	(g) = (a) - (f)	129.685,28

(...)

III.3. Em conclusão

III.3.1. Em sede de IRC

III.3.1.1. Face ao exposto nos pontos anteriores, são as seguintes as correções ao Apuramento do Lucro Tributável nos períodos em análise:

Mod. 22/IRC - Quadro 07 - Apuramento do Lucro Tributável		2013
Lucro Tributável / (Prejuízo para Efeitos Fiscais) Declarado	(a)	1.192.678,33
Correções Meramente Aritméticas		
Ponto III.1.1. Dedução indevida da majoração relativa à criação de emprego (art.º 19.º do EBF)		364.769,67
Total das Correções Meramente Aritméticas	(b)	364.769,67
Lucro Tributável / (Prejuízo para Efeitos Fiscais) Corrigido	(c) = (a) + (b)	1.557.448,00
Prejuízos fiscais deduzidos	(d)	0,00
Matéria Coletável Corrigida	(e) = (c) - (d)	1.557.448,00

(...)

III.3.1.2. Face ao exposto nos pontos anteriores, são as seguintes as correções ao Apuramento do Imposto nos períodos em análise:

Mod. 22/IRC - Quadro 10 - Cálculo do Imposto		2013
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º) Declarada (Campo 353)	(a)	298.169,58
Correções Meramente Aritméticas		
Valor a deduzir por DTJI Inicial	(b)	418.369,81
Ponto III.1.2.1.4. Correções ao valor a deduzir a favor do Estado	(c)	389.747,10
Ponto III.1.2.2.2. Correções ao valor a deduzir a favor do Sujeito Passivo	(d)	101.062,57
Valor a deduzir por DTJI Corrigido	(e) = (b) - (c) + (d)	129.685,28
Total das Correções Meramente Aritméticas à dedução efetuada	(f) = (a) - (e)	168.484,30
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º) Corrigida (Campo 353)	(g) = (e) = (a) - (f)	129.685,28

(...)"

h) Como resulta do vertido no mencionado RIT, a B..., S. A. foi notificada do respetivo projeto de RIT, através do ofício n.º..., de 16.10.2017, conforme carta registada n.º RD...PT, rececionado em 17.10.2017 e para, querendo, exercer o direito de audição prévia, o que a B..., S. A. fez, tendo aduzido os seguintes argumentos que aqui importa reter, os quais foram objeto da apreciação que seguidamente também se refere [cf. PA]:

“IX.2. No âmbito do exercício do direito de audição prévia, o sujeito passivo expressou-se nos seguintes termos:

IX.2.1. Benefício fiscal com a criação de emprego:

IX.2.1.1. A B... aceita integralmente as correções propostas nos pontos III.1.1.3.1 e III.1.1.3.8. relativas ao exercício de 2013, no montante global de € 52.468,69 (...).

IX.2.1.2. A B... contesta integralmente as correções propostas nos pontos III.1.1.3.2. (relativas ao exercício de 2013) (...), no montante respetivo de € 114.695,54 (...).

Assenta a sua contestação essencialmente no facto da AT ter aceite o seu procedimento em períodos anteriores e de não o estar a aceitar para os exercícios em análise. Entende que o artigo 19.º do EBF só impede a cumulação deste benefício com outros benefícios da mesma natureza se esta for simultânea, isto é, se coincidir no mesmo momento do tempo.

Relativamente aos dois empregados, (...), junta documentos comprovativos das contribuições pagas à segurança social, justificando que estes empregados nunca beneficiaram de isenção de contribuições para a segurança social.

IX.2.1.3. A B... contesta integralmente as correções propostas nos pontos III.1.1.3.4. (relativas ao exercício de 2013) (...), no montante respetivo de € 12.340,04 e (...).

Declara que a AT não fundamenta a correção proposta e que se limitou a apresentar um entendimento do Centro de Estudos Fiscais da AT. Considera que a correção proposta não tem base legal e que as lacunas da lei não são suscetíveis de interpretação analógica.

IX.2.1.4. A B... contesta integralmente as correções propostas nos pontos III.1.1.3.5. (relativas ao exercício de 2013) (...), no montante respetivo de € 39.425,13 (...).

Declara que a AT não fundamenta a correção proposta e que se limitou a concluir que pelo facto dos empregados não constarem do Relatório Único não são elegíveis para efeitos deste benefício e por esse efeito presumem uma carga horária de trabalho semanal nula Acrescenta que as remunerações destes empregados não são pagas por si, mas que estes empregados mantêm consigo um vínculo laboral e que por isso se mantém a continuidade da aplicação do benefício. Junta documentos comprovativos da manutenção do vínculo laboral com esses empregados.

IX.2.1.5. A B... contesta totalmente as correções propostas nos pontos III.1.1.3.6. (relativas ao exercício de 2013) (...), no montante respetivo de € 54.724,02 (...).

Considera que as saídas destes empregados não são elegíveis para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho de 2013 porque não foram considerados elegíveis em períodos anteriores para efeitos de criação de postos de trabalho, por tais empregados se encontrarem a beneficiar de outros incentivos de apoio ao emprego. No entanto, a manter-se esta correção, tais postos de trabalho devem ser considerados pela AT como entradas

relevantes nos respetivos exercícios, devendo refazer-se todo o benefício fiscal em causa.

IX.2.1.6. A B... contesta parcialmente as correções propostas nos pontos III.1.1.3.7. (relativas ao exercício de 2013) (...), no montante respetivo de € 91.116,25 (...), aceitando para esses exercícios o montante respetivo de € 57.166,25 (...).

Dos 14 postos de trabalho considerados em excesso para efeitos de apuramento da criação líquida de postos de trabalho de 2012, em resultado de procedimento inspetivo a esse exercício, apenas aceita a correção do benefício para aqueles empregados que foram associados a esse excesso no referido procedimento inspetivo e que se encontram ao serviço da empresa nos exercícios de 2013 (...), ou seja, 9 postos de trabalho em 2013 (...). Junta documentos comprovativos da saída desses empregados dos quadros da empresa e os mapas de apuramento que justificam os montantes aceites.

IX.2.2. Dupla tributação jurídica internacional

IX.2.2.1. Período de 2013

IX.2.2.1.1. A B... contesta a correção de € 389.153,59 proposta no ponto III.1.2.1.1. do Projeto de Correções por entender que a dedução à coleta por DTJI deverá ocorrer no exercício em que rendimentos são pagos e em que sofre a respetiva retenção na fonte.

Na parte da correção que diz respeito a retenções na fonte sofridas em 2013, mas relativas a rendimentos registados na base tributável de exercícios anteriores, no caso concreto de 2011, no montante de € 82.749,76, não está nesta data em condições de acionar qualquer mecanismo que reponha a sua situação tributária, pelo que deverá a AT abster-se de fazer esta correção.

Na parte da correção que diz respeito a retenções na fonte sofridas em 2013, mas relativas a rendimentos registados na base tributável de exercícios anteriores, no caso concreto de 2012 (5 meses) e 2012, no montante de € 306.403,83 já solicitou à AT a reposição da sua capacidade contributiva através de um Pedido de Revisão de Ato Tributário (PRAT) para esses períodos, sem que houvesse qualquer decisão. Entende que a AT tem a

obrigação de diferir o referido pedido na data da emissão do relatório final de inspeção.

No entanto, se a correção se mantiver, a AT deverá aceitar com referência ao exercício de 2013, as retenções sofridas no exercício de 2014, cujos rendimentos se encontram registados na base tributável do exercício de 2013 no montante de € 101.062,57.

IX.2.2.1.2. A B... aceita as correções de € 401,69 e € 191,82, propostas nos pontos III.1.2.1.2. e III.1.2.1.3. do Projeto de Correções, por não ter quaisquer fundamentos para as contestar.

(...)

IX.3. Em resposta ao direito de audição, resumido nos pontos anteriores, temos a referir o seguinte:

IX.3.1. Benefício fiscal com a criação de emprego

IX.3.3.1. A B... contesta integralmente as correções propostas nos pontos III.1.1.3.2. (relativas ao exercício de 2013) (...), no montante respetivo de € 114.695,54 (...).

O n.º 5 do art. 19.º do EBF impede a cumulação do benefício fiscal à criação de emprego, previsto nesse dispositivo, com outros de idêntica natureza. Perante a admissão de um funcionário, e reunidas as condições previstas no n.º 1, do art. 19.º do EBF, o sujeito passivo tem que escolher se opta pelo benefício fiscal ou por outro incentivo de apoio à criação de emprego.

Apesar de o entendimento da AT, em procedimentos anteriores, ter sido, aceitar a cumulação do benefício previsto no art. 19.º do EBF, com outros de idêntica natureza, desde que em momentos diferentes, ou seja não se permitia apenas a cumulação em simultâneo, após melhor análise ao normativo anteriormente citado, concluiu-se pelo impedimento de cumulação de benefícios à criação de emprego, ainda que a mesma não seja temporalmente coincidente.

Se no período de 5 anos, a contar da vigência do contrato, o sujeito passivo usufruir de qualquer outro incentivo à criação de emprego, de prazo inferior a 5 anos, não pode beneficiar do disposto no art. 19.º do EBF, após beneficiar de

outro incentivo, pelo prazo remanescente. E conforme ficou demonstrado em sede de projeto de relatório, apesar de não existir simultaneidade temporal, a verdade é que, para o mesmo posto de trabalho, a B... usufruiu do benefício à criação de emprego, e dos incentivos e normas de apoio à criação de emprego previstos nos diplomas — Decreto-Lei n.º 89/95, de 6 de maio e Decreto-Lei n.º 34/96, de 18 de abril. Beneficiou ainda, que, de forma repartida no tempo, de uma acumulação indevida de benefícios.

Relativamente aos funcionários, (...), tendo em atenção, que o sujeito passivo fez prova em direito de audição, do pagamento de contribuições para a segurança social entre 2008 e 2011 aceita-se a pretensão do sujeito passivo, com a conseqüente aceitação da majoração de € 1.692,85.

IX.3.3.2. A B... contesta integralmente as correções propostas nos pontos III.1.1.3.4. (relativas ao exercício de 2013) (...), no montante respetivo de € 12.340,04 (...).

O sujeito passivo começa por argumentar com falta de fundamentação, argumento com o qual não podemos concordar, a correção proposta está devidamente fundamentada, cumprindo com os requisitos da fundamentação previstos no art. 77.º da LGT. Constam do projeto de relatório as razões de facto e de direito que motivaram a correção.

Afirmam que a AT se limitou a apresentar um entendimento do CEF. Refira-se a este propósito, que a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias (vide art. 68.º-A da LGT), pelo que o recurso a um entendimento do CEF para interpretação do normativo anteriormente citado é perfeitamente legítimo. Estamos perante um entendimento do Centro de Estudos Fiscais sancionado em 7 de dezembro de 2010, pelo Subdiretor-geral dos Impostos, em substituição do Diretor-Geral (Processo 48/2010).

Não está em causa o princípio da legalidade, previsto no art. 103.º da CRP e no art. 8.º da LGT, a AT agiu em respeito a este princípio, a correção tem por

base a norma que prevê a atribuição de um benefício fiscal à criação de emprego, mais concretamente o disposto no n.º 3, do art. 19.º do EBE. Há suporte legal para a correção.

Também não estamos perante integração analógica de lacunas resultantes de normas tributárias (n.º 4 do art. 11.º da LGT). A norma tributária que regula o limite máximo de majoração é o n.º 3, do art. 19.º do EBF, conforme já foi referido. Não estamos perante integração analógica, mas perante o sentido a dar ao n.º 5 do art. 19.º do EBF, é uma situação de interpretação e aplicação da lei e não uma situação de integração analógica de lacunas.

Dispõe o n.º 2 do art. 11.º da LGT "sempre que nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente de lei."

O n.º 3, do art. 19.º do EBF prevê o limite máximo anual para a majoração encargos com a criação líquida de postos de trabalho, "O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida".

Estando em causa um benefício ao emprego e tendo em conta o princípio da unidade jurídica, a AT socorreu-se de conceitos previstos no código do trabalho, e de normativos que regulamentam benefícios de idêntica natureza (Portaria 25/2010).

De acordo com o n.º 4 do art. 185.º do Código do Trabalho (Lei 99/2003, de 27 de agosto), o trabalhador a tempo parcial tem direito à retribuição base prevista na lei ou na regulamentação coletiva, ou, caso seja mais favorável, à auferida por trabalhadores a tempo completo numa situação comparável, em proporção do respetivo período normal de trabalho. A redação do art. 185.º do CDT remete para o ajustamento da retribuição e outras prestações, em proporção do respetivo período normal de trabalho. .

Também o n.º 5 da Portaria n.º 125/2010 de 1/03, que prevê medidas excecionais de apoio à contratação, para o ano de 2010, preconiza a redução

das benefícios na exata proporção da redução do período normal de trabalho, nas situações de contratação a tempo parcial.

Conclui-se do anteriormente exposto, estar a correção devidamente fundamentada. A correção assenta na interpretação do n.º 3, do art. 19.º do EBF. A interpretação foi realizada tendo em conta o princípio da unidade do sistema jurídico e está vertida no Entendimento do Centro de Estudos Fiscais sancionado em 7 de dezembro de 2010, pelo Subdiretor-geral dos Impostos, em substituição do Diretor-Geral (Processo 48/2010).

IX.3.3.3. A B... contesta integralmente as correções propostas nos pontos III.1.1.3.5. (relativas ao exercício de 2013) (...), no montante respetivo de € 39.425,13 (...).

Mais uma vez, o sujeito passivo invoca falta de fundamentação. Contrariamente ao afirmado, a AT não se limitou a concluir, pelo facto de os empregados expatriados não constarem do relatório único, que os mesmos não são elegíveis. O relatório único foi solicitado para aferir a carga horária semanal de cada empregado, informação indispensável para o cálculo do limite anual da majoração previsto no n.º 3, do art. 19.º do EBF, pelas razões constantes do ponto anterior.

Apesar do sujeito passivo fazer prova em direito de audição da manutenção de um vínculo laboral com os empregados expatriados, não trás ao processo elementos que permitam aferir o número de horas de trabalho semanal, que era o que se pretendia. Por este motivo, mantêm-se as correções propostas em sede de Projeto de Correções.

IX.3.3.4. A B... contesta totalmente as correções propostas nos pontos III.1.1.3.6. (relativas ao exercício de 2013) (...), no montante respetivo de € 54.724,02 (...).

Tal como explicado no Projeto de Correções, para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho, nos termos do disposto na alínea d) do número 2 do artigo 1.º do EBF, anteriormente citada, há que atender ao número 1 deste artigo. É no número 1 que se encontram definidas as condições de elegibilidade de acesso ao benefício. A cumulação com outros incentivos de

apoio ao emprego, não é uma condição de (não) elegibilidade de acesso ao benefício, mas a impossibilidade de majoração do benefício, durante o período em que se verifica a cumulação, nos termos do número 5 do referido artigo.

Pelo que, as saídas em causa são elegíveis porque à data da respetiva admissão, estes empregados preenchiam as condições definidas no número 1 do referido artigo para terem acesso ao benefício.

Não só preenchiam as condições definidas no número 1 do referido artigo para terem acesso ao benefício, como na data da sua admissão, ou seja, no exercício de 2011, estes empregados foram considerados elegíveis e contribuíram para a criação de postos de trabalho nesse exercício, conforme se pode verificar no documento que se junta em Anexo 38, que corresponde à demonstração da criação líquida de postos de trabalho no exercício de 2011.

Este facto permitiu à B... majorar os encargos com mais 12 empregados durante os cinco anos de vigência do benefício.

Mantém-se assim que não houve criação líquida de emprego no exercício de 2013, pelo que a pretensão do sujeito passivo não será atendida.

IX.2.1.6. A B... contesta parcialmente as correções propostas nos pontos III.1.1.3.7. (relativas ao exercício de 2013) (...), no montante respetivo de € 91.116,25 (...), aceitando para esses exercícios o montante respetivo de € 57.166,25 (...).

Como referimos no Projeto de Correções, no procedimento inspetivo levado a cabo por estes Serviços ao período de 2012, verificámos que a criação líquida de postos de trabalho nesse período tinha sido incorretamente determinada, revelando-se excedentária em 14 postos de trabalho. A majoração indevida dos encargos com 14 postos de trabalho tem repercussões não apenas no período de 2012 mas durante os 5 anos de vigência do benefício. Pelo que, nos períodos em análise mantém-se a majoração indevida dos encargos com 14 postos de trabalho, não tendo que estar associada a 14 postos de trabalho em concreto. Por essa razão, a pretensão do sujeito passivo não será atendida.

IX.2.1.7. Face ao exposto, mantêm-se as correções propostas em sede de Projeto de Correções para os períodos de 2013 (...), sendo de considerar a favor do sujeito passivo o montante de € 1.692,85 no período de 2013.

IX.3.2. Dupla tributação jurídica internacional

IX.3.2.1. Período de 2013

A B... contesta a correção de € 389.153,59 proposta no ponto III.1.2.1.1. do Projeto de Correções. No entanto, se a correção se mantiver requer que seja considerado a seu favor as retenções sofridas no exercício de 2014, cujos rendimentos se encontram registados na base tributável do exercício de 2013, no montante de € 101.062,57.

Tal como referimos em sede de Projeto de Correções, a dedução correspondente à dupla tributação jurídica internacional é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro.

Ora, a correção em causa respeita a rendimentos que foram registados na contabilidade em períodos anteriores e integraram a matéria coletável de períodos anteriores, pelo que o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional relativo a esses rendimentos não pode ser deduzido neste período, constituindo uma dedução indevida nos termos do número 1 do artigo 91.º do Código do IRC.

Como referimos no Projeto de Correções, a Ficha Doutrinária relativa ao Processo n.º 3489/2005, com despacho de 15/10/2007, do Substituto Legal do Diretor-Geral dos Impostos, estabelece os procedimentos a seguir quando o pagamento dos rendimentos e respetiva retenção da fonte ocorre em exercício diferente daquele em que os rendimentos são registados na base tributável: substituição da declaração de rendimentos, nos termos do número 2 do artigo 122.º do Código do IRC ou interposição de reclamação graciosa nos termos do artigo 131.º do CPPT.

Não tendo a B... respeitado o número 1 do artigo 91.º do Código do IRC nem acionado, em tempo, os procedimentos anteriormente referidos, mantêm-se a correção proposta em sede de Projeto de Correções. No entanto, tal como

havíamos proposto em sede de Projeto de Correções, será considerada a favor do sujeito passivo o montante de € 101.062,57.

(...)

Em conclusão, o valor suscetível de dedução por DTJI corrigido no período fiscal de 2013 ascende ao montante de € 129.685,28. Tendo a B... deduzido inicialmente o montante de € 298.169,58, mantém-se a correção proposta em sede de Projeto de Correções no montante de € 168.484,30 face ao valor efetivamente deduzido neste período.

(...)

IX.3.4. Conclusão

IX.3.4.1. Em sede de IRC

IX.3.4.1.1. Face ao exposto nos pontos anteriores, são as seguintes as correções ao Apuramento do Lucro Tributável nos períodos em análise:

Mod. 22/IRC - Quadro 07 - Apuramento do Lucro Tributável		2013
Lucro Tributável / (Prejuízo para Efeitos Fiscais) Declarado	(a)	1.192.678,33
Correções Meramente Aritméticas		
Ponto III.1.1. e IX.3.1. Dedução indevida da majoração relativa à criação de emprego (art.º 19.º do EBF)		363.076,82
Total das Correções Meramente Aritméticas	(b)	363.076,82
Lucro Tributável / (Prejuízo para Efeitos Fiscais) Corrigido	(c) = (a) + (b)	1.555.755,15
Prejuízos fiscais deduzidos	(d)	0,00
Matéria Coletável Corrigida	(e) = (c) - (d)	1.555.755,15

(...)

IX.3.4.1.1.2. Face ao exposto nos pontos anteriores, são as seguintes as correções ao Apuramento do imposto nos períodos em análise:

Mod. 22/IRC - Quadro 10 - Cálculo do Imposto		2013
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º) Declarada (Campo 353)	(a)	298.169,58
Correções Meramente Aritméticas		
Valor a deduzir por DTJI Inicial	(b)	418.369,81
Ponto III.1.2.1.4. Correções ao valor a deduzir a favor do Estado	(c)	389.747,10
Ponto III.1.2.2.2. Correções ao valor a deduzir a favor do Sujeito Passivo	(d)	101.062,57
Valor a deduzir por DTJI Corrigido	(e) = (b) - (c) + (d)	129.685,28
Total das Correções Meramente Aritméticas à dedução efetuada	(f) = (a) - (e)	168.484,30
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º) Corrigida (Campo 353)	(g) = (e) - (a) - (f)	129.685,28

(...)"

i) A coberto da Ordem de Serviço n.º OI2017..., emitida em 19.09.2017 e com despacho correspondente em 21.09.2017, a Requerente foi sujeita a um procedimento de inspeção externo, de âmbito parcial, dirigido à análise do IRC, com referência ao exercício de 2013, tendo como finalidade refletir na declaração periódica de rendimentos relativa ao lucro tributável do sobredito grupo de sociedades, as correções, em sede de IRC, decorrentes do aludido procedimento de inspeção interno, de âmbito parcial, efetuado à B..., S. A., de forma a apurar o lucro tributável corrigido do Grupo. [cf. PA]

j) Nessa sequência, foi elaborado o respetivo Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, que aqui se dá por inteiramente reproduzido, importando aqui realçar os seguintes segmentos e conclusões nele vertidas [cf. PA e documento n.º 4 anexo ao pedido de pronúncia arbitral]:

“III.1.2. – ANÁLISE DA SITUAÇÃO DE FACTO

III.1.2.1. – CORREÇÃO AO RESULTADO FISCAL INDIVIDUAL DECLARADO PELA EMPRESA DO GRUPO B... E AO IMPOSTO

Do procedimento de inspeção interno efetuado à sociedade B... referente ao exercício de 2013 (com base na ordem de serviço n.º OI2016..., emitida em 20-12-2016 e com despacho datado de 27-12-2016) foi efetuada uma correção no montante de € 363.076,82, que alterou o resultado fiscal declarado na

declaração periódica de rendimentos individual da B... referente ao exercício de 2013, conforme se resume no quadro seguinte:

Mod. 22/IRC - Quadro 07 - Apuramento do Lucro Tributável		2013
Lucro Tributável / (Prejuízo para Efeitos Fiscais) Declarado	(a)	1.192.678,33
Correções Meramente Aritméticas		
Dedução indevida da majoração relativa à criação de emprego (art.º 19.º do EBF)		363.076,82
Total das Correções Meramente Aritméticas	(b)	363.076,82
Lucro Tributável / (Prejuízo para Efeitos Fiscais) Corrigido	(c) = (a) + (b)	1.555.755,15

Foi igualmente efetuada uma correção à dedução por dupla tributação internacional conforme se resume no quadro seguinte:

Mod. 22/IRC - Quadro 10 - Cálculo do Imposto		2013
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º) Declarada (Campo 353)	(a)	298.169,58
Correções Meramente Aritméticas		
Valor a deduzir por DTJI Inicial	(b)	418.369,81
Correções ao valor a deduzir a favor do Estado	(c)	389.747,10
Correções ao valor a deduzir a favor do Sujeito Passivo	(d)	101.062,57
Valor a deduzir por DTJI Corrigido	(e) = (b) - (c) + (d)	129.685,28
Total das Correções Meramente Aritméticas à dedução efetuada	(f) = (a) - (e)	168.484,30
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º) Corrigida (Campo 353)	(g) = (a) - (f)	129.685,28

(...)

III.1.2.1.1. Nos termos do referido Relatório, concluiu-se que a B... deduziu indevidamente parte do benefício fiscal referente à majoração relativa à criação de emprego, no montante final de € 363.076,82, pelas razões que se resumem em seguida:

- i) € 51.212,68, por cumulação de benefícios de apoio ao emprego no período em análise, violando o disposto no número 5 do artigo 19º do EBF e na Ficha Doutrinária relativa ao Processo n.º 1145/07, com despacho de 26/05/2008, do Substituto Legal do Diretor-Geral dos Impostos;*
- ii) € 113.002,69, por cumulação de benefícios de apoio ao emprego em períodos anteriores ao período em análise, durante o período de vigência do benefício, violando o disposto no número 5 do artigo 19º do EBF e na Ficha*

Doutrinária relativa ao Processo n.º 1145/07, com despacho de 26/05/2008, do Substituto Legal do Diretor-Geral dos Impostos;

iii) € 12.340,04, por não ter efetuado o ajustamento do limite máximo anual de benefício em resultado de trabalho a tempo parcial, violando o disposto no número 3 do artigo 19º do EBF e entendimento do Centro de Estudos Fiscais da AT sancionado em 7 de dezembro de 2010, pelo Subdiretor-geral dos Impostos, em substituição do Diretor-Geral (Processo n.º 48/2010);

iv) € 39.425,13, por não ter efetuado o ajustamento do limite máximo anual de benefício em resultado de carga horária semanal nula, violando o disposto nos números 1 e 3 do artigo 19º do EBF e entendimento do Centro de Estudos Fiscais da AT sancionado em 7 de dezembro de 2010, pelo Subdiretor-geral dos Impostos, em substituição do Diretor-Geral (Processo n.º 48/2010);

v) € 54.724,02, por ausência de criação líquida de postos de trabalho em 2013, violando o disposto nos números 1 e 2 do artigo 19.º do EBF;

vi) € 91.116,25, por excesso de 14 postos de trabalho na criação líquida de postos de trabalho em 2012, violando o disposto nos números 1 e 2 do artigo 19.º do EBF e

vii) € 1.256,01, por duplicação de contratos de trabalho, violando o disposto no número 6 do artigo 19.º do EBF.

De referir que em sede de Projeto de Relatório foram propostas correções no montante de € 364.769,67. O sujeito passivo exerceu o direito de audição prévia concordando com as correções descritas nos pontos i) e vii), mas não as regularizou durante o procedimento inspetivo. Quanto às restantes correções, não concordou com as correções propostas. Em sede de Relatório Final foram mantidas as correções propostas em sede de Projeto de Relatório, sendo considerado a favor do sujeito passivo o montante de € 1.692,85, relativamente à correção descrita em ii).

Deste modo, o lucro tributável declarado pela B... no valor de € 1.192.678,33 foi corrigido para € 1.555.755,15.

III.1.2.1.2. Nos termos do referido Relatório, concluiu-se que a B..., sobre o valor suscetível de dedução por Dupla Tributação Internacional no montante

de € 418.369,81, apurou indevidamente como valor a deduzir o montante de € 389.747,10, pelas razões que se resumem em seguida:

i) € 389.153,59, referente a rendimentos obtidos no estrangeiro incluídos na matéria coletável de períodos anteriores, violando o disposto no número 1 do artigo 91º do Código do IRC e na Ficha Doutrinária relativa ao Processo n.º 3489/2005, com despacho de 15/10/2007, do Substituto Legal do Diretor-Geral dos Impostos;

ii) € 401,69, referente a dedução que ultrapassou o limite estabelecido na Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada com Cabo Verde, violando o disposto no número 2 do artigo 91º do Código do IRC;

iii) € 191,82, referente a rendimentos não enquadráveis no artigo 91º do Código do IRC.

Por outro lado, foi considerado a favor do sujeito passivo o montante de € 101.062,57, referente a rendimentos obtidos no estrangeiro incluídos na matéria coletável de 2013, mas deduzidos à coleta de 2014.

A B... exerceu o direito de audição prévia concordando com as correções descritas nos pontos ii) e iii), mas não as regularizou durante o procedimento inspetivo. Não concordou com a correção proposta em i), mas se tal correção fosse mantida solicitou a correção a seu favor do montante de € 101.062,57. Em sede de Relatório Final foram mantidas as correções propostas em sede de Projeto de Relatório.

Deste modo, o valor suscetível de dedução por Dupla Tributação Internacional foi corrigido para € 129.685,28.

Tendo a B... deduzido o montante de € 298.169,58, até à concorrência da coleta do exercício nos termos dos números 2 e 9 do artigo 90º do Código do IRC, foi efetuada uma correção no montante de € 168.484,30 face ao valor efetivamente deduzido neste exercício.

III.1.3. – CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS AO RESULTADO FISCAL DO GRUPO DE SOCIEDADES

De acordo com o citado nos artigos 69.º e 70.º ambos do Código do IRC, as correções efetuadas para o exercício de 2013 à sociedade B..., como sociedade

que integra o grupo de sociedades, têm repercussões na determinação do resultado fiscal do grupo, conforme se demonstra no seguinte apuramento:

	Resultado Fiscal Declarado	Resultado Fiscal Corrigido	Correções à Declaração Grupo
...	1.192.678,3	1.555.755,1	363.076,8
B..., SA	3	5	2
...	1.114.512,8	1.114.512,8	0,00 0,00
G..., SA	7 -2.304,25 -	7 -2.304,25 -	0,00
...	2.270,71	2.270,71	0,00
D..., SA	1.442.905,5	1.442.905,5	
...	6	6	
E...- SGPS, SA			
...			
A..., SA			
Soma de Lucros e Prejuízos do Grupo	3.745.521,8 0	4.108.598,6 2	363.076,8 2
Resultado Fiscal do Grupo	3.745.521,8 0	4.108.598,6 2	363.076,8 2

Perante a situação de facto exposta, o resultado fiscal do grupo do exercício de 2013, constante da declaração de rendimentos do grupo, modelo 22 de IRC (declaração liquidável) alterou-se de um lucro tributável no montante de € 3.745.521,80 para um lucro tributável no montante de € 4.108.598,62, conforme consta no seguinte quadro resumo:

	Declarado	Correções	Corrigido
Resultado Fiscal do Grupo	3.745.521,8 0	363.076,8 2	4.108.598,6 2

III.1.4. – CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS AO IMPOSTO DO GRUPO DE SOCIEDADES

III.1.4.1. Dupla tributação internacional

Na declaração de rendimentos do Grupo do exercício de 2013, a A... declarou como dedução à coleta no campo 353 – “Dupla Tributação Internacional (artigo 91.º)” o montante de € 477.311,62. O valor declarado excede o somatório das deduções à coleta por Dupla Tributação Internacional das sociedades dominadas que integram o Grupo, conforme se demonstra no quadro seguinte:

NIF Denominação	DTI (campo 353) Declarado
... B..., SA	298.169,5
... G..., SA	8
... D..., SA	11.645,72
... E... - SGPS, SA	0,00 0,00
... A..., SA	47.296,09
Soma das DTI do Grupo	357.111,3 9
DTI do Grupo	477.311,6 2

No apuramento da Dupla Tributação Internacional do Grupo, a A... considerou relativamente à B... a totalidade do valor suscetível de dedução por Dupla Tributação Internacional no montante de € 418.369,81, ao invés do montante efetivamente por esta deduzido de € 298.169,58, limitado ao valor da respetiva coleta.

Em resultado das correções efetuadas à dedução por Dupla Tributação Internacional da B..., a Dupla Tributação Internacional do Grupo corrigida

ascende ao montante de € 188.627,09, conforme se demonstra no seguinte quadro:

NIF Denominação	DTI (campo 353) Corrigido
502310090 B..., SA	129.685,2
502446170 G..., SA	8
509572685 D..., SA	11.645,72
509810101 E... - SGPS, SA	0,00
506230147 A...- Serviços de Gestão, SA	0,00
	47.296,09
Soma das DTI do Grupo	188.627,0 9
DTI do Grupo	188.627,0 9

Perante a situação de facto exposta, a dedução à coleta no campo 353 – “Dupla Tributação Internacional (artigo 91.º)” do grupo do exercício de 2013, constante da declaração de rendimentos do grupo, modelo 22 de IRC (declaração liquidável) alterou-se de um montante de € 477.311,62 para um montante de € 188.627,09, conforme consta no seguinte quadro resumo:

	Declarado	Correções	Corrigido
DTI do Grupo	477.311,6 2	- 288.684,5 3	188.627,0 9

De referir que a correção proposta à Dupla Tributação Internacional do grupo ascende ao montante de € 288.684,53, ao invés da correção de € 168.484,30 efetuada na sociedade dominada.

(...)

III.1.5. – EM CONCLUSÃO

Face ao exposto nos pontos anteriores, são as seguintes as correções ao Apuramento do Lucro Tributável e ao Imposto no exercício em análise:

O resultado fiscal do Grupo é acrescido no montante de € 363.076,82, passando de um lucro tributável de € 3.745.521,80 para um lucro tributável de € 4.108.598,62.

A dedução à coleta por Dupla Tributação Internacional do Grupo é diminuída no montante de € 288.684,53, passando de um valor declarado de € 477.311,62 para um valor corrigido de € 188.627,09.

(...)”

k) A Requerente foi pessoalmente notificada do predito Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, através do ofício n.º..., de 04.12.2017 e para, querendo, exercer o direito de audição prévia, o que fez nos termos vertidos no documento n.º 5 anexo ao pedido de pronúncia arbitral e que aqui se dá por inteiramente reproduzido, tendo aduzido, entre outros, os seguintes argumentos sumariados no RIT, os quais foram objeto da apreciação que seguidamente também se refere [cf. PA]:

“IX.2. No âmbito do exercício do direito de audição prévia, o sujeito passivo expressou-se nos seguintes termos:

As correções promovidas na esfera da A..., enquanto sociedade dominante, resultam das correções efetuadas na esfera da sociedade dominada B..., SA.

Embora o projeto de correções se refira ao exercício de 2013, a A... vem apresentar a sua defesa para os exercícios de 2013 (...), à semelhança do que foi efetuado na sociedade dominada B..., SA.

Sobre as correções efetuadas na sociedade dominada B..., SA, considera que:

IX.2.1. Benefício fiscal com a criação de emprego

IX.2.1.1. A A... aceita as correções efetuadas no montante global de € 164.358,96 (...), referentes a 2013 (...), não aceitando as correções no

montante global de € 198.717,86 (...) [pontos IX.3.3.1., IX.3.3.2. conforme se detalha no quadro seguinte:

Pontos do Relatório Final da B...	Valores da Correção efetuada pela AT		Valores Aceites pela A...		Valores Não Aceites pela A...	
2013	2013	(...)	2013	(...)	2013	(...)
(...)						
-	-	(...)	-	(...)	-	(...)
-	51.212,68	(...)	51.212,68	(...)	-	(...)
IX.3.3.1.	113.002,69	(...)	-	(...)	113.002,69	(...)
IX.3.3.2.	12.340,04	(...)	-	(...)	12.340,04	(...)
IX.3.3.3.	39.425,13	(...)	-	(...)	39.425,13	(...)
IX.3.3.4.	54.724,02	(...)	54.724,02	(...)	-	(...)
IX.2.1.6.	91.116,25	(...)	57.166,25	(...)	33.950,00	(...)
IX.2.1.7.	1.256,01	(...)	1.256,01	(...)	-	(...)
	363.076,82	(...)	164.358,96	(...)	198.717,86	(...)

IX.2.1.2. A A... contesta integralmente a correção efetuada na sociedade dominada B..., SA referida no ponto IX.3.3.1. do respetivo Relatório Final no montante de € 113.002,69 relativamente a 2013 (...).

Assenta a sua contestação essencialmente no facto da AT ter aceite o seu procedimento em períodos anteriores e de não o estar a aceitar para os exercícios em análise. Entende que o artigo 19.º do EBF só impede a acumulação deste benefício com outros benefícios da mesma natureza se esta for simultânea, isto é, se coincidir no mesmo momento do tempo.

IX.2.1.3. A A... contesta integralmente a correção efetuada na sociedade dominada B..., SA referida no ponto IX.3.3.2. do respetivo Relatório Final no montante de € 12.340,04 relativamente a 2013 (...).

Declara que a AT não fundamenta a correção proposta e que se limitou a apresentar um entendimento do Centro de Estudos Fiscais da AT. Considera

que a correção proposta não tem base legal e que as lacunas da lei não são suscetíveis de interpretação analógica.

IX.2.1.4. A A... contesta integralmente a correção efetuada na sociedade dominada B..., SA referida no ponto IX.3.3.3. do respetivo Relatório Final no montante de € 39.425,13 relativamente a 2013 (...).

Declara que a AT não fundamenta a correção proposta e que se limitou a concluir que pelo facto dos empregados não constarem do Relatório Único não são elegíveis para efeitos deste benefício e por esse efeito presumem uma carga horária de trabalho semanal nula. Acrescenta que as remunerações destes empregados não são pagas por si, mas que estes empregados mantêm consigo um vínculo laboral e que por isso se mantém a continuidade da aplicação do benefício.

IX.2.1.5. A A... contesta parcialmente a correção efetuada na sociedade dominada B..., SA referida no ponto IX.2.1.6. do respetivo Relatório Final no montante de € 91.116,25 relativamente a 2013 (...), aceitando para esses exercícios o montante respetivo de € 57.166,25 (...).

Dos 14 postos de trabalho considerados em excesso para efeitos de apuramento da criação líquida de postos de trabalho de 2012, em resultado de procedimento inspetivo a esse exercício, apenas aceita a correção do benefício para aqueles empregados que foram associados a esse excesso no referido procedimento inspetivo e que se encontram ao serviço da empresa nos exercícios de 2013 (...), ou seja, 9 postos de trabalho em 2013 (...).

IX.2.2. Dupla tributação jurídica internacional

IX.2.2.1. A A... mencionou nas respetivas Declarações modelo 22 da sociedade dominada B..., SA, a título de deduções à coleta por utilização do crédito de imposto por dupla tributação internacional, os montantes de € 298.169,58 relativamente a 2013 (...). Contudo o valor total que seria suscetível de ser considerado ascenderia a € 418.369,81 (...). Tais valores foram considerados na totalidade na sociedade dominante por esta ter coleta suficiente de acordo com o artigo 90.º, n.º 6 do Código do IRC.

IX.2.2.2. Relativamente ao exercício de 2013, sobre o valor suscetível de dedução de € 418.369,81, a A... contesta a correção efetuada na sociedade dominada B..., SA referida no ponto IX.3.2.1. do respetivo Relatório Final no montante de € 389.153,59, por entender que a dedução à coleta por DTJI deverá ocorrer no exercício em que rendimentos são pagos e em que sofre a respetiva retenção na fonte.

Na parte da correção que diz respeito a retenções na fonte sofridas em 2013, mas relativas a rendimentos registados na base tributável de exercícios anteriores, no caso concreto de 2011, no montante de € 82.749,76, não está nesta data em condições de acionar qualquer mecanismo que reponha a sua situação tributária, pelo que deverá a AT abster-se de fazer esta correção.

Na parte da correção que diz respeito a retenções na fonte sofridas em 2013, mas relativas a rendimentos registados na base tributável de exercícios anteriores, no caso concreto de 2012 (5 meses) e 2012, no montante de € 306.403,83 já solicitou à AT a reposição da sua capacidade contributiva através de um Pedido de Revisão de Ato Tributário (PRAT) para esses períodos, sem que houvesse qualquer decisão. Entende que a AT tem a obrigação de diferir o referido pedido na data da emissão do relatório final de inspeção.

(...)

IX.3. Em resposta ao direito de audição, resumido nos pontos anteriores, temos a referir o seguinte:

IX.3.1. O presente procedimento de inspeção, tal como referimos no ponto II.2. do Projeto de Relatório, tem como finalidade refletir na declaração periódica de rendimentos relativa ao lucro tributável do grupo, nos termos da alínea a) do número 6 do artigo 120º do CIRC, as correções, em sede de IRC, decorrentes do procedimento de inspeção interno, de âmbito parcial, efetuado à sociedade “B..., SA” (sociedade pertencente ao grupo), ao exercício de 2013, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2016..., de forma a apurar o lucro tributável corrigido do Grupo.

A extensão do referido procedimento circunscreve-se ao exercício de 2013, (...).

São apenas os factos que fundamentaram as correções propostas em sede de projeto de relatório que podem ser objeto de análise em direito de audição.

(...)

IX.3.2. No Relatório Final da inspeção efetuada à B... ao exercício de 2013, tal como referimos no ponto III.1.2. do Projeto de Relatório, foi efetuada uma correção ao lucro tributável dessa sociedade no montante de € 363.076,82. O lucro tributável declarado pela B... no montante de € 1.192.678,33 foi corrigido para € 1.555.755,15.

Consequentemente, propôs-se o acréscimo ao resultado fiscal do grupo do montante de € 363.076,82, alterando-se de um lucro tributável no montante de € 3.745.521,80 para um lucro tributável no montante de € 4.108.598,62.

A correção de € 363.076,82 resulta da B... ter deduzido indevidamente parte do benefício fiscal referente à majoração relativa à criação de emprego, pelas razões que se resumem em seguida, já referidas no ponto III.1.2. do Projeto de Relatório:

- i) € 51.212,68, por cumulação de benefícios de apoio ao emprego no período em análise, violando o disposto no número 5 do artigo 19.º do EBF e na Ficha Doutrinária relativa ao Processo n.º 1145/07, com despacho de 26/05/2008, do Substituto Legal do Diretor-Geral dos Impostos;*

- ii) € 113.002,69, por cumulação de benefícios de apoio ao emprego em períodos anteriores ao período em análise, durante o período de vigência do benefício, violando o disposto no número 5 do artigo 19.º do EBF e na Ficha Doutrinária relativa ao Processo n.º 1145/07, com despacho de 26/05/2008, do Substituto Legal do Diretor-Geral dos Impostos;*

- iii) € 12.340,04, por não ter efetuado o ajustamento do limite máximo anual de benefício em resultado de trabalho a tempo parcial, violando o disposto no número 3 do artigo 19.º do EBF e entendimento do Centro de Estudos Fiscais da AT sancionado em 7 de dezembro de 2010, pelo Subdiretor-geral dos Impostos, em substituição do Diretor-Geral (Processo n.º 48/2010);*

- iv) € 39.425,13, por não ter efetuado o ajustamento do limite máximo anual de benefício em resultado de carga horária semanal nula, violando o disposto nos números 1 e 3 do artigo 19.º do EBF e entendimento do Centro de Estudos Fiscais*

da AT sancionado em 7 de dezembro de 2010, pelo Subdiretor-geral dos Impostos, em substituição do Diretor-Geral (Processo n.º 48/2010);

v) € 54.724,02, por ausência de criação líquida de postos de trabalho em 2013, violando o disposto nos números 1 e 2 do artigo 19.º do EBF;

vi) € 91.116,25, por excesso de 14 postos de trabalho na criação líquida de postos de trabalho em 2012, violando o disposto nos números 1 e 2 do artigo 19.º do EBF e

vii) € 1.256,01, por duplicação de contratos de trabalho, violando o disposto no número 6 do artigo 19.º do EBF.

IX.3.2.1. Em direito de audiência prévia, a A... vem concordar com a correção descrita no ponto v) no montante de € 54.724,02, para além de já ter concordado com as correções descritas nos pontos i) e vii) no direito de audiência prévia à B... . No entanto, não procedeu à correspondente regularização no decurso do presente procedimento inspetivo.

IX.3.2.2. Em direito de audiência prévia, a A... não concorda com as correções descritas nos pontos ii), iii) e iv) e concorda apenas parcialmente com a correção descrita no ponto vi), invocando a mesma fundamentação que havia apresentado no direito de audiência prévia à B... .

IX.3.2.2.1. Relativamente à correção descrita no ponto ii), no montante de € 113.002,69, tal como concluímos no Relatório Final da inspeção efetuada à B..., temos a referir que:

“O n.º 5 do art. 19.º do EBF impede a cumulação do benefício fiscal à criação de emprego, previsto nesse dispositivo, com outros de idêntica natureza. Perante a admissão de um funcionário, e reunidas as condições previstas no n.º 1 do art. 19.º do EBF, o sujeito passivo tem que escolher se opta pelo benefício fiscal ou por outro incentivo de apoio à criação de emprego.

Apesar de o entendimento da AT, em procedimentos anteriores, ter sido, aceitar a cumulação do benefício previsto no art. 19.º do EBF, com outros de idêntica natureza, desde que em momentos diferentes, ou seja não se permitia apenas a cumulação em simultâneo, após melhor análise ao normativo anteriormente

citado, concluiu-se pelo impedimento de cumulação de benefícios à criação de emprego, ainda que a mesma não seja temporalmente coincidente.

Se no período de 5 anos, a contar da vigência do contrato, o sujeito passivo usufruir de qualquer outro incentivo à criação de emprego, de prazo inferior a 5 anos, não pode beneficiar do disposto no art. 19.º do EBF, após beneficiar de outro incentivo, pelo prazo remanescente. E conforme ficou demonstrado em sede de projeto de relatório, apesar de não existir simultaneidade temporal, a verdade é que, para o mesmo posto de trabalho, a B... usufruiu do benefício à criação de emprego, e dos incentivos e normas de apoio à criação de emprego previstos nos diplomas – Decreto-Lei n.º 89/95, de 6 de maio e Decreto-Lei n.º 34/96, de 18 de abril. Beneficiou ainda, que, de forma repartida no tempo, de uma cumulação indevida de benefícios.”

Em conclusão, a pretensão do sujeito passivo não será atendida.

IX.3.2.2.2. Relativamente à correção descrita no ponto iii), no montante de € 12.340,04, tal como concluímos no Relatório Final da B..., temos a referir que:

“O sujeito passivo começa por argumentar com falta de fundamentação, argumento com o qual não podemos concordar, a correção proposta está devidamente fundamentada, cumprindo com os requisitos da fundamentação previstos no art. 77.º da LGT. Constam do projeto de relatório as razões de facto e de direito que motivaram a correção.

Afirmam que a AT se limitou a apresentar um entendimento do CEF. Refira-se a este propósito, que a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias (vide art. 68.º-A da LGT), pelo que o recurso a um entendimento do CEF para interpretação do normativo anteriormente citado é perfeitamente legítimo. Estamos perante um entendimento do Centro de Estudos Fiscais sancionado em 7 de dezembro de 2010, pelo Subdiretor-geral dos Impostos, em substituição do Diretor-Geral (Processo 48/2010).

Não está em causa o princípio da legalidade, previsto no art. 103.º da CRP e no art. 8.º da LGT, a AT agiu em respeito a este princípio, a correção tem por base a norma que prevê a atribuição de um benefício fiscal à criação de emprego, mais concretamente o disposto no n.º 3 do art. 19.º do EBF. Há suporte legal para a correção.

Também não estamos perante integração analógica de lacunas resultantes de normas tributárias (n.º 4, do art. 11.º da LGT). A norma tributária que regula o limite máximo de majoração é o n.º 3, do art. 19.º do EBF, conforme já foi referido. Não estamos perante integração analógica, mas perante o sentido a dar ao n.º 5 do art. 19.º do EBF, é uma situação de interpretação e aplicação da lei e não uma situação de integração analógica de lacunas.

Dispõe o n.º 2 do art. 11.º da LGT “sempre que nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente de lei.”

O n.º 3 do art. 19.º do EBF prevê o limite máximo anual para a majoração encargos com a criação líquida de postos de trabalho, “O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida”.

Estando em causa um benefício ao emprego e tendo em conta o princípio da unidade jurídica, a AT socorreu-se de conceitos previstos no código do trabalho, e de normativos que regulamentam benefícios de idêntica natureza (Portaria 25/2010).

De acordo com o n.º 4 do art. 185.º do Código do Trabalho (Lei 99/2003 de 27 de agosto), o trabalhador a tempo parcial tem direito à retribuição base prevista na lei ou na regulamentação coletiva, ou, caso seja mais favorável, à auferida por trabalhadores a tempo completo numa situação comparável, em proporção do respetivo período normal de trabalho. A redação do art. 185.º do CDT remete para o ajustamento da retribuição e outras prestações, em proporção do respetivo período normal de trabalho.

Também o n.º 5 da Portaria n.º 125/2010 de 1/03, que prevê medidas excecionais de apoio à contratação, para o ano de 2010, preconiza a redução dos benefícios

na exata proporção da redução do período normal de trabalho, nas situações de contratação a tempo parcial.

Conclui-se do anteriormente exposto, estar a correção devidamente fundamentada. A correção assenta na interpretação do n.º 3 do art. 19.º do EBF. A interpretação foi realizada tendo em conta o princípio da unidade do sistema jurídico e está vertida no Entendimento do Centro de Estudos Fiscais sancionado em 7 de dezembro de 2010, pelo Subdiretor-geral dos Impostos, em substituição do Diretor-Geral (Processo 48/2010).”

Em conclusão, a pretensão do sujeito passivo não será atendida.

IX.3.2.2.3. Relativamente à correção descrita no ponto iv), no montante de € 39.425,13, tal como concluímos no Relatório Final da inspeção efetuada à B..., temos a referir que:

“Mais uma vez, o sujeito passivo invoca falta de fundamentação. Contrariamente ao afirmado, a AT não se limitou a concluir, pelo facto de os empregados expatriados não constarem do relatório único, que os mesmos não são elegíveis. O relatório único foi solicitado para aferir a carga horária semanal de cada empregado, informação indispensável para o cálculo do limite anual da majoração previsto no n.º 3 do art. 19.º do EBF, pelas razões constantes do ponto anterior.

Apesar do sujeito passivo fazer prova em direito de audição da manutenção de um vínculo laboral com os empregados expatriados, não trás ao processo elementos que permitam aferir o número de horas de trabalho semanal, que era o que se pretendia.”

Tais elementos, não foram trazidos ao processo no direito de audição à B... nem no presente procedimento de correção do resultado fiscal do grupo.

Em conclusão, a pretensão do sujeito passivo não será atendida.

IX.3.2.2.4. Relativamente à correção descrita no ponto vi), no montante de € 91.116,25, tal como concluímos no Relatório Final da inspeção efetuada à B..., temos a referir que:

“Como referimos no Projeto de Correções, no procedimento inspetivo levado a cabo por estes Serviços ao período de 2012, verificámos que a criação líquida de

postos de trabalho nesse período tinha sido incorretamente determinada, revelando-se excedentária em 14 postos de trabalho. A majoração indevida dos encargos com 14 postos de trabalho tem repercussões não apenas no período de 2012 mas durante os 5 anos de vigência do benefício. Pelo que, nos períodos em análise mantém-se a majoração indevida dos encargos com 14 postos de trabalho, não tendo que estar associada a 14 postos de trabalho em concreto.”

Em conclusão, a pretensão do sujeito passivo não será atendida.

IX.3.2.3. Face ao exposto, o acréscimo ao resultado fiscal do grupo no montante de € 363.076,82 proposto em sede de Projeto de Relatório mantém-se em sede de Relatório Final:

	Declarado	Correções	Corrigido
Resultado Fiscal do Grupo	3.745.521,80	363.076,8 2	4.108.598,6 2

IX.3.3. No Relatório Final da inspeção efetuada à B... ao exercício de 2013, tal como referimos no ponto III.1.2. do Projeto de Relatório, para efeitos de cálculo do imposto, o valor suscetível de dedução por dupla tributação internacional foi corrigido de € 418.369,81 para € 129.685,28.

Consequentemente, propôs-se a correção de € 288.684,53 à dedução por dupla tributação internacional do grupo, alterando-se do montante declarado de € 477.311,62 para o montante de € 188.627,09.

Sobre o valor suscetível de dedução por dupla tributação internacional no montante de € 418.369,81, concluiu-se no Relatório Final da inspeção efetuada à B..., que a B... apurou indevidamente como valor a deduzir o montante de € 389.747,10, pelas razões que se resumem em seguida, já referidas no ponto III.1.2. do Projeto de Relatório:

i) € 389.153,59, referente a rendimentos obtidos no estrangeiro incluídos na matéria coletável de períodos anteriores, violando o disposto no número 1 do artigo 91.º do Código do IRC e na Ficha Doutrinária relativa ao Processo n.º 3489/2005, com despacho de 15/10/2007, do Substituto Legal do Diretor-Geral dos Impostos;

- ii) € 401,69, referente a dedução que ultrapassou o limite estabelecido na Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada com Cabo Verde, violando o disposto no número 2 do artigo 91.º do Código do IRC;
- iii) € 191,82, referente a rendimentos não enquadráveis no artigo 91.º do Código do IRC.

Por outro lado, foi considerado a favor do sujeito passivo o montante de € 101.062,57, referente a rendimentos obtidos no estrangeiro incluídos na matéria coletável de 2013, mas deduzidos à coleta de 2014.

IX.3.3.1. Em direito de audição prévia, a A... concorda com as correções descritas no ponto ii) e iii), com as quais já havia concordado no direito de audição prévia à B... . No entanto, não procedeu à correspondente regularização no decurso do presente procedimento inspetivo.

IX.3.3.2. Em direito de audição prévia, a A... não concorda com a correção descrita no ponto i), invocando a mesma fundamentação que havia apresentado no direito de audição prévia à B... .

IX.3.3.2.1. Relativamente à correção descrita no ponto i), no montante de € 389.153,59, tal como concluímos no Relatório Final da inspeção efetuada à B..., temos a referir que:

“Tal como referimos em sede de Projeto de Correções, a dedução correspondente à dupla tributação jurídica internacional é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro.

Ora, a correção em causa respeita a rendimentos que foram registados na contabilidade em períodos anteriores e integraram a matéria coletável de períodos anteriores, pelo que o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional relativo a esses rendimentos não pode ser deduzido neste período, constituindo uma dedução indevida nos termos do número 1 do artigo 91.º do Código do IRC.

Como referimos no Projeto de Correções, a Ficha Doutrinária relativa ao Processo n.º 3489/2005, com despacho de 15/10/2007, do Substituto Legal do Diretor-Geral dos Impostos, estabelece os procedimentos a seguir quando o

pagamento dos rendimentos e respetiva retenção da fonte ocorre em exercício diferente daquele em que os rendimentos são registados na base tributável: substituição da declaração de rendimentos, nos termos do número 2 do artigo 122.º do Código do IRC ou interposição de reclamação graciosa nos termos do artigo 131.º do CPPT.

Não tendo a B... respeitado o número 1 do artigo 91.º do Código do IRC nem acionado, em tempo, os procedimentos anteriormente referidos, mantém-se a correção proposta em sede de Projeto de Correções. No entanto, tal como havíamos proposto em sede de Projeto de Correções, será considerada a favor do sujeito passivo o montante de € 101.062,57.

(...)

Em conclusão, a pretensão do sujeito passivo não será atendida.

IX.3.3.3. Face ao exposto, a correção à dedução por dupla tributação internacional do grupo no montante de € 288.684,53 proposta em sede de Projeto de Relatório, para efeitos de cálculo do imposto do grupo, mantém-se em sede de Relatório Final:

	Declarado	Correções	Corrigido
	477.311,6	-	188.627,0
DTI do Grupo	2	288.684,53	9

(...)”

l) A Requerente foi notificada do RIT, que aqui se dá por inteiramente reproduzido, no qual foram vertidas as conclusões e efetuadas as correções supra enunciadas nos factos provados *j)* e *k)*. [cf. PA]

m) Sequentemente, a Requerente foi notificada da liquidação de IRC n.º 2018..., com o valor a pagar de € 229.755,24, das liquidações de juros compensatórios n.ºs 2018 ... 2018..., no valor total de € 45.823,39 e da demonstração de acerto de contas n.º 2018 ..., no montante global a pagar de € 427.126,03, com data limite de pagamento a 14.02.2018. [cf. documentos n.ºs 1, 2 e 3 anexos ao pedido de pronúncia arbitral]

n) Em 14.02.2018, a Requerente efetuou o pagamento integral e tempestivo do aludido montante de € 427.126,03. [cf. documento n.º 3 anexo ao pedido de pronúncia arbitral]

o) O procedimento da Requerente foi sempre o de não acumular benefícios em relação ao mesmo trabalhador e dentro do mesmo período temporal. [cf. depoimento da testemunha H...]

p) Em 15 de maio de 2018, foi apresentado o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. sistema informático de gestão processual do CAAD]

*

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

16. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

*

§3. MOTIVAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

17. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *e)*, do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, na análise crítica da prova documental que consta dos autos, incluindo o processo administrativo e, ainda, na prova testemunhal produzida.

18. Relativamente ao depoimento prestado pela única testemunha arrolada pela Requerente que foi inquirida – H..., Diretora Financeira da Requerente desde 1990, a qual depôs de forma clara, objetiva e isenta sobre os factos aos quais foi inquirida (matéria de facto indicada: artigos 54.º, 55.º a 57.º, 60.º, 63.º, 86.º, 113.º a 115.º, 117.º a 122.º, 126.º, 129.º, 140.º a 152.º, 163.º a 166.º, 174.º e 187.º do pedido de pronúncia arbitral), com conhecimento direto dos mesmos, o que resultou revelado e comprovado pela forma circunstanciada como os explicitou, pelo que o seu depoimento mereceu total credibilidade –, a mesma corroborou, no essencial, a factualidade alegada pela Requerente, sobre a qual

depôs, tendo, designadamente, dito que o procedimento sempre foi o de não acumular benefícios, pois só quando terminava o incentivo à contratação de jovens à procura do primeiro emprego e se o trabalhador ainda estivesse na empresa, é que era aplicado o benefício de criação líquida de emprego.

Mais disse que, relativamente aos trabalhadores em tempo parcial, sempre consideraram que todos são postos de trabalho, independentemente de serem a tempo parcial ou integral, sendo, pois, o benefício em apreço considerado por posto de trabalho. No tocante aos trabalhadores expatriados, a testemunha referiu que os mesmos são contratados em Portugal e, posteriormente, são destacados para prestar serviços noutras entidades em diferentes países, continuando inteiramente em vigor os respetivos contratos de trabalho, sendo que só são considerados os custos efetivamente incorridos com esses trabalhadores.

*

III.2. DE DIREITO

§1. O BENEFÍCIO FISCAL DA CRIAÇÃO LÍQUIDA DE EMPREGO

A. A EVOLUÇÃO DO REGIME JURÍDICO

19. A norma jurídica que previa a majoração de encargos cuja aplicabilidade se questiona era o artigo 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, referente a criação de emprego, atualmente revogada.

Até à sua revogação, em 2018, pelo artigo 4.º da Lei n.º 43/2018, de 9 de agosto, foi objeto de diversas alterações pelo que importa recordar a evolução do respetivo regime e identificar o vigente na altura da ocorrência da situação dos autos.

Este tipo de incentivo foi inserido no Estatuto dos Benefícios Fiscais em 1998 pela Lei n.º 72/98, de 3 de novembro, que aditou ao EBF o artigo 48.º-A, com a epígrafe “Criação de empregos para jovens”.

Na redação inicial, o artigo 48.º-A dispunha: *“1. Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%. 2. Para efeitos*

do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional. 3. A majoração referida no n.º 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho.”

Na sequência da reforma introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, com alterações aos Códigos do IRS, IRC e no EBF, seguida de revisão global e publicação dos articulados dos referidos Códigos, pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho, a matéria veio a constar do artigo 17.º do EBF, mantendo a epígrafe “criação de emprego para jovens”, com a seguinte redação : “1- Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%. 2 - Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado. 3 - A majoração referida no n.º 1 tem lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.”

O n.º 2 do referido artigo 17.º do EBF foi alterado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, passando a estatuir: “Para efeitos do disposto no número anterior , o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.”

Esse regime veio a sofrer alterações sensíveis com o Orçamento de Estado para 2007, aprovado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, em que o artigo 17.º passou a ter a epígrafe “Criação de emprego”. O âmbito de aplicação estendeu-se ao desemprego de longa duração, adotando, quer no caso dos jovens, quer no caso dos desempregados de longa duração, os conceitos utilizados para efeitos de acesso ao benefício na área da segurança social.

Posteriormente, assinalam-se ainda as seguintes alterações:

- A Lei n.º 10/2009, de 10 de março, introduziu alterações no n.º 2 do artigo 19.º, na alínea *a*), aumentando o limiar superior de idade na definição de jovens desempregados e, na alínea *b*), diminuindo o tempo de inscrição no centro de emprego, para definição de desempregado de longa duração;

- A Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que aprovou o Orçamento de Estado para 2010, previu no artigo 115.º, sob a epígrafe “*Reforço dos benefícios fiscais à criação de emprego em 2010*”, que “*Durante o ano de 2010, o benefício fiscal previsto no artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, é cumulável com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho*”;
- A Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2011, alterou o n.º 6, passando a dispor que “*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*”;
- Esta mesma lei deu a seguinte redação ao artigo 19.º do EBF, que estava em vigor à data das correções efetuadas pela AT, em causa nestes autos:

Artigo 19.º

Criação de emprego

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 respetivo 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.

B. A QUALIFICAÇÃO DO BENEFÍCIO

20. No caso *sub judice* está em causa a aplicação de uma norma que visa, por meio da concessão de um desagravamento fiscal, a criação de emprego, de postos de trabalho dotados de estabilidade.

Trata-se pois de um desagravamento fiscal com as características de benefício fiscal, ou seja, “*medida de carácter excecional instituída para tutela de interesses públicos*”

extrafiscais relevantes superiores aos da própria tributação que impedem” (n.º 1 do artigo 2.º do EBF).

Por outro lado, configura-se como um benefício fiscal dinâmico, também designado incentivo ou estímulo fiscal, em que *“a causa do benefício é a adoção (futura) do comportamento beneficiado ou o exercício (futuro) da atividade fomentada”*. Integra-se numa política extrafiscal, de prossecução de objetivos económicos e sociais por via fiscal.

Tem carácter temporário e temporalmente condicionado – o benefício é concedido por um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho. E é concedido sob a forma de majoração de custos dedutíveis à matéria coletável.

Por último, segundo a classificação do EBF, é um benefício automático porque, desde que verificados os pressupostos, deriva diretamente da lei, não dependendo de atos de reconhecimento da administração.

C. AS REGRAS DE INTERPRETAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL À CRIAÇÃO LÍQUIDA DE EMPREGO

21. A norma sob análise, ao consagrar o benefício fiscal relativo à criação de emprego para jovens, não contém, ela própria, todos os critérios a que deve obedecer a determinação ou aferição dos vários conceitos que utiliza (alguns de matriz económica e social) e que constituem ou integram a situação jurídica pressuposta para a aquisição de tal benefício.

Na ausência de definição de tais conceitos deveremos recorrer às regras interpretativas geral e especificamente aplicáveis em matéria de benefícios fiscais.

Determina o artigo 11.º da LGT que na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis. O seguinte n.º 2 dispõe que: *“Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei”*. Em conformidade com o disposto no respetivo n.º 3, *“Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.”*

Por outro lado, há que buscar os parâmetros interpretativos na disciplina geral, constante do artigo 9.º do Código Civil.

Temos, pois, que a letra da lei é um ponto de partida na tarefa interpretativa mas não é forçosamente o ponto de chegada. Se a própria lei geral postula que não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso, a letra não pode ser considerada um limite absoluto. A par da letra, outros fatores existem e devem ser ponderados para se chegar ao sentido em que a lei deve ser aplicada. Esses outros fatores serão nomeadamente, a teleologia da norma ou, na expressão do artigo 9.º, o pensamento legislativo, comumente tida como tendente à superação da discussão doutrinal entre a preponderância a dar à *mens legislatoris* ou à *mens legis*, questão que pode entender-se hoje como pacificada no sentido de que haverá que atender à vontade do legislador histórico *cum grano salis*.

Por outro lado, deve ter-se por excluída a hipótese de proceder a integração analógica, pois a norma interpretanda no caso *sub judicio* consagra um benefício fiscal e, portanto, tal é vedado pelo artigo 10.º do EBF. Poderá, no entanto, efetuar-se a interpretação extensiva se se concluir que a letra do texto fica aquém do espírito da lei, pecando a formulação por defeito. Nesse caso, deve dar-se à norma o alcance conforme ao pensamento legislativo, assim fazendo corresponder a letra da lei ao espírito da lei.

Há assim que indagar a teleologia da norma, sendo que o primeiro passo será descortinar os interesses públicos extrafiscais relevantes que estiveram subjacentes à consagração do benefício. Aparenta ser tarefa fácil percecionar o fim a atingir através desta norma, já com alguma tradição no nosso ordenamento jurídico tributário.

Efetivamente, o benefício fiscal consignado no artigo 19.º do EBF foi introduzido e é justificado com a finalidade de incentivar o aumento de postos de trabalho para jovens, através de contrato de trabalho sem termo e da manutenção dos correspondentes postos de trabalho nos anos subsequentes, favorecendo, pois, o acesso dos jovens ao mercado de trabalho em condições de estabilidade. Posteriormente, a finalidade de reintegração dos desempregados de longa duração foi também integrada no âmbito da norma. Esta finalidade é prosseguida pela concessão de um benefício fiscal, traduzido no direito da

entidade empregadora a majorar os encargos dedutíveis à matéria coletável, para efeitos de apuramento de lucro tributável no âmbito do IRC.

D. O CASO CONCRETO

1. A CORREÇÃO, NO VALOR DE € 113.002,69, BASEADA NA CUMULAÇÃO DE BENEFÍCIOS DE APOIO AO EMPREGO [PONTO III.1.1.3.2. DO RIT]

22. Conforme é referido pelos Serviços de Inspeção Tributária no RIT do Grupo e no RIT da *B...*, o número 5 do artigo 19.º do EBF impede a cumulação do benefício fiscal à criação de emprego, previsto nesse dispositivo, com outros de idêntica natureza. Perante a admissão de um funcionário, e reunidas as condições previstas no número 1 do artigo 19.º do EBF, o sujeito passivo tem que escolher se opta pelo benefício fiscal ou por outro incentivo de apoio à criação de emprego.

A AT considerou que, se no período de 5 anos, a contar da vigência do contrato, o sujeito passivo usufruir de qualquer outro incentivo à criação de emprego, de prazo inferior a 5 anos, não pode beneficiar do disposto no artigo 19.º do EBF, após beneficiar de outro incentivo, pelo prazo remanescente.

E conforme ficou demonstrado em sede de projeto de relatório, a AT, apesar de reconhecer não ter existido simultaneidade temporal, defende que, para o mesmo posto de trabalho, a *B...* usufruiu do benefício à criação de emprego e dos incentivos e normas de apoio à criação de emprego previstos nos diplomas – Decreto-Lei n.º 89/95, de 6 de maio e Decreto-Lei n.º 34/96, de 18 de abril –, pelo que beneficiou, ainda que de forma repartida no tempo, de uma cumulação indevida de benefícios.

Como resulta do respetivo RIT e ficou provado, nunca os benefícios em causa foram cumulados em relação ao mesmo trabalhador e período temporal.

Por conseguinte, a questão está em saber se durante o período referido no artigo 19.º, n.º 5, do EBF é admissível a cumulação deste benefício com outros de idêntica natureza, desde que em momentos temporais diferentes.

23. Ora, a letra do n.º 5 do artigo 19.º refere-se especificamente ao período de vigência do benefício (durante um período de 5 anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho), bem como à impossibilidade de, durante esse período, não ser

acumulável, 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.

O que significa que, por via de interpretação declarativa, o legislador não proíbe que, durante esse período de 5 anos, possam ser aplicáveis outros benefícios de apoio ao emprego, para o mesmo trabalhador ou posto de trabalho, desde que temporalmente desfasados.

Ao contrário, o entendimento preconizado pela AT não resulta da lei, sendo que o alcance propugnado para a expressão “*cumulável*” extravasa (e muito) a letra e o espírito da lei e conduz a uma interpretação restritiva, sem apoio na letra nem na *ratio legis*.

Não se descortina na presente situação razão para esta interpretação restritiva uma vez que, não havendo qualquer comportamento censurável ou ação não valorosa ou a desincentivar – estamos perante a criação de emprego, estável, para jovens – apenas se poderia justificar por preocupações de proteção da receita fiscal e os benefícios fiscais concedidos são, por definição, “*medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*” (artigo 2.º, n.º 1, do EBF).

Contudo, no caso deste benefício fiscal, as razões de natureza extrafiscal que justificam a sua sobreposição às receitas fiscais são, na perspetiva legislativa, de enorme importância.

Veja-se o que dispõe o Relatório sobre a avaliação qualitativa e quantitativa dos benefícios fiscais de 2018¹:

“Cumprе assinalar que este benefício fiscal vigora no ordenamento jurídico desde 1999, direcionado inicialmente para os jovens, tendo posteriormente sido alargado aos desempregados de longa duração a partir de 1 de janeiro de 2007. Este benefício fiscal permitiu que, em média, entre 2013 e 2015, 17.500 (dezassete mil e quinhentas) empresas com menos de 10 trabalhadores e 5.500 (cinco mil e quinhentas) empresas com menos de

¹ Relatório a que se refere o n.º 2 do artigo 226.º da Lei n.º 46/2016, de 28 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2017 e o n.º 1 do artigo 265.º da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2018 - AVALIAÇÃO QUALITATIVA E QUANTITATIVA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS PREVISTOS NOS ARTIGOS 19.º, 20.º, 26.º, 28.º, 29.º, 30.º, 31.º, 47.º, 50.º, 51.º, 52.º, 53.º, 54.º, 63.º E 64.º DO ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS.

50 trabalhadores declarassem remunerações - 10 - em regime de incentivo ao emprego, tendo dele beneficiado no total, em média, 24.500 (vinte e quatro mil e quinhentas) empresas, nesse mesmo período. 23 Em termos de despesa fiscal, este benefício representou, no período compreendido entre 2013 e 2015, mais de 120 milhões de euros. A despesa fiscal associada a este benefício fiscal tem vindo a encontrar justificação na função social de enorme importância que revestem os incentivos à criação de emprego, fundamentalmente com base no princípio de que o valor que o Estado deixaria de arrecadar por via da sua concessão seria suscetível de ser, em grande medida, gasto em sistemas e mecanismos de proteção social e ao emprego dos jovens e desempregados de longa duração que permanecessem no desemprego.”

24. Assim sendo, uma vez que a própria AT reconhece que não houve qualquer acumulação, para o mesmo período e mesmo colaborador, do benefício previsto no artigo 19.º do EBF com outros benefícios à criação de emprego, afigura-se que os colaboradores que usufruem de outros benefícios de incentivo à contratação, como seja o benefício da dispensa de contribuições para a Segurança Social, são elegíveis para efeitos do cômputo da “criação líquida de postos de trabalho”.

Ponto é que não cumulem esse benefício no mesmo período temporal, cumulação essa que ficou demonstrado que não acontece no caso dos autos.

Improcede, assim, esta correção efetuada pela AT, por enfermar de erro nos pressupostos de direito.

2. A CORREÇÃO, NO VALOR DE € 12.340,04, POR NÃO TER SIDO EFETUADO O AJUSTAMENTO DO LIMITE MÁXIMO ANUAL DE BENEFÍCIO RELATIVAMENTE A TRABALHADORES A TEMPO PARCIAL [PONTO III.1.1.3.4. DO RIT]

25. Esta correção resulta do facto da B... ter majorado encargos com jovens que, no período em análise, se encontravam a trabalhar a tempo parcial, não tendo ajustado o montante máximo de majoração anual por posto de trabalho, previsto no número 3 do artigo 19.º do EBF, na proporção da redução do período normal de trabalho efetivo.

Segundo a AT, esta correção impõe-se por duas razões:

- primeiramente, à luz do princípio da unidade do sistema jurídico, as regras definidoras do incentivo fiscal devem ser interpretadas tendo em linha de conta os

normativos que regulam os incentivos financeiros (concedidos pela segurança social) com idêntica finalidade e pressupostos semelhantes (antes, a Lei n.º 103/99, agora a Portaria n.º 125/2010²) e que a este respeito acolheram a regra consagrada no Código do Trabalho (*vide* art. 185.º do CT, aprovado pela Lei n.º 99/2003, de 27 de agosto);

- em segundo lugar, o não ajustamento do montante da retribuição mínima mensal para efeitos do artigo 19.º do EBF redundaria num enviesamento do montante do benefício em favor da contratação de trabalhadores a tempo parcial em detrimento da contratação de trabalhadores a tempo completo, efeito que, certamente, contraria os objetivos prosseguidos com a aplicação desta medida.

26. Mais uma vez deparamo-nos com uma interpretação do artigo 19.º que extravasa a letra da lei e vai para além da própria aplicação analógica, pretendendo a AT trazer para a esfera deste benefício regimes de outros benefícios e legislação não aplicável, ainda que subsidiariamente, nesta sede.

Não se vê, efetivamente, como possa ter razão a Requerida.

Neste conspecto, acompanhamos o discurso fundamentador que, a este propósito, foi vertido no acórdão proferido no processo n.º 68/2017-T do CAAD:

“Vejam os quais são os pressupostos para nos termos da norma transcrita, se aplicar o benefício fiscal.

Em primeiro lugar, é necessário que haja “criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado.” Portanto é necessário, em primeiro lugar, que, num determinado ano, sejam celebrados contratos de trabalho sem termo (sendo que é considerada como contratação sem termo a conversão de contratos a termo em contratos sem termo) com “jovens” ou com “desempregados de longa duração”, correspondendo ambos a categorias que a lei define.

Em segundo lugar, é necessário que o número de contratos de trabalho sem termo com jovens ou desempregados de longa duração celebrados durante um determinado exercício fiscal supere o número de contratos do mesmo tipo que cessem de vigorar no

² Refira-se que o número 5 do artigo 4º (Conceitos) da Portaria n.º 125/2010, de 1 de março, do Ministério do Trabalho e da Solidariedade Social, portaria que prevê medidas excecionais de apoio à contratação, dispõe que: “Nas situações de contratação a tempo parcial, os apoios diretos previstos nas alíneas ... são reduzidos na exata proporção da redução do período normal de trabalho.”

mesmo período. O benefício fiscal apenas se aplica aos contratos novos que superem em número os contratos terminados.

A lei é clara ao estabelecer que o benefício fiscal se aplica a contratos: i) sem termo; ii) celebrados com “jovens” ou “desempregados de longa duração”; iii) que superem em número os contratos terminados no mesmo exercício fiscal.

São apenas estes os pressupostos para a aplicação do benefício fiscal previsto no art. 19.º do EBF.

A lei não faz qualquer referência ao facto de os contratos novos, sem termo, celebrados com “jovens” ou “desempregados de longa duração” serem a tempo completo ou a tempo parcial.

Ora, se onde o legislador não distingue, não cabe ao intérprete distinguir (ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus), é claro que o benefício fiscal não pode deixar de se aplicar a contratos a tempo parcial que cumpram todos os requisitos previstos na lei.

A Administração Tributária não põe em causa que o benefício fiscal se aplique aos contratos a tempo parcial que cumpram os requisitos estabelecidos na lei. Mas considera que, no caso de benefícios fiscais a tempo parcial, o benefício deve ser reduzido proporcionalmente.

O benefício fiscal, nos termos do preceito citado, consiste na majoração dos encargos suportados com cada trabalhador, para efeitos de determinação do lucro tributável, para 150% do respetivo valor.

A Administração Tributária entende que, se o contrato a tempo completo para o setor for, por exemplo, de 40 horas semanais, e se o contrato a tempo parcial a que se aplica a majoração for de 20 horas semanais, então a este contrato a tempo parcial será aplicável apenas uma majoração dos encargos para 125% do respetivo valor, o que corresponde a uma redução da taxa de majoração para metade da que se encontra fixada na lei.

Esta interpretação da lei não é admissível, à luz dos critérios de interpretação das leis consagrados no artigo 9.º do CC.

Vejamos.

É lógico que um empregador que celebra um contrato a tempo parcial tenha direito a um benefício fiscal menor por esse contrato do que por um contrato de trabalho a tempo completo. No entanto, é a própria lei que se encarrega de garantir essa proporcionalidade, ao estabelecer o benefício fiscal em percentagem (em proporção, portanto) dos encargos suportados com o trabalhador.

Suponhamos que a Requerente contrata dois trabalhadores, um trabalhador A, a tempo completo, com uma remuneração anual de 12.000, e um trabalhador B, a tempo parcial de 50% do tempo completo, com uma remuneração anual de 6000.

*Para o trabalhador A, a Requerida terá uma majoração de gastos de 6000 (= 12.000 * 50%). Para o trabalhador B, a Requerida terá uma majoração de gastos de 3000 (=6000* 50%), i.e. exatamente proporcional à percentagem de tempo de trabalho contratada.*

A proporcionalidade entre o tempo de trabalho contratado e o benefício fiscal auferido encontra-se, portanto, acautelada pelo próprio legislador.

Portanto, a regra que Administração Tributária pretende aplicar aos contratos a tempo parcial não tem como efeito uma redução proporcional mas sim uma redução mais que proporcional do benefício fiscal.

Mas ainda que assim não fosse, nunca caberia e estaria vedado à Administração Tributária, substituindo-se ao legislador, criar uma nova norma que não tem qualquer correspondência na letra da lei.

Como está expresso no n.º 2 do artigo 9.º do CC, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (vd. Acórdão STA de 30-01-2013, proc. n.º 999/12 no qual se diz que “Os benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (artigo 2.º/1 do EBF) (...)” e embora admitindo a interpretação extensiva (artigo 10.º do EBF), não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º/2 do C. Civil)”).

É claramente o caso.

O n.º 1 do art. 19.º do EBF refere-se a “contratos de trabalho sem termo”. A expressão abrange literalmente tanto os contratos a tempo completo como os contratos a tempo parcial. Logo, o regime aplicável aos contratos a tempo parcial encontra-se definido na norma legal, coincidindo com o regime dos contratos a tempo completo.

Ao criar um regime especial - reduzindo a taxa de majoração – para os contratos a tempo parcial, a Administração Tributária está a substituir-se ao legislador, estabelecendo regras que não estão legisladas, violando com isso o princípio da legalidade a que sua atuação está estritamente sujeita.

Aliás, que a Administração Tributária se está a substituir ao legislador, sobressai da própria argumentação que a mesma usa: “entendemos que deverá manter-se uma relação de proporcionalidade com a vantagem social que se associa ao posto de trabalho a tempo parcial criado (medido em número de horas individualmente contratadas/realizadas), limitando-se também proporcionalmente ao número de horas de trabalho parcial o montante máximo da majoração anual por posto de trabalho constante do n.º 3 do art. 19.º do EBF”.

Trata-se de uma argumentação que claramente não assenta em critérios hermenêuticos, atendendo a que, como ficou demonstrado, um regime específico para os contratos a tempo parcial não encontra uma correspondência mínima com a letra da lei.

Porém, há ainda uma última ordem de razões que de qualquer modo invalidaria a tese interpretativa da Administração Tributária.

Já vimos que, com a sua tese interpretativa, a Administração Tributária cria uma regra que opera para os contratos a tempo parcial, uma redução do benefício fiscal que é, não proporcional, mas mais que proporcional à redução do tempo de trabalho contratado.

A Administração Tributária esclarece as razões pelas quais entende que se “deve” reduzir o benefício fiscal para os contratos a tempo parcial, dizendo que “a vantagem social que se associa ao posto de trabalho a tempo parcial criado” é menor que a vantagem social gerada por um contrato a tempo completo.

A teoria de que a criação de postos de trabalho com contrato sem termo a tempo parcial tem associada uma menor vantagem social é contrariada, desde logo, por legislação recente que considera a criação de emprego a tempo parcial merecedora de proteção fiscal.

A Portaria n.º 34/2017, de 18 de janeiro, que regula a criação da medida Contrato-Emprego, a qual consiste na concessão, à entidade empregadora, de um apoio financeiro à celebração de contrato de trabalho com desempregado inscrito no Instituto do Emprego e da Formação Profissional, I. P., diz no ser art. 4.º:

“1 - São requisitos para a concessão do apoio financeiro os seguintes:

a) A publicitação e registo de oferta de emprego, no portal do IEFP, I. P., www.netemprego.gov.pt, sinalizada com a intenção de candidatura à medida;

b) A celebração de contrato de trabalho, a tempo completo ou a tempo parcial, com desempregado inscrito no IEFP, I. P.;

(...)”

De onde se retira que, num diploma aprovado recentemente, com o objetivo de incentivar a criação de emprego, o legislador não exclui do regime de incentivos os contratos a tempo parcial, com o que deixa claro que não considera o trabalho a tempo parcial menos merecedor de incentivo fiscal.

Mais, analisando o mecanismo de apoio instituído por este normativo, verifica-se que o apoio concedido aos contratos a tempo completo e aos contratos a tempo parcial é o mesmo, com uma redução exatamente proporcional.”

A mesma posição decorre, sem qualquer dúvida, entre outros, do recentíssimo acórdão do STA proferido em 20.02.2019, no processo n.º 095/16.5BESNT:

“No que toca ao ajustamento do benefício fiscal relativamente aos trabalhadores a tempo parcial.

Sustenta a FP que nos casos de trabalho a tempo parcial o limite de majoração deve ser ajustado ao número de horas a tempo parcial, sob pena de ser considerado um benefício fiscal superior ao que a lei estatui.

Entende a AT que uma vez que o cálculo do limite da majoração anual se encontra associado ao valor do SMN garantido deve considerar-se o período de trabalho de 40 horas semanais como "normal" para efeitos do artigo 19.º do EBF, uma vez que o SMN se encontra legalmente determinado para os contratos a tempo inteiro/completo, ou seja, contratos de trabalho com aquela duração.

Ora, dos normativos do artigo 19.º, n.ºs 1 e 3 do EBF resulta que, para usufruir do benefício a lei apenas exige a criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores

admitidos por contrato de trabalho sem termo, jovens e desempregados de longa duração, sendo apenas esses os critérios (e não outros) estabelecidos pelo legislador.”

Em face do exposto, conclui-se que carece de qualquer sustentação legal a interpretação que a AT faz do artigo 19.º do EBF e, por conseguinte, afigura-se ilegal, por erro sobre os pressupostos de direito, esta correção efetuada ao lucro tributável do sujeito passivo.

3. A CORREÇÃO, NO VALOR DE € 39.028,55, REFERENTE À MAJORAÇÃO COM ENCARGOS ASSOCIADOS A POSTOS DE TRABALHO DE TRABALHADORES DESTACADOS [PONTO III.1.1.3.5. DO RIT]

27. A este propósito, a AT procedeu à correção do valor deduzido ao lucro tributável no exercício de 2013, no montante de € 39.425,13, tendo a Requerente aceite a correção no valor de € 396,58, pelo que se manteve a mesma controvertida quanto ao montante de € 39.028,55.

A AT afirma que a B... majorou os encargos com jovens que, no período em análise e de acordo com as declarações da empresa, se encontravam expatriados, não tendo sido apresentada qualquer prova sobre o número de horas trabalhadas, pelo que foi considerado que a carga horária semanal destes empregados é nula.

Ainda segundo a AT, no Relatório Único – obrigação acessória que a Requerente está obrigada a cumprir – não foi mencionado qualquer valor a título de remuneração associado aos trabalhadores que contribuem para o cálculo do benefício fiscal objeto da presente correção.

Para a Requerente, a AT não fundamentou devidamente a correção proposta, mencionando apenas que *“Apesar do sujeito passivo fazer prova em direito de audição da manutenção de um vínculo laboral com os empregados expatriados, não trás ao processo elementos que permitam aferir o número de horas de trabalho semanal, que era o que se pretendia”*.

A este propósito, não sufragamos o entendimento da Requerente, pois da leitura do RIT resulta que a AT não se limitou a concluir, pelo facto de os empregados expatriados não constarem do Relatório Único, que os mesmos não são elegíveis. O Relatório Único foi solicitado para aferir a carga horária semanal de cada empregado, informação que a AT

considerou indispensável para o cálculo do limite anual da majoração previsto no n.º 3 do artigo 19.º do EBF, pelas razões constantes do ponto anterior.

28. No respeitante à questão da fundamentação, constitui nosso entendimento (na esteira, entre outros, do acórdão do STA proferido em 11.08.2017, no processo n.º 01255/16) que o dever legal de fundamentação do ato administrativo cumpre uma dupla função: endógena, ao exigir ao decisor a expressão dos motivos e critérios determinantes da decisão, assim contribuindo para a sua ponderação e transparência; exógena, ao permitir ao destinatário do ato uma opção esclarecida entre a conformação e a impugnação graciosa ou contenciosa.

Daí que essa fundamentação deve ser contextual e integrada no próprio ato (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do ato um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), equivalendo à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato. Atente-se que a fundamentação formal do ato tributário é distinta da chamada fundamentação substancial, devendo esta exprimir a real verificação dos pressupostos de facto invocados e a correta interpretação e aplicação das normas indicadas como fundamento jurídico.

Especificamente, também a decisão em matéria de procedimento tributário exige sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo essa fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os integrantes do relatório da fiscalização tributária, e devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo (*cf.* o artigo 77.º da LGT), tendo-se como constitucionalmente adequada a fundamentação que respeite os mencionados princípios da suficiência, da clareza, e da congruência e que, por outro lado, seja contextual ou contemporânea do ato, não relevando a fundamentação feita *a posteriori* (*cf.* os acórdãos do STA, de 26/3/2014,

processo n.º 01674/13 e de 23/4/2014, processo n.º 01690/13). De referir, porém, que para a suficiência da fundamentação de direito da decisão do procedimento tributário ou do ato tributário não é sempre necessária a indicação dos preceitos legais aplicáveis, bastando a referência a princípios jurídicos ou a um regime jurídico que definam um quadro legal perfeitamente conhecido ou cognoscível por um destinatário normal, colocado na posição do destinatário real (*cf.* acórdão do STA, de 17/11/2010, processo n.º 1051/09 e jurisprudência nele citada).

Acresce que as características exigidas quanto à fundamentação formal do ato tributário, são distintas das exigidas para a chamada fundamentação substancial: esta deve exprimir a real verificação dos pressupostos de facto invocados e a correta interpretação e aplicação das normas indicadas como fundamento jurídico. É que, neste domínio da fundamentação do ato, é relevante a distinção entre fundamentação formal e fundamentação material: à fundamentação formal interessa a enunciação dos motivos que determinaram o autor ao proferimento da decisão com um concreto conteúdo; à fundamentação material interessa a correspondência dos motivos enunciados com a realidade, bem como a sua suficiência para legitimar a atuação administrativa no caso concreto.

Em suma, nos termos do estatuído no artigo 77.º da LGT, a decisão de procedimento deve ser fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

Nos termos do n.º 2 de tal artigo a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo. De acordo com o artigo 125.º, n.º 1, do CPA, a fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão neste caso, parte integrante do respetivo ato, equivalendo à falta de fundamentação a adoção de

fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato.

A fundamentação é suficiente quando proporcione aos destinatários do ato a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o ato, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente. (cf. acórdão do STA, de 2009.04.15, proferido no processo n.º 065/09).

Ora, no caso vertente, constam do RIT as razões da AT para a não aceitação da majoração com os encargos incorridos com estes trabalhadores, que foram já abundantemente descritos na fundamentação da matéria de facto.

Com efeito, no presente caso, da recensão de peças processuais atrás efetuada, forçoso é concluir que não subsistem dúvidas de que a Requerente teve possibilidade de conhecer das razões de facto e de direito que estão na base pressupostos em que assentou a não aceitação da majoração com os encargos incorridos com estes colaboradores e bem assim de conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo de quem tomou tal decisão.

Teve oportunidade de participar, e participou, no procedimento de inspeção.

Não há, pois, qualquer obscuridade, contradição ou insuficiência na exposição dos fundamentos de facto e de direito do ato impugnado, que não padece de falta de fundamentação.

Entende pois o Tribunal que os citados elementos são suficientes para que o contribuinte conheça a razão da liquidação impugnada, sua extensão e natureza, pelo que se conclui que foi dado cumprimento às exigências legais de fundamentação previstas no artigo 77.º da LGT.

29. Isto posto, analisemos agora do ponto de vista substancial esta concreta correção efetuada pela AT.

Atenta a documentação facultada pela Requerente junta ao PA e considerando, ainda, o depoimento da testemunha H..., temos o seguinte cenário fático: estes trabalhadores estão expatriados noutros Estados para exercer funções em empresas relacionadas com a Requerente; as remunerações destes trabalhadores não são pagas pela Requerente, razão pela qual os mesmos não constaram do Relatório Único; os trabalhadores em causa mantêm o vínculo laboral com a Requerente, tanto que a mesma

continua a suportar encargos com os respetivos postos de trabalho, *in casu*, as contribuições para a Segurança Social; e os postos de trabalho em questão foram considerados como entradas elegíveis aquando da contratação dos respetivos trabalhadores.

O artigo 19.º do EBF, recordemo-lo, tem como pressupostos de aplicação que:

- Os colaboradores cujos encargos são majorados sejam “*Jovens*” (*os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos*) ou “*Desempregados de longa duração*”
- Os encargos majorados sejam 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;
- Haja criação líquida de postos de trabalho;
- A majoração se aplique durante a vigência do contrato de trabalho.

Ora, afigura-se incontestável que está devidamente comprovada, em relação aos colaboradores em apreço, a verificação integral dos sobreditos pressupostos de que depende a aplicação deste benefício fiscal.

Pelo que se afigura ilegal, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, esta correção efetuada pela AT.

4. A CORREÇÃO, NO VALOR DE € 54.724,02, POR AUSÊNCIA DE CRIAÇÃO LÍQUIDA DE POSTOS DE TRABALHO EM 2013 [PONTO III.1.1.3.6. DO RIT]

30. Segundo a AT, a B... considerou como saídas não elegíveis, neste exercício, 12 empregados que se encontravam a beneficiar do incentivo à contratação de jovens à procura do primeiro emprego.

Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho, em conformidade com o disposto na alínea c) do número 2 do artigo 19.º do EBF, há que atender ao número 1 deste artigo, onde se encontram definidas as condições de elegibilidade de acesso ao benefício.

Assim, a AT entende que a cumulação com outros incentivos de apoio ao emprego, não é uma condição de (não) elegibilidade de acesso ao benefício, mas a impossibilidade de majoração do benefício, durante o período em que se verifica a cumulação, nos termos do número 5 do referido artigo.

Conclui que não houve criação líquida de postos de trabalho no período de 2013, uma vez que o número de entradas elegíveis foi de 83, inferior ao número de saídas elegíveis corrigidas de 85.

A Requerente explica que a B... considerou as saídas não elegíveis porque os correspondentes contratos de trabalho não foram considerados elegíveis em períodos anteriores para efeitos de criação de postos de trabalho e se optou por não beneficiar relativamente a estes postos de trabalho, à data da sua constituição, não podem os mesmos postos de trabalho ser relevantes à data de cessão.

Segundo a Requerente e considerando igualmente o depoimento da testemunha H..., estes trabalhadores não foram considerados como entradas elegíveis à data da constituição dos respetivos postos de trabalho; razão pela qual não podem ser consideradas saídas para efeitos do mesmo regime, pois estamos perante um benefício fiscal, não uma regra de penalização.

31. Estamos aqui perante a necessidade de aferir dos requisitos para a aplicação do benefício fiscal à criação líquida de postos de trabalho para jovens, previsto no artigo 19.º do EBF, mais concretamente, o critério da medida dessa criação líquida de postos de trabalho (diferença entre a entrada e a saída de trabalhadores ditos elegíveis): para o conceito de saída relevam todos os trabalhadores que, à data da respetiva contratação, reuniam as condições (de idade e de contrato sem termo) previstas no n.º 1 daquele artigo para serem consideradas entradas ou, pelo contrário, relevam apenas os trabalhadores que, reunindo aquelas condições, foram considerados elegíveis na data da entrada e cujos encargos foram objeto de majoração ao abrigo do dispositivo do artigo 19.º.

O artigo 19.º, no seu n.º 2, determina os requisitos que têm que estar preenchidos para os trabalhadores serem “elegíveis”, que são os seguintes:

“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;”.

A alínea d) deste mesmo n.º 2 dá-nos o conceito de “*criação líquida de postos de trabalho*” como sendo “*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*”.

Por seu turno, o n.º 5 do mesmo artigo 19.º determina outras condições, nomeadamente a duração do benefício e a condição de não acumulação com outros benefícios dirigidos ao mesmo objetivo de criação de emprego jovem e/ou estável, nos seguintes termos: “*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.*”

Deste regime resulta que o benefício em causa é concedido uma única vez por trabalhador (n.º 6) e perdura durante 5 anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho (n.º 5). Tudo indica que a dinâmica desta medida pressupõe que o regime se inicia no ano de admissão e vigora por 5 anos a contar dessa data, *i.e.*, o benefício ocorre, ou pode ocorrer, no exercício da admissão e nos quatro exercícios subsequentes.

Conforme foi já sustentado e decorre de jurisprudência vária, pode-se admitir a possibilidade de a entidade empregadora só beneficiar da majoração em períodos subsequentes à admissão, quando, por exemplo, apenas suscite a aplicação do regime mais tarde, o que poderá acontecer por variadas razões.

32. No caso concreto, há um conjunto de colaboradores que, reunindo os requisitos da elegibilidade na data da admissão, não foram selecionados pela Requerente como suscetíveis de serem majorados os respetivos encargos ao abrigo do artigo 19.º, uma vez que lhes foi antes aplicado o regime de incentivos para trabalhadores à procura do primeiro emprego previsto noutro dispositivo legal e que não poderia ser cumulado com este regime fiscal do artigo 19.º do EBF.

A Requerente não põe em causa que os trabalhadores selecionados pela AT fossem elegíveis. Apenas refere que a sua existência foi alheia, até 2013, ao cálculo da majoração dos encargos nos termos previstos no artigo 19.º do EBF, uma vez que a Requerente optou por não aplicar este regime.

Embora a Requerente possa efetivamente fazer essa opção, a saída destes trabalhadores consubstancia a saída de trabalhadores que preenchem os requisitos do n.º 2 do artigo 19.º, aquando da respetiva entrada.

Esta asserção é admitida por ambas as partes.

Pelo que a saída destes colaboradores deve entrar em linha de conta para aferir da criação líquida de emprego no ano em causa. Uma vez que, em substância, não houve acréscimo do número de trabalhadores que foi admitido com contratos de trabalho estáveis e duradouros. Que constitui o substrato deste benefício fiscal.

Concluindo: à luz do artigo 19.º do EBF, constituem saídas elegíveis para efeitos da criação líquida de emprego todas as situações em que haja cessação de contratos de trabalho a termo incerto se os respetivos trabalhadores à data da sua admissão tinham idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, com exceção dos jovens com menos de 23 anos que não tivessem 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.

E, ao contrário do que alega a Requerente, a AT não poderia reconstituir o benefício, para estes colaboradores, para o passado, uma vez que segundo o que é admitido pelas partes, os mesmos se encontravam a beneficiar do incentivo aplicável à contratação de jovens à procura do primeiro emprego.

Improcede assim, quanto a esta correção, o pedido da Requerente.

5. A CORREÇÃO, NO VALOR DE € 91.116,25, ASSOCIADA À CRIAÇÃO DE POSTOS DE TRABALHO RELATIVAMENTE A 14 TRABALHADORES QUE, NO EXERCÍCIO DE 2012, FORAM DESCONSIDERADOS DESTES BENEFÍCIO [PONTO III.1.1.3.7. DO RIT]

33. A AT corrigiu o valor associado à criação de postos de trabalho relativamente a 14 trabalhadores que, no exercício de 2012, foram desconsiderados deste benefício, no valor total de € 91.116,25.

Na ótica da AT esta majoração indevida dos 14 postos de trabalho não tem que estar associada aos 14 postos de trabalho identificados em 2012, como alega o sujeito passivo mas sim a majoração em excesso de 14 postos de trabalho criados em 2012.

Segundo a Requerente, a AT corrigiu, no exercício de 2013, quaisquer 14 postos de trabalho independentemente de os mesmos terem sido aqueles que foram expurgados em 2012 e não aqueles que identificou em 2012 como sendo não elegíveis.

Quanto à correção a concretizar em 2013, a Requerente aceitou a parte restrita ao benefício associado aos postos de trabalho expurgados em 2012 e que ainda se mantêm em vigor em 2013, que corresponde a uma correção ao lucro tributável de € 57.166,25, não aceitando as correções ao lucro tributável de € 33.950,00.

Conforme explicita e não é contestado pela AT, dos 14 postos de trabalho corrigidos em 2012, 5 trabalhadores saíram da empresa ainda no exercício de 2012 e outros 4 saíram no decurso do exercício de 2014. Relativamente a 2013, a Requerente apenas aceita a correção do benefício fiscal associado aos postos de trabalho expurgados em 2012 cujos contratos de trabalho se mantêm em vigor nestes exercícios, correspondente a 9 postos de trabalho em 2013 e 5 postos de trabalho ativos no final do exercício de 2014.

34. O artigo 19.º do EBF alude a uma diferença positiva entre contratações (elegíveis) e saída de trabalhadores (elegíveis).

A lei utiliza assim um critério numérico – “*diferença positiva*” – que não pode por em causa o objetivo extrafiscal de criar novos postos de trabalho ou de facilitar a inserção ou reinserção no mundo laboral, revelando apenas uma preocupação com uma contabilidade global e objetiva que não tem por referência cada trabalhador, *i.e.*, uma contabilidade subjetiva³.

O teor do regime normativo em questão foi até defendido por alguma jurisprudência que considerou irrelevante, na perspetiva de tal regime, que os procedimentos da organização administrativa para processamento do benefício passem pela individualização de trabalhadores a relevar para o efeito.

Contudo, o próprio regime normativo contém exigências impressivas que revelam que não são quaisquer contratações que podem ser relevadas mas sim aquelas que preenchem os respetivos requisitos de aplicação de benefício fiscal, quer para efeitos de

cálculo das contratações elegíveis na data da admissão quer para efeitos de cálculo das contratações quando há saídas de colaboradores que tinham sido considerados elegíveis.

Veja-se que o n.º 5 do citado artigo 19.º refere que a majoração se aplica “*durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho*”.

A mesma norma integra um grupo de preceitos do regime em causa que, conferem relevância aos trabalhadores que concretamente compõem o número atendido para o benefício em análise, como acontece com a exclusão de “*trabalhadores que integrem o agregado familiar da respetiva entidade patronal*”, e da cumulação com outros benefícios fiscais da mesma natureza e outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, relativamente ao mesmo trabalhador.

Estas disposições exigem aos sujeitos passivos um controle administrativo permanente, quando se imponha a necessidade de individualização dos trabalhadores a que concretamente se reporta o benefício usufruído, para justificar perante a AT essa mesma fruição do benefício fiscal.

O juízo de verificação ou não de um aumento efetivo de número de trabalhadores há de necessariamente ser feito à luz do critério legal, ou seja, em função da diferença 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, e não, obviamente, em função de outros critérios.

E a AT não fundamenta de forma nenhuma o critério de que se socorreu para identificar os 14 trabalhadores que decidiu excluir em 2013 da aplicação do benefício.

Pelo que, quanto a este aspeto concreto, resultam fundadas dúvidas acerca da quantificação do facto tributário, o que implica a anulação desta correção efetuada pela AT (cf. artigo 100.º, n.º 1, do CPPT aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *a*), do RJAT).

§2. O CRÉDITO DE IMPOSTO POR DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

35. A Requerente mencionou nas respetivas Declarações Modelo 22 de IRC da sociedade dominada *B...*, a título de deduções à coleta por utilização do crédito de imposto por dupla tributação internacional, o montante de € 298.169,58 relativamente a 2013. O valor total que seria suscetível de ser considerado ascenderia a € 418.369,8. Tais valores

³ Vide a decisão proferida em 25.08.2017 no processo n.º 57/2017-T do CAAD.

foram considerados na totalidade na sociedade dominante por esta ter coleta suficiente de acordo com o artigo 90.º, n.º 6, do Código do IRC.

Relativamente ao exercício de 2013, sobre o valor suscetível de dedução (€ 418.369,81) a Requerente contesta a correção efetuada na sociedade dominada B..., no montante de € 389.153,59, por entender que a dedução à coleta por dupla tributação jurídica internacional deverá ocorrer no exercício em que rendimentos são pagos e em que sofre a respetiva retenção na fonte.

Na parte da correção que diz respeito a retenções na fonte sofridas em 2013, mas relativas a rendimentos registados na base tributável de exercícios anteriores, no caso concreto de 2011, no montante de € 82.749,76, diz a Requerente que não está nesta data em condições de acionar qualquer mecanismo que reponha a sua situação tributária, pelo que deverá a AT abster-se de fazer esta correção.

36. O Tribunal entende que a tese da Requerente, neste conspecto, é rechaçada pelas normas legais que regulam a utilização do mecanismo da eliminação da dupla tributação jurídica internacional.

A dupla tributação jurídica internacional é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro.

A correção em causa respeita a rendimentos que foram registados na contabilidade em períodos anteriores e integraram a matéria coletável de períodos anteriores, pelo que o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional relativo a esses rendimentos não pode ser deduzido neste período, constituindo uma dedução indevida nos termos do número 1 do artigo 91.º do Código do IRC.

A questão de Direito que cumpre dirimir com referência a este ponto consiste em saber se, em face das disposições legais aplicáveis, designadamente do disposto no artigo 91.º do Código do IRC, é lícito pretender deduzir à coleta de um determinado exercício o crédito por dupla tributação internacional referente a imposto suportado no estrangeiro por referência a rendimentos pagos nesse ano (no caso, o exercício de 2013), mas que foram incluídos na base tributável do IRC de exercícios anteriores por força do princípio da especialização dos exercícios.

Quer na legislação interna quer na generalidade das Convenções destinadas a evitar a dupla tributação (CDT), foi consagrado o chamado princípio da imputação e o método da

imputação normal ou ordinária [o Estado da residência concede uma dedução correspondente ao imposto pago no outro Estado, sendo esta dedução limitada à proporção do imposto calculado no Estado de residência respeitante aos rendimentos obtidos no outro Estado].

Assim é que a dedução do crédito de imposto tem necessariamente de ocorrer no exercício em que os rendimentos são incluídos na base /lucro tributável até porque o montante desse crédito é determinado por comparação entre dois valores: o do imposto pago no estrangeiro e o da fração do IRC correspondente aos rendimentos de fonte externa incluídos na base tributável.

E o IRC devido no Estado de residência [Portugal] é calculado sobre um rendimento líquido, tendo em conta as regras de apuramento do lucro tributável previstas nos artigos 17.º e seguintes do Código do IRC.

Não subsistem assim dúvidas que o direito à dedução do crédito de imposto por dupla tributação internacional é apenas aplicável no período em que os rendimentos obtidos fora do território nacional e os correspondentes custos suportados foram reconhecidos na contabilidade, de acordo com o sobredito princípio da especialização dos exercícios.

Ao se dispor no n.º 1 do artigo 91.º do Código do IRC que a dedução por dupla tributação internacional é aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro, tem-se por pressuposto que aquela referência é feita aos rendimentos incluídos na matéria coletável desse próprio exercício. Como é óbvio, também, que as demais deduções à coleta permitidas pelo n.º 2 do artigo 90.º do mesmo compêndio legal consistem nos benefícios fiscais, pagamentos especiais por conta e retenções na fonte do próprio exercício, não carecendo a lei de o referir expressamente (*in claris non fit interpretatio*).

37. Ressalve-se que a questão que ora nos ocupa não releva da aplicação do princípio contabilístico da especialização dos exercícios ou periodização económica acolhido no artigo 18.º do Código do IRC, o qual, sendo também decorrência da regra da anualidade do imposto, se destina a regular a imputação temporal das componentes positivas e negativas do próprio rendimento, num momento prévio ao do apuramento da matéria coletável e subsequente liquidação. Razão pela qual não surge aplicável,

designadamente, o disposto no n.º 2 daquele preceito, que, em derrogação da regra geral, permite a imputação ao período de tributação das componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Aliás, à parte o facto de uma e outras soluções normativas decorrerem da aplicação do princípio da anualidade vertido no artigo 8.º do Código do IRC, nenhuma analogia, se pode procurar fazer entre a imputação temporal das componentes do lucro tributável, designadamente em matéria de gastos, e a imputação temporal das deduções à coleta previstas no citado artigo 90.º, n.º 2, na lógica do funcionamento do imposto.

No caso das deduções por dupla tributação internacional, poderá acontecer que, tornando-se a norma algo rígida, não raras vezes se poderá chegar a situações em que o apuramento de um imposto que se venha posteriormente a revelar excessivo, sempre que, no momento do preenchimento da declaração de rendimentos, o efetivo pagamento de faturas emitidas no decurso do exercício económico a que respeita a declaração, ainda não se tenha verificado.

Tal efeito constitui o resultado lógico da aplicação das normas conjugadas dos artigos 8.º, 90.º e 91.º, e da sua inserção sistemática no Código do IRC – sem que se vislumbre norma ou princípio constitucional ou ordinário que a tanto se oponha – pois, se por um lado, o crédito de imposto só pode operar por referência ao exercício em que o rendimento foi incluído na matéria coletável, por outro lado, o nascimento do direito à sua utilização depende da verificação da situação de efetiva dupla tributação.

Apesar do exposto, a impossibilidade de utilização do crédito de imposto em exercício diverso daquele em que foi gerado o rendimento não tinha que resultar num dano irreversível para a Requerente.

38. No entender do Tribunal tem razão a AT quando afirma que nem por isso o sujeito passivo ficou privado daquele direito, pois, não só possuía o prazo de um ano para substituir a declaração de rendimentos e refletir na liquidação do imposto o respetivo crédito, se entretanto se viesse a verificar a retenção na fonte de que o mesmo depende, como poderia, se tal viesse ou vier a verificar-se ulteriormente, vir a obter o mesmo efeito por via da reclamação da autoliquidação ou revisão oficiosa do ato de liquidação.

No limite, se o pagamento nunca se vier a verificar, nunca se virá a colocar o problema da dupla tributação (tendo ademais a Requerente à sua disposição mecanismos de provisionamento dos créditos que lhe permitem anular o proveito fiscal correspondente).

Ou, se o pagamento se vier a verificar passados dois, três ou muitos mais anos, o desfazamento temporal entre a inclusão dos rendimentos na matéria coletável e a utilização da retenção na fonte para efeitos da dedução á coleta poderia deixar de ser controlável pura e simplesmente.

39. Acresce que os comentários à Convenção Modelo OCDE relativos à eliminação da dupla tributação jurídica internacional parecem apontar igualmente para esta “independência” de exercícios e para a necessária correlação entre a inclusão dos rendimentos na matéria coletável e a dedução à coleta no exercício dessa inclusão.

Com efeito, nos Comentários ao artigo 23.º do Modelo da Convenção, é referido no parágrafo 63 que o crédito de imposto, consubstanciado numa dedução à coleta, é calculado tal qual o imposto sobre o rendimento [no caso, o IRC], ou seja, o imposto é apurado sobre um valor que resulta da diferença entre o rendimento bruto, obtido no Estado da fonte, e os custos suportados para a sua obtenção legalmente dedutíveis, mais precisamente [e no texto do modelo de Convenção] “*menos as deduções autorizadas (...) conexas com tais rendimentos*”.

Ademais, dispõe o n.º 1 do artigo 23.º-B da Convenção Modelo que “*(...) a importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre o património, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento ou património que, consoante o caso, pode ser tributado nesse outro Estado*”.

Estando em causa uma Convenção celebrada entre Portugal e um país terceiro para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, não pode deixar de atender-se ao disposto nos citados “Comentários à Convenção Modelo”, objeto de aprovação pelos Estados-Membros da OCDE (salvo reservas que neste caso não foram formuladas por Portugal).

Estabelecem os citados Comentários relativamente ao artigo 23.º-B (método de imputação) da Convenção Modelo, parágrafo 63 “[*(...) a dedução máxima é normalmente*”

calculada do mesmo modo que o imposto sobre o rendimento líquido, ou seja, sobre o rendimento do Estado E (ou S) menos as deduções autorizadas (específicas ou proporcionais) conexas com tais rendimentos (...). Por este motivo, a dedução máxima, em muitos casos, pode ser inferior ao imposto efetivamente pago no Estado E (ou S). Isto é particularmente verdade no caso, por exemplo, de um residente no Estado R que obtém juros do Estado S e que contraiu um empréstimo junto de uma terceira pessoa a fim de financiar o empréstimo gerador dos juros. Dado que os juros devidos sobre o empréstimo contraído podem ser deduzidos dos juros provenientes do Estado S, o montante do rendimento líquido sujeito a imposto no Estado R pode ser muito baixo, ou pode mesmo não haver rendimento líquido(...)]”

De mencionar ainda que, nos termos dos Comentários ao mesmo artigo, aplicável ao método do crédito de imposto como método de eliminação da dupla tributação internacional, que foi o adotado pelo Estado Português para ser aplicável a contribuintes residentes em Portugal que auferem rendimentos do estrangeiro sujeitos a retenção na fonte nesse Estado, este artigo deve apenas estabelecer as regras gerais aplicáveis ao crédito de imposto mas não regras específicas e detalhadas acerca do computo e da operacionalização da aplicação deste mecanismo. Os próprios comentários à Convenção Modelo OCDE admitem que a aplicação do mecanismo do crédito de imposto pode gerar diversos problemas a nível interno nomeadamente se o imposto estrangeiro não for calculado e deduzido por referência ao ano em que o rendimento que lhe corresponde for incluído na matéria coletável do sujeito passivo.

Cabe pois aos Estados, no quadro da sua soberania tributária, estabelecer a regras detalhadas de aplicação do mecanismo do crédito de imposto por dupla tributação internacional.

Pelo que, tudo visto, improcede a pretensão da Requerente relativamente à correção respeitante ao crédito de imposto por dupla tributação internacional quanto às retenções na fonte sofridas em 2013, mas relativas a rendimentos registados na base tributável de exercícios anteriores, no caso concreto de 2011, no montante de € 82.749,76.

§3. JUROS COMPENSATÓRIOS

40. Na situação *sub iudice*, os juros compensatórios incidem sobre a dívida tributária de IRC que é parcialmente anulada, nos termos e pelas razões expostas. Estes juros integram a relação jurídica tributária e supõem o retardamento de uma prestação tributária devida (*cf.* artigos 30.º, n.º 1, alínea *d*) e 35.º, ambos da LGT), sendo a forma processual própria para a sua discussão a impugnação judicial.

Dada a equiparação da ação arbitral ao processo de impugnação judicial, cabe nos poderes de cognição e pronúncia dos Tribunais Arbitrais a apreciação e declaração da (i)legalidade dos juros compensatórios (*cf.* artigo 2.º, n.º 1, alíneas *a*) e *b*), do RJAT), pelo que, perante a anulação parcial do ato tributário de liquidação de IRC que constitui seu pressuposto, os inerentes atos de liquidação dos juros compensatórios partilham de idênticos vícios e desvalor invalidante, devendo, por isso, ser, de igual forma, parcialmente anulados, na parte correspondente (que incida sobre o IRC cuja liquidação é inválida).

§4. RESTITUIÇÃO DAS QUANTIAS PAGAS ACRESCIDAS DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

41. Tem sido pacificamente entendido que os Tribunais Arbitrais tributários têm competência para proferir pronúncias condenatórias em moldes idênticos aos que são admitidos no processo de impugnação judicial, incluindo, portanto, as que derivam do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea *b*) e n.º 5 do RJAT e 43.º e 100.º da LGT.

A Requerente comprovou o pagamento dos valores constantes dos atos tributários objeto desta ação, e peticiona, como decorrência da invocada ilegalidade parcial do ato de liquidação de IRC controvertido e dos correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios, a restituição das importâncias pagas em excesso, acrescidas de juros indemnizatórios, por erro imputável aos serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT que dispõe serem “*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*”.

Na situação dos autos concluiu-se que a Requerente suportou uma prestação tributária superior à legalmente devida, porém, não com a extensão por si preconizada, sendo o ganho de causa apenas parcial, como se viu.

Deste modo, apenas na medida e proporção do ganho de causa será devida a restituição das quantias pagas derivadas da pronúncia anulatória e serão devidos juros indemnizatórios, em virtude do erro em que a AT incorreu ter tido por efeito a cobrança com carácter indevido, por ilegal, de prestação tributária em excesso, o que não pode deixar de lhe ser imputável.

Considera-se, assim, estarem verificados, os pressupostos legais reclamados na previsão do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, sendo devido o pagamento de juros indemnizatórios pela AT à Requerente, a liquidar após a determinação pela AT, em cumprimento da presente decisão, dos montantes de imposto e dos juros compensatórios pagos em excesso (e, como se disse, a serem restituídos).

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras.

IV. DECISÃO

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação parcial do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2018..., referente ao ano de 2013, das liquidações de juros compensatórios n.ºs 2018... e 2018... e da respetiva demonstração de acerto de contas, que apurou um montante total a pagar de € 427.126,03, relativamente às seguintes correções atinentes ao benefício fiscal da criação líquida de emprego:
 - (i) A correção, no valor de € 113.002,69, baseada na cumulação de benefícios de apoio ao emprego [Ponto III.1.1.3.2. do RIT];
 - (ii) A correção, no valor de € 12.340,04, por não ter sido efetuado o ajustamento do limite máximo anual de benefício relativamente a trabalhadores a tempo parcial [Ponto III.1.1.3.4. do RIT];
 - (iii) A correção, no valor de € 39.028,55, referente à majoração com encargos associados a postos de trabalho de trabalhadores destacados [Ponto III.1.1.3.5. do RIT]; e

- (iv) A correção, no valor de € 91.116,25, associada à criação de postos de trabalho relativamente a 14 trabalhadores que, no exercício de 2012, foram desconsiderados deste benefício [Ponto III.1.1.3.7. do RIT];
- b) Julgar parcialmente procedente o pedido de condenação da AT ao reembolso das quantias de imposto e de juros compensatórios que, em execução da presente decisão, se apure terem sido liquidadas e pagas em excesso, acrescidas do pagamento de juros indemnizatórios, nos termos legais, também a liquidar em execução desta decisão;
- c) Julgar improcedente o remanescente do pedido, relativamente:
- (i) À correção, no valor de € 54.724,02, por ausência de criação líquida de postos de trabalho em 2013 [Ponto III.1.1.3.6. do RIT], no âmbito do benefício fiscal da criação líquida de emprego; e
- (ii) À correção atinente ao crédito de imposto por dupla tributação internacional;
- d) Condenar ambas as Partes no pagamento das custas do processo, na proporção do decaimento.

V. VALOR DO PROCESSO

Atento o acima decidido a este propósito e em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT, 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *a*), do RJAT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do presente processo é de € **394.302,51 (trezentos e noventa e quatro mil trezentos e dois euros e cinquenta e um cêntimos)**.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e no artigo 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT, o montante das custas é fixado em € **6.426,00 (seis mil quatrocentos e vinte e seis euros)**, a cargo da

Requerente e da Autoridade Tributária e Aduaneira, na proporção, respetivamente, de 95% e de 5%.

*

Lisboa, 25 de março de 2019.

Os Árbitros,

(Maria Fernanda Maçãs)

(Ricardo Rodrigues Pereira)

(Ana Teixeira de Sousa)