

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 569/2022-T

Tema: IRC; RFAI; criação de postos de trabalho.

SUMÁRIO:

1. O RFAI, previsto no artigo 22.º e seguintes do CFI, tem por objetivo a promoção e desenvolvimento de uma atividade num sector específico, mediante investimentos feitos por sujeitos passivos de IRC, em ativos fixos tangíveis e intangíveis, e que esses resultem e criem postos de trabalhos e aumentem a capacidade produtiva;
2. O requisito de atribuição do benefício RFAI a que se refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal de Investimento não pressupõe a criação líquida de postos de trabalho, mas a criação de postos de trabalho e a sua manutenção pelo período legalmente previsto.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., LDA., NIPC..., com sede no ..., ..., ...-... ..., requereu a constituição de Tribunal Arbitral apresentando pedido de pronúncia arbitral para apreciação da legalidade dos seguintes atos tributários de liquidação em sede de IRC e juros compensatórios relativos aos períodos de 2015, 2016 e 2017:

Liquidação n.º 2022 ... do período de 2015 no valor de € 71.420,09;

Liquidação n.º 2022 ... do período de 2016 no valor de € 92.628,24;

Liquidação n.º 2022 ... do período de 2017 no valor de € 89.340,16;

que determinou um valor global a pagar de € **253.388,49**.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, (doravante designada como AT ou Requerida).

1.

O pedido de constituição do Tribunal foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 26-09-2022, não tendo a Requerente nomeado árbitro.

A 21-11-2022, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os signatários.

As partes, devidamente notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico, pelo que em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 13-12-2022.

A AT apresentou Resposta, em que se defendeu por impugnação.

A AT não juntou o RIT e o PA.

Por Despacho de 01-02-2023, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

A 09-02-2023 a Requerente apresentou um Requerimento em que requer a produção de prova testemunhal e identifica a matéria sobre a qual pretendia produzir essa prova.

No dia 17-02-2023 foi proferido despacho arbitral que revogou o despacho proferido no dia 01-02-2023, e fixou o dia 30-03-2023 às 14h30 m para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a inquirição das testemunhas.

Em 30-03-2023 foi proferido um Despacho arbitral: *“Considerando que por razões de força maior não será possível a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, agendada para o dia de hoje, (30 de março de 2023), fixa-se o dia 18 de abril pelas 14h 30m para a sua realização”*.

A 13-04-2023 as juristas da Requerida requereram a alteração da data da reunião por nesse dia não poderem estar presentes e sugerem *“por ex.º os dias seguintes dessa semana (19,20,21, pelo mesmo horário)”*. Requerimento que foi deferido por despacho arbitral proferido nesse mesmo dia.

Por Requerimento de 14-04-2023 a Requerente veio informar que nas datas propostas pelas juristas da Requerida não tem disponibilidade indicando que apenas tem disponibilidade nos dias 11 e 15 de Maio.

Por Despacho arbitral de 18-04-2023, foi fixado o dia 15 de maio para a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e para a inquirição das testemunhas apresentadas pela Requerente.

No dia 15 de maio de 2023 foi realizada essa reunião e foi produzida a prova testemunhal e determinou-se que as alegações escritas sejam simultâneas e a apresentar no prazo de 20 dias.

A 06-06- 2023 a Requerente apresentou as suas alegações escritas.

A Requerida apresentou as suas alegações no dia 07-06-2023.

A 12-06-2023 foi proferido o seguinte despacho arbitral: *“Considerando que a inquirição das testemunhas teve de ser adiada por duas vezes, que passado dia 06 de junho foram apresentadas as alegações no prazo fixado e que o Tribunal necessita de tempo suficiente para preparar a decisão arbitral, decide-se a prorrogação por dois meses, do prazo para prolação da decisão arbitral, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT”*.

Em 09-08-2023, foi proferido o seguinte despacho arbitral: *“Considerando a complexidade da matéria em causa neste processo e a interposição das férias judiciais, decide-se a prorrogação por dois meses, do prazo para prolação da decisão arbitral, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT”*.

2. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe no artigo 2.º, n.º 1, al. a) e 4.º, ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

O Tribunal Arbitral, com base nos documentos juntos pelas partes e não impugnados, na prova testemunhal produzida considera provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

-
- a) A A... é uma empresa que se dedica fabricação de moldes metálicos de injeção para termoplásticos, destinados à indústria automóvel e moldes para aplicação elétrica e eletrónica;
- b) A Requerente dedica-se à produção de moldes de injeção para termoplásticos destinados à indústria automóvel, fabricando complementarmente moldes para diversas aplicações elétricas e eletrónicas.
- c) Os atos de liquidação adicional, objeto deste PPA foram realizadas na sequência dos procedimentos inspetivos realizados ao abrigo das Ordens de Serviço n.º OI2021..., OI2021... e OI 2021..., relativamente aos períodos de tributação de 2015, 2016 e 2017 tem o montante global de € 253.388,49 em sede de IRC e Juros Compensatórios.
- d) A Requerente em sede de audiência prévia não se pronunciou.
- e) Os investimentos da A... previstos e realizados entre 1 de julho de 2015 e 30 de junho de 2018, estão sumariamente descritos no “Projeto de Aumento da Capacidade Produtiva” de 01/07/2015, com o valor global e único de 2 milhões e 100 mil euros a ser realizado durante 3 anos; (cfr. doc. n.º 10 junto com o PPA).
- f) A AT, relativamente ao exercício de 2015 desconsiderou a totalidade da dotação do RFAI no montante de 141.214,75 euros por considerar não “*se verificar o direito ao benefício fiscal*”; (cfr. Resposta - III.1.1.1. e ponto 03 Alegações da Requerente).
- g) A AT relativamente ao exercício de 2016 desconsiderou o saldo que transitou do RFAI 2015 pelo facto da dotação daquele período ter sido considerada ilegítima”; (cfr. ponto III.1.1.1.2.1. da Resposta e ponto 04 Alegações da Requerente).
- h) A AT relativamente ao exercício de 2017 desconsiderou o saldo que transitou do RFAI 2015, pelo facto da dotação daquele período ter sido considerado ilegítima; (cfr ponto III.1.1.1.2.1. da Resposta e ponto 05 Alegações da Requerente).
- i) Na sequência das correções levadas a efeito pela Autoridade Tributária, a Requerente foi notificada dos atos de liquidação n.º 2022 ... do período de 2015 (AT - Direção Finanças...); Liquidação n.º 2022 ... do período de 2016 (AT - Direção Finanças Aveiro) e Liquidação n.º 2022... do período de 2017 (AT - Direção Finanças Aveiro) no valor global a pagar de € **253.388,49**

j) A A... procedeu ao pagamento do imposto liquidado subsequentemente às ações de inspeção mencionadas; (cfr. docs 4 a 9 juntos com o PPA).

k) A Requerente reconheceu que o investimento não elegível mencionado pela AT - Ponte Rolante GHE 20/10 no valor de € 36.500 foi considerado indevidamente pela A... no RFAI de 2017 e que conduziu a uma dotação ilegítima de € 9.125,00 (€ 36.500,00 x 25%). Ativo que está afeto à exploração de outra entidade, a B... .

l) A Requerente admitiu os seguintes trabalhadores em 2015 (cfr. docs juntos com o PPA):

- C... (...) - admitido em 02/05/2015 por contrato a termo tendo entrado nos quadros permanentes em março de 2017;

- D... (...) – admitido em 04/05/2015 por contrato a termo tendo entrado nos quadros permanentes em maio de 2017;

- E... (...) – admitido em 04/05/2015 por contrato a termo que passou aos quadros permanentes em maio de 2017;

- F... (...) – admitido em 01/06/2015 por contrato a termo tendo passado aos quadros permanentes em junho de 2017;

- G... (...) que entrou directamente para os quadros permanentes em 01/12/2015, licenciada em Contabilidade, para exercer as funções de escriturária;

- H... (...) admitido em 01/12/2015 por contrato de trabalho a termo tendo passado aos quadros permanentes em dezembro de 2017.

m) Em 2016 a Requerente em 2016 realizou 5 admissões por contrato a termo tendo todos eles passado aos quadros permanentes em 2018, a saber, os números de funcionário: ..., ..., ..., ... e

n) A Requerente admitiu em 2017 os seguintes trabalhadores (cfr. docs juntos com o PPA):

- I... (...) admitido em 1/06/2017 por contrato a termo convertido em definitivo em outubro de 2018;

- J... (...) admitido em 3/07/2017 por contrato a termo convertido em definitivo em outubro de 2018;

- K... (...) admitido em 3/07/2017 por contrato a termo convertido em definitivo em outubro de 2018;

- L... (...) admitido em 17/07/2017 por contrato a termo convertido em definitivo em julho de 2019;

o) As admissões em 2018 (cfr. docs juntos com o PPA):

- M... (...) admitido em 16/01/2018 por contrato a termo convertido em definitivo em outubro de 2019;

- N... (...) admitido em 01/03/2018 por contrato a termo convertido em definitivo em outubro de 2019;

- O... (...) admitido em 03/04/2018 por contrato a termo convertido em definitivo em abril de 2020;

- P... (...) admitida em 03/04/2018 por contrato a termo convertido em definitivo em abril de 2020;

- Q... (...) admitido em 01/10/2018 por contrato a termo convertido em definitivo em outubro de 2020;

- R... (...) admitido em 08/10/2018 por contrato a termo convertido em definitivo em outubro de 2020;

p) No ano de 2015 saíram (cfr. docs junto com o PPA):

- S... (...) - 30-09- 2021

- T... (...) - 10-01- 2017

- U... (...) - terminou o contrato em 17-04-2015.

- F... (...) 01-06-2015

- W... (...) - 15-06-2018

- H... (...) – 26-09-2018

- X... (...) – 28-04-2017

- Y... (...) – 09-09- 2019

q) A AT no âmbito do processo de inspeção solicitou à Requerente a informação sobre os contratos de trabalho:



3.2. Factos não provados

Não há factos não provados que se considerem relevantes para a decisão da causa.

3.3. Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

A convicção deste tribunal Arbitral sobre os factos dados como provados fundou-se nas alegações da Requerente e da Requerida não contraditadas pela parte contrária, sustentadas na prova documental junta pelas partes, cuja autenticidade e correspondência à realidade também não foram questionadas e na prova testemunhal produzida.

A convicção do Tribunal quanto aos factos provados resultou da análise crítica e conjugada do teor dos documentos não impugnados juntos aos autos pela Requerente, conforme referido em cada ponto do probatório e também da posição assumida pelas partes, na parte dos factos alegados não impugnados e corroborados pelos documentos juntos, (artigo 76.º, da Lei Geral Tributária e artigo 362.º e seg. do Código Civil).

4. Matéria de direito

A questão a decidir é determinar se a Requerente aplicou corretamente o RFAI em 2015, 2016, 2107 e 2018, ou se houve incumprimento no que respeita à criação de postos de trabalho, nos termos do artigo 22.º f) do RFAI.

A legislação:

Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014:

O regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e o RFAI constituem regimes de auxílios com finalidade regional aprovados nos termos do 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, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 270/39, de 29 de julho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC).

Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro - CFI:

“Artigo 22.º Âmbito de aplicação e definições

1 - O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

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

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

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

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

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

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

v) Equipamentos sociais;

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

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

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

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

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

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

c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.os 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;

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

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

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

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

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

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

O **RFAI - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento** é um benefício fiscal que permite às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado em ativos não correntes (tangíveis e intangíveis). Prevê-se a Dedução à coleta de IRC (Esta dedução não pode exceder 50% da coleta do IRC, exceto nos casos de investimentos realizados no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes) das seguintes importâncias:

No caso de investimentos realizados nas regiões Norte, Centro, Alentejo, Região Autónoma dos Açores e Região Autónoma da Madeira, 25% das aplicações relevantes, para o investimento realizado até ao montante de € 10.000.000,00, e de 10% das aplicações relevantes, relativamente à parte excedente;

No caso de investimentos nas regiões do Algarve, Grande Lisboa e Península de Setúbal, 10% das aplicações relevantes. Isenção ou redução de IMI, IMT e Imposto do Selo, relativamente aos prédios utilizados, factos ou atos inseridos no âmbito dos investimentos que constituam aplicações relevantes.

O RFAI está previsto nos artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), que é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014 sendo regulado pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro e pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014 (RGIC).

Este é aplicado pelos sujeitos passivos consoante o cumprimento das regras e condições estabelecidas na lei, não estando dependente de decisão de concessão pela Administração fiscal.

O art.º 1º, n.º 2 do CFI menciona que: *“O regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e o RFAI constituem regimes de auxílios com finalidade regional aprovados nos termos do 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, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC)”*.

A Requerente apresentou um projeto de investimento com a duração de 3 anos, com início em 1 de julho de 2015 até 30 de maio de 2018.

Nos anos de execução do projeto de investimento a Requerente criou três postos de trabalho permanentes, se compararmos o mês anterior ao projeto (junho de 2015) com o último mês do projeto (junho de 2018), ou seja, passou de 119 para 122 postos de trabalho permanentes e os mesmos se mantiveram pelo período exigido por lei.

O projeto de investimento em ativos corpóreos, com a duração 3 de anos, confere o direito à aplicação do benefício fiscal em cada um dos anos do projeto de investimento.

Assim, a Requerente nos anos de execução do projeto de investimento cumpriu com os requisitos de elegibilidade para efeitos da aplicação do RFAI.

Os encargos suportados com o investimento devem ser considerados para efeito de apuramento do benefício fiscal previsto nos artigos 22.º e 23.º do CFI.

O investimento realizado proporcionou a criação de postos de trabalho e a sua manutenção pelos três dos períodos seguintes como a Requerente provou com os documentos juntos com o PPA.

Veja-se a decisão proferida no Processo 561/2022-T, que acompanhamos: *“Ressalvado o respeito devido a outras opiniões, considera-se que a referência feita na alínea f) do n.º 4 do artigo 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 n.º 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 atividade económica, exportações e pequenas e médias empresas (PME)» e de «Apoio ao emprego e reforço da proteção social» (cfr. alíneas d) e e) do n.º 1 do artigo 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 alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º CFI, que radica na alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009, criado pela referida Lei n.º 10/2009.

Neste contexto, a criação de emprego previsto na alínea f) do n.º 4 do artigo 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.

(...)

Ora, como se viu já, o RFAI foi sempre um apoio ao investimento, e é calculado com base nos custos de investimento em ativos 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 alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFAI.

De resto, terá sido por ter noção do quanto se expôs que o legislador não utilizou a expressão “criação líquida de emprego”, quando a mesma era utilizada, por exemplo, no artigo 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 alínea 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 artigo 19.º do EBF e as Diretivas 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 efetivo conteúdo prático.

Nessa perspetiva, 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”.

Tudo visto, não defendemos a exigência de criação líquida de postos de trabalho, tendo antes o entendimento de que a criação de postos de trabalho, no âmbito do RFAI, que é um auxílio regional, previsto na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, está especificamente associado à criação de, pelo menos, um posto de trabalho, devendo ser mantido pelo período de cinco anos, considerando que não se trata de uma PME.

Por último, estando em causa uma liquidação corretiva, compete à Administração Tributária, em aplicação do disposto no artigo 74.º da LGT, fazer a prova de que existem indícios sérios da falsidade dos contratos de trabalho sem termo ou da data em que terão sido celebrados. Só feita essa prova indiciária é que cabe ao sujeito passivo o ónus da prova da veracidade dos factos que alega (cfr., em situação similar, os acórdãos do TCA Norte de 13 de outubro de 2016, Processo n.º 00388/11, e de 24 de janeiro de 2017, Processo n.º 02905/06)”.

Pelo exposto conclui-se que a Requerente aplicou corretamente o RFAI.

4.2. Violação do princípio da verdade material

Alega a Requerente que a AT não realizou as diligências suficientes para a descoberta da verdade material pondo em causa o princípio da verdade material, nos termos do artigo 58.º da LGT.

Nos pontos 153 a 155 do PPA, o sujeito passivo transcreve parte da fundamentação do RIT, concluindo, em seguida, que a AT não diligenciou no sentido de investigar e aprofundar a realidade dos factos (ver ponto 159 do PPA).

Nos art.ºs 23 a 25 do PPA refere:

“(…) se a AT, não tivesse desprezado uma circunstanciada análise de todos os elementos integrantes da contabilidade, bem como os esclarecimentos complementares atempadamente disponibilizados pela A... como aliás lhe impõe o Princípio da Legalidade e o Princípio da Verdade Material (art. 58º da LGT), não teria alcançado a conclusão que evidencia no seu relatório antes teria optado pelo arquivamento do procedimento gracioso conducente aos actos de liquidação adicional em apreço, concluindo pela elegibilidade das despesas no âmbito do RFAI”.

A Requerente alega que a AT não apurou:

A natureza única e plurianual do investimento efetuado;

A natureza e especificidade de atividade exercida pela Requerente bem como dos seus trabalhadores;

A natureza das funções a ser exercidas pela trabalhadora G...;

A natureza das funções exercidas pelos trabalhadores contratados e a sua necessidade em função do investimento efetuado.

A Autoridade Tributária está vinculada, ao nível do procedimento, ao princípio da verdade material, pelo qual lhe cabe o poder-dever de realizar todas as diligências que entenda serem úteis para a descoberta da verdade (artigos 58.º e 6.º do RCPITA).

A Requerida alega que os SIT solicitaram à Requerente o envio dos contratos de trabalho.

De mencionar o acórdão do TCAN proferido no Processo n.º 00957/09.6BEVIS de 27-10-2016:

“1. O princípio do inquisitório e da verdade material visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adoptar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse efeito (art. 6º do RCPIT). Tem assento constitucional (Art. 266º da CRP) e encontra-se inscrito em várias normas que regem a actividade administrativa, de que são exemplo, além do citado art. 6º do RCPIT, os art.s 13º do CPPT, e 55º, 59º, 63º/1 e 99º da LGT bem como os artigos 58º, 115º e segs.. do CPA.

2. Este princípio fundamenta-se na obrigação de a administração prosseguir o interesse público (artigo 266º/1 da CRP e artigo 55º da LGT), assim como no dever de imparcialidade da actuação administrativa (266º/2 da CRP e artigo 55º da LGT) que a par dos restantes princípios constitucionais a que os órgãos administrativos estão subordinados integram as designadas medidas materiais da juridicidade administrativa.

3. Por força deste princípio, a administração tributária não tem de aguardar pela iniciativa do interessado, devendo, pelos seus próprios meios e determinação, realizar as diligências necessárias para averiguação da verdade factual em que deve assentar a sua decisão.4. Isto mesmo que estejam em causa factos contrários aos interesses patrimoniais do credor tributário.

“O princípio do inquisitório, está consagrado no âmbito do procedimento gracioso tributário, no artº.58, da Lei Geral Tributária, de acordo com o qual devendo a Administração Tributária

proceder às diligências que considere convenientes para a descoberta da verdade material. O princípio do inquisitório justifica-se pela obrigação de prossecução do interesse público imposta à atividade da Administração Tributária (artº.266, nº.1, da C.R.P., e artº.55, da L.G.T.) e é corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua atividade (artº. 266, nº.2, da C.R.P., e artº.55, da L.G.T.). Este dever de imparcialidade, reclama que a Fazenda Pública procure trazer ao procedimento todas as provas relativas à situação fáctica em que vai assentar a decisão, mesmo que elas tenham em vista demonstrar factos cuja prova seja contrária aos interesses patrimoniais da Administração. Concluindo, este princípio, obriga a administração tributária a realizar todas as diligências que se afigurem necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material. Quer isto dizer, que todas as diligências devem ser efetuadas ainda que as mesmas não tenham sido requeridas, não dependendo por isso de um qualquer impulso procedimental do sujeito passivo. O princípio da verdade material está consagrado no artº.6.º, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e impõe que a Administração Tributária, no âmbito do procedimento de inspeção, procure recolher os elementos probatórios que possibilitem mais tarde fundamentar o ato tributário que venha a ser praticado. Trata-se de investigar e apurar o correto cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos e, com base nessa investigação, recolher elementos que permitam apurar a eventual existência de irregularidades. Concluindo, o princípio da verdade material fixa aquele que deve ser o objetivo do procedimento inspetivo - a descoberta da verdade material. Este princípio é uma concretização do examinado princípio do inquisitório (enunciado no artº.58, da L.G.T., como princípio geral do procedimento tributário), sendo postulado pela natureza pública e indisponível da relação jurídico tributária, assim abrangendo, por isso, os seus elementos de facto.

No caso dos presentes autos, como decidido pelo colendo Supremo tribunal Administrativo, a liquidação impugnada resulta do apuramento da matéria tributável do impugnante por recurso ao que a lei designa de métodos diretos ou o que apurou do exame à escrita do impugnante. Nos termos do supra mencionado Acórdão do STA, “...as correções feitas pela AT não podem deixar de se considerar correções técnicas e não correções por via dos métodos indiretos, na verdade, face aos elementos de facto e contabilísticos recolhidos pela AT, a mesma não estava impedida de, de forma direta, proceder às correções que levou a efeito. Tais correções não se

basearam em presunções ou indícios, não se partiu de uma realidade desconhecida para se chegar a um concreto valor de imposto a pagar, antes se procedeu a alterações à declaração do contribuinte face a outros elementos contabilísticos e documentais recolhidos, quer na sua própria contabilidade, quer na contabilidade daqueles com quem o mesmo havia contratado e cujas operações já se encontravam inscritas na sua própria contabilidade.

Assim sendo, não estava sequer a AT autorizada a socorrer-se dos métodos indiretos para proceder a correções à declaração do impugnante, uma vez que dispunha de elementos documentais e declarativos suficientes, do impugnante e de terceiros, para poder efetuar tais correções, que de resto consistiram em contabilizar inscrever de modo diferente determinados valores previamente declarados pelo contribuinte impugnante, dando assim origem a um aumento do valor do imposto a pagar”.

Em face do decidido no Acórdão acabado de transcrever, outra conclusão não se pode retirar senão a de que as correções que deram origem à liquidação impugnada estão sustentadas em elementos contabilísticos do impugnante e de terceiros, consideradas suficientes para o apuramento efetuado em sede de inspeção.

Nesta conformidade, não se verifica o invocado vício de violação do dever de investigação da verdade material, pelo que improcede, também nesta parte a presente impugnação”.

O princípio do inquisitório e da verdade material visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adotar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse efeito (art. 6º do RCPIT). Tem assento constitucional (Art. 266º da CRP) e encontra-se inscrito em várias normas que regem a actividade administrativa, de que são exemplo, além do citado art. 6º do RCPIT, os art.s 13º do CPPT, e 55º, 59º, 63º/1 e 99º da LGT bem como os artigos 58º, 115º e segs.. do CPA.

No procedimento tributário, a iniciativa da procura da verdade material pertence à própria administração tributária, mesmo nos casos em que os pedidos dos contribuintes fiquem aquém das diligências necessárias ao apuramento real dos factos e da aplicação do direito.

Este princípio fundamenta-se na obrigação de a administração prosseguir o interesse público (artigo 266º/1 da CRP e artigo 55º da LGT), assim como no dever de imparcialidade da actuação administrativa (266º/2 da CRP e artigo 55º da LGT) que a par dos restantes princípios constitucionais a que os órgão administrativos estão subordinados integram as

designadas medidas materiais da juridicidade administrativa (Cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira in CRP anotada, vol. II, 4ª ed. pp 797).

Por força da aplicação deste princípio, a administração tributária não tem de aguardar pela iniciativa do interessado, devendo, pelos seus próprios meios e determinação, realizar as diligências necessárias para averiguação da verdade factual em que deve assentar a sua decisão. Isto mesmo que estejam em causa factos contrários aos interesses patrimoniais do credor tributário. O princípio do inquisitório e da busca da verdade material é uma decorrência do princípio da legalidade. Os direitos dos contribuintes e do credor tributário derivam directamente da lei e dos factos a que esta se aplica. A administração tributária está vinculada à busca desses factos e dos direitos que deles derivam, sendo os procedimentos apenas o instrumento para os declarar. Ac. do TCAS n.º 08843/15 de 22-10-2015

9. O procedimento tributário de inspecção visa, como não podia deixar de ser, como sucede em qualquer procedimento administrativo, a descoberta da verdade material. O procedimento de inspecção, à semelhança de qualquer outro procedimento administrativo, tem de ser considerado como um instrumento que garanta e assegure o efectivo respeito pelos direitos fundamentais e garantias dos contribuintes por parte da Administração Tributária. Uma das formas de efectivar e concretizar este respeito pelos direitos e garantias dos contribuintes é através do princípio da verdade material, enquanto concretizador dos princípios da prossecução do interesse público e da igualdade.

10. O princípio da verdade material está consagrado no art.º 6, do R.C.P.I.T., e impõe que a Administração Tributária, no âmbito do procedimento de inspecção, procure recolher os elementos probatórios que possibilitem mais tarde fundamentar o acto tributário que venha a ser praticado. Trata-se de investigar e apurar o correcto cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos e, com base nessa investigação, recolher elementos que permitam apurar a eventual existência de irregularidades. Concluindo, o princípio da verdade material fixa aquele que deve ser o objectivo do procedimento inspectivo - a descoberta da verdade material. Este princípio é uma concretização do examinado princípio do inquisitório (enunciado no art.º 58, da L.G.T., como princípio geral do procedimento tributário), sendo postulado pela natureza pública e indisponível da relação jurídico-tributária, assim abrangendo, por isso, os seus elementos de facto.

O dever de a administração tributária descobrir, por si própria, a verdade factual no âmbito do procedimento tributário, não se sobrepõe ao ónus da prova dos factos que cabem aos contribuintes, nem exclui ou limita o dever de colaboração dos contribuintes para com a administração tributária, dentro do espírito da boa-fé, conforme resulta do artigo 59º da LGT. Não seria exigível à AT que tomasse a iniciativa de investigar algo que pura e simplesmente não era vislumbrado.

De resto, o contribuinte também não ofereceu qualquer prova, ou mesmo contraprova que permitisse fundamentar qualquer indício de veracidade do que alegou”.

No mesmo sentido o acórdão do TACN de 10-11-2016 proferido no Processo: 07207/13:

“A exigência de fundamentação dos actos administrativos lesivos é feita no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, que estabelece, que **«carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos»**.

Concretizando o conteúdo da fundamentação no procedimento tributário, o artigo 77.º, n.º 1, da LGT que estabelece a regra geral de que **“a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”**.

A Requerente não ofereceu qualquer prova, ou mesmo contraprova que permitisse fundamentar qualquer indício de veracidade do que alegou.

4.3. Vício de fundamentação

A Requerente alega que a AT não fundamentou o ato de liquidação adicional de IRC em causa nestes autos.

Refere que os factos que sustentam os actos de liquidação objecto de pronuncia arbitral, não são claros nem suficientes para legitimar as correções à dotação do RFAI de 2015, 2016 e 2017. E alega *“que não são claros na medida em que as afirmações da AT não deixam perceber com suficiente clareza e certeza as razões por que decidiu desconsiderar a elegibilidade das despesas suportadas”*.

Para sustentar a sua alegação de falta de fundamentação a Requerente transcreve no PPA parte do Relatório de Inspeção e a Requerida na Resposta não se pronuncia sobre estas questões, e ao não juntar o RIT e o PA coloca este Tribunal arbitral na posição de ter de admitir como provado o alegado pela Requerente no PPA.

Assim, a Requerente alega que no RIT a AT menciona:

“Na verdade, ao longo de 2015 constatou-se a saída de 4 funcionários com contrato sem termo e a admissão de 4 funcionários permanentes, Deste modo em termos líquidos não é possível concluir pelo «aumento de numero de trabalhadores».

Assim, apesar do investimento realizado em 2015 não se verificou a criação de quer empregos sustentável.

Acresce que, quanto ao posto de trabalho especificamente criado pelo investimento realizado em 2015° sujeito passivo identificou a funcionária G... (...) como a pessoa que ocupou o trabalho permanente a partir de dezembro de 2015 com a profissão de «empregada de escritório em geral»“- Pg. 19 do RIT”.

“Não é plausível que uma empresa deixe de ter ao seu serviço pelo menos um trabalhador administrativo pelo que a transferência da trabalhadora da B... para a A... foi encetada para tentar dar cumprimento ao requisito de criação de postos de trabalho.

Acresce que a mudança de entidade patronal (da B... para a A...), em dezembro de 2015 não está relacionada com uma necessidade de um novo posto de trabalho despoletada pelo investimento realizado pela A... em 2015” – Pag. 19 RIT.

“Por outro lado, no que concerne à manutenção de trabalhadores constata-se que o número de funcionários a contrato sem termo, ao longo dos três períodos seguintes (2016-2018), chegou até, a baixar, para 117, 118 ou 119 funcionários (ver quadro abaixo), conforme ocorreu nos meses de fevereiro a maio de 2017 e de setembro a novembro de 2017, logo até em quantidade inferior ao termo da referência para o RFAI de 2015 (media dos 12 meses precedentes = 119,17) e ao nível da empregabilidade alcançado no final de 2015 (120 funcionários) ” - Pg. 20 do RIT.

“Ou seja, ao longo dos 3 anos seguintes ao investimento o sujeito passivo não poderia reduzir o nível de empregabilidade dos contratos sem termo abaixo da média dos 12 meses precedentes acrescida de um posto de trabalho.” – Pg. 21 do RIT.

“Deste modo, também não se daria sequer por cumprida a manutenção de postos de trabalho relativamente a 2015, uma vez que o numero de trabalhadores no decurso dos três períodos seguintes baixou para números inferiores à media dos 12 meses precedentes a 31 de dezembro do ano do investimento (2015).” - Pg. 21 do RIT.

“O mesmo raciocínio, atrás descrito para 2015, é aplicável ao RFAI de 2017. (...)

Uma vez mais, apesar do sujeito passivo ter considerado que ocorreu um acréscimo de 1 posto de trabalho na verdade, não se poderá dar por cumprida a condição de criação de postos de trabalho em 2017 na medida em que o número de trabalhadores no final de 2017 (120) não supera em 1 (uma) unidade a média dos 12 meses precedentes)119,08).” - Pg. 22 do RIT”.

A requerente alega que a AT *“não cumpriu o dever que lhe era imposto por via do princípio do inquisitório, de que é corolário o dever de descoberta da verdade material, com assento no artigo 58º da LGT, bem como o princípio da investigação, por via do qual, está AT constituída no poder-dever de esclarecer e instruir autonomamente, mesmo para além das contribuições dos sujeitos passivos visados, o facto submetido a inspecção, criando ela mesma as bases necessárias à sua decisão”.*

A AT na sua Resposta contrapõe: *“Também não se pode concordar com a posição da A..., quando refere que "a fundamentação apresentada pela AT" assenta em "factos que (...) não são claros nem suficientes para legitimar as correções" (ver ponto 204 do PCTA). Ora, tal como já se contraditou no capítulo anterior desta informação, quanto à suposta "violação do princípio da verdade material", os SIT realizaram pedidos de elementos e esclarecimentos, bem como recolheram a documentação relacionada, suficientes para apurar com rigor a factualidade associada ao fundamento para as correções promovidas pelo RIT. Apenas por eventual devaneio é possível considerar que os fundamentos expostos a págs. 14 a 24 do RIT não são claros ou que não deixam perceber as razões (ver ponto 205 do PCTA) que conduziram à conclusão dos SIT quanto à não criação de postos de trabalho”.*

A Requerente não ofereceu qualquer prova, ou mesmo contraprova que permitisse fundamentar qualquer indício de veracidade do que alegou.

5. Juros indemnizatórios

A Requerente pagou as quantias de € 71.420,09 e € 92.628,24 em 23-06-2022, e a quantia de € 89.340,16 em 07-04-2022.

relativas à liquidação adicional de retenção na fonte de IRS e respetivos juros compensatórios objeto do presente PPA conforme os docs 4 a 9 juntos com o PPA.

O do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT determina que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que permite concluir pelo reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

O direito a juros indemnizatórios está regulado no artigo 43.º da LGT, que determina:

“*Artigo 43.º*

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas”.

Ficou provado nos presentes autos que o erro na liquidação é imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que a emitiu por sua iniciativa e indicou os pressupostos da liquidação no relatório de inspeção que a fundamenta.

Como consequência desse erro, a Requerente viu-se privada de meios financeiros que lhe eram devidos. Determina o artigo 100.º da Lei Geral Tributária, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, que “*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei*”.

Nos presentes autos conclui-se que, da liquidação global de IRC no montante de € 253.388,49 deve prevalecer a importância de € 9.125,00, julgando-se procedente o pedido quanto a €

244.263,49, tendo os atos tributários sido emitidos pela Requerida, pelo que o erro é imputável aos serviços, foi esta que as elaborou por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados sobre o montante das liquidações anuladas, a partir da data em que foi efetuado pagamento, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

7- Decisão

Face ao exposto, decide este Tribunal Arbitral coletivo julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral:

- a) Anular parcialmente a liquidação adicional de IRC n.º 2022 ... no montante de 62.295,09 relativa ao exercício de 2015, mantendo-se na ordem jurídica dessa liquidação o valor de € 9.125,00; anular a liquidação de IRC n.º 2022 ... relativa ao exercício de 2016 e a liquidação de IRC n.º 2022 ... relativa ao exercício de 2017;
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios nos termos constantes do ponto 4;
- c) Condenar a Requerida e Requerente nas custas do processo na proporção do seu decaimento.

8. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor em € 253.388,49.

9. Custas

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 3 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 4.896,00 de harmonia com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo € 4.719,74 a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira (correspondente a 96.4 %) e € 176,26 a cargo da Requerente (correspondente a 3.6%) na proporção do respetivo decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de outubro de 2023

Os Árbitros

(Prof.^a Doutora Regina de Almeida Monteiro - Árbitro Presidente)

(Dra. Magda Feliciano - Árbitro Adjunto)

(Dr. João Marques Pinto - Árbitro Adjunto)
