

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 639/2018-T

Tema: IRC – Benefícios fiscais: artigo 19.º do EBF (criação de emprego).

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 16 de dezembro de 2018, **A...**, NIPC..., com sede na Rua ..., ...—..., ... (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, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), com vista à pronúncia deste tribunal relativamente à:

- Declaração de ilegalidade e anulação do ato de indeferimento (parcial) da reclamação graciosa n.º ...2018...;

- Declaração de ilegalidade e anulação parcial da liquidação adicional de IRC n.º 2017 ... que inclui a liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., referentes ao ano de 2015;

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

A Requerente juntou 3 (três) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

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 da norma constante do artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais e a consequente anulabilidade, quer do indeferimento (parcial) da sobredita reclamação graciosa, quer, na parte aplicável, da predita liquidação adicional de IRC e de juros compensatórios.

2.1. Como resulta do pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*), a Requerente faz assentar a impugnação dos atos controvertidos, essencialmente, nos seguintes argumentos:

A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária do qual resultaram correções de natureza aritmética à matéria coletável de IRC relativo ao ano de 2015. Tais correções dizem respeito, além do mais, à dedução alegadamente indevida a título de benefício fiscal resultante da criação líquida de postos de trabalho, por violação do estatuído no artigo 19.º do EBF e, mais concretamente e entre outros, ao ajustamento desfavorável referente trabalhadores contratados em regime de tempo parcial.

A Requerente apresentou reclamação graciosa tendo em vista a anulação parcial das aludidas correções à matéria coletável de 2015 e da liquidação adicional de IRC que as refletia. Na decisão daquela reclamação graciosa, a AT manteve apenas a correção relacionada com o ajustamento do benefício fiscal na parte respeitante a trabalhadores contratados em regime de trabalho em tempo parcial, argumentando que se deve limitar o montante máximo da majoração anual do referido benefício proporcionalmente ao número de horas de trabalho a tempo parcial, uma vez que a própria definição de *benefício fiscal* tem subjacente os princípios e critérios de proporcionalidade e coerência.

A Requerente entende que essa interpretação do artigo 19.º do EBF não só carece de um mínimo de suporte na letra e no espírito da lei, como já foi afastada pelos tribunais. Porquanto, em momento algum o legislador faz referência, direta ou indireta, à necessidade de o posto de trabalho ser criado a tempo completo, sendo que a *ratio* deste benefício fiscal é incentivar a criação de postos de trabalho por tempo indeterminado, seja a tempo completo ou parcial. Ademais, a excecionalidade reconhecida pela lei às normas que criam os benefícios fiscais implica que devam ser interpretadas nos seus precisos termos, sem restrições ou analogias; ora, a interpretação perfilhada pela AT é restritiva e, portanto, proibida.

A Requerente sustenta, ainda, que a procedência do PPA não só deverá determinar o reembolso do imposto indevidamente pago, como ainda o pagamento dos juros indemnizatórios, uma vez que se encontram preenchidos os respetivos pressupostos legais.

A final, a Requerente peticiona o seguinte:

«a) A anulação da decisão de indeferimento (parcial) da Reclamação Graciosa n.º ...2018...;

b) A anulação das correções à matéria coletável do período de tributação de 2015 no montante de € 99.968,49;

c) A anulação parcial do ato de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios n.º 2017..., relativo a 2015;

d) O reembolso à Requerente do montante de € 29.341,62 relativo a IRC de 2015 e juros compensatórios indevidamente suportado; e, bem assim,

e) O pagamento à Requerente de juros indemnizatórios nos termos do disposto nos artigos 43.º e 100.º da LGT e 61.º do CPPT.»

3. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 21 de dezembro de 2018.

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

4.1. Em 6 de fevereiro de 2019, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, 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 na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 26 de fevereiro de 2019.

5. No dia 28 de março de 2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou quer o valor da causa indicado no PPA, quer, especificadamente, os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua conseqüente absolvição do pedido.

5.1. No essencial e também de forma breve, importa respigar os segmentos mais relevantes da argumentação aduzida pela Requerida:

A AT começa por afirmar que resulta da *mens legis* a possibilidade de consideração, para efeitos do benefício fiscal em causa, de trabalhadores contratados em regime de tempo parcial, desde que cumpridos os demais pressupostos legais.

O enquadramento deste benefício fiscal no contexto mais geral da política pública de incentivo de emprego estável e duradouro, orientado a uma faixa específica da população portuguesa que apresenta graves problemas de empregabilidade, implica que se deverá manter uma relação de proporcionalidade com a vantagem social que se associa ao posto de trabalho parcial criado (medido em número de horas individualmente contratadas/realizadas), limitando-se também proporcionalmente ao número de horas de trabalho parcial, o montante máximo de majoração anual por posto de trabalho constante do n.º 3 do artigo 19.º do EBF; e isto sob pena de, quando confrontados com os contratos de trabalho a tempo completo em situação semelhante, ser considerado um benefício fiscal muito superior ao que consta da lei.

Nessa conformidade, a AT propugna que as regras definidoras do incentivo fiscal devem ser interpretadas tendo em conta os normativos existentes que regulam, designadamente, os incentivos financeiros concedidos pela Segurança Social, com idêntica finalidade e pressupostos similares (Portaria n.º 125/2010) e que a este respeito acolhem a regra da proporcionalidade consagrada no Código do Trabalho (artigo 150.º).

A Requerida alega, ainda, que o n.º 3 do artigo 19.º do EBF afere o direito à majoração com base, entre outros, e para efeitos de cômputo dos encargos, no indicador salário mínimo e retribuição mínima mensal garantida; ora, a retribuição mínima mensal garantida/salário mínimo, determinada por lei, tem como pressuposto o trabalho a tempo inteiro. Assim, diz a AT que a majoração em apreço tem em vista a ocupação de um posto de trabalho a tempo inteiro. Por isso, no que se refere ao apuramento do benefício fiscal, tem de se proceder a um

ajustamento, criando uma proporcionalidade entre o benefício total/contrato de trabalho a tempo inteiro e o do benefício “parcial”/contrato de trabalho a tempo parcial.

A Requerida entende que o não ajustamento do montante da retribuição mínima mensal garantida para efeitos do n.º 3 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, sendo que a aplicação da norma nos termos preconizados pela Requerente sempre redundaria numa desigualdade de tratamento e numa violação do princípio da igualdade, consignado no artigo 13.º da CRP.

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

6. Em 9 de abril de 2019, a Requerente, notificada para o efeito, pronunciou-se quanto à questão do valor da causa, nos termos que aqui se dão por inteiramente reproduzidos e a que adiante aludiremos.

7. Em 10 de abril de 2019, foi proferido despacho no qual, além do mais, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, foi fixado prazo para a apresentação de alegações escritas facultativas e sucessivas e foi determinada, como data limite para a prolação da decisão arbitral, o dia 23 de agosto de 2019.

8. As partes não apresentaram alegações.

II. SANEAMENTO

9. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. 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 (cf. 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 foram invocadas quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e de que cumpra conhecer.

Como foi dito, a AT impugnou o valor da causa indicado no PPA; para a apreciação e decisão desta questão afigura-se necessária a prévia fixação da matéria de facto.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

10. Consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica, fundamentalmente, ao comércio de produtos alimentares e de consumo, incluindo a venda de produtos e dispositivos médicos e de produtos, materiais e livros didáticos e de educação, restauração e bebidas, nas lojas “B...” localizadas em território nacional.

b) A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária realizado pela Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras I da Unidade dos Grandes Contribuintes, a coberto da Ordem de Serviço n.º OI2017..., atinente à verificação e comprovação da sua verdadeira situação tributária em matéria de IRC relativo ao período de tributação de 2015. [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA e PA]

c) Na decorrência daquela ação inspetiva foram efetuadas diversas correções de natureza aritmética à matéria coletável de IRC da Requerente, atinente ao ano de 2015, sendo uma delas respeitante ao benefício fiscal relativo à criação de emprego, em virtude de ter sido entendido que a Requerente *«deduziu indevidamente, no Campo 774 do quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22 (DRM22), o montante de € 213.303,49, a título de majoração dos encargos relativos à criação de emprego, em virtude não ter dado cumprimento aos requisitos ínsitos no art. 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)»*, além do mais, porque *«[d]a análise efetuada ao mapa que documenta a majoração dos encargos correspondentes à criação*

líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração disponibilizado pelo sujeito passivo no decurso do procedimento inspetivo, detetámos que alguns trabalhadores, considerados elegíveis para efeitos do benefício fiscal, tinham um horário de trabalho inferior às 40 horas semanais, por se encontrarem no regime de trabalho a tempo parcial»; uma vez que foi entendido que «o limite da majoração a que se refere o n.º 1 do artigo 17.º do EBF (agora artigo 19.º) deve ser ajustado proporcionalmente ao número de horas semanais de trabalho normais de cada um dos trabalhadores considerados para o cálculo do benefício fiscal», o cálculo do benefício fiscal foi considerado incorreto em € 99.968,49, quanto à «proporcionalidade entre o benefício fiscal dedutível e o tempo de trabalho normal». [cf. Relatório de Inspeção Tributária integrado no PA]

d) Na sequência das aludidas correções à matéria coletável de IRC da Requerente, referente ao exercício de 2015, foi efetuada a liquidação adicional de IRC n.º 2017..., de 27.11.2017, que inclui a liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., que apurou o montante global a pagar de € 69.063,72, com data limite de pagamento em 10.01.2018. [cf. documento n.º 2 anexo ao PPA]

e) Em 10.01.2018, a Requerente efetuou tempestiva e integralmente o pagamento do montante resultante da referenciada liquidação adicional de IRC (€ 69.063,72). [cf. PA]

f) Em 03.04.2018, a Requerente deduziu reclamação graciosa contra a controvertida liquidação adicional de IRC, nos termos e com os fundamentos constantes do respetivo requerimento inicial que aqui se dá por inteiramente reproduzido, tendo arguido a ilegalidade de parte das sobreditas correções relacionadas com o benefício fiscal relativo à criação de emprego. [cf. PA]

g) A referenciada reclamação graciosa foi autuada sob o n.º ...2018..., tendo sido proferido despacho, em 17.09.2018, pelo Chefe da Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes, a determinar o deferimento parcial do respetivo pedido – nos termos e com os fundamentos constantes da Informação n.º ...-AIR1/2018, datada de 14.09.2018, sobre a qual recaiu e que aqui se dá por inteiramente reproduzida –, sendo que foi mantida a correção atinente ao ajustamento do benefício fiscal relativo à criação de emprego na parte respeitante a trabalhadores contratados em regime de trabalho a tempo parcial, com o seguinte discurso fundamentador [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA e PA]:

«V.I.II. Da Correção referente à Criação Líquida de Postos de Trabalho – Ajustamentos associados ao período de 2015 – Proporcionalidade indevida entre o benefício fiscal dedutível e o tempo de trabalho normal

(...)

§ V.I.II.III. Da apreciação

88. Considera a Administração Tributária a existência de correções a efetuar relativamente à CLPT [criação líquida de postos de trabalho] referente ao período tributário de 2015, no montante de € 99.968,49, no que respeita à proporcionalidade entre o benefício fiscal dedutível e o tempo de trabalho normal (...).

89. Em claro contraponto, argumenta o Reclamante que da análise da norma em apreço em que se esteia tal correção (art. 19.º do EBF), apenas resulta que o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.

90. Pelo que deverá ser determinada a anulação da correção à matéria coletável efetuada pela AT, na medida em que padece de vício de violação de lei.

91. Mais refere que o entendimento em que se baseia a Administração (parecer do Centro de Estudos Fiscais, informação n.º 76/2010), carece de qualquer força legal atribuída pela Constituição, sob pena de violação ostensiva do princípio da legalidade tributária, ínsito nos artigos 103, n.º 2 e 266.º, n.º 2, da CRP.

92. Sobre a questão vertente, resulta da letra da lei do benefício fiscal em apreço (art. 19.º - Criação de emprego) a possibilidade de incluir no cálculo do mesmo colaboradores em regime de trabalho a tempo parcial desde que cumpridos os demais pressupostos legais que o enformam.

93. Conforme é consabido, tais contratos de trabalho caracterizam-se por preverem um período de trabalho semanal inferior ao praticado em situação comparável, sendo que o trabalhador contratado ao abrigo do mesmo (trabalhador a tempo-parcial), ao nível de retribuição, tem direito a uma remuneração que corresponderá, no mínimo, à auferida por trabalhadores a tempo completo numa situação comparável em proporção do respetivo período normal de trabalho semanal.

94. Porquanto, tendo presentes os princípios e critérios de proporcionalidade e coerência legitimáveis na própria definição de “benefício fiscal” que o art. 2.º do EBF

considera serem “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos e extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” e o enquadramento da referida norma do EBF no contexto mais geral da política pública de incentivo ao emprego estável e duradouro orientado a uma faixa específica da população portuguesa que apresenta graves problemas de empregabilidade agravada pela crise económica do país (pessoas com idade inferior a 35 anos e desempregados de longa duração), entendemos que dever-se-á manter 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 n.º 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, sob pena de, quando confrontados com os contratos de trabalho a tempo completo em situação semelhante, ser considerado inexplicavelmente um benefício fiscal muito superior ao que consta da Lei.

95. *De resto, o predito entendimento, que tem vindo a ser aplicado à generalidade dos casos, tem implícitas as regras relativas à interpretação da Lei.*

96. *Conforme resulta do art. 11.º da LGT, na interpretação da Lei Fiscal devem seguir-se as regras de hermenêutica jurídica presentes no art. 9.º do CC, nos termos do qual a interpretação da Lei não deve cingir-se à letra da Lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo em conta o princípio da unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a Lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*

97. *Segundo este princípio, as regras definidoras do incentivo fiscal devem ser interpretadas tendo em linha de conta os normativos existentes que regulam, nomeadamente, os incentivos financeiros (concedidos pela Segurança Social) com idêntica finalidade e pressupostos semelhantes (Portaria n.º 125/2010) e que a este respeito acolhem a regra da proporcionalidade consagrada no Código de Trabalho (antes art. 180.º a 187.º do CT aprovado pela Lei n.º 99/2003 de 27/08, agora art. 150.º do CT aprovado pela Lei 7/2009 de 12 de Fevereiro).*

98. *Também, no tocante às circunstâncias em que a Lei em apreço foi elaborada, nunca é demais frisar que este benefício fiscal foi introduzido na nossa legislação pela Lei n.º 72/98*

de 3 de Novembro, e resultou de uma proposta de combate ao desemprego jovem, considerado na altura como um flagelo à nossa economia.

99. Com o referido diploma pretendeu-se incentivar a criação e a estabilidade de novos postos de trabalho, uma vez que daí resultavam benefícios fiscais para a entidade empregadora.

100. Posteriormente este mecanismo foi alargado aos desempregados de longa duração atendendo à realidade vivenciada.

101. Verifica-se, deste modo, que a interpretação da AT, relativa à limitação proporcional do montante máximo da majoração anual por posto de trabalho ao respetivo período normal de trabalho semanal, nos casos de trabalho a tempo parcial, não constitui violação do princípio da igualdade, pois existem fundamentos para o tratamento desigual preconizado e o art. 13.º da CRP consagra a observância de uma igualdade material (que não meramente formal) devendo tratar-se por “igual o que é igual e desigual o que é desigual”.

102. O não ajustamento do montante da retribuição mínima mensal garantida para efeitos do n.º 3 do art. 19.º do EBF, como parece defender a ora recorrente, redundaria, isso sim, 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.

103. Pelo que será de concluir pela manutenção da correção fiscal efetuada pelos SIT de € 99.968,49, relativa à proporcionalidade entre o benefício fiscal dedutível e o tempo de trabalho normal (...) discriminado por trabalhador, nos termos e fundamentos acima expostos, ao abrigo do ínsito legal do n.º 3 do art. 19.º do EBF nos casos de trabalho por tempo indeterminado mas a tempo parcial.»

h) A Requerente foi notificada da decisão daquela reclamação graciosa, por ofício datado de 17.09.2018, remetido por correio registado, tendo sido, posteriormente, notificada, por ofício datado de 20.09.2018, igualmente remetido por correio registado, da retificação feita àquela mesma decisão, em virtude da existência de diversos lapsos de escrita e de cálculo. [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA e PA]

i) Em 16.12.2018, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

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

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

12. 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 e na análise crítica do acervo probatório de natureza (meramente) documental carreado para os autos, incluindo o processo administrativo.

III.2. DE DIREITO

§1. DO VALOR DA CAUSA

13. A AT alega que desconhece, em absoluto, como é que a Requerente apurou o valor de € 29.341,62 que indicou como sendo o valor da utilidade económica do pedido. Ademais, diz que a Requerente não demonstra que, em face da correção à matéria coletável do período de tributação de 2015 no valor de € 99.968,49, o imposto a pagar seja de € 29.341,62.

Consequentemente, a «*Requerida impugna o valor determinado pela Requerente nos presentes autos de € 29.341,62*».

14. A Requerente pronunciou-se sobre esta questão dizendo, essencialmente, que «*dando cumprimento à Lei, questionando a Liquidação de Imposto (Parcial) a Requerente limitou-se a fazer as operações aritméticas de apuramento do Imposto a anular decorrente da aplicação das taxas legais que incidiriam sobre a MC/LT, aplicadas na sua situação concreta, i.e.: € 99.968,49*21%/1,5%*3%=20.993,38+1.499,52+6.848,71=29.341,62 (taxa de imposto / 21% * Derrama / 1,5% * Derrama Estadual / 3%)*».

Apreciando e decidindo (artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT).

15. Como decorre do n.º 1 do artigo 296.º do CPC, *a toda a causa deve ser atribuído um valor certo, expresso em moeda legal, o qual representa a utilidade económica imediata do pedido.*

No mesmo compêndio legal, importa ainda atender à norma do n.º 1 do artigo 299.º que estatui que *na determinação do valor da causa, deve atender-se ao momento em que a ação é proposta.*

Por seu turno, o artigo 10.º, n.º 2, do RJAT estatui que o pedido de constituição de tribunal arbitral é feito mediante requerimento do qual deve constar, além do mais, a indicação do valor da utilidade económica do pedido (alínea *e*). A propósito desta norma é salientado o seguinte no acórdão arbitral proferido em 06.12.2017, no processo n.º 422/2017-T: *«(...) se é certo que esta alínea e) aponta no sentido de o valor do litígio dos processos arbitrais ser a «utilidade económica do pedido», também o é que a aplicação deste critério de determinação do valor da causa só é viável quando for possível determinar tal utilidade económica. (...) Por isso, a referida alínea e) do n.º 2 do artigo 10.º tem de ser interpretada restritivamente, com a limitação natural e forçosa de que o valor dos processos arbitrais será a utilidade económica do pedido, quando for possível determinar tal utilidade.»*

Por outro lado, resulta do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária que o valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do CPPT.

Por fim, o artigo 97.º-A do CPPT preceitua que *os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários são os seguintes: a) quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende.*

Volvendo ao caso concreto, temos que a Requerente impugna parcialmente a controvertida liquidação adicional de IRC, tendo determinado segundo o critério objetivo que explicitou (aplicação das taxas de imposto e das derramas ao valor da contestada correção) a importância cuja anulação pretende e, correspondentemente, o valor da utilidade económica do pedido.

A AT impugna esse valor; contudo, contrariamente ao estatuído no artigo 305.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, fá-lo sem que ofereça outro valor em substituição, o que constitui condição *sine qua non* para que possa ser feita a impugnação do valor da causa indicado na petição inicial. Por este motivo e atento o acima dito, a impugnação em apreço tem necessariamente de soçobrar.

16. Nestes termos, sem necessidade de acrescidas considerações, o valor da causa é fixado em € 29.341,62 e, conseqüentemente, improcede a questão do valor da causa suscitada pela Requerida.

§2. DO MÉRITO

§2.1. DO BENEFÍCIO FISCAL DA CRIAÇÃO DE EMPREGO

§2.1.1. A EVOLUÇÃO DO REGIME JURÍDICO

17. A norma jurídica que está no epicentro do dissenso entre as partes é o artigo 19.º do EBF, 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 EBF 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 o seguinte:

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 e do IRC e ao EBF, seguida de revisão global e publicação integral 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 o seguinte: *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:

- (i) A Lei n.º 10/2009, de 10 de março, introduziu alterações no n.º 2 do artigo 19.º, concretamente 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;
- (ii) 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, o seguinte: 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;

- (iii) 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 o seguinte: *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;*
- (iv) 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.

§2.1.2. A QUALIFICAÇÃO DO BENEFÍCIO

18. 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 excepcional instituída para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes superiores aos da própria tributação que impedem* (cf. artigo 2.º, n.º 1, 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, porquanto 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.

§2.1.3. AS REGRAS DE INTERPRETAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL À CRIAÇÃO DE EMPREGO

19. 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.

Assim, estatui o n.º 1 do 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 subsequente n.º 2 dispõe o seguinte: *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 via do citado n.º 1 do artigo 11.º da LGT, há que buscar os parâmetros interpretativos constantes 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 daquele 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 perceber 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.

§2.1.4. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO AO ARTIGO 19.º DO EBF

20. A controvertida correção efetuada à matéria coletável da Requerente, atinente ao ano de 2015, resulta do facto de esta ter majorado encargos com trabalhadores 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 (Portaria n.º 125/2010¹) e que a este respeito acolheram a regra consagrada no Código do Trabalho (artigo 150.º);

- 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.

21. A interpretação do artigo 19.º do EBF que é propugnada pela Requerida 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.

22. Vejamos quais são os pressupostos para, nos termos do artigo 19.º do EBF, se aplicar o benefício fiscal.

¹ 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.”*

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 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 artigo 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.

23. A AT 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 contratos de trabalho a tempo parcial, o benefício deve ser reduzido proporcionalmente.

O benefício fiscal, nos termos do artigo 19.º, n.º 1, do EBF, consiste na majoração dos encargos suportados com cada trabalhador, para efeitos de determinação do lucro tributável, para 150% do respetivo valor.

A AT entende que, se o contrato a tempo completo 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.

É lógico que um empregador que celebra um contrato de trabalho 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.

Tal resulta evidenciado pelo seguinte exemplo vertido no acórdão proferido em 05.01.2018, no processo n.º 68/2017-T:

«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.»

24. Destarte, a regra que a Requerida pretende aplicar aos contratos de trabalho 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 AT, substituindo-se ao legislador, criar uma nova norma que não tem qualquer correspondência na letra da lei; é claramente esse o caso com que nos confrontamos na situação *sub judicio*.

O artigo 19.º, n.º 1, 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;

por isso, 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 AT 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, a qual manifestamente não assenta em critérios hermenêuticos, uma vez que, como ficou demonstrado, um regime específico para os contratos de trabalho a tempo parcial não encontra uma correspondência mínima na letra da lei.

25. Há ainda uma outra ordem de razões que rechaça em absoluto a tese interpretativa propugnada pela Requerida.

A AT esclarece as razões pelas quais entende que se deve reduzir o benefício fiscal para os contratos de trabalho 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.

Ora, o argumento 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., postula no seu artigo 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.;

(...)

Resulta assim cristalino 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.

26. No mesmo sentido do entendimento que se vem de expor, encontramos, para além dos acórdãos arbitrais citados pela Requerente no PPA e de outros, os acórdãos proferidos nos processos arbitrais n.ºs 68/2017-T e 249/2018-T e o recentíssimo acórdão do STA proferido em 20.02.2019, no processo n.º 095/16.5BESNT, onde se afirma o seguinte:

«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.»

27. A Requerida argumenta, ainda, que *«a aplicação da norma [artigo 19.º do EBF] nos termos preconizados pela Requerente redundaria numa desigualdade de tratamento e numa violação do princípio da igualdade consignada no art. 13.º da CRP».*

Atento tudo quanto acima se expôs e que aqui se reitera relativamente à interpretação e aplicação do artigo 19.º do EBF, concretamente quanto à majoração dos encargos atinentes aos trabalhadores contratados a tempo parcial, não logramos vislumbrar qualquer preterição do princípio da igualdade, em qualquer uma das suas dimensões.

28. Em face do exposto, conclui-se que carece de qualquer sustentação legal a interpretação e aplicação que a AT faz do artigo 19.º do EBF e, por conseguinte, afigura-se ilegal, por erro sobre os pressupostos de direito, a controvertida correção efetuada à matéria coletável da Requerente, atinente ao ano de 2015, vício invalidante este que inquina quer a decisão de indeferimento (parcial) da reclamação graciosa n.º ...2018..., quer parcialmente o ato de liquidação adicional de IRC n.º 2017... que inclui a liquidação de juros compensatórios n.º 2017... .

§2.2. DO REEMBOLSO DOS MONTANTES INDEVIDAMENTE PAGOS, ACRESCIDOS DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

29. O artigo 24.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT preceitua que *a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *a*), do RJAT) que estabelece, que *a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão.*

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

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

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

§2.2.1. DO DIREITO AO REEMBOLSO DOS MONTANTES PAGOS

30. Na sequência da ilegalidade e anulação parcial do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2017... que inclui a liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., referentes ao ano de 2015, é mister concluir que a Requerente suportou uma prestação tributária superior à legalmente devida, pelo que há lugar ao reembolso das quantias de imposto e de juros compensatórios pagas ilegalmente, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea *b)*, do RJAT e 100.º da LGT (aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *a)*, do RJAT), pois tal afigura-se

essencial para restabelecer a situação que existiria se aquele ato tributário não tivesse sido praticado.

Destarte, procede o pedido de reembolso dos montantes de imposto e de juros compensatórios indevidamente pagos pela Requerente e que, em cumprimento da presente decisão, deverão ser determinados pela AT.

§2.2.2. DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

31. O artigo 43.º, n.º 1, da LGT determina que *são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*, estatuidando o n.º 5 do artigo 61.º do CPPT que *os juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos*.

No caso concreto, como foi dito, a Requerente suportou uma prestação tributária superior à legalmente devida.

Ademais, verifica-se que a ilegalidade e a consequente anulação parcial da liquidação adicional de IRC n.º 2017... que inclui a liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., referentes ao ano de 2015, é imputável à AT por, na mesma, ter incorrido em erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado na incorreta interpretação e aplicação do artigo 19.º do EBF; o mesmo vale para a ilegalidade do ato de indeferimento (parcial) da referenciada reclamação graciosa, que é também totalmente imputável à AT.

Destarte, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do estatuído nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, a liquidar após a determinação pela AT das quantias de imposto e de juros compensatórios pagas em excesso, em cumprimento da presente decisão.

*

32. A finalizar, 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

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- a) A decisão de indeferimento (parcial) da reclamação graciosa n.º ...2018... é declarada ilegal e anulada;
- b) A liquidação adicional de IRC n.º 2017... que inclui a liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., respeitante ao ano de 2015, é parcialmente declarada ilegal e anulada, na parte em que tem subjacente a correção relativa ao benefício fiscal de criação de emprego, referente a trabalhadores contratados em regime de tempo parcial, no montante de € 99.968,49;
- c) A Autoridade Tributária e Aduaneira é condenada:
 - (i) a reembolsar à Requerente as quantias de imposto e de juros compensatórios que, em execução da presente decisão, se apure terem sido liquidadas e pagas em excesso;
 - (ii) a pagar juros indemnizatórios à Requerente, calculados sobre as quantias a reembolsar, nos termos legais;
 - (iii) no pagamento das custas do presente processo.

*

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o acima decidido, é fixado ao processo o valor de € **29.341,62** (vinte e nove mil trezentos e quarenta e um euros e sessenta e dois cêntimos).

*

CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em € **1.530,00,00** (mil quinhentos e trinta euros), a cargo da **Autoridade Tributária e Aduaneira**.

*

Notifique.

Lisboa, 7 de junho de 2019.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)