

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 429/2019-T**

**Tema: IRC - Benefício fiscal a criação de emprego.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os Árbitros, Fernanda Maças (Presidente), Isaque Marcos Lameiras Ramos e Amândio Silva, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

### **I. Relatório**

1. A..., sociedade em nome coletivo, com o número de identificação de pessoa coletiva (“NIPC”) e de identificação fiscal (“NIF”) ..., com sede na Rua..., n.º..., ..., ...-... ..., (doravante designada “Requerente”), apresentou requerimento de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro (que estabelece o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – doravante “RJAT”), em que é Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante também designada por “AT”).
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo tem em vista a anulação do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), com o número 2004..., relativo ao IRC de 2001, por força do indeferimento parcial do pedido de revisão apresentado. Em causa está a dedução ao lucro tributável do exercício de 2001 do restante benefício de criação de emprego por si apurado e não aceite pela AT.

3. A Requerente peticiona, ainda, a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios por pagamento indevido de prestação tributária, desde julho de 2007.
4. No dia 25 de junho de 2019, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e, de imediato, notificado à Requerida nos termos legais.
5. A Requerente não procedeu à nomeação de Árbitro.
6. Assim, nos termos e para os efeitos do disposto alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, por decisão do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente previstos, foram os signatários designados como árbitros do presente Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4.º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.
7. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 3 de setembro de 2019, seguindo-se os pertinentes trâmites legais.
8. Em síntese, os fundamentos apresentados pela Requerente para efeitos do pedido de pronúncia arbitral foram os seguintes:
  - a) A Requerente é uma sociedade de direito português 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 de educação, restauração e bebidas, nas lojas “A...” localizadas em Portugal.

- b) Em sede de IRC, no período de tributação de 2001, apurou um montante de lucro tributável no valor de € 90.501.339,49 (noventa milhões, quinhentos e um, trezentos e trinta e nove e quarenta e nove cêntimos).
- c) Para o apuramento desse resultado, contribuiu a dedução no campo 234 do quadro 07 da Declaração Modelo 22 do montante de € 2.359.574,89 (dois milhões, trezentos e cinquenta e nove, quinhentos e setenta e quatro euros e oitenta e nove cêntimos), a título de benefício fiscal de criação líquida de postos de trabalho.
- d) Por erro de cálculo, verificou que não usufruiu da totalidade do benefício fiscal (€ 6.167.824,50) pelo que apresentou em 29 de julho de 2006, a abertura de procedimento de revisão oficiosa da liquidação n.º 2004..., de 29 de maio de 2004, tendo em vista o reconhecimento da dedução adicional do valor de 3.808.249,61, o qual foi indeferido.
- e) Desta decisão, a Requerente recorreu judicialmente, tendo o Tribunal Administrativo e Fiscal de ... condenado a AT a proceder à revisão oficiosa da referida liquidação.
- f) Em resultado da revisão efetuada, a Requerente foi notificado, por via do ofício n.º..., de 11 de outubro de 2018, do projeto de deferimento parcial do pedido.
- g) Em concreto, do total requerido, não foi considerada a dedução do montante € 255.767,91 e foi recusado o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.
- h) Daquele valor, a Requerente apresentou, em 10 de janeiro de 2019, recurso hierárquico, relativamente ao montante de €247.814,37, bem como o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos legais.
- i) A não aceitação da deduções fiscais resultou, conforme alegado pela AT, da substituição de contratos de trabalho anteriormente escolhidos para efeitos do benefício fiscal (€37.428,52); violação do limite por consideração dos encargos efetivamente suportados superiores ao valor de 14 vezes o salário mínimo nacional e ajustamento do limite mensal do benefício fiscal proporcionalmente ao tempo trabalhado/remunerado nos contratos de trabalho elegíveis (€208.559,16); ajustamento do limite máximo do benefício fiscal nos contratos a tempo parcial (€1.786,69).

- j) Relativamente à substituição dos trabalhadores, a AT rejeitou a substituição de 85 colaboradores que haviam sido considerados inicialmente para o cálculo do benefício argumentando que os limites temporais e quantitativos não podem ser *“alterados/substituídos durante a vigência do benefício fiscal sob pena de clara violação da lei em apreço.”*
- k) Alega em sentido contrário a Requerente, dizendo que em nenhuma circunstância a lei faz depender o saldo apurado de um grupo concreto de colaboradores. Em defesa desta interpretação invoca a decisão arbitral de 25 de agosto de 2017, referente ao processo n.º 57/2017-T.
- l) Em relação à majoração prevista no artigo 17.º, n.º 2, do EBF, a AT considerou que *“nas situações em que os encargos mensais efetivamente suportados (...) são, desde logo, superiores ao valor de 14 vezes o SMN (...) a entidade empregadora não poderá majorar esses encargos suportados, ou seja, não deve apurar qualquer benefício fiscal nos termos do artigo 17.º”*. Acrescenta ainda que *“(...) se do apuramento dos 150% resultar um valor superior a 14 vezes o SMN, então, para efeitos do cálculo do benefício, apenas será de considerar este último montante.”*
- m) Ora, segundo a Requerente, o n.º 2 do artigo 17.º refere-se única e exclusivamente aos custos e encargos relativos à remuneração auferida pelo trabalhador e não ao montante dos encargos já majorados, pelo que da aplicação do limite previsto no n.º 2, contam os encargos incorridos. Ou seja, o único limite introduzido pelo legislador é o de que a base admitida para cálculo da majoração não pode ultrapassar os 14 salários mínimos nacionais.
- n) Por fim, quanto ao ajustamento do limite máximo do benefício fiscal nos contratos a tempo parcial, a AT considera que os contratos individuais sem termo em regime parcial são caracterizados pelo período semanal ser igual ou inferior a 75% do praticado a tempo completo e a remuneração será também a proporcional à do respetivo período normal de trabalho semanal.
- o) Por este motivo, sustenta a AT que, relativamente a estes trabalhadores, deveria ter sido efetuado um ajustamento proporcional do limite anual de majoração dos encargos, sob pena de *“quando confrontados com os contratos de trabalho a tempo*

*completo em situação semelhante, ser considerado injustificadamente um benefício fiscal muito superior ao que consta da lei.”*

- p) A Requerente, cita, em sua defesa, a decisão do Tribunal Arbitral, de 5 de janeiro de 2018, referente ao Proc. 68/2017-T: “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”.
- q) Em parte alguma na lei se distingue os contratos a tempo parcial ou a tempo completo e, por isso, tal como referido na citada decisão arbitral, *“se onde o legislador não distingue (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.”*
- r) Por último, a Requerida refere, ainda, que *“o não ajustamento do limite para efeitos no n.º 2 do artigo 17.º 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 e numa violação grave do princípio constitucional da igualdade...”*.
- s) Quanto a este argumento, a Requerente invoca a Decisão Arbitral relativa ao Proc. n.º n.º 639/2018, que esclarece que *“...não logramos vislumbrar qualquer preterição do princípio da igualdade, em qualquer uma das suas dimensões”*.

9. Em face do exposto, a Requerente peticiona a dedução ao lucro tributável do montante de €247.814,37, bem como o pagamento de juros indemnizatórios, sobre a totalidade deferida, nos termos do artigo 43.º da LGT.

10. A AT contestou a pretensão da Requerente, apresentando defesa por impugnação, com expressa remissão para a resposta ao pedido de revisão oficiosa e respetivos fundamentos já supra referidos pela Requerida mas que, em síntese, se expõem de seguida:

- a) O texto da norma aplicável ao caso – artigo 19.º do EBF –, na redação à data dos factos, prescrevia o seguinte:
- “1 - Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (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 de 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 o período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.”*
- b) O n.º 1 do artigo 17.º do EBF dispõe que, para efeitos fiscais, 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 (agora fiscal pois o custo contabilístico está considerado no resultado líquido do período) em valor correspondente a 150%.
- c) De acordo com o n.º 2, o limite dos encargos mensais aceites fiscalmente por posto de trabalho pode atingir, no máximo, o valor de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.
- d) A Requerente adota um período de tributação compreendido entre 1 de março e 28 de fevereiro, o que, atendendo aos valores do salário mínimo nacional em vigor em 2001 e 2002, impõe um limite máximo de encargos mensais de ascende a € 4.710,91.
- e) O apuramento do benefício fiscal, além de individualizado, trabalhador a trabalhador, não pode ser feito de forma anual em função do número de meses de trabalho de cada trabalhador.
- f) Em concreto, face à impugnação apresentada, está em causa, em primeiro lugar, a substituição de 85 contratos de trabalho anteriormente escolhidos para efeitos do benefício fiscal. É entendimento da AT, que carece de suporte legal o modelo de substituições defendido pela Requerente.

- g) Tanto o limite temporal como quantitativo do benefício fiscal estão diretamente ligados a contratos de trabalho específicos, não podendo ser alterados/substituídos durante a vigência do benefício fiscal sob pena de violação de lei.
- h) Caso algum dos trabalhadores, eleitos *ab inito pela* entidade empregadora para efeitos do benefício fiscal e nas condições do artigo 17.º do EBF, cessar o vínculo contratual com a empresa, o benefício fiscal deixa de ter aplicação.
- i) Em conformidade, não é aceite o montante do benefício fiscal requerido de €37.428,52.
- j) Em segundo lugar, nas situações e, que os encargos efetivamente suportados pelo empregador com o jovem trabalhador são superiores ao valor de 14 vezes o salário mínimo nacional (salários mensais superiores a €4.710,91), a entidade patronal não poderá majorar esses gastos, o que afasta o benefício fiscal de €28.265,44, relativo à trabalhadora com o n.º... .
- k) Adicionalmente, relativamente aos meses em que se verifica o início e término dos contratos ou porque decorreu o período de duração do benefício fiscal, o limite mensal do benefício fiscal deve ser ajustado proporcionalmente ao período de tempo (n.º de dias do mês trabalhados) em que se verificam as condições para usufruir do benefício fiscal.
- l) A não consideração desta proporcionalidade determina uma correção que ascende a €208.599,16.
- m) Por fim, considera a Requerida que similar raciocínio deve ser aplicado aos contratos a tempo parcial: o limite do benefício fiscal deve ser ajustado proporcionalmente ao n.º de horas de trabalho parcial, sob pena de se atribuir a estes contratos um benefício superior àquele que se atribuiu a um contrato a tempo completo, o que violaria o princípio constitucional da igualdade.
- n) Apenas esta interpretação é compatível com a intenção expressa de incentivo à criação e à estabilidade de novos postos de trabalho
- o) Face ao exposto, é convicção da Requerida que o pedido de pronúncia arbitral deverá ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.

11. Por despacho de 26 de outubro de 2019, decidiu-se dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e prosseguir com o processo para a fase de alegações escritas facultativas.
12. A Requerente apresentou alegações no dia 13 de novembro de 2019.

## **II – Matéria de facto**

### **II.1. Factos provados**

No que diz respeito à factualidade com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade de direito português 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 de educação, restauração e bebidas, nas lojas “A...” localizadas em Portugal.
2. A Requerente encontra-se enquadrada no regime geral de tributação, sendo o seu período de tributação entre 1 de março e 28 de fevereiro.
3. No período de tributação de 2001, apurou um montante de lucro tributável no valor de € 90.501.339,49 (noventa milhões, quinhentos e um, trezentos e trinta e nove e quarenta e nove cêntimos).
4. A Requerente apresentou em 29 de julho de 2006, a abertura de procedimento de revisão oficiosa da liquidação n.º 2004..., de 29 de maio de 2004, referente ao período de 2002, bem como o pagamento de juros indemnizatórios, o qual foi indeferido.

5. Desta decisão, a Requerente recorreu judicialmente, tendo o Tribunal Administrativo e Fiscal de ... condenado a AT a proceder à revisão oficiosa da referida liquidação.
6. Em resultado da revisão efetuada, a Requerente foi notificado, por via do ofício n.º..., de 11 de outubro de 2018, do projeto de deferimento parcial do pedido e recusa de pagamento dos juros indemnizatórios.
7. Do pedido de consideração de um montante total que ascendia a € 6.167.824,50, a AT considerou € 5.912.056,59, tendo indeferido a dedução do montante de € 255.767,91.
8. Da parte relativa ao indeferimento, a Requerente apresentou recurso hierárquico, no dia 10 de janeiro de 2019, solicitando a consideração do benefício fiscal de criação líquida de postos de trabalho no valor de 247.814,36, bem como o pagamento dos juros indemnizatórios.
9. Do indeferimento tácito, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

## **II.2. Factos não provados**

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

## **II.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

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

## **III – Sancionamento**

12. O Tribunal foi regularmente constituído nos termos do RJAT.

13. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
14. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
15. O processo não enferma de nulidades.

#### **IV – Matéria de Direito**

As questões controvertidas reportam-se à aplicação do benefício fiscal relativo ao incentivo fiscal de criação de empregos para jovens previsto no artigo 17.º do EBF (atual 19.º), inicialmente introduzido pela Lei n.º 72/98, de 3 de novembro.

A redação inicial constava do artigo 48.º-A da Lei n.º 72/98, de 3 de novembro, que dispunha o seguinte:

##### *Artigo 48.º-A*

##### *Criação de empregos para jovens*

*1 — Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (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.*

Com a entrada em vigor da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, o n.º 3 do artigo 48.º-A do EBF passou a ter a seguinte redação:

*Artigo 48.º-A*

*Criação de empregos para jovens*

*1 — Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (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 num período de 5 anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.*

Mais tarde, o Estatuto dos Benefícios Fiscais sofreu uma renumeração, por via do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, e o artigo 48.º-A passou a ser o artigo 17.º, com a seguinte redação, em vigor à data dos factos:

*Artigo 17.º*

*Criação de empregos para jovens*

*1 — Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (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 terá lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho.*

O presente regime foi criado com o objetivo de incentivar o aumento de postos de trabalho para jovens, através de contratos de trabalho sem termo, com a obrigação de manter estes contratos de trabalho nos anos seguintes. Para tal, o legislador permite a majoração pela entidade patronal dos encargos com a contratação dos trabalhadores à matéria coletável, para efeitos de apuramento do lucro tributável em sede de IRC.

A majoração dos gastos permite um desagramento fiscal que assume a natureza de benefícios fiscal, no sentido a que se refere o artigo 2.º, n.º 1, do EBF: “*medida de carácter excecional instituída para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes superiores aos da própria tributação que impedem.*” O benefício é concedido pelo período de cinco anos a contar da data da vigência do contrato de trabalho.

Na interpretação do sentido das normas fiscais e qualificação dos factos devem observar, nos termos do n.º 1 do artigo 11.º, as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis. Acrescenta-se no n.º 2 que “*Sempre que, nas normais fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daqueles que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.*” Por fim, persistindo a dúvida sobre o sentido das normas, deve atender-se à substância económica dos factos (n.º 3).

Nos termos das regras gerais de interpretação previstas no artigo 9.º do Código Civil, a letra da lei é o ponto de partida do trabalho do intérprete, em que não pode ser considerado o pensamento legislativo que não tenha na lei um mínimo de correspondência. Sem prejuízo, entre outros fatores, há que atender à teleologia da norma, ao sentido e objetivo do legislador. No caso, os objetivos extra-fiscais de criação de emprego são claros para dois tipos específicos de trabalhadores e a estabilidade que se pretende assegurar.

Por se tratar de um benefício fiscal, não é admitida, nos termos do artigo 10.º do EBF, a analogia, ainda que se admita a interpretação extensiva.

A questão tem vindo a ser tratada de forma distinta pela jurisprudência, adiantando-se desde já que seguiremos de perto o sentido e fundamentação da decisão arbitral n.º 212/2013-T, de 26/02/2014, em que o tribunal coletivo foi presidido pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, bem como as mais recentes decisões n.ºs 249/2018, de 25/03/2019, e 662/2016, de 20/07/2017. Jurisprudência esta confirmada em recentes Acórdãos do STA, de 20 de fevereiro de 2019 (Proc. 095/16.5 BESNT), e de 8 de maio de 2019 (Proc 01054/17.6BALS).

### **1. Da substituição de trabalhadores indicados pela Requerente para efeitos do benefício fiscal**

Da decisão da AT consta a rejeição da qualificação para o benefício fiscal da substituição de 85 colaboradores que haviam sido inicialmente considerados, para efeitos do cálculo do benefício fiscal, por se considerar que os limites temporais e quantitativos estão diretamente ligados a contratos de trabalho específicos que não podem ser alterados/substituídos durante a vigência do benefício fiscal.

O argumento literal parece acompanhar esta interpretação. Com efeito, o n.º 3 do artigo 17.º estabelece que “*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*”. A majoração está, assim, ligada a um contrato determinado que lhe serviu, no seu início, de fundamento para o cumprimento dos requisitos do artigo 17.º quer do ponto de vista da majoração quer do limite temporal do benefício.

Na Decisão Arbitral relativa ao Proc. n.º 212/2013-T, o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa acrescenta um elemento histórico que permite conhecer o sentido do legislador: “*...há um elemento histórico expresso no mesmo sentido, que é a intervenção do autor do projecto de lei que deu origem à Lei n.º 72/98 no Plenário da Assembleia da República, em que declarou: «Esta medida visa, fundamentalmente, incentivar directamente a criação e a estabilidade de novos postos de trabalho, uma vez que daí resultam benefícios em IRC».*”

Assim, a condição para usufruir o benefício fiscal, é a de os contratos dos trabalhadores selecionados para beneficiar do incentivo fiscal, continuarem a vigorar. Se o contrato de trabalho cessar, o sentido do benefício não se cumpriu e, por isso, não deve ser objeto de substituição.

Não ignoramos a interpretação da Requerente de que o sentido e intenção do legislador também se cumpre com o cumprimento do critério da criação líquida de postos de trabalho, aqui aplicável. No entanto, não é essa interpretação que encontra respaldo na letra da lei, de acordo com as regras gerais de interpretação.

Neste sentido, concluiu o STA, ao pronunciar-se sobre o n.º 5 do artigo 19.º do EBF, com idêntica redação à do n.º 3 do artigo 17.º ora em análise:

*“Portanto, a majoração está conexcionada com a vigência de um determinado contrato individual de trabalho, que lhe serve de fundamento, pelo que não pode ser assegurada por outro contrato de trabalho, com outro início de vigência e trabalhador.*

*Por outro lado, a intenção do legislador não foi, simplesmente, incentivar a criação de postos de trabalho, mas criar emprego estável e duradouro para jovens e desempregados de longa duração, como resulta do facto de se ter restringido o incentivo aos casos de celebração de contrato sem termo.*

*Aliás, há um elemento histórico expresso que aponta nesse sentido, e que é a intervenção do autor do projeto de lei que deu origem à Lei 72/98 no Plenário da Assembleia da República (Diário da Assembleia da República n.º 86, I série, de 27/06/1997), em que declarou: “Esta medida visa, fundamentalmente, incentivar directamente a criação e a estabilidade de novos postos de trabalho, uma vez que daí resultam benefícios em IRC”.*

*Portanto, há que concluir que não é admissível a substituição de trabalhadores no âmbito do benefício em causa pelo que o recurso interposto pela recorrente A..... não merece provimento. (Acórdão do STA, de 20 de fevereiro de 2019, Proc. 095/16.5 BESNT).*

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão, relativa ao alegado benefício fiscal no valor de € 37.428,52.

## **2. Do limite dos encargos relevantes para majoração e ajustamento do limite fiscal ao tempo trabalho/remunerado nos contratos de trabalho elegíveis**

Considera, em primeiro lugar, a AT que nas situações em que os encargos mensais efetivamente suportados são superiores ao valor de 14 salários mínimos nacionais, a entidade patronal não poderá majorar esses encargos porque ultrapassa o limite previsto no n.º 2 do artigo 17.º. Ou seja, este limite aplica-se aos encargos já majorados e não aos encargos a majorar.

Assiste, neste caso, razão à Requerente. O artigo 17.º, n.º 1, refere que *os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho (...) são levados a custo em valor correspondente a 150%*, e os encargos são os custos reais que derivam da criação dos postos de trabalho. Estes encargos reais são levados a custo em valor correspondente a 150%, mas o acréscimo de 50% não constitui qualquer encargo.

O n.º 2 do artigo 17.º do EBF reporta-se apenas a esses encargos suportados e não ao valor de 50% que lhes acresce, mas não constitui um encargo, pois esse valor constitui um custo ficcionado para efeitos fiscais.

Esta interpretação é defendida, de forma inequívoca, no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16-05-2012, proferido no processo n.º 0283/12, em que se escreve:

*A redacção da norma à data dos factos (nº 1), conforme a recorrida também refere nas suas alegações, é muito clara ao referir que “os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho ... são levados a custo em valor correspondente a 150%”, acrescentando o nº 2 que “o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional”.*

---

*Quer isto dizer que, este benefício fiscal atribuído aos empregadores corresponde no máximo a 14 vezes o salário mínimo nacional, acrescido de 50% desse valor, isto é, acima desses valores já não haverá tal benefício e abaixo deles, haverá uma majoração de 50%.*

Subscrevendo integralmente esta jurisprudência, concluímos que a Requerente tem razão.

Relativamente ao ajustamento do limite máximo do benefício nos meses do início do contrato ou fim das condições de elegibilidade do trabalhador, atentos às regras de hermenêutica aplicáveis, não se vislumbra no teor do artigo 19.º, n.º 3 do EBF a obrigação do intérprete reduzir proporcionalmente ao período de duração dos contratos de trabalho elegíveis no exercício inicial e final a que se reportam os cinco anos descritos no n.º 3 do mesmo artigo. Pelo contrário, o legislador no artigo 19.º, n.º 2 refere-se expressamente ao “*montante máximo da majoração mensal*”.

Não há, face à letra da lei, qualquer evidência de que deva ser efetuado o ajuste na majoração em função da duração efetiva dos contratos de trabalho.

Por outro lado, atentos à finalidade legislativa de promoção do emprego e estabilidade do vínculo laboral, enquanto elementos teleológicos, não há qualquer incompatibilidade entre estes objetivos e a interpretação literal da norma. Como se refere na decisão arbitral n.º 212/2013-T, de 26/02/2014 e em que assumiu a função de árbitro-presidente, o Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA: “...a única razão que, abstractamente, poderia explicar outras limitações da majoração, não expressamente previstas, seria a maximização das receitas fiscais, e essa razão não vale quando se está a interpretar normas que prevêm benefícios fiscais, que são justificadas por razões extrafiscais. Na verdade, subjacente ao estabelecimento do benefício fiscal não pode existir um desígnio legislativo de aumentar as receitas fiscais, pois está-se perante situações em que a lei considera que a esse interesse fiscal devem sobrepor-se “interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” ...”.

Não há também razão para se invocar a violação do princípio da igualdade por a majoração operar em absoluto e não em proporção nos exercícios de início de fim do benefício. Desde logo, porque o critério é homogéneo e igual para todos aqueles que, nas mesmas circunstâncias, usufruem do benefício. Por outro lado, os benefícios fiscais, pela sua natureza, criam regimes particulares de tributação, compatíveis com o princípio da igualdade atentos aos fins e interesses prosseguidos.

Neste sentido, refere-se na decisão arbitral n.º 628/2016-T, de 06/04/2017, que “o princípio da igualdade, como limite à discricionabilidade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratadas igualmente as que se encontram em situações iguais e tratadas desigualmente as que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque desprovidas de justificação objectiva e racional.

(...)

Por outro lado, nos benefícios fiscais que se baseiam em normas de conduta, cuja observância produz efeitos fiscais favoráveis, a questão do princípio da igualdade deve colocar-se relativamente às condições de acesso ao benefício e não aos termos em que este é previsto.

Relativamente a este tipo de benefícios que dependem de um comportamento do sujeito passivo, este é livre de optar por preencher as condições estabelecidas e dele usufruir, na medida que entender, ou não as preencher e não beneficiar da vantagem fiscal. E, caso os efeitos do benefício fiscal variem conforme o momento do preenchimento das condições, dependerá também da vontade do sujeito passivo optar ou não pelo preenchimento das condições da forma que lhe propicie otimizar os seus efeitos.

Desta perspectiva, nos casos de benefícios fiscais dependentes das opções dos sujeitos passivos, em que é colocada na sua disponibilidade a optimização dos efeitos variáveis do benefício fiscal, não haverá tratamento discriminatório violador do princípio da igualdade pela norma que fixa esses efeitos, mas apenas se houver distinção arbitrária nas condições de acesso ao benefício.

---

*No caso em apreço, não se vislumbra qualquer discriminação arbitrária imposta por lei no acesso ao benefício fiscal: os sujeitos passivos podem optar por contratar jovens ou desempregados de longa duração ou não; podem contratar com base em remunerações que lhes permitam otimizar o benefício fiscal ou não; pode contratar no início do exercício ou em qualquer outra fase do mesmo.*

*Em qualquer dos casos, os efeitos diferentes que podem ser obtidos são imputáveis ao próprio sujeito passivo e não a uma lei discriminatória.*

Assim, procede o pedido de pronúncia arbitral na parte respeitante à correção solicitado no valor de € 208.599,18.

### **3. Ajustamento do benefício fiscal relativamente aos trabalhadores a tempo parcial**

Em sentido similar ao defendido relativamente ao início do contrato, a Autoridade Tributária e Aduaneira considera que a aplicação do benefício fiscal previsto no artigo 17.º, do EBF a trabalhadores contratados a tempo parcial, deve ser ajustada proporcionalmente.

Não há, todavia, qualquer discriminação na letra da lei entre contratos a tempo completo e contratos a tempo parcial. O n.º 1 do art. 17.º do EBF estabelece que “*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%*”. O n.º 2 determina que “*(...) o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado*”.

Ou seja, os únicos critérios da lei da lei são a (i) a admissão por contrato sem termos e (ii) idade não superior a 30 anos.

Esta matéria foi igualmente objeto de pronúncia pelo STA, no Acórdão de 20 de fevereiro de 2019, Proc. 095/16.5 BESNT:

*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.*

Procede, assim, o pedido de dedução ao lucro tributável do valor de € 1.786,69.

#### **4. Reembolso da quantia paga e juros indemnizatórios**

A Requerente pagou a quantia autoliquidada e pede o reembolso sobre a totalidade do pedido deferido, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios. Sendo de anular as liquidações de IRC, a Requerente tem direito à restituição da quantia paga, na proporção do deferido.

Relativamente aos juros indemnizatórios, o regime substantivo é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

#### ***Artigo 43.º***

#### ***Pagamento indevido da prestação tributária***

*1 - 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.*

*2 - Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

*3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:*

*(...)*

*c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*

Na presente hipótese, pedida a “revisão oficiosa” do ato tributário pelo contribuinte, se a AT exceder o prazo de um ano para proceder a tal revisão e se a decidir favoravelmente, só são devidos juros indemnizatórios após o decurso de um ano. No caso, a Requerida teve necessidade de recorrer à via judicial, pelo que “(...) À semelhança do interessado cujo pedido de revisão teve desfecho favorável ditado pela Administração decorrido mais de um ano, também aquele a quem só foi dada razão no tribunal passado esse tempo são devidos os mesmos juros”.<sup>1</sup>

Assim, no caso concreto, se o pedido de revisão original foi formulado no dia 28 de julho de 2006, são devidos juros indemnizatórios a partir do dia 29 de julho de 2007.

## **VI – Decisão**

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão referida no ponto IV.1 deste acórdão, relativa à substituição de trabalhadores para efeitos do benefício fiscal de criação de emprego;

---

<sup>1</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0918/06, de 12/12/2006.

- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão referida no ponto IV.2 deste acórdão, relativa ao limite dos encargos relevantes para majoração e ajustamento do limite fiscal ao tempo trabalho/remunerado nos contratos de trabalho elegíveis;
- c) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão referida no ponto IV.3 deste acórdão, relativa ao ajustamento do benefício fiscal no caso de contratos de trabalho a tempo parcial.
- d) Julgar procedente o pedido de restituição de imposto pago, acrescido dos juros indemnizatórios, relativo ao montante de benefício fiscal de € 3.762.867,55 a deduzir ao lucro tributável, que deverá ser determinado em execução de julgado.

## **VII – Valor do Processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil e 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”) fixa-se ao processo o valor de € 584.947,05.

## **VII – Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 4.437,00, nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT.

A Requerente obtém vencimento relativamente às correções fiscais ao lucro tributável no valor de € 210.385,85, num total de correções de € 247.814,37, pelo que a responsabilidade das custas é repartida na proporção de 15%, a cargo da Requerente e 85%, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de março de 2020

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT]

Os Árbitros,

Fernanda Maçãs

Isaque Marcos Lameiras Ramos

Amândio Silva