

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 149/2022-T

Tema: IRC – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI). Criação de postos de trabalho.

SUMÁRIO

- I. Para acederem aos benefícios fiscais associados ao RFAI, aos sujeitos passivos cumpre provar que criaram postos de trabalho na sequência e em conexão com um investimento elegível para efeitos do RFAI (cf. artigo 2.º, n.º 3, alínea f), do “Regime fiscal de apoio ao investimento realizado em 2009”, aprovado pelo artigo 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de março, condição contida no atual artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do novo Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro).
- II. Neste âmbito, a “criação de postos de trabalho” refere-se à criação de postos de trabalho causalmente associáveis ao investimento realizado, independentemente de, sob um ponto de vista global, o sujeito passivo ter verificado um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço.

DECISÃO ARBITRAL

As árbitras Professora Doutora Rita Correia da Cunha (presidente), Dra. Ana Pinto Moraes e Dra. Raquel Franco (árbitros vogais), designadas pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o presente Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A...– SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A., matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o número único de matrícula e de identificação de pessoa coletiva..., com sede em..., freguesia da..., concelho da ... (doravante designada por “**Requerente**”), veio, em 08-03-2022, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, e da alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), e da alínea a) do artigo 99.º do CPPT, requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”) com vista (A) à declaração de ilegalidade e conseqüente anulação (i) da decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2020..., no âmbito do qual a Requerente contestou a legalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2016..., e (ii) dos atos de autoliquidação de IRC relativos ao exercício de 2012 a ele subjacentes, corporizados nas declarações Modelo 22 n.ºs ...-...-..., submetida em 31-05-2013, e ...-...-..., submetida em 27-12-2013 (doravante conjuntamente designadas por “**Autoliquidações Contestadas**”), (B) à restituição do montante de € 98.762,42 enquanto valor indevidamente pago a título de IRC, e (C) à condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios que se mostrem legalmente devidos.
2. É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “**AT**” ou “**Requerida**”).
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 09-03-2022 e seguidamente notificado à Requerida.
4. Em conformidade com o disposto nos artigos 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os ora signatários como árbitros, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

5. As partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.
6. O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 20-05-2022.
7. Em 22-06-2022, a Requerida apresentou a sua Resposta, defendendo-se por impugnação, e remetendo o processo administrativo no dia seguinte.
8. Por despacho de 23-06-2022, o Tribunal Arbitral notificou (i) a Requerente para juntar a totalidade do documento 2 junto ao PPA, o quadro reproduzido no artigo 35.º do PPA (impercetível), bem como os documentos que entendesse por necessário na sequência da resposta apresentada pela Requerida em 22-06-2022; (ii) a Requerida para se pronunciar sobre estes documentos; (iii) as Partes de que a reunião do artigo 18.º do RJAT teria lugar em 13-09-2022, e de que nela seriam ouvidas as testemunhas arroladas pela Requerente.
9. Em 08-07-2022, a Requerente juntou aos autos os elementos solicitados pelo Tribunal Arbitral.
10. A reunião do artigo 18.º do RJAT realizou-se em 13-09-2022, tendo o Tribunal ouvido duas testemunhas, e notificado as Partes para apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias.
11. A Requerente e a Requerida apresentaram alegações, respetivamente, em 22-09-2022 e 26-09-2022.
12. Em 11-09-2022, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico informou a substituição do Dr. Tito Barros Caldeira (árbitro vogal) pela Dra. Raquel Franco (árbitro vogal).
13. O Tribunal prorrogou sucessivamente o prazo para prolação da Decisão Arbitral, por dois meses, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, em 15-11-2022, 19-01-2023 e 16-03-2023.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

§1. Da Requerente

14. No dia 09-12-2021, a Requerente foi notificada da decisão final do recurso hierárquico n.º ...2020..., proferida pela Senhora Subdiretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, no âmbito da qual veio concluir que:

- As atividades das sociedades B... e C... são elegíveis para efeitos de aplicação do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“**RFAI**”);
- Os investimentos relevantes por estas efetuados foram mantidos durante o período mínimo de 5 anos;
- A situação contributiva das referidas sociedades se encontra regularizada.

15. Porém, tendo considerado, com base na fundamentação constante do projeto de indeferimento do recurso hierárquico reformulado, que *“não se encontra demonstrado o cumprimento da manutenção dos postos de trabalho, conforme alínea f) do artigo 2.º do RFAI 2009, a Senhora Subdiretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira acabou por indeferir o recurso hierárquico n.º ...2020...”*.

16. Conforme resulta preclaramente da decisão administrativa objeto do PPA, a AT indeferiu o pedido que lhe foi dirigido pela Requerente — tendo-se recusado a reconhecer a existência do direito à obtenção dos incentivos fiscais, na modalidade de deduções à coleta de IRC, previstos no RFAI — com base no exclusivo fundamento de que a alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do “Regime fiscal de apoio ao investimento realizado em 2009”, aprovado por artigo 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de março (“**RFAI 2009**”) exige que os investimentos relevantes proporcionem a criação líquida de contratos de trabalho sem termo.

17. Sucede, todavia, que o requisito recortado pela alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009 exige apenas — contrariamente ao que vem assumido pela AT — que o investimento realizado contribua direta e causalmente para a criação de novos postos de trabalho, independentemente de, durante o período de manutenção dos mesmos, se registarem outras entradas ou saídas de trabalhadores.
18. O Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão, de 6 de agosto — ao abrigo do qual o RFAI foi criado — não exige a criação de postos de trabalho como condição para a atribuição de benefícios fiscais associados, pelo que o requisito vertido na alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009 constitui uma inovação do legislador nacional e pode ser interpretado sem recurso ao referido regulamento comunitário.
19. Como facilmente se retira da letra da norma em causa, para aplicação do RFAI, o legislador apenas exige que o investimento relevante proporcione a criação de postos de trabalho, ou seja, que exista um nexo de causalidade entre a realização do investimento relevante e a contratação de novos trabalhadores por parte do sujeito passivo (independentemente de, durante o período de manutenção dos mesmos, se registarem outras entradas ou saídas de trabalhadores, às quais o legislador não faz referência).
20. O legislador também não fez qualquer referência à forma de contratação, admitindo, para efeitos do RFAI, tanto contratos a termo como contratos sem termo.
21. Na verdade, o objetivo do RFAI é fomentar o investimento, não a criação de emprego.
22. Assentando a decisão de indeferimento do recurso hierárquico em apreço numa interpretação errada da alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009, impõe-se concluir pela ilegalidade dos atos de autoliquidação de IRC referentes ao ano de 2012, na parte em que não refletem os benefícios fiscais associados ao RFAI em razão dos investimentos efetuados sociedades B... e C... .
23. Acresce que os investimentos realizados pelas sociedades B... e da C... contribuíram, direta e causalmente, para a criação, através de contratos de trabalho sem termo, de novos

postos de trabalho (D... e E... foram contratados pela sociedade B...; F... foi contratada pela sociedade C...), tendo os mesmos sido mantidos entre 2012 e 2016.

24. Assim, ainda que se entenda que a (i)legalidade dos atos de autoliquidação de IRC não é aferível em função da fundamentação da decisão de indeferimento do procedimento administrativo que antecede, sempre se teria de concluir, em qualquer caso, pela ilegalidade dos atos de liquidação de IRC *sub judice*.

§2. Da Requerida

25. O RFAI, que faz parte integrante do novo CFI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014.
26. O aproveitamento do benefício fiscal RFAI por parte dos sujeitos passivos depende, ainda, do preenchimento cumulativo das seguintes condições (cf. n.º 4 do artigo 22.º do CFI):
- Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;
 - O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
 - Os bens objeto de investimento sejam mantidos na empresa e na região durante um período mínimo de cinco anos;
 - Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;
 - 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 objecto 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;
- f) 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;
- g) 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).
27. Nos termos do artigo 74.º da LGT e dos artigos 6.º e 7.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, tendo a Requerente invocado o direito de usufruir de um benefício, é a si que lhe compete o ónus da prova dos factos que lhe conferem o direito ao benefício.
28. A prova efetuada pela Requete não cumpriu esse mesmo ónus.
29. A alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI apenas dispõe que os investimentos efetuados pelos sujeitos passivos devem originar “postos de trabalho”, definição esta que se mostra muito vaga.
30. Na falta de disposição na legislação nacional quanto a este aspeto, recorre-se ao Regulamento (EU) n.º 651/2014 de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílios compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (“RGIC”), em que assenta o RFAI, com carácter de aplicação obrigatória, e sem necessidade de transposição.
31. Este regulamento comunitário determina que um 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 (qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número de postos de trabalho criados nesse período), e que cada posto de trabalho criado 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 de três anos no caso de PME.
32. Tendo em conta o espírito consignado no RGIC (os auxílios com finalidade regional se destinam a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas apoiando a criação de emprego num contexto sustentável), não se poderá considerar que tal objetivo se encontra assegurado se apenas for exigível a manutenção de, por exemplo, um único trabalhador admitido com contrato sem termo e se, em simultâneo, se permitir ao sujeito passivo prescindir, despedir ou não substituir todos os restantes trabalhadores (contratados em anos anteriores), o que claramente poria em causa a pretendida diminuição do nível de subemprego.
33. No recurso hierárquico, a Requerente apresentou mapas Excel, que pretendiam demonstrar a criação de postos de trabalho, mas não comprovou o que constava dos mesmos mapas, continuando por demonstrar que, na empresa, e nos anos em causa, se verificou uma criação líquida de postos de trabalho, tal como exigido pela alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.
34. A Requerente apenas justifica as incongruências apontadas pela AT; *“refira-se ainda no que concerne à comprovação dos alegados investimentos relevantes para efeitos do benefício em questão, não se encontra demonstrada a sua bondade”* e que *“não se mostra comprovada, nomeadamente, a efetivação dos investimentos apontados como elegíveis, bem como a observância cumulativa dos requisitos estabelecidos no RFAI 2009”*.

III. SANEAMENTO

-
35. O PPA apresentado em 08-03-2022 é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, i.e., até ao decurso de 90 dias contados da notificação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico contestado (em 09-12-2021).
36. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria.
37. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, e estão devidamente representadas.
38. O processo não enferma de nulidades.

IV. MATÉRIA DE FACTO

§1. Factos provados

39. Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
- (a) Em 2012, a Requerente era a sociedade dominante do G..., SGPS, S.A. (“**Grupo G...**”), sujeito ao *Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades*, composto, entre outras sociedades, pela H..., S.A., pela C..., S.A. - “**sociedade C...**”, e pela B..., Lda. - “**sociedade B...**” (cf. referido nos artigos 1.º e 2.º do PPA, e na decisão de indeferimento do recurso hierárquico junta ao PPA como documento 1).
- (b) A sociedade B... exerce a atividade de produção de produtos alimentares salgados (rissóis, croquetes, folhados) na sua fábrica em ... (cf. depoimento da Testemunha A na reunião de 13-09-2022).
- (c) Em 2012, a sociedade B... adquiriu um túnel elétrico de refrigeração e congelação, e vários outros equipamentos com o objetivo de aumentar a sua produção, no montante de € 103.014,48 (cf. depoimento da Testemunha A na reunião de 13-09-2022, e quadros a fls. 155 e ss. do processo administrativo relativo ao recurso hierárquico).

- (d) Nesse ano, e para dar resposta ao aumento de produção, a sociedade B... contratou dois trabalhadores (ainda ao serviço em 2022): o Engenheiro D... (na área do controlo de qualidade) e o Senhor E... (na área da logística e da gestão das encomendas) (cf. depoimento da Testemunha A na reunião de 13-09-2022).
- (e) A contratação de ambos os colaboradores identificados na alínea anterior esteve diretamente relacionada com o investimento referido na alínea (c) *supra*, e manteve-se para além de 2016 (cf. depoimento da Testemunha A na reunião de 13-09-2022).
- (f) A sociedade C... exerce a atividade de fabricação de rações para alimentação animal, dispondo de três fábricas (..., ... e ...) e de um entreposto comercial (...) (cf. depoimento da Testemunha B na reunião de 13-09-2022).
- (g) A sociedade C... realizou, em 2012, um investimento no sistema de energia em uma (ou mais de uma) das suas fábricas, no montante global de € 390.797,62 (cf. quadros a fls. 161 e ss. do processo administrativo relativo ao recurso hierárquico).
- (h) Em 31-05-2013, a Requerente submeteu a declaração Modelo-22 de IRC n.º ...-...-..., referente ao exercício de 2012 do Grupo G..., incluindo uma coleta de € 1.707.332,40, benefícios fiscais de € 22.272,11, e IRC a pagar de € 1.067.335,88 (cf. documento 2 junto ao PPA).
- (i) Em 27-12-2013, a Requerente apresentou uma declaração de substituição referente ao exercício de 2012 do Grupo G... (com o n.º ...-...-...), tendo apurado uma coleta de € 1.707.332,40, benefícios fiscais de € 287.946,50, e IRC a pagar de € 801.661,49 (cf. documento 3 junto ao PPA).
- (j) Em 28-03-2016, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa das autoliquidações de IRC do ano de 2012 *supra* referidas, ao abrigo do artigo 78.º da LGT, através do qual peticionou o reconhecimento do direito à obtenção dos seguintes incentivos fiscais previstos no RFAI, na modalidade de deduções à coleta de IRC:

Sociedade	Investimentos relevantes realizados	Crédito fiscal do RFAI apurado
H...	€ 1.421.330,66	€ 284.266,13
B...	€ 103.014,48	€ 20.602,90
C...	€ 390.797,62	€ 78.159,52

(cf. pedido de revisão oficiosa, que deu origem ao processo n.º ...2016..., a fls. 5 e ss. do processo administrativo).

(k) No pedido de revisão oficiosa, a Requerente peticionou o seguinte:

Termos em que se solicita a V. Exa. que se digne a conceder deferimento ao presente Pedido de Revisão Oficiosa do Acto Tributário, com o consequente:

- Reconhecimento do direito ao benefício fiscal do RFAI a aproveitar pelo grupo fiscal no montante total de € 383.028,55;
- Reembolso do IRC pago em excesso no período de tributação de 2012, tendo em consideração o impacto na declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC relativa a esse período de tributação do crédito fiscal do RFAI a aproveitar pelo grupo fiscal;
- Reconhecimento do direito à possibilidade de reporte do crédito fiscal de IRC relativo ao RFAI que, por insuficiência de colecta, não é possível aproveitar no período de tributação de 2012.

(cf. pedido de revisão oficiosa, que deu origem ao processo n.º ...2016..., a fls. 5 e ss. do processo administrativo)

(l) Por ofício n.º ..., de 28-07-2016, a AT solicitou à Requerente elementos adicionais, para efeitos de instrução do processo de revisão oficiosa, nomeadamente:

C) Comprovativo da efetiva criação líquida de postos de trabalho decorrentes da realização do investimento relevante, juntando para o efeito: comprovativos da existência de contratos de trabalho sem termo dos trabalhadores afetos aos novos postos de trabalho criados, ou da passagem de contrato de trabalho com termo a sem termo dos mesmos; Cópia de um recibo de vencimento de cada um dos referidos trabalhadores e com referência ao período de tributação em análise;

(cf. ofício a fls. 28 e ss. do processo administrativo).

(m) Por ofício de 28-10-2019, a Requerente foi notificada para exercer o seu direito de audição relativamente ao projeto de decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, no qual se pode ler:

74. Sendo o constante nas mencionadas declarações, infere-se que os investimentos indicados pela Requerente como elegíveis para efeitos de RFAI, aqui petitionado, não beneficiaram de SIFIDE, deduzindo-se o cumprimento do requisito da não cumulação de benefícios da mesma natureza para o mesmo investimento, estabelecido no artigo 6º do RFAI 2009.

75. No tocante ao requisito de o investimento relevante proporcionar a criação e manutenção de postos de trabalho até ao fim do período de dedução constante nos n.ºs 2 e 3 do artigo 3º do RFAI 2009, estabelecido na alínea f) do artigo 2º do RFAI 2009, não se comprova a observância do mesmo.

76. Refira-se aqui apenas poder integrar o conceito de "criação de postos de trabalho" a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), sendo que tal criação líquida de postos de trabalho e sua manutenção, para os efeitos da norma mencionada, deve ser proporcionada pelo investimento relevante e, bem assim, reportar-se à globalidade dos postos de trabalho da empresa.

77. Com efeito, desde logo, não obstante ler juntado alguns contratos e recibos tendentes à comprovação deste requisito, a Requerente não explicitou nem comprovou, para as sociedades em causa, em que medida se efetivou a criação líquida de postos de trabalho e a sua manutenção na decorrência da realização do investimento relevante, assim como no cômputo global da empresa. Não comprovou, nomeadamente, em que medida aumentaram e se mantiveram os postos de trabalho efetivos (por tempo indeterminado) decorrentes do investimento relevante e, cumulativamente, em termos globais da empresa;

78. A Requerente não demonstrou, dos trabalhadores ao serviço da empresa, quais os que estão com contrato de trabalho sem termo e quais os que não estão e a sua evolução ao longo do período determinado na alínea f) do artigo 2º do RFAI 2009, de modo a comprovar o aumento dos postos de trabalho por tempo indeterminado, decorrente da realização do investimento relevante, bem como no cômputo global da empresa, e a sua manutenção durante o mencionado período.

Com referência à sociedade **H...** S.A., constata-se que a mesma inscreveu no campo «A6015 – Pessoas ao serviço da empresa a tempo completo» – «Número médio de pessoas», da declaração referente ao ano de 2011», 358¹⁵.

Na declaração concernente ao ano de 2012, inscreveu no mesmo campo «A6015», 365, de onde se infere um aumento do número de postos de trabalho a tempo completo¹⁶.

Na declaração concernente ao ano de 2013, porém, inscreveu no mesmo campo «A6015», 364, de onde se retira uma diminuição do número de postos de trabalho a tempo completo¹⁷.

Não se verificando assim, desde logo, o cumprimento da obrigação de manutenção dos postos de trabalho criados estabelecida na mencionada alínea f) do artigo 2º do RFAI 2009.

Aduz ainda que relativamente aos anos seguintes de 2014, 2015 e 2016 se constata, pela consulta às declarações anuais entregues, a diminuição do número de postos de trabalho a tempo completo com referência a 2014 inscreveu no indicado campo «A6015» 355¹⁸; com referência a 2015 inscreveu 358¹⁹ e com referência a 2016 inscreveu 355²⁰.

Com referência à sociedade **B...** Lda, constata-se que a mesma inscreveu no campo «A6015 – Pessoas ao serviço da empresa a tempo completo» – «Número médio de pessoas» da declaração referente ao ano de 2011», 56²¹.

Na declaração concernente ao ano de 2012, inscreveu no mesmo campo «A6015», 85, de onde se infere um aumento do número de postos de trabalho a tempo completo²².

Ainda, relativamente aos anos seguintes de 2013, 2014, 2015 e 2016, constata-se, pela consulta às declarações anuais entregues, uma manutenção (inferido do aumento) do número de postos de trabalho a tempo completo: com referência a 2013 inscreveu no indicado campo «A6015»

¹⁵ Sendo cancela no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e desenvolvimento» 28

¹⁶ Sendo cancela no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e desenvolvimento» 25

¹⁷ Sendo cancela no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e desenvolvimento» 25

¹⁸ Sendo cancela no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e desenvolvimento» 25

¹⁹ Sendo cancela no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e desenvolvimento» 38

²⁰ Sendo cancela no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e desenvolvimento» 42

²¹ Sendo cancela no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e desenvolvimento» 3

²² Sendo cancela no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e desenvolvimento» 8

66²⁴ com referência a 2014 inscreveu 74²¹; com referência a 2015 inscreveu 72²² e com referência a 2016 inscreveu 79²³.

Sendo o anterior, importa notar, no entanto, que não obstante com referência a esta sociedade **B... S.A.** se retirar da consulta às declarações um aumento/manutenção do número de postos de trabalho a tempo completo, não resulta, comprovado, conforme supra referido, quantos postos de trabalho correspondam a vínculo de trabalho por tempo indeterminado e quais os postos de trabalho que correspondem a vínculo de trabalho por termo certo e bem assim a sua evolução ao longo do tempo estabelecida na alínea f) do artigo 2º do RFAI 2009.

Com referência à sociedade **C... S.A.**, constata-se que a mesma inscreveu no campo «A6015 – Pessoas ao serviço da empresa a tempo completo» – «Número médio de pessoas», da declaração referente ao ano de 2011, 133²⁴.

Na declaração concernente ao ano de 2012, porém, inscreveu no mesmo campo «A6015», 131, da onde se retira uma diminuição do número de postos de trabalho a tempo completo²⁵.

Não se verificando assim, desde logo, o cumprimento da obrigação de manutenção dos postos de trabalho criados estabelecida na mencionada alínea f) do artigo 2º do RFAI 2009.

Acresce ainda que relativamente aos anos seguintes de 2013, 2014, 2015 e 2016 se constata, pela consulta às declarações anuais entregues, a diminuição do número de postos de trabalho a tempo completo: com referência a 2013 inscreveu no indicado campo «A6015» 133²², com referência a 2014 inscreveu no indicado campo «A6015» 133²³; com referência a 2015 inscreveu 132²⁴ e com referência a 2016 inscreveu 132²⁵.

²⁴ Sendo consultado no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e Desenvolvimento B

²⁵ Sendo consultado no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e Desenvolvimento B

²⁶ Sendo consultado no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e Desenvolvimento B

²⁷ Sendo consultado no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e Desenvolvimento B

²⁸ Sendo consultado no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e Desenvolvimento B

²⁹ Sendo consultado no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e Desenvolvimento B

³⁰ Sendo consultado no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e Desenvolvimento B

³¹ Sendo consultado no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e Desenvolvimento B

³² Sendo consultado no campo «A6021 – Pessoas ao serviço da empresa, afetas à investigação e Desenvolvimento B

80. Pelo exposto supra, não estando comprovado o cumprimento do requisito cumulativo constante na alínea f) do n.º 3 do artigo 2º da Lei n.º 10/2009, de 10-03, não resulta, desde logo, comprovado o direito ao benefício fiscal ao abrigo do RFAI 2009, pretendido pela Requerente.

(cf. despacho a fls. 58 e ss. do processo administrativo).

- (n) A Requerente não exerceu o seu direito de audição prévia (cf. decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa a fls. 66 e ss. do processo administrativo).
- (o) Por ofício de 13-12-2019, foi a Requerente notificada da decisão que tornou definitivo o projeto de decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (cf. documento 5 junto ao PPA).
- (p) A Requerente interpôs recurso hierárquico desta decisão em 30-01-2020 (cf. recurso hierárquico n.º ...2020..., a fls. 2 e ss. do processo administrativo relativo ao recurso hierárquico), alegando, *inter alia*, o seguinte:

53.º

Não obstante o que antecede ser suficiente para infirmar liminarmente a legalidade dos fundamentos apresentados pela Autoridade Tributária, impõe-se à Recorrente sublinhar, em qualquer caso, que o requisito da criação de postos de trabalho recortado pela alínea f) do n.º 3 do artigo 2º do diploma do RFAI se encontra manifestamente preenchido na esfera da B... e C..., na medida em que, por força do investimento realizado, foram directa e causalmente criados os seguintes postos de trabalho:

B... S.A.		Motivo para a criação do novo posto de trabalho	
Nº	Nome	Posto de trabalho ocupado	Motivo para a criação do novo posto de trabalho
	D...	Controlador de qualidade	Foi necessário criar este novo posto de trabalho uma vez que, em face dos investimentos realizados na área produtiva em 2012, foi necessário salvaguardar a organização e implementação dos diferentes procedimentos de garantia de qualidade das matérias-primas, meios de produção, produtos semiacabados e dos produtos acabados da B... e, ainda, a fim de introduzir melhorias nos métodos de produção, na organização da produção e dos equipamentos e máquinas, tendo em vista a melhoria de qualidade. Saliente-se que esta é considerada uma área crítica de competitividade na indústria de actuação da B... (indústria alimentar), sendo crucial que as apostas em novas tecnologias produtivas sejam devidamente acompanhadas pela contratação de recursos capazes de dar resposta à regulamentação do sector.
	E...	Servente Auxiliar de Armazém	Este posto de trabalho foi criado com o objetivo de assegurar operações de extração, recepção, transporte, armazenagem, expedição, inventariação e controlo de matérias-primas, materiais e produtos, assim como apoiar a gestão de armazéns da B... de acordo com as normas e procedimentos estabelecidos. Esta contratação foi determinante para a gestão logística associada aos investimentos realizados em 2012 em novos equipamentos frigoríficos e lineais de congelação.

C... S.A.		Motivo para a criação do novo posto de trabalho	
Nº	Nome	Posto de trabalho ocupado	Motivo para a criação do novo posto de trabalho
	F...	Gestão de processos de encomenda e de compra	Em face dos investimentos realizados em 2012, antecipou-se, de imediato, a necessidade de investir num posto de trabalho que processasse o nível acrescido de encomendas e de compras para assegurar o aumento da atividade produtiva daí resultante.

54.º

Ademais, alega a Autoridade Tributária o não cumprimento da condição associada à manutenção dos postos de trabalho criados em resultado dos investimentos relevantes realizados tendo por base a informação constante das declarações de Informação Empresarial Simplificada (“IES”) apresentadas pela B... e C... relativamente aos períodos de tributação de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016.

55.º

Embora a G... SGPS sempre tivesse demonstrado – em consonância com princípio da cooperação consagrado no artigo 59.º da LGT e no artigo 48.º do CPPT – a sua total disponibilidade para a prestação de todos os elementos adicionais que a Autoridade Tributária considerasse pertinentes para a análise da matéria em apreciação,

56.º

em momento algum, a Autoridade Tributária solicitou à Recorrente esclarecimentos a fim de ver sanadas as suas dúvidas referentes ao cumprimento desta condição de manutenção dos postos de trabalho criados.

57.º

Procuraremos, de seguida, demonstrar como as conclusões deduzidas pela Autoridade Tributária não podem ser aceites por se verificar a manutenção dos postos de trabalhos criados em 2012, sendo, de facto, errónea qualquer conclusão – nessa matéria – sustentada nas informações declaradas nas IES das empresas referentes aos períodos de tributação de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016.

58.º

Nesta matéria, e antes de mais, recorde-se que a alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do diploma do RFAI obriga à *“criação de postos de trabalho e sua manutenção até ao final do período de dedução constante dos n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º”* (sublinhado nosso).

59.º

Resulta, assim, cristalino que a legislação do RFAI exige, tão só e apenas, a manutenção dos postos de trabalho criados em resultado dos investimentos relevantes realizados.

60.º

Considere-se, pois, que, conforme clarificado nas instruções de preenchimento da IES, o *“Quadro 0507 / Nota 7 – Pessoas ao serviço e horas trabalhadas”* deve indicar o *“número médio de pessoas ao serviço da empresa durante os meses do ano em que a empresa esteve em actividade”*.

61.º

Nesta medida, o referido “*número médio*”, em conformidade com as instruções de preenchimento da IES, entrará em linha de conta com “*valores médios do período e devem ser obtidos dividindo o somatório do número de pessoas ao serviço, em determinada categoria, no último dia útil de cada mês de atividade no período, pelo número de meses de atividade nesse período*”, não considerando pessoal ausente da empresa por um período superior a um mês, designadamente por motivos de licença, doença, férias e formação profissional.

62.º

Mais ainda, se destaca que a informação reflectida na IES não permite inferir sobre uma possível evolução de pessoas da empresa por região, sempre que esta empresa tenha mais do que um estabelecimento e esses estabelecimentos estejam em diferentes regiões, como é o caso da b... e c...

63.º

Logo, a aferição da criação e manutenção de um posto de trabalho deve suportar-se numa apreciação sobre os postos de trabalho existentes com referência a 31 de Dezembro do ano (correspondente ao último dia do período de tributação, data em que se verifica o facto gerador do imposto e data de verificação dos pressupostos de direito aos benefícios fiscais do RFAI), e não sobre um valor médio de pessoas ao serviço da empresa – ao longo do ano – conforme se declara na IES.

64.º

Consequentemente, apresenta a ora Recorrente nos Anexo n.º 6 e Anexo n.º 7 a evolução dos postos de trabalho da b... e c... (desde 2012 até 2016), respectivamente, a fim de demonstrar a manutenção dos postos de trabalho criados – nas empresas e nas regiões – na sequência dos investimentos relevantes realizados em 2012.

65.º

Sem prejuízo de tudo o que foi anteriormente exposto, considera a T.G... SGPS pertinente salientar que, caso se aceitasse aferir o critério de “criação de postos de trabalho” considerando a criação líquida de trabalhadores através da celebração de contratos de trabalho sem termo tal como mencionada a Autoridade Tributária na Decisão *sub judice*, esta condição considerar-se-ia cumprida em face de uma criação líquida de 2 (posto de trabalho de “Controlador de Qualidade” e “Servente Auxiliar de Armazém”) e 1 (posto de trabalho “Gestão de processos de encomenda e compras”) na T.B... e T.C... , respectivamente,

66.º

evidenciando-se, ainda, nos Anexo n.º 6 e Anexo n.º 7, a manutenção desses postos de trabalho criados – 2 postos de trabalho de “Controlador de Qualidade” e “Servente Auxiliar de Armazém” na T.B... e 1 posto de trabalho “Gestão de processos de encomenda e compras” na T.C... - durante o período de manutenção definido (até 2016).

67.º

Em face do exposto, deve concluir-se que a fundamentação sob apreciação padece de manifesto erro sobre os respectivos pressupostos de direito, devendo, como tal, ser revertida a Decisão Final *sub judice*.

(q) Por Ofício n.º ..., de 24-06-2021, a Requerente foi notificada do projeto de indeferimento do recurso hierárquico, com fundamento na não verificação da condição da criação de postos de trabalhos, e em outros fundamentos (cf. projeto de indeferimento do recurso hierárquico junto ao processo administrativo), no qual se pode ler:

Como mencionado na análise da revisão oficiosa, apenas pode integrar o conceito de “criação de postos de trabalho” a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), sendo que tal criação líquida de postos de trabalho e sua manutenção, para os efeitos da norma mencionada, deve ser proporcionada pelo investimento relevante e, bem assim, reportar-se à globalidade dos postos de trabalho da empresa.

A par do cumprimento das normas específicas quanto à criação de postos de trabalho proporcionadas por determinado investimento, terá, em simultâneo, que se verificar um aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento, de forma a assegurar a “criação de emprego” nos termos em que este conceito é definido nas normas comunitárias.

Se assim não fosse, havendo apenas obrigação de criar postos de trabalho em razão do investimento, no limite poderíamos estar perante situações em que não se verificasse qualquer contributo para o desenvolvimento, uma vez que estaríamos a admitir que a criação de postos de trabalho do investimento poderia ser acompanhada da diminuição do número de postos de trabalho do estabelecimento.

No processo de revisão oficiosa²⁰ consta apenas cópia dos contratos abaixo mencionados:

Entidade	Nome	Data celebração	Tipo contrato	Funções
B...	D...	01-12-2012	individual de trabalho por tempo indeterminado	Eng ^o Agro-alimentar
	E...	01-09-2012	individual de trabalho por tempo indeterminado	Fiel de Armazém
C...	F...	18-10-2011	Contrato individual de trabalho a termo certo por período de seis meses (*)	Escriturária 3 ^o

(*) consta do processo de RO, indicando que passou a efetivo em 19-04-2012.

Relativamente aos funcionários acima, na documentação enviada na RO, encontram-se os recibos de vencimento relativos ao mês de dezembro de 2012.

No âmbito do pedido de recurso hierárquico, vem juntar, como Anexo n^o 6 e n^o 7, mapas relativos à evolução dos postos de trabalho, no período compreendido entre 2012 e 2016, das sociedades B... e C..., pretendendo demonstrar a criação de postos de trabalho.

Analisados os documentos enviados, verifica-se que são folhas de excell, onde se discriminam os tipos de contrato, funcionários, e datas de admissão e de saída, individualizando as entradas e saídas com contrato de trabalho de duração indeterminada e a conversão de trabalhos com duração a termo certo em contratos de trabalho com duração indeterminada.

Contudo, não são enviados quaisquer elementos de prova que possam corroborar o que consta dos referidos mapas. Sendo que, a recorrente já teve várias oportunidades para o fazer, e era a si, que nos termos do art^o 74^o da LGT, lhe competia.

Assim sendo, não se encontram reunidos os pressupostos da alínea f) do art^o 2^o do RFAI 2009.

- (r) Em 12-07-2021, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia, alegando o seguinte:

38.º

Sucedee, contudo, que, como se verá de seguida, a análise efectuada pela Autoridade Tributária assenta em erro sobre os respectivos pressupostos de direito, na medida em que o requisito recortado pela alínea f) do n.º 3 artigo 2.º do diploma do RFAI exige apenas – contrariamente ao que assumiu a Autoridade Tributária na análise do procedimento tributário *sub judice* – que o investimento realizado contribua directa e causalmente para a criação de novos postos de trabalho, independentemente de, no mesmo período, se registarem outras entradas ou saídas de trabalhadores.

39.º

Preliminarmente, impõe-se, assim, começar por destacar que, de acordo com o disposto na alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do diploma do RFAI vigente em 2012, “*Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente regime os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições: (...) f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período de dedução constante dos n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º*”, estabelecendo os n.ºs 2 e 3 do referido artigo 3.º, por seu turno, que a dedução pode ser efectuada, em caso de insuficiência de colecta, nas liquidações dos quatro períodos de tributação seguintes.

40.º

Adicionalmente, a Exponente sublinha que o RFAI constitui um regime de auxílio com finalidade regional, aprovado nos termos do RGIC, o qual não exige a criação de postos de trabalho como condição para a atribuição de benefícios fiscais associados a custos de investimento em activos corpóreos e incorpóreos.

41.º

Quer isto dizer, por conseguinte, que o requisito vertido na transcrita alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do diploma do RFAI, constitui uma inovação do legislador nacional relativamente ao regime de auxílios admitido pelo RGIC, na medida em que não encontra paralelo neste último.

42.º

Em consequência, o referido requisito de criação de postos de trabalho poderá – *rectius*, deverá – ser analisado e interpretado por exclusiva referência ao enunciado normativo constante da alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do diploma do RFAI, sem necessidade de recurso ao regime vertido no RGIC.

43.º

Posto isto, recapitule-se que o legislador nacional exige, no primeiro segmento normativo da mencionada alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do diploma do RFAI, que os sujeitos passivos de IRC que pretendam beneficiar do RFAI “*Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho (...)*”.

44.º

Deste segmento retira-se, linearmente, que o investimento relevante deverá proporcionar a criação de postos de trabalho, ou seja, que deverá subsistir um nexo de causalidade entre a realização do investimento relevante e a contratação de trabalhadores por parte do sujeito passivo de IRC.

45.º

Dito ainda de outro modo, o legislador exige, para a aplicação do RFAI, que o investimento elegível seja directamente causador da criação de novos postos de trabalho na esfera do sujeito passivo de IRC.

46.º

A linearidade e a clareza deste segmento normativo permitem, assim, fixar uma primeira premissa interpretativa segundo a qual a alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do diploma do RFAI impõe, *prima facie*, que o investimento realizado contribua directa e causalmente para a criação de novos postos de trabalho na esfera do sujeito passivo de IRC (independentemente de, no mesmo período, se registarem outras entradas ou saídas de trabalhadores, às quais o legislador não faz qualquer referência neste domínio).

47.º

Proseguindo com a análise, infere-se da asserção «postos de trabalho» que o legislador nacional não pretendeu igualmente tomar posição quanto à forma da respectiva contratação, admitindo, para este efeito, tanto a celebração de contratos a termo, como a celebração de contratos sem termo (neste preciso sentido, de resto, tem vindo a pronunciar-se a jurisprudência arbitral: *vide, inter alia*, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 212/2013-T e n.º 516/2017-T).

48.º

Finalmente, regista-se que o segundo segmento normativo da alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do diploma do RFAI obriga à “*manutenção [dos postos de trabalho criados] até ao final do período de dedução constante dos n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º*”, e, por seu turno, que os n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º do diploma do RFAI, clarifica que esse período é até ao quarto exercício seguinte.

49.º

Do cotejo das referidas normas resulta, de forma clara e objectiva, que:

1. O investimento realizado deve contribuir directa e causalmente para a criação de novos postos de trabalho na esfera do sujeito passivo de IRC, independentemente de, no mesmo período, se registarem outras entradas ou saídas de trabalhadores;
2. A asserção “postos de trabalho” utilizada pelo legislador permite que os novos postos de trabalho possam ser integrados tanto por contratos a termo, como por contratos sem termo;
3. Os novos postos de trabalho criados apenas têm de ser mantidos até ao quarto exercício seguinte.

50.º

As apontadas premissas interpretativas são, por seu turno, plenamente convergentes com os objectivos prosseguidos pelo legislador com a criação do RFAI, na medida em que este benefício fiscal se encontra dirigido, a título principal, a fomentar o investimento dos sujeitos passivos de IRC e não a fomentar a criação de emprego (como sucedia, por exemplo, com o regime consagrado no artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais).

51.º

Neste contexto, o requisito da criação de postos de trabalho perfila-se como um requisito funcionalizado ou subordinado ao objectivo principal do RFAI (*i.e.*, o investimento elegível deverá proporcionar, ainda, a criação de novos postos de trabalho), e não como um requisito autónomo desgarrado daquele objectivo principal que seja susceptível de constituir um fim em si mesmo (*v.g.*, o sujeito passivo de IRC deverá assegurar a criação líquida de emprego no cômputo da sua actividade global, neste caso independentemente de esta ter sido – ou não – beneficiada pelo investimento elegível).

52.º

Este entendimento, para além de resultar claro da legislação aplicável ao RFAI, tem vindo a ser corroborado em sede de decisão arbitral, pelo Centro de Arbitragem Administrativa, conforme se pode atestar, por exemplo, no âmbito do processo n.º 307/2019-T, em que se conclui 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”.

53.º

Perante o que antecede, resta, pois, recapitular a fundamentação subjacente à correcção que se discute, nos termos da qual a Autoridade Tributária observou “Como mencionado na análise da revisão oficiosa, apenas pode integrar o conceito de “criação de postos de trabalho” a admissão de

trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado, sendo que tal criação líquida de postos de trabalho e a sua manutenção, para os efeitos da norma mencionada deve ser proporcionada pelo investimento relevante e, bem assim, reportar-se à globalidade dos postos de trabalho da empresa. A par do cumprimento das normas específicas quanto à criação de postos de trabalho proporcionadas por determinado investimento, terá, em simultâneo, que se verificar um aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento, de forma a assegurar a ‘criação de emprego’ nos termos em que este conceito é definido nas normas comunitárias.”

54.º

Ora, verifica-se que a Autoridade Tributária assume, na fundamentação contestada, que o requisito da criação de postos de trabalho deve ser aferido quer por referência ao aumento líquido de postos de trabalho com contrato de trabalho sem termo, quer por referência ao saldo positivo entre o número global de entradas e o número global de saídas de trabalhadores.

55.º

Porém, a transcrita fundamentação assenta numa interpretação errada da alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do diploma do RFAI, na medida em que, conforme observado, esta norma impõe que a criação de postos de trabalho seja aferida por referência directa e causal ao investimento realizado (e não por referência à actividade global do sujeito passivo de IRC).

56.º

Bem assim, a fundamentação contestada erra igualmente ao considerar que para a aferição da criação de postos de trabalho se tenha de considerar, igualmente, apenas e tão só a admissão de colaboradores através da celebração de contratos de trabalho sem termo.

57.º

Por esta singela razão – i.e., por assentar em evidentes erros sobre os respectivos pressupostos de direito – a fundamentação contestada é ilegal, devendo, por esse motivo, ser revertido o Projecto de Decisão *sub judice*.

58.º

Não obstante, a Exponente evidenciou já em sede do Recurso Hierárquico apresentado que o requisito da criação de postos de trabalho recortado pela alínea f) do n.º 3 do artigo 2º do diploma do RFAI se encontra manifestamente preenchido na esfera da B... e C..., na medida em que, por força do investimento realizado, foram directa e causalmente criados os seguintes postos de trabalho:

Nº	Nome	Posto de trabalho ocupado	Motivo para a criação do novo posto de trabalho
	D...	Controlador de qualidade	Foi necessário criar este novo posto de trabalho uma vez que, em face dos investimentos realizados na área produtiva em 2012, foi necessário salvaguardar a organização e implementação dos diferentes procedimentos de garantia de qualidade das matérias-primas, meios de produção, produtos semiacabados e dos produtos acabados da B... e, ainda, a fim de introduzir melhorias nos métodos de produção, na organização da produção e dos equipamentos e máquinas, tendo em vista a melhoria de qualidade. Saliente-se que esta é considerada uma área crítica de competitividade na indústria de actuação da B... (indústria alimentar), sendo crucial que as apostas em novas tecnologias produtivas sejam devidamente acompanhadas pela contratação de recursos capazes de dar resposta à regulamentação do sector.
	E...	Senente Auxiliar de Armazem	Este posto de trabalho foi criado com o objectivo de assegurar operações de extração, recepção, transporte, armazenagem, expedição, inventariação e controlo de matérias-primas, materiais e produtos, assim como apoiar a gestão de armazem da B... de acordo com as normas e procedimentos estabelecidos. Esta contratação foi determinante para a gestão logística associada aos investimentos realizados em 2012 em novos equipamentos frigoríficos e túneis de congelação.

Nº	Nome	Posto de trabalho ocupado	Motivo para a criação do novo posto de trabalho
	F...	Gestão de processos de encomenda e de compra	Em face dos investimentos realizados em 2012, antecipou-se, de imediato, a necessidade de investir num posto de trabalho que processasse o nível acrescido de encomendas e de compras para assegurar o aumento da actividade produtiva daí resultante.

59.º

Os postos de trabalho em apreço, criados na sequência dos investimentos relevantes realizados em 2012, foram mantidos nas empresas e nas regiões, conforme resulta dos mapas de relativos à evolução dos postos de trabalho da B... e da C... (desde 2012 até 2016), juntos em anexo ao Recurso Hierárquico em apreciação.

61.º

Ora, para que não restem dúvidas quanto ao cumprimento da condição de manutenção dos postos de trabalho criados na sequência dos investimentos realizados, a Exponente envia o **Anexo n.º 1** e o **Anexo n.º 2**, respectivamente no que se refere à B... e à C..., relativo ao detalhe do início e fim do vínculo dos colaboradores que ocupam os postos de trabalho criados, obtido através da Segurança Social Directa. No que se refere aos contratos de trabalho celebrados, e conforme referido no Projecto de Decisão, a Autoridade Tributária já tem na sua posse esta informação.

62.º

Sem prejuízo de tudo o que foi anteriormente exposto, considera a C... SGPS pertinente salientar que, caso se aceitasse aferir o critério de “criação de postos de trabalho” considerando a criação líquida de trabalhadores através da celebração de contratos de trabalho sem termo tal como menciona a Autoridade Tributária no Projecto de Decisão *sub judice*, esta condição considerar-se-ia cumprida em face de uma criação líquida de 2 (posto de trabalho de “Controlador de Qualidade” e “Servente Auxiliar de Armazém”) e 1 (posto de trabalho “Gestão de processos de encomenda e compras”) na B... e C..., respectivamente,

63.º

evidenciando-se, ainda, nos mapas de evolução de postos de trabalho aduzidos no âmbito do processo em análise, a manutenção desses postos de trabalho criados -- 2 postos de trabalho de “Controlador de Qualidade” e “Servente Auxiliar de Armazém” na v... e 1 posto de trabalho “Gestão de processos de encomenda e compras” na c... -- durante o período de manutenção definido (até 2016).

64.º

Em face do exposto, deve concluir-se que a fundamentação sob apreciação padece de manifesto erro sobre os respectivos pressupostos de direito, devendo, como tal, ser revertido o Projecto de Decisão *sub judice*.

(cf. requerimento a fls. 82 e ss. do processo administrativo relativo ao recurso hierárquico).

- (s) A AT respondeu a estes argumentos num segundo projeto de indeferimento do recurso hierárquico, no qual se pode ler:

A alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, determina que os investimentos relevantes têm de proporcionar 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).

Redação semelhante à da alínea f) do n.º 3 do art.º 2º da Lei n.º 10/2009⁶. (RFAI 2009)

A disposição legal citada apenas dispõe que os investimentos efetuados pelos sujeitos passivos originem postos de trabalho, definição que se mostra muito vaga, não esclarecendo a respetiva base de cálculo, pelo que na falta de disposição na legislação nacional, recorre-se ao Regulamento Comunitário em que assenta o RFAI, dado o seu carácter de aplicação obrigatório, sem necessidade de transposição. Neste seguimento, o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014,

determina que um 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; E cada posto de trabalho criado através do investimento deve ser mantido na zona em causa durante um período mínimo de cinco anos e contar da data em que a vaga foi preenchida, ou três anos no caso de PME.²⁶

A definição de criação de postos de trabalho supramencionada, constante no Regulamento Comunitário atualmente em vigor, manteve-se idêntica à definição do Regulamento (CE) n.º 800/2006, de 6 de agosto de 2006, no qual se apoiou o RFAI 2006. Desta forma, pode-se afirmar que a condição em análise se manteve inalterada durante toda a vigência do RFAI.

Ora, tendo em conta o espírito consignado no RGIC, em que os auxílios com finalidade regional se destinam a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas apoiando a criação de emprego num contexto sustentável, não se poderá considerar que tal objetivo se encontre assegurado se apenas for exigível a manutenção de, por exemplo, do único trabalhador admitido com contrato sem termo e se, em simultâneo, se permitir à entidade prescindir, despedir ou não substituir todos os restantes trabalhadores (contratados em anos anteriores), o que claramente poria em causa a pretendida diminuição do nível de subemprego.

Sobre a alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, foi, por despacho da Subdirectora – Geral da Área da Gestão Tributária IR, de 22-08-2019, sancionado o seguinte:

"26. De acordo com as alíneas a) e c) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, conjugado com os pressupostos nos quais assenta a derrogação do "Princípio de proibição de auxílios de Estado", de que aproveitam os auxílios regionais, nomeadamente o RFAI, conclui-se que a condição relativa à criação e manutenção dos postos de trabalho proporcionados pelo investimento se encontra verificada se:

- *Sejam criados novos postos de trabalho diretamente relacionados com o investimento realizado;*

²⁶ De acordo com as alíneas a) e c) do n.º 4 do art.º 14.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014.

²⁷ De acordo com as alíneas a) e c) do n.º 3 do art.º 12.º do Regulamento (CE) 800/2006 da Comissão, de 6 de agosto, "3. Para serem considerados custos elegíveis para efeitos do presente regulamento, os postos de trabalho diretamente criados por um projeto 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 projeto 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.

• Cada novo posto de trabalho criado (diretamente relacionado com o investimento realizado) for mantido até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c) do n.º 4 art.º 22.º do CFI;

• Em 31 de dezembro de cada um dos anos abrangidos pelo período a que se refere a alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI (ano N, ano N+1, ano N+2, ...), em comparação com 31 de dezembro do ano pré-projeção, o investimento tiver conduzido a um aumento líquido do número de trabalhadores da entidade, relevando apenas para este efeito os trabalhadores admitidos por contrato de trabalho sem termo."

Assim sendo, como já referido a recorrente apenas vem apresentar, em sede de direito de audição, documentos relativos aos funcionários da B... e da C... relativos à criação de postos de trabalho no âmbito do investimento realizado, constando dos mesmos, quanto ao vínculo laboral que são "trabalhador por conta de outrem", bem como a data de início do vínculo.

Importa realçar que tendo, no recurso hierárquico apresentado mapas excell, que pretendiam aferir a criação de posto de trabalho, não comprovando o que constava dos mesmos, também em sede de direito de audição, não o fez; ou seja continua por demonstrar que na empresa, e nos anos em causa, se verificou uma criação líquida de postos de trabalho, nos termos acima descritos.

Face ao exposto, mais uma vez, não veio apresentar quaisquer elementos quanto à sociedade H...

.. SA e quanto às sociedades B... e C... não se encontram reunidos os pressupostos da alínea f) do artº 2º do RFAI 2009

(cf. projeto de decisão a fls. 127 e ss. do processo administrativo relativo ao recurso hierárquico).

- (t) Notificada para exercer o seu direito de audição relativamente a este segundo projeto de indeferimento do recurso hierárquico (por ofício n.º..., de 01-09-2021, a fls. 130 do processo administrativo relativo ao recurso hierárquico), a Requerente exerceu novamente o seu direito de audição em setembro de 2022, notando o seguinte relativamente ao pressuposto previsto na alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009:

17.º

A Autoridade Tributária continua a alegar que a Exponente não cumpre com a condição de elegibilidade prevista na alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do diploma do RFAI em vigor em 2012, ou seja, que o investimento realizado não proporcionou a criação e manutenção de postos de trabalho.

18.º

Para o efeito, transcreve um despacho da Subdirectora-Geral da Área da Gestão Tributária, de 22 de Agosto de 2019, no qual foi sancionado que a condição em apreço se encontra verificada nas seguintes situações cumulativas:

- A: *"Sejam criados postos de trabalho diretamente relacionados com o investimento realizado;"*
- B: *"Cada novo posto de trabalho criado (diretamente relacionado com o investimento realizado) for mantido até ao final do período de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c) do n.º 4 art.º 22.º do CFI;"*
- C: *"Em 31 de dezembro de cada um dos anos abrangidos pelo período a que se refere a alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI (ano N, ano N+1, ano N+2, ...), em*

comparação com 31 de dezembro do ano pré-projeto, o investimento tiver conduzido a um aumento líquido do número de trabalhadores da entidade, relevando apenas para este efeito os trabalhadores admitidos por contrato de trabalho sem termo."

19.º

Ora, conforme tem vindo já a ser referido pela Exponente ao longo do procedimento tributário *sub judice*, a análise efectuada pela Autoridade Tributária assenta em erro sobre os respectivos pressupostos de direito, na medida em que o requisito recortado pela alínea f) do n.º 3 artigo 2.º do diploma do RFAI exige tão só e apenas – contrariamente ao que assumiu a Autoridade Tributária – que o investimento realizado contribua directa e causalmente para a criação de novos postos de trabalho, independentemente de, no mesmo período, se registarem outras entradas ou saídas de trabalhadores, conforme se detalhará de seguida.

20.º

De acordo com o disposto na alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do diploma do RFAI vigente em 2012, *"Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente regime os sujeitos passivos de IRC que preenchem cumulativamente as seguintes condições: (...)* f) *Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período de dedução constante dos n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º, estabelecendo os n.ºs 2 e 3 do referido artigo 3.º, por seu turno, que a dedução pode ser efectuada, em caso de insuficiência de colecta, nas liquidações dos quatro períodos de tributação seguintes.*

21.º

Adicionalmente, a Exponente sublinha, mais uma vez, que o RFAI constitui um regime de auxílio com finalidade regional, aprovado nos termos do RGIC, o qual não exige a criação de postos de trabalho como condição para a atribuição de benefícios fiscais associados a custos de investimento em activos corpóreos e incorpóreos.

22.º

De facto, a afirmação C. da Autoridade Tributária (transcrita no parágrafo 18.º do presente documento), constitui um decalque explícito do requisito previsto na alínea b) do n.º3 do artigo 12.º do RGIC, onde se refere que: *“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: (...) 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”,

23.º

Todavia, salienta-se que o RFAI não consubstancia um benefício fiscal apurado por referência aos custos salariais, mas sim um benefício fiscal apurado por referência aos custos de investimento em activos corpóreos e incorpóreos. Verifica-se, assim, que a Autoridade Tributária convocou de forma selectiva – e por isso ilegal – o regime constante do RGIC, o qual se aplica apenas e tão só no caso de o benefício fiscal ter como custos elegíveis, os custos salariais, o que não é o caso do RFAI.

24.º

Quer isto dizer, por conseguinte, que o requisito vertido na transcrita alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do diploma do RFAI, constitui uma inovação do legislador nacional relativamente ao regime de auxílios admitido pelo RGIC, na medida em que não encontra paralelo neste último.

25.º

Em consequência, o referido requisito de criação de postos de trabalho poderá – *rectius*, deverá – ser analisado e interpretado por exclusiva referência ao enunciado normativo constante da alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do diploma do RFAI, sem necessidade de recurso ao regime vertido no RGIC.

26.º

Posto isto, recapitule-se que o legislador nacional exige, no primeiro segmento normativo da mencionada alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do diploma do RFAI, que os sujeitos passivos de IRC que pretendam beneficiar do RFAI “*Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho (...)*”.

27.º

Deste segmento retira-se, linearmente, que o investimento relevante deverá proporcionar a criação de postos de trabalho, ou seja, que deverá subsistir um nexo de causalidade entre a realização do investimento relevante e a contratação de trabalhadores por parte do sujeito passivo de IRC.

28.º

Dito ainda de outro modo, o legislador exige, para a aplicação do RFAI, que o investimento elegível seja directamente causador da criação de novos postos de trabalho na esfera do sujeito passivo de IRC.

29.º

A linearidade e a clareza deste segmento normativo permitem, assim, fixar uma primeira premissa interpretativa segundo a qual a alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do diploma do RFAI impõe, *prima facie*, que o investimento realizado contribua directa e causalmente para a criação de novos postos de trabalho na esfera do sujeito passivo de IRC (independentemente de, no mesmo período, se registarem outras entradas ou saídas de trabalhadores, às quais o legislador não faz qualquer referência neste domínio).

30.º

Prosseguindo com a análise, infere-se da asserção «postos de trabalho» que o legislador nacional não pretendeu igualmente tomar posição quanto à forma da respectiva contratação, admitindo, para este efeito, tanto a celebração de contratos a termo, como a celebração de contratos sem termo (neste preciso sentido, de resto, tem vindo a pronunciar-se a jurisprudência arbitral: *vide, inter alia*, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 212/2013-T e n.º 516/2017-T).

31.º

Finalmente, regista-se que o segundo segmento normativo da alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do diploma do RFAI obriga à “*manutenção [dos postos de trabalho criados] até ao final do período de dedução constante dos n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º*”, e, por seu turno, que os n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º do diploma do RFAI, clarifica que esse período é até ao quarto exercício seguinte.

32.º

Do cotejo das referidas normas resulta, de forma clara e objectiva, que:

1. O investimento realizado deve contribuir directa e causalmente para a criação de novos postos de trabalho na esfera do sujeito passivo de IRC, independentemente de, no mesmo período, se registarem outras entradas ou saídas de trabalhadores;
2. A asserção “postos de trabalho” utilizada pelo legislador permite que os novos postos de trabalho possam ser integrados tanto por contratos a termo, como por contratos sem termo;
3. Os novos postos de trabalho criados apenas têm de ser mantidos até ao quarto exercício seguinte.

33.º

As apontadas premissas interpretativas são, por seu turno, plenamente convergentes com os objectivos prosseguidos pelo legislador com a criação do RFAI, na medida em que este benefício fiscal se encontra dirigido, a título principal, a fomentar o

investimento dos sujeitos passivos de IRC e não a fomentar a criação de emprego (como sucedia, por exemplo, com o regime consagrado no artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais).

34.º

Neste contexto, o requisito da criação de postos de trabalho perfila-se como um requisito funcionalizado ou subordinado ao objectivo principal do RFAI (*i.e.*, o investimento elegível deverá proporcionar, ainda, a criação de novos postos de trabalho), e não como um requisito autónomo desgarrado daquele objectivo principal que seja susceptível de constituir um fim em si mesmo.

35.º

Este entendimento, para além de resultar claro da legislação aplicável ao RFAI, tem vindo a ser corroborado em sede de decisão arbitral, pelo Centro de Arbitragem Administrativa, conforme se pode atestar, por exemplo, no âmbito do processo n.º 307/2019-T, em que se conclui 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”.

36.º

De todo o exposto, a Exponente evidenciou já em sede do Recurso Hierárquico apresentado que o requisito da criação de postos de trabalho recortado pela alínea f) do n.º 3 do artigo 2º do diploma do RFAI se encontra manifestamente preenchido na esfera da B... e C..., na medida em que, por força do investimento realizado, foram directa e causalmente criados (e posteriormente mantidos) os seguintes postos de trabalho:

		Esta contratação foi determinante para a gestão logística associada aos investimentos realizados em 2012 em novos equipamentos frigoríficos e lineas de congelação.
L...	União de processos de encomenda e de compra	que processasse o nível acrescido de encomendas e de compras para assegurar o aumento da actividade produtiva daí resultante.

37.º

Os postos de trabalho em apreço, criados em resultado dos investimentos relevantes realizados em 2012, foram mantidos nas empresas e nas regiões, conforme resulta da informação já disponibilizada à Autoridade Tributária, i.e.: (i) mapas relativos à evolução dos postos de trabalho da B... e da C... (desde 2012 até 2016)

e (ii) detalhe do início e fim do vínculo dos colaboradores que ocupam os postos de trabalho criados, obtido através da Segurança Social Directa. No que se refere aos contratos de trabalho celebrados, e conforme referido no Projecto de Decisão, a Autoridade Tributária já tem na sua posse esta informação.

38.º

Sem prejuízo de tudo o que foi anteriormente exposto, considera a G... SGPS pertinente salientar que, caso se aceitasse aferir o critério de “criação de postos de trabalho” considerando a criação líquida de trabalhadores através da celebração de contratos de trabalho sem termo, tal como menciona a Autoridade Tributária no Projecto de Decisão *sub judice*, esta condição considerar-se-ia cumprida em face de uma criação líquida - através de contratos de trabalho sem termo - de 2 postos de trabalho (“Controlador de Qualidade” e “Servente Auxiliar de Armazém”) e 1 posto de trabalho (“Gestão de processos de encomenda e compras”) na B... e na C...
..., respectivamente,

39.º

evidenciando-se, ainda, nos mapas de evolução de postos de trabalho aduzidos no âmbito do processo em análise, a manutenção desses postos de trabalho criados – 2 postos de trabalho de “Controlador de Qualidade” e “Servente Auxiliar de Armazém” na B... e 1 posto de trabalho “Gestão de processos de encomenda e compras” na C... – durante o período de manutenção definido (até 2016).

40.º

De todo o exposto, cumpre tecer os seguintes comentários relativamente a cada uma das afirmações aduzidas pela Autoridade Tributária:

- A: “*Sejam criados postos de trabalho diretamente relacionados com o investimento realizado;*” [Condição estabelecida na Lei e evidenciada pela Exponente – criação dos postos de trabalho “Controlador de Qualidade” e “Servente Auxiliar de Armazém”, no caso da B..., e do posto de trabalho “Gestão de processos de encomenda e compras”, no caso da C...]
- B: “*Cada novo posto de trabalho criado (diretamente relacionado com o investimento realizado) for mantido até ao final do período de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c) do n.º 4 art.º 22.º do CFI;*” [Condição estabelecida na Lei e evidenciada pela Exponente através dos mapas detalhe de evolução de postos de trabalho de 2012 a 2016 e do detalhe do início e fim do vínculo dos colaboradores que ocupam os postos de trabalho criados, obtido através da Segurança Social Directa]

- C: "Em 31 de dezembro de cada um dos anos abrangidos pelo período a que se refere a alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI (ano N, ano N+1, ano N+2, ...), em comparação com 31 de dezembro do ano pré-projeto, o investimento tiver conduzido a um aumento líquido do número de trabalhadores da entidade, relevando apenas para este efeito os trabalhadores admitidos por contrato de trabalho sem termo." [Condição não estabelecida na Lei, conforme referido, resulta de uma interpretação errada por parte da Autoridade Tributária, que se faz em mero benefício de raciocínio, atendendo a que o RFAI não consubstancia um benefício fiscal apurado por referência aos custos salariais]

41.º

Em face do apresentado, deve concluir-se que a fundamentação sob apreciação padece de manifesto erro sobre os respectivos pressupostos de direito, devendo, como tal, ser revertido o Projecto de Decisão *sub judice*.

(cf. requerimento a fls. 133 e ss. do processo administrativo relativo ao recurso hierárquico).

- (u) Em 09-12-2021, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2020... (cf. ofício n.º ... de 06-12-2021), no qual se pode ler o seguinte relativamente ao pressuposto previsto na alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009:

Argumento 2:

"Assim sendo, não se encontram reunidos os pressupostos da alínea f) do artº 2º do RFAI 2009"

Mais uma vez, entende a recorrente que, a AT incorreu em erro sobre os respetivos pressupostos de direito, não tendo sido apresentados novos argumentos, mantém-se o anteriormente mencionado, ou seja, continuam a não se encontrarem reunidos os pressupostos da alínea f) do artº 2º do RFAI 2009.

(cf. decisão de indeferimento do recurso hierárquico junta ao PPA como documento 1).

- (v) Na mesma decisão, a AT conclui da seguinte forma:

II – CONCLUSÃO E PROPOSTA

Face a tudo o acima exposto conclui-se que:

- Para que a recorrente possa usufruir do benefício fiscal RFAI (2012), tem de cumprir um conjunto de requisitos, todos cumulativos, facto que não se verificou.

- Não veio apresentar quaisquer elementos/esclarecimentos quanto à sociedade **H...**

- Da descrição das atividades desenvolvidas pela **C...** e pela **B...** efetuada pela recorrente, nomeadamente quanto aos CAE 10130 e 19912, e atendendo aos elementos disponíveis, afigura-se ser de considerar as atividades em causa como de transformação e comercialização de produtos agrícolas, e como tal elegíveis para efeitos de aplicação de RFAI, em 2012, salientando-se mais uma vez, que não foi apresentada qualquer explicação quanto à sociedade **H...**

- Contudo não se encontra demonstrado o cumprimento da manutenção dos postos de trabalho, conforme alínea f) do artº 2º do RFAI 2009;

- Conforme mencionado nos pontos 81 e 87 da análise da RO (Informação nº I2017001713, de 25-10-2019) é mencionado que *"refira-se ainda no que concerne à comprovação dos alegados investimentos relevantes para efeitos do benefício em questão, não se encontra demonstrada a sua bondade"* e que *"não se mostra comprovada, nomeadamente, a efetivação dos investimentos apontados como elegíveis, bem como a observância cumulativa dos requisitos estabelecidos no RFAI 2009 ..."*, sendo que, tendo por base investimentos selecionados a título de amostragem, a recorrente apenas tem vindo a justificar as incongruências apontadas pela AT.

- Não foi apresentada a certidão de não dívida perante a segurança social, conforme alínea d) do nº 3 do artº 2º e nº 2 do artº 4º, relativamente à sociedade **H...**

Pelo que, sendo necessário o preenchimento cumulativo, dos vários requisitos no nº 3 do artº 2º, e não se encontrando todos cumpridos, não pode beneficiar do RFAI.

Assim sendo será de manter a proposta de decisão de indeferimento do presente recurso hierárquico, ficando prejudicado o conhecimento doutras questões.

(cf. decisão de indeferimento do recurso hierárquico junta ao PPA como documento 1).

(w) Em 08-03-2022, a Requerente apresentou o PPA que deu origem a presente processo arbitral.

§2. Factos não provados

40. Com relevância para a causa foi considerado como não provado o seguinte facto:

- (a) A contratação da Sra. F... pela sociedade G... em 2011 (inicialmente, por contrato a termo) esteve diretamente relacionada com um investimento relevante para efeitos do RFAI em 2012.

§3. Fundamentação da matéria de facto

41. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
42. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
43. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
44. Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, que não foram impugnados, da prova testemunhal produzida, e dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados, e na adequada ponderação dos mesmos à luz das

-
- regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.
45. Na reunião do artigo 18.º do RJAT que decorreu em 13-09-2022, o Tribunal Arbitral ouviu duas testemunhas: Dra. J..., contabilista certificada da sociedade B... (doravante “**Testemunha A**”), e Dra. K..., contabilista certificada da sociedade C... (doravante “**Testemunha B**”).
46. No tocante à prova testemunhal produzida, é de notar o seguinte:
- (i) A Testemunha A disse lembrar-se da contratação do Engenheiro D... (na área do controlo de qualidade) e do Senhor E... (na área da logística e da gestão das encomendas) pela sociedade B... em 2012, notando que ambos continuam ao serviço da empresa.
 - (ii) A Testemunha A indicou também que a contratação de ambos os colaboradores se deveu ao investimento realizado em 2012 (aquisição de um túnel elétrico de refrigeração e congelação, e de vários outros equipamentos relacionados com a atividade produtiva da sociedade B...), e teve como objetivo aumentar a produção e assegurar o controlo de qualidade.
 - (iii) A Testemunha A não conhece as instalações fabris da sociedade B... em ..., tendo conhecimento das aquisições de bens através de faturas.
 - (iv) A Testemunha B disse lembrar-se (a) da contratação da Sra. F... pela sociedade C... em 2011, por contrato a termo, (b) que a mesma colaboradora passou a efetiva em 2012 (contrato sem termo), e (c) que a colaboradora em apreço continua ao serviço da empresa em 2022.
 - (v) A Testemunha B disse não ter a certeza em que fábrica da sociedade C... foram efetuados os investimentos em 2012 (se nas instalações no ..., se nas instalações na ...), e não ter a certeza que investimentos foram realizados em 2012 (poderia ter sido um investimento para ampliar a estrutura da zona das pré-misturas).

47. Ainda no tocante à prova testemunhal produzida, cumpre notar que as duas testemunhas demonstraram não ter conhecimento pessoal e direito dos investimentos realizados pelas sociedades em apreço. A Testemunha A disse ter tido conhecimento da aquisição de um túnel elétrico de refrigeração e congelação em 2012 através das faturas que lhe foram facultadas na qualidade de contabilista.
48. Do depoimento da Testemunha A e dos documentos juntos aos autos (quadros a fls. 155 e ss. do processo administrativo relativo ao recurso hierárquico) resultou a convicção do Tribunal de que a sociedade B... efetuou um investimento relevante para efeitos do RFAI em 2012 (a aquisição de um túnel elétrico de refrigeração e congelação), no montante de € 103.014,48.
49. Com base no depoimento da Testemunha A, o Tribunal deu como provado que a contratação do Engenheiro D... (na área do controlo de qualidade) e do Senhor E... (na área da logística e da gestão das encomendas) esteve diretamente relacionada com o investimento referido no número anterior.
50. Dos documentos juntos aos autos resultou a convicção do Tribunal de que a sociedade C... realizou, em 2012, um investimento no sistema de energia de uma (ou mais de uma) das suas fábricas, no montante global de € 390.797,62 (quadros a fls. 161 e ss. do processo administrativo relativo ao recurso hierárquico), embora a Testemunha B, no seu depoimento, não tenha conseguido identificar exatamente o investimento efetuado em 2012.
51. Na convicção do Tribunal, a contratação da Sra. F..., em 2011, não esteve diretamente relacionada com o investimento realizado no ano seguinte. Em primeiro lugar, a contratação desta colaboradora ocorreu antes do investimento no sistema de energia. Em segundo lugar, a Testemunha B não conseguiu indicar com que investimento relevante para efeitos do RFAI esteve relacionada a contratação da colaboradora em apreço.
52. Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas,

insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

V. MATÉRIA DE DIREITO

§1. Questões a decidir

53. No caso *sub judice*, as partes contendem sobre se a Requerente tem direito ao benefício fiscal associado ao RFAI em razão dos investimentos efetuados nas sociedades B... e C... (pertencentes ao Grupo do qual a Requerente é a sociedade dominante) em 2012.
54. Em 2012 estava em vigor o RFAI 2009, cujo artigo 2.º, n.º 3, alínea f), dispunha que, para beneficiarem dos benefícios fiscais associados ao RFAI, os sujeitos passivos tinham de efetuar “*investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período de dedução constante dos n.os 2 e 3 do artigo 3.º*”.
55. O RFAI foi criado pelo Orçamento Suplementar para 2009 (artigo 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de março), sendo, posteriormente, sucessivamente prorrogado pelos Orçamentos do Estado para 2010 (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril), 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro) e 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro). Atualmente, o RFAI está consagrado no novo Código Fiscal do Investimento - CFI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro (artigos 22.º e ss.).
56. A condição relativa à criação de postos de trabalho encontra-se atualmente na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do novo CFI, nos termos da qual, para poderem beneficiar do RFAI, é exigido que os sujeitos passivos “*Efectuem 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 (...)*”.
57. A questão que se coloca ao Tribunal é a de saber se deve ser declarada a ilegalidade das Autoliquidações Contestadas (objeto mediato do PPA), ou se as mesmas devem ser

- mantidas na ordem jurídica, pelos fundamentos invocados na decisão de indeferimento do recurso hierárquico apresentado pela Requerente (objeto imediato do PPA).
58. Constitui jurisprudência reiterada do Douto Supremo Tribunal Administrativo que, no contencioso de mera legalidade (como é o caso do processo arbitral), *“o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados a posteriori.”* (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-10-2020, processo n.º 02887/13.8BEPRT).
59. O mesmo princípio havia já sido reconhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo anteriormente:
- “A fundamentação dos actos administrativos e tributários a posteriori não é legalmente consentida (...), sendo a validade do acto terá necessariamente que ser apreciada em função dos fundamentos de facto e de direito que presidiram à sua prática, irrelevando os que posteriormente lhe possam ser “aditados””* (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22-03-2018, processo n.º 0208/17).
- “A decisão em matéria de procedimento tributário, além de dever respeitar os princípios da suficiência, da clareza e da congruência, deve, por outro lado, ser contextual ou contemporânea do acto, não relevando a fundamentação feita a posteriori”* (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06-07-2016, processo n.º 01436/15).
60. O mesmo entendimento encontra-se refletido na jurisprudência arbitral, conforme resulta das Decisões Arbitrais de 02-02-2015, processo n.º 628/2014-T; de 11-01-2021, processo n.º 411/2020-T; de 21-01-2021, processo n.º 865/2019-T; de 25-01-2021, processo n.º 851/2019-T; de 07-09-2021, processo n.º 646/2020-T; de 21-02-2022, processo n.º 440/2021-T.

61. Da leitura da decisão de indeferimento do recurso hierárquico em apreço resulta que a AT rejeitou a pretensão da Requerente de ver reconhecido, no exercício de 2012, o benefício fiscal associado ao RFAI em razão dos investimentos efetuados pelas sociedades B... e C... por considerar que (a) não se encontram reunidos os pressupostos da alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009, e (b) *“no que concerne à comprovação dos alegados investimentos relevantes para efeitos do benefício em questão, não se encontra demonstrada a sua bondade”, “não se demonstra comprovada, nomeadamente, a efetivação dos investimentos apontados como elegíveis, bem como a observância cumulativa dos requisitos estabelecidos no RFAI 2009”*.
62. Relativamente ao investimento realizado em 2012 pela sociedade C... no sistema de energia de uma (ou mais de uma) das suas fábricas, no montante global de € 390.797,62, concluiu o Tribunal Arbitral que a Requerente não logrou provar a verificação do requisito previsto na alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009, porquanto não ficou provado que a contratação da Sra. F... em 2011 tenha estado diretamente relacionada com o referido investimento. Importa sublinhar que o ónus de provar este facto impendia sobre a Requerente, ao abrigo do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT.
63. Já relativamente ao investimento realizado em 2012 pela sociedade B... na aquisição de um túnel elétrico de refrigeração e congelação, e vários outros equipamentos com o objetivo de aumentar a produção, no montante de € 103.014,48, o Tribunal Arbitral considerou como provado que a contratação do Engenheiro D... e do Senhor E... esteve relacionada com o referido investimento.
64. À luz destas considerações, e da matéria de facto assente, a questão de direito a decidir é se a alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009 exige que os investimentos relevantes para efeitos do RFAI proporcionem a criação líquida de postos de trabalho através de contratos sem termo?

§2. Da condição da criação de postos de trabalhos para efeitos do RFAI

65. Quanto à questão de saber se a alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009 exige que os investimentos relevantes para efeitos do RFAI proporcionem a criação líquida de postos de trabalho por contratos sem termo (tal como sustentado pela Requerida), entende o Tribunal Arbitral que não será essa a interpretação correta, e que a dita norma apenas exige que o investimento realizado pelo sujeito passivo contribua direta e causalmente para a criação de novos postos de trabalho no momento da sua conclusão, independentemente de, no mesmo período, se registarem outras entradas e saídas de trabalhadores (tal como sustentado pela Requerente).
66. O mesmo entendimento foi acolhido relativamente à alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do novo CFI nas Decisões Arbitrais de 09-03-2020, processo n.º 307/2019;17-01-2022, processo n.º 546/2020-T; 27-06-2022, processo n.º 508/2021-T.
67. Na Decisão Arbitral de 09-03-2020, processo n.º 307/2019-T, pode ler-se o seguinte:

“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.

(...)

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 diretamente 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.».

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.

Daí 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 RFAI.

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.

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.”

68. O Tribunal Arbitral não vislumbra motivo para discordar desta interpretação relativamente à norma contida na alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009 (atualmente contida na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do novo CFI), pelo mérito dos respetivos argumentos, assegurando também uma interpretação e aplicação uniforme da condição da criação de postos de trabalho no âmbito do RFAI (cf. artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil).
69. Do exposto *supra* resulta que a decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2020..., bem como as Autoliquidações Contestadas, são (parcialmente) ilegais

- porquanto assentaram numa interpretação ilegal da alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009.
70. Tal como referido *supra*, o Tribunal Arbitral deu como provado que a contratação do Engenheiro D... e do Senhor E..., em 2012, esteve diretamente relacionada com o investimento realizado, em 2012, pela sociedade B... na aquisição de um túnel elétrico de refrigeração e congelação, e de vários outros equipamentos com o objetivo de aumentar a produção, no montante de € 103.014,48.
71. Nestes termos, o Tribunal Arbitral declara ilegal e anula a decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2020..., bem como os atos tributários de autoliquidação de IRC relativos ao exercício de 2012 a ele subjacentes, na parte relativa ao investimento realizado pela sociedade B..., no montante de € 103.014,48 (a que corresponde um benefício fiscal RFAI no valor de € 20.602,90), por erro nos pressupostos de direito, e por efetivamente se encontrar comprovada a verificação do requisito previsto na alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009.
72. Conforme determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*.
73. Assim, em resultado da presente Decisão Arbitral, deverá a AT reembolsar a Requerente do montante de imposto indevidamente pago, no montante de € 20.602,90.

§3. Dos juros indemnizatórios

74. O direito do sujeito passivo a juros indemnizatórios decorre do dever, que recai sobre a AT, de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do

- RJAT e 100.º, n.º 1, da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do *statu quo ante*.
75. Significa isto que, na execução do julgado anulatório, a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.
76. Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.
77. Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável à AT de que resulte pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido.
78. No caso *sub judice*, os erros que afetam as Autoliquidações Contestadas não são imputáveis à AT, visto que não foram por ela praticados. No entanto, o mesmo não sucede com o indeferimento do pedido de revisão oficiosa e do recurso hierárquico apresentados pelo Requerente. Na verdade, pelas razões explicitadas *supra*, a AT deveria ter deferido parcialmente a pretensão da Requerente em sede de revisão oficiosa, anulando os atos tributários contestados na parte relativa ao investimento realizado pela sociedade B..., no montante de € 103.014,48, a que corresponde um benefício fiscal RFAI no valor de € 20.602,90. Não o tendo feito, a AT manteve uma situação de ilegalidade, sendo-lhe assim imputável erro de direito enquadrável no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.
79. Neste sentido, pode ler-se no Acórdão do Douro Supremo Tribunal Administrativo de 09-12-2021, processo 01098/16.5BELRS: “*não obstante o erro da autoliquidação seja*

imputável ao contribuinte, esse erro passa a ser imputável à Administração Tributária a partir do momento em que, tendo na sua posse os elementos necessários, deveria ter proferido decisão a corrigir o erro e mantém a situação de erro e pagamento indevido do imposto.”

80. No caso em apreço, a Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa para apreciação da legalidade das Autoliquidações Contestadas em 28-03-2016, tendo a AT indeferido o mesmo por ofício de 13-12-2019. Nos termos do artigo 57.º, n.º 1, da LGT, a AT deveria ter decidido o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente no prazo de quatro meses, ou seja, até 28-07-2016. Tendo a AT, ao invés, mantido uma situação de ilegalidade, é possível imputar-lhe a responsabilidade pela manutenção da situação de erro e pagamento indevido desde essa data (cf. Acórdão do Douro Supremo Tribunal Administrativo de 09-12-2021, processo 01098/16.5BELRS).
81. Em consequência, o Tribunal Arbitral condena a AT no pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante de € 20.602,90, desde o dia 29-07-2016 até ao integral reembolso do referido montante à Requerente (nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT).

VI. DECISÃO

Termos em que se decide julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

- a) Manter na ordem jurídica a decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2020..., bem como os atos tributários de autoliquidação de IRC relativos ao exercício de 2012 a ele subjacentes, na parte relativa ao investimento realizado pela sociedade C..., no montante global de € 390.797,62 (a que corresponderia um benefício fiscal RFAI no valor de € 78.159,52), por a Requerente não ter logrado provar a verificação do requisito previsto na alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009;

-
- b) Declarar a ilegalidade e anular a decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2020..., bem como os atos tributários de autoliquidação de IRC relativos ao exercício de 2012 a ele subjacentes, na parte relativa ao investimento realizado pela sociedade B..., no montante de € 103.014,48 (a que corresponde um benefício fiscal RFAI no valor de € 20.602,90), por erro nos pressupostos de direito, e por efetivamente se encontrar comprovada a verificação do requisito previsto na alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009;
- c) Condenar a AT a reembolsar o valor indevidamente pago pela Requerente a título de IRC, no montante de € 20.602,90;
- d) Condenar a AT a pagar juros indemnizatórios sobre o montante de € 20.602,90, calculados desde 29-07-2016 até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que deverão ser incluídos (nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT).

VII. VALOR DA CAUSA

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT (aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) e no artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 98.762,42 (conforme indicado pela Requerente, e não questionado pela Requerida).

VIII. CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 2.754,00, sendo € 2.203,20 da

responsabilidade da Requerente (80% do valor das custas) e € 550,80 da responsabilidade da Requerida (20% do valor das custas), em razão do decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 17 de maio de 2023

As Árbitras,

Rita Correia da Cunha

Ana Pinto Moraes

Raquel Franco