

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 237/2019-T

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

Decisão Arbitral

Os árbitros Dr. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente, designado pelo Conselho Deontológico do CAAD), Dr. Isaque Marcos Lameiras Ramos e Dr. Henrique Fiúza, designados pela Requerente e pela Requerida, respectivamente, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 08-07-2019, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., sociedade em nome coletivo, pessoa coletiva e contribuinte fiscal n.º ..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... ..(doravante designada como “Requerente”), apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral coletivo, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), tendo em vista a anulação da decisão da Reclamação Graciosa n.º ...2018..., na parte indeferida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e «*a consideração e dedução no Quadro 07 da declaração Modelo 22 de IRC do exercício de 2015, da majoração do benefício fiscal da criação de emprego considerando os (i) encargos apresentados corrigidos de € 69.778,76 (ii) sem a limitação proporcional ao período de vigência do contrato de trabalho dos colaboradores, no montante total de €404.625,13*».

A Requerente pede ainda a restituição do imposto indevidamente pago acrescida de juros indemnizatórios.

É requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 02-04-2019.

Os signatários comunicaram a aceitação do exercício das funções no prazo aplicável.

Em 18-06-2019, as Partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo manifestado vontade de recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 08-07-2019.

Por despacho de 01-10-2019, foi prorrogado o prazo para a Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, juntando um documento em que se refere a revogação parcial do acto impugnado, e defendendo, quanto ao mais, a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

A Requerente foi notificada para se pronunciar sobre a revogação parcial do acto impugnado e nada veio dizer.

Por despacho de 11-11-2019 foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Cumprе decidir.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

- A.** A Requerente dedica-se, 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 “A...” localizadas em território nacional;

- B.** No cumprimento das obrigações declarativas em sede de IRC por referência ao exercício de 2015 (compreendido entre o dia 1 de março de 2015 e o dia 29 de fevereiro de 2016), a ora Requerente procedeu à entrega tempestiva da correspondente declaração de rendimentos (Modelo 22 de IRC);
- C.** Da declaração de rendimentos resultou um montante de IRC a pagar de € 11.185.908,74, o qual foi pago (parágrafo 12 da decisão da reclamação graciosa);
- D.** Em 27-07-2018, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa da autoliquidação que teve o n.º ...2018...;
- E.** A reclamação graciosa foi parcialmente deferida, com os fundamentos que constam do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- F.** A reclamação graciosa foi indeferida quanto às seguintes questões:
- a. € 69.778,16 – Errónea consideração dos encargos majoráveis suportados com os colaboradores selecionados para efeitos do benefício;
- b. € 334.847,97 – Limitação da majoração do benefício fiscal da criação de emprego de modo proporcional ao período anual de trabalho prestado pelos colaboradores.
- G.** Quanto à primeira questão referida, refere-se na decisão da reclamação graciosa, além do mais, o seguinte:

§ IV.I.II. Do benefício relativo à criação de emprego

§ IV.I.II.I. Dos argumentos da Reclamante

36. Alega o Reclamante que procedeu ao recrutamento de um número bastante significativo de colaboradores, o que contribui para a criação de emprego nos termos definidos pelo artigo 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

37. No seu entendimento, não usufruiu da totalidade do benefício fiscal relativo à criação de emprego, nos termos do artigo 19º do EBF, como melhor explicita no artigo 10º a 19º da PI de Reclamação Graciosa.

38. Com efeito, o Reclamante reanalisou o montante do benefício fiscal apurado e entendeu que, por lapso, não considerou todos os encargos

majoráveis suportados com os colaboradores selecionados para efeitos de atribuição do benefício, tendo subavaliado o benefício em menos € 69.778,16.

(...)

§ IV.I.II.II. Da apreciação

44. Analisado o requerimento inicial de petição inicial, bem como o documento n.º 8 que a ele foi anexado, constata-se que o pedido a apreciar nos presentes autos não se relaciona unicamente com a alegada errónea consideração de encargos suportados com alguns colaboradores ou com a questão da «majoração do benefício fiscal da criação de emprego de modo proporcional ao período anual de trabalho».

45. Com efeito, haverá ainda que verificar se os postos de trabalhos, cujos encargos o Reclamante pretende majorar ao abrigo do artigo 19.º do EBF, correspondem à criação líquida de emprego apurada para cada um dos períodos de tributação em causa, concretamente 2010, 2012 e 2015.

46. Ora, como se pode verificar pela análise do mapa de apuramento do benefício fiscal relativo a CLE (documento n.º 8), o Reclamante apresenta, para o período de 2010, uma majoração de encargos relativamente a 48 postos de trabalho, para o períodos de 2012, uma majoração de encargos com 48 postos de trabalho e, para o período de 2015, uma majoração de encargos relativamente a 178 postos de trabalho.

47. Quanto à ordem de apreciação das questões, é patente a existência de uma relação de prejudicialidade entre a verificação da criação líquida de emprego em cada um dos referidos períodos e a questão da majoração do benefício de modo proporcional ao período anual de trabalho, pelo que se analisará esta em último lugar.

Criação líquida de emprego de 2010

48. Para o efeito, importa, em primeiro lugar, reter que os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) levaram a cabo, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2017..., uma ação inspetiva interna aos elementos contabilístico-fiscais apresentados

pelo ora reclamante para o período de tributação de 2015 (2015-03-01 a 2016-02-28).

49. No âmbito da referida inspeção, verificou-se que o Reclamante deduziu no campo 774 do quadro 07 da DRM22, para efeitos de apuramento do resultado tributável do período de 2015, o montante de €1.313.265,09 a título de benefícios fiscais, incluindo este valor a importância de €810.620,64 de majoração dos encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho, regulamentada no art.º 19.º EBF, conforme o declarado no campo 401 do Anexo D da DRM22.

50. Segundo o relatório de inspeção, o montante deduzido pelo Reclamante correspondia à majoração em 50% dos encargos com os trabalhadores elegíveis, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, considerados para efeitos de apuramento da criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, ocorrida nos períodos de 2010, 2012 e 2015, nos seguintes termos:

- Criação líquida de postos de trabalho do período de 2010 = € 54.072,99*
 - Criação líquida de postos de trabalho do período de 2012 = €253.847,52*
 - Criação líquida de postos de trabalho do período de 2015 = €502.700,13*
- €810.620,64*

51. De acordo como o referido relatório de inspeção, foram efetuadas correções à composição da lista de criação líquida de emprego de 2010, tendo sido desconsiderados, como postos de trabalho da referida lista, os relativos aos funcionários B... e C...,

52. O ora Reclamante apresentou reclamação graciosa, impugnando algumas das correções efetuadas no âmbito da referida ação inspetiva, contestando, entre outras, a correção efetuada à composição da lista de criação líquida de emprego de 2010, no que se refere ao funcionário C... .

53. A contestação à referida correção acabaria por obter sucesso, tendo o posto de trabalho relativo ao funcionário C... sido considerado com integrante da lista de criação líquida de emprego gerado no período de 2010.

54. Assim, comparando a composição da lista de criação líquida de emprego de 20101718 com os postos de trabalho criados em 2010 e identificados na lista apresentada como documento n.º 8 na presente reclamação, verifica-se a existência de correspondência entre os dois documentos quanto aos postos de trabalho cujos encargos poderão ser objeto de majoração ao abrigo do artigo 19.º do EBF.

Criação líquida de emprego de 2012

55. Para apurar qual a criação líquida de emprego gerada pela Reclamante em 2012, haverá que levar em conta a evolução que tal apuramento foi objeto desde a sua declaração na DM22 IRC apresentada para o período de 2012, passando pelas ações inspetivas e pelos procedimentos de impugnação administrativa que o abordaram, terminando com decisão arbitral que sobre ele se debruçou.

56. Assim, no período de 2012, o sujeito passivo considerou ter gerado uma criação líquida de 23 postos de trabalho, tendo deduzido na declaração de rendimentos apresentada para este período o montante de € 107.654,05, a título de majoração dos encargos suportados com tais postos de trabalho ao abrigo do artigo 19.º do EBF.

57. Todavia, no âmbito da ação inspetiva efetuada ao período de tributação de 2012, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2014..., concluiu-se pela não existência de criação líquida de postos de trabalho, por violação do disposto na alínea d) do n.º 2 do art.º19.º do EBF, pelo que os SIT acresceram ao resultado tributável desse período a majoração dos encargos suportados com os trabalhadores considerados, pelo sujeito passivo na criação de emprego20

58. Inconformado com esta correção - corporizada na liquidação adicional de IRC n.º 2014..., de 19-12-2014, o Reclamante deduziu contra ela reclamação graciosa, pugnando não só pela sua anulação, como pelo reconhecimento de que a criação líquida para o período de 2012 havia ascendido a 55 postos de trabalho, ao invés de 23 postos de trabalho21.

59. No âmbito da referida reclamação²²³ foi proferida decisão de indeferimento através de despacho datado de 23-09-2015., nela se concluindo que " Em face do exposto, somos de entender, salvo outra e melhor opinião, propor que a decisão, sobre a matéria em apreço, seja no sentido de não proceder ao pedido do R, mantendo-se a correcção do BF/CLPT/2012 no montante proposto pelos SIT, nos termos e fundamentos ínsitos no KIT/2012, e que ascende (em termos de matéria colectável) a € 13.580,00 (treze mil, quinhentos e oitenta euros), bem como os correlativos juros compensatórios.

60. Da decisão da referida reclamação graciosa foi apresentado recurso hierárquico²⁴, no âmbito do qual foi proferida decisão deferimento parcial através de despacho datado de 10-10-2016, de cujo teor consta o seguinte:

"face ao exposto, o número de saídas elegíveis a considerar para efeitos de apuramento da criação líquida de postos de trabalho referente ao período de tributação de 2012 deverá ser reduzido de 226 porá 221. Em conclusão, tendo presente as entradas elegíveis decididas em sede de procedimento de reclamação graciosa - 226- e que não fora, objecto de contestação nos presentes autos e as saídas elegíveis apuradas nesta sede tende em consideração as conclusões expostas nos pontos anteriores que passaram das 226 decididas em sede de reclamação graciosa para 221, concluímos pela existência de uma criação líquida de postos de trabalho no período de tributação de 2012 de 5 postos de trabalho e não de 55 reivindicados pela recorrente."

61. Da decisão de recurso hierárquico foi apresentada impugnação judicial junto do CAAD pela ora Reclamante, a qual correu termos sob o processo n.º 68/2017-T.

62. No âmbito do referido processo n.º 68/2017-T, foi proferido acórdão, do qual se retira, com relevância para a apreciação da matéria aqui em causa, o seguinte teor:

«3.1. Quanto à criação líquida de postos de trabalho em 2012

No relatório da inspeção, a Inspeção Tributária considerou terem existido, no exercício de 2012:

- *189 novos contratos elegíveis (entradas ou novos postos de trabalho)*
- *207 cessações de contratos cessados sem termo elegíveis (saídas elegíveis)*

Pelo que a criação líquida de postos de trabalho (CLPT) seria negativa, uma vez que:

$$189-207=-18$$

Na decisão final sobre o recurso hierárquico apresentado pela Requerente, a AT corrige estes números e passa a considerar que existem, em 2012, 221 saídas elegíveis (cessações de contratos sem termo).

A Requerente, por seu turno, considera que existem em 2012, 174 saídas elegíveis.

(...)

Como vimos, o Requerida, em sede de deferimento parcial do recurso hierárquico, reduziu o cômputo das "saídas elegíveis", para efeitos do benefício fiscal da CLPT para 221. Para a Requerente a decisão de deferimento parcial do recurso hierárquico não está correta porque o n.º de saídas elegíveis deverá ascender a 174, defendendo que subsistem, assim, 47 trabalhadores erroneamente qualificados pela AT como saídas elegíveis para efeitos do benefício fiscal da CLPT.

Conforme invocado pela Requerente, no Requerimento de ampliação do pedido de Reclamação Graciosa, esta verificou, na listagem de saídas facultada aquando da IT (inspeção tributária), que, por lapso, foram identificadas datas de início de contrato sem termo, que na realidade se tratava de datas presumidas, mas que na verdade não vieram a efetivar-se.

Argumenta a Requerente que em sede de recurso hierárquico juntou elementos de prova factual suscetíveis de demonstrar que os

trabalhadores constantes do Anexo I da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico não poderiam ser qualificados como "saídas elegíveis".

Acontece, porém, que a Inspeção Tributária qualificou as cessações de contrato de trabalho como saídas elegíveis com base na listagem inicialmente fornecida pela Requerente.

Como resulta dos autos, no recurso hierárquico, a Requerente juntou, a fim de invalidar a respectiva qualificação como saídas elegíveis, 47 contratos de trabalho. São contratos de trabalho com trabalhadores que cessaram relação laboral com a Requerente em 2012 e, portanto, podem ou não qualificar-se como saídas elegíveis.

Não estando a Requerente impedida de apresentar novos factos e argumentos jurídicos em sede de recurso às vias administrativas e judiciais, impendia, desta forma, sobre a Requerida apreciar os elementos de prova juntos e extrair daí as suas conclusões em sede de decisão do recurso hierárquico.

Termos em que assiste razão à Requerente incorrendo a Requerida em erro na apreciação dos factos e do direito o que inquina a decisão de indeferimento parcial do recurso hierárquico, com a sua consequente anulação.

63. Aqui chegados, verifica-se que sobre a questão da criação líquida de emprego registada no período de 2012 existe uma decisão proferida pelo tribunal arbitral no sentido de anular a liquidação n.º 2014..., de 19-12-2014, na qual se encontravam refletidas as correções efetuadas pelos SIT no âmbito da inspeção efetuada ao referido período, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2014... .

64. A anulação da correção efetuada à criação líquida de emprego registada no período de 2012 teve necessariamente por efeito a reposição da situação que existia anteriormente nesta matéria.

65. A este respeito, importa esclarecer que a situação anterior traduzia-se na inscrição no campo 774 do quadro 07 da DRM22 IRC, apresentada pela Reclamante para o período de 2012, de uma majoração dos encargos com criação líquida de 23 postos de trabalho para o referido período".

66. Na verdade, a sua pretensão de que a criação líquida de emprego em 2012 tenha ascendido a 55 postos de trabalho não obteve reconhecimento quer em sede administrativa, quer em sede arbitral.

67. Em face do exposto, a Reclamante só poderia majorar, para o período de 2015, os encargos com a criação líquida de emprego registada em 2012, a qual, como vimos, ascendeu a 23 postos de trabalhos.

68. Sendo que esses 23 postos de trabalho correspondem aos que foram eleitos pela Reclamante para efeitos do cálculo da majoração dos encargos com a criação líquida de emprego de 2012 a deduzir no campo 774 do quadro 07 da D.R. MOD. 22 IRC apresentada para o referido período e que ascenderam a € 107.654,05.

LISTA DE CRIAÇÃO LÍQUIDA DE EMPREGO CONSIDERADA PELA RECLAMANTE PARA EFEITOS DO CÁLCULO DO VALOR DO BENEFÍCIO PARA O ANO DE 2012 DEDUZIDO NO CAMPO 774 DO QUADRO 07 DA DR. MOD 22 IRC

	H...
	I...
	J...
	K...
	L...
	M...
	N...
	O...
	P...
	Q...
	R...
	S...
	T...
	U...
	V...
	W...
	X...
	Y...
	Z...
	AA...
	BB...
	CC...
	DD...

69. Posto isto, cumpre verificar se existe correspondência entre os postos de trabalho constantes da lista de criação líquida de emprego elaborada pela Reclamante para efeitos do cálculo do valor do benefício para o ano de 2012, deduzido no campo 774 do quadro 07 da D.R. Mod. 22 IRC apresentada para aquele período, e os postos de trabalho alegadamente gerados em 2012 constantes do mapa apresentado na reclamação como documento 8.

70. Do confronto entre os referidos documentos, verifica-se que apenas são comuns a ambas as listas os seguintes postos de trabalho:

	H...
	I...
	J...
	K...
	L...
	M...
	N...
	O...
	P...
	Q...
	R...
	S...
	T...
	U...
	V...

71. De modo que, a proceder-se a um novo apuramento da majoração dos encargos com a criação líquida de 2012, com reflexos no apuramento do imposto devido no período de 2015, esse só poderá ser feito relativamente aos encargos com os postos de trabalho identificados na tabela constante do ponto anterior.

Criação líquida de emprego de 2015

72. Como acima se referiu, no âmbito da ação inspetiva realizada aos elementos contabilístico-fiscais elaborados para o período de tributação de 2015, os SIT apuraram que a Reclamante havia deduzido, no campo 774 do quadro 07 da DRM22, o montante de € 502.700,13, relativo à majoração dos encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho gerada no período de 2015.

73. De acordo com o mapa que foi facultado pelo Reclamante aos SIT, a criação líquida de emprego apurado por aquele para o período de 2015 havia ascendido a 179 postos de trabalho.

74. Por outro lado, segundo o referido relatório de inspeção, foram efetuadas correções à composição da lista de criação líquida de emprego de 2015, tendo sido desconsiderados, como postos de trabalho da referida lista, os funcionários D... (funcionária n.º...), E... (funcionário n.º...), F... (funcionário n.º...) e G... (funcionário n.º...).

75. Com acima se referiu, o ora Reclamante apresentou reclamação graciosa relativamente a algumas das correções efetuadas no âmbito da ação inspetiva desenvolvida ao abrigo da ordem de serviço n.º 012017..., tendo contestado a correção efetuada à composição da lista de criação líquida de emprego de 2015, no que se refere ao funcionário G... .

76. A contestação à referida correção acabaria por obter sucesso, tendo o posto de trabalho relativo ao funcionário G... sido considerado com integrante da lista de criação líquida de emprego gerado no período de 201502.

77. Assim, em virtude dos ajustamentos decorrentes quer do relatório de inspeção, quer da decisão da reclamação n.º ...2018..., a lista de criação líquida de emprego para o período de 2015 passou a cifrar-se em 176 postos de trabalho, isto é, os postos de trabalho identificados no mapa que foi facultado pelo Reclamante aos SIT no âmbito da ação inspetiva ao período de 2015, com exceção dos referentes aos funcionários D..., E..., F... .

78. Posto isto, cumpre verificar se existe correspondência entre os postos de trabalho constantes da lista de criação líquida de emprego elaborada pela Reclamante para o período de 2015, deduzido no campo 774 do quadro 07 da D.R. Mod. 22 IRC apresentada para aquele período, e os postos de trabalho alegadamente gerados em 2015 constantes do mapa apresentado na reclamação como documento 8.

79. Do confronto entre os referidos documentos verifica-se que apenas são comuns a ambas as listas os seguintes postos de trabalho:

	FF...
	GG...
	HH...
	II...
	JJ...
	KK...
	LL...
	MM...
	NN...
	OO...
	PP...
	QQ...
	RR...
	SS...
	TT...
	UU...
	VV...
	WW...
	XX...
	YY...
	ZZ...
	AAA...
	BBB...
	CCC...
	DDD...
	EEE...
	FFF...
	GGG...
	HHH...
	III...
	JJJ...
	KKK...
	LLL...
	MMM...
	NNN...
	OOO...
	PPP...
	QQQ...
	RRR...
	SSS...
	TTT...

	UUU...
	VVV...
	WWW...

	XXX...
	YYY...
	ZZZ...
	AAAA
	BBBB
	CCCC
	DDDD
	EEEE
	FFFF
	GGGG
	HHHH
	III
	JJJ
	KKKK
	LLLL
	MMMM
	NNNN
	OOOO
	PPPP
	QQQQ
	RRRR
	SSSS
	TTTT
	UUUU
	VVVV
	WWWW
	XXXX
	YYYY
	ZZZZ
	AAAAA
	BBBBB
	CCCCC
	DDDDD
	EEEEE
	FFFFF
	GGGGG
	HHHHH
	IIII
	JJJJ
	KKKKK
	LLLLL
	MMMMM
	NNNNN
	OOOOO

	PPPPP
	QQQQQ
	RRRRR
	SSSSS
	TTTTT
	UUUUU
	VVVVV
	WWWWW
	XXXXX
	YYYYY
	<u>ZZZZZ</u>
	AAAAA
	BBBBB
	CCCCC
	DDDDD
	EEEEE
	FFFFFF
	GGGGG
	HHHHH
	IIIII
	JJJJJ
	KKKKK
	LLLLL

80. *De modo que, a proceder-se a um novo apuramento da majoração dos encargos com a criação líquida de emprego registada no período de 2015, esse só poderá ser feito relativamente aos encargos com os postos de trabalho identificados na tabela constante do ponto anterior.*

81. *Com efeito, apenas esses postos de trabalho constam da lista de criação líquida de emprego gerada em 2015 e que foi considerada pelo Reclamante para efeitos do cálculo do valor do benefício que foi deduzido no campo 774 do quadro 07 da D.R. Mod. 22 IRC apresentada para aquele período.*

82. *Do que acima vimos de expor, retira-se que o Reclamante, tendo deduzido no campo 774 do quadro 07 da D.R. Mod. 22 IRC a importância de € 810.620,64, relativamente à criação líquida de emprego gerada nos anos de 2010, 2011 e 2012, pretendia agora proceder a um novo apuramento do benefício previsto no artigo 19.º do EBF, considerando, para o efeito, encargos com postos de trabalho que não faziam parte das listas de criação líquida de emprego por si definidas para aqueles períodos.*

83. *Ora, tal não é possível. Com efeito, de acordo com o art.º 19 do EBF, na redação em vigor à data dos factos, as entidades sujeitas a IRC que celebrassem contratos individuais de trabalho por tempo indeterminado com pessoas de idade não superior a 30 anos, aferida na data do contrato de trabalho e desde que se verificasse criação líquida de postos de trabalho, podiam aceder ao benefício fiscal estabelecido no artigo 19.º do EBF, traduzido na majoração dos encargos com os trabalhadores considerados nessa criação líquida de postos de trabalho, para efeitos de determinação do lucro tributável, dentro dos limites quantitativos e temporais (5 anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho) estipulados no referido artigo.*

84. *Assim, caso alguma das entradas (trabalhadores) escolhidas "ab initio" pela entidade sujeita a IRC para efeitos do benefício fiscal e nas condições do artigo 19.º do EBF cessar o vínculo contratual com a empresa, o benefício correspondente deixa de ter aplicação, dada a inexistência de gastos com aquele trabalhador específico.*

85. *Resolvida a questão de verificar se os postos de trabalhos, cujos encargos se encontram a ser majorados ao abrigo do artigo 19.º do EBF pela Reclamante, correspondem à criação líquida de emprego apurada para cada um dos períodos de tributação em causa, concretamente 2010, 2012 e 2015, cumpre agora apreciar as outras questões acima delineadas.*

Errónea consideração de encargos suportados com alguns colaboradores

86. *Sobre esta questão a Reclamante limitou-se a alegar que «não considerou todos os encargos majoráveis suportados com os colaboradores selecionados para efeito do benefício [de criação líquida de emprego], tendo subavaliado o mesmo [em € 69.778,16].*

87. *Não esclareceu, contudo, quais são os encargos com os quais despendeu a referida importância, nem a que postos de trabalho respeitam.*

88. Para além disso, não produziu qualquer atividade probatória no sentido de: (i) comprovar os encargos em questão; (ii) comprovar que tais encargos não foram anteriormente majorados para efeitos do benefício fiscal previsto no artigo 19.º do EBF.

89. Perante esta realidade, torna-se impossível aferir da elegibilidade de tais encargos para efeitos do disposto no artigo 19.º do EBF.

90. Pelo que, deverá o pedido do reclamante, nesta parte, improceder.

Majoração do benefício fiscal da criação de emprego de modo proporcional ao período anual de trabalho

(...)

§ V. DO DIREITO DE AUDIÇÃO

121. Através de ofício emanado da UGC, a Reclamante foi devidamente notificada para, querendo, exercer o seu direito de participação, na modalidade de audiência prévia, sob a forma escrita, nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do artº 60.º da LGT, por sua vez conjugado com o preceituado no art.º 122.º do Código do Procedimento Administrativo ("CPA").

122. Decorrido o prazo então concedido para o exercício do seu direito de participação, na modalidade de audiência prévia, sob a forma escrita, verifica-se que Reclamante optou por não exercê-lo.

- H.** Em 01-04-2019, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo;
- I.** Na pendência do presente processo a Autoridade Tributária e Aduaneira veio a revogar a decisão da reclamação graciosa quanto à segunda questão referida, mantendo o decido quanto a primeira;

- J.** Nos processos arbitrais n.ºs 68/2017-T e 495/2017-T foram proferidas as decisões que constam dos documentos n.ºs 4 e 5 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;
- K.** Com o pedido de pronúncia arbitral a Requerente apresentou, além do mais, o documento n.º 8, cujo teor se dá como reproduzido, que contém uma lista com a identificação dos colaboradores da Requerente relativamente aos quais entende que, no exercício desde 2015, deve usufruir o benefício fiscal à criação líquida de postos de trabalho, bem como valores para cálculo do benefício fiscal.

2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos apresentados pela Requerente, os que constam do processo administrativo e no documento junto com o despacho de revogação parcial do acto impugnado.

Não se provou se os valores indicados pela Requerente para cálculo do benefício fiscal correspondem à realidade.

Na verdade, o documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral foi elaborado pela própria Requerente, com valores diferentes dos que declara inicialmente, e, sendo salientada pela Autoridade Tributária e Aduaneira no projecto de decisão da reclamação graciosa enviado à ora Requerente para efeito do exercício do direito de audição, que a ora Requerente não tinha esclarecido «*quais são os encargos com os quais despendeu a referida importância, nem a que postos de trabalho respeitam*» e que não tinha produzido prova para «*comprovar os encargos em questão*» e que «*tais encargos não foram anteriormente majorados para efeitos do benefício fiscal previsto no artigo 19.º do EBF*», a ora Requerente não prestou qualquer esclarecimento nem apresentou qualquer prova.

Idêntica falta de esclarecimento e de prova ocorre no presente processo.

3. Matéria de direito

O artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) na redacção vidente em 2015, estabelecia o seguinte:

1 - Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150 % do respectivo montante, contabilizado como custo do exercício.

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

- a) «Jovens» os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 30 anos, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção 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 12 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.

A Requerente na declaração periódica de rendimentos Modelo 22 de IRC, referente ao exercício de 2015, declarou o montante de € 810.620,64 referente ao benefício fiscal relativo à Criação Líquida de Postos de Trabalho (CLPT).

Posteriormente, a Requerente procedeu à revisão do seu apuramento referente ao benefício em questão, tendo concluído que o valor a considerar devia ascender ao montante de € 1.215.245,77 e apresentou uma reclamação graciosa.

Na reclamação graciosa a Requerente defendeu, além do mais, que na autoliquidação relativa ao exercício de 2015 tinha incorrido em erros em que se incluíam, relativamente ao benefício fiscal respeitante à criação líquida de postos de trabalho, os valores de € 69.778,16 no que respeita à errónea consideração de encargos suportados com alguns dos colaboradores e € 334.846,97 respeitantes à indevida "diarização" do benefício (reportando-se à majoração do benefício fiscal da criação de emprego de modo proporcional ao período anual de trabalho).

3.1. Questão da "diarização" do benefício

A questão que a Requerente denomina como da "diarização" do benefício reconduz-se à aplicação da limitação da majoração do benefício fiscal da criação e emprego proporcionalmente ao período anual de trabalho prestado pelos trabalhadores.

A posição da Autoridade Tributária sobre esta matéria, adaptada na decisão da reclamação graciosa era no sentido de que *«se a majoração referida no n.º 1, do artigo 19.º do EBF tem lugar durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, então nos períodos de tributação em que se verificar o início ou o fim das condições de elegibilidade dos trabalhadores para efeitos deste benefício fiscal, este limite deve ser ajustado proporcionalmente ao período de tempo em que se verificaram as condições. sob pena de ser considerado um benefício fiscal superior ao que consta da lei»* (ponto 93 da decisão da reclamação graciosa).

A Requerente, na autoliquidação, aplicou este ajustamento proporcional, mas impugnou-o na reclamação graciosa.

A Autoridade Tributária e Aduaneira manteve aquele entendimento na decisão da reclamação graciosa, mas acabou por alterar a sua posição na pendência do presente processo, reconhecendo que a Requerente tem razão e revogando parcialmente o acto impugnado.

A revogação parcial foi decidida por despacho de 30-09-2019, proferido muito depois do decurso do período de 30 dias previsto no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT.

Não há, assim, controvérsia quanto a esta questão.

No entanto, mesmo quanto a esta questão, a Autoridade Tributária e Aduaneira não satisfaz plenamente a pretensão da Requerente, pois considerou que o número de trabalhadores cujos encargos podiam ser majorados é menor do que o indicado pela Requerente.

Por isso, importa apreciar a decisão da reclamação graciosa quanto ao número de trabalhadores cujos encargos podem usufruir do benefício fiscal, inclusivamente para efeitos desta questão da «diarização».

3.1.1. Questão dos trabalhadores cujos encargos são relevantes para o benefício fiscal de criação líquida de postos de trabalho em 2015

Na decisão da reclamação graciosa, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a pretensão da Requerente não assentava apenas na *«errónea consideração de encargos suportados com alguns colaboradores ou com a questão da «majoração do benefício fiscal da criação de emprego de modo proporcional ao período anual de trabalho»*, pois era necessário verificar se os postos de trabalho cujos encargos a ora Requerente pretende majorar, correspondem à criação líquida de emprego apurada para cada um dos períodos de tributação em causa, concretamente 2010, 2012 e 2015.

A Requerente pretende a aplicação do benefício fiscal aos encargos com 274 postos de trabalho (que indica no documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral), como refere no artigo 34.º do pedido de pronúncia arbitral:

- 48 postos de trabalho por referência à CLPT de 2010;
- 48 postos de trabalho relativos à CLPT de 2012, e
- 178 postos de trabalho por referência ao saldo de CLPT apurado em 2015.

Na decisão da reclamação graciosa e na sua revogação parcial na pendência do presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu apenas podiam ser majorados no exercício de 2015 os encargos com os 179 trabalhadores que se referem na lista que consta do ponto 8 da informação em que se baseia a decisão de revogação.

3.2.1. Questão dos trabalhadores cujos encargos são relevantes para o benefício fiscal de criação líquida de postos de trabalho em 2015

3.2.1.1. Postos de trabalho criados em 2010

Na reclamação graciosa a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou validados os elementos fornecidos pela Requerente no documento que apresentou quanto aos postos de trabalho criados em 2010 (48).

3.2.1.2. Postos de trabalho criados em 2012

Quanto aos postos de trabalho criados em 2012, a ora Requerente indicara na declaração relativa a esse exercício a criação líquida de 23 postos de trabalho mas, na acção inspectiva relativa a este exercício, a Autoridade Tributária e Aduaneira tinha concluído que não tinha ocorrido criação líquida de postos de trabalho nesse exercício: 189 novos contratos elegíveis (entradas ou novos postos de trabalho) e 207 cessações de contratos sem termo elegíveis (saídas elegíveis).

Na decisão final sobre o recurso hierárquico apresentado pela Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira corrigiu estes números e passou a considerar que existem, em 2012, 221 saídas elegíveis (cessações de contratos sem termo), mas a ora Requerente entende que existem em 2012, 174 saídas elegíveis, pelo que havia erro da Autoridade Tributária e Aduaneira quanto a 47 trabalhadores erroneamente qualificados por esta como saídas elegíveis para efeitos do benefício fiscal da CLPT.

Na acção arbitral n.º 68/2017-T, que teve por objecto a decisão de recurso hierárquico relativo 2012, esta foi anulada, por se ter entendido que a Autoridade Tributária e Aduaneira «qualificou as cessações de contrato de trabalho como saídas elegíveis com base na listagem inicialmente fornecida pela Requerente», mas no recurso hierárquico, a Requerente juntara a este, «a fim de invalidar a respectiva qualificação como saídas elegíveis, 47 contratos de trabalho. São contratos de trabalho com trabalhadores que cessaram relação laboral com a Requerente em 2012 e, portanto, podem ou não qualificar-se como saídas elegíveis».

Na decisão arbitral proferida naquele processo n.º 68/2017-T foi decidido o seguinte:

Não estando a Requerente impedida de apresentar novos factos e argumentos jurídicos em sede de recurso às vias administrativas e judiciais, impendia, desta forma, sobre a Requerida apreciar os elementos de prova juntos e extrair daí as suas conclusões em sede de decisão do recurso hierárquico.

Termos em que assiste razão à Requerente incorrendo a Requerida em erro na apreciação dos factos e do direito o que inquina a decisão de indeferimento parcial do recurso hierárquico, com a sua consequente anulação.

Este excerto da decisão proferida no processo n.º 68/2017-T revela que a anulação foi motivada por a Autoridade Tributária e Aduaneira não ter dado relevância aos elementos de prova apresentados pela Requerente em recurso hierárquico e não por se ter reconhecido que a Requerente ter razão quanto aos 47 contratos que apresentou, pois na decisão arbitral entendeu-se que as cessações desses contratos *«podem ou não qualificar-se como saídas elegíveis»*.

Na decisão da reclamação graciosa que é objecto do presente processo arbitral, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a anulação da liquidação que foi objecto do processo n.º 68/2017-T *«teve necessariamente por efeito a reposição da situação que existia anteriormente nesta matéria»* que *«traduzia-se na inscrição no campo 774 do quadro 07 da DRM22 IRC, apresentada pela Reclamante para o período de 2012, de uma majoração dos encargos com criação líquida de 23 postos de trabalho para o referido período»*. Por isso, entendeu a Autoridade Tributária e Aduaneira na decisão da reclamação graciosa que *«a Reclamante só poderia majorar, para o período de 2015, os encargos com a criação líquida de emprego registada em 2012, a qual, como vimos, ascendeu a 23 postos de trabalhos»*.

Em seguida a Autoridade Tributária e Aduaneira verificou qual quer apenas existia *«correspondência entre os postos de trabalho constantes da lista de criação líquida de emprego elaborada pela Reclamante para efeitos do cálculo do valor do benefício para o ano de 2012»* (ponto 69) e *«os postos de trabalho alegadamente gerados em 2012 constantes do mapa apresentado na reclamação como documento 8»*, tendo constatado que apenas 15 trabalhadores eram comuns a ambas as listas (lista no ponto 70), pelo que *«a proceder-se a um novo apuramento da majoração dos encargos com a criação líquida de 2012, com reflexos no apuramento do imposto devido no período de 2015, esse só poderá ser feito relativamente aos encargos com os postos de trabalho identificados na tabela constante do ponto anterior»* (ponto 71 da informação em que se baseia a decisão da reclamação graciosa).

A Requerente discorda do entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira quanto a apenas validar 15 trabalhadores quanto ao período de 2012, por entender que a decisão proferida no âmbito do processo n.º 68/2017-T do CAAD *«deferiu o entendimento da Requerente, conclui pela validação do apuramento da criação de 52 postos de trabalho para o período de tributação de 2012»*.

No entanto, a decisão arbitral referida não tem este alcance defendido pela Requerente.

Na verdade, a decisão arbitral foi favorável a Requerente, mas o erro que foi apontado à Autoridade Tributária e Aduaneira não foi directamente quanto à validação do número de trabalhadores, mas apenas quanto ao facto de ter qualificado *«as cessações de contrato de trabalho como saídas elegíveis com base na listagem inicialmente fornecida pela Requerente»*, apesar de a Requerente ter juntado ao recurso hierárquico, *«a fim de invalidar a respectiva qualificação como saídas elegíveis, 47 contratos de trabalho. São contratos de trabalho com trabalhadores que cessaram relação laboral com a Requerente em 2012 e, portanto, podem ou não qualificar-se como saídas elegíveis»*.

Entendeu-se naquela decisão arbitral que *«não estando a Requerente impedida de apresentar novos factos e argumentos jurídicos em sede de recurso às vias administrativas e judiciais, impendia, desta forma, sobre a Requerida apreciar os elementos de prova juntos e extrair daí as suas conclusões em sede de decisão do recurso hierárquico»*.

Isto é, o vício que foi reconhecido não se reporta à não validação de trabalhadores, mas sim ao facto de que Autoridade Tributária e Aduaneira não ter apreciado a possível relevância dos 47 contratos de trabalho apresentados pela ora Requerente no recurso hierárquico *«com trabalhadores que cessaram relação laboral com a Requerente em 2012 e, portanto, podem ou não qualificar-se como saídas elegíveis»*.

Por isso, em execução do acórdão referido, a Autoridade Tributária e Aduaneira apenas teria, para repor a legalidade, apreciar se esses 47 contratos apresentados podiam ou não qualificar-se como saídas elegíveis e não de considerar como relevante para efeito do benefício fiscal a criação de 52 postos de trabalho que a Requerente pretende ver reconhecida.

Mas, ao contrário do que defende a Autoridade Tributária e Aduaneira na decisão da reclamação graciosa, também não se pode concluir que a consequência da anulação do acto tributário seja a reposição da situação anterior, quanto ao número de trabalhadores que a Requerente inicialmente indicara quanto ao exercício de 2012 (23).

Na verdade, o que resulta da decisão arbitral proferida no processo n.º 68/2017-T é que a recusa da pretensão da Requerente apresentada na reclamação graciosa subjacente a esse processo, apenas é legal se forem apreciadas as cessações dos 47 contratos apresentados pela Requerente e verificado se *«podem ou não qualificar-se como saídas elegíveis»*.

Esta decisão arbitral «*constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga*» [artigo 621.º do CPC subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

Mas, no processo arbitral n.º 495/2017-T, em que foi apreciada a criação líquida de postos de trabalho relativamente ao exercício de 2013, o decidido teve um alcance diferente, mais favorável à Requerente, pois aí, como defende a Requerente no artigo 46.º do pedido de pronúncia arbitral, foi-lhe dada razão quanto à diferença entre os 52 e os 23 postos de trabalho criados em 2012.

Na verdade, neste processo n.º 495/2017-T, a Requerente apresentou uma pretensão com fundamento em, no ano de 2012, «*terem sido criados 52 postos de trabalho*» (ponto 1.26 deste acórdão, junto como documento n.º 5) e não os 23 que a Autoridade Tributária e Aduaneira também considerou na decisão da reclamação graciosa que é objecto do presente processo.

Neste processo n.º 495/2017-T, o Tribunal Arbitral considerou que os fundamentos da recusa da Autoridade Tributária e Aduaneira em aceitar a majoração relativamente aos trabalhadores que a Requerente indicara relativamente ao exercício de 2012 não foram demonstrados, pelo que o acto tributário veio a ser anulado, com fundamento no n.º 1 do artigo 100.º do CPPT.

A interpretação a fazer desta decisão arbitral proferida no processo n.º 495/2017-T é a de que, com fundamento na regra do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, se deu razão à Requerente quanto à sua pretensão de ver reconhecido que no ano de 2012, tinham sido criados 52 postos de trabalho e não 23 cujos encargos podiam usufruir do benefício fiscal.

Esta decisão constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julgou pelo que ficou decidido que no ano de 2012 de em ser considerados 52 postos de trabalho cujos encargos podem usufruir do benefício fiscal.

Assim, é incomparável com o decidido naqueles processos arbitrais a decisão da reclamação graciosa que é objecto do presente processo em que foi decidido que a Requerente «*só poderia majorar, para o período de 2015, os encargos com a criação líquida de emprego registada em 2012, a qual, como vimos, ascendeu a 23 postos de trabalhos*», por serem esses os que tinham sido indicados inicialmente.

Pelo exposto, a decisão da reclamação graciosa enferma de erro ao não considerar a possível relevância de todos os postos de trabalho que foram criados em 2012, que no processo n.º 495/2017-T se entendeu que deverem ser considerados.

3.2.1.3. Postos de trabalho criados em 2015

Quanto aos postos de trabalho criados em 2015, a Requerente apresentou aos serviços de Inspeção Tributária um mapa com indicação de 179 postos de trabalho, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira desconsiderado 4.

Na reclamação graciosa a Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou mais um (pontos 73 a 75 da informação em que se baseou a reclamação graciosa), pelo que concluiu que «*em virtude dos ajustamentos decorrentes quer do relatório de inspeção, quer da decisão da reclamação n.º ...2018..., a lista de criação líquida de emprego para o período de 2015 passou a cifrar-se em 176 postos de trabalho*»).

Mas, comparando a lista que a Requerente apresentara aos Serviços de Inspeção Tributária com a que apresentou na reclamação graciosa (documento n.º 8), a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que apenas eram comuns a ambas as listas 115 trabalhadores cujos postos de trabalho foram criados em 2015, que indica no ponto 79 da decisão da reclamação graciosa.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu então o seguinte:

80. De modo que, a proceder-se a um novo apuramento da majoração dos encargos com a criação líquida de emprego registada no período de 2015, esse só poderá ser feito relativamente aos encargos com os postos de trabalho identificados na tabela constante do ponto anterior.

81. Com efeito, apenas esses postos de trabalho constam da lista de criação líquida de emprego gerada em 2015 e que foi considerada pelo Reclamante para efeitos do cálculo do valor do benefício que foi deduzido no campo 774 do quadro 07 da D.R. Mod. 22 IRC apresentada para aquele período.

82. *Do que acima vimos de expor, retira-se que o Reclamante, tendo deduzido no campo 774 do quadro 07 da D.R. Mod. 22 IRC a importância de € 810.620,6435, relativamente à criação líquida de emprego gerada nos anos de 2010, 2011 e 2012, pretendia agora procedera um novo apuramento do benefício previsto no artigo 19.º do EBF, considerando, para o efeito, encargos com postos de trabalho que não faziam parte das listas de criação líquida de emprego por si definidas para aqueles períodos.*

83. *Ora, tal não é possível. Com efeito, de acordo com o art.º 19 do EBF, na redação em vigor à data dos factos, as entidades sujeitas a IRC que celebrassem contratos individuais de trabalho por tempo indeterminado com pessoas de idade não superior a 30 anos, aferida na data do contrato de trabalho e desde que se verificasse criação líquida de postos de trabalho, podiam aceder ao benefício fiscal estabelecido no artigo 19.º do EBF, traduzido na majoração dos encargos com os trabalhadores considerados nessa criação líquida de postos de trabalho, para efeitos de determinação do lucro tributável, dentro dos limites quantitativos e temporais (5 anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho) estipulados no referido artigo.*

84. *Assim, caso alguma das entradas (trabalhadores) escolhidas "ab initio" pela entidade sujeita a IRC para efeitos do benefício fiscal e nas condições do artigo 19.º do EBF cessar o vínculo contratual com a empresa, o benefício correspondente deixa de ter aplicação, dada a inexistência de gastos com aquele trabalhador específico.*

Porém, a Requerente defende não estão em causa situações de trabalhadores que cessaram o vínculo contratual entre os momentos em que foram apresentadas as duas listas, mas sim «a consideração dos trabalhadores elegíveis no exercício em causa (2015) por lapso e/ou erro na indicação e cômputo inicial desse exercício é, precisamente, o objecto e fundamento da apresentação da Reclamação Graciosa por erro na autoliquidação» (artigo 63.º do pedido de pronúncia arbitral).

A Requerente diz que, após revisão, verificou que o cálculo da criação líquida de postos de trabalho estava incorrecto e defende, em suma, o seguinte:

- não releva invocar - como faz a AT - que está em causa pretender substituir colaboradores selecionados *ab initio* para o apuramento do benefício fiscal;
- a consideração dos trabalhadores elegíveis no exercício em causa (2015) por lapso e/ou erro na indicação e cômputo inicial desse exercício é, precisamente, o objecto e fundamento da apresentação da Reclamação Graciosa por erro na autoliquidação;
- impedir a revisão e correção, dentro dos prazos previstos na lei, dos erros praticados quanto aos colaboradores enunciados na lista disponibilizada - no âmbito da acção de inspeção tributária – significaria que a AT inviabilizaria a correção de erros praticados quanto à seleção efectuada *ab initio*;
- o que nos levaria a concluir que a Requerente não pode(ria) seleccionar, para efeitos do benefício, os colaboradores que assim entender – apesar de – todos eles - serem e admitidos e elegíveis neste (mesmo) exercício (2015);
- a AT, desta forma, limitaria a sua liberdade de escolha não permitindo que sejam seleccionados, relativamente à CLPT gerada no próprio período fiscal, os colaboradores que a Requerente entender serem mais indicados, por estes não serem aqueles que tinham sido indicados em sede de inspeção.

Na verdade, na reclamação graciosa a Requerente invocou que não tinha considerado «*todos os encargos majoráveis suportados com os colaboradores selecionados para efeito do benefício [de criação líquida de emprego], tendo subavaliado o mesmo [em € 69.778,16]*» e apresentou uma lista com indicação dos trabalhadores cujos contratos entendeu relevarem para efeitos do benefício fiscal e os elementos de facto em que baseou os seus cálculos.

A reclamação graciosa é um meio adequado para corrigir erros de quantificação em que o contribuinte tenha ocorrido na autoliquidação, pois «*pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial*» (artigo 70.º, n.º 1, do CPPT), em que se inclui a «*errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários*» [artigo 99.º, n.º 1, alínea a), do CPPT].

Por isso, ao contrário do que entendeu a Autoridade Tributária e Aduaneira, era legalmente possível à Requerente, corrigindo erros no apuramento em que se baseou a declaração modelo 22, efectuar *«um novo apuramento do benefício previsto no artigo 19.º do EBF, considerando, para o efeito, encargos com postos de trabalho que não faziam parte das listas de criação líquida de emprego por si definidas para aqueles períodos»*.

Por outro lado, a Autoridade Tributária e Aduaneira terá interpretado erradamente a reclamação graciosa, pois terá partido do pressuposto de que as diferenças entre as duas listas apresentadas pela Requerente resultavam da cessação de vínculo contratual pelos trabalhadores indicados na primeira que não constam da segunda, o que não está demonstrado.

Pelo exposto, também quanto a esta questão dos postos de trabalho criados em 2015, a decisão da reclamação graciosa enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, bem como da autoliquidação que aquela confirmou.

3.2.1.4. Conclusão

Pelo exposto, conclui-se que são errados os fundamentos invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira para indeferimento da reclamação graciosa, quer quanto à possibilidade de correcção da lista de trabalhadores apresentadas à inspecção tributária no exercício de 2015, quer quanto aos trabalhadores cujos postos de trabalho foram criados no exercício de 2012.

Assim, conclui-se que é de anular que decisão da reclamação graciosa, bem como a autoliquidação que manteve, por erro quanto aos trabalhadores cujos encargos são majoráveis, para efeitos do previsto no artigo 19.º, n.º 1, do EBF, nos termos artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, que justificam a sua anulação.

Estes erros têm potencialidade para afectar o cálculo efectuado pela Requerente quanto à questão da *«diarização»* bem como quanto aos encargos que podem ser majorados.

Por isso, apesar de não se considerar provado que tenham sido subavaliados em € 69.778,16 os encargos com os trabalhadores que devem ser considerados para efeitos do

benefício fiscal, é seguro que poderá haver subavaliação derivada dos erros na consideração dos trabalhadores cujos encargos podem relevar para efeitos do benefício fiscal no exercício de 2015.

4. Pedidos de correcção do montante do benefício fiscal, reembolso de impostos e juros indemnizatórios

A Requerente pede, além da anulação da decisão da reclamação graciosa e da autoliquidação relativa ao exercício de 2015:

- a consideração e dedução no Quadro 07 da declaração Modelo 22 de IRC do exercício de 2015, da majoração do benefício fiscal da criação de emprego considerando os (i) encargos apresentados corrigidos de € 69.778,76 (ii) sem a limitação proporcional ao período de vigência do contrato de trabalho dos colaboradores, no montante total de €404.625,13;
- o reembolso à Requerente do montante de imposto indevidamente pago no montante de € 118 760,98 por erro na autoliquidação, em resultado do ajustamento supra;
- o pagamento à Requerente de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

Como se referiu, a Autoridade Tributária e Aduaneira já decidiu em parte no sentido de satisfazer as pretensões da Requerente, ao revogar parcialmente a decisão da reclamação graciosa.

No entanto, pelo que também se referiu, houve erros na determinação dos trabalhadores cujos encargos podem relevar para efeitos do benefício fiscal, pelo que a determinação do montante a reembolsar depende da correcção desses erros.

Pelo exposto, não há elementos que permitam quantificar, nesta fase, com exatidão, o direito a reembolso da Requerente o que deverá ser efectuado em execução de sentença.

No que concerne a juros indemnizatórios, são devidos «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» (artigo 43.º, n.º 1, da LGT).

Quanto aos actos de autoliquidação, não ocorreu erro imputável aos serviços, não havendo, conseqüentemente direito a juros indemnizatórios derivado da sua prática.

No entanto, o mesmo não sucede com a decisão da reclamação graciosa, pois deveria ter sido deferida a pretensão da Requerente, pelo menos quanto à questão da «diarização», como a Autoridade Tributária e Aduaneira reconheceu na pendência do presente processo.

Esta situação de a Autoridade Tributária e Aduaneira manter uma situação de ilegalidade, quando devia repô-la deverá ser enquadrada, por mera interpretação declarativa, no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, pois trata-se de uma situação em que há nexo de causalidade adequada entre um erro imputável aos serviços e a manutenção de um pagamento indevido e a omissão de reposição da legalidade quando se deveria praticar a acção que a reperia deve ser equiparada à acção. (¹)

No caso em apreço, a reclamação graciosa foi apresentada em 27-07-2018 e foi indeferida por despacho de 28-12-2018, para além do prazo legal de quatro meses previsto no artigo 57.º, n.º 1, da LGT.

Por isso, após o decurso do prazo de quatro meses o erro quanto à questão da «diarização» é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que a partir de 28-11-2018, começam a contar-se juros indemnizatórios, relativamente às quantias a reembolsar correspondentes àquela questão.

Os juros indemnizatórios são devidos, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559. do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva, e contados desde 28-11-2018 até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

(¹) ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, 10.ª edição, página 528:
«A omissão, como pura atitude negativa, não pode gerar física ou materialmente o dano sofrido pelo lesado; mas entende-se que a omissão é causa do dano, sempre que haja o dever jurídico especial de praticar um acto que, seguramente ou muito provavelmente, teria impedido a consumação desse dano».

Os juros indemnizatórios são devidos à taxa legal supletiva das dívidas cíveis, nos termos dos artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).

5. Decisão

Nestes termos acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a decisão da reclamação graciosa n.º ...2018..., bem como a autoliquidação relativa ao exercício de 2015, na parte correspondente ao benefício fiscal da criação líquida de postos de trabalho, de harmonia com o exposto;
- c) Julgar procedente os pedidos de reembolso e de juros indemnizatórios, nos termos que constam do ponto 4 deste acórdão e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar os respetivos pagamentos à Requerente, nos montantes que forem determinados em execução do presente acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 305.º, n.º 2, do CPC 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, fixa-se ao processo o valor de € **118 760,98**.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Isaque Marcos Lameiras Ramos)

(Henrique Fiúza)