

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1039/2024-T

Tema: RFAI; relevância da aquisição de prédios em “estado de novo”; necessidade da criação líquida de postos de trabalho; não distinção na criação líquida de postos de trabalho entre os contratos de trabalhos com ou sem termo

SUMÁRIO:

I – Nos termos das disposições conjugadas da alínea *a*) e subalínea *ii*) do n.º 1 do artigo 22.º do Código Fiscal de Investimento (CFI), para efeitos do regime fiscal de apoio ao investimento, consideram-se investimentos relevantes, desde que afetos à exploração da empresa que se qualifique como PME, a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios afetos a atividades turísticas;

II - O requisito de atribuição do benefício RFAI a que se refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI não pressupõe a criação líquida de postos de trabalho, mas a criação de postos de trabalho e a sua manutenção pelo período legalmente previsto;

III - O princípio da especialização dos exercícios a que se refere o artigo 18.º do Código do IRC não obsta a que sejam imputáveis a um período de tributação custos referentes a períodos anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais com vista a operar transferência de resultados entre exercícios.

DECISÃO ARBITRAL

O Tribunal Arbitral, composto pelos árbitros Juiz Conselheiro Carlos Cadilha (presidente), Professor Doutor Jorge Bacelar Gouveia (adjunto relator) e Dr. Óscar Barros (adjunto), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de

Arbitragem Administrativa (CAAD) e constituído em 19 de novembro de 2024, acorda no seguinte:

I. RELATÓRIO

1.A..., S.A., com o número de identificação de pessoa coletiva ..., e sede na Rua ..., ...- ... Lagos, tendo sido notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2024..., referente ao exercício de 2019, da qual resultou imposto a pagar no montante de 122.652,12 euros, da liquidação adicional de IRC n.º 2024..., referente ao exercício de 2021, da qual resultou imposto a pagar no montante de 5.861,99 euros e da liquidação adicional de IRC n.º 2024..., referente ao exercício de 2022, da qual resultou imposto a pagar no montante de 235.391,85 euros, num total em causa de 235 391,85 euros, em 9 de setembro de 2024, veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, n.º 1, al. a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, formular pedido de pronúncia arbitral, solicitando a sua invalidação por violação de lei.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 10 de setembro de 2024, em conformidade com o preceituado no art. 11.º, n.º 1, al. c), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66º-B/2012, de 31 de dezembro, tendo sido notificado, nessa data, à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), ora Requerida.

3. O Conselho Deontológico da CAAD, em 29 de outubro de 2024, procedeu à nomeação dos árbitros ao abrigo do disposto no art. 5.º, n.º 3, al. a), e do art. 11.º, n.º 1, al. b), do RJAT, tendo estes comunicado, no prazo legalmente estipulado, a aceitação dos respetivos encargos.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do art. 11.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT e dos arts. 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. Deste jeito, o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 19 de novembro de 2024, com base no preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, tendo sido subsequentemente notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira, na pessoa da sua Diretora-Geral, para, querendo, apresentar resposta.

6. A Requerida apresentou a sua resposta em 7 de janeiro de 2025, impugnando a pronúncia apresentada por razões de direito, entendendo não haver razão para qualquer invalidação dos atos tributários praticados.

7. As partes apresentaram as alegações escritas, a Requerente em 18 de dezembro de 2024 e a Requerida em 19 de dezembro do mesmo ano.

II. SANEAMENTO

8. O Tribunal Arbitral foi devidamente constituído em 19 de novembro de 2024, em conformidade com o estabelecido na al. c) do n.º 1 do art. 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

9. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente patrocinadas, nos termos dos arts. 4.º e 10.º do RJAT e do art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

10. O processo não padece de vícios que o invalidem.

11. Cumpre apreciar e decidir.

III. DOS FACTOS

12. A matéria factual relevante para a compreensão e decisão desta causa, após exame crítico da prova documental e testemunhal existente nos respetivos autos, fixa-se como segue, não tendo sido objeto de controvérsia:

A) Factos Provados

13. A requerente é A..., S.A., pessoa coletiva com o número de identificação de pessoa coletiva ..., e sede na Rua ..., ...-..., em Lagos.

14. A Requerente foi alvo de três ações inspetivas externas, a saber:

- Ordem de Serviço OI2023..., referente ao exercício de 2019, dando origem à liquidação adicional de IRC n.º 2024..., com um imposto a pagar no montante de 122.652,12 euros;

- Ordem de Serviço OI2024..., referente ao exercício de 2021, dando origem à liquidação adicional de IRC n.º 2024..., com um imposto a pagar no montante de 5.861,99 euros; e

- Ordem de Serviço OI2024..., referente ao exercício de 2022, dando origem à liquidação adicional de IRC n.º 2024..., com um imposto a pagar no montante de 106.877,74.

15. Em qualquer das três ações inspetivas, segundo os RIT's produzidos, foram feitas correções em sede de Benefício Fiscal (RFAI), pelo que se emitiram as aludidas liquidações adicionais, num valor global de 235.391,85 euros.

16. A Requerente adquiriu um prédio urbano, no valor de € 1 448 550,00, inscrito na matriz predial, o qual é objeto do presente dissídio, na matéria de direito no tocante à aplicação do benefício fiscal de apoio ao investimento.

17. Na sequência do investimento a que se refere o n.º anterior, que permitiu o aumento da capacidade do estabelecimento já existente, a Requerente criou

novos de trabalho em 2017, 2018, 2019 e 2020 e manteve esses postos de trabalho pelo período mínimo previsto na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

B) Factos não provados

18. Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

C) Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

19. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi invocado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

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

21. Os factos dados como provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos aos autos.

22. Nos termos do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária e dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

No caso, a Autoridade Tributária procedeu a correções tributárias, no âmbito de procedimentos inspetivos dirigidos contra a Requerente, em que concluiu pelo incumprimento, por parte do sujeito passivo, da condição de criação de postos de trabalhos relacionados com o investimento realizado, mas apenas com base em considerações jurídicas que não têm qualquer fundamento face a uma interpretação consentânea da lei.

Com efeito, para concluir que não se verificou um aumento do número do trabalhadores do estabelecimento, a Requerida limita-se a considerar que o número global de trabalhadores da empresa, no final de 2017, era inferior à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento, e que a criação de postos de trabalho devia ter sido efetuada entre 2015 e 2017, quando ocorreu o investimento, e não nos anos de 2018, 2019 e 2020, e, por fim, que a criação de postos trabalho pressupõe a contratação de trabalhadores através de contrato sem termo ou a transição de trabalhadores com contrato a termo para contrato sem termo.

Por ser assim, a Autoridade Tributária não impugnou o alegado pela Requerente, em especial, no artigo 38.º da petição inicial, quanto à criação de postos de trabalho, nem procedeu a qualquer averiguação factual quanto à criação de postos de trabalho, uma vez que se limitou a considerar as situações em que tivesse havido um aumento líquido de emprego, e também efetuou uma restritiva contagem dos trabalhadores contratados, na medida em que apenas considerou os contratos sem termo e que tivessem sido realizados entre 2015 e 2017.

Não tendo sido feita a prova, que competia à Requerida, de não terem sido criados postos de trabalho associados ao investimento e nas datas que a

Requerente refere na petição inicial, quando muito apenas poderia chegar-se a uma situação de incerteza quanto aos factos relevantes que terá de ser resolvida em desfavor da parte sobre quem impende o ónus da prova (artigos 346.º, *in fine*, do Código Civil, e 414.º do Código de Processo Civil).

IV. DO DIREITO

A) A aceitação da cumulação de pedidos solicitada pela Requerente

23. A Requerente, antes de apresentar as suas razões de direito para impugnar a validade das liquidações adicionais de IRC por erro sobre os pressupostos de facto, solicitou que os três atos tributários fossem considerados num único processo arbitral, tendo para o efeito chamado à colação o n.º 1 do art. 104.º do CPPT, o qual dispõe que, na impugnação judicial, é admitida a cumulação de pedidos, ainda que relativo a diferentes atos, desde que, cumulativamente: a) Aos pedidos corresponda a mesma forma processual, e; b) A sua apreciação tenha por base as mesmas circunstâncias de fato ou o mesmo relatório de inspeção tributária, ou sejam suscetíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas a situações de fato do mesmo tipo.

24. Da parte da Requerida, não houve objeção a que se efetivasse a pretendida cumulação dos três pedidos, corroborando os motivos adiantados pela Requerente.

25. Entende o Tribunal Arbitral estarem reunidas as condições para se aceitar a cumulação de pedidos neste processo arbitral: por um lado, trata-se da mesma forma processual; por outro lado, trata-se das mesmas circunstâncias que justificam os litígios, as quais se consubstanciam nas ações inspetivas externas feitas, a respeito da mesma entidade, sobre o mesmo tipo de questão fiscal, a saber, a consideração do benefício fiscal de apoio ao investimento previsto no Código Fiscal de Investimento.

B) O preenchimento dos pressupostos do regime fiscal de apoio ao investimento previsto no capítulo III do Código Fiscal do Investimento: a questão do “estado novo” ou “usado” do prédio adquirido

26. A principal questão de direito que divide as partes, no que se refere ao sentido a dar ao RFAI que se invoca como aplicável, refere-se a dois tópicos:

- um é o de definir o sentido a dar à aplicação do RFAI na aquisição de prédios em “estado novo” considerando o prédio concretamente adquirido pela Requerente;

- o outro é o de saber se se exige, em matéria de criação de postos de trabalho relacionados com o investimento realizado, que esta se traduza na dupla exigência de (i) ser líquida e de (ii) ser de postos de trabalhos estáveis com a celebração de contratos de trabalho sem termo.

Veja-se, agora, o primeiro.

27. A Requerida tem a opinião de que o investimento realizado na aquisição do imóvel em questão não pode beneficiar do RFAI porque, mesmo sendo afeto

à atividade turística, não foi adquirido em estado novo, o que se deduziria do art. 22.º, n.º 2, al. a), subal. ii), do CFI.

28. Da parte da Requerente, é dada a opinião (contrária) – que justifica o pedido de pronúncia arbitral conducente à invalidação das três liquidações adicionais feitas em IRC – de que pode beneficiar do RFAI por cumprir com os requisitos de admissibilidade contidos naquele preceito se devidamente interpretado.

29. No que toca ao estado novo dos prédios, entende a Requerente que o requisito de os ativos fixos tangíveis serem adquiridos em “estado de novo”, referido no corpo da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, não é aplicável a edifícios afetos a atividades turísticas.

Assim é, na sua perspetiva, porque a redação do art. 22.º, n.º 2, al. a), subalínea ii) do CFI, não é perfeitamente clara: no corpo da alínea, faz-se referência a «ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo»; mas na subalínea ii), depois da regra da exclusão da relevância dos investimentos em «quaisquer edifícios» (fórmula que inclui os edifícios em estado de usados), admite-se a relevância dos investimentos nesses «quaisquer edifícios» «se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas».

30. Invoca em socorro da sua posição a decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 483/2022-T, em que se concluiu: «O teor literal desta norma aponta, assim, no sentido de, quanto a investimentos em edifícios, não será necessário que sejam adquiridos em estado novo, o que é corroborado pelo facto

de não se excluir do benefício fiscal os investimentos na reparação e ampliação de instalações, que pressupõem intervenções em instalações previamente adquiridas e, naturalmente, já antes utilizadas».

B.1) Do enquadramento da elegibilidade de edifícios usados afetos a atividades turísticas, nos termos do artigo 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea ii), do CFI

31. Importa transcrever o preceito em causa, e fazer assim a sua devida interpretação.

Estabelece-se no art. 22.º, n.º 2, al. a), subalínea ii), do CFI: “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: (...) 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”.

32. Não é, na verdade, tarefa fácil extrair um sentido normativo desta fonte legal, tal a má redação legislativa, que se afere pela consagração de uma dupla exceção: uma exceção menor dentro de uma outra exceção maior, esta por sua vez se referindo a uma regra geral.

É que o benefício fiscal, quanto a ativos tangíveis que sejam prédios, só opera com a despesa que se realiza na aquisição de prédios “...adquiridos em estado de novo”.

Mas a redação da subalínea leva a chegar a conclusão inversa, havendo uma atividade turística, pois que se refere a locução “quaisquer edifícios”, conceito bem mais restrito do que o conceito geral de “ativos tangíveis”.

B.2) Dos limites da interpretação do artigo 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea ii), do CFI à luz do Direito da União Europeia

33. O RFAI, previsto nos artigos 22.º a 26.º do CFI, configura um regime de auxílio com finalidade regional autorizado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão Europeia, de 16 de junho de 2014 — o Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC) —, conforme expressamente reconhecido no artigo 1.º, n.º 2, do CFI e reiterado na Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

Enquanto regulamento da União Europeia, o RGIC tem aplicação direta e efeito direto na ordem jurídica nacional, nos termos do artigo 288.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)¹.

O RGIC constitui um regulamento que autoriza os Estado-Membros a criar certas categorias de auxílios estatais; os Estados-Membros têm discricionariedade para selecionarem e instituírem, **dentro dos limites estabelecidos pelo RGIC**, os benefícios fiscais que entendem por necessários ou convenientes, suportando a perda de receita fiscal associada aos mesmos.

¹ Tal como se refere na definição oficial constante do Diário da República Eletrónico: “O regulamento é um ato jurídico da União Europeia, regulado no artigo 288.º, 2.º parágrafo, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), de alcance geral e abstrato, ou seja, configura um instrumento normativo. É vinculativo para todas as entidades (instituições, órgãos e organismos da União, Estados-Membros e particulares) e obrigatório em todos os seus elementos (resultado, forma e meios), não podendo ser aplicado seletivamente (inadmissibilidade de formulação de reservas quanto a alguma das suas disposições). Goza de aplicabilidade direta, isto é, com a sua entrada em vigor os seus efeitos produzem-se automaticamente, sem necessidade de qualquer medida de receção, nas ordens jurídicas dos Estados-Membros. É objeto de publicação obrigatória no Jornal Oficial da União Europeia (artigo 297.º, n.º 2, 2.º parágrafo, do TFUE)”. Vide da República Eletrónico, Lexionário Jurídico, termo: “Regulamento (Direito da União Europeia)”, disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/lexionario/termo/regulamento-direito-uniao-europeia>.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem afirmado reiteradamente o princípio do primado do direito da União, que impõe aos tribunais nacionais a obrigação de desaplicarem, no caso concreto, normas nacionais que sejam incompatíveis com normas europeias diretamente aplicáveis (v.g., *Costa c. ENEL*, proc. 6/64; *Simmenthal*, proc. 106/77; *Elchinov*, proc. C-173/09).

34. Por sua vez, o princípio da interpretação conforme, igualmente acolhido pela jurisprudência do TJUE (v.g., *Marleasing*, proc. C-106/89; *Dominguez*, proc. C-282/10), impõe ainda aos tribunais nacionais o dever de interpretar o direito interno, sempre que possível, de modo a assegurar a plena eficácia do direito da União.

Neste sentido pode ler-se no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 268/2022, de 19.4.2022: “*O princípio da interpretação conforme — nascido na década de 70 do século XX a propósito da obrigação de os tribunais nacionais alcançarem, através da interpretação do direito nacional, o efeito útil de diretivas insuscetíveis de produzir efeito direto (cfr., entre muitos outros, Acórdãos do TJUE Mazzalai, de 20.05.1976, proc. 111/75, e Von Colson, de 10.04.1984, proc. 14/83; Marleasing, de 13.11.1990, proc. 106/89) — foi sendo reconduzido a um cânone geral de interpretação do direito nacional (de todo o direito nacional) de modo a atingir a plena eficácia do direito da União Europeia. Determina tal princípio que os tribunais nacionais, ao aplicar o direito interno, são obrigados a interpretá-lo, na medida do possível, à luz do direito europeu: «Esta obrigação de interpretação conforme do direito nacional é inerente ao sistema do Tratado FUE, na medida em que permite aos órgãos jurisdicionais nacionais assegurar, no âmbito das suas competências, a plena eficácia do direito da União quando*

decidem dos litígios que lhes são submetidos» (Acórdão do TJUE de 24.01.2012, Maribel Dominguez, proc. C-282/10).

Assim, os tribunais dos Estados-Membros, na fixação do sentido das normas de direito nacional, estão vinculados ao efeito útil do direito europeu e devem, dentro da margem permitida pelas regras interpretativas internas, escolher a exegese que melhor se acomode às normas europeias. Trata-se, pois, de uma garantia de eficácia do direito europeu plenamente recebida pelo disposto no n.º 4 do artigo 8.º da Constituição.”

35. Nestes termos, importa analisar se a interpretação do artigo 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea ii), do CFI, plasmada no ponto anterior, se coaduna com o regime previsto no RGIC, mormente se respeita os limites estabelecidos pelo RGIC.

Com efeito, nos termos do artigo 14.º, n.º 6, do RGIC, “*Os ativos adquiridos devem ser novos, exceto no que se refere a pequenas e médias empresas e à aquisição de um estabelecimento*”.

Resulta desta disposição que o RGIC prevê **duas exceções distintas ao requisito do estado de novo**: (i) quando o beneficiário é uma pequena ou média empresa (PME); ou (ii) quando o investimento consista na aquisição de um estabelecimento, no sentido funcional do termo.

Nestes termos, qualquer interpretação da norma nacional que admita a elegibilidade de edifícios adquiridos em estado de uso, sem que se atenda aos limites das exceções previstas no artigo 14.º, n.º 6, do RGIC, corre o risco de configurar um auxílio de Estado incompatível com o mercado interno, à luz do direito da União Europeia.

Assim, e **sendo a Requerente uma PME** — facto confirmado pela Requerida no RIT produzido — entende-se que, face à solução alcançada no ponto anterior, o edifício adquirido em estado de uso (antiga messe de oficiais, sem estrutura operacional e empresarial ou de capacidade produtiva preexistente) deverá ser considerado elegível para efeitos do RFAI, na medida em que tal interpretação não contraria o regime do RGIC, nem os princípios do direito da União Europeia.

Criação de postos de trabalho

36. Outra questão em discussão é a de saber se a Requerente cumpriu a condição da “criação de postos de trabalho”, nos termos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

37. A Requerente alega que, afetos ao Hotel... foram contratados 6 trabalhadores, em 2017, 29 trabalhadores, em 2018, 45 trabalhadores, em 2019, e 28 trabalhadores, em 2020.

38. Nos Relatórios de Inspeção Tributária, a Autoridade Tributária não põe em causa a criação de postos de trabalho e apenas fundamenta a correção tributária em três ordens de considerações. Por um lado, considera que o número global de trabalhadores da empresa, no final de 2017, era inferior à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento (isto é, à média dos meses de outubro de 2014 a setembro de 2015). E, por outro, refere que a criação de postos de trabalho devia ter sido efetuada entre 2015 e 2017, quando ocorreu o

investimento, e não nos anos de 2018, 2019 e 2020. E, por fim, considera que a criação de postos trabalho pressupõe a contratação de trabalhadores através de contrato sem termo ou a transição de trabalhadores com contrato a termo para contrato sem termo.

Concluindo, assim, que não se verificou um aumento do número de trabalhadores do estabelecimento, nem foi cumprida a segunda condição geral relacionada com a criação de postos de trabalho, constante da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

39. O artigo 22.º do CFI, sob a epígrafe “Âmbito de aplicação e definições”, no seu n.º 4, na versão originária aplicável ao caso, e na parte que interessa considerar, dispunha nos seguintes termos.

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

[...]

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;

[...]

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).

40. Analisando a questão, podem beneficiar dos incentivos fiscais do RFAI os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as condições enunciadas do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, e, em particular, segundo a alínea f) desse número, quando “efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção por um período mínimo de três anos ou cinco anos, conforme o tipo de empresa, ou até o período mínimo de vida útil dos bens objeto do investimento ou até o seu abate, desmantelamento, abandono ou inutilização.

Do ponto de vista meramente textual, é, portanto, exigida a *(i)* criação de postos de trabalho, *(ii)* proporcionada pelo investimento e *(iii)* a sua manutenção conforme o disposto na referida alínea c) do n.º 4.

41. Assim sendo, o emprego diretamente criado por um projeto de investimento é aquele ligado à atividade relacionada com o investimento, incluindo o emprego criado na sequência do aumento da taxa de utilização da capacidade criada pelo investimento.

Os custos de emprego não são elegíveis no âmbito do RFAI. Ou seja, a criação de postos de trabalho proporcionado por investimento relevante é uma condição de candidatura e não de elegibilidade de custos.

Daqui resulta que estamos a falar da criação de emprego em resultado do investimento relevante, devendo ambos ser mantidos pelo prazo aplicável.

42. Relativamente à condição da criação de emprego no RFAI, no sentido de a aferição dever ser feita se relacionada com o investimento e não de forma líquida na entidade, importa ter presente a decisão arbitral proferida no processo n.º 307/2019, em que se conclui do seguinte modo (em idêntico sentido, a decisão proferida no Processo n.º 561/2022-T):

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.

43. Não é, por conseguinte, exigível a criação líquida de postos de trabalho, uma vez que a criação de postos de trabalho, no âmbito do RFAI, está especificamente associado à criação de, pelo menos, um posto de trabalho, que deverá ser mantido pelo período legalmente previsto.

Por outro lado, com base no sentido literal da norma e em qualquer outro elemento de interpretação, não é possível discernir em que se baseia a Autoridade Tributária para considerar que a criação de postos de trabalho, a que se refere o artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do CFI, implica um aumento global de trabalhadores da empresa por referência à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento (isto é, na situação do caso, à média dos meses de outubro de 2014 a setembro de 2015).

44. Também não tem cabimento o argumento segundo o qual a criação de postos de trabalho devia ter sido efetuada entre 2015 e 2017, quando foi realizado o investimento, e não nos anos subsequentes. A lei apenas refere que podem beneficiar do incentivo fiscal os sujeitos passivos de IRC que efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho, nada permitindo concluir que a criação de postos de trabalho relacionados com o investimento deva ocorrer durante o período em que o investimento é desenvolvido. A condição suplementar estabelecida respeita à manutenção dos postos de trabalho até ao final de um período mínimo, conforme consta da alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, sendo que não está comprovado que esse período mínimo não tenha sido cumprido.

Por outro lado, tendo em conta o disposto no artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do CIF, não se descortina qual o fundamento para se considerar, para efeito da criação de postos de trabalho, apenas a contratação de trabalhadores com contrato sem termo ou de trabalhadores que, contratados a termo, passaram à situação de contrato sem termo.

45. Em conclusão, considera-se demonstrado que a Requerente cumpriu a condição prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, dado que o investimento relevante proporcionou a criação de postos de trabalho.

No sentido de que a *criação de postos de trabalho* não pressupõe a *criação líquida de emprego* se pronunciaram o acórdão do STA de 8 de novembro de 2023, Processo n.º 0411/16, e, entre outros, os acórdãos proferidos nos processos n.ºs 550/2017-T, 307/2019-T, 546/2020-T, 670/2020-T, 508/2021-T, 149/2022-T, 652/2024-T, 973/2024-T, 1171/2024-T e 1371/2024-T.

C) A correção da imputação de fatura ao exercício anterior

46.A Administração Tributária, invocando o princípio da periodização dos exercícios decorrente do artigo 18.º do Código do IRC, desconsiderou como gasto referente ao exercício de 2019 a fatura n.º 687, emitida em 29 de março de 2019, com a descrição “Prestação Revisão Legal Contas 2018”, que não foi acrescido ao período económico de 2018 a que correspondia o gasto realizado.

Entende a requerente que, embora não tenha sido formalmente respeitado o princípio da especialização dos exercícios, daí não resultou qualquer prejuízo

para o Estado. E nestas situações, para obstar a que se concretize uma situação de injustiça, deve operar o princípio da justiça consagrado no n.º 2 do artigo 266.º da Constituição e no artigo 55.º da LGT, invocando nesse sentido a jurisprudência do STA.

O citado artigo 18.º do Código do IRC, na parte que mais interessa considerar, dispõe o seguinte:

“1 - Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

2 – As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

(...)”.

47. Consigna o n.º 1 o princípio contabilístico da especialização económica dos exercícios, que consiste em incluir nos resultados fiscais os proveitos e custos correspondentes a cada ano económico, independentemente do seu efetivo recebimento ou pagamento. O n.º 2 permite que proveitos ou custos respeitantes a exercícios anteriores sejam imputáveis a um outro exercício apenas quando à data do encerramento das contas daquele eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

48. O que significa que o custo ou proveito está tendencialmente associado ao momento da emissão do documento.

Trata-se de um critério contabilístico que reflete o princípio da periodização anual do imposto.

No entanto, não se vê motivo para interpretar esse princípio em sentido estritamente literal quando da imputação do proveito ou custo a um exercício diverso daquele a que respeitava não resultar prejuízo para a Fazenda Nacional e a correção poder vir a traduzir-se num agravamento fiscal do contribuinte.

49. Como se afirma no acórdão do STA de 13 de outubro de 1996 (Processo n.º 20404), sem pôr em causa a relevância fiscal do princípio da especialização dos exercícios, é de admitir a imputação de custos a exercícios anteriores, quando ela não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios, como é o caso em que está prestes a acabar ou iniciar um período de isenção, quando há interesse em reduzir prejuízos de determinado exercício ou retirar benefícios do seu reporte e quando se pretende reduzir o montante dos lucros tributários.

E esse sentido interpretativo pode ser adotado – como se ponderou também no acórdão do STA de 5 de fevereiro de 2003 (Processo n.º 01648/02) - mediante a articulação do princípio da especialização de exercícios com o princípio da justiça a que a Administração Tributária se encontra igualmente vinculada (artigo 55.º da LGT).

50. No caso, os Relatórios de Inspeção Tributária limitam-se a referir que uma fatura contabilizada como gasto do exercício de 2019 inclui um montante

referente a um período de tributação anterior, tratando-se de gasto relativo ao desenvolvimento da atividade da empresa.

Não é feita, no entanto, qualquer demonstração de que a imputação dos gastos a diferente período de tributação fosse resultante de um qualquer erro contabilístico do contribuinte que apenas a este pudesse ser imputável ou que tenha resultado de omissão voluntária e intencional em vista a reduzir os prejuízos de determinados exercícios para retirar benefícios do seu reporte a um outro exercício. E, na prática, na ausência de quaisquer outros elementos probatórios, o que sucede é que o contribuinte abateu um custo num ano subsequente (2019) àquele em que o deveria ter feito (2018), e, desse modo, não logrou obter a diminuição da matéria coletável em relação ao ano a que o gasto poderia ter sido imputado mas apenas em momento posterior.

51. Paralelamente, nessa circunstância, não há qualquer prejuízo para o erário público, visto que em 2019 a Administração Fiscal cobrou imposto sem que fosse tido em consideração o custo fiscal que determinaria um decréscimo do lucro tributável.

Afigura-se ser, nestes termos, de considerar a argumentação da Requerente e declarar a ilegalidade do ato tributário impugnado por violação do princípio da justiça.

No sentido da necessária articulação do princípio da especialização dos exercícios e do princípio da justiça se pronunciam os acórdãos do STA de 13 de outubro de 1996 (Processo n.º 20404), de 5 de fevereiro de 2003 (Processo n.º 01645/02), de 19 de novembro de 2008 (Processo n.º 0325/08), de 7 de setembro de 2022 (Processo n.º 0304/15) e de 21 de setembro de 2022 (Processo n.º

0352/16) e, entre outros, os acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 591/2027-T, 414/2018-T e 874/2019-T

V. DECISÃO

52. Termos em que o Tribunal Arbitral decide julgar totalmente procedente o pedido arbitral e anular os atos liquidação adicional de IRC n.º 2024..., referente ao exercício de 2019, n.º 2024..., referente ao exercício de 2021, n.º 2024..., referente ao exercício de 2022.

VI. VALOR DO PROCESSO

53. De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, art. 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT e art. 3.º, n.º 2, do RCPAT, fixa-se ao processo o valor de € 235.391,85 (duzentos e trinta e cinco mil, trezentos e noventa e um euros e oitenta e cinco cêntimos), correspondente ao valor de imposto que a Requerente considera como tendo sido indevidamente liquidado, o qual é o valor do pedido de pronúncia arbitral, não tendo o mesmo sido objeto de contestação.

VII. CUSTAS

54. Custas a cargo da Requerida, de acordo com o art. 12.º, n.º 2, do RJAT, do art. 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 4.284,00 (quatro mil, duzentos e oitenta e quatro euros).

Notifique-se.

Lisboa, 29 de julho de 2025.

Árbitro Presidente

Juiz Conselheiro Carlos Cadilha

Árbitro Vogal

Dr. Óscar Barros

Árbitro Relator

Prof. Doutor Jorge Bacelar Gouveia

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art. 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art. 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

