

Ofício Circulado N.º: 20242, de 2022.06.17

Entrada Geral: 2022 00679

N.º Identificação Fiscal (NIF):

Sua Ref.ª:

Técnico:

Exmos. Senhores
Subdiretores-Gerais
Diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes
Diretores de Serviços
Diretores de Finanças
Chefes de Finanças

Assunto: REGIME EXTRAORDINÁRIO E TRANSITÓRIO DE INCENTIVO À MANUTENÇÃO DE POSTOS DE TRABALHO - ARTIGO 403.º DA LEI N.º 75-B/2020, DE 31 DE DEZEMBRO

Tendo sido suscitadas diversas questões sobre o **“Regime extraordinário e transitório de incentivo à manutenção de postos de trabalho”**, instituído pelo artigo 403.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, após efetuada análise da nova regulamentação, designadamente, quanto à aplicação temporal, âmbito de aplicação, requisitos e efeitos do incumprimento do regime no que respeita ao acesso aos “benefícios fiscais” abrangidos, foi, pelo Despacho n.º 96/2022-XXIII, de 17 de junho, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, determinada a divulgação do seguinte entendimento:

A. O Regime extraordinário e transitório de incentivo à manutenção de postos de trabalho

1. A Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2021 (LOE 2021), estabeleceu, no seu artigo 403.º, um regime extraordinário e transitório de incentivo à manutenção de postos de trabalho, que condiciona o acesso/utilização dos incentivos fiscais, durante o período de tributação de 2021, ao cumprimento de determinadas condições.
2. Em cumprimento do disposto no n.º 10 do artigo 403.º da LOE 2021, a Portaria n.º 295/2021, de 23 de julho (doravante Portaria), veio regulamentar este regime.
3. Esta medida surge no âmbito da crise provocada pela pandemia da doença COVID-19, cujos impactos económicos e sociais conduziram, designadamente, à implementação de “Medidas de proteção do emprego e políticas ativas”. Com efeito, e conforme se pode ler no Relatório do OE2021 “(...) *por forma a incentivar a manutenção de postos de trabalho por parte de grandes empresas que tenham gerado lucros em 2020, o acesso, por parte destas empresas, a determinados incentivos fiscais de carácter empresarial e às linhas de crédito com garantia do Estado, passa a estar condicionado, durante o ano de 2021, à manutenção do nível de emprego verificado a 1 de outubro de 2020, data de transição da medida do layoff simplificado para o apoio à retoma progressiva*”.

B. Entidades abrangidas

4. De acordo com o determinado no n.º 2 do artigo 403.º da LOE 2021, conjugado com o artigo 2.º da Portaria, consideram-se sujeitas ao presente regime as entidades empregadoras que, cumulativamente:
 - tenham sede ou direção efetiva em território português, ou sejam não residentes com estabelecimento estável neste território, e exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

- sejam consideradas grandes empresas, isto é, que não sejam consideradas micro, pequenas ou médias empresas, nos termos previstos no artigo 2.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro; e
 - que tenham obtido resultado líquido positivo no período contabilístico respeitante ao ano civil de 2020 (não relevando o resultado fiscal) ou, caso o período contabilístico não coincida com o civil, no período contabilístico que inicie em ou após 1 de janeiro de 2020, de acordo com respetivas contas aprovadas pelos seus órgãos sociais, nos termos da legislação aplicável.
5. Esclarece-se que, não obstante para a verificação de determinados requisitos do regime possam ou tenham de ter-se em consideração, também, as sociedades que se encontrem numa relação societária de participações recíprocas, de domínio ou de grupo, com a entidade que pretende aceder aos benefícios fiscais, tais sociedades apenas relevam para esses específicos efeitos, não estando obrigadas ao cumprimento dos requisitos do regime, a não ser que, também elas, pretendam usufruir dos benefícios fiscais, caso em que são consideradas sujeitas ao regime e, conseqüentemente, terão de cumprir os referidos requisitos cumulativos.

C. Verificação do nível de emprego - trabalhadores cedidos nos termos do artigo 288.º do Código do Trabalho

6. Para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 5 do artigo 403.º da LOE 2021 e da alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º da Portaria, a verificação do nível de emprego é efetuada ao nível da **sociedade individual** que pretende aceder/utilizar os incentivos fiscais, devendo ser contabilizados: *i)* os trabalhadores por conta de outrem da sociedade individual; *ii)* os trabalhadores independentes economicamente dependentes ao serviço da referida sociedade (individual); e, também, *iii)* os trabalhadores que se encontrem cedidos, nos termos do artigo 288.º do Código do Trabalho, aprovado em anexo à Lei n.º 7/2009, de 12 de fevereiro, ou seja, os trabalhadores da sociedade individual ao serviço de qualquer outra entidade que esteja em relação de domínio ou de grupo com a entidade sujeita ao regime, desde que tenha sede ou direção efetiva em território português ou possua um estabelecimento estável neste território.

D. Verificação do nível de emprego - trabalhadores que não devem ser contabilizados e cessações de contratos de trabalho por mútuo acordo.

7. Os **trabalhadores que não devem ser contabilizados** para efeitos da verificação do nível de emprego encontram-se elencados na alínea b) do n.º 5 do artigo 403.º da LOE 2021 e na alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º da Portaria. Assim, para efeitos de apuramento do **número médio de trabalhadores da empresa**, calculado nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º da Portaria, deverão ser incluídos quer os trabalhadores previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do mesmo diploma, quer os trabalhadores cujos contratos cessaram por alguma das modalidades **taxativamente** elencadas na alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º da Portaria, uma vez que a saída desses trabalhadores não deve relevar para efeitos da verificação do nível de emprego.
8. Tendo o legislador indicado, de forma taxativa, na alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º da Portaria, as formas de cessação de contratos de trabalho que obstam à contabilização de trabalhadores para efeitos de verificação do nível de emprego, não podem ser consideradas quaisquer outras modalidades de cessação que ali não estejam expressamente previstas. Assim sucederá, designadamente, com as **cessações de contratos de trabalho por mútuo acordo**.
9. Adicionalmente, e ainda no que respeita às **cessações de contratos de trabalho por mútuo acordo**, importa clarificar que, embora a alínea a) do n.º 4 do artigo 403.º da LOE 2021 e, bem assim, a alínea a) do n.º 5 do artigo 3.º da Portaria determinem a **proibição de fazer cessar contratos de trabalho** para as entidades sujeitas ao regime, tal proibição apenas é aplicável às modalidades expressamente

previstas naquelas alíneas, não estando abrangidas por tal proibição as cessações de contratos de trabalho por mútuo acordo.

10. Conclui-se, portanto, que a existência de cessações de contrato por mútuo acordo não impede, *per se*, o acesso e utilização dos benefícios fiscais abrangidos pelo regime, contudo tais cessações relevam para aferir a observância do nível de emprego, podendo, **por esta via**, influenciar tal acesso e utilização dos benefícios.

E. Verificação do nível de emprego - faculdade prevista no n.º 2 do artigo 4.º da Portaria n.º 295/2021, de 23 de julho

11. Conforme referido no ponto 6, a verificação do nível de emprego é efetuada ao nível da sociedade individual que pretende aceder/utilizar os incentivos fiscais. Em alternativa, de acordo com o n.º 2 do artigo 4.º e do n.º 1 do artigo 7.º, ambos da Portaria, **por opção da entidade** que usufrui, ou pretende usufruir, do, ou dos, benefícios fiscais, a verificação da manutenção do nível de emprego, nos termos e condições previstos no presente regime, poderá ser aferida tendo por base o conjunto de sociedades que com ela tenham uma relação societária de participações recíprocas, de domínio ou de grupo, ainda que não sujeitas ao regime, apenas contando para o efeito as entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português ou os estabelecimentos estáveis daquelas entidades localizados neste território.
12. No entanto, essas sociedades que com ela tenham uma relação societária de participações recíprocas, de domínio ou de grupo, apenas relevam para a verificação do requisito de manutenção do nível de emprego em caso de opção por essa faculdade, não estando tais entidades obrigadas a cumprir os requisitos do regime, designadamente as condições previstas nas alíneas a) e b) do artigo 2.º e alínea a) do n.º 5 do artigo 3.º, ambos da Portaria, porquanto se encontram fora do âmbito de aplicação do referido regime.

F. Conceito de “relação societária de participações recíprocas, de domínio ou de grupo”

13. Tratando-se de termos próprios do direito comercial, será nesse ramo do direito que se deverá procurar o respetivo alcance, pelo que deverá ter-se em consideração os conceitos definidos no Código das Sociedades Comerciais (CSC), mais concretamente no seu TÍTULO IV.

G. Requisitos do regime: condições a verificar e cálculo do número médio de trabalhadores

14. O acesso aos benefícios fiscais abrangidos pelo regime por parte das entidades que a ele estão sujeitas determina o cumprimento dos seguintes requisitos:
- a) **observância da manutenção do nível de emprego** (n.º 3 do artigo 403.º da LOE 2021), sendo que esta condição se afere por comparação do nível de emprego observado em 1 de outubro de 2020 (número de trabalhadores ao serviço da empresa nessa data), com o número médio de trabalhadores da empresa verificado entre o mês de outubro de 2020 (inclusive) e o mês anterior ao da candidatura, utilização ou formação do apoio público ou incentivo fiscal (consoante o caso), devendo este último (número médio de trabalhadores) ser igual ou superior àquele (nível verificado em 1 de outubro de 2020).
- O **cálculo do número médio de trabalhadores**, para uma entidade cujo período de tributação seja coincidente com o ano civil, será obtido pela média (aritmética) do número de trabalhadores no último dia de cada um dos meses decorridos entre os meses de outubro de 2020 (inclusive) e o mês de novembro de 2021 (sendo que, no caso dos benefícios contratuais, este último momento corresponderá ao mês anterior à candidatura), considerando-se a condição prevista no n.º 3 do

artigo 403.º da LOE 2021 cumprida se esse número médio de trabalhadores obtido for igual ou superior ao nível observado em 1 de outubro de 2020. Salienta-se que o número de trabalhadores no último dia de cada um dos meses atrás referidos deverá ser ajustado pelo número de saídas de trabalhadores que não devam ser contabilizados, nos termos previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º da Portaria.

b) **dever de manutenção de um número de trabalhadores não inferior ao existente em 1 de outubro de 2020** apurado nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º da Portaria, com as devidas adaptações, conforme condição adicional estabelecida na alínea b) do n.º 4 do artigo 403.º da LOE 2021 e na alínea b) do n.º 5 do artigo 3.º da Portaria.

Desta forma, não obstante a entidade ter de observar a manutenção do nível de emprego (condição prevista no n.º 3 do artigo 403.º da LOE 2021), deverá, ainda, manter “até” ao último dia do período de tributação, com início em ou após 1 de janeiro de 2021, um número médio de trabalhadores não inferior ao existente em 1 de outubro de 2020, calculado nos mesmos termos atrás referidos, mas com as devidas adaptações.

Sendo este requisito, de manutenção do nível de emprego durante o período de tributação de 2021, a condição a cumprir, afigura-se que a **verificação trimestral oficiosa**, constante da alínea b) do n.º 4 do artigo 403.º da LOE 2021, a qual, note-se, não teve respaldo na Portaria, mais não é do que uma forma de controlo e acompanhamento por parte das entidades responsáveis pela atribuição e fiscalização dos apoios e incentivos. Cumpre, no entanto, salientar que o legislador não previu qualquer consequência para os resultados que advenham dessa verificação.

Para efeitos de verificação do cumprimento do requisito adicional, previsto na alínea b) do n.º 5 do artigo 3.º da Portaria, **o número médio de trabalhadores**, nos casos em que o período de tributação seja coincidente com o ano civil, será obtido pela média (aritmética) do número de trabalhadores no último dia de cada um dos meses decorridos entre os meses de outubro de 2020 (inclusive) e o mês de dezembro de 2021, considerando-se cumprida a condição prevista na alínea b) do n.º 4 do artigo 403.º da LOE 2021, se o número médio de trabalhadores obtido no final do período de tributação de 2021 for igual ou superior ao existente em 1 de outubro de 2020. Salienta-se que o número de trabalhadores no último dia de cada um dos meses atrás referidos deverá ser ajustado pelo número de saídas de trabalhadores que não devam ser contabilizados, nos termos previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º da Portaria.

c) **proibição de fazer cessar contratos de trabalho ao abrigo das modalidades** de despedimento coletivo, de despedimento por extinção do posto de trabalho ou de despedimento por inadaptação, previstos, respetivamente, nos artigos 359.º, 367.º e 373.º do Código do Trabalho, bem como de iniciar os respetivos procedimentos até ao final do ano de 2021 por parte das entidades sujeitas ao regime (alínea a) do n.º 4 do artigo 403.º da LOE 2021), sendo que a Portaria, na alínea a) do n.º 5 do seu artigo 3.º, veio concretizar, expressamente, que essa data é **31 de dezembro de 2021**, data esta aplicável a todas as entidades, independentemente de o seu período de tributação corresponder ou não ao ano civil.

15. É de realçar que, para cumprimento da condição prevista na alínea a) do n.º 4 do artigo 403.º da LOE 2021, não relevam as cessações de contratos de trabalho, ao abrigo das modalidades aí previstas, ocorridas entre 1 de outubro e 31 de dezembro de 2020, porquanto o regime constante deste artigo 403.º entrou em vigor apenas em 1 de janeiro de 2021.
16. Porém, para efeitos do n.º 3 e da alínea b) do n.º 4 do artigo 403.º da LOE 2021, tais despedimentos serão considerados para cálculo do número médio de trabalhadores, uma vez que é a própria LOE que determina a obrigação de a entidade ter ao seu serviço um número médio de trabalhadores igual ou superior ao nível observado em 1 de **outubro de 2020**.

H. Aplicação temporal - Benefícios fiscais cujos factos tributários ocorreram anteriormente à vigência do presente regime

17. Quanto à aplicação temporal do regime, decorre dos n.ºs 1 e 6, ambos do artigo 403.º da LOE 2021, que o referido regime condiciona o “**acesso**” aos benefícios fiscais durante o período de tributação de 2021.
18. Relativamente aos benefícios contratuais o legislador determinou que só estão abrangidos pelo regime os **novos contratos** (cfr. subalínea ii) da alínea b) do n.º 6 do artigo 403.º da LOE 2021 e subalínea ii) da alínea b) do artigo 5.º da Portaria).
19. No que respeita aos benefícios automáticos abrangidos pelo regime, da leitura do artigo 403.º da LOE 2021, conjugado com a Portaria, conclui-se que o legislador pretendeu condicionar a “utilização” dos benefícios fiscais (previstos na alínea b) do n.º 6 do artigo 403.º da LOE 2021), no período de 2021, ao cumprimento dos requisitos previstos no presente regime, encontrando-se abrangidos não só os benefícios cujos factos tributários ocorreram no período de tributação de 2021 e cujo direito foi adquirido neste período, mas, também, aqueles cujo direito foi adquirido em períodos de tributação anteriores à entrada em vigor do regime (exceção feita aos benefícios fiscais contratuais) e que se encontram ainda em reporte no último dia do período de tributação de 2020.
20. **Relativamente aos benefícios fiscais adquiridos em períodos de tributação anteriores a 2021** e uma vez que a consequência do incumprimento dos requisitos do regime se traduz na suspensão do direito de usufruir os benefícios, apenas é vedada a possibilidade de dedução/utilização dos benefícios em causa no período de tributação de 2021. Isto é, **mantém-se inalterado o direito ao benefício adquirido anteriormente (na sua totalidade)**, podendo o sujeito passivo deduzi-lo à coleta do IRC do período de tributação de 2022 e seguintes, nos mesmos termos que o vinha fazendo pelo prazo remanescente.

I. Nascimento (ou não) do direito aos benefícios fiscais cujos factos tributários ocorreram no período de tributação de 2021

21. De acordo com o n.º 7 do artigo 403.º da LOE 2021, no que respeita a benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, cujos factos tributários ocorreram no período de tributação de 2021, caso não seja cumprido o requisito de manutenção do nível de emprego **não nasce o direito a estes benefícios fiscais** e, conseqüentemente, também não se verifica, relativamente a anos futuros, qualquer possibilidade de reporte destes benefícios.
22. Nos termos do referido n.º 7 do artigo 403.º da LOE 2021 e da alínea c) do n.º 1 do artigo 6.º da Portaria, no que respeita aos **benefícios fiscais automáticos**, cujos factos tributários ocorreram no período de tributação de 2021, caso não sejam cumpridos os requisitos do regime, nos termos e condições aí descritos, pode, ainda assim, e caso se verifiquem os demais pressupostos legais, nascer o direito aos benefícios fiscais automáticos.
23. Não obstante a utilização deste direito ao benefício fiscal automático, nascido no período de tributação 2021 se encontrar suspensa (por incumprimento dos requisitos), pode o referido benefício ser utilizado e/ou reportado (nos casos em que o benefício em causa o permita) para os períodos de tributação posteriores, pelo montante apurado e pelo prazo remanescente de reporte, dado que o regime apenas determina a suspensão do direito à sua utilização/usufruição durante o período de 2021.

J. Incumprimento dos requisitos do regime

24. O incumprimento dos requisitos do regime poderá ter conseqüências distintas consoante o benefício em causa e o requisito incumprido.

25. Do n.º 7 do artigo 403.º da LOE 2021, conjugado com o n.º 1 do artigo 6.º da Portaria, resulta que o **incumprimento** da observância da manutenção do nível de emprego (nos termos previstos no n.º 3 do artigo 403.º da LOE 2021 e n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 3.º da Portaria), no caso dos benefícios fiscais contratuais, benefícios dependentes de reconhecimento, terá como consequência a não aprovação das candidaturas apresentadas durante o ano de 2021. Pelo que, não há lugar à formação deste benefício fiscal relativamente aos factos tributários ocorridos em 2021 e, conseqüentemente, não há lugar a reporte do mesmo, nem à possibilidade de utilização nos períodos seguintes.
26. No que respeita aos restantes benefícios fiscais (RCCS, RFAI, SIFIDE II e CFEI II), benefícios fiscais automáticos, as mesmas normas determinam a **suspensão do direito de utilizar** o benefício durante o período de tributação com início em ou após 1 de janeiro de 2021. Assim, a entidade não poderá utilizar/deduzir os referidos benefícios fiscais à coleta apurada no período de tributação de 2021, quer os benefícios fiscais tenham sido constituídos anteriormente à vigência do regime, quer quanto aos benefícios fiscais que se constituíram em 2021.
27. Acresce que, de acordo com a alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º da Portaria, a cessação de contratos de trabalho, ou o incumprimento do dever de manutenção do nível de emprego, nos termos definidos nas alíneas a) e b) do n.º 5 do artigo 3.º da Portaria, respetivamente, determinam a suspensão do direito a usufruir dos benefícios fiscais aí mencionados (benefícios fiscais contratuais, RCCS, RFAI, SIFIDE II e CFEI II).
28. No caso dos benefícios fiscais contratuais, tal suspensão só poderá abranger os contratos celebrados após a entrada em vigor do regime, dado que apenas esses se encontram abrangidos pelo regime.
29. Por último, nos termos do referido Despacho considerando que apenas nesta data foram divulgados os entendimentos interpretativos relativos ao regime extraordinário e transitório de incentivo à manutenção de postos de trabalho, previsto no artigo 403.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, numa perspetiva de promoção do cumprimento voluntário de obrigações fiscais no âmbito do princípio de colaboração mútua, determina-se que possa ser substituída a declaração periódica de rendimentos referente ao período de 2021, até 15 de julho de 2022, sem aplicação de coima, desde que a substituição decorra diretamente de correções à declaração que resultem do entendimento que consta nesta instrução administrativa e, complementarmente, que não sejam considerados devidos os respetivos juros compensatórios liquidados, quando aplicáveis.
Para este efeito, e apesar de os entendimentos agora divulgados não consubstanciarem qualquer facto ou decisão superveniente, determinou-se ainda que, exclusivamente por motivos de simplificação de procedimentos e de operacionalização, as declarações de substituição sejam apresentadas sinalizando o campo 6 do Quadro 04.1 da declaração Modelo 22, indicando como data de notificação da decisão/sentença, a data do presente Ofício Circulado.

Com os melhores cumprimentos,

A Subdiretora-Geral