

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 307/2019-T**

**Tema: IRC - CFI – RFAI; Investimentos elegíveis; criação de postos de trabalho.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 24 de Abril de 2019, A... S.A., NIPC ..., com sede na Rua ..., ... -... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRC e juros compensatórios, do ano de 2014, no valor respectivo de € 38.308,16 e € 5.363,86, no montante global de € 43.830,95.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que a liquidação em causa é ilegal por erro de facto e de direito, e ainda que foi preterida formalidade no decurso do procedimento inspectivo.
3. No dia 26-04-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

4. A Requerente procedeu à indicação de árbitro, tendo indicado o Exm.º Sr. Prof. Doutor Tomás Castro Tavares, nos termos do artigo 11.º n.º 2 do RJAT. Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, a Requerida indicou como árbitro o Exm.º Sr. Dr. Jorge Carita.
5. Os árbitros indicados pelas partes foram nomeados e aceitaram os respectivos encargos.
6. Na sequência de requerimento apresentado pelos árbitros designados pelas partes para que o árbitro-presidente fosse designado pelo Conselho Deontológico, foi designado árbitro-presidente nos termos do artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro e do artigo 5.º do Regulamento de Selecção e de Designação de Árbitros em Matéria Tributária, o ora Relator, que, no prazo aplicável, também aceitou o encargo.
7. Em 25-06-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
8. Em conformidade com o preceituado no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 15-07-2019.
9. No dia 30-09-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
10. No dia 18-12-2018, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente, e onde foi prorrogado por dois meses o prazo a que alude o art.º 21.º/1 do RJAT, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.

11. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
12. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, prorrogado.
13. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.  
O processo não enferma de nulidades.  
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- A Requerente exerce a atividade de fabricação e fornecimento de produtos cerâmicos refratários, especialmente destinados à indústria cerâmica (utilização em fornos de cerâmica e em processos térmicos).
- 2- Em sede de IRC, a Requerente está enquadrada no regime geral de tributação, e o período de tributação da empresa é coincidente com o ano civil.
- 3- Para efeitos de IVA, está sujeita a imposto, não isento, encontrando-se enquadrada no regime normal com periodicidade mensal.
- 4- A Requerente foi registada na Conservatória de Registo Comercial de ... em 23 de Julho de 1930.

- 5- Até à primeira década do século XXI, a Requerente fabricava e vendia, quase exclusivamente no mercado nacional, peças refratárias para a indústria e materiais em barro vermelho para a construção civil.
- 6- Devido à crise que se instalou na indústria cerâmica no início do século XXI, a maioria das cerâmicas de barro vermelho existentes foram encerradas.
- 7- Em alternativa ao encerramento, a Requerente optou por uma reestruturação com vista à sua viabilização, vocacionando-se para a fabricação de peças refratárias, mais técnicas e mais específicas destinadas ao mercado internacional, sendo que em 2009 deixou de produzir materiais em barro vermelho, sendo nessa data reduzida a sua facturação para o mercado nacional.
- 8- A viabilização económico-financeira só foi possível devido aos vários investimentos que passaram pela alteração do seu *lay-out* produtivo e de diversa maquinaria, incluindo a construção um novo forno túnel,
- 9- A empresa realizou vários investimentos de 2003 até 2014.
- 10- O mercado internacional, na área de actividade da Requerente é volátil.
- 11- A Requerente internacionalizou-se, inicialmente, para Espanha, e conseguiu ao longo dos anos colocar produtos em França, Alemanha, Inglaterra, Itália, Holanda, Angola, Marrocos, México, Peru, Rússia, Tunísia, Líbia, Ucrânia, Venezuela e na Argélia, tendo passado a concentrar-se no mercado Argelino, por redução da procura nos outros mercados.
- 12- O investimento em bens e equipamentos (ativos fixos tangíveis) que a Requerente realizou a partir do ano de 2003, foi realizado com capitais próprios e financiamentos bancários.
- 13- A Requerente foi objecto do procedimento inspectivo desenvolvido a coberto da OI 2018..., de carácter externo, relativamente ao exercício de 2014.
- 14- No decurso do referido procedimento, verificou-se que a Requerente inscreveu no campo 355, do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22, a importância de € 38.262,73, com o propósito de beneficiar do regime previsto no Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) previsto nos artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento (CFI).

15- Notificada para efeitos do art.º 60.º do RCPITA (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira), a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia.

16- No relatório final do procedimento inspectivo (RIT), consta, para além do mais, o seguinte:

**3.1.1.3- Dedução à coleta de benefício fiscal – RFAI indevidamente inscrito**

Relativamente ao período de 2014 em sede de IRC, o sujeito passivo inscreveu na declaração de rendimentos modelo 22, entregue em 15/05/2015, no campo 355 – benefícios fiscais - do quadro 10 da referida declaração, a importância de € 38.262,73, a qual, e segundo consta também do anexo D da referida declaração parecia referir-se a “benefícios fiscais ao investimento de natureza contratual” (pelo código de diploma indicado “003” referia-se em concreto ao regime previsto no “Código Fiscal do Investimento”, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro) conforme seguidamente se reproduz:

07 DEDUÇÕES À COLETA (a deduzir no campo 355 do quadro 10 da declaração)								
071 GRANDES PROJETOS DE INVESTIMENTO (ex-art.º 41.º, n.º 1 do EBF, art.ºs 15.º a 21.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 24.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10)								
Diploma	Casos não deduzidos no período anterior	Benefícios de IRC	Dedução no período	Casos que não beneficiam de aplicação relevante				
003	701	67.509,37	702	38.262,73	703	38.262,73	704	67.509,37

Contudo, em face dos elementos constantes no dossier fiscal do sujeito passivo, na realidade o sujeito passivo pretendia beneficiar do regime previsto no REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (RFAI) também previsto nos artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento (CFI) aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10.

O artigo 22º do CFI estabelece, para efeitos do RFAI, o âmbito de aplicação e definições, designadamente a quem se aplica, quais as aplicações relevantes, as condições objetivas e cumulativas exigidas aos sujeitos passivos para poderem beneficiar deste regime, e outras definições e enquadramentos.

Nos termos do artigo 25º do CFI são definidas as obrigações acessórias para justificação, designadamente os elementos a constarem do processo de documentação fiscal.

Analisados os elementos justificativos apresentados constata-se que o sujeito passivo se refere a investimentos efetuados alegadamente no ano de 2014, que justifica imputável para efeitos de RFAI e de acordo com os seus mapas no montante de € 529.310,48 (ver anexo 1).

Com base no referido montante de aplicações alegadamente relevantes de € 529.310,48 e por aplicação do previsto no artigo 23º do CFI, designadamente na subalínea i) do nº 1 da alínea a), considerou sobre o montante das aplicações relevantes indicadas 25% para efeitos de determinação do montante dedutível a coleta de IRC, €132.327,62 (=25% x € 529.310,48).

Atento o previsto na al. b) do nº 2 do artigo 23º do CFI (situação onde se poderia enquadrar o sujeito passivo) é definido que a dedução refenda nos termos do parágrafo anterior é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes, até à concorrência de 50% da coleta do IRC apurada em cada período de tributação, sendo o remanescente que por insuficiência de coleta não seja possível de deduzir, dedutível em períodos seguintes nos termos definidos no nº 3 do mesmo artigo 23º do CFI.

O sujeito passivo, seguindo o referido, apurou ser dedutível no ano de 2014 a importância de €38.262,73, a qual contudo se constata não ser correto, dado que em face da coleta do referido ano no montante de € 75.625,45 sendo dedutível até 50% do mesmo, o montante dedutível não deveria exceder os € 37.812,73 (ou seja, o sujeito passivo deduziu pelo menos mais € 450,00 do que devia em face dos montantes indicados).

Contudo, há que referir outras questões, decorrente da análise efetuada, e que apontam para erros nos considerandos seguidos pela empresa, conforme seguidamente se descreve:

1. Consta-se que dos investimentos efetuados uma parte foi na unidade fabril principal sita em ... e outra parte numa pequena unidade fabril sita em ... (concelho de ...), nos montantes seguidamente referenciados:

Local	Código de referência do investimento em 2014	Totais (em euros)
...	99; 100; 101; 102; 192; 316; 318; 318; 743; 744; 745; 746; 747; 748; 749; 750; 751; 752; 753; 754; 755; 756; 758; 759; 760; 761; 762; 765; 767; 768; 771; e, 772	451.210,07
... ( ... )	317; 757; 763; 764; e, 766	78.100,41
<b>Total</b>		<b>529.310,48</b>

A questão do local onde foram efetuados os investimentos é relevante na medida em que são aplicáveis percentagens diferentes no cálculo do benefício em causa conforme indicado nos números 1 e 2 da alínea a) do artigo 23º do CFI e tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º. De facto, em face do previsto, constata-se ser aplicável a percentagem de 25% aos investimentos em ... e 10% aos investimentos em ... ( ... ), pelo que, decorrente disso, se apuraria um montante máximo de benefício fiscal, se baseados nos referidos montantes de investimento como enquadráveis, de € 120.612,56 (=em Leiria 451.210,07 x 25% + em ... € 78.100,41 x 10%) e não de €132.327,62, conforme apurado pelo sujeito passivo, ao usar apenas a percentagem de 25%.

2. Nos termos do RFAI, consideram-se aplicações relevantes, as efetuadas no âmbito de um investimento inicial (nos termos da portaria 297/2015) e, designadamente investimentos em ativos fixos tangíveis, afetos à exploração da empresa adquiridos em estado de novo, desde logo se afastando assim eventuais reparações de equipamentos já existentes.

Ora, analisados os documentos de suporte constata-se que alguns dos investimentos indicados pelo sujeito passivo se referem a reparações a equipamentos da empresa, não podendo ser considerados como aplicações relevantes nos termos do RFAI por terem por fim bens em estado de uso, é assim o caso de todos os indicados investimentos efetuados na unidade de ... ( ... ), bem como de alguns em ... referenciados conforme resumido no quadro seguinte:

Local	Código de referência do investimento em 2014	Totais (em euros)
...	100; 316; 750; 751; 758; 760	39.241,20
... ( ... )	317; 757; 763; 764; e, 766	78.100,41
<b>Total</b>		<b>117.341,61</b>

3. De referir ainda que o RFAI apenas se aplica a investimentos efetuados a partir de 01/01/2014, sendo que algumas das aplicações referenciadas pelo sujeito passivo foram efetuadas no ano de 2013 (conforme se retira das respetivas faturas de suporte), como é o caso designadamente das seguintes situações referenciadas:

Local	Código de referência do investimento em 2014	Totais (em euros)
...	192; 743; 744; e, 745	18.992,70
... ( ... )		0,00
<b>Total</b>		<b>18.992,70</b>

4. Assim, tendo em conta o referido antes, e deduzindo às aplicações alegadamente relevantes indicadas pelo sujeito passivo os montantes que não são enquadráveis como dedutíveis nos termos referidos nos pontos 2 e 3 que antecedem, apurar-se-ia os seguintes montantes finais de investimentos relevantes aceitáveis e o correspondente montante de benefício fiscal eventualmente utilizável:

Local	Valores base indicados pelo SP	Investimentos / reparações em ativos em estado de uso (apurado no ponto 2)	Investimentos anteriores ao ano de 2014 (apurado no ponto 3)	Investimentos relevantes	Percentagem para apuro do benefício fiscal	Valor benefício fiscal eventualmente e utilizável cumpridas as condições
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(2)-(3)-(4)	(6)	(7)=(5)x(6)
...	451.210,07	39.241,20	18.992,70	392.976,17	25%	98.244,04
... ( ... )	78.100,41	78.100,41	0,00	0,00	10%	0,00
<b>Totais</b>	<b>529.310,48</b>	<b>117.341,61</b>	<b>18.992,70</b>	<b>392.976,17</b>	-	<b>98.244,04</b>

Conclui-se assim, que os investimentos que poderiam ser considerados relevantes totalizam o montante de € 392.976,17, sendo que tal permitiria no limite usufruir de um benefício fiscal em sede de RFAI, cumpridos todas as restantes condições, de € 98.244,04 e não dos € 132.327,62 apurados pelo sujeito passivo.

Além dos investimentos relevantes a considerar, importa contudo ter em conta o cumprimento cumulativo das condições previstas no nº 4 do artigo 22º do CFI, e neste ponto importa referir que de entre os pontos que cumulativamente o sujeito passivo teria de cumprir se encontra o previsto na alínea f), designadamente que o investimento relevante proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento.

Ora, é nessa referida condição, a da criação de postos de trabalho, que observamos que o sujeito passivo não faz prova de ter cumprido com a mesma, pois se por um lado contratou no ano de 2014 três novos trabalhadores, nada junta à documentação fiscal que faça prova de que de facto houve criação líquida de postos de trabalho e não uma mera substituição de postos de trabalho, sendo disso evidência o que se apurou e seguidamente se descreve:

- 1- De acordo com o declarado nas declarações de Informação Empresarial Simplificada (IES) de 2013 e de 2014 (quadro 5291-A) o número médio de pessoas ao trabalho foi idêntico nos referidos anos, designadamente 57 pessoas, ou seja, não houve variação positiva. Contudo atento o indicado nos relatórios de contas e especial nas notas às demonstrações financeiras de 2013 e 2014, o número médio de pessoas ao trabalho da empresa tem vindo a diminuir, sendo de registar que passaram de 57 pessoas em 2013 para 54 pessoas em 2014, ou seja, menos 3 pessoas em média;
- 2- De acordo com a análise da Declaração Mensal de Remunerações (DMR) entregue à AT, entre final de 2013 e final de 2014:
  - a. Sairam seis trabalhadores durante o ano de 2014, designadamente: K... (NIF ...); I... (NIF ...); J... (NIF ...); L... (NIF ...); Q... (NIF ...); e, R... (NIF ...);
  - b. Entraram apenas três trabalhadores (o que confirma também com o indicado pelo sujeito passivo embora se reforce que se desconhece que o vínculo seja por tempo indeterminado) e que permaneciam no final de 2014, designadamente: S... (NIF ...); B... (NIF ...); C... (NIF ...);
- 3- Se em termos médios (isto é, em função do número de trabalhadores ao longo do ano) se manteve (de acordo com informação na IES) ou reduziu (de acordo com as notas à

demonstrações financeiras) o número de trabalhadores em 2014 face a 2013, é contudo evidente em face dos dados indicados nas DMRs que ao invés de ter havido um acréscimo do número de postos de trabalho ao longo de 2014 se assistiu antes a um efetivo decréscimo desse número, acabando o ano com menos 3 postos de trabalho, pelo que as pessoas que foram contratadas apenas substituíram algumas das antes existentes, considerando-se assim não ter havido efetiva criação líquida de postos de trabalho.

Em face do descrito, entende-se que o sujeito passivo não reuniu no ano de 2014 as condições exigíveis para poder beneficiar do incentivo fiscal do RFAI, dado não cumprir com a referida condição de criação de postos de trabalho prevista pela al. f) do nº 4 do artigo 22º do CFI, pelo que, não é dedutível o montante apurado pelo sujeito passivo de €132.327,62 (nem o montante que seria aceitável de €98.244,04, conforme atrás referido), propondo-se assim a correção da totalidade desse referido valor por não ser no todo dedutível nos termos legais previstos pelo RFAI, com a correspondente correção do valor deduzido à coleta do ano de 2014 no montante total indicado pelo sujeito passivo de €38.262,73.

17- Mais consta do RIT, em sede de pronúncia sobre o direito de audição exercido pela Requerente, o seguinte:

1. Quanto às correções relativas ao RFAI (ponto 3.1.1.3 do relatório), o sujeito passivo discorda do proposto pela inspeção (pontos 25º ao 82º da exposição) quanto concretamente ao seguinte:

1.1. Não aceita a desconsideração de alguns investimentos (nos edifícios e maquinaria) efetuados nas instalações de ... e ... ( ... ).

1.1.1. Referente ao exposto nos pontos 29º e 30º da exposição.

Argumenta o sujeito passivo em relação a alguns dos investimentos em ... que estes se relacionam com a atividade, e de forma mais ampla com outros investimentos efetuados tendo em vista a melhoria das condições de trabalho e do "layout" produtivo, como é o caso de obras identificadas nas referências de investimento 100 e 316.

Relativamente a esses investimentos, os descritivos insertos nas faturas remetem-nos essencialmente para reparações das instalações, não se inferindo das mesmas que na sua globalidade se possam associar por si só diretamente a um investimento relevante produtivo, conforme passou a ser claramente exigido por via da al. d) do nº 2 do artº 2º da portaria 297/2015 de 21 de setembro. Contudo, é certo que em 2014 não estando ainda em vigor a referida portaria apenas nos podemos cingir à letra da lei conhecida no CFI para efeitos de RFAI, e como tal, o justificado pelo sujeito passivo, à luz do normativo e da literalidade que se retira do mesmo parece ter acolhimento, aceitando-se por isso o valor potencial elegível em causa de €21.320,00.

1.1.2. Referente ao exposto no ponto 31º da exposição

Quanto à referência de investimento 751, parece-nos que no essencial se trata de um investimento de substituição (“reparação”) de quadro elétrico, sem o qual a “Prensa Horn2” não seria funcional. Porém, o sujeito passivo defende tratar-se de um equipamento novo “associado” e que melhorou e aumentou a produtividade na prensagem. Um pouco como na questão dos investimentos referidos no parágrafo anterior, embora não exista uma adequada associação direta a um investimento relevante produtivo, conforme passou a ser claramente exigido por via da al. d) do nº 2 do artº 2º da portaria 297/2015 de 21 de setembro, é certo que em 2014 apenas nos podemos cingir à letra da lei conhecida no CFI para efeitos de RFAI, e como tal, o justificado pelo sujeito passivo à luz do normativo e da literalidade que se

retira do mesmo parece ter acolhimento, aceitando-se por isso o valor potencial elegível em causa de €7.453,26.

1.1.3. Referente ao exposto nos pontos 32º ao 36º da exposição.

Em relação aos investimentos efetuados na fábrica de ... (em ...) não acompanhamos o pretendido pelo sujeito passivo, na medida em que os referidos investimentos se tratam de uma reparação (conforme descrito nas faturas de suporte) de equipamentos produtivos (fornos e elementos associados) e não de um real e verdadeiro investimento novo.

Analisados ainda outros pontos e documentos anexos ao exposto, constata-se por via do documento 15 – ata de reunião do conselho de qualidade de 29/01/2014 – logo no seu ponto 1, que a perspetiva em estudo ao tempo era de “mudança” da unidade de ... para ... , o que desde logo dá aos investimentos efetuados um caráter de manutenção e não de futuro.

Também não se entende os argumentos do sujeito passivo, que embora compreendendo que o forno se trata de um equipamento, remete em último caso para que se considere a reparação do mesmo no âmbito do ponto 2, al) ii) do artigo 22º do CFI, ou seja, enquadrável como reparação de edifício fabril.

Entendemos que a reparação do referido forno e outros encargos associados ao mesmo fim não pode ser entendido como reparação em edifícios, mas apenas e só em equipamentos, não se tratando assim efetivamente de investimento em ativo fixo tangível adquirido em estado de novo, e como tal fica sem enquadramento nos investimentos elegíveis em sede de RFAI conforme definido na al. a) do nº 2 do artigo 22º do CFI.

1.1.4. Referente ao exposto no ponto 37º da exposição.

Relativamente às referências de investimento 192, 743, 744 e 745, que no ponto 3.1.1.3 do relatório são desconsideradas por se referirem ao ano de 2013, argumenta o sujeito passivo que só em 2014 se tornaram funcionais, o que, por si só, não tem cobertura legal no CFI.

O RFAI em análise aplica-se aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014 conforme dispõe o nº 2 do artigo 6º do Decreto-Lei n.º 162/2014 de 31 de outubro que aprovou o CFI, e como tal a investimentos efetuados na vigência do mesmo, que nos termos do nº 5 e 6 do artº 22º do CFI remete para o correspondente às adições verificadas em cada período de tributação.

Quanto à aplicação de normativos anteriores, também não colhe dado que conforme é observável nas modelos 22 de 2013 e de 2014, o sujeito passivo não fez constar qualquer investimento ou benefício decorrente do mesmo enquadrável no anterior RFAI/CFI.

1.1.5. Referente ao exposto nos pontos 38º a 40º da exposição.

O sujeito passivo parece compreender a aplicação eventual da dedução de 10% à coleta sobre os investimentos elegíveis efetuados na região de ... ( ... ), contudo, afirmando tratar-se de PME entende serem de aplicar as majorações de acordo com o previsto no nº 2 do artº 43º do CFI.

Entendemos não assistir razão ao sujeito passivo, pois em abstrato a aplicação de tal norma não se refere às percentagens definidas no RFAI, 25% e 10%, para determinação do montante do benefício fiscal, previstas no nº 1 do artº 23º do CFI, mas à definição dos limites máximos regionais constantes da tabela do nº 1 do artº 43º do CFI aplicáveis ao conjunto dos benefícios fiscais concedidos enquadráveis como apoios estatais, incluindo ou não o RFAI, o qual tem os referidos limites não majoráveis.

1.2. Não aceita a desconsideração global por interpretação de que não foi cumprida a norma que impõe a condição relativa à criação de postos de trabalho, conforme refere nos pontos 41º ao 81º da sua exposição.

Entende o sujeito passivo que, decorrente dos investimentos efetuados, criou postos de trabalho, sendo que essa era a perspetiva em face dos investimentos e opções estratégicas definidas conforme se retira do documento 15 – ata de reunião do conselho de qualidade de 29/01/2014 – referido nos pontos 47º e 48º da exposição, e nesse contexto de investimentos foram gerados novos postos de trabalho até aí inexistentes (pontos 46º a 50º).

Na sequência diz ter criado postos de trabalho, via contratos normais de trabalho e outros via contrato de utilização de trabalho temporário, que não existiam antes dos investimentos efetuados e que foram criados por força dos mesmos. Os trabalhadores que saíram não preenchiam os referidos postos de trabalho criados nem dispunham inclusive de categoria profissional ou vocação para o efeito.

1.2.1. Indicou ter criado os postos de trabalho “diretos”, via contratos de trabalho entre empresa e novos trabalhadores, seguidamente indicados:

- Contratou para a unidade de ... como novo posto de trabalho de controlador de qualidade, a Engª B... (ponto 51º) na modalidade a “termo certo” (por um ano, conforme documento 16 anexo à exposição);
- Contratou para a unidade de ... como novo posto de trabalho dedicado ao armazém, C... (pontos 52º e 53º), na modalidade “sem termo” (documento 23);
- Contratou para a unidade de ... S... (ponto 57º), na modalidade a “termo certo” (por um ano, conforme documento 41 anexo à exposição);

Neste ponto desde logo verificamos confirmarem-se as pessoas que no relatório, no ponto 3.1.1.3, identificamos como novos contratos, no total de 3. De salientar, porém, que os contratos de B... e S..., não se caracterizam como contratos definitivos, dado terem sido efetuados na modalidade a “termo certo”.

1.2.2. Indicou ter criado também postos de trabalho por via ao recurso a contrato de utilização de trabalho temporário, identificando para o efeito os seguintes:

- Contratou para a unidade de ... como novo posto de trabalho de operador de nova máquina de molde, corte e carga, E... (pontos 54º e 55º) na modalidade de "contrato de utilização de trabalho temporário" a "termo incerto" (decorrente de acréscimo excecional da atividade da empresa para satisfação de encomendas específicas e até ao seu término conforme se retira do documento 37);
- Contratou para a unidade de ... F... (ponto 56º) na modalidade de "contrato de utilização de trabalho temporário" a "termo incerto" (decorrente de acréscimo excecional da atividade da empresa para satisfação de encomendas específicas e até ao seu término conforme se retira do documento 38);
- Contratou para a unidade de ... G... (ponto 56º) na modalidade de "contrato de utilização de trabalho temporário" a "termo incerto" (decorrente de acréscimo excecional da atividade da empresa para satisfação de encomendas específicas e até ao seu término conforme se retira do documento 39).

Relativamente a esta questão, parece-nos que o intuito do legislador (europeu e nacional) será de que os incentivos sejam dirigidos a investimentos com caráter duradouro e como tal origine a criação de postos de trabalho efetivos e não temporários, sendo por isso criados diretamente pela empresa e não via

subcontratação de mão-de-obra a terceiros, que será sempre o caso das situações da modalidade de "contrato de utilização de trabalho temporário".

1.2.3. Em relação aos trabalhadores que deixaram de prestar trabalho para a empresa, indica terem sido os seguintes:

- I... , que cessou o contrato (em janeiro de 2014) por reforma de invalidez comunicada à empresa em janeiro de 2014 (cfr. docs. 48 e 49);
- J... , que cessou o contrato (em janeiro de 2014) por reforma de invalidez comunicada à empresa em janeiro de 2014 (cfr. docs. 50 e 51);
- K... que cessou o contrato (em outubro de 2014) por reforma de invalidez comunicada à empresa em outubro de 2014 (cfr. docs. 52 e 53);
- L... , que cessou o contrato de trabalho em agosto de 2014 por abandono (cfr. doc. 47).

Na prática confirma a saída de 4 trabalhadores ( I... NIF  
J... NIF K...  
NIF ) e, L... NIF ) das 6  
saídas que indicamos no ponto 3.1.1.3.

Em relação às saídas descritas, verifica-se que todos prestaram trabalho até 2014 inclusive e só em nesse ano se desvincularam. Mesmo nos casos do I... e do J... , que embora tenham visto reconhecido a reforma por invalidez com efeitos desde o ano de 2013, também estes prestaram serviço até janeiro de 2014, conforme é patente pelas DMRs da empresa e os respetivos pagamentos de ordenados e subsídios de refeição em meses finais do ano de 2013 e em janeiro de 2014, além de que a empresa apenas teve conhecimento do reconhecimento da reforma dos mesmos em janeiro de 2014 conforme documentação junta.

Na exposição nada diz relativamente às situações dos trabalhadores Q...  
(NIF ) e R... (NIF  
, também por nós identificados no ponto 3.1.1.3 como saídos em 2014. Sendo certo, no caso de Q... , decorrente da análise das DMR's da empresa e outros elementos disponíveis na AT, que o mesmo terá prestado serviço ainda e apenas em alguns meses de 2014, e que posteriormente se encontra também na situação de pensionista (reformado).

1.2.4. O sujeito passivo entende que não ocorreu mera substituição de postos de trabalho no que concerne aos postos criados porquanto, decorrente dos investimentos efetuados, teve necessidade de criar os novos postos referidos, e as pessoas que saíram não tinham qualificações para os ocupar (pontos 63º a 65º, e 57º e 58º).

A justificação descrita, ainda que plausível no sentido pretendido, não justifica a razão pela qual os postos de trabalho das “saídas” não foram “substituídos”, e dessa forma mantendo-se postos de trabalho equivalentes (ou seja, via contratos de trabalho “sem termo” e não por recurso a trabalho temporário externo).

O intuito da norma é que os investimentos elegíveis criem postos de trabalho de facto, não sendo compaginável com a extinção de postos de trabalho. A literalidade da norma conduz-nos a esse intuito, ou seja, os investimentos devem proporcionar a criação de postos de trabalho, mas também, a manutenção dos mesmos (os criados e os anteriores) diretamente pelo beneficiário do RFAI (o sujeito passivo).

1.2.5. Em relação aos postos de trabalho ocupados via contratos de utilização de trabalho temporário, alega em relação a dois ( F... e G... ) terem os mesmos posteriormente sido integrados nos quadros da empresa (pontos 65º, 66º e 56º).

Ainda que assim seja, tal não sucedeu em 2014, período em análise, não tendo estabelecido, no contexto descrito e nesse período qualquer vínculo laboral direto com essas pessoas.

1.2.6. Conclui o sujeito passivo que a lei, nomeadamente em sede de RFAI, apenas exige que o investimento “...proporcione a criação de postos de trabalho...” não havendo necessidade de uma associação a custos elegíveis os decorrentes dos salários, havendo apenas necessidade de comprovação dos investimentos e aos postos de trabalho decorrentes (pontos 67º a 74º).

Entendemos que o preconizado pelo sujeito passivo não se encontra em consonância com o espírito da lei, designadamente no caso do RFAI, pois como já anteriormente se disse, o intuito da norma é que os investimentos criem postos de trabalho de facto, não sendo compaginável com a extinção de postos de trabalho.

1.2.7 Apresenta ainda e por fim alguns dados em que conclui ter existido um aumento do número de trabalhadores entre os anos de 2013 e 2014:

- No ponto 76º diz ter havido aumento em 1 posto no número de trabalhadores fabris, excluídos outros setores;

- Nos pontos 76º e 77º diz que em 2013 terá tido uma média de 53,75 trabalhadores e em 2014 uma média de 54,17;
- No ponto 78º defende que também teve mais postos de trabalho ocupados por trabalho temporário;
- No ponto 79º alega que os custos com pessoal aumentaram;
- No ponto 80º alega que os custos com trabalho temporário aumentaram.

Relativamente aos dados apresentados, parece-nos que os mesmos não serão os mais apropriados para a questão em análise, dado serem omissos e contraditórios com os dados que apontamos no ponto 3.1.1.3 retirados de elementos declarados pelo sujeito passivo, nos quais é evidente a diminuição no número de trabalhadores, não se alterando o defendido no relatório, ou seja, **em substância não é comprovado o diferencial (= entradas – saídas) necessário à confirmação da verificação do pressuposto exigido, a criação líquida de postos de trabalho diretos por tempo indeterminado no mínimo de um posto de trabalho.**

Repare-se que mesmo o alegado aumento da média apurada agora pelo sujeito passivo (pontos 76º e 77º) continua a não apurar um aumento de pelo menos 1 posto de trabalho.

- 1.2.8. Termina o sujeito passivo, nos pontos 81º e 82º, concluindo, que face às diferentes vertentes descritas se verifica que os investimentos conduziram a um aumento dos postos de trabalho, estando assim na sua opinião cumprido o requisito em crise, razão pela qual entende dever relevar-se a dedução à coleta.

Ora, em face do que o sujeito passivo foi argumentando e da análise que fizemos e deixamos exposto antes, entendemos que não lhe assiste razão decorrente do que em síntese se descreve:

- Sendo determinante para efeitos do incentivo fiscal decorrente do RFAI que o investimento relevante efetuado proporcione a criação de postos de trabalho, considera-se para o efeito abrangido apenas a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado) celebrados entre o sujeito passivo e os trabalhadores (postos de trabalho criados pela própria empresa);
- Os colaboradores contratados (ainda que pelo próprio sujeito passivo) a termo certo ou de forma indireta estão nesse caso apenas parcialmente afetos ao investimento relevante, e se pertencem a uma outra empresa prestadora de serviços em regime de subcontratação, não podemos falar, sequer, de "criação de postos de trabalho";

- Ainda que se aceitasse, no caso dos novos postos criados, que não terá havido substituição de postos de trabalho em face do descrito pelo sujeito passivo, a realidade é que os trabalhadores que saíram não foram substituídos por pessoas em condições equivalentes, e nesse caso extinguiram-se postos de trabalho em número superior, situação não compatível com o acesso a este benefício fiscal;
- Tendo na prática havido mais saídas do que entradas em contratos de trabalho celebrados entre o sujeito passivo e os trabalhadores (postos de trabalho criados pela própria empresa), constata-se assim que efetivamente não se cumpre em 2014 o pressuposto referido de criação de postos de trabalho pelo próprio sujeito passivo, dado que se assistiu sim a uma diminuição líquida dos mesmos, logo contrário ao exigido pela norma em questão, bastando para a cumprir que se tivesse verificado a criação líquida de pelo menos um posto de trabalho;
- Mais se refere, que da análise à IES de 2015 e 2016, apresentadas pelo sujeito passivo, o número médio de trabalhadores ao serviço da entidade continua a diminuir (57 em 2014, 53 em 2015 e 51 em 2016 – cfr. quadro 5291-A da IES);
- O entendimento por nós seguido encontra-se também em consonância com a interpretação já publicamente expressa pela Autoridade Tributária constante de informações vinculativas designadamente no âmbito dos processos “2010 . . . . . , PIV n.º . . . . . , com entendimento sancionado por Despacho de 2010-10-27, do Director-Geral”, e “2010 . . . . . , PIV n.º . . . . . , com Despacho de 2010-07-16, do Director-Geral” (ambos consultáveis no portal da AT na internet em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/informacoes\\_vinculativas/rendimento/Pages/default.aspx](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/Pages/default.aspx)).

Concluimos assim não assistir razão ao sujeito passivo, por não ter demonstrado a criação líquida de postos de trabalho, sendo por isso de manter as correções propostas nos termos defendidos pela inspeção no ponto 3.1.1.3.

18- No RIT determinou-se a realização das seguintes correcções:

**1.4.1.1.1- Em sede de IRC – correções aritméticas à matéria tributável**

(valores em Euros)		
Item Rel.	Descrição	Valores
3.1.1.1 + 9	Perdas por imparidade de créditos sobre clientes, não fiscalmente dedutíveis	834,14
-	<b>Total do ano</b>	<b>834,14</b>

**1.4.1.1.2- Em sede de IRC – correções aritméticas ao imposto em falta**

(valores em Euros)		
Item Rel.	Descrição	Valores
3.1.1.3 + 9	Valor indevidamente deduzido à coleta de IRC relativo a benefício fiscal - RFAI	38.262,73
-	<b>Total do ano</b>	<b>38.262,73</b>

- 19- Na sequência do RIT foi emitido o acto de liquidação objecto da presente acção arbitral, que foi pago pela Requerente no dia 25 de Janeiro de 2019.
- 20- Da acta de reunião n.º .../14 do Conselho da Qualidade da Requerente, de 29-01-2014, constam os seguintes investimentos que foram considerados necessários efectuar em 2014 para satisfazer a necessidade de um aumento da capacidade produtiva:
- a. aquisição de uma hélice nova com novas capacidades para acoplar na fieira ...;
  - b. aquisição de um novo secador;
  - c. aquisição de uma nova máquina de corte;
  - d. realização de obras de reparação no edifício, com alterações no *lay-out* produtivo;
  - e. A aquisição de uma báscula para o armazém, em falta para melhorar o controlo das matérias primas recebidas e das mercadorias expedidas.
- 21- O Código de referência de investimento 757 mencionado no RIT, diz respeito à reparação do forno da unidade fabril de ... a e à fabricação e montagem de uma chaminé para o mesmo.
- 22- A reparação do forno da unidade fabril de ..., incorporou diverso equipamento - descrito na factura - e incorporou novos equipamentos, incluindo vagonas, tendo aumentado a qualidade de produção do forno.
- 23- O forno, na indústria cerâmica, está incorporado no próprio edifício.

- 24- O Código de referência de investimento 763 mencionado no RIT, refere-se à aquisição de mobiliário de enforca com placas de carboneto de silício, para a referida unidade fabril de ... .
- 25- O Código de referência de investimento 766 mencionado no RIT, refere-se à despesa com o transporte do equipamento a que corresponde o investimento 763.
- 26- O Código de referência de investimento 764 mencionado no RIT, é relativo à aquisição de uma estrutura metálica nova para a porta do forno referido.
- 27- O Código de referência de investimento 744 mencionado no RIT, diz respeito à aquisição de uma máquina de Arquear ..., equipamento este que foi adquirido em 04-12-2013 mas não foi de imediato colocado à disposição da Requerente em condições de uso ou laboração, tendo tal ocorrido apenas em Janeiro de 2014.
- 28- O Código de referência de investimento 745 mencionado no RIT, diz respeito à aquisição de uma Kit Bomba Prensa ... (molde), e foi adquirido em 20-12-2013, mas não foi de imediato colocado à disposição da Requerente em condições de uso ou laboração tendo tal ocorrido apenas em Janeiro de 2014.
- 29- O Código de referência de investimento 192 mencionado no RIT, diz respeito à assistência prestada à referida Prensa ..., assistência essa que foi prestada no início do ano de 2014, apesar da factura ter sido emitida em 29-11-2013.
- 30- O Código de referência de investimento 743 mencionado no RIT, diz respeito à execução e fornecimento de um Molde Prensa, equipamento este que foi adquirido em 02-12-2013 mas não foi de imediato colocado à disposição da Requerente em condições de uso ou laboração, tendo tal ocorrido apenas em Janeiro de 2014.
- 31- Os bens e serviços referidos nos pontos 27 a 30, dizem respeito a equipamentos industriais que foram adquiridos com vista à sua instalação nas instalações da Requerente em ... e que necessitaram de uma prévia instalação física no local de laboração, e apenas foram incluídos nos mapas de amortizações e depreciações da Requerente em Janeiro de 2014 e não na data das facturas de compra.
- 32- Só depois da instalação dos referidos equipamentos nas instalações da Requerente, e de terem sido iniciados os trabalhos de arranque é que a Requerente pode constatar que os

- mesmos cumpriam todas as especificações e estavam aptos a iniciar a produção, podendo ser aceites perante o fornecedor.
- 33- A prensa ... é um equipamento de grande dimensão que permite prensar a mil e duzentas toneladas tijolos e peças refractárias;
- 34- A máquina de Arquear ... é uma máquina necessária para “cintar as Paletes” de mercadorias produzidas, para poderem ser exportadas.
- 35- A Requerente é uma PME, titular de certificação PME, emitida pelo ... .
- 36- Em 01-09-2014 a Requerente contratou B... engenheira, para exercer funções como controlador de qualidade.
- 37- Em 06-03-2014 a Requerente contratou por tempo indeterminado C..., para exercer funções como auxiliar de armazém.
- 38- Em 18-02-2014 a Requerente contratou, através da empresa de trabalho temporário D..., E..., para exercer funções como operador de máquina de corte.
- 39- A Requerente contratou os seguintes trabalhadores para exercerem funções como auxiliar de serviços, inicialmente em regime de trabalho temporário e posteriormente integrados nos quadros da empresa:
- F..., em 25-03-2014;
  - G..., em 17-10-2014.
- 40- Para a unidade fabril de ..., a Requerente contratou o trabalhador H..., a 01-09-2014.
- 41- Não fosse o investimento realizado no ano de 2014 na unidade de ..., e o referido trabalhador não teria sido contratado, em substituição de um outro que em Agosto de 2014 abandonou o respectivo posto de trabalho.
- 42- Nenhum dos referidos postos de trabalho existia antes do investimento realizado em 2014.
- 43- A contratação de um trabalhador com as funções de controlador de qualidade decorreu das novas exigências resultantes da aposta no aumento de volume e qualidade de produção na linha ... .
- 44- A contratação de um trabalhador com as funções de auxiliar de armazém decorreu das alterações implementadas na organização do armazém, que incluiu o investimento numa nova báscula.

- 45- A contratação de um trabalhador com as funções de operador de máquina de corte deu-se para satisfazer as novas exigências resultantes da operação da máquina de corte n.º 7.
- 46- A contratação de dois trabalhadores com as funções de auxiliar de serviço, deu-se pela necessidade desenvolver actividades na linha ... e nas operações de corte.
- 47- No ano de 2014 deixaram de estar ao serviço da Requerente os seguintes trabalhadores:
- i. I..., operador de enfora e desenfora, cujo contrato de trabalho cessou devido a reforma por invalidez;
  - ii. J..., operador de enfora e desenfora, cujo contrato de trabalho cessou devido a reforma por invalidez;
  - iii. K..., operador de enfora e desenfora, cujo contrato de trabalho cessou devido a reforma por invalidez;
  - iv. L..., auxiliar de serviços na unidade fabril de ..., cujo contrato de trabalho cessou por abandono do posto de trabalho.
- 48- Os primeiros três referidos trabalhadores desenvolviam tarefas auxiliares - devido a limitações físicas - na enfora e desenfora, não tendo competências para alterarem a sua profissão e passarem a exercer funções de controlador de qualidade, de auxiliar de armazém, ou de operador de máquina de corte.

## **A.2. Factos dados como não provados**

1-Durante o exercício de 2013 os trabalhadores da A...- com funções administrativas em Lisboa – M... e N..., por falta de ocupação, prestaram o seu trabalho a terceiros, tendo o mesmo sido facturado pelo respetivo custo.

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, bem como a prova testemunhal produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13<sup>1</sup>, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Designadamente, os factos dados como provados nos pontos 22, 23, 27 a 34, 41, e 48 da matéria de facto, tiveram em conta a prova testemunhal produzida, em especial os depoimentos das testemunhas O... e P..., que depuseram de forma detalhada e coerente sobre os mesmos, em termos de não se formar no Tribunal qualquer dúvida razoável a seu respeito.

O facto dado como não provado deve-se à falta de prova a seu respeito.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **B. DO DIREITO**

Em primeira linha, no presente processo arbitral, está em causa a aferição da ocorrência de erro de facto e de direito, relativamente às correcções operadas pela AT, e contestadas pela Requerente, relativas à não aceitação do benefício fiscal (RFAI) previsto no art.º 22.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), cujo teor, na redacção aplicável (vigente em 2014), é o seguinte: “1 - O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

---

definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

2 - Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:

a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;

ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;

v) Equipamentos sociais;

vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;

b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

3 - No caso de sujeitos passivos de IRC que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, as aplicações relevantes a que se refere a alínea b) do número anterior não podem exceder 50 % das aplicações relevantes.

4 - Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que preenchem cumulativamente as seguintes condições:

a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;

b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;

c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos

---

restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.ºs 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;

d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;

e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;

f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c).

5 - Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.

6 - Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos.

7 - Nas regiões elegíveis para auxílios nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia constantes da tabela do artigo 43.º, no caso de empresas que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis e intangíveis relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento.”.

Conforme resulta da matéria de facto dada como provada, a AT fundou as correcções ora em apreço, essencialmente no seguinte:

- Desqualificação das despesas elegíveis da fábrica de ..., ..., por inobservância do CFI (art.º 22.º, n.º 2, alínea a)/ii)), no montante de € 78.100,41;
- Desqualificação das despesas elegíveis da fábrica de ..., no montante de € 18.992,70, por inobservância do CFI (art.º 22.º, n.ºs 5 e 6);
- Incumprimento da exigência de criação de postos de trabalho (art.º 22.º, n.º 4, alínea f) do CFI).

Uma vez que, atento o regime normativo em causa, esta última questão é pressuposto das restantes, na medida em que a sua não verificação prejudica as duas primeiras, começar-se-á por apreciar a mesma.

A Requerente coloca ainda a questão da percentagem do valor dos investimentos elegíveis nas instalações de ... ..., por violação do disposto no art.º 43.º/2 do CFI, questão esta que será analisada a final, se relevante.

Vejamos então.

\*

A alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º acima transcrito, exige, para que se forme o benefício fiscal em questão, que se efectue “*investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c)*”.

A Requerida, em suma, entende que a referência legal à “*criação de postos de trabalho*” se deve entender como reportando-se à “*criação líquida de postos de trabalho*”.

A Requerente, por seu lado, entende que o investimento por si efectuado criou postos de trabalho, que foram ocupados com admissões de trabalhadores que não seriam admitidos, caso a empresa não tivesse realizado os investimentos que realizou, sendo que algumas daquelas admissões foram de trabalhadores em trabalho temporário, mais tarde admitidos nos quadros da empresa.

Entende ainda a Requerente que o critério da criação líquida de emprego, não é aplicável *in casu*, porquanto a norma legal em causa não exige a criação líquida de postos de trabalho, referindo-se inequivocamente a postos de trabalho.

Ressalvado o respeito devido a outras opiniões, considera-se que a referência feita na al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, deve ser entendida como reportando-se à criação de postos de trabalho causalmente associáveis ao investimento realizado, independentemente de, sob um ponto de vista global, a empresa ter verificado, ou não, um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço.

Com efeito, o regime legal em questão foi criado pela Lei 10/2009, no âmbito da Iniciativa para o Investimento e o Emprego, designada por Programa IIE, que visou “*promover o crescimento económico e o emprego, contribuindo para o reforço da modernização e da competitividade do País, das qualificações dos Portugueses, da independência e da eficiência energética, bem como para a sustentabilidade ambiental e promoção da coesão social*”.

No âmbito do programa IIE, incluíram-se medidas de «Apoio especial à actividade económica, exportações e pequenas e médias empresas (PME)» e de «Apoio ao emprego e reforço da protecção social» (cfr. als. d) e e) do n.º 1 do art.º 2.º da Lei 10/2009).

No quadro daquele programa, o RFAI 2009 foi criado como “*um sistema específico de incentivos fiscais ao investimento*”, conforme resulta do art.º 1.º do mesmo Regime.

Foi, assim, o regime em questão, expressamente e no que para o caso interessa, formulado como um incentivo ao investimento (gerador de crescimento económico) tendo em vista o reforço da modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos Portugueses, explicando-se dessa forma a al. f) do n.º 4 do art.º 22.º CFI, que radica na al. f) do n.º 3 do art.º 2.º do RFAI 2009, criado pela referida Lei 10/2009.

Neste contexto, a criação de emprego previsto na al. f) do n.º 4 do art.º 22.º CFI, deverá ser entendido como um requisito *sine qua non* do direito ao benefício fiscal, já que é esse um dos propósitos assumidos pelo legislador e consta expressamente da letra da lei.

Não obstante não se poderá, nem deverá, julga-se, esquecer que o regime em questão visará, à frente daquele propósito, fomentar o investimento, para além da modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos Portugueses, sendo essencialmente um regime de apoio ao investimento, e não ao emprego.

Neste quadro, portanto, e na leitura e interpretação do regime em questão, dever-se-á sempre ter presente em primeira linha a ideia do incentivo ao investimento, sendo a criação de emprego uma condição, mas não o fundamento, do direito ao benefício fiscal.

Assim, e tendo presente igualmente as finalidades de modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos Portugueses, dever-se-á concluir que o regime em questão visa promover o investimento modernizador, que aumente a competitividade do país, e fomente a actualização, ou a aquisição de novas, competências pelos trabalhadores.

Posto isto, sustenta a AT que, na leitura da al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, se deverá lançar mão do enquadramento europeu em matéria de auxílios de Estado com finalidade regional no qual se inscreve o RFAI, constituído, nos termos do n.º 2 do art.º 1.º do CFI, pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado.

Sendo, evidentemente, um elemento relevante, crê-se que, antes de mais, se deve recorrer ao Regulamento (CE) N.º 800/2008 da Comissão, de 6 de Agosto de 2008, vigente na altura da implementação do RFAI 2009, que, como se viu, está na génese do RFAI integrado no CFI.

No preâmbulo daquele Regulamento, menciona-se expressamente que *“(37) A fim de não favorecer o factor «capital» de um investimento em relação ao factor «trabalho», o presente regulamento deve prever a possibilidade de quantificar os auxílios ao investimento a favor das PME e os auxílios regionais, com base quer nos custos do investimento quer nos custos relativos aos postos de trabalho directamente criados por um projecto de investimento.”*.

Nessa sequência, o art.º 15.º daquele Regulamento, numa Secção e artigo epígrafados “Auxílios ao investimento e ao emprego a favor das PME”, previa que:

“3. Os custos elegíveis são os seguintes:

- a) Os custos de investimento em activos corpóreos e incorpóreos; ou
- b) Os custos salariais estimados dos postos de trabalho criados directamente pelo projecto de investimento, calculados para um período de dois anos.”.

Também no n.º 13 do mesmo Regulamento se dispõe que:

“8. Quando o auxílio é calculado com base nos custos salariais, os postos de trabalho devem ser criados directamente pelo projecto de investimento.”

Será a esta luz, salvo melhor opinião, que se deverá ler o art.º 12.º do mesmo Regulamento ao dispor que:

“1. Para serem considerados custos elegíveis para efeitos do presente regulamento, os investimentos devem incluir:

- a) Um investimento em activos corpóreos e/ou incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, alargamento de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para novos produtos adicionais ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente; ou
- b) A aquisição de activos imobilizados directamente ligados a um estabelecimento que tenha sido encerrado ou teria sido encerrado sem essa aquisição, devendo o imobilizado ser adquirido por um investidor independente. Em caso de transmissão, através de sucessão, de uma pequena empresa para a família do proprietário ou proprietários originais, ou a favor de antigos trabalhadores, a condição segundo a qual os activos devem ser adquiridos por um investidor independente não será exigida.

A mera aquisição das acções de uma empresa não é considerada um investimento.

2. Para poderem ser considerados custos elegíveis para efeitos do presente regulamento, os activos incorpóreos devem preencher todas as seguintes condições:

- a) Serem exclusivamente utilizados na empresa beneficiária do auxílio: no que se refere aos auxílios ao investimento com finalidade regional, serem exclusivamente utilizados no estabelecimento beneficiário do auxílio;
- b) Serem considerados elementos do activo amortizáveis;
- c) Serem adquiridos a um terceiro em condições de mercado, sem que o adquirente tenha a possibilidade de exercer controlo, na acepção do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 139/2004 do Conselho, sobre o vendedor, ou vice-versa;
- d) No caso de auxílio ao investimento a favor das PME, devem ser incluídos nos activos da empresa durante pelo menos três anos: no caso de auxílios ao investimento com finalidade regional, devem ser incluídos nos activos da empresa e permanecer no estabelecimento

beneficiário do auxílio por um período mínimo de cinco anos ou, no caso das PME, de três anos.

3. Para serem considerados custos elegíveis para efeitos do presente regulamento, os postos de trabalho directamente criados por um projecto de investimento devem preencher todas as seguintes condições:

- a) Os postos de trabalho devem ser criados nos três anos subsequentes à realização do investimento;
- b) O projecto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de assalariados do estabelecimento em causa relativamente à média dos 12 meses precedentes;
- c) Os novos postos de trabalho devem ser mantidos durante um período mínimo de cinco anos, no caso de uma grande empresa, e de três anos, no caso de uma PME.”.

Aqui chegados será possível, crê-se, verificar que o Regulamento em questão distingue efectivamente, entre dois tipos distintos de apoios às PME, que são os apoios quantificados:

- a) com base nos custos do investimento; e
- b) nos custos relativos aos postos de trabalho directamente criados por um projecto de investimento.

E é para este último tipo de apoios que é utilizado o conceito, e exigido o aumento líquido de postos de trabalho por serem, justamente, aqueles em que a utilização de tal conceito se justifica.

O Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, segue, no que para o caso importa, a mesma lógica, referindo no preâmbulo que “*A fim de não favorecer o investimento em capital em relação ao investimento nos custos da mão de obra, deve prever-se a possibilidade de quantificar os auxílios regionais ao investimento com base quer nos custos do investimento quer nos custos salariais do emprego directamente criado por um projeto de investimento.*”, e dispondo no art.º 17.º que:

“2. Os custos elegíveis devem ser um dos seguintes custos ou ambos:

- a) Os custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos;
- b) Os custos salariais estimados do emprego directamente criado pelo projeto de investimento, calculados para um período de dois anos.”.

No art.º 14.º também se dispõe que:

“4. Os custos elegíveis devem ser os seguintes:

- a) Custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos;
- b) Custos salariais estimados decorrentes da criação de emprego, em virtude de um investimento inicial, calculados ao longo de um período de dois anos; ou
- c) Uma combinação das alíneas a) e b), que não exceda o montante de a) ou b), consoante o que for mais elevado.”.

É neste contexto que o n.º 9 do mesmo art.º 14.º, citado pela AT, dispõe que:

“9. Quando os custos elegíveis **são calculados por referência aos custos salariais estimados**, descritos no n.º 4, alínea b), devem ser preenchidas as seguintes condições:

- a) O projeto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período;
- b) Cada posto de trabalho deve ser preenchido no prazo de três anos após a conclusão dos trabalhos; e
- c) Cada posto de trabalho criado através do investimento deve ser mantido na zona em causa durante um período mínimo de cinco anos a contar da data em que a vaga foi preenchida, ou três anos no caso de PME.”<sup>2</sup>.

Ora, como se viu já, o RFAI foi sempre um apoio ao investimento, e é calculado com base nos custos de investimento em activos corpóreos e/ou incorpóreos, e não com base nos custos de investimento em postos de trabalho ou em custos salariais estimados.

Dáí que não seja fundada, julga-se, a invocação do conceito de criação líquida de postos de trabalho do Regulamento em questão, para a interpretação a fazer da al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFAI.

De resto, terá sido por ter noção do quanto se expôs que o legislador não utilizou a expressão “*criação líquida de emprego*”, quando a mesma era utilizada, por exemplo, no art.º 19.º do EBF vigente à data, esse sim, um benefício fiscal que tem por base os custos de investimento em postos de trabalho.

---

<sup>2</sup> Sublinhado nosso.

Considerando-se, então, que a al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, não se reporta à criação líquida de postos de trabalho, nos termos em que, por exemplo, o referido art.º 19.º do EBF e as Directivas sobre apoios de Estado o fazem, é ainda necessário densificar qual o sentido e alcance da expressão “*criação de postos de trabalho*”, ali empregue, tem.

Tendo em conta que, pelos fundamentos expostos, não se deverá equiparar a expressão “*criação de postos de trabalho*” a “*criação líquida de postos de trabalho*”, dever-se-á, em obediência ao princípio hermenêutico do legislador razoável, obter um resultado interpretativo que seja coerente com a teleologia do benefício fiscal em questão e que tenha um efectivo conteúdo prático.

Nessa perspectiva, a única interpretação que não se reconduza à “*criação líquida de postos de trabalho*”, será, julga-se, a de que a “*criação de postos de trabalho*” pressuposta pelo benefício fiscal em questão se refere à criação de postos de trabalho, e a sua manutenção, causalmente associáveis ao investimento realizado, independentemente de, sob um ponto de vista global, a empresa ter verificado, ou não, um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço.

Ou seja: o que está em causa é que o investimento realizado por determinada empresa será elegível para usufruir do benefício fiscal em questão se, e na medida em que, dele resulte, de forma causalmente adequada, a criação de, pelo menos, um posto de trabalho, e a sua manutenção.

Assim, e por exemplo, se uma determinada empresa adquirir um veículo pesado de mercadorias e contratar um motorista habilitado à sua condução, para o conduzir, verificar-se-á o pressuposto da criação de postos de trabalho, pressuposto pela al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.

Mas uma empresa que adquira um veículo pesado de mercadorias, e já dispusesse nos seus quadros de um motorista habilitado à sua condução (que estivesse, por exemplo, afecto à condução de um veículo ligeiro de mercadorias), e contrate um colaborador para a limpeza das suas instalações, que também faça a lavagem e limpeza do veículo adquirido, não preencherá o referido pressuposto de criação de postos de trabalho, já que, embora o referido colaborador possa executar alguns serviços relacionados com o bem adquirido, não se poderá, em princípio, concluir que a sua contratação se relacione de forma causalmente adequada àquela aquisição.

Deverá ser assim este, julga-se, o critério para aferir da criação de postos de trabalho, pressuposto pela al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.

\*

Aqui chegados, cumpre então verificar se, as despesas na fábrica de ..., ..., correspondentes aos Códigos de referência de investimento com os n.ºs 757, 763, 766 e 764, mencionados no RIT, são, ou não, inelegíveis por inobservância do CFI (art.º 22.º, n.º 2, alínea a)/ii)).

Conforme resulta dos factos dados como provados, o Código de referência de investimento 757 mencionado no RIT, diz respeito à reparação do forno e à fabricação e montagem de uma chaminé, o Código de referência de investimento 763, refere-se à aquisição de mobiliário de enforca com placas de carboneto de silício, o Código de referência de investimento 766, refere-se à despesa com o transporte do equipamento a que corresponde o investimento 763, e o Código de referência de investimento 764, é relativo à aquisição de uma estrutura metálica nova para a porta do forno referido, que se situa na unidade de ..., ... .

Relativamente a estes gastos da Requerente, no forno da unidade referida, cumpre deixar desde logo claro que está assente que não se referem à aquisição de activos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, reconhecendo a própria Requerente que “*a reconstrução do forno é na verdade um ato de reparação*” (cfr. p. 18 das respectivas alegações).

Não sendo líquido que do n.º 2 do art.º 22.º do CFI resulte que são elegíveis os investimentos na reparação de “*instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas*”<sup>3</sup> que já integrem o activo fixo da empresa, o certo é que a AT, no RIT, aceita que aqueles investimentos são elegíveis para efeitos do RFAI (cfr. último parágrafo do ponto 1.1.3, na pronúncia sobre o direito de audição – p. 21 do RIT).

<sup>3</sup> Com efeito, o corpo da al. a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI dispõe que são elegíveis os investimentos em “*Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo*”, e as subalíneas daquela alínea a) são excepções a tal estatuição, dispondo, em princípio, que mesmo que correspondam a aquisições de activos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, não serão elegíveis os investimentos a que cada subalínea se refere. Daí que a ressalva da subalínea ii) daquela alínea a) possa ser entendida como reportando-se, no que às reparações diz respeito, às realizadas no quadro da aquisição de activos fixos, e não às realizadas em elementos que integrem o activo fixo da empresa.

---

Assim sendo, como é, e atendendo a que “*É exclusivamente à luz da fundamentação externada pela AT quando da prática da liquidação adicional (...) que deve aferir-se a legalidade desse acto tributário.*”<sup>4</sup>, não cumprirá conhecer de tal questão.

Posto isto, cumprirá apreciar então se o as reparações no forno da unidade de ..., ..., se reconduzem a reparações em instalações fabris, nos termos que resultam da sublínea ii), da alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do RFAI.

Relativamente a esta matéria entende a Requerida que embora o forno constitua uma estrutura fixa ao edifício, o mesmo disporá de autonomia relativamente ao edifício em que se encontra instalado, tanto assim é, que a sua vida útil para efeitos do cálculo de depreciações e amortizações é fixada em bases diferentes da prevista para os edifícios fabris e que as despesas de reparação e ampliação dos edifícios refletem-se em incrementos ao valor de aquisição/construção destes bens, ao passo que as despesas realizadas com as intervenções no forno e noutros equipamentos incrementam os valores destes bens e não do edifício onde se encontram instalados.

A Requerente, por seu lado, entende que a reconstrução do forno é na verdade um acto de reparação do edifício fabril, e a implantação de uma chaminé, é também uma ampliação do mesmo, pelo que deve ser considerado o investimento, por estarmos perante reparação ou ampliação de edifício fabril.

Ressalvado o respeito devido a ambas as posições, julga-se, desde logo, que ambas partem de um equívoco, que é o de identificar os termos empregues na lei – “*instalações fabris*”, com “*edifícios fabris*”.

Ora, sempre ressalvada melhor opinião, se o legislador quisesse referir-se a “*edifícios fabris*”, teria, seguramente, utilizado essa mesma expressão.

A utilização do termo “*instalações*”, e não “*edifícios*”, indicia desde logo que não pretendeu o legislador restringir o primeiro termo ao âmbito do segundo.

Tal indício é reforçado, se se for consultar a tabela I do Regime de depreciações a amortizações (Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro de 2009), verifica-se que o termo *instalações* tem um sentido distinto e mais amplo do que o de *edifício*.

---

<sup>4</sup> Ac. do STA de 21-09-2015, proferido no processo 01034/11.

Assim, e entre muitos exemplos, o Código 190 daquela Tabela refere-se a “*Instalações de congelação e conservação*”, o Código 265 a “*Instalações frigoríficas e de ventilação*”, o Código 345 a “*Instalações de captação, poços e depósitos de água*”, vários códigos se referem a “*Máquinas e instalações de uso específico*”, e o Código 605 refere-se a “*Instalações industriais de uso específico*”.

Da análise da referida Tabela decorre que o conceito de instalações é distinto do de edifício, bem como do de máquinas.

Sendo certo que aquela tabela autonomiza os fornos de determinadas indústrias, nas quais se inclui a da Requerente (Código 0805), daí não decorre, necessariamente, que aqueles não possam ter a natureza de um tipo específico de instalação.

Sobre este conceito, escreveu-se já no Acórdão arbitral proferido no processo n.º 21/2011T, do CAAD<sup>5</sup>, que:

“o conceito funcional de “instalação fabril” não é extensível e já foi, ele próprio, objecto de interpretação pela jurisprudência, em que se definiu os conceitos de “instalações fabris” como sendo todas as instalações ligadas de forma imediata ao processo produtivo. (...)

Ou seja, a jurisprudência, analisando o tema, não teve dúvidas em ligar o conceito das instalações fabris ao processo produtivo (conceito funcional), afastando o critério da edificação se integrar num no complexo fabril ou industrial.”.

Desta forma, e pelo exposto, por “*instalações fabris*”, nos termos e para os efeitos da subalínea ii) da alínea a) do art.º 22.º do RFAI, dever-se-á entender como compreendo todas as instalações ligadas de forma imediata ao processo produtivo, incluindo, no que para o caso releva, o forno da unidade de ..., ..., da Requerente.

Assim, e pelo exposto, deverão os investimentos correspondentes aos Códigos de referência de investimento com os n.ºs 757, 763, 766 e 764, mencionados no RIT, ser, no caso, elegíveis para efeitos do n.º 2 do art.º 22.º RFAI.

Neste ponto, é necessário ainda verificar se, nos termos previamente interpretados, se verifica preenchido o requisito da al. f) do n.º 4 daquele mesmo art.º 22.º.

---

<sup>5</sup> Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPage=2&id=28>.

A este propósito, resulta dos factos dados como provados que no ano de 2014, se extinguiu um posto de trabalho nas instalações da Requerente em ..., ..., por abandono do posto de trabalho, e que se a Requerente não tivesse procedido à reparação/modernização do forno daquelas instalações, as mesmas seriam encerradas.

Neste contexto, julga-se ser de concluir que a Requerente apenas contratou um novo trabalhador por ter procedido ao investimento necessário àquela reparação/modernização, pelo que se deverá considerar que de tal investimento resultou, de forma causalmente adequada, a criação de um posto de trabalho.

Coloca-se, a este respeito e por fim, a questão da aferição da percentagem do valor dos investimentos nas instalações de ... ..., elegíveis nos termos supra analisados, para efeitos de RFAI.

Relativamente a esta matéria, a AT entendeu que tal percentagem deve ser de 10%, nos termos do art.º 23.º/1/a) do CFI, enquanto que a Requerente sustenta que, dado ser uma Média Empresa e por força do disposto no art.º 43.º/2 do CFI, aquela percentagem deve ser majorada em 10%.

Nesta questão não se poderá concluir de outra forma que não a de que não assiste qualquer razão à Requerente, já que o art.º 23.º/1 do CFI é uma norma especial em relação ao art.º 43.º/2 do mesmo Código.

Este último artigo, conforme resulta do n.º 1, prevê os “*os limites máximos aplicáveis aos benefícios fiscais concedidos às empresas no âmbito do regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e do RFAI*”, sendo que o número 2 consagra uma majoração aos limites máximos previstos no n.º 1, e não aos benefícios ali referidos.

Desta forma, é no art.º 23.º do CFI que se deve encontrar o limite máximo do benefício do RFAI, e não no art.º 43.º/2 daquele Código.

Assim, e face ao exposto, devem julgar-se elegíveis para efeitos do RFAI, na percentagem de 10%, os investimentos correspondentes aos Códigos de referência de investimento com os n.ºs 757, 763, 766 e 764, mencionados no RIT, a que corresponde uma correção no montante de € 78.100,41.

\*

Cumpre, por fim, apreciar a questão da desqualificação das despesas consideradas pela Requerente como elegíveis para efeitos do RFAI, relativas à fábrica de ... .

Conforme resulta da matéria de facto provada, estão em causa as despesas relativas aos seguintes Códigos de referência de investimento mencionados no RIT:

- 744, que diz respeito à aquisição de uma máquina de Arquear ...;
- 745, que diz respeito à aquisição de uma Kit Bomba Prensa ... molde);
- 192, que diz respeito à assistência prestada à referida Prensa ...;
- 743, que diz respeito à execução e fornecimento de um Molde Prensa.

No que diz respeito à questão ora em apreço, dever-se-á, antes do mais, aferir da verificação do pressuposto da al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, que constitui um dos fundamentos das correcções operadas, à luz da interpretação previamente exposta.

A este propósito, resulta da matéria de facto dada como provada que, para a unidade de ... a Requerente procedeu, no ano de 2014, às seguintes contratações:

- em 01-09-2014, B..., engenheira, para exercer funções como controlador de qualidade;
- em 06-03-2014, por tempo indeterminado, C..., para exercer funções como auxiliar de armazém;
- em 18-02-2014, através da empresa de trabalho temporário D..., E..., para exercer funções como operador de máquina de corte;
- para exercerem funções como auxiliar de serviços, inicialmente em regime de trabalho temporário e posteriormente integrados nos quadros da empresa, F..., em 25-03-2014 e G..., em 17-10-2014.

Ora, do contraste entre os equipamentos a que se referem os Códigos de referência de investimento mencionados no RIT ora em causa, com as funções atribuídas aos referidos trabalhadores, não será possível concluir pela existência de uma relação de causalidade adequada entre aqueles investimentos e as contratações referidas.

Efectivamente, e como resulta da matéria de facto a prensa ... é um equipamento de grande dimensão que permite prensar a mil e duzentas toneladas tijolos e peças refractárias, enquanto que a máquina de Arquear ... é uma máquina necessária para “cintar as Paletes” de mercadorias produzidas, para poderem ser exportadas.

Já os trabalhadores admitidos pela Requerente para a sua unidade de ..., foram exercer funções como controlador de qualidade, auxiliar de armazém, operador de máquina de corte e auxiliar de serviços.

As referidas funções não se podem associar senão de maneira incidental ou acessória aos activos fixos tangíveis a que se reportam os gastos com os Códigos de referência de investimento 192, 743, 744 e 745 mencionados no RIT, à semelhança do exemplo previamente citado, da empresa que adquire uma viatura pesada de mercadorias, e contrata um funcionário para limpezas, que lava e limpa a viatura, para além de tudo o mais na empresa.

De resto, isso mesmo resulta da matéria de facto, onde consta, em consonância com o alegado pela própria Requerente, que:

- A contratação de um trabalhador com as funções de controlador de qualidade decorreu das novas exigências resultantes da aposta no aumento de volume e qualidade de produção na linha ...;
- a contratação de um trabalhador com as funções de auxiliar de armazém decorreu das alterações implementadas na organização do armazém, que incluiu o investimento numa nova balança;
- a contratação de um trabalhador com as funções de operador de máquina de corte deu-se para satisfazer as novas exigências resultantes da operação da máquina de corte n.º 7;
- a contratação de dois trabalhadores com as funções de auxiliar de serviço, deu-se pela necessidade desenvolver actividades na linha ... e nas operações de corte.

Deste modo, não se verificando o requisito previsto no n.º 4 do art.º 22.º do CFI, não poderão ser consideradas elegíveis para efeitos do RFAI os referidos gastos, a que corresponde uma correção no montante de € 18.992,70.

\*

Face a todo o exposto, deverá proceder parcialmente o pedido arbitral, na parte que diz respeito à desconsideração, na percentagem de 10%, dos investimentos correspondentes aos Códigos de referência de investimento com os n.ºs 757, 763, 766 e 764, mencionados no RIT,

anulando-se nessa parte o acto de liquidação de imposto e juros compensatórios, objecto dos presentes autos.

\*

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta a liquidação adicional parcialmente anulada é de considerar imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que a praticou sem o necessário suporte factual e legal.

Tem, pois, direito a Requerente a ser reembolsada da quantia que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força do acto parcialmente anulado e, ainda, a ser indemnizada do pagamento indevido através de juros indemnizatórios, desde a data do correspondente pagamento, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular parcialmente o acto de liquidação de IRC e juros compensatórios, do ano de 2014, na parte em que considerou inelegíveis para efeitos de RFAI, a percentagem de 10%, dos investimentos correspondentes aos Códigos de referência de investimento com os n.ºs 757, 763, 766 e 764, mencionados no RIT;
- b) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima fixados;
- c) Julgar improcedente o pedido arbitral na restante parte.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 43.830,95, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de Março de 2020

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Tomás Castro Tavares)

O Árbitro Vogal

(Jorge Carita)

Vencido conforme declaração que se junta

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Manifesto a minha respeitosa discordância relativamente à presente Decisão, em parte no que diz respeito aos respetivos fundamentos, em parte no que toca ao resultado final a que se chegou.

São três as questões para analisar nos presente autos:

- a). Desqualificação das despesas elegíveis da fábrica de ..., por inobservância do CFI (artº. 22º., nº. 2, alíneas a), i) e ii)) – correção no montante de € 78.100,41;
- b). Desqualificação das despesas elegíveis da fábrica de ..., por inobservância do CFI (artº. 22º., nº. 2, alíneas a), i) e ii)) - correção no montante de € 18.992,70;
- c). Incumprimento da exigência de criação de postos de trabalho (artº. 22º., nº. 4, alíneas f)) – esta de verificação necessária para desqualificação das duas correções em concreto acima identificadas.

Vamos por partes, embora por ordem inversa daquela que é utilizada na presente Decisão.

- a). Desqualificação das despesas elegíveis da fábrica de ..., por inobservância do CFI (artº. 22º., nº. 2, alíneas a), i) e ii)) - € 78.100,41;**

São elegíveis os investimentos em ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, não estando excluídas as instalações fabris.

Contudo, entendo que as instalações fabris a que o legislador se quis referir não permita abranger uma parte da instalação, dela autonomizável, e que foi objeto de uma grande reparação, mas que é coisa diferente da própria "instalação fabril" (Vd argumentação referente às tabelas de taxas de amortização aplicáveis).

Apesar da bem fundada argumentação refletida na posição da Requerente, quanto a esta matéria, nomeadamente no que diz respeito às características do forno, a dificuldade de as aceitar reside no facto de ser difícil considerar o forno como “instalação fabril”.

Revejo-me, por isso, na posição assumida pela Requerida no presente Processo e que a Decisão muito bem sintetiza e do seguinte modo:

“Relativamente a esta matéria entende a Requerida que embora o forno constitua uma estrutura fixa ao edifício, o mesmo disporá de autonomia relativamente ao edifício em que se encontra instalado, tanto assim é, que a sua vida útil para efeitos do cálculo de depreciações e amortizações é fixada em bases diferentes da prevista para os edifícios fabris e que que as despesas de reparação e ampliação dos edifícios refletem-se em incrementos ao valor de aquisição/construção destes bens, ao passo que as despesas realizadas com as intervenções no forno e noutros equipamentos incrementam os valores destes bens e não do edifício onde se encontram instalados.”

Entendo que a AT andou bem ao ter efetuado esta correção, que assim, na minha opinião, à partida, se deve manter, sem prejuízo, naturalmente, do que vier a ser consagrado relativamente à terceira questão acima referenciada, que é a da criação dos postos de trabalho.

**b). Desqualificação das despesas elegíveis da fábrica de ..., por inobservância do CFI (artº. 22º., nº. 2, alíneas a), i) e ii)) - € 18.992,70;**

Já nesta situação, entendo que a AT andou mal, e pelo facto das faturas terem data do ano anterior, nada impede atribuir relevância à data da entrada em funcionamento dos respetivos equipamentos no ano seguinte, desde que fique salvaguardado não haver duplicação de custos, que não colida com o princípio da especialização dos exercícios.

Reconheço, por isso, à partida, razão à Requerente para que esta correção seja anulada, salvaguardando sempre o que se vier a decidir, igualmente, quanto à matéria da criação de postos de trabalho.

**c). Incumprimento da exigência de criação de postos de trabalho (artº. 22º., nº. 4, alíneas f).**

Finalmente, entendo que a Requerente não logrou fazer prova suficiente da criação de postos de trabalho, resultando apenas que, quanto muito, os mesmos se mantiveram, não tendo reduzido no período em análise (Vd. Quadro junto no ponto 31 das alegações da Requerida, bem como os dados constantes do IES e Declaração Mensal de Remunerações, apresentados pela própria empresa).

Sou de opinião que serão sempre de excluir desta contagem, os postos de trabalho preenchidos por trabalhadores temporários, não me parecendo ter sido esse o espírito do legislador (comunitário /nacional), na atribuição do benefício.

Contrariamente à tese defendida na presente Decisão, defendo que o legislador, neste caso concreto, se quer referir à criação líquida de postos de trabalho.

Não faria sentido, uma empresa remodelar um determinado departamento, através de novos investimentos produtivos, criando aí um posto de trabalho, “causalmente associáveis ao investimento realizado” e depois encerrar todos os outros sectores de atividade e despedir quinze pessoas.

O legislador quis incentivar o investimento e promover a criação de postos de trabalho, mas não foi sua intenção permitir, ou dito de outro modo, “incentivar”, a diminuição da globalidade dos postos de trabalho da empresa que beneficia do dito incentivo.

E não se diga que, por exemplo, no caso das Instalações fabris de ... ..., se pretendia que a empresa as fechasse para depois as reabrir, a fim de, nesses moldes, garantir os incentivos em causa, porquanto me parece que tal redundaria numa atuação em fraude à lei, face à sua identificada e exclusiva motivação fiscal.

Não estou, por isso, de acordo com a Douta Decisão, quando refere que:

“... considera-se que a referência feita na al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, deve ser entendida como reportando-se à criação de postos de trabalho causalmente associáveis ao investimento realizado, independentemente de, sob um ponto de vista global, a empresa ter verificado, ou não, um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço.”

É assumido nesta Decisão que, no contexto aí descrito “a criação de emprego prevista na al. f) do n.º 4 do art.º 22.º CFI, deverá ser entendido como um requisito *sine qua non* do direito ao benefício fiscal, já que é esse um dos propósitos assumidos pelo legislador e consta expressamente da letra da lei.”

E daí se devem retirar as devidas consequências, independentemente de se saber se este objetivo está à frente do referente ao fomento do investimento, atrás, ou corre em paralelo com ele.

A salvaguarda da criação líquida de postos de trabalho, consagra um limite concreto ao apoio ao investimento em causa, pois caso contrário a empresa criava um, mas destruía quinze e era apoiado na mesma – trata-se, quase, de uma norma anti-abuso.

---

A improcedência da argumentação da Requerente neste ponto específico, conduz, como se sabe, à conclusão pela não elegibilidade da totalidade dos investimentos em causa, visto que os diversos requisitos analisados são de verificação cumulativa.

Assim sendo a minha posição passa pelo seguinte:

**a).** Desqualificação das despesas elegíveis da fábrica de ..., por inobservância do CFI (artº. 22º., nº. 2, alíneas a), i) e ii)) – correção no montante de € 78.100,41, por se entender que o investimento em causa, não foi concretizado numa “instalação fabril, e por incumprimento da exigência de criação de postos de trabalho (artº. 22º., nº. 4, alíneas f)), por entender que a legislação aplicável deve ser interpretada no sentido de impor uma criação líquida de postos de trabalho, o que não ficou provado que se tivesse verificado no caso da Requerente, no exercício de 2014.

**b).** Desqualificação das despesas elegíveis da fábrica de ..., por inobservância do CFI (artº. 22º., nº. 2, alíneas a), i) e ii)) - correção no montante de € 18.992,70, não porque a faturação dos bens em que recaiu o investimento tenha data anterior à sua entrada em produção, que essa sim ocorreu em 2014, e tal seria suficiente para qualificar o investimentos, mas por, à semelhança da situação anterior, e porque se trata da mesma empresa (embora em duas unidades fabris distintas), devendo tal ser aferido em função, num determinado exercício, da criação líquida de postos de trabalho.

De referir que, quanto a esta correção a presente Decisão chega ao mesmo resultado prático, mas com fundamentos diversos, já que defende que:

“..., do contraste entre os equipamentos a que se referem os Códigos de referência de investimento mencionados no RIT ora em causa, com as funções atribuídas aos referidos trabalhadores, não será possível concluir pela existência de uma relação de causalidade adequada entre aqueles investimentos e as contratações referidas.”

Jorge Carita