

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 744/2024-T**

**Tema: Estatuto dos Benefícios Fiscais. Criação líquida de postos de trabalho.  
Norma revogatória. Aplicação da lei no tempo.**

### **Sumário:**

Por efeito da Lei n.º 43/2018, de 9 de agosto, que revogou o artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), com entrada em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, produzindo efeitos a 1 de julho de 2018, para a atribuição do benefício fiscal de criação líquida de postos de trabalho, a que se referia aquela disposição do EBF, apenas poderão ser consideradas as contratações de trabalhadores efetuadas até 30 de junho de 2018, e não aquelas que tenham sido realizadas já após essa data.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **Acordam em tribunal arbitral**

#### **I – Relatório**

1. A..., sociedade em nome coletivo, pessoa coletiva e contribuinte fiscal n.º..., com sede na Rua..., n.º ..., ..., ...-... Sintra, veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade do ato de autoliquidação relativo ao período de tributação de 2020, bem como da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa contra ele deduzida, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

No cumprimento das obrigações declarativas em sede de IRC por referência ao exercício de 2020 (compreendido entre o dia 1 de março de 2020 e o dia 29 de fevereiro de 2021), a Requerente procedeu à entrega da correspondente declaração de rendimentos, de que resultou um montante de IRC a pagar de € 9.774.370,99.

Sucedem que a autoliquidação enfeixa de errónea quantificação no que respeita ao lucro tributável apurado no período de tributação, que se traduziu num excesso no valor de €

1.

7.315.640,26, o qual resultou das seguintes circunstâncias: a) Campo 710 – gastos referentes ao período de tributação de 2020 que não foram considerados dedutíveis para efeitos fiscais, no montante de € 1.388.094,13; b) Campo 710 – correções relativas a períodos de tributação anteriores manifestamente desconhecidas à data do encerramento dos respetivos períodos de tributação, no montante de € 4.168.336,89 e; c) Campo 774 – benefício da criação de emprego, no montante de € 1.759.209,24.

A Requerente apresentou reclamação graciosa da autoliquidação, que foi objecto de deferimento parcial, tendo sido deferida quanto aos gastos referentes ao período de tributação de 2020, contabilizados indevidamente em 2021, bem como quanto às correções relativas aos períodos de tributação anteriores, e indeferida quanto à questão do benefício fiscal por criação de emprego.

O objeto do pedido de pronúncia arbitral respeita, por conseguinte, à legalidade da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa, por erróneo apuramento do benefício fiscal da criação líquida de emprego em 2018.

Com efeito, a Requerente deduziu na declaração de rendimentos Modelo 22, por referência ao período de tributação de 2020, um montante de € 6.742.061,61, referente ao benefício fiscal da criação de emprego. Posteriormente à submissão da declaração de rendimentos, a Requerente procedeu à revisão do apuramento relativo ao benefício fiscal da criação de emprego, tendo detetado um lapso no montante do benefício fiscal reportado.

O benefício fiscal da criação líquida de emprego foi revogado pelo artigo 4.º da Lei n.º 43/2018, de 9 de agosto, tendo tal revogação produzido efeitos a partir do dia 1 de julho de 2018.

Não obstante a sua revogação, o benefício relativo à criação líquida de emprego apurado em períodos anteriores deverá ser mantido, ou seja, os sujeitos passivos deverão continuar a usufruir do benefício até ao termo do prazo de 5 anos.

De facto, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 3.º do EBF, “[s]ão mantidos os benefícios fiscais cujo direito tenha sido adquirido durante a vigência das normas que os consagram, sem prejuízo de disposição legal em contrário”.

No mesmo sentido, dispõe o n.º 1 do artigo 11.º do EBF que “[a]s normas que alterem benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários, não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respetivo, em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário”.

Entende, assim, a Requerente que, à data de revogação do benefício fiscal em apreço, se considerava já adquirido o direito ao mesmo em qualquer momento da vigência do artigo 19.º do EBF.

Nos termos dessa disposição, entendia-se por “criação líquida de postos de trabalho” a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

Deste modo, pese embora o benefício da criação líquida de postos de trabalho tenha sido revogado com efeitos a 1 de julho de 2018, não poderia deixar de relevar, para a sua determinação, a criação líquida de postos de trabalho apurada por referência a todo o exercício económico que, no caso concreto, compreende o período de tributação de 2018.

Não obstante, o procedimento adotado pela Requerente, na declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC de 2020, para o apuramento do benefício fiscal da criação líquida de postos de trabalho, foi o de considerar que, relativamente ao exercício de 2018, apenas seria de relevar o saldo entre as entradas e saídas de colaboradores elegíveis, verificadas no período em que o benefício se manteve em vigor, isto é, entre 1 de março de 2018 a 30 de junho de 2018.

Atendendo, no entanto, à letra da lei em vigor à data da revogação do benefício fiscal e, bem assim, à inexistência de um regime transitório, a Requerente entende que se deverá considerar o saldo de criação líquida de emprego referente ao exercício económico que compreende todo o período de tributação de 2018, o qual iniciou em 1 de março de 2018 e terminou a 28 de fevereiro de 2019, não só na medida em que o (i) facto gerador do benefício em análise deverá ser apurado com referência ao último dia do período de tributação, mas também porque, (ii) o próprio n.º 2 do artigo 19.º do EBF estabelece que a criação de emprego corresponde à diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

Com efeito, ao abrigo dos princípios constitucionais da proteção da confiança e da segurança jurídica, entende a Requerente que a revogação do benefício fiscal da criação de emprego antes do termo do exercício económico de 2018 não produz efeitos, no apuramento do saldo de criação de emprego, com respeito aos sujeitos passivos que se encontravam já a aproveitar de tal benefício, nomeadamente até que o respetivo período de tributação decorra na sua integralidade.

De facto, se a revogação do artigo 19.º do EBF ocorre por via da entrada em vigor da Lei n.º 43/2018, de 1 de julho de 2018, o que se verifica é que os contribuintes deixam de ter expectativa de poder usufruir do benefício fiscal relativamente ao saldo de criação de emprego apurado a partir do período de tributação de 2019, não estando em causa o apuramento do saldo de criação de emprego relativo ao período de tributação de 2018, na medida em que a própria redação do n.º 2 do artigo 19.º do EBF, em vigor até então, referia que a criação líquida de emprego seria aferida pela diferença entre as entradas e saídas de colaboradores elegíveis, verificadas em todo o exercício económico.

Ademais, importará referir que tendo a Lei n.º 43/2018 sido publicada em 9 de agosto, com efeitos a 1 de julho, não poderia o legislador ter como objetivo limitar o apuramento do

---

saldo de criação de emprego no período de tributação de 2018, sob pena de se verificar a retroatividade da lei, prejudicial ao contribuinte, o que seria ilegal.

De acordo com o exposto, a Requerente concluiu, no período de tributação de 2018, pela existência de um saldo total de criação líquida de emprego de 497 colaboradores, considerando elegíveis as entradas e saídas até 28 de fevereiro de 2019, os quais poderão ser mantidos no período de tributação de 2020.

Neste sentido, o benefício fiscal ascende a € 8.501.270,85. E mesmo que esse entendimento não seja acolhido, sempre se será de atender à consideração da manutenção de, pelo menos, um número de 146 colaboradores, no período de tributação de 2018, correspondente às entradas e saídas elegíveis durante todo o período de tributação de 2018, isto é, até 28 de fevereiro de 2019.

Em consequência, requer a anulação da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa, na parte que foi indeferida pela Autoridade Tributária, de modo a considerar-se, a título principal, a dedução no Quadro 07 da declaração Modelo 22 de IRC de 2020 do montante adicional de benefício fiscal da criação de emprego efetivamente apurado, no total de € 1.759.209,26, e, a título subsidiário, no total de € 156.264,63.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, invoca a exceção da incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, e, quanto à matéria de fundo, alega, em síntese, o seguinte.

Em causa está a questão de saber se, atendendo ao disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 19.º do EBF, a "criação líquida de postos de trabalho" referente ao período de tributação de 2018, corresponde à diferença positiva entre as contratações e as saídas elegíveis nos termos daquela norma, ocorridas até 30 de junho de 2018, ou até ao termo do período de tributação de 2018, que no caso da Requerente ocorre em 28 de fevereiro de 2019.

A Lei n.º 43/2018, de 9 de agosto, revogou o artigo 19.º do EBF, com efeitos a partir de 1 de julho de 2018.

Assim, na determinação do benefício fiscal referente a 2018, apenas podem ser consideradas as contratações elegíveis nos termos do n.º 1 do artigo 19.º do EBF e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições, efetivadas até 30 de junho de 2018, pois a partir dessa data, o acesso ao benefício fiscal está legalmente vedado, por se não encontrar já em vigor.

Com efeito, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do EBF, “[s]ão mantidos os benefícios fiscais cujo direito tenha sido adquirido durante a vigência das normas que os consagram, sem prejuízo de disposição legal em contrário”, pelo que o benefício fiscal em causa apenas vigora enquanto se mantiver em vigor a norma que o criou.

Tendo a Requerente considerado no cálculo da criação de emprego do período de tributação de 2018, o saldo entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 do artigo 19.º do EBF e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições, verificadas entre 1 de março de 2018 e 30 de junho de 2018, o valor deduzido ao resultado líquido do período de tributação de 2020, a título de benefício fiscal, não apresenta qualquer incorreção.

Conclui pela procedência da exceção dilatória e, se assim se não entender, pela improcedência do pedido arbitral.

2. Por despacho arbitral de 3 de outubro de 2024, foi determinada a notificação da Requerente para se pronunciar sobre a exceção dilatória suscitada.

Por requerimento de 14 de outubro seguinte, a Requerente respondeu à matéria de exceção, pronunciando-se no sentido da improcedência.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a 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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 21 de agosto de 2024.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades.

Cabe apreciar e decidir.

## II – Saneamento

4. A Autoridade Tributária invoca a excepção dilatória de incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria por considerar que a pretensão formulada pela Requerente se reconduz ao reconhecimento de um direito ou ao pedido de condenação à prática de ato devido, que não se enquadram no âmbito da jurisdição arbitral tal como definido no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT.

Analisando esta questão, interessa ter presente os termos em que se encontra formulado o pedido arbitral.

Conforme consta do petítório, a Requerente, tendo sido notificada do despacho do Chefe de Divisão de Serviço Central da Unidade dos Grandes Contribuintes que deferiu parcialmente a reclamação graciosa que tinha por objeto o ato de autoliquidação relativo ao período de tributação de 2020, consubstanciado na declaração periódica de rendimentos de IRC, requer a constituição do tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do RJAT, visando a anulação da referida decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa.

A reclamação graciosa, constituindo uma garantia procedimental do contribuinte, corresponde a um procedimento de segundo grau, visando a reapreciação da legalidade de um ato de liquidação, e permitindo que a Administração possa ainda tomar uma posição definitiva sobre a questão antes de o interessado poder suscitar um litígio judicial.

O objecto imediato do pedido é o próprio acto de autoliquidação, ao passo que a decisão de indeferimento de reclamação graciosa constitui o objecto mediato, podendo vir a ser anulada consequencialmente, ou seja, em razão da declaração de ilegalidade do ato de autoliquidação.

Nesse sentido, uma reclamação graciosa, enquanto ato de segundo grau, apenas poderá ser objeto de arbitragem tributária, na medida em que comporte a ilegalidade dos atos de liquidação, e não por vícios próprios do ato de indeferimento da reclamação graciosa, sendo que os vícios próprios não cabem no âmbito material da arbitragem tributária, tal como se encontra definida no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT (cfr. SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. II, Coimbra, 2017, pág. 434).

No caso vertente, embora a Requerente tenha interposto o pedido arbitral na sequência do deferimento parcial da reclamação graciosa, o pedido tem como pressuposto o acto de autoliquidação relativo ao período de tributação de 2020, e o que se discute no processo é a alegada errónea quantificação do lucro tributável, nesse período de tributação, no que se refere ao benefício fiscal de criação de emprego.

Não pode deixar de entender-se, neste contexto, que o que está em causa é legalidade do acto de autoliquidação, que integra a competência dos tribunais arbitrais, e não uma

qualquer pretensão dirigida ao reconhecimento de um direito ou à condenação à prática de ato devido.

A exceção invocada é, por conseguinte, improcedente.

### **III – Fundamentação**

#### **Matéria de facto**

**5.** A matéria de facto relevante para a decisão da causa é a seguinte.

- A) Em 30 de julho de 2021, no cumprimento das obrigações declarativas em sede de IRC, por referência ao exercício de 2020, compreendido entre o 1 de março de 2020 e 29 de fevereiro de 2021), a Requerente procedeu à entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, de que resultou um montante de IRC a pagar de € 9.774.370,99 (documentos n.ºs 2 e 3 juntos ao pedido arbitral).
- B) Em 31 de julho de 2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra o acto de autoliquidação, por excesso de quantificação do lucro tributável, no valor de € 7.315.640,26, solicitando a correção da matéria coletável, no período de tributação de 2020, relativamente aos seguintes campos:
  - Campo 710 – gastos referentes ao período de tributação de 2020 que não foram considerados dedutíveis para efeitos fiscais, no montante de € 1.388.094,13;
  - Campo 710 – correções relativas a períodos de tributação anteriores manifestamente desconhecidas à data do encerramento dos respetivos períodos de tributação, no montante de € 4.168.336,89;
  - Campo 774 – benefício da criação de emprego, no montante de € 1.759.209,24 (documento n.º 4).
- C) A reclamação graciosa foi deferida relativamente aos gastos referentes ao período de tributação de 2020 que não foram considerados dedutíveis para efeitos fiscais, e às correções relativas a períodos de tributação anteriores, e indeferida quanto ao benefício fiscal de criação de emprego.
- D) A decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa teve por base a informação de serviço que, na parte que releva, é do seguinte teor:

**§ V.III. Da criação de emprego: erróneo apuramento do benefício fiscal referente ao período de tributação de 2018**

**§ V.II.II. Da apreciação**

- 113. Como se retira do teor da sua petição, entende a Reclamante que pese embora o facto de o artigo 19.º do EBF, relativo ao benefício fiscal da criação de emprego (CLTP) ter sido revogado pela Lei n.º 43/2018, de 9 de agosto, com produção de efeitos a partir do dia 1 de julho de 2018, o montante correto deste benefício fiscal a deduzir ao seu lucro tributável do período de tributação de 2020, deve atender ao saldo entre as entradas e saídas de colaboradores

- verificadas durante todo o período de tributação, isto é, entre 2018-03-01 e 2019-02-28, e não apenas até 2018-06-30, conforme apurou e considerou para efeitos da sua DM22.
114. A este respeito importa desde já referir que o entendimento defendido pela Reclamante na presente reclamação graciosa foi igualmente apresentado nas reclamações graciosas que correram termos nesta Unidade Orgânica sob os n.ºs ...2021... e ...2022..., respetivamente, por referência aos períodos de tributação de 2018 e 2019, as quais, nesta parte, mereceram despacho de indeferimento proferido pelo Chefe de Divisão de Justiça Tributária, e cujos argumentos acompanhamos.
- Ora,
115. O benefício fiscal relativo à criação líquida de postos de trabalho previsto no artigo 19.º do EBF, recorde-se, para efeitos de determinação do lucro tributável, permitia a majoração dos gastos com o pessoal referentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos mediante contrato de trabalho por tempo indeterminado.
116. E o n.º 5 do mesmo artigo estabelecia que essa majoração se aplicava durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho.
117. Todavia, esse benefício fiscal foi revogado pelo artigo 4.º da Lei n.º 43/2018, de 9 de agosto, e, de acordo com o artigo 5.º do mesmo diploma, com produção de efeitos a 1 de julho de 2018 (-).
118. Assim, contrariamente ao entendimento defendido pela Reclamante, o benefício fiscal em apreço, deixou de ser aplicado aos contratos de trabalho celebrados a partir daquela data.
119. Por esse motivo, o referido benefício só pode continuar a aplicar-se a contratos de trabalho por tempo indeterminado, relativos a jovens e desempregados de longa duração, celebrados até 2018-06-30, tendo a duração de 5 anos a contar da sua vigência.
120. Neste contexto, determina o n.º 2 do artigo 3.º do EBF, relativamente à caducidade dos benefícios fiscais, que: «São mantidos os benefícios fiscais cujo direito tenha sido adquirido durante a vigência das normas que os consagram, sem prejuízo de disposição legal em contrário».
121. Por sua vez, estabelece o n.º 2 do artigo 14.º do EBF, quanto à extinção de benefícios fiscais: «Os benefícios fiscais, quando temporários, caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário».
122. Assim, atendendo às regras sobre a caducidade e extinção dos benefícios fiscais, extrai-se que apenas o benefício fiscal cujo direito tenha sido adquirido durante a vigência do artigo 19.º do EBF será suscetível de ser utilizado nos termos e pelo prazo determinado naquela norma.
123. Desta forma, apenas as contratações efetuadas até 30 de junho de 2018 podem usufruir do benefício fiscal em apreço e pelo período de cinco anos a contar do início da vigência dos respetivos contratos.
- Deste modo,
124. O valor apurado e inscrito pela Reclamante na sua DM22 referente ao período de tributação de 2020, ao respeitar apenas aos contratos de trabalho celebrados até 2018-06-30, como a mesma expõe, não merece, nesse sentido, quaisquer retificações (-).
125. Consequentemente, não pode proceder o pedido da Reclamante quanto à aplicação do benefício fiscal à totalidade da criação líquida de postos de trabalho apurada em todo o período de tributação de 2018, ou seja, desde 2018-03-01 a 2019-02-28.
- § V. IV. dos juros indemnizatórios**
126. Relativamente ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios à Reclamante deve o mesmo ser indeferido por não se verificarem reunidos os pressupostos legais previstos no artigo 43.º da LGT, concretamente a existência de erro imputável aos serviços.



127. De facto, no caso em apreço, se houve erro na autoliquidação de imposto o mesmo ficou a dever-se à Reclamante e não à AT, que não teve qualquer intervenção na prática do ato.
128. Conforme expressa Jorge Lopes de Sousa (-), «Nas situações em que a prática do acto que define a dívida tributária cabe ao contribuinte (como sucede, nomeadamente, nos referidos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta), bem como naqueles em que o acto é praticado pela Administração Tributária com base em informações erradas prestadas pelo contribuinte e há lugar a impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), o erro passará a ser imputável à Administração Tributária após o eventual indeferimento da pretensão apresentada pelo contribuinte, isto é, a partir do momento em que, pela primeira vez, a Administração Tributária toma posição sobre a situação do contribuinte, dispondo dos elementos necessários para proferir uma decisão com pressupostos correctos». Deste modo,
129. No ato de autoliquidação aqui em apreciação não ocorreu erro imputável aos serviços, não havendo, consequentemente, direito a juros indemnizatórios derivado da sua prática.
- E) A decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa foi notificada à Requerente por ofício de 26 de fevereiro de 2024, enviado via CTT;
- F) A Requerente juntou ao pedido arbitral como documento n.º 5, que aqui se dá como reproduzido, o cálculo de suporte do valor do benefício fiscal inscrito na declaração Modelo 22 entregue por referência ao período de tributação de 2020;
- G) A Requerente juntou ao pedido arbitral como documento n.º 6.1, que aqui se dá como reproduzido, o mapa de apuramento do benefício de criação líquida de postos de trabalho, considerando elegíveis as entradas e saídas até 28 de fevereiro de 2019, que poderiam ser mantidos no período de tributação de 2020;
- H) A Requerente juntou ao pedido arbitral como documento n.º 6.2, que aqui se dá como reproduzido, o mapa de apuramento do benefício de criação líquida de postos de trabalho, considerando elegíveis as entradas e saídas até 28 de fevereiro de 2019;
- I) O pedido arbitral foi apresentado em 14 de junho de 2024.

### **Factos não provados**

Não há factos não provados que revelem para a decisão da causa.

### **Motivação da matéria de facto**

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição inicial e os constantes do processo administrativo apresentado pela Autoridade Tributária com a sua resposta.

### **Matéria de direito**

#### **Criação líquida de emprego**

6. A questão em debate é a de saber se benefício fiscal previsto no artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), entretanto revogado pelo artigo 4.º da Lei n.º 43/2018, de 9 de agosto, com entrada em vigor em 1 de julho de 2018, continua a aplicar-se a contratos de

trabalho por tempo indeterminado, relativos a jovens e desempregados de longa duração, celebrados depois de 30 de junho de 2018, com a duração de cinco anos a contar do início da sua vigência, ou caduca com a entrada em vigor da referida Lei, mantendo-se o benefício fiscal, pelo período de cinco anos, apenas relativamente aos contratos celebrados durante a vigência do artigo 19.º do EBF, isto é, até 30 de junho de 2018.

Para dirimir a questão que assim se coloca, interessa começar por ter presente, as disposições relevantes do EBF e a referida norma revogatória da Lei n.º 43/2018.

O artigo 11.º, n.º 1, do EBF, sob a epígrafe “Aplicação no tempo das normas sobre benefícios fiscais”, dispõe nos seguintes termos:

1 - As normas que alterem benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários, não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respectivo, em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário.

[...].

O artigo 12.º, referente à “constituição do direito aos benefícios fiscais”, determina ainda que “o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos”.

Por sua vez, o artigo 19.º do mesmo diploma, na parte que interessa considerar, à data dos factos, tinha a seguinte redação:

#### Artigo 19.º Criação de emprego

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

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

[...].

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.

[...]

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.

[...].

Entretanto, a Lei n.º 43/2018, de 9 de agosto, que alterou o EBF e prorrogou a vigência de determinados benefícios, contém, no seu artigo 4.º, uma norma revogatória, pela qual “[s]ão revogados os artigos 19.º, 26.º, 47.º e 50.º do EBF. Ainda nos termos do seu artigo 5.º, a lei “entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, produzindo efeitos a 1 de julho de 2018”.

Ao abrigo destas disposições, a Requerente considera que o benefício da criação líquida de postos de trabalho, ainda que tenha sido revogado com efeitos a partir de 1 de julho de 2018, não poderia deixar de relevar por referência a todo o exercício económico, que, no caso concreto, compreende o período de 1 de março de 2018 a 28 de fevereiro de 2019, não só na medida em que o facto gerador do benefício em análise deverá ser apurado com referência ao último dia do período de tributação da Requerente, mas também porque o próprio n.º 2 do artigo 19.º do EBF estabelece que a criação de emprego corresponde à diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

E, nesse sentido, entende que a Lei n.º 43/2018 veio revogar a produção de efeitos do benefício fiscal nos períodos de tributação subsequentes, isto é, relativamente aos exercícios de 2019 e seguintes, mantendo-se o benefício fiscal quanto aos postos de trabalho criados em períodos de tributação anteriores, e não apenas no decurso do período de tributação em que se verifica a revogação.

Não subsistem dúvidas de que o direito ao benefício fiscal por criação líquida de emprego se constitui no momento que ocorre a criação dos postos de trabalho, sendo essa a solução que decorre do disposto no artigo 12.º do EBF.

Para determinar qual seja o pressuposto da constituição do direito ao benefício fiscal tem particular relevo a citada norma do n.º 2 do artigo 19.º do EBF, que estabelece como requisito da atribuição do benefício fiscal a verificação de uma diferença positiva, num ano económico, entre a entrada e saída de trabalhadores contratados por tempo indeterminado, sendo nesses termos que a lei define o se entende por “criação líquida de postos de trabalho”.

O direito à majoração sobre os encargos opera, por conseguinte, quando a entidade empregadora venha a admitir, por contrato de trabalho por tempo indeterminado, um número de trabalhadores superior àquele que tenha cessado a relação laboral.

Certo é que o direito à majoração, reportando-se a um determinado ano económico, materializava-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato

de trabalho (artigo 19.º, n.º 5, do EBF). No entanto, a majoração legal está conexas 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 (cfr., neste sentido, o acórdão do STA (P) de 26 de abril de 202, Processo n.º 0154/22).

No caso vertente, como resulta dos documentos n.ºs 6.1 e 6.2 juntos ao pedido arbitral, a pretendida dedução adicional de benefício fiscal por criação líquida de emprego, abrange, a título de pedido principal, entradas e saídas de trabalhadores até 28 de fevereiro de 2019 e que poderiam ser mantidos nos períodos de tributação subsequentes, e, a título de pedido subsidiário, as entradas e saídas até 28 de fevereiro de 2019, isto é, até ao termo do exercício de 2018.

Todavia, como se deixou exposto, por efeito da norma revogatória do artigo 4.º da Lei n.º 43/2018, apenas poderão ser consideradas as contratações efectuadas até 30 de junho de 2018, e não aquelas que tenham sido realizadas já após essa data e, por conseguinte, num momento em que já não se encontrava em vigor o benefício fiscal (cfr., neste sentido, a decisão arbitral proferida no Processo n.º 182/2023-T, considerando 3)).

7. Refere ainda a Requerente que tendo a Lei n.º 43/2018 sido publicada em 9 de agosto, com efeitos a 1 de julho, não poderia o legislador ter como objetivo limitar o apuramento do saldo de criação de emprego no período de tributação de 2018, sob prejuízo de se verificar a violação do princípio da proibição da retroatividade.

Cabe referir a este propósito que a Lei Geral Tributária, quanto à aplicação da lei tributária no tempo, estabelece dois princípios gerais complementares: segundo o n.º 1 do artigo 12.º, “as normas tributárias aplicam-se a factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados impostos retroativos”; nos termos do n.º 2 desse artigo, “se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor”.

Enquanto o princípio expresso no n.º 1 pode ser interpretado como correspondendo a proibição da retroatividade autêntica, já o n.º 2 veda ao legislador fiscal, em relação a factos tributários de formação sucessiva, a aplicação da nova lei aos factos tributários em formação, instituindo o princípio *pro rata temporis*. E, desse modo, esse n.º 2, indo além da própria exigência constitucional, consagra a proibição da retroatividade inautêntica, impedindo que a Administração Tributária possa aplicar a lei nova que produz um agravamento fiscal aos rendimentos auferidos antes da data da sua entrada em vigor ou eliminar para o futuro um benefício fiscal que se encontrasse já constituído na esfera jurídica do sujeito passivo.

Ora, a Lei n.º 43/2018, de 9 de agosto, revoga o artigo 19.º do EBF com efeitos a 1 de julho de 2018, e, em conformidade com o estabelecido n.º 1 do artigo 12.º da LGT, aplica-se a factos posteriores à sua entrada em vigor. O que está causa, por conseguinte, é a revogação do

benefício fiscal de criação de líquida de emprego, com efeitos a partir de 1 de julho de 2018, e que afeta apenas as relações jurídicas de contratação de trabalhadores que pudessem encontrar-se abrangidas pelo benefício fiscal a partir dessa data.

A lei não elimina um benefício fiscal que se encontrasse já constituído na esfera jurídica do sujeito passivo, ou seja, um benefício fiscal que tenha sido adquirido ainda na vigência do artigo 19.º do EBF, e, por outro lado, a inaplicabilidade do regime constante dessa disposição ao período de tributação de 2018 a partir de 1 de julho de 2018 não implica qualquer violação do princípio da proibição da retroatividade, visto que se trata de um efeito futuro, e não de um efeito que tenha ocorrido ao abrigo da lei antiga.

### **Questões de constitucionalidade**

8. No artigo 44.º da petição inicial alega a Requerente que, “ao abrigo dos princípios constitucionais da proteção da confiança e da segurança jurídica (...), a revogação do benefício fiscal da criação de emprego antes do termo do exercício económico de 2018 não produz efeitos, no apuramento do saldo de criação de emprego, com respeito aos sujeitos passivos que se encontravam já a aproveitar de tal benefício, nomeadamente até que o respetivo período de tributação decorra na sua integralidade.

Como é sabido, o controlo difuso da constitucionalidade pelos tribunais é normativo, incidindo sobre uma norma ou interpretação normativa que tenha sido aplicada em decisão judicial ou em ato administrativo, competindo à parte suscitar de modo processualmente adequado a questão de constitucionalidade que se pretende ver apreciada (artigo 72.º, n.º 2, da LTC).

A suscitação processualmente adequada da questão implica a precisa delimitação do seu objeto, mediante a especificação da norma, segmento normativo ou a dimensão normativa que se entende ser inconstitucional, cabendo ao recorrente identificar expressamente essa interpretação ou dimensão normativa (acórdãos n.ºs 450/06, 21/06, 578/07, 131/08), não bastando a imputação da inconstitucionalidade aos próprios atos jurídicos que são objeto de impugnação judicial ou à interpretação que tenha sido formulada pela Autoridade Tributária (cfr. LOPES DO REGO, *Os Recursos de Fiscalização Concreta na Lei e na Jurisprudência do Tribunal Constitucional*, Coimbra, 2010, pág. 33).

Tendo-se limitado a Requerente a imputar os vícios de inconstitucionalidade à interpretação efetuada pela Autoridade Tributária relativamente à vigência do benefício fiscal, e não à norma ou interpretação normativa que entende ter sido aplicadas em violação da Lei Fundamental, não há que tomar conhecimento de qualquer dessas questões.

### **Reembolso do imposto e juros indemnizatórios**

9. Sendo de julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do acto tributário de autoliquidação de IRC e da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, fica

necessariamente prejudicado o pedido de reembolso do imposto liquidado e do pagamento de juros indemnizatórios.

### **III – Decisão**

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e manter na ordem jurídica o ato autoliquidação impugnado e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa contra ele deduzido;
- b) Não conhecer das questões de inconstitucionalidade suscitadas;
- c) Julgar prejudicado o conhecimento dos pedidos acessórios de reembolso do imposto liquidado e do pagamento de juros indemnizatórios

### **Valor da causa**

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 1.759.209,24, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

### **Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 23.256,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 13 de fevereiro de 2025

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Armando Tavares

O Árbitro vogal

João Santos Pinto