

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 660/2024-T**

**Tema: IRC. Benefícios Fiscais – RFAI e Majoração à criação de emprego. Ónus da Prova.**

## SUMÁRIO

- I. O ónus da prova dos pressupostos dos benefícios fiscais recai sobre o contribuinte beneficiário (cfr. art. 14.º, n.º 2, do EBF) (cf. Acórdão do STA de 10-05-2023, processo n.º 01071/20.9BELRA).**
  
- II. O princípio do inquisitório não obriga a AT a substituir-se ao sujeito passivo e a cumprir por ele o ónus da prova que sobre ele impende (cf. Acórdão do TCA Norte de 12-01-2012, proferido no processo n.º 00624/05.0BEPRT).**

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Rita Correia da Cunha (Árbitro-presidente), Luciano dos Santos Carvalho (Árbitro-vogal) e Sofia Ricardo Borges (Árbitro-vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 30 de Julho de 2024, acordam no seguinte:

### 1. Relatório

A..., LDA., NIPC..., com sede em ..., ...-... .. (“Requerente” ), veio, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1, al. a), 3.º, n.º 1, e 10.º, n.º 1, al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro - “RJAT”), submeter ao CAAD pedido

1.

de constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada “AT” ou “Requerida”), com vista à anulação (a) das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas n.ºs ...2023... e ...2023..., e (b) das liquidações adicionais de IRC a elas subjacentes, a liquidação n.º 2023..., da qual, através da demonstração de contas, resultou imposta a pagar no valor de € 31.458,95, e a liquidação n.º 2023..., da qual, através da demonstração de contas, resultou imposta a pagar no valor de € 131.897,61 (“as Liquidações”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD a 22.05.2024 e notificado à AT. Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Colectivo os ora signatários, que atempadamente aceitaram o encargo. Por comunicações de 11.07.2024, as partes foram notificadas da designação dos árbitros e não manifestaram intenção de a recusar, *cf.* art.º 11º, n.º 1, al.s a) e b) do RJAT, e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico. Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 30.07.2024.

Notificada para o efeito, a AT juntou o procedimento administrativo (“PA”) e apresentou resposta ao PPA.

Por despacho de 14.10.2024, as partes foram notificadas da dispensa da realização da reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, pelas razões aí exaradas, e para apresentarem alegações escritas simultâneas facultativas. Apenas a Requerida veio pronunciar-se, reiterando a posição anteriormente exposta.

Por despacho de 30.01.2025, o Tribunal determinou, nos termos do n.º 2 do art.º 21.º do RJAT, a prorrogação por dois meses do prazo para prolação da decisão arbitral. E assim novamente por despachos de 27.03.2025 e de 23.05.2025.

## 2. Saneamento

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é competente e as partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, cfr. art.s 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O PPA é tempestivo, porquanto foi apresentado no prazo legal de 90 dias – *cfr.* al.s s) e v) dos factos provados, *infra*, e art.º 10.º, n.º 1, al. a), primeira parte, do RJAT (*v.* art.º 102.º, n.º 1, al. b) do CPPT).

É admitida a coligação de pedidos, nos termos do art.º 3.º, n.º 1, do RJAT. Por “mesmas circunstâncias de facto” não poderá entender-se a exigência de uma identidade absoluta de situações fácticas. *In casu*, convoca-se a aplicação dos mesmos princípios jurídicos e normas a situações de facto do mesmo tipo.

O processo não enferma de nulidades, e não existe matéria de excepção.

### **3. Questões *decidendas* e posição das partes**

A Requerente vem peticionar a anulação das liquidações adicionais de IRC *supra* identificadas. Com base nos articulados das partes, as questões a decidir são as seguintes:

- (1) Quanto à liquidação do exercício de 2021, na parte decorrente de correcção em sede de benefício fiscal Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”), no montante de € 99.515,85:
  - (a) Se o valor deduzido pela Requerente em 2021 (€ 99.515,85) deve ser aceite como dedução de dotação do período de 2021 (como defende a Requerente), ou se tal valor corresponde a uma dotação do período de 2020, que não poderia ser deduzida em 2021 (como defende a Requerida)?

A Requerente entende que, tendo realizado em 2021 um investimento elegível para efeitos do RFAI, no montante de € 398.063,39, tem direito a deduzir à coleta desse ano a quantia de € 99.515,85 (calculada nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do CFI). Para a Requerente, a dotação do período de 2021 e a dedução do período de 2021 correspondem a € 99.515,85. Todavia, a Requerente admite que inscreveu incorretamente, na Mod. 22 do ano de 2021, como dotação do período de 2021, zero. A AT concluiu erradamente que o valor de € 99.515,85 corresponde à dotação do período de 2020, que a Requerente não teria direito de transitar para o exercício de 2021 (em virtude de correções efectuadas ao investimento elegível com referência a 2020). Com este fundamento, e por entender que o valor de € 99.515,85 corresponde a parte do saldo não deduzido no período anterior (2020), a AT procedeu (erradamente) à anulação da dedução do benefício fiscal RFAI em 2021, que, na verdade, se refere a investimentos legíveis efetuados em 2021.

Na resposta ao PPA, a Requerida veio dizer que a AT procedeu em conformidade com os valores declarados pela Requerente nas suas declarações Mod. 22 do IRC referentes a 2020 e 2021.

- (b) Se a AT Requerida violou os princípios do inquisitório e o princípio da vinculação à verdade material no decorrer do procedimento inspectivo?

No PPA, a Requerente defende que a AT errou também ao considerar que a Requerente não provou que (i) o investimento efetuado em 2021 visou o aumento da capacidade do estabelecimento, bem como a criação de uma linha de tratamento e pintura de ferro, ou seja, que esteve em causa um “investimento inicial”, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e que (ii) foram criados postos de trabalho especificamente face ao investimento (dizendo que a Requerente nem identificou qualquer trabalhador contratado associado ao investimento). A este respeito, diz a Requerente que era do conhecimento da AT que as aplicações relevantes para efeitos de RFAI não haviam terminado em 2020. Assim sendo, em cumprimento do princípio do inquisitório e do dever de descoberta da verdade material (art. 58.º da LGT), a AT deveria ter efetuado, no decorrer do procedimento inspectivo em causa e em face de novos elementos apresentados pela Requerente na audição prévia, mais diligências no sentido de apurar se, de facto, se tratava

de um saldo de período anterior ou uma dedução do próprio exercício de 2021, se foram efetuados “investimentos iniciais”, e se foram criados postos de trabalho especificamente face ao investimento. Diz a Requerente que se a AT Requerida tivesse solicitado elementos adicionais, a Requerente teria apresentado os mesmos. Refere também a Requerente que o princípio do inquisitório é anterior ao ónus de prova, pelo que as regras e critérios deste não podem de forma alguma condicionar ou interferir com a atuação do princípio do inquisitório. Em consequência, o ato tributário de liquidação adicional de IRC de 2021 deverá ser anulado por violação da lei, nomeadamente por violação do princípio da vinculação à verdade material.

Na resposta ao PPA, a Requerida veio defender, em suma, que a AT não tem obrigação de “ir mais longe” do que analisar os elementos apresentados em sede de exercício de direito de audição dos sujeitos passivos, não tendo havido, *in casu*, nenhuma preterição do princípio da procura da verdade material, nem do princípio do inquisitório. Impedia sobre a Requerente a apresentação de documentos probatórios que demonstrem a elegibilidade de usufruição do benefício fiscal invocado. Todavia, a Requerente apresentou tão somente um relatório emitido em 2023 por uma terceira entidade à qual terá contratado o serviço de emitir esse parecer, sem nunca apresentar o projeto quanto ao investimento a ser conduzido e a ser invocado como elegível no âmbito do benefício fiscal RFAI. Evidentemente, este relatório não configura, nem de perto nem de longe, o projeto a que se referem os artigos 25.º do CFI e 7.º da Portaria 297/2015. Na falta de identificação de um projeto integrado de investimento, não é possível à Requerida aferir, de forma clara, precisa e inequívoca, da elegibilidade do invocado no enquadramento de “aplicações relevantes” inseridas no conceito de “investimento inicial” no âmbito deste regime. Mas tão somente que consubstanciarão aquisições isoladas de ativos. Acresce que a Requerente não apresentou elementos probatórios quanto demonstração de que houve lugar à criação de postos de trabalho diretamente conexos com o investimento em causa, conforme exigido pelo RFAI.

- (2) Quanto à liquidação do exercício de 2020, na parte decorrente de correcção em sede de benefício fiscal “majoração a criação de emprego” (que desconsiderou a dedução declarada), no montante de € 121.281,99:

- (a) Se os trabalhadores contratados pela Requerente cumprem os requisitos previstos no art.º 19 do EBF?

As partes contentem sobre se os contratos de trabalho celebrados constituem “contratos de trabalho por tempo indeterminado”, para efeitos do n.º 1 do artigo 19.º do EBF. No PPA, a Requerente defende que este artigo não exige que os contratos sejam reduzidos a escrito, e que apresentou prova de que 16 trabalhadores (com idade superior a 23 anos) tinham esse vínculo com a Requerente (designadamente, declarações no âmbito das quais os trabalhadores afirmam ter sido contratados por tempo indeterminado, declarações da Segurança Social (Vínculo de Trabalhador), e documentos de identificação dos trabalhadores). Mais defende a Requerente que contratou 9 trabalhadores com idade inferior a 23 anos que concluíram o ensino secundário (tendo junto o mesmo tipo de prova).

Na resposta ao PPA, a Requerida defende que a Requerente não cumpriu também a este respeito o ónus da prova que lhe incumbia. Com efeito, a Requerente apenas indicou o nome de trabalhadores e não apresentou os elementos de demonstração da elegibilidade do benefício fiscal de criação líquida de emprego nesses anos de 2015, 2016, 2017 e 2018. Acresce que a documentação junta pela Requerente não comprova o tipo de contrato sob o qual os trabalhadores foram admitidos. Ora, a lei exige que a admissão seja através de contrato de trabalho a tempo indeterminado. As “declarações” dos trabalhadores juntas pela Requerente constituem prova ilegal, porquanto constituem na sua substância depoimentos escritos.

- (b) Se os elementos apresentados pela Requerente permitem, por si, e para cada trabalhador, aferir o valor indicado como “Encargo anual” e, conseqüentemente, o valor do benefício fiscal?

No PPA, a Requerente defende que o cálculo do benefício fiscal teve por base as remunerações que foram pagas a cada um dos trabalhadores os elementos remetidos denominados “Totais Pagos em Euros”, entre 01.01.2020 e 31.01-2020, não permitem, por si, e para cada trabalhador aferir o valor indicado como “Encargo anual” e, conseqüentemente, o valor de “Benefício Fiscal”.

Na resposta ao PPA, a Requerida nota que a Requerente não apresentou elementos em quadro demonstrativo dos valores de encargos que incorrem para a determinação do valor dos encargos, nos termos do artigo 19.º do EBF. Acresce que a Requerente não demonstrou quais os trabalhadores que representam a criação líquida de emprego nos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018, não sendo possível aferir quais os trabalhadores cujos encargos são de considerar nos 5 anos subsequentes para efeito do cálculo da majoração em causa.

(3) Quanto à liquidação do exercício de 2021, na parte decorrente de correcção em sede de benefício fiscal “majoração a criação de emprego” (que desconsiderou a dedução declarada), no montante de € 119.407,95:

(a) Se os trabalhadores contratados pela Requerente cumprem os requisitos previstos no art.º 19 do EBF?

As partes contentem novamente sobre se os contratos de trabalho celebrados constituem “contratos de trabalho por tempo indeterminado”, para efeitos do n.º 1 do artigo 19.º do EBF. A respetiva argumentação coincide com a vertida relativamente ao exercício de 2020.

(b) Se os elementos apresentados pela Requerente permitem, por si, e para cada trabalhador, aferir o valor indicado como “Encargo anual” e, conseqüentemente, o valor do benefício fiscal?

No PPA, a Requerente remete para o anteriormente alegado com referência ao exercício de 2020. A Requerida tece as mesmas considerações para os exercício de 2020 e 2021.

(c) Se existem divergências entre as datas de cessão de funções de alguns trabalhadores declaradas em 2020 e 2021?

No PPA, a Requerente alega que o contrato do trabalhador 307 encontra-se em vigor, e que os contratos de trabalho dos trabalhadores 308 e 314 cessaram por sua iniciativa em 11/11/2021 e 19/11/2021, admitindo algumas incorreções no preenchimento dos quadros

apresentados, tanto em 2020 como em 2021, que não influenciaram os valores calculados para efeitos do benefício fiscal aqui em causa. De facto, durante os anos de 2016, 2017, 2018 e 2019 houve saída de trabalhadores, mas ou estes não era elegível para o benefício fiscal, ou cessaram os contratos de trabalho por sua iniciativa (fato não imputável à Requerente).

Na resposta ao PPA, a Requerida invoca, de forma global, que os elementos apresentados pela Requerente não permitem concluir o alegado por esta. Para a Requerida, quanto ao ano de 2021, as considerações expostas a final pela Requerente devem encaradas como meras alegações que não se encontram sustentadas em elementos probatórios.

Cumprе apreciar e decidir.

#### **4. Matéria de facto**

##### **4.1. Factos provados**

Consideram-se provados os factos que seguem:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que tem como actividade principal a fabricação de portas, janelas e elementos similares em metal, CAE 25120;
  
- b) Na sua Declaração Modelo 22 reportada ao exercício de 2020, a Requerente declarou, quanto a RFAI resultante de dotação do exercício, uma dedução no valor de € 83.835,26 (Anexo D, Quadro 074, Campo 715), que veio a ser confirmada pela Requerida, mas preencheu erradamente o valor da dotação do exercício, ao aí colocar € 335.341,04 (Campo 714) e, bem

assim, o valor do saldo que transita para o período seguinte, onde colocou € 251.505,78 (Campo 716); (cfr. confissão da Requerente no PPA, e PA)

c) Na sua Declaração Modelo 22 reportada ao exercício de 2021, a Requerente declarou, quanto a RFAI resultante de saldo não deduzido no período anterior no valor de € 251.505,78 (Campo 713), uma dedução no valor de € 99.516,85 (Anexo D, Quadro 074, Campo 715), e como saldo que transita para o período seguinte o valor de € 151.989,93 (Campo 716), e não declarou qualquer dotação do exercício (Campo 714); (cfr confissão no PPA, e PA)

d) Na sua Declaração Modelo 22 reportada ao exercício de 2020, quanto a benefícios fiscais que operam por dedução ao Resultado Líquido, a Requerente inscreveu o valor de € 121.524,95 (Quadro 7, Campo 774), do qual € 119.407,95 referentes a majoração dos encargos à criação de emprego (Anexo D, Quadro 4, Campo 401); (cfr PA)

e) Na sua Declaração Modelo 22 reportada ao exercício de 2021, quanto a benefícios fiscais que operam por dedução ao Resultado Líquido, a Requerente inscreveu o valor de € 124.151,99 (Quadro 7, Campo 774), do qual € 121.281,99 referentes a majoração dos encargos à criação de emprego (Anexo D, Quadro 4, Campo 401); (cfr PA)

f) Pelas Ordens de Serviço n.ºs OI2021... e OI2022..., a Requerente foi alvo de acções inspectivas de âmbito parcial em sede de IRC, aos exercícios, respectivamente, de 2020 e de 2021, e, na sequência, a Requerida propôs correcções meramente aritméticas, reportadas aos benefícios fiscais RFAI e Criação de emprego; (cfr. PA)

g) Para efeitos de exercício de direito de audição, a Requerente foi notificada, a 11.07.2022, do Projecto de RIT referente a 2020, relativamente ao qual nada disse, e, a 29.11.2022, do Projecto de RIT referente a 2021; (cfr. Anexo I junto pelo SP, e PA)

h) A Requerente remeteu à Requerida direito de audição quanto ao Projecto de RIT 2021, invocando em matéria de RFAI ter incorrido em erro de preenchimento na Declaração Mod. 22 desse exercício, além do corrigido pelos SIT e, por isso, devem ser considerados investimentos realizados no exercício, e nada disse quanto às correcções projectadas em sede de criação de emprego; (cfr. Anexo II junto pelo SP, e PA)

i) Os Projectos de RIT foram - após apreciação pela Requerida do direito de audição exercido no Projecto do exercício de 2021 - convolados em Relatórios Finais (RITs), contendo as seguintes correcções: (i) em RFAI, exercício de 2020 - erro declarativo na dotação do período (Campo 714 e, em consequência, Campo 716), sem alteração de imposto a pagar; exercício de 2021 - correcção de imposto, no valor de € 99.515,85, por não aceite a dedução declarada (Campo 715); e (ii) em Criação de emprego, correcções nos valores de € 119.407,95 e de € 121.281,99, respectivamente nos exercícios de 2020 e de 2021, por não aceites as deduções declaradas; (cfr. Anexos I e II juntos pelo SP, e PA)

j) Com referência ao erro na Declaração Mod. 22 de 2020 (v. al. anterior, primeira parte, e al. b) *supra*), os SIT determinaram a correcção do Campo 714, e do Campo 716, Quadro 074, Anexo D, por não subsistir valor a deduzir e para assim evitar deduções futuras indevidas, e Requerente reconhece os erros de preenchimento; (cfr. confissão no PPA, cfr. direito de audição no Projecto de RIT 2021, e cfr. RG ref. 2021, e PA)

k) Do RIT referente ao exercício de **2020** consta, entre o mais (tudo se dando por reproduzido):

“(…)

---

#### I.4 - Descrição sucinta das conclusões da acção de inspecção

---

##### Exercício de 2020 - Em sede de IRC – Matéria Colectável

No decurso do procedimento inspectivo foram detectadas incorreções relativas ao valor de benefício fiscal "majoração à criação de emprego", conforme relatado no Capítulo III do presente relatório.

Deste modo, resultou uma proposta de correcção da matéria colectável de IRC, de acordo com o Quadro infra:

Item Rel.	Descrição	Período	Valor
III	Acréscimo à matéria colectável por dedução indevida de benefícios fiscais	2020	€ 119.407,95

##### Exercício de 2020 - Em sede de IRC – Imposto – Benefício Fiscal RFAI

Verificou-se, igualmente, que o valor de dotação do benefício fiscal RFAI, indicado no Quadro 074, campo 714, do Anexo D da modelo 22, com referência ao ano de 2020 se encontra incorrectamente preenchido face aos elementos exibidos, uma vez que foi indicado o montante global do investimento, que ascendeu a € 335.341,04, e não o valor do benefício, que corresponde à dedução do período no valor de € 83.835,26, ou seja 25% desse investimento, nos termos da subalínea i) do número 1) da alínea a) do nº 1 do artigo 23 do Código Fiscal do Investimento.

Nestes termos, tendo toda a dotação do benefício sido consumida no período 2020, não transita qualquer saldo para o período seguinte, como possibilitaria o nº 3 do artº 23º do CFI, pelo que o valor indicado no campo 716 do referido Anexo D, que é de € 251.505,78, não poderá ser considerado como benefício fiscal futuro. O valor deste campo deverá ser "0" (zero).

**O valor da correcção de imposto (IRC), ascende a € 251.505,79** (campos 714 e 716 do Anexo D da Modelo 22 do ano de 2020).

No entanto, não resulta qualquer liquidação adicional, em termos de imposto a pagar, no que respeita a esta situação, no ano de 2020, apesar da correcção declarativa supra referida

(...)

### 3.3 – Procedimentos efetuados

Por análise aos elementos declarativos do sujeito passivo, constantes no sistema informático da autoridade tributária, nomeadamente, os associados a benefícios fiscais constantes na modelo 22 de IRC do período de 2020, verificou-se o seguinte:

(...)

E no Quadro 7 do mesmo anexo, o seguinte:

REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.º 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06								
074	744	01	02	03	713	714	715	716
	NIF da soc. Individual (RETS)	Diploma	Período a que respeita o benefício	Saldo caducado	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita para período seguinte
		742	2019		17.452,83		17.452,83	
	TOTAL			0,00	17.452,83	335.341,04	101.266,09	251.505,78

(...)

No sentido de averiguar a legitimidade dos valores deduzidos, no ano de 2020, por ofício de 25-01-2021, foi o sujeito passivo, relativamente aos valores destes benefícios fiscais, inscritos na modelo 22, notificado para:

(...)

*C – Adicionalmente, relativamente ao valor inscrito no campo 774 – benefícios fiscais que ascende a € 121.524,95, discriminado do quadro 4 do anexo D, da referida modelo 22, solicita-se envio de elementos que justifiquem e suportem os valores aí indicados.*

*No caso do benefício de criação de emprego previsto no art.º 19º do EBF, e que foi revogado pela Lei 43/2018, solicita-se cópia dos contratos de trabalho sem termo/efectivo e outros meios que inequivocamente possam conduzir à prova de que se encontram preenchidos todos os requisitos para a sua concessão, incluído a prova da criação líquida de posto de trabalho, nos termos desse artigo em data prévia a esta revogação.*

*Deverá igualmente comprovar e fundamentar os valores de encargos considerados que deram origem ao benefício declarado."*

Por mail, datado de 08-02-2022, foi respondido o seguinte:

(...)

---

### III – Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável

---

#### **1. Majoração a criação de emprego**

No campo 774 do Quadro 7, da modelo 22, do período de tributação de 2020, consta o montante de € 121.524,95, o qual, nos termos do Quadro 04, do Anexo D do mesmo modelo, se verifica que € 119.407,95, é relativo a "*Majoração a criação de emprego*", nos termos do art.º 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

(...)

Nestes termos, apesar da revogação do referido artigo, é possível usufruir do benefício fiscal quando seja comprovado que se encontravam cumpridos, à data da revogação da lei, **todos os requisitos para a concessão do benefício**, nomeadamente, que a passagem a contrato sem termo ocorresse antes da revogação do artigo 19º do EBF.

Cabe, assim, ao sujeito passivo, para que possa ser considerada a obtenção do benefício fiscal, a **comprovação do cumprimento de todos os requisitos, entre estes, a admissão dos trabalhadores por contrato por tempo indeterminado.**

No âmbito do presente procedimento, foi remetido Quadro onde se encontram listados diversos dados, entre os quais se destacam, pela sua relevância: a "*Data Efectivos*", a "*Idade à data de Início*" e o "*Benefício Fiscal*".

O sujeito passivo remeteu, adicionalmente, "*prints*" da Segurança Social – "*Segurança Social Direta Vínculo do trabalhador*", os quais, além de não ser inequívoca a sua origem, não atestam por si a natureza do vínculo do trabalhador, não se encontrando por esta via provada a data de "*passagem a efectivo*".

A análise das diversas Declarações Mensais de Remuneração, apenas permitiu atestar (feito por amostragem), que se tratará da data de início em que começaram a ser declarados estes trabalhadores como estando a receber rendimentos pagos por parte do sujeito passivo, e consequentemente, a data em que terá sido informada a Segurança Social do início da relação com a empresa, para efeitos de pagamento das suas contribuições. Não é possível, por esta via, aclarar sobre a natureza do contrato estabelecido.

De igual modo, face às idades de cada um dos trabalhadores, também não é provada, sobretudo nos casos de trabalhadores com idade inferior a 23, a sua condição de "jovens" na acepção que lhe era dada pela alínea a) do nº 2 do revogado artigo 19 do EBF, por não terem sido exibidos elementos que atestassem as condições de habilitações que permitia não os excluir desta categoria, e logo, da concessão do benefício à data relevante.

Nestes termos, não foi apresentada qualquer prova desta circunstância, nem dos outros requisitos exigidos no mesmo artigo (ex.: prova da idade, habilitações literárias), pelo que não poderá, assim, ser aceite a majoração dos encargos associados a todos os trabalhadores no âmbito deste benefício fiscal ("*majoração à criação de emprego*").

Adicionalmente, relativamente ao valor do benefício, os elementos remetidos, denominados: "*Totais Pagos em Euros, entre 01.01.2020 e 31.01.2020*", não permitem, por si, e para cada trabalhador, aferir o valor indicado como "*Encargo anual*", e, conseqüentemente, o valor de "*Benefício Fiscal*", nas condições da alínea c) do nº 2 do citado artigo 19º, uma vez que o sujeito passivo não demonstrou, quer pelos valores apresentados, quer contabilisticamente, como determinou os valores por si considerados.

Refira-se que, carece, igualmente, de comprovação, a efectiva "*Criação líquida de postos de trabalho*", na acepção que lhe é dada pela alínea d) do nº 2 do artigo 19 do EBF, ficando por esclarecer se, em cada um dos períodos em que decorre a alegada admissão, terá existido saídas, ou não, que pudessem influenciar os valores apresentados, ou seja, determinar a efectiva criação líquida de postos de trabalho.

Deste modo, o valor (€ 119.407,95), que consta no campo 401 do Quadro 4, do Anexo D, da modelo 22, não será de considerar.

Da mesma forma, no campo 774 do Quadro 7, da modelo 22, o valor de € 121.524,95, também não será aceitar, sendo de corrigir para o montante de € 2.117,00.

Propõe-se, assim, a correção ao resultado tributável, o montante de € 119.407,95.

(...)"

l) Do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) referente ao exercício de **2021** consta, entre o mais (tudo se dando por reproduzido):

"(...)

#### I.4 - Descrição sucinta das conclusões da acção de inspecção

- **Exercício de 2021 - Em sede de IRC – Matéria Colectável**

No decurso do procedimento inspectivo foram detectadas incorreções relativas ao valor de benefício fiscal "majoração à criação de emprego", conforme relatado no Capítulo V do presente relatório.

Deste modo, resultou uma proposta de correcção da matéria colectável de IRC, de acordo com o Quadro infra:

Ítem Rel.	Descrição	Período	Valor
V.1	Acréscimo à matéria colectável por dedução indevida de benefícios fiscais	2021	€ 121.281,99

- **Exercício de 2021 - Em sede de IRC – Imposto – Benefício Fiscal RFAI**

Na sequência de procedimento inspectivo titulado pela OI2021  (ano de 2020), tinha-se verificado, que o valor de dotação do benefício fiscal RFAI, indicado no Quadro 074, campo 714, do Anexo D da modelo 22, com referência ao ano de 2020, se encontrava incorrectamente preenchido face aos elementos exibidos, uma vez que foi indicado o montante global do investimento, que ascendeu a € 335.341,04, e não o valor do benefício, que corresponde à dedução do período no valor de € 83.835,26, ou seja 25% desse investimento, nos termos da subalínea i) do número 1) da alínea a) do nº 1 do artigo 23 do Código Fiscal do Investimento.

Nestes termos, tendo toda a dotação do benefício sido consumida no período 2020, não transitou assim qualquer saldo para o período 2021, como possibilitaria o nº 3 do artigo 23º do CFI, pelo que o valor indicado no campo 713 do referido Anexo D (€ 251.505,78), deverá ser "0" (zero).

Como consequência, não poderá haver igualmente lugar a qualquer dedução de imposto, pelo que o valor de € 99.515,85 inscrito no campo 715 não poderá ser aceite, sendo, assim, inexistente a dedução associada a RFAI para o ano de 2021.

Adicionalmente, e em consequência do referido, não transita qualquer saldo para os períodos seguintes não sendo, pelas razões expostas, aceite o valor de € 151.989,93 inscrito no campo 716, devendo considerar-se também este como nulo.

(...)

#### IV. Descrição da análise efetuada

##### IV.1 – Procedimentos efetuados

Por análise aos elementos declarativos do sujeito passivo, constantes no sistema informático da autoridade tributária, nomeadamente, os associados a benefícios fiscais constantes na modelo 22 de IRC do período de 2021, verificou-se o seguinte:

(...)

E, no Quadro 7, do mesmo anexo D, o seguinte:

074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec. Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06															
744	NIF da soc. Individual (RETOGS)	01	Diploma	02	Período a que respecta o benefício	03	Saldo caducado	713	Saldo não deduzido no período anterior	714	Dotação do período	715	Dedução do período	716	Saldo que transita para período seguinte
		742		2020				251.505,78				99.515,85		151.989,93	
TOTAL						0,00		251.505,78		0,00		99.515,85		151.989,93	

(...)

Constata-se, assim, que o benefício obtido que opera por dedução ao resultado líquido depende, maioritariamente, de *majoração à criação de emprego* (artº 19 do EBF – revogado em 2018, mas que mantém os seus efeitos temporais, considerados na lei, para situações que já cumpriam os requisitos para a sua obtenção em data anterior à sua revogação).

Verifica-se, ainda, que os benefícios fiscais que operam por dedução à colecta tiveram a sua origem nas dotações inerentes benéficos fiscais ao investimento, no âmbito do *Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)*, e no regime da *Dedução por Lucros Reinvestidos e Distribuídos (DLRR)*.

Atente-se que, que relativamente ao benefício *RFAI*, este depende de dotação associada a investimentos realizados em 2020, os quais já haviam sido objeto de análise no âmbito da OI2021 [ ] para esse período de tributação, tendo o sujeito passivo sido notificado sobre a conclusão da análise efetuada e das respetivas consequências, quer para esse período de tributação, quer para os seguintes, e que será descrita no ponto 2 capítulo V do presente relatório.

Tendo em conta estes elementos, foi efectuada notificação ao sujeito passivo, por ofício de 11-10-2022, remetido através da caixa postal eletrónica do *ViaCTT*, relativamente aos restantes valores de benefícios fiscais, inscritos na modelo 22 para, no prazo de 10 dias, prestar as seguintes informações ou esclarecimentos com o seguinte teor:

(...)

*B - Relativamente ao valor inscrito no "campo 774 – benefícios fiscais", que ascende a € 124.151,99, discriminado do quadro 4 do anexo D, da referida modelo 22, solicita-se envio de elementos que justifiquem e suportem os valores aí indicados.*

*No caso do benefício de criação de emprego, previsto no artº 19º do EBF, e que foi revogado pela Lei 43/2018, solicita-se cópia dos contratos de trabalho sem termo/effectivo e outros meios que inequivocamente possam conduzir à prova da data em que se concretiza a relação laboral definida no nº1 do referido artº 19 e de que se encontram preenchidos todos os outros requisitos para a sua concessão, incluído a prova da criação líquida de posto de trabalho, nos termos desse artigo em data prévia a esta revogação.*

*Deverá igualmente comprovar e fundamentar os valores de encargos considerados que deram origem ao benefício declarado."*

Por mail, datado de 18-10-2022, foi efectuada a seguinte resposta à notificação efectuada, através de resposta para o mail @at.gov.pt.:

(...)

*B- Em anexo mapa do Benefício de criação de emprego no valor de 121.281,99€.*

*Em anexo comprovativo dos vínculos dos trabalhadores (ficha cadastral da Segurança Social) e mapas auxiliares para os cálculos dos benefícios de cada colaborador.*

*No exercício de 2017 (data prévia à revogação do art. 19º do EBF, através da Lei 43/2018) a entidade empregou 54 funcionários e saíram 36, o que equivale a um valor líquido de 18 novos postos de trabalho.*

*Além do benefício da criação de emprego a entidade também favoreceu de benefício de donativos e quotizações, no valor de 1.950€ e 920€, respetivamente."*

(...)

No ponto seguinte procede-se análise dos elementos remetidos.

(...)

## **V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades**

### **1. Majoração à criação de emprego**

No campo 774 do Quadro 7, da modelo 22, do período de tributação de 2021, consta o montante de € 124.151,99, o qual, nos termos do Quadro 04, do Anexo D do mesmo modelo, se verifica que, € 121.281,99 é relativo a "Majoração a criação de emprego", nos termos do art.º 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

(...)

Neste sentido, conclui-se que os sujeitos passivos que, previamente à data de revogação do benefício, cumprissem os requisitos para a obtenção do mesmo, continuariam a poder usufruir deste no período de 5 anos, nos termos do nº 5 do artigo 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Atente-se, contudo, ao nº 1 do mesmo artigo, que se refere à criação líquida de postos de trabalho, para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado.

Nestes termos, apesar da revogação do referido artigo, é possível usufruir do benefício fiscal quando seja comprovado que se encontravam cumpridos, à data da revogação da lei, todos os requisitos para a concessão do benefício, nomeadamente, que a passagem a contrato sem termo ocorresse antes da revogação do artigo 19º do EBF.

Cabe, assim, ao sujeito passivo, para que possa ser considerada a obtenção do benefício fiscal, a **comprovação do cumprimento de todos os requisitos, entre estes, a admissão dos trabalhadores por contrato por tempo indeterminado.**

No âmbito do presente procedimento, foi remetido quadro onde se encontram listados diversos dados, entre os quais se destacam, pela sua relevância, os seguintes: "*Efectivos*", "*Idade à data de Início*", e o "*Benefício Fiscal*" (quadro reproduzido na parte final do ponto IV.1).

Atente-se, desde logo, que para todos eles, a data indicada como "*Efectivos*", é sempre posterior a 30-06-2018.

Refira-se também, a existência de incongruências entre os elementos enviados para os anos anteriores e o presente, na listagem de trabalhadores considerados.

Para a OI2021 , relativa ao ano de 2020, para efeitos do mesmo benefício fiscal, foi esta a lista apresentada:

(...)

Atente-se que na listagem fornecida para o período de 2020, apenas existia uma coluna com referência à "*Data Efectivo*", e na referente ao período em análise existe distinção entre "*Data Admissão*" e "*Efectivo*", sendo que os dados constantes da coluna "*Data Efectivo*" em 2020 são genericamente os que constam na coluna "*Data Admissão*", na informação fornecida para o presente procedimento inspectivo.

Adicionalmente, será de referir, que as datas de demissão indicadas no período anterior se encontram divergentes com as indicadas para o período de 2021, e igualmente, para os trabalhadores que terão cessado funções.

A título de exemplo: os trabalhadores "307", "308" e "314" teriam saído da empresa em 2020, contudo, segundo a listagem ora apresentada o trabalhador "307" manteve na empresa em 2021, e os trabalhadores "308" e "314" apenas cessam funções em 2021.

Assim, embora as informações para o período de 2021 sejam mais congruentes face a toda a informação disponível, não obsta, mesmo assim, às conclusões daí decorrentes, pois, toda a informação prestada não é concisa com a exibição dos elementos respectivos.

(...)

Analise-se, ainda assim, os elementos remetidos.

O sujeito passivo remeteu, adicionalmente, em ficheiro *PDF* designado de "funcionários", "*prints*", que se supõe serem as referidas "*fichas cadastrais da Segurança Social*" – os quais, além de não ser inequívoca a sua origem, não atestam por si a natureza do vínculo do trabalhador, não se encontrando também, por esta via, provada a data de "*passagem a efectivo*".

A análise das diversas Declarações Mensais de Remuneração, apenas permitiu atestar (feito por amostragem), que se tratará da data de início em que começaram a ser declarados estes trabalhadores como estando a receber rendimentos pagos por parte do sujeito passivo, e conseqüentemente, a data em que terá sido informada a Segurança Social do início da relação com a empresa, para efeitos de pagamento das suas contribuições. Não é possível, por esta via, aclarar sobre a natureza do contrato estabelecido.

De igual modo, face às idades de cada um dos trabalhadores, também não é provada, sobretudo nos casos de trabalhadores com idade inferior a 23, a sua condição de "*jovens*" na acepção que lhe era dada pela alínea a) do nº 2 do revogado artigo 19 do EBF, por não terem sido exibidos elementos que atestassem as condições de habilitações que permitia não os excluir desta categoria, e logo, da concessão do benefício à data relevante.

Nestes termos, não foi apresentada qualquer prova desta circunstância, nem dos outros requisitos exigidos no mesmo artigo (ex.: prova da idade, habilitações literárias), pelo que não poderá, assim, ser aceite a majoração dos encargos associados a todos os trabalhadores no âmbito deste benefício fiscal ("*majoração à criação de emprego*").

Adicionalmente, relativamente ao valor do benefício, os elementos remetidos, (ficheiro "PDF" designado de "funcionários"), que refere ser "mapas auxiliares para os cálculos dos benefícios de cada trabalhador", onde é indicado em cada uma das suas páginas "Totais Pagos em Euros, entre 01.01.2021 e 31.12.2021", não permitem, por si, e para cada trabalhador, aferir o valor indicado como "Encargo anual", e, conseqüentemente, o valor de "Benefício Fiscal", nas condições da alínea c) do nº 2 do citado artigo 19º do EBF, uma vez que o sujeito passivo não demonstrou, quer pelos valores apresentados, quer contabilisticamente, como determinou os valores por si considerados.

Quanto à **criação líquida** de postos de trabalho, o sujeito passivo indica apenas: "No exercício de 2017 (data prévia à revogação do art. 19º do EBF, através da Lei 43/2018) a entidade empregou 54 funcionários e saíram 36, o que equivale a um valor líquido de 18 novos postos de trabalho."

Carece, assim, igualmente, de comprovação, a **efectiva "Criação líquida de postos de trabalho"**, na acepção que lhe é dada pela alínea d) do nº 2 do artigo 19 do EBF.

Não é esclarecido se, no exercício referido, e em cada um dos períodos em que decorrem as alegadas admissões, terão existido saídas, ou não, nas mesmas condições (terem sido admitidos por tempo indeterminado, idade e habilitações), que pudessem influenciar os valores apresentados, ou seja, determinar a **efectiva criação líquida de postos de trabalho**.

(...)

Assim, e nos termos da conjugação do nº 1 do artigo 74, e do nº 2 do artigo 14º, ambos da Lei Geral Tributária, recai sobre o sujeito passivo o ónus da prova sobre o cumprimento dos requisitos exigidos pela lei relativamente aos benefícios fiscais que declara que tem direito.

Deste modo, o valor (€ 121.281,99), que consta no campo 401 do Quadro 4, do Anexo D, da modelo 22, não será de considerar.

(...)

Propõe-se, assim, a correção ao resultado tributável, o montante de € 121.281,99.

## 2. Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) – Dedução efectuada em 2021, proveniente de investimentos realizados em 2020 e saldo que transita para os períodos seguintes.

(...)

A dedução do período associada ao benefício fiscal *RFAI*, incluída no campo 355 da modelo 22 do período de 2021, ascende a € 99.515,85, como indicado no campo 715 do quadro 07 do anexo D.

Constata-se, igualmente, pelo declarado, que tal resulta de “saldo não deduzido no período anterior” (2020), no valor de € 251.505,78, como inscrito no campo 713 do mesmo quadro, nos termos do nº 3 do artigo 23º do CFI, face ao limite da dedução da colecta para este benefício ter sido atingido nesse período.

Verifica-se, igualmente, ter sido declarado um valor de € 151.989,93 inscrito no campo 716 e que seria passível de dedução em períodos seguintes.

No âmbito de procedimento inspetivo de análise de benefícios fiscais, para o período de tributação de 2020, titulado pela OI2021 [ ], já haviam sido remetidos elementos para atestar a legitimidade e quantitativo dos valores declarados, tendo-se concluído não subsistir qualquer valor relativo ao “saldo que transita para período seguinte”, que corresponde ao “saldo não deduzido no período anterior”, na declaração relativa a 2021, pelos motivos que se resume:

- foram efectuados, no período de 2020, investimentos globais de € 355.341,04, tendo essas mesmas despesas sido aceites para efeitos de consideração de dotação de benefício *RFAI* do mesmo período;
- a dotação a considerar foi, assim, de € 83.835,26, correspondente a 25% do montante referido no paragrafo anterior, como dispõe a subalínea i) do número 1) da alínea a) do nº 1 do artigo 23º do CFI;
- esta dotação foi **totalmente deduzida** nesse período de tributação;
- não subsistia, assim, qualquer valor a deduzir em períodos seguintes;
- esta conclusão não foi contestada, em sede de audição prévia, no âmbito do referido procedimento inspetivo (período de 2020).

Daqui resulta, que o valor de € 99.515,85, inscrito no campo 715 do quadro 074 do anexo D para o ano de 2021, corresponde a uma dedução indevida do benefício fiscal RFAI, pelo facto de não transitar qualquer dotação deste benefício do período anterior, e, igualmente não transitará qualquer saldo para o período seguinte (2022).

Este montante (€ 99.515,85), corresponde à correção ao imposto (IRC – RFAI), a efetuar em 2021, passando, assim, o valor inscrito no campo 355 ao montante de € 140.000,00, em vez de € 239.515,85 nele inscrito

Não deverá haver lugar ao preenchimento de qualquer valor no quadro 074 do anexo D. Os campos 713, 715 e 716 deverão apresentar um valor nulo.

(...)

#### X. Direito de Audição

(...)

De salientar, que a petição se apresenta manifestamente extemporânea, contudo, e ainda assim, a mesma vai ser objeto de análise.

#### Elementos Remetidos:

(...)

- Ficheiro designado A... "Audição Prévia", petição de 3 folhas, cujo conteúdo se transcreve:

1. *No referido Projeto de Relatório Inspecivo, procederam-se a correções em sede de RFAI, procedendo-se à anulação do reporte de 2020 e respetiva dedução efetuada no período de 2021.*
2. *De facto, em consequência da inspeção decorrida sobre o período de 2020, foi retificado o reporte do RFAI de 2020, uma vez que o quadro 074 não estava corretamente preenchido.*
3. *A dotação do RFAI de 2020 foi na sua totalidade deduzida nesse período, não existindo lugar a qualquer reporte.*
4. *Na declaração Modelo 22 do período de 2021 volta a verificar-se um lapso no preenchimento do quadro 074 do anexo D.*
5. *No caso em apreço deveriam ter sido preenchidas duas linhas no quadro 074 do anexo D da declaração, uma referente ao reporte de 2020 e outra referente à dotação do RFAI de 2021.*
6. *Contudo, foi preenchida apenas uma linha, indicando o reporte do RFAI de 2020 e a dedução do período de 2021 que é referente à dotação do próprio período de 2021.*
7. *O reporte de 2020 é indevido, tal como indica a Autoridade Tributária no projeto de relatório.*
8. *Contudo, em 2021, o sujeito passivo reunia todas as condições para aplicar o RFAI, tendo disponibilizado toda essa informação no decorrer do processo inspecivo.*

9. *Pelo que se não se entende a correção efetuada em sede de RFAI, sem que antes o assunto tenha sido questionado, dado que foi abordado o RFAI para 2021 no decorrer da inspeção.*
10. *No anexo 1 apresenta-se a listagem, já disponibilizada, dos investimentos realizados e apuramento do benefício fiscal.*
11. *Reitera-se que o investimento global de 2021, no montante de € 398.063,39, visa o aumento da capacidade dos estabelecimentos já existentes e a criação de novos pavilhões 13 e 14.*
12. *Os pavilhões 13 e 14 tiveram por objetivo a criação de uma linha de tratamento e pintura de ferro.*
13. *A entidade e o respetivo investimento enquadram-se na indústria extrativa e indústria transformadora, CAE 25120.*
14. *O sujeito passivo já enviou as faturas mais relevantes para análise.*
15. *Neste sentido, solicita-se a consideração do RFAI em 2021, cujo preenchimento do quadro 074 do anexo D da declaração Modelo 22 de 2021 deverá ser o seguinte:*
  - *Campo 01 – 742*
  - *Campo 02 – 2021*
  - *Campo 714 – 99.515,85 • Campo 716 – 99.515,85*
  - *Restantes campos - sem preencher*

*Face ao exposto, considera o sujeito passivo que estão reunidas condições legais e factos que determinam a revisão do projeto de relatório, a qual se requer, nos termos expostos."*

#### **Análise do Direito de Audição:**

Na petição apresentada, o sujeito passivo apenas vem apresentar a sua discordância e argumentos relativamente às correções relacionadas com o benefício fiscal RFAI. No que se refere às restantes correções propostas no projeto de relatório, nomeadamente as relacionadas com o benefício fiscal relacionado com a majoração à criação de emprego, o sujeito passivo não faz qualquer referência.

#### **Articulado 1 a 7**

Neste articulado vem o sujeito passivo corroborar o entendimento da inspeção tributária vertido no projeto de relatório, conforme conclui no ponto 7 do articulado "O reporte de 2020 é indevido, tal como indica a Autoridade Tributária no projeto de relatório".

Refere, no entanto, que tal situação se deve ao facto de o quadro 074 do anexo D das declarações de rendimentos modelo 22 de IRC, respeitantes aos exercícios de 2020 e 2021, se encontrarem incorretamente preenchidos.

Importa referir que a declaração de rendimentos modelo 22 de IRC é uma das obrigações declarativas da empresa, que tem como objetivo principal o apuramento do lucro tributável e o consequente imposto a pagar ao Estado, pelo que deverá ser corretamente preenchida.

No âmbito da presente ordem de serviço procedeu-se à análise dos valores mencionados na declaração de rendimentos modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 2021, a qual se presume corretamente preenchida, tendo ainda em consideração, as conclusões do procedimento inspetivo levado a cabo ao sujeito passivo, relativamente ao exercício de 2020, ao abrigo da ordem de serviço nº OI2021

Conforme consta do projeto de relatório, a dedução do período associada ao benefício fiscal *RFAI*, incluída no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do período de 2021, ascende a € 99.515,85, como indicado no campo 715 do quadro 07 do anexo D.

Constata-se, igualmente, que tal resulta de "*saldo não deduzido no período anterior*" (2020), no valor de € 251.505,78, conforme inscrito no campo 713 do mesmo quadro, nos termos do nº 3 do artigo 23º do CFI, face ao limite da dedução da coleta para este benefício ter sido atingido nesse período.

Verifica-se, ainda da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, apresentada pelo contribuinte, relativa ao exercício de 2021, ter sido declarado um valor de € 151.989,93 inscrito no campo 716 e que seria passível de dedução em períodos seguintes.

Para melhor compreensão dos factos, transcreve-se de seguida, o quadro 074 do anexo D da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, relativa ao exercício de 2021.

(...)

Ou seja, o sujeito passivo declarou à Administração Fiscal, que no exercício de 2021 estava a usufruir do benefício fiscal *RFAI*, no montante de € 99.515,85, o qual era resultante de investimentos efetuados em período anterior, uma vez que indicou no anexo D tratar-se de uma dedução respeitante a saldo não deduzido em períodos anteriores.

Em face do declarado pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos modelo 22 de IRC conjugado com as conclusões resultantes do procedimento inspetivo efetuado ao exercício de 2020 ao abrigo da ordem de serviço nº OI2021 , concluiu-se não ser a dedução do benefício fiscal *RFAI*, no montante de € 99.515,85, devida, uma vez que do exercício anterior não transitava qualquer saldo a deduzir.

### Articulado 8 a 15

Neste articulado vem o sujeito passivo alegar que, não obstante o anexo D da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do ano de 2021 se encontrar incorretamente preenchido, em 2021 reunia as condições para usufruir do *RFAI*, pelo que não entende a correção proposta. Apresenta uma listagem de investimentos efetuados no exercício, alegando ter realizado o investimento global de € 398.063,39, o qual visou o aumento da capacidade dos estabelecimentos já existentes e a criação de novos pavilhões, referindo que as faturas mais relevantes já haviam sido remetidas à AT.

Conclui, solicitando que seja considerado o investimento efetuado no decurso do exercício económico e que sejam corrigidos os campos do quadro 074 do anexo D da declaração de rendimentos.

Importa aqui referir que a listagem de investimentos e cópias de faturas apresentadas no decurso do procedimento inspetivo, foram meramente remetidos como justificação para o Benefício *DLRR*, que se encontra analisado no ponto IV.2.1. deste relatório e cuja aceitabilidade não é refutada no âmbito desse benefício, **sobretudo** face ao reinvestimento, como aí referido, poder ocorrer até 2024.

Embora, o Código Fiscal ao Investimento preveja que o mesmo investimento pode ser elegível para efeitos dos dois benefícios (*RFAI* e *DLRR*), não foi, no decurso do procedimento inspetivo, mencionado esse facto.

Importa referir que a inspeção tributária não solicitou ao sujeito passivo que fizesse prova dos requisitos para usufruir do benefício de *RFAI*, uma vez que, conforme já sobejamente demonstrado ao longo deste relatório, o que foi declarado pelo contribuinte, é que tal benefício era resultante de saldo de período anterior.

Tendo o sujeito passivo vindo solicitar, no âmbito do exercício do direito de audição, que seja considerado para efeitos de usufruir do benefício fiscal *RFAI*, os investimentos efetuados no exercício de 2021, vamos proceder à análise dos elementos apresentados.

### Enquadramento Fiscal do *RFAI*

O âmbito de aplicação e os requisitos para usufruir do *RFAI*, encontram-se previstos na seguinte legislação:

(...)

### Análise dos Elementos Apresentados

Conforme já referido, os elementos apresentados pelo sujeito passivo para efeitos de fazer prova de que poderia usufruir do benefício fiscal *RFAI* no exercício de 2021, resumiram-se a uma listagem de investimentos e cópias de algumas faturas, apresentadas no decurso do procedimento inspetivo no âmbito da análise do benefício *DLRR*. Além, destes elementos, refere nos pontos 16 a 18 que o investimento efetuado visa o aumento da capacidade dos estabelecimentos já existentes e a criação de novos pavilhões 13 e 14 destinados a criação de uma linha de tratamento e pintura de ferro e que a entidade e o respetivo investimento enquadram-se na indústria extrativa e indústria transformadora, CAE 25120.

Não obstante o sujeito passivo referir que o investimento visou o aumento da capacidade do estabelecimento bem como a criação de uma linha de tratamento e pintura de ferro, não apresentou qualquer elemento de prova de que se tratam efetivamente de “investimentos iniciais”, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro. Uma vez que evoca aumento da capacidade produtiva, deveria fornecer evidência do aumento desta baseado nesse investimento (portaria 297/2015), o que não se verificou.

Outra das condições que os sujeitos passivos têm que preencher para poder beneficiar do *RFAI* é proporcionar a criação de postos de trabalho associados ao investimento elegível e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI. O sujeito passivo não logrou provar este requisito, não tendo demonstrado que postos de trabalho foram criados especificamente face ao investimento, nem identificado qualquer trabalhador contratado associado ao investimento.

Concluindo, para além dos investimentos relevantes a considerar, nos termos do n.º 2 do art.º 22 do CFI, importa, ter em conta o cumprimento cumulativo de todas as condições previstas no n.º 4 do artigo 22.º do CFI, e neste ponto importa referir que o SP não evidenciou a criação de postos de trabalho associável ao investimento. Também no que se refere ao previsto na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, o sujeito passivo não demonstrou que o investimento reúne os requisitos para ser considerado como “investimento inicial”.

Conclusão:

Em face da análise efetuada aos argumentos e elementos apresentados no âmbito do exercício do direito de audição, conclui-se não serem os mesmos suscetíveis de alterar as correções propostas no projeto de relatório.

(...)” (cfr. Anexo I e Anexo II juntos pelo SP, e PA)

m) Reflectindo as correcções operadas pelos SIT, com data de 16.02.2023, foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 2023..., referente ao exercício de 2020, com o valor a pagar de € 582,78, respectiva demonstração de acerto de contas e nota de cobrança, e com data de 16.03.2023 a liquidação adicional de IRC n.º 2023..., referente ao exercício de 2021, com o valor a pagar de € 8.386,81, respectiva demonstrações de acerto de contas com valor a pagar de € 131.897,61, correspondente a IRC no montante de € 129.957,63, e a juros compensatórios no montante de € 1.939,98; (cfr. doc. 1 e 2 juntos com o PPA, e PA)

n) A Requerente apresentou reclamações graciosas (RG) contra as liquidações adicionais de IRC dos exercícios de 2020 e de 2021 (*cfr.* al. anterior), que tramitaram, respectivamente, sob os n.ºs ...2023... e ...2023...;

o) Na reclamação graciosa (RG) referente à liquidação adicional do exercício de 2020, a Requerente argumentou contra a correcção em sede de BF Criação de emprego, juntando elementos; (cfr Anexo III junto pelo SP, e PA)

p) Na RG referente à liquidação adicional de 2021, a Requerente alegou, quanto a RFAI, que, além de ter preenchido erradamente a Declaração Mod. 22 no saldo transitado do período anterior (que reconhece bem corrigido no RIT), errou também porque deveria ter preenchido outra linha no Quadro 074, Anexo D, com “dotação do próprio período de 2021”, juntando elementos, e mais argumentou contra a correcção em sede de BF Criação de emprego, juntando elementos; (cfr Anexo IV junto pelo SP, e PA)

q) Em sede de procedimento inspectivo ao exercício de 2021 e até ao exercício de direito de audição quanto ao Projecto de RIT, a Requerente não apresentou informação ou argumentos no sentido de deverem ser considerados investimentos realizados no período elegíveis para efeitos de RFAI;

r) A Requerente não apresentou - seja em sede de direito de audição no Projecto de RIT 2021, seja em sede de reclamação graciosa contra a liquidação adicional do exercício de

---

2021 e seu direito de audição – qualquer relatório/dossier contendo projecto de investimento/elementos para efeitos de RFAI 2021; (cfr Anexo II junto pelo SP, e PA)

s) Após a Requerente ter sido notificada para direito de participação na decisão – audição prévia, não exercido – as RGs foram indeferidas por despachos da Requerida de 12.02.2024, notificados à Requerente por

de 14.02.2024; (cfr Anexos III e IV juntos pelo SP, e PA)

t) Na decisão de indeferimento da RG referente à liquidação adicional do exercício de 2020 lê-se, entre o mais (tudo se dando por reproduzido):

“(…) Quanto aos argumentos novos aqui trazidos:/ Como é referido no RIT, o art.º 19.º, do EBF, em vigor até agosto de 2018, mencionava o seguinte (...)/ Daqui é possível concluir que, os sujeitos passivos que, previamente à data da revogação do benefício, cumprissem os requisitos para obtenção do mesmo, continuariam a poder usufruir deste no período de 5 anos, nos termos (...)/ (...) Atente-se, contudo, ao n.º 1 do mesmo artigo (...) para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado./ Isto é, dos documentos agora trazidos na Reclamação apresentada, continua a não ser apresentado um contrato de trabalho, apenas uma declaração do trabalhador a declarar que em determinada data, foi contratado pela empresa por tempo indeterminado, para desempenhar determinada função./ (...) a diferença positiva (...) entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que (...)”. Mais uma vez, apenas nos podemos cingir a uma informação prestada pela empresa, sem contudo apresentar comprovativos./ Ainda assim (...) foram analisados os factos à luz do nosso ordenamento jurídico-tributário, sendo daí a extração das conclusões destes serviços. (...) no sentido de concordância com todos os fundamentos de facto e de direito constantes do RIT e que deram origem à liquidação aqui reclamada./ Em sede de Reclamação Graciosa, o Sp não logrou comprovar (...) os factos constitutivos que aqui se alegam./ Na presente petição (...) pretendendo que seja aceite o benefício total. No entanto não apresenta qualquer elemento que contradiga o relatado no RIT, tais como a apresentação de um mapa resumo anual de cada um desses trabalhadores, com datas de entrada e saída, mapa extraído do programa de processamento de salários, folhas Declarativas à Segurança Social, contratos de trabalho, comprovativos de pagamento ao Fundo de Compensação do Trabalho, etc. (...)/ (...) Os elementos enviados não acrescentam objectivamente qualquer informação adicional, nem comprovam, por si, o requerido, para que o sujeito passivo possa alegar ter exibido elementos que justificam o direito ao benefício fiscal (...) nos termos em que era definido no artigo 19.º do EBF, e face à obrigação de que o cumprimento dos requisitos, entre os quais a passagem a efetivo, ocorra antes da revogação deste artigo, para que o benefício seja auferido. (...)”

(cfr Anexo III junto pelo SP)

u) Da decisão de indeferimento da RG referente à liquidação adicional do exercício de 2021 lê-se, entre o mais (tudo se dando por reproduzido):

“(…) 5. RFAI (…) Notificado do Projeto de Correções dos SIT, veio o SP relativamente ao RFAI exercer o Direito de Audição./ Refere no mesmo que a mod. 22 de IRC (…) incorretamente preenchidos (...)/ Os SIT analisaram e verificaram (...)/ Os elementos apresentados pelo sujeito passivo para efeitos de fazer prova de que poderia usufruir do benefício fiscal RFAI no exercício de 2021, resumiram-se a uma listagem de investimentos e cópias de algumas faturas, apresentadas no decurso do procedimento inspetivo no âmbito da análise do benefício DLRR./ Apesar de o sujeito passivo referir que o investimento visou o aumento da capacidade do estabelecimento bem como a criação de uma linha de tratamento e pintura de ferro, não apresentou qualquer elemento de prova de que se tratam efetivamente de “investimentos iniciais”, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro./ O SP, em sede de DA, evoca aumento da capacidade produtiva, para tal, deveria fornecer evidência do aumento desta baseado nesse investimento (portaria (...)), o que não se verificou./ (...) o SP não evidenciou a criação de postos de trabalho associados ao investimento./ (...) o SP não demonstrou que o investimento reúne os requisitos para ser considerado como “investimento inicial”, concluindo assim, não ser suscetível alterar as correções propostas no projeto de relatório./ Análise: / Diz-nos o SP que, na declaração Modelo 22 do período de 2021 volta a verificar-se um lapso no preenchimento do quadro 074 do anexo D (...)/ Diz ainda que, em 2021, o sujeito passivo reunia todas as condições para aplicar o RFAI, tendo disponibilizado toda essa informação no decorrer do processo inspetivo, enviando no anexo 2 uma listagem, já antes disponibilizada, dos investimentos realizados e apuramento do benefício fiscal./ O RFAI encontra-se previsto (...)/ Posto isto e analisados todos os elementos, que relativamente à fundamentação apresentada pela Recorrente quanto ao benefício fiscal RFAI 2021, cumpre informar o seguinte:/ - o mapa apresentado como doc. 2 – não se refere a nenhum investimento efetuado no âmbito dos acima descritos e, não entrega nenhum elemento comprovativo dos mesmos./ Ou seja/ Trata-se de uma descrição genérica, onde discrimina aquisições efetuadas, mas, não foi complementado com o referido dossier fiscal, onde constem documentos comprovativos dos referidos investimentos, de modo a relaciona-las com a concretização de um plano de investimento./ Como tal, ao não estar suportado em qualquer documento comprovativo, pode-se concluir que, este sujeito passivo não reúne as condições definidas nos artigos do CFI e na Portaria (...) para beneficiar do RFAI, e as aplicações relevantes apresentadas não cumprem os requisitos estabelecidos no artigo 22.º do CFI em conjugação com (...) da mesma Portaria./ (...) Assim, dado que nenhuma prova foi feita, a reclamante não consegue contrariar o apurado pela IT, nem consegue comprovar aquilo que alega, somos do parecer que esta correção seja de manter./ 6. (...) no que se refere às restantes correções propostas no projeto de relatório, nomeadamente as relacionadas com o benefício fiscal relacionado com a majoração à criação de emprego, o sujeito passivo não faz qualquer referência./ (...) Na presente Reclamação, para além da argumentação, vem o SP juntar prints de Declarações assinadas por funcionários,

donde consta: (...)./ Os elementos enviados não acrescentam objetivamente qualquer informação adicional, nem comprovam, por si, o requerido, para que o sujeito passivo possa alegar ter exibido elementos que justificam o direito ao benefício fiscal de “majoração de custos por criação de emprego” (...).”  
(cfr. Anexo IV junto pelo SP, e PA)

v) A 20.05.2024, a Requerente interpôs o PPA na origem dos autos.

#### **4.2. Factos não provados**

Com relevo para a decisão, não se provou que, no exercício de 2021, a Requerente tenha realizado investimentos elegíveis para efeitos de RFAI no montante de € 398.063,39, a que corresponderia uma dedução à coleta desse ano da quantia de € 99.515,85.

Também não se provou que, nos exercícios de 2020 e 2021, a Requerente tenha celebrado contratos de trabalho por tempo indeterminado com os trabalhadores em apreço.

#### **4.3. Fundamentação da matéria de facto**

Ao Tribunal cabe seleccionar, de entre os alegados pelas partes, os factos que importam à apreciação e decisão da causa, perspectivando as hipotéticas soluções plausíveis das questões de direito (v. art.º 16.º, al. e), e art.º 19.º do RJAT e, ainda, art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e art.º 596.º do CPC<sup>1</sup>), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes alegaram (cfr. art.s 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e art.ºs 5.º, n.º 2 e 411.º do CPC).<sup>2</sup>

Os factos dados como provados, e os dados como não provados, foram-no com base nos documentos juntos, incluindo o constante do PA, documentos que se dão por integralmente

---

<sup>1</sup>Estes últimos Diplomas legais aplicáveis ao nosso processo *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para eles se remeter na presente Decisão).

<sup>2</sup>Todos Diplomas legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para qualquer deles - ou para Outros quando nos referirmos à aplicabilidade no caso dos respectivos artigos - se remeter na presente Decisão).

reproduzidos, e, bem assim, factos não controvertidos. Não se deram como provadas ou não provadas alegações das partes apresentadas como factos mas consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja validade será de aferir em face da matéria de facto considerada assente.

Relativamente ao ónus da prova, note-se que o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a considerar que: “*O ónus da prova dos pressupostos dos benefícios fiscais recai sobre o contribuinte beneficiário (cfr. art. 14.º, n.º 2, do EBF)*” (cf. Acórdão de 10-05-2023, processo n.º 01071/20.9BELRA). Note-se ainda que a presunção de veracidade contida no artigo 75.º, n.º 1, da LGT pressupõe que a contabilidade esteja organizada com todos os elementos legalmente considerados essenciais à caracterização dos custos em causa, cessando a referida presunção nas situações em que as declarações, contabilidade ou escrita revelem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo, como decorre da alínea a) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT. Como admitido pela Requerente, ocorreram várias inexatidões das declarações de imposto submetidas pela Requerente em 2020 e 2021, e existiram erros nos documentos internos da Requerente relativamente aos trabalhadores em apreço. Assim sendo, *in casu*, o ónus da prova sempre passaria a incumbir à Requerente, nos termos do art. 74º da LGT.

Quanto ao facto não provado de que, no exercício de 2021, a Requerente realizou investimentos elegíveis para efeitos de RFAI no montante de € 398.063,39, a que corresponderia uma dedução à coleta desse ano da quantia de € 99.515,85, note-se que a Requerente veio juntar o “Anexo V” (“DSF Assessoria Fiscal”, em cujo cabeçalho se lê: “Entidade interessada: A..., Lda.; Tema: Quantificação de benefícios fiscais em sede de IRC”), datado de 27.02.2023, assinado por Consultor Fiscal, contendo 13 páginas e, como anexos, uma lista com número de funcionários por mês em 2018 e em 2021 (“anexo 1”), sem documentos de suporte, e uma lista de facturas, com fotocópias de facturas. Não obstante aí se referir “investimentos elegíveis efetuados em 2021” e “o investimento tem enquadramento na tipologia “*aumento da capacidade de um estabelecimento já existente*” – inexistente qualquer documentação de suporte idónea e credível para o efeito de demonstrar o que a Requerente

alega. Sublinhe-se também que este documento tem uma data de 2023, muito posterior aos alegados investimentos realizados em 2021 e à data de apresentação da Mod. 22 relativa ao exercício de 2021. Temos que este documento não é idóneo e credível para provar que o investimento alegadamente efetuado em 2021 visou o aumento da capacidade do estabelecimento, ou seja, que esteve associado a um “investimento inicial” para efeitos do RFAI, e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro. De forma a cumprir o ónus que sobre ela impende, não basta à Requerente alegar que era do conhecimento da AT que as aplicações relevantes para efeitos de RFAI não haviam terminado em 2020, ou que, se a AT tivesse solicitado elementos adicionais, a Requerente teria prontamente oferecido elementos idóneos e credíveis.

Quanto ao facto não provado de que, nos exercícios de 2020 e 2021, a Requerente celebrou contratos de trabalho por tempo indeterminado com os trabalhadores em apreço, atentemos à prova junta pela Requerente. A Requerente juntou *prints* da informação comunicada à Segurança Social relativamente a cada um dos trabalhadores em apreço. Tais *prints* indicam que foram celebrados contratos de trabalho com os trabalhadores em apreço, mas não indica se se tratam de contratos de trabalho por tempo indeterminado. Ora, esta informação foi comunicada à Segurança Social pela Requerente. Nos termos do artigo 29.º, n.º 3, da Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro, que aprovou o Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, quando a entidade empregadora comunica a admissão de novos trabalhadores à Segurança Social, tem obrigação de informar se o contrato de trabalho é a termo resolutivo ou sem termo. Assim sendo, para provar que os contratos de trabalho em causa eram por tempo indeterminado, a Requerente deveria ter junto aos autos documentos comprovativos de que comunicou à Segurança Social isso mesmo, o que não fez.

Na ausência de “documentos externos” que comprovem que a Requerente celebrou contratos de trabalho por tempo indeterminado com os trabalhadores em apreço, temos não ser de relevar as declarações assinadas pelos trabalhadores, ou outros documentos internos da Requerente (como sejam quadros e tabelas Excel), para efeitos de determinar a natureza dos contratos de trabalho em causa. Assim sendo, resta ao Tribunal concluir que a Requerente não fez prova de

---

que os contratos de trabalho em causa tenham sido celebrados por tempo indeterminado (como lhe competia, nos termos do artigo 14.º, n.º 2, do EBF).

## **5. Matéria de Direito**

### **5.1. Da correcção em matéria de RFAI (liquidação de IRC de 2021)**

Tal como referido *supra*, a Requerente não logrou provar, como lhe competia, que, no exercício de 2021, realizou investimentos elegíveis para efeitos de RFAI no montante de € 398.063,39, a que corresponderia uma dedução à coleta desse ano da quantia de € 99.515,85.

Quanto à alegada violação do princípio do inquisitório e do dever de descoberta da verdade material (artigo 58.º da LGT), lembre-se que o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a considerar que: *“O ónus da prova dos pressupostos dos benefícios fiscais recai sobre o contribuinte beneficiário (cfr. art. 14.º, n.º 2, do EBF)”* (cf. Acórdão de 10-05-2023, processo n.º 01071/20.9BELRA). Ora, o princípio do inquisitório e a obrigação que impende sobre a AT de averiguar a verdade material não retira aos contribuintes o seu dever de colaboração na produção de provas, nem inverte o ónus da prova que sobre eles impende. Conclui-se, neste sentido, no Acórdão do TCA Norte, de 12-01-2012, proferido no processo n.º 00624/05.0BEPRT, *“que o princípio do inquisitório não obriga a Requerida a substituir-se ao Requerente e cumpra por ele o ónus da prova que sobre si impende”*.

No caso em apreço, temos que, no decorrer do procedimento inspetivo, a AT avaliou os elementos oferecidos pela Requerente e considerou que esta não logrou fazer a prova que lhe competia. O argumento de que, se a AT tivesse pedido mais elementos ou esclarecimentos, a Requerente teria apresentado os mesmos, não colhe. A AT pediu, efetivamente, elementos e esclarecimentos à Requerente. Era da responsabilidade da Requerente apresentar elementos e esclarecimentos credíveis e idóneos para demonstrar os factos que alegava. Não o tendo feito, é natural e razoável que a AT tenha concluído de que a Requerente não detinha elementos credíveis e idóneos para demonstrar os factos que alegava. Não é razoável exigir à AT que

concluísse que a Requerente detinha elementos credíveis e idóneos para demonstrar os factos que alegava, e que optou por não os apresentar quanto solicitado pela AT.

Com base na prova junta aos autos, conclui-se que assiste razão à Requerida quando sustenta improceder qualquer alegada violação do dever de verdade material ou do princípio do inquisitório, por competir à Requerente, nos autos, fornecer à AT os elementos de prova credíveis e idóneos para demonstrar os factos que alega.

Em face do exposto, não é relevante determinar se o valor de € 99.515,85 corresponde a uma dotação do exercício de 2020, ou de 2021. Isto porque a Requerente não provou que realizou, em 2021, investimentos elegíveis para efeitos de RFAI no montante de € 398.063,39.

Em face do exposto, improcede o PPA na parte relativa ao benefício fiscal RFAI.

## **5.2. Das correcções em matéria do benefício fiscal “majoração da criação de emprego” (liquidações de IRC de 2020 e 2021)**

A norma do EBF que consagrava o benefício fiscal em apreço, na versão/numeração que vigorou de Janeiro de 2011 até Agosto de 2018 (e que foi revogada **pelo art.º 4.º da Lei n.º 43/2018, de 9 de Agosto**), estabelecia o seguinte:

### *“Artigo 19.º - Criação de emprego*

*1 - Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150% do respectivo montante, contabilizado como custo do exercício.*

*2 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se:*  
*a) “Jovens” os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam a frequentar uma oferta de*

*educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;*

*b) “Desempregados de longa duração” os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses;*

*c) “Encargos” os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador, a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;*

*d) “Criação líquida de postos de trabalho” a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.*

*3 - O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.*

*4 - Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho, não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal.*

*5 - A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.*

*6 - O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC.*

Tem razão a Requerente quando alega que o artigo 19.º do EBF não exige que os contratos de trabalho sejam reduzidos a escrito. Tal formalidade também não é exigida pelas leis laborais. Todavia, tal como referido *supra*, a Requerente não logrou provar que, nos exercícios de 2020 e 2021, celebrou contratos de trabalho por tempo indeterminado com os trabalhadores em apreço. Ora, este é um dos pressupostos do direito ao benefício fiscal em causa.

Dado que a Requerente não logrou apresentar, nem no decorrer do procedimento inspetivo, nem em sede arbitral, elementos idóneos e credíveis de que celebrou contratos de trabalho

por tempo indeterminado com os trabalhadores em apreço, fica prejudicado o conhecimento da verificação dos restantes pressupostos do direito ao benefício fiscal em causa.

Pelo exposto, julga-se também improcedente o PPA quanto ao benefício fiscal “majoração da criação de emprego”, tanto relativamente ao exercício de 2020, como ao exercício de 2021.

## **6. Decisão**

**Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente o PPA, e absolver a Requerida do pedido arbitral.**

## **5. Valor do processo**

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em € **163.356,56**.

## **6. Custas**

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em € **3.672,00**, a cargo da Requerente, em razão do decaimento.

CAAD, 30 de Julho de 2025

Os Árbitros

Rita Correia da Cunha (Presidente)

Luciano dos Santos Carvalho

Sofia Ricardo Borges

(subscrevo a decisão, no sentido da total improcedência do Pedido de Pronúncia Arbitral, por não provado, mas registo a minha declaração de voto em anexo, na qual reproduzo o Projecto de Acórdão que então apresentei ao Colectivo deste Tribunal Arbitral na qualidade de Relatora designada)

Declaração de Voto

“(…)

Cumpro apreciar e decidir.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os factos que seguem:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que tem como actividade principal a fabricação de portas, janelas e elementos similares em metal, CAE 25120;
- b) Na sua Declaração Modelo 22 reportada ao exercício de 2020, a Requerente declarou, quanto a RFAI resultante de dotação do exercício, uma dedução no valor de € 83.835,26 (Anexo D, Quadro 074, Campo 715), que veio a ser confirmada pela Requerida, mas preencheu erradamente o valor da dotação do exercício, ao aí colocar € 335.341,04 (Campo 714) e, bem assim, o valor do saldo que transita para o período seguinte, onde colocou € 251.505,78 (Campo 716); (cfr. confissão da Requerente no PPA, e PA)
- c) Na sua Declaração Modelo 22 reportada ao exercício de 2021, a Requerente declarou, quanto a RFAI, saldo não deduzido no período anterior no valor de € 251.505,78 (Campo 713), uma dedução resultante desse saldo, no valor de € 99.516,85 (Anexo D, Quadro 074, Campo 715), e como saldo que transita para o período seguinte o valor de € 151.989,93 (Campo 716), e não declarou qualquer dotação do exercício (Campo 714); (cfr confissão no PPA, e PA)
- d) Na sua Declaração Modelo 22 reportada ao exercício de 2020, quanto a benefícios fiscais que operam por dedução ao Resultado Líquido, a Requerente inscreveu o valor de € 121.524,95 (Quadro 7, Campo 774), do qual € 119.407,95 referentes a majoração dos encargos à criação de emprego (Anexo D, Quadro 4, Campo 401); (cfr PA)
- e) Na sua Declaração Modelo 22 reportada ao exercício de 2021, quanto a benefícios fiscais que operam por dedução ao Resultado Líquido, a Requerente inscreveu o valor de € 124.151,99 (Quadro 7, Campo 774), do qual € 121.281,99 referentes a majoração dos encargos à criação de emprego (Anexo D, Quadro 4, Campo 401); (cfr PA)
- f) Pelas Ordens de Serviço n.ºs OI2021... e OI2022..., a Requerente foi alvo de acções inspectivas de âmbito parcial em sede de IRC, aos exercícios, respectivamente, de 2020 e de 2021, e, na sequência, a Requerida propôs correcções meramente aritméticas, reportadas aos benefícios fiscais RFAI e Criação de emprego; (cfr. PA)

g) Para efeitos de exercício de direito de audição, a Requerente foi notificada, a 11.07.2022, do Projecto de RIT referente a 2020, relativamente ao qual nada disse, e, a 29.11.2022, do Projecto de RIT referente a 2021; (cfr. Anexo I junto pelo SP, e PA)

h) A Requerente remeteu à Requerida direito de audição quanto ao Projecto de RIT 2021, invocando em matéria de RFAI ter incorrido em outro erro de preenchimento na Declaração Mod. 22 desse exercício além do corrigido pelos SIT e por isso devendo ser considerados investimentos realizados no exercício, e nada disse quanto às correcções projectadas em sede de Criação de emprego; (cfr. Anexo II junto pelo SP, e PA)

i) Os Projectos foram - após apreciação pela Requerida do direito de audição exercido no Projecto do exercício de 2021 - convolados em Relatórios finais (RITs), contendo as seguintes correcções: (i) em RFAI, exercício de 2020 - erro declarativo na dotação do período (Campo 714 e, em consequência, Campo 716), sem alteração de imposto a pagar; exercício de 2021 - correcção de imposto, no valor de € 99.515,85, por não aceite a dedução declarada (Campo 715); e (ii) em Criação de emprego, correcções nos valores de € 119.407,95 e de € 121.281,99, respectivamente nos exercícios de 2020 e de 2021, por não aceites as deduções declaradas; (cfr. Anexos I e II juntos pelo SP, e PA)

j) Com referência ao erro na Declaração Mod. 22 de 2020 (v. al. anterior, primeira parte, e al. b) *supra*), os SIT determinaram a correcção do Campo 714, e do Campo 716, Quadro 074, Anexo D, por não subsistir valor a deduzir e para assim evitar deduções futuras indevidas, e a Req.te reconhece os erros de preenchimento; (cfr. confissão no PPA, cfr. direito de audição no Projecto de RIT 2021, e cfr. RG ref. 2021, e PA)

k) Do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) referente ao exercício de **2020** consta, entre o mais (tudo se dando por reproduzido):

“(…)

---

#### I.4 - Descrição sucinta das conclusões da acção de inspecção

---

##### Exercício de 2020 - Em sede de IRC – Matéria Colectável

No decurso do procedimento inspectivo foram detectadas incorreções relativas ao valor de benefício fiscal "majoração à criação de emprego", conforme relatado no Capítulo III do presente relatório.

Deste modo, resultou uma proposta de correcção da matéria colectável de IRC, de acordo com o Quadro infra:

Item Rel.	Descrição	Período	Valor
III	Acréscimo à matéria colectável por dedução indevida de benefícios fiscais	2020	€ 119.407,95

##### Exercício de 2020 - Em sede de IRC – Imposto – Benefício Fiscal RFAI

Verificou-se, igualmente, que o valor de dotação do benefício fiscal RFAI, indicado no Quadro 074, campo 714, do Anexo D da modelo 22, com referência ao ano de 2020 se encontra incorrectamente preenchido face aos elementos exibidos, uma vez que foi indicado o montante global do investimento, que ascendeu a € 335.341,04, e não o valor do benefício, que corresponde à dedução do período no valor de € 83.835,26, ou seja 25% desse investimento, nos termos da subalínea i) do número 1) da alínea a) do nº 1 do artigo 23 do Código Fiscal do Investimento.

Nestes termos, tendo toda a dotação do benefício sido consumida no período 2020, não transita qualquer saldo para o período seguinte, como possibilitaria o nº 3 do artº 23º do CFI, pelo que o valor indicado no campo 716 do referido Anexo D, que é de € 251.505,78, não poderá ser considerado como benefício fiscal futuro. O valor deste campo deverá ser "0" (zero).

**O valor da correcção de imposto (IRC), ascende a € 251.505,79** (campos 714 e 716 do Anexo D da Modelo 22 do ano de 2020).

No entanto, não resulta qualquer liquidação adicional, em termos de imposto a pagar, no que respeita a esta situação, no ano de 2020, apesar da correcção declarativa supra referida

(...)

### 3.3 – Procedimentos efetuados

Por análise aos elementos declarativos do sujeito passivo, constantes no sistema informático da autoridade tributária, nomeadamente, os associados a benefícios fiscais constantes na modelo 22 de IRC do período de 2020, verificou-se o seguinte:

(...)

E no Quadro 7 do mesmo anexo, o seguinte:

REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06								
074	744	01	02	03	713	714	715	716
	NIF da soc. Individual (RETS)	Diploma	Período a que respeita o benefício	Saldo caducado	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita para período seguinte
		742	2019		17.452,83		17.452,83	
	TOTAL			0,00	17.452,83	335.341,04	101.266,09	251.505,78

(...)

No sentido de averiguar a legitimidade dos valores deduzidos, no ano de 2020, por ofício de 25-01-2021, foi o sujeito passivo, relativamente aos valores destes benefícios fiscais, inscritos na modelo 22, notificado para:

(...)

*C – Adicionalmente, relativamente ao valor inscrito no campo 774 – benefícios fiscais que ascende a € 121.524,95, discriminado do quadro 4 do anexo D, da referida modelo 22, solicita-se envio de elementos que justifiquem e suportem os valores aí indicados.*

*No caso do benefício de criação de emprego previsto no art.º 19º do EBF, e que foi revogado pela Lei 43/2018, solicita-se cópia dos contratos de trabalho sem termo/efectivo e outros meios que inequivocamente possam conduzir à prova de que se encontram preenchidos todos os requisitos para a sua concessão, incluído a prova da criação líquida de posto de trabalho, nos termos desse artigo em data prévia a esta revogação.*

*Deverá igualmente comprovar e fundamentar os valores de encargos considerados que deram origem ao benefício declarado."*

Por mail, datado de 08-02-2022, foi respondido o seguinte:

(...)

---

### III – Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas à matéria tributável

---

#### **1. Majoração a criação de emprego**

No campo 774 do Quadro 7, da modelo 22, do período de tributação de 2020, consta o montante de € 121.524,95, o qual, nos termos do Quadro 04, do Anexo D do mesmo modelo, se verifica que € 119.407,95, é relativo a "*Majoração a criação de emprego*", nos termos do art.º 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

(...)

Nestes termos, apesar da revogação do referido artigo, é possível usufruir do benefício fiscal quando seja comprovado que se encontravam cumpridos, à data da revogação da lei, **todos os requisitos para a concessão do benefício**, nomeadamente, que a passagem a contrato sem termo ocorresse antes da revogação do artigo 19º do EBF.

Cabe, assim, ao sujeito passivo, para que possa ser considerada a obtenção do benefício fiscal, a **comprovação do cumprimento de todos os requisitos, entre estes, a admissão dos trabalhadores por contrato por tempo indeterminado.**

No âmbito do presente procedimento, foi remetido Quadro onde se encontram listados diversos dados, entre os quais se destacam, pela sua relevância: a "*Data Efectivos*", a "*Idade à data de Início*" e o "*Benefício Fiscal*".

O sujeito passivo remeteu, adicionalmente, "*prints*" da Segurança Social – "*Segurança Social Direta Vínculo do trabalhador*", os quais, além de não ser inequívoca a sua origem, não atestam por si a natureza do vínculo do trabalhador, não se encontrando por esta via provada a data de "*passagem a efectivo*".

A análise das diversas Declarações Mensais de Remuneração, apenas permitiu atestar (feito por amostragem), que se tratará da data de início em que começaram a ser declarados estes trabalhadores como estando a receber rendimentos pagos por parte do sujeito passivo, e consequentemente, a data em que terá sido informada a Segurança Social do início da relação com a empresa, para efeitos de pagamento das suas contribuições. Não é possível, por esta via, aclarar sobre a natureza do contrato estabelecido.

De igual modo, face às idades de cada um dos trabalhadores, também não é provada, sobretudo nos casos de trabalhadores com idade inferior a 23, a sua condição de "jovens" na acepção que lhe era dada pela alínea a) do nº 2 do revogado artigo 19 do EBF, por não terem sido exibidos elementos que atestassem as condições de habilitações que permitia não os excluir desta categoria, e logo, da concessão do benefício à data relevante.

Nestes termos, não foi apresentada qualquer prova desta circunstância, nem dos outros requisitos exigidos no mesmo artigo (ex.: prova da idade, habilitações literárias), pelo que não poderá, assim, ser aceite a majoração dos encargos associados a todos os trabalhadores no âmbito deste benefício fiscal ("*majoração à criação de emprego*").

Adicionalmente, relativamente ao valor do benefício, os elementos remetidos, denominados: "*Totais Pagos em Euros, entre 01.01.2020 e 31.01.2020*", não permitem, por si, e para cada trabalhador, aferir o valor indicado como "*Encargo anual*", e, conseqüentemente, o valor de "*Benefício Fiscal*", nas condições da alínea c) do nº 2 do citado artigo 19º, uma vez que o sujeito passivo não demonstrou, quer pelos valores apresentados, quer contabilisticamente, como determinou os valores por si considerados.

Refira-se que, carece, igualmente, de comprovação, a efectiva "*Criação líquida de postos de trabalho*", na acepção que lhe é dada pela alínea d) do nº 2 do artigo 19 do EBF, ficando por esclarecer se, em cada um dos períodos em que decorre a alegada admissão, terá existido saídas, ou não, que pudessem influenciar os valores apresentados, ou seja, determinar a efectiva criação líquida de postos de trabalho.

Deste modo, o valor (€ 119.407,95), que consta no campo 401 do Quadro 4, do Anexo D, da modelo 22, não será de considerar.

Da mesma forma, no campo 774 do Quadro 7, da modelo 22, o valor de € 121.524,95, também não será aceitar, sendo de corrigir para o montante de € 2.117,00.

Propõe-se, assim, a correção ao resultado tributável, o montante de € 119.407,95.

(...)"

1) Do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) referente ao exercício de **2021** consta, entre o mais (tudo se dando por reproduzido):

"(...)

#### I.4 - Descrição sucinta das conclusões da acção de inspecção

- **Exercício de 2021 - Em sede de IRC – Matéria Colectável**

No decurso do procedimento inspectivo foram detectadas incorreções relativas ao valor de benefício fiscal "majoração à criação de emprego", conforme relatado no Capítulo V do presente relatório.

Deste modo, resultou uma proposta de correcção da matéria colectável de IRC, de acordo com o Quadro infra:

Ítem Rel.	Descrição	Período	Valor
V.1	Acréscimo à matéria colectável por dedução indevida de benefícios fiscais	2021	€ 121.281,99

- **Exercício de 2021 - Em sede de IRC – Imposto – Benefício Fiscal RFAI**

Na sequência de procedimento inspectivo titulado pela OI2021[ ] (ano de 2020), tinha-se verificado, que o valor de dotação do benefício fiscal RFAI, indicado no Quadro 074, campo 714, do Anexo D da modelo 22, com referência ao ano de 2020, se encontrava incorrectamente preenchido face aos elementos exibidos, uma vez que foi indicado o montante global do investimento, que ascendeu a € 335.341,04, e não o valor do benefício, que corresponde à dedução do período no valor de € 83.835,26, ou seja 25% desse investimento, nos termos da subalínea i) do número 1) da alínea a) do nº 1 do artigo 23 do Código Fiscal do Investimento.

Nestes termos, tendo toda a dotação do benefício sido consumida no período 2020, não transitou assim qualquer saldo para o período 2021, como possibilitaria o nº 3 do artigo 23º do CFI, pelo que o valor indicado no campo 713 do referido Anexo D (€ 251.505,78), deverá ser "0" (zero).

Como consequência, não poderá haver igualmente lugar a qualquer dedução de imposto, pelo que o valor de € 99.515,85 inscrito no campo 715 não poderá ser aceite, sendo, assim, inexistente a dedução associada a RFAI para o ano de 2021.

Adicionalmente, e em consequência do referido, não transita qualquer saldo para os períodos seguintes não sendo, pelas razões expostas, aceite o valor de € 151.989,93 inscrito no campo 716, devendo considerar-se também este como nulo.

(...)

#### IV. Descrição da análise efetuada

##### IV.1 – Procedimentos efetuados

Por análise aos elementos declarativos do sujeito passivo, constantes no sistema informático da autoridade tributária, nomeadamente, os associados a benefícios fiscais constantes na modelo 22 de IRC do período de 2021, verificou-se o seguinte:

(...)

E, no Quadro 7, do mesmo anexo D, o seguinte:

074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec. Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06															
744	NIF da soc. Individual (RETOGS)	01	Diploma	02	Período a que respecta o benefício	03	Saldo caducado	713	Saldo não deduzido no período anterior	714	Dotação do período	715	Dedução do período	716	Saldo que transita para período seguinte
		742		2020				251.505,78				99.515,85		151.989,93	
TOTAL						0,00		251.505,78		0,00		99.515,85		151.989,93	

(...)

Constata-se, assim, que o benefício obtido que opera por dedução ao resultado líquido depende, maioritariamente, de *majoração à criação de emprego* (artº 19 do EBF – revogado em 2018, mas que mantém os seus efeitos temporais, considerados na lei, para situações que já cumpriam os requisitos para a sua obtenção em data anterior à sua revogação).

Verifica-se, ainda, que os benefícios fiscais que operam por dedução à colecta tiveram a sua origem nas dotações inerentes benéficos fiscais ao investimento, no âmbito do *Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)*, e no regime da *Dedução por Lucros Reinvestidos e Distribuídos (DLRR)*.

Atente-se que, que relativamente ao benefício *RFAI*, este depende de dotação associada a investimentos realizados em 2020, os quais já haviam sido objeto de análise no âmbito da OI2021 [ ], para esse período de tributação, tendo o sujeito passivo sido notificado sobre a conclusão da análise efetuada e das respetivas consequências, quer para esse período de tributação, quer para os seguintes, e que será descrita no ponto 2 capítulo V do presente relatório.

Tendo em conta estes elementos, foi efectuada notificação ao sujeito passivo, por ofício de 11-10-2022, remetido através da caixa postal eletrónica do *ViaCTT*, relativamente aos restantes valores de benefícios fiscais, inscritos na modelo 22 para, no prazo de 10 dias, prestar as seguintes informações ou esclarecimentos com o seguinte teor:

(...)

*B - Relativamente ao valor inscrito no "campo 774 – benefícios fiscais", que ascende a € 124.151,99, discriminado do quadro 4 do anexo D, da referida modelo 22, solicita-se envio de elementos que justifiquem e suportem os valores aí indicados.*

*No caso do benefício de criação de emprego, previsto no artº 19º do EBF, e que foi revogado pela Lei 43/2018, solicita-se cópia dos contratos de trabalho sem termo/effectivo e outros meios que inequivocamente possam conduzir à prova da data em que se concretiza a relação laboral definida no nº1 do referido artº 19 e de que se encontram preenchidos todos os outros requisitos para a sua concessão, incluído a prova da criação líquida de posto de trabalho, nos termos desse artigo em data prévia a esta revogação.*

*Deverá igualmente comprovar e fundamentar os valores de encargos considerados que deram origem ao benefício declarado."*

Por mail, datado de 18-10-2022, foi efectuada a seguinte resposta à notificação efectuada, através de resposta para o mail @at.gov.pt.:

(...)

*B- Em anexo mapa do Benefício de criação de emprego no valor de 121.281,99€.*

*Em anexo comprovativo dos vínculos dos trabalhadores (ficha cadastral da Segurança Social) e mapas auxiliares para os cálculos dos benefícios de cada colaborador.*

*No exercício de 2017 (data prévia à revogação do art. 19º do EBF, através da Lei 43/2018) a entidade empregou 54 funcionários e saíram 36, o que equivale a um valor líquido de 18 novos postos de trabalho.*

*Além do benefício da criação de emprego a entidade também favoreceu de benefício de donativos e quotizações, no valor de 1.950€ e 920€, respetivamente."*

(...)

No ponto seguinte procede-se análise dos elementos remetidos.

(...)

## **V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades**

### **1. Majoração à criação de emprego**

No campo 774 do Quadro 7, da modelo 22, do período de tributação de 2021, consta o montante de € 124.151,99, o qual, nos termos do Quadro 04, do Anexo D do mesmo modelo, se verifica que, € 121.281,99 é relativo a "Majoração a criação de emprego", nos termos do art.º 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

(...)

Neste sentido, conclui-se que os sujeitos passivos que, previamente à data de revogação do benefício, cumprissem os requisitos para a obtenção do mesmo, continuariam a poder usufruir deste no período de 5 anos, nos termos do nº 5 do artigo 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Atente-se, contudo, ao nº 1 do mesmo artigo, que se refere à criação líquida de postos de trabalho, para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado.

Nestes termos, apesar da revogação do referido artigo, é possível usufruir do benefício fiscal quando seja comprovado que se encontravam cumpridos, à data da revogação da lei, todos os requisitos para a concessão do benefício, nomeadamente, que a passagem a contrato sem termo ocorresse antes da revogação do artigo 19º do EBF.

Cabe, assim, ao sujeito passivo, para que possa ser considerada a obtenção do benefício fiscal, a **comprovação do cumprimento de todos os requisitos, entre estes, a admissão dos trabalhadores por contrato por tempo indeterminado.**

No âmbito do presente procedimento, foi remetido quadro onde se encontram listados diversos dados, entre os quais se destacam, pela sua relevância, os seguintes: "*Efectivos*", "*Idade à data de Início*", e o "*Benefício Fiscal*" (quadro reproduzido na parte final do ponto IV.1).

Atente-se, desde logo, que para todos eles, a data indicada como "*Efectivos*", é sempre posterior a 30-06-2018.

Refira-se também, a existência de incongruências entre os elementos enviados para os anos anteriores e o presente, na listagem de trabalhadores considerados.

Para a OI2021  relativa ao ano de 2020, para efeitos do mesmo benefício fiscal, foi esta a lista apresentada:

(...)

Atente-se que na listagem fornecida para o período de 2020, apenas existia uma coluna com referência à "*Data Efectivo*", e na referente ao período em análise existe distinção entre "*Data Admissão*" e "*Efectivo*", sendo que os dados constantes da coluna "*Data Efectivo*" em 2020 são genericamente os que constam na coluna "*Data Admissão*", na informação fornecida para o presente procedimento inspectivo.

Adicionalmente, será de referir, que as datas de demissão indicadas no período anterior se encontram divergentes com as indicadas para o período de 2021, e igualmente, para os trabalhadores que terão cessado funções.

A título de exemplo: os trabalhadores "307", "308" e "314" teriam saído da empresa em 2020, contudo, segundo a listagem ora apresentada o trabalhador "307" manteve na empresa em 2021, e os trabalhadores "308" e "314" apenas cessam funções em 2021.

Assim, embora as informações para o período de 2021 sejam mais congruentes face a toda a informação disponível, não obsta, mesmo assim, às conclusões daí decorrentes, pois, toda a informação prestada não é concisa com a exibição dos elementos respectivos.

(...)

Analise-se, ainda assim, os elementos remetidos.

O sujeito passivo remeteu, adicionalmente, em ficheiro *PDF* designado de "funcionários", "*prints*", que se supõe serem as referidas "*fichas cadastrais da Segurança Social*" – os quais, além de não ser inequívoca a sua origem, não atestam por si a natureza do vínculo do trabalhador, não se encontrando também, por esta via, provada a data de "*passagem a efectivo*".

A análise das diversas Declarações Mensais de Remuneração, apenas permitiu atestar (feito por amostragem), que se tratará da data de início em que começaram a ser declarados estes trabalhadores como estando a receber rendimentos pagos por parte do sujeito passivo, e conseqüentemente, a data em que terá sido informada a Segurança Social do início da relação com a empresa, para efeitos de pagamento das suas contribuições. Não é possível, por esta via, aclarar sobre a natureza do contrato estabelecido.

De igual modo, face às idades de cada um dos trabalhadores, também não é provada, sobretudo nos casos de trabalhadores com idade inferior a 23, a sua condição de "*jovens*" na acepção que lhe era dada pela alínea a) do nº 2 do revogado artigo 19 do EBF, por não terem sido exibidos elementos que atestassem as condições de habilitações que permitia não os excluir desta categoria, e logo, da concessão do benefício à data relevante.

Nestes termos, não foi apresentada qualquer prova desta circunstância, nem dos outros requisitos exigidos no mesmo artigo (ex.: prova da idade, habilitações literárias), pelo que não poderá, assim, ser aceite a majoração dos encargos associados a todos os trabalhadores no âmbito deste benefício fiscal ("*majoração à criação de emprego*").

Adicionalmente, relativamente ao valor do benefício, os elementos remetidos, (ficheiro "PDF" designado de "funcionários"), que refere ser "mapas auxiliares para os cálculos dos benefícios de cada trabalhador", onde é indicado em cada uma das suas páginas "Totais Pagos em Euros, entre 01.01.2021 e 31.12.2021", não permitem, por si, e para cada trabalhador, aferir o valor indicado como "Encargo anual", e, conseqüentemente, o valor de "Benefício Fiscal", nas condições da alínea c) do nº 2 do citado artigo 19º do EBF, uma vez que o sujeito passivo não demonstrou, quer pelos valores apresentados, quer contabilisticamente, como determinou os valores por si considerados.

Quanto à **criação líquida** de postos de trabalho, o sujeito passivo indica apenas: "No exercício de 2017 (data prévia à revogação do art. 19º do EBF, através da Lei 43/2018) a entidade empregou 54 funcionários e saíram 36, o que equivale a um valor líquido de 18 novos postos de trabalho."

Carece, assim, igualmente, de comprovação, a **efectiva "Criação líquida de postos de trabalho"**, na acepção que lhe é dada pela alínea d) do nº 2 do artigo 19 do EBF.

Não é esclarecido se, no exercício referido, e em cada um dos períodos em que decorrem as alegadas admissões, terão existido saídas, ou não, nas mesmas condições (terem sido admitidos por tempo indeterminado, idade e habilitações), que pudessem influenciar os valores apresentados, ou seja, determinar a **efectiva criação líquida de postos de trabalho**.

(...)

Assim, e nos termos da conjugação do nº 1 do artigo 74, e do nº 2 do artigo 14º, ambos da Lei Geral Tributária, recai sobre o sujeito passivo o ónus da prova sobre o cumprimento dos requisitos exigidos pela lei relativamente aos benefícios fiscais que declara que tem direito.

Deste modo, o valor (€ 121.281,99), que consta no campo 401 do Quadro 4, do Anexo D, da modelo 22, não será de considerar.

(...)

Propõe-se, assim, a correção ao resultado tributável, o montante de € 121.281,99.

## 2. Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) – Dedução efectuada em 2021, proveniente de investimentos realizados em 2020 e saldo que transita para os períodos seguintes.

(...)

A dedução do período associada ao benefício fiscal RFAI, incluída no campo 355 da modelo 22 do período de 2021, ascende a € 99.515,85, como indicado no campo 715 do quadro 07 do anexo D.

Constata-se, igualmente, pelo declarado, que tal resulta de “saldo não deduzido no período anterior” (2020), no valor de € 251.505,78, como inscrito no campo 713 do mesmo quadro, nos termos do nº 3 do artigo 23º do CFI, face ao limite da dedução da colecta para este benefício ter sido atingido nesse período.

Verifica-se, igualmente, ter sido declarado um valor de € 151.989,93 inscrito no campo 716 e que seria passível de dedução em períodos seguintes.

No âmbito de procedimento inspectivo de análise de benefícios fiscais, para o período de tributação de 2020, titulado pela OI2021 , já haviam sido remetidos elementos para atestar a legitimidade e quantitativo dos valores declarados, tendo-se concluído não subsistir qualquer valor relativo ao “saldo que transita para período seguinte”, que corresponde ao “saldo não deduzido no período anterior”, na declaração relativa a 2021, pelos motivos que se resume:

- foram efectuados, no período de 2020, investimentos globais de € 355.341,04, tendo essas mesmas despesas sido aceites para efeitos de consideração de dotação de benefício RFAI do mesmo período;
- a dotação a considerar foi, assim, de € 83.835,26, correspondente a 25% do montante referido no paragrafo anterior, como dispõe a subalínea i) do número 1) da alínea a) do nº 1 do artigo 23º do CFI;
- esta dotação foi totalmente deduzida nesse período de tributação;
- não subsistia, assim, qualquer valor a deduzir em períodos seguintes;
- esta conclusão não foi contestada, em sede de audição prévia, no âmbito do referido procedimento inspectivo (período de 2020).

Daqui resulta, que o valor de € 99.515,85, inscrito no campo 715 do quadro 074 do anexo D para o ano de 2021, corresponde a uma dedução indevida do benefício fiscal RFAI, pelo facto de não transitar qualquer dotação deste benefício do período anterior, e, igualmente não transitará qualquer saldo para o período seguinte (2022).

Este montante (€ 99.515,85), corresponde à correção ao imposto (IRC – RFAI), a efetuar em 2021, passando, assim, o valor inscrito no campo 355 ao montante de € 140.000,00, em vez de € 239.515,85 nele inscrito

Não deverá haver lugar ao preenchimento de qualquer valor no quadro 074 do anexo D. Os campos 713, 715 e 716 deverão apresentar um valor nulo.

(...)

## X. Direito de Audição

(...)

De salientar, que a petição se apresenta manifestamente extemporânea, contudo, e ainda assim, a mesma vai ser objeto de análise.

Elementos Remetidos:

(...)

- Ficheiro designado "A..." - Audição Prévia", petição de 3 folhas, cujo conteúdo se transcreve:

1. No referido Projeto de Relatório Inspetivo, procederam-se a correções em sede de RFAI, procedendo-se à anulação do reporte de 2020 e respetiva dedução efetuada no período de 2021.
2. De facto, em consequência da inspeção decorrida sobre o período de 2020, foi retificado o reporte do RFAI de 2020, uma vez que o quadro 074 não estava corretamente preenchido.
3. A dotação do RFAI de 2020 foi na sua totalidade deduzida nesse período, não existindo lugar a qualquer reporte.
4. Na declaração Modelo 22 do período de 2021 volta a verificar-se um lapso no preenchimento do quadro 074 do anexo D.
5. No caso em apreço deveriam ter sido preenchidas duas linhas no quadro 074 do anexo D da declaração, uma referente ao reporte de 2020 e outra referente à dotação do RFAI de 2021.
6. Contudo, foi preenchida apenas uma linha, indicando o reporte do RFAI de 2020 e a dedução do período de 2021 que é referente à dotação do próprio período de 2021.
7. O reporte de 2020 é indevido, tal como indica a Autoridade Tributária no projeto de relatório.
8. Contudo, em 2021, o sujeito passivo reunia todas as condições para aplicar o RFAI, tendo disponibilizado toda essa informação no decorrer do processo inspetivo.
9. Pelo que se não se entende a correção efetuada em sede de RFAI, sem que antes o assunto tenha sido questionado, dado que foi abordado o RFAI para 2021 no decorrer da inspeção.
10. No anexo 1 apresenta-se a listagem, já disponibilizada, dos investimentos realizados e apuramento do benefício fiscal.
11. Reitera-se que o investimento global de 2021, no montante de € 398.063,39, visa o aumento da capacidade dos estabelecimentos já existentes e a criação de novos pavilhões 13 e 14.
12. Os pavilhões 13 e 14 tiveram por objetivo a criação de uma linha de tratamento e pintura de ferro.
13. A entidade e o respetivo investimento enquadram-se na indústria extrativa e indústria transformadora, CAE 25120.
14. O sujeito passivo já enviou as faturas mais relevantes para análise.

15. Neste sentido, solicita-se a consideração do RFAI em 2021, cujo preenchimento do quadro 074 do anexo D da declaração Modelo 22 de 2021 deverá ser o seguinte:

- Campo 01 – 742
- Campo 02 – 2021
- Campo 714 – 99.515,85 • Campo 716 – 99.515,85
- Restantes campos - sem preencher

Face ao exposto, considera o sujeito passivo que estão reunidas condições legais e factos que determinam a revisão do projeto de relatório, a qual se requer, nos termos expostos.”

#### **Análise do Direito de Audição:**

Na petição apresentada, o sujeito passivo apenas vem apresentar a sua discordância e argumentos relativamente às correções relacionadas com o benefício fiscal RFAI. No que se refere às restantes correções propostas no projeto de relatório, nomeadamente as relacionadas com o benefício fiscal relacionado com a majoração à criação de emprego, o sujeito passivo não faz qualquer referência.

#### **Articulado 1 a 7**

Neste articulado vem o sujeito passivo corroborar o entendimento da inspeção tributária vertido no projeto de relatório, conforme conclui no ponto 7 do articulado “O reporte de 2020 é indevido, tal como indica a Autoridade Tributária no projeto de relatório”.

Refere, no entanto, que tal situação se deve ao facto de o quadro 074 do anexo D das declarações de rendimentos modelo 22 de IRC, respeitantes aos exercícios de 2020 e 2021, se encontrarem incorretamente preenchidos.

Importa referir que a declaração de rendimentos modelo 22 de IRC é uma das obrigações declarativas da empresa, que tem como objetivo principal o apuramento do lucro tributável e o conseqüente imposto a pagar ao Estado, pelo que deverá ser corretamente preenchida.

No âmbito da presente ordem de serviço procedeu-se à análise dos valores mencionados na declaração de rendimentos modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 2021, a qual se presume corretamente preenchida, tendo ainda em consideração, as conclusões do procedimento inspetivo levado a cabo ao sujeito passivo, relativamente ao exercício de 2020, ao abrigo da ordem de serviço nº OI2021 .

Conforme consta do projeto de relatório, a dedução do período associada ao benefício fiscal *RFAI*, incluída no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do período de 2021, ascende a € 99.515,85, como indicado no campo 715 do quadro 07 do anexo D.

Constata-se, igualmente, que tal resulta de "*saldo não deduzido no período anterior*" (2020), no valor de € 251.505,78, conforme inscrito no campo 713 do mesmo quadro, nos termos do nº 3 do artigo 23º do CFI, face ao limite da dedução da coleta para este benefício ter sido atingido nesse período.

Verifica-se, ainda da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, apresentada pelo contribuinte, relativa ao exercício de 2021, ter sido declarado um valor de € 151.989,93 inscrito no campo 716 e que seria passível de dedução em períodos seguintes.

Para melhor compreensão dos factos, transcreve-se de seguida, o quadro 074 do anexo D da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, relativa ao exercício de 2021.

(...)

Ou seja, o sujeito passivo declarou à Administração Fiscal, que no exercício de 2021 estava a usufruir do benefício fiscal *RFAI*, no montante de € 99.515,85, o qual era resultante de investimentos efetuados em período anterior, uma vez que indicou no anexo D tratar-se de uma dedução respeitante a saldo não deduzido em períodos anteriores.

Em face do declarado pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos modelo 22 de IRC conjugado com as conclusões resultantes do procedimento inspetivo efetuado ao exercício de 2020 ao abrigo da ordem de serviço nº OI2021 [ ] concluiu-se não ser a dedução do benefício fiscal *RFAI*, no montante de € 99.515,85, devida, uma vez que do exercício anterior não transitava qualquer saldo a deduzir.

#### Articulado 8 a 15

Neste articulado vem o sujeito passivo alegar que, não obstante o anexo D da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do ano de 2021 se encontrar incorretamente preenchido, em 2021 reunia as condições para usufruir do *RFAI*, pelo que não entende a correção proposta. Apresenta uma listagem de investimentos efetuados no exercício, alegando ter realizado o investimento global de € 398.063,39, o qual visou o aumento da capacidade dos estabelecimentos já existentes e a criação de novos pavilhões, referindo que as faturas mais relevantes já haviam sido remetidas à AT.

Conclui, solicitando que seja considerado o investimento efetuado no decurso do exercício económico e que sejam corrigidos os campos do quadro 074 do anexo D da declaração de rendimentos.

Importa aqui referir que a listagem de investimentos e cópias de faturas apresentadas no decurso do procedimento inspetivo, foram meramente remetidos como justificação para o Benefício *DLRR*, que se encontra analisado no ponto IV.2.1. deste relatório e cuja aceitabilidade não é refutada no âmbito desse benefício, **sobretudo** face ao reinvestimento, **como aí referido, poder ocorrer até 2024.**

Embora, o Código Fiscal ao Investimento preveja que o mesmo investimento pode ser elegível para efeitos dos dois benefícios (*RFAI* e *DLRR*), não foi, no decurso do procedimento inspetivo, mencionado esse facto.

Importa referir que a inspeção tributária não solicitou ao sujeito passivo que fizesse prova dos requisitos para usufruir do benefício de *RFAI*, uma vez que, conforme já sobejamente demonstrado ao longo deste relatório, o que foi declarado pelo contribuinte, é que tal benefício era resultante de saldo de período anterior.

Tendo o sujeito passivo vindo solicitar, no âmbito do exercício do direito de audição, que seja considerado para efeitos de usufruir do benefício fiscal *RFAI*, os investimentos efetuados no exercício de 2021, vamos proceder à análise dos elementos apresentados.

#### Enquadramento Fiscal do *RFAI*

O âmbito de aplicação e os requisitos para usufruir do *RFAI*, encontram-se previstos na seguinte legislação:

(...)

#### Análise dos Elementos Apresentados

Conforme já referido, os elementos apresentados pelo sujeito passivo para efeitos de fazer prova de que poderia usufruir do benefício fiscal *RFAI* no exercício de 2021, resumiram-se a uma listagem de investimentos e cópias de algumas faturas, apresentadas no decurso do procedimento inspetivo no âmbito da análise do benefício *DLRR*. Além, destes elementos, refere nos pontos 16 a 18 que o investimento efetuado visa o aumento da capacidade dos estabelecimentos já existentes e a criação de novos pavilhões 13 e 14 destinados a criação de uma linha de tratamento e pintura de ferro e que a entidade e o respetivo investimento enquadram-se na indústria extrativa e indústria transformadora, CAE 25120.

Não obstante o sujeito passivo referir que o investimento visou o aumento da capacidade do estabelecimento bem como a criação de uma linha de tratamento e pintura de ferro, não apresentou

qualquer elemento de prova de que se tratam efetivamente de “investimentos iniciais”, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro. Uma vez que evoca aumento da capacidade produtiva, deveria fornecer evidência do aumento desta baseado nesse investimento (portaria 297/2015), o que não se verificou.

Outra das condições que os sujeitos passivos têm que preencher para poder beneficiar do RFAI é proporcionar a criação de postos de trabalho associados ao investimento elegível e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI. O sujeito passivo não logrou provar este requisito, não tendo demonstrado que postos de trabalho foram criados especificamente face ao investimento, nem identificado qualquer trabalhador contratado associado ao investimento.

Concluindo, para além dos investimentos relevantes a considerar, nos termos do n.º 2 do artº 22 do CFI, importa, ter em conta o cumprimento cumulativo de todas as condições previstas no n.º 4 do artigo 22º do CFI, e neste ponto importa referir que o SP não evidenciou a criação de postos de trabalho associável ao investimento. Também no que se refere ao previsto na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, o sujeito passivo não demonstrou que o investimento reúne os requisitos para ser considerado como “investimento inicial”.

Conclusão:

Em face da análise efetuada aos argumentos e elementos apresentados no âmbito do exercício do direito de audição, conclui-se não serem os mesmos suscetíveis de alterar as correções propostas no projeto de relatório.

(...)” (cfr. Anexo I e Anexo II juntos pelo SP, e PA)

m) Reflectindo as correções operadas pelos SIT, com data de 16.02.2023 foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 2023..., referente ao exercício de 2020, com o valor a pagar de € 582,78, respectiva demonstração de acerto de contas e nota de cobrança, e com data de 16.03.2023 a liquidação adicional de IRC n.º 2023..., referente ao exercício de 2021, com o valor a pagar de € 8.386,81, respectiva demonstrações de acerto de contas com valor a pagar de € 131.897,61, correspondente a IRC no montante de € 129.957,63, e a juros compensatórios no montante de € 1.939,98; (cfr. doc. 1 e 2 juntos com o PPA, e PA)

n) A Requerente apresentou reclamações graciosas (RG) contra as liquidações adicionais de IRC dos exercícios de 2020 e de 2021 (cfr. al. anterior), que tramitaram, respectivamente, sob os n.ºs ...2023... e ...2023...;

o) Na reclamação graciosa (RG) referente à liquidação adicional do exercício de 2020, a Requerente argumentou contra a correcção em sede de BF Criação de emprego, juntando elementos; (cfr Anexo III junto pelo SP, e PA)

p) Na RG referente à liquidação adicional de 2021, a Req.te alegou, quanto a RFAI, que, além de ter preenchido erradamente a Declaração Mod. 22 no saldo transitado do período anterior (que reconhece bem corrigido no RIT), errou também porque deveria ter preenchido outra linha no Quadro 074, Anexo D, com “dotação do próprio período de 2021”, juntando elementos, e mais argumentou contra a correcção em sede de BF Criação de emprego, juntando elementos; (cfr Anexo IV junto pelo SP, e PA)

q) Em sede de procedimento inspectivo ao exercício de 2021 e até ao exercício de direito de audição quanto ao Projecto de RIT a Requerente não apresentou informação ou argumentos no sentido de deverem ser considerados investimentos realizados no período elegíveis para efeitos de RFAI;

r) A Requerente não apresentou - seja em sede de direito de audição no Projecto de RIT 2021, seja em sede de reclamação graciosa contra a liquidação adicional do exercício de 2021 e seu direito de audição – qualquer relatório/dossier contendo projecto de investimento/elementos para efeitos de RFAI 2021; (cfr Anexo II junto pelo SP, e PA)

s) Após a Requerente notificada para direito de participação na decisão – audição prévia, não exercido, as RGs foram indeferidas por despachos da Requerida de 12.02.2024, notificados à Req.te por Ofícios de 14.02.2024; (cfr Anexos III e IV juntos pelo SP, e PA)

t) Na decisão de indeferimento da RG referente à liquidação adicional do exercício de 2020 lê-se, entre o mais (tudo se dando por reproduzido):

“(…) Quanto aos argumentos novos aqui trazidos:/ Como é referido no RIT, o art.º 19.º, do EBF, em vigor até agosto de 2018, mencionava o seguinte (...)./ Daqui é possível concluir que, os sujeitos passivos que, previamente à data da revogação do benefício,

cumprissem os requisitos para obtenção do mesmo, continuariam a poder usufruir deste no período de 5 anos, nos termos (...)/ (...) Atente-se, contudo, ao n.º 1 do mesmo artigo (...) para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado./ Isto é, dos documentos agora trazidos na Reclamação apresentada, continua a não ser apresentado um contrato de trabalho, apenas uma declaração do trabalhador a declarar que em determinada data, foi contratado pela empresa por tempo indeterminado, para desempenhar determinada função./ (...) a diferença positiva (...) entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que (...). Mais uma vez, apenas nos podemos cingir a uma informação prestada pela empresa, sem contudo apresentar comprovativos./ Ainda assim (...) foram analisados os factos à luz do nosso ordenamento jurídico-tributário, sendo daí a extração das conclusões destes serviços. (...) no sentido de concordância com todos os fundamentos de facto e de direito constantes do RIT e que deram origem à liquidação aqui reclamada./ Em sede de Reclamação Graciosa, o Sp não logrou comprovar (...) os factos constitutivos que aqui se alegam./ Na presente petição (...) pretendendo que seja aceite o benefício total. No entanto não apresenta qualquer elemento que contradiga o relatado no RIT, tais como a apresentação de um mapa resumo anual de cada um desses trabalhadores, com datas de entrada e saída, mapa extraído do programa de processamento de salários, folhas Declarativas à Segurança Social, contratos de trabalho, comprovativos de pagamento ao Fundo de Compensação do Trabalho, etc. (...)/ (...) Os elementos enviados não acrescentam objectivamente qualquer informação adicional, nem comprovam, por si, o requerido, para que o sujeito passivo possa alegar ter exibido elementos que justificam o direito ao benefício fiscal (...) nos termos em que era definido no artigo 19.º do EBF, e face à obrigação de que o cumprimento dos requisitos, entre os quais a passagem a efetivo, ocorra antes da revogação deste artigo, para que o benefício seja auferido. (...)" (cfr Anexo III junto pelo SP)

u) Da decisão de indeferimento da RG referente à liquidação adicional do exercício de 2021 lê-se, entre o mais (tudo se dando por reproduzido):

“(...) 5. RFAI (...) Notificado do Projeto de Correções dos SIT, veio o SP relativamente ao RFAI exercer o Direito de Audição./ Refere no mesmo que a mod. 22 de IRC (...) incorretamente preenchidos (...)/ Os SIT analisaram e verificaram (...)/ Os elementos apresentados pelo sujeito passivo para efeitos de fazer prova de que poderia usufruir do benefício fiscal RFAI no exercício de 2021, resumiram-se a uma listagem de investimentos e cópias de algumas faturas, apresentadas no decurso do procedimento inspetivo no âmbito da análise do benefício DLRR./ Apesar de o sujeito passivo referir que o investimento visou o aumento da capacidade do estabelecimento bem como a criação de uma linha de tratamento e pintura de ferro, não apresentou qualquer elemento de prova de que se tratam efetivamente de “investimentos iniciais”, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro./ O SP, em sede de DA, evoca aumento da capacidade produtiva, para tal, deveria fornecer evidência do aumento desta baseado nesse investimento (portaria (...)), o que não se verificou./ (...) o

SP não evidenciou a criação de postos de trabalho associados ao investimento./ (...) o SP não demonstrou que o investimento reúne os requisitos para ser considerado como “investimento inicial”, concluindo assim, não ser suscetível alterar as correções propostas no projeto de relatório./ Análise: / Diz-nos o SP que, na declaração Modelo 22 do período de 2021 volta a verificar-se um lapso no preenchimento do quadro 074 do anexo D (...)./ Diz ainda que, em 2021, o sujeito passivo reunia todas as condições para aplicar o RFAI, tendo disponibilizado toda essa informação no decorrer do processo inspetivo, enviando no anexo 2 uma listagem, já antes disponibilizada, dos investimentos realizados e apuramento do benefício fiscal./ O RFAI encontra-se previsto (...)./ Posto isto e analisados todos os elementos, que relativamente à fundamentação apresentada pela Recorrente quanto ao benefício fiscal RFAI 2021, cumpre informar o seguinte:/ - o mapa apresentado como doc. 2 – não se refere a nenhum investimento efetuado no âmbito dos acima descritos e, não entrega nenhum elemento comprovativo dos mesmos./ Ou seja/ Trata-se de uma descrição genérica, onde discrimina aquisições efetuadas, mas, não foi complementado com o referido dossier fiscal, onde constem documentos comprovativos dos referidos investimentos, de modo a relaciona-las com a concretização de um plano de investimento./ Como tal, ao não estar suportado em qualquer documento comprovativo, pode-se concluir que, este sujeito passivo não reúne as condições definidas nos artigos do CFI e na Portaria (...) para beneficiar do RFAI, e as aplicações relevantes apresentadas não cumprem os requisitos estabelecidos no artigo 22.º do CFI em conjugação com (...) da mesma Portaria./ (...) Assim, dado que nenhuma prova foi feita, a reclamante não consegue contrariar o apurado pela IT, nem consegue comprovar aquilo que alega, somos do parecer que esta correção seja de manter./ 6. (...) no que se refere às restantes correções propostas no projeto de relatório, nomeadamente as relacionadas com o benefício fiscal relacionado com a majoração à criação de emprego, o sujeito passivo não faz qualquer referência./ (...) Na presente Reclamação, para além da argumentação, vem o SP juntar prints de Declarações assinadas por funcionários, donde consta: (...)./ Os elementos enviados não acrescentam objetivamente qualquer informação adicional, nem comprovam, por si, o requerido, para que o sujeito passivo possa alegar ter exibido elementos que justificam o direito ao benefício fiscal de “majoração de custos por criação de emprego” (...).”  
(cfr. Anexo IV junto pelo SP, e PA)

v) A 20.05.2024 a Requerente interpôs o Pedido de Pronúncia Arbitral na origem dos autos.

## **2.2. Factos não provados**

Não se provou que no exercício de 2021 a Requerente:

1. tenha realizado investimentos no valor de € 398.063,39 em activos fixos tangíveis num alegado projecto de investimento elegível para efeitos de RFAI;
2. tenha contratado qualquer trabalhador em decorrência do investimento que alega ter feito no exercício e ser elegível para efeitos de RFAI;

3. tenha contratado qualquer trabalhador sem termo, ou convolado qualquer contrato de trabalho a termo em contrato sem termo;

Não se provou, com referência seja ao exercício de 2020, seja ao de 2021, quanto aos trabalhadores que a Requerente elege para efeitos do benefício fiscal Criação de emprego:

4. a natureza sem termo dos vínculos laborais e/ou a data de início de vínculos laborais sem termo;
5. relativamente aos de idade inferior a 23 anos, terem concluído o ensino secundário;
6. diferença positiva entre o número de contratações que a Requerente considerou elegíveis e o número de saídas de trabalhadores que à data de admissão estavam nas mesmas condições;
7. o cálculo dos montantes que a Requerente considerou como custos para efeitos de majoração no âmbito do benefício Criação de emprego.

Com relevo para a decisão não existem outros factos que devam considerar-se não provados.

### **2.3. Fundamentação da matéria de facto**

Os factos dados como provados, e os dados como não provados, foram-no com base nos documentos juntos, incluindo o constante do PA, documentos que se dão por integralmente reproduzidos, e, bem assim, factos não controvertidos, tudo criticamente apreciado.

No que respeita aos factos não provados, de notar, quanto aos 1. a 3., que a Req.te veio apenas acrescentar, nos autos, para efeitos de prova face ao que havia junto em procedimento, um “Anexo V” (“DSF Assessoria Fiscal”, em cujo cabeçalho se lê: “Entidade interessada: A... –, Lda.; Tema: Quantificação de benefícios fiscais em sede de IRC”), datado de 27.02.2023, assinado por Consultor Fiscal, contendo 13 páginas e, como anexos, uma lista com número de funcionários por mês em 2018 e em 2021 (“anexo 1”) - sem documentos de suporte, e uma lista de facturas - a que anexa fotocópias de facturas (e destas decorrendo logo contradições e

insuficiências várias de relevo, como seja várias se reportarem a equipamentos que aí se refere serem a instalar em balneários, várias se reportarem a contratos de locação financeira de equipamento a 4 anos com início a Julho do exercício 2021 e com *simples* opção de compra no final; reportadas outras a materiais de construção e prestações de serviços de construção, entre o mais). Mais. Não obstante aí se referir “investimentos elegíveis efetuados em 2021” e “o investimento tem enquadramento na tipologia *aumento da capacidade de um estabelecimento já existente*” – inexistente qualquer documentação de suporte. Também se note, é a própria Req.te que refere, nestes autos, que poderia ter junto elementos para prova dos factos em sede de procedimento inspectivo, e que não o fez (defendendo é que deveria ter sido a Requerida a solicitar-lhe fazer essa junção). Mais afirma que o teria certamente feito caso a Requerida o tivesse solicitado, “disponibilizando todos os elementos, nomeadamente o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC que aqui se junta como Anexo V.” Sucede que, além do mais, o doc. junto aos autos como *Anexo V* é, desde logo, posterior quer à submissão da Declaração Mod. 22 (2021), quer ao procedimento inspectivo ao exercício (v. al. g) factos provados, *supra*). Falece logo por aí a afirmação. Ao que acresce, como decorre do que vimos de percorrer, que o Anexo V não contendo elementos de suporte ao que nele se afirma, contabilísticos ou outros, não permite fazer prova de um investimento elegível para efeitos de RFAI. Desde logo o doc. não contém o necessário e próprio para o efeito no âmbito das obrigações acessórias que recaem (ademais, em sua própria defesa) sobre os sujeitos passivos que pretendam fazer uso do BF em questão (v., entre o mais, art.º 25.º do CFI e art.º 7.º, n.º 1, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Set.). No mesmo doc. também se lendo que a “criação de postos de trabalho” para efeitos de RFAI não requer a celebração de contrato de trabalho sem termo, bastando que a 31 de Dez. do período se verifique aumento líquido de postos de trabalho relativamente à média dos 12 meses precedentes, sendo “possível concluir uma evolução notóri[a], conforme anexo 1”. Reconhece-se assim até o incumprimento da (condição) criação de postos de trabalho proporcionados pelo investimento ... ao afirmar-se a desnecessidade, nesse contexto, de contratar sem termo. E ao não dar qualquer relevo, menos ainda prova de que isso tivesse sucedido, a uma (necessária) relação entre a contratação de trabalhadores (ou trabalhador) e o alegado investimento elegível (nem a tanto serviria o que no PPA a Req.te convoca para prova a respeito: o Anexo VI, que se traduz em meros *prints* a partir

do *site* SS Direta contendo como elementos data de comunicação e de início do vínculo de trabalhadores, e uma lista que insere no PPA com nomes e números de trabalhadores onde coloca data de admissão e secção, porém desde logo e mais uma vez sem qualquer elemento de suporte). Assim, a acrescer à insuficiência de prova carreada pela Req.te em sede de procedimentos administrativos (que a própria reconhece), também pelo elemento que vem agora acrescentar, Anexo V, não logra fazer a prova pretendida. Mais, nada consta que permita provar, entre o mais, aumento da capacidade produtiva instalada, nestes autos como já também em sede de procedimento, e uma vez que se invoca a tipologia “aumento da capacidade de estabelecimento já existente”, no mesmo doc.- Anexo V, mas nada se refere, e nem se carrega para prova, a respeito de aumento de tal capacidade (nem a tanto bastaria, bem se vê também, a indicação constante do PPA quanto a número de encomendas e facturação 2020 *versus* 2021; seja porque se trata de mera alegação, sem suporte em qualquer prova, seja porque nem esses elementos, a virem a ser provados - que nem é o caso, implicariam de forma necessária aumento de capacidade produtiva instalada, longe disso). Tudo visto, nada se prova quanto a invocados montantes de investimento alegadamente elegíveis para efeitos de RFAI.

Com referência, por sua vez, aos factos não provados 4. a 7. refira-se que, em sede de procedimento inspectivo ao exercício de 2020, a Req.te tinha já, a solicitação dos SIT, junto elementos. E em sede de direito de audição no Projecto de RIT, que exerceu quanto a 2021, havia já invocado a sua discordância do entendimento dos SIT no sentido da falta de prova dos requisitos de que dependia o direito ao BF Criação de emprego, juntando elementos que invocou como suficientes para lhe ser reconhecido o direito ao benefício. Nestes autos, por sua vez, vem reiterar essa sua discordância, por referência aos dois exercícios. Porém não carrega elementos de prova capazes de convencer o Tribunal da veracidade dos factos que alega. Assim, quanto a 2020, reitera que não dispõe de contratos de trabalho reduzidos a escrito, e defende que demonstra os vínculos laborais serem sem termo via declarações dos trabalhadores, que junta, nota que quanto às declarações que não conseguiu juntar se referem a três já não seus trabalhadores, e que todos deverão ser considerados elegíveis, deverão ser considerados como tendo celebrado contratos sem termo. Mais alega que a antiguidade se deverá entender à data de início do vínculo laboral. E que se deverá considerar, por via de declarações destes que

também junta, que os trabalhadores “de idade inferior a 23 anos” são sem termo, e admitidos antes da revogação do art.º 19.º do EBF. Mais alega, sem juntar qualquer elemento para efeitos de prova, que estes “à data de admissão tinham menos de 23 anos” e que “aquando da sua admissão, todos eles declararam ter concluído o ensino secundário”. Quanto aos encargos que considerou para efeitos do BF Criação de emprego afirma que o cálculo teve por base as remunerações pagas a cada um e que “constam no ficheiro que aqui se junta como Anexo VII”. “Ficheiro” este que, afinal, consiste em informação constante de páginas não assinadas nem datadas, com valores aparentemente reportados a remunerações, descontos e custos com trabalhadores (já juntos em procedimento administrativo) e sem qualquer suporte em documentação contabilística ou outra. Quanto a 2021, por sua vez, reitera o que alega para efeitos do exercício 2020, e quanto às contradições identificadas no RIT 2021 nos elementos que facultou - entre datas de cessação de vínculos laborais dos dois exercícios - afirma que “houve incorreções no preenchimento dos quadros apresentados, tanto em 2020 como em 2021” e remete para “declarações da Segurança Social” que anexa. “Declarações” que são, afinal, *prints* “Consultar vínculo do trabalhador - SS Direta” onde consta a data de comunicação do vínculo e a data de início do vínculo de trabalhadores. E remata “[n]o entanto, as mesmas [incoreções] não influenciaram os valores calculados para efeitos do benefício fiscal aqui em causa.” Sendo que nem foi provado o cálculo dos valores referidos. Quanto por fim a não ter provado se teriam ocorrido nos anos da alegada admissão dos trabalhadores saídas de outros com relevo para a elegibilidade deste BF, alega que quanto a saídas “se conclui tratar-se de trabalhadores que não se encontravam nas mesmas condições elegíveis”. Porém sem juntar elementos para prova, e simplesmente rematando “[f]ica assim demonstrado que estas saídas não influenciaram os valores apresentados”. Também refere que se o Tribunal assim o entender/se subsistirem dúvidas, protesta juntar/ pode disponibilizar... certidões, ficheiro excel, contratos de trabalho a termo dos trabalhadores que saíram. Tudo elementos que não junta, aparentando, além do mais, desconhecer o princípio processual da auto-responsabilidade das Partes, do qual também decorre correr pelo seu lado o risco da não prova dos factos constitutivos do direito que invoca. Não cabendo ao Tribunal substituir-se ao Autor, desde logo por força do critério legal do ónus da prova, e do referido princípio da auto-responsabilidade das Partes. Perante tudo o que, além do mais que se poderia desenvolver (e que por desnecessário, como

se verá, se não faz), sendo patente, desde logo, a total inexistência de todo e qualquer elemento para efeitos de prova, por falta de junção, quanto a alguns dos requisitos de que depende o direito ao benefício - como seja o da existência da diferença positiva entre o número de contratações e o número de saídas de trabalhadores que à data da admissão estavam nas mesmas condições (al. d) do n.º 2 do *antigo* art.º 19.º do EBF), ou o de os trabalhadores de menos de 23 anos (que são vários) terem concluído o ensino secundário - e sendo os requisitos cumulativos, nem se mostra necessário entrar em maiores apreciações dos elementos juntos para efeitos de prova dos demais requisitos. Pois que um deles não se provando – o que já decorre do que antecede – não chega a nascer o direito ao BF (cfr. art.º 19.º do EBF entretanto revogado).

De todo o modo, quanto ao facto, não provado, natureza sem termo dos vínculos laborais (e/ou início do vínculo com essa natureza datar de momento anterior ao da revogação do regime), sempre se note que além do mais não deixa de causar estranheza, pelas regras da lógica e da experiência, que a Req.te seguisse a prática de celebrar contratos a termo escritos (como alega poder juntar) e de não reduzir a escrito os contratos sem termo. Lembrando, ainda, - a respeito de vir a Req.te alegar a seu favor a inexistência de contratos de trabalho escritos... que, segundo defende, sempre seriam de considerar-se sem termo -, que estamos em sede de Direito Fiscal (e BFs), e não de Direito Laboral, onde se determinou, por razões que ora não cabe desenvolver, *penalizar* a entidade empregadora que tenha ao seu serviço trabalhadores sem que proceda à devida formalização (v., entre o mais, art.º 147.º do CT; v., também, o Anexo V – “DSF Assessoria Fiscal”, já referido, a apontar no mesmo sentido: ... mesmo para efeitos de pretendida elegibilidade em RFAI reconhece-se que as contratações de trabalhadores não são sem termo).

Ao Tribunal cabe seleccionar, de entre os alegados pelas Partes, os factos que importam à apreciação e decisão da causa perspectivando as hipotéticas soluções plausíveis das questões de direito (v. art.º 16.º, al. e) e art.º 19.º do RJAT e, ainda, art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e art.º 596.º do CPC<sup>3</sup>), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam

---

<sup>3</sup>Estes últimos Diplomas legais aplicáveis ao nosso processo *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para eles se remeter na presente Decisão).

complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (*cf.* art.s 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e art.ºs 5.º, n.º 2 e 411.º do CPC<sup>4</sup>).

Não se deram como provadas ou não provadas alegações das Partes apresentadas como factos mas consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja validade será de aferir em face da matéria de facto considerada assente.

### 3. Matéria de Direito

Recapitulando e enquadrando brevemente.

A Requerente vem peticionar a anulação das liquidações adicionais de IRC *supra* identificadas.

Quanto à liquidação do exercício de 2020, na parte decorrente de correcção em sede de benefício fiscal (BF) Criação de emprego, que desconsiderou a dedução declarada.

Quanto à liquidação do exercício de 2021, na parte decorrente de correcção em sede do mesmo BF Criação de emprego, que desconsiderou a dedução declarada. E, por outro lado, na parte decorrente de não ter sido considerada uma dedução a título de RFAI, que havia declarado como de saldo não deduzido no período anterior, e que, entretanto, a Req.te veio (e vem) sustentar que deveria ter-lhe sido reconhecida a título de dedução decorrente de dotação do período (embora não o tendo assim declarado na Mod. 22).

A fundamentar o pedido invoca, assim, quanto ao decorrente da correcção em matéria de RFAI, “vício de forma por violação do princípio da vinculação à verdade material” (96 do PPA).

Já no referente ao decorrente das correcções em matéria de BF Criação de emprego, que as liquidações deverão ser anuladas “uma vez que não se verifica a impossibilidade de comprovação dos requisitos que permitem a consideração do benefício fiscal” (159 do PPA).

---

<sup>4</sup>Todos Diplomas legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para qualquer deles - ou para Outros quando nos referirmos à aplicabilidade no caso dos respectivos artigos - se remeter na presente Decisão).

### **3.1. Questões a decidir**

Caberá assim apreciar e decidir se as liquidações enfermam ou não dos invocados vícios de violação de lei nas partes com as quais a Req.te não se conforma, a saber, *(i)* a Liquidação 2020 - ao não ter sido aceite a dedução que a Req.te declarou em BF Criação de emprego (€ 119.407,95); e *(ii)* a Liquidação de 2021 - ao não ter sido aceite a dedução que a Req.te declarou em BF Criação de emprego (€ 121.281,99) e, ainda, ao não ser aceite a dedução (€ 99.515,85) que declarou em RFAI de saldo não deduzido no período anterior, e que entretanto sustenta que deveria ter declarado, e que deveria ter sido aceite, como dedução de dotação do período.

Começaremos por tratar o vício invocado por referência à dedução em sede do BF Regime Fiscal de Apoio ao Investimento - RFAI, seguindo a ordem apresentada pela Req.te no seu PPA. Já que embora a Req.te nesta sede (correções em RFAI) invoque vício de forma, na verdade a decisão que se requer poderá ter que passar pela apreciação material quanto à reunião ou não dos requisitos de que depende a constituição do direito ao BF em questão - tendo em mente a teoria, convocável, do aproveitamento do acto, pela qual só se afastaria a relevância do vício, para efeitos de anulabilidade do acto que viesse inquinado de vício de forma, caso fosse de concluir que a ter sido cumprido o formalismo (alegadamente) violado ainda assim se teria decidido da mesma maneira. (Por outra palavras, se se vier a concluir pela efectiva verificação do alegado vício de forma no caso, teremos que ir então apreciar da reunião dos requisitos de elegibilidade com vista a aferir se, sim ou não, ainda que o acto inquinado de vício de forma se decidiu como sempre teria que decidir-se em qualquer caso). Por outro lado, sendo as liquidações em crise distintas, e questionadas em partes distintas, a procedência do vício de violação de lei (que não vício de forma) invocado quanto às correções em matéria de BF Criação de emprego não aportaria, no caso, a proceder o invocado vício, mais estável/eficaz tutela à Requerente (v. art.º 124.º, n.º 2, do CPPT).

### **3.2. Da correcção em matéria de RFAI**

A Requerente invoca vício de violação de lei na parte da liquidação do exercício de 2021 que não considerou a dedução em sede de RFAI que defende ser-lhe devida.

Alegando ter realizado investimento elegível no exercício de 2021 (no valor global de € 398.063,39), vem alegar que teria direito a deduzir, por dotação do período, um valor de € 99.515,85.

Não que o tivesse declarado na sua Modelo 22.

Muito pelo contrário, declarou ter a deduzir apenas valor de saldo do período anterior.

Porém, o que ali declarou foi, tal como verificaram e correctamente corrigiram os SIT, errado.

E o que deveria ter declarado era diferente. Segundo sustenta.

Assim, declarou na Mod. 22 uma dedução do período - valor de € 99.515,85 - decorrente de Saldo não deduzido no período anterior - valor de € 251.505,78. E, também declarou, Saldo que transita para período seguinte - € 151.989,93.

Os SIT, em procedimento inspectivo ao exercício em causa, 2021, projectaram a correcção desconsiderando a dedução declarada, que concluíram indevida, tal como o mais ali inscrito.

E porquê? Vejamos.

Porque, no período anterior, a Requerente havia declarado na sua Modelo 22 (2020) ficar com Saldo que transita para período seguinte (2021), de € 251.505,78. Mas, em inspecção a esse exercício de 2020, os SIT também haviam concluído ser de corrigir o então (ref. 2020) declarado como Saldo que transita para período seguinte, e o declarado como dotação do período. Pois que, nessa inspecção, os SIT, aceitando embora a dedução então declarada, corrigiram, após análise, o montante que havia sido inscrito pela Req.te nesses Campos (Campo 714 e Campo 716, Quadro 074, Anexo D) - concluíram que o valor inscrito (ref. 2020) como dotação do período era, não a dotação do período, mas sim o valor total do investimento realizado nesse exercício e considerado elegível. Quando o que daí deveria constar era apenas a dotação do período e que, no caso, coincidiu com o montante da dedução declarada com origem nesse investimento, e aceite. E sendo a totalidade da dotação consumida no próprio exercício da realização do investimento elegível, concluíram, corrigindo em conformidade, que assim também não havia qualquer saldo a transitar para 2021.

Assim sendo, ao os SIT realizarem inspecção a este último exercício, o de 2021, e ao apreciarem o declarado pela Req.te na Mod. 22 (2021), constatando vir aí declarada uma dedução de € 99.515,85 com origem em Saldo de € 251.505,78 não deduzido no período anterior, e Saldo de € 151.989,93 que transita para o período seguinte, e nada mais vir declarado em RFAI, projectaram a desconsideração da dedução inscrita pela Requerente. Já que a conclusão retirada no exercício anterior (a correcção ao aí declarado), e não contestada pela Req.te, a tal conduzia.

Note-se, na sequência do que vimos de percorrer (e *v.*, em conformidade, probatório *supra*), como os valores declarados na Modelo 22 de 2021 em RFAI correspondem ao que havia sido declarado em 2020 como saldo que daí transitava para período seguinte, e como os números correspondem à utilização disso mesmo: € 251.505,78 - € 99.515,85 = € 151.989,93.

Ora, tendo ficado assente após inspecção ao exercício de 2020 que estes € 251.505,78 eram, afinal, € 0,00. Nada mais caberia ficar dali a constar. Desconsiderando-se o ali declarado.

Pois bem.

A Requerente invoca “vício de forma por violação do princípio da vinculação à verdade material” ao na liquidação se desconsiderar a dedução de € 99.515,85. A cujo direito se arroga. Como?

Sustenta que preencheu erradamente o Quadro em questão, Quadro 074 do Anexo D (RFAI). Que, tal como os SIT concluíram, o que declarou não poderia ter sido declarado.

Mas que deveria ter declarado, numa 2.<sup>a</sup> linha, uma dedução, no mesmo valor, € 99.515,85.

Porquê?

Porque terá realizado investimento nesse exercício (2021) elegível para efeitos de RFAI. Que apesar de tanto não ter declarado, deveria ter declarado. Deveria ter declarado uma dotação do período de € 99.515,85 e uma dedução no mesmo valor. Deveria por isso ter preenchido no Quadro 074 os Campos 714 e 715 com esse valor.

Uma vez que quando exerceu o direito de audição, após notificada do Projecto de RIT 2021, veio alegar assim, e requerer o preenchimento da Mod. 22 nesse Quadro nestes termos, e não tendo os SIT deferido o que aí requerera, em direito de audição, e tendo mantido a projectada correcção ao que havia declarado, então, conclui, os SIT violaram os seus deveres decorrentes

do princípio do inquisitório. Deveriam “ter efetuado mais diligências no sentido de apurar se, de facto, se tratava de um saldo de período anterior ou uma declaração do próprio exercício de 2021”, pois que “a AT tem obrigatoriamente de apurar todos os factos, ainda que os mesmos lhe possam ser desfavoráveis”. Defende que a Requerida deveria ter “investigado no sentido de apurar se, na verdade, a requerente tinha ou não montantes a deduzir no período de 2021, provenientes de aplicações relevantes efetuadas nesse ano”.

Expõe que a Requerida analisou os elementos que apresentou em direito de audiência ao Projecto de RIT, mas que “além de os analisar como fez, deveria ter ido mais longe”. Deveria ter realizado todas as diligências “que se afigurassem necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material”. O que, alega, a Requerida deveria ter feito em nome do princípio do inquisitório e sem se escudar nas regras do ónus da prova. Tendo considerado que ela Requerente não provou a verificação dos requisitos para a dedução em sede do Benefício Fiscal, isso não desonerou a Requerida, assevera, de realizar officiosamente as diligências necessárias ao apuramento da verdade material.

A Requerente sustenta, assim, a liquidação vir inquinada de vício de violação de lei.

Se bem interpretamos, convoca vício de forma que defende ocorrer por – segundo também entende – a Requerida não ter dado cumprimento aos deveres que sobre si recaem em sede de procedimento inspectivo/administrativo decorrentes do princípio do inquisitório. A ocorrer esse vício de forma, como sustenta – parece-nos ser esse o *iter* implicado – ele só poderia considerar-se sanado caso se viesse a concluir que, ainda que violado o alegado dever, mesmo assim a decisão sempre viria a ser a mesma a que se chegou (teoria do aproveitamento do acto). Defendendo que há vício de forma determinante de vício de violação de lei, a Requerente invoca, entendemos, que por a materialidade que se viria a provar ser a que conduz a que lhe seja reconhecido o BF, esse vício de forma não poderá dar-se por sanado. Mas sim ao invés deve determinar a anulação da liquidação.

Haverá então vício de forma por preterição de formalidade essencial?

Adiantemos já que não.

Estamos em sede de Benefícios Fiscais.

*Cfr.*, em especial, art.ºs 22.º e ss. do Código Fiscal do Investimento (CFI).

A Requerida, em sede inspectiva para controlo do declarado pelo SP em Benefícios Fiscais, diligenciou durante o procedimento junto da Requerente para lhe ser facultado o tido por necessário para o efeito. Tendo a Requerente já em direito de audição, após notificada do Projecto de RIT, vindo alegar ter incorrido num segundo erro declarativo no mesmo Quadro, que seria o de não ter declarado uma dotação do período e uma dedução, solicitou à Requerida que fosse tal inscrito na Modelo 22 (*cfr supra*). Remeteu aí, em direito de audição, elementos. Que a Requerida analisou – *cfr.* RIT 2021 (v. al. 1) no probatório *supra*). Tal como aliás a Requerente vem reconhecer no seu PPA. Analisando-os, concluiu que não se provava o que a Requerente *agora* alegava, não se provava reunir as condições para elegibilidade em RFAI. E que a conclusão a que se chegava era a mesma – a de que o declarado correspondia a declaração – indevida – de uma dedução decorrente de Saldo proveniente do período anterior, que era afinal – como já havia ficado esclarecido em inspecção ao exercício anterior - saldo zero. Tendo, daí, confirmado a correção – desconsiderado a dedução.

Deveria a Requerida ter ido mais longe, como alega a Requerente convocando o Princípio do inquisitório (e apelando aos art.ºs 58.º da LGT e 6.º do RCPIT)?

Bem se sabe que o invocado Princípio é acolhido em sede de procedimento tributário regendo a actividade da Administração Tributária (cabendo aos particulares colaborar no apuramento da verdade aí visado). *V.*, em especial, art.º 58.º da LGT (“*A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.*”).

Sucedê que, como bem se compreende, não ilimitadamente.

Assim, logo a consagração de ónus da prova específicos dos contribuintes remeterá a Administração Tributária para a tarefa de valoração das provas apresentadas.

Em matéria de Benefícios Fiscais encontramos, precisamente, um caso paradigmático de consagração legal de ónus da prova específicos. Assim, estabeleceu o legislador no art.º 14.º, n.º 2, da LGT:

*“2 - Os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a revelar ou a autorizar a revelação à administração tributária dos pressupostos da sua concessão, ou a cumprir outras obrigações previstas na lei ou no instrumento de reconhecimento do benefício, nomeadamente as relativas aos impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património, ou às normas do sistema de segurança social, sob pena de os referidos benefícios ficarem sem efeito.”*

*Derrogação* ao Princípio do inquisitório, determinada pelo legislador no espírito do Sistema. Matéria de Benefícios Fiscais. Exigindo-se, nesta sede, a Administração Tributária, sim, fiscalize e proceda a um exame crítico da prova que lhe é apresentada. Cabendo ao interessado, contribuinte, provar o efectivo preenchimento dos requisitos de que dependa o Benefício Fiscal em questão, sob pena de do mesmo não lhe ser dado beneficiar. Assim se compatibiliza o Princípio do inquisitório com a repartição do ónus da prova, nesta sede.

Retornados aos autos, vemos que assim sucedeu: conforme se atenta pelo constante seja do RIT - em análise ao direito de audição e conclusões que se alcançam após; seja da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa – em análise ao apreciado e concluído no RIT e, depois, ao invocado e junto pela Requerente nessa sede. *V.* probatório *supra*, em especial al.s i), l) e u) (e *v.* também al.s q) e r) probatório). E não tendo a Requerente logrado fazer prova da reunião dos requisitos, não cabia à Requerida partir para maiores investigações. Tendo sido dada à Requerente a oportunidade de vir fazer a prova do que, entretanto, alegava, tendo a Requerida considerado e analisado criticamente tudo que lhe foi facultado para o efeito (e, diga-se, nem tendo a Requerente solicitado qualquer produção de prova seja nessa sede - *v.* RIT 2021, *v.* al. l) do probatório – seja em reclamação graciosa – *v.* al. u) do probatório, seja nestes autos).

---

Dito isto, não ocorreu violação do Princípio do inquisitório, contrariamente ao que alega a Requerente. O acto não vem inquinado de vício de forma, como se conclui do que antecede. Improcede o alegado vício.

\*

Sem prejuízo do que antecede, note-se como, ainda que não fosse o caso (como é), e efectivamente tivesse ocorrido a preterição de uma formalidade essencial, o que decorria dos elementos carreados nos autos era, também, conducente ao mesmo resultado. *V. supra* factos não provados, e respectiva fundamentação. Não se tinha provado a reunião dos requisitos de que depende o nascimento do direito ao BF RFAI em 2021, requisitos, ademais, cumulativos. Tudo *cf.* art.ºs 22.º a 25.º do CFI e demais legislação e regulamentação pertinentes - Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC), *v.* art.º 2.º, Par. 49; Portaria n.º 297/2015, de 21 de Set., *v.* art.º 2.º/ 2, al. d). E *v.* art.ºs 14.º, n.º 2 (*supra*) e 74.º, n.º 1 da LGT.

\*

### **3.3. Das correcções em matéria de “Criação de emprego”**

A Requerente invoca vício de violação de lei da liquidação do exercício de 2020, e da liquidação do exercício de 2021, nas respectivas partes em que não foram aceites as deduções que declarou em sede de Benefício Fiscal “Criação de Emprego”, que vinha regulado no art.º 19.º do EBF. *Cfr.* al. e) do probatório, *supra*.

Fundamenta o alegado vício assim: “uma vez que não se verifica a impossibilidade de comprovação dos requisitos que permitem a consideração do benefício fiscal”. Interpretemos, fundamenta o vício em erro sobre os pressupostos de facto.

Revela algum inconformismo com os actos de uma maneira genérica, mas não alega erro num pressuposto de facto em concreto. Também não invoca um erro sobre os pressupostos de direito. E afirma que poderia demonstrar que reúne os requisitos de aplicação do Benefício Fiscal.

A norma do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) que consagrava o Benefício Fiscal em apreço, na versão/numeração que vigorou de Janeiro de 2011 até Agosto de 2018 (e que foi revogada **pelo art.º 4.º da Lei n.º 43/2018, de 9 de Agosto**) ditava assim:

*“Artigo 19.º - Criação de emprego*

*1 - Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150% do respectivo montante, contabilizado como custo do exercício.*

*2 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se:*

*a) “Jovens” os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;*

*b) “Desempregados de longa duração” os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses;*

*c) “Encargos” os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador, a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;*

*d) “Criação líquida de postos de trabalho” a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.*

*3 - O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.*

*4 - Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho, não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal.*

*5 - A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas,*

---

*quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.  
6 - O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC. (sublinhados nossos)*

A ter-se constituído o direito ao benefício na esfera da Requerente em exercícios nos quais ainda o regime estivesse em vigor (e v. art.º 12.º do EBF), a manutenção dos contratos de trabalho que lhe tivessem dado causa implicaria depois a continuação do direito ao mesmo pela duração dos cinco anos previstos na norma. Com efeito, neste benefício, cujo regime foi já revogado, o SP adquiria o direito a usufruir da majoração em questão (v. n.º 1 do *antigo* art.º 19.º, *supra*) por um período de cinco anos a contar do início de vigência dos contratos elegíveis.

Entre os requisitos, cumulativos (v. n.ºs 1 e 2 do artigo), figuram, assim, desde logo os contratos serem sem termo, os trabalhadores serem jovens e no caso dos de idade inferior a 23 cumprirem as condições de habilitações constantes da al. a) do n.º 2 do artigo, verificar-se a diferença positiva entre contratados elegíveis e saídas referida na al. d) do n.º 2 do artigo. No caso dos autos, porque já não em vigor o regime em qualquer dos exercícios em questão, que as contratações em questão tivessem ocorrido antes de revogado o regime.

A Requerida fundamentou os actos (desconsiderando as deduções declaradas) - tendo antes solicitado elementos para prova das condições estarem reunidas - na falta de prova das condições de que depende o direito ao BF, e que são as constantes do artigo acima (o art.º 19.º). Tudo como constante dos RITs, v. al.s k) e l) dos factos provados, e v. também al.s t) e u).

A Requerente insistiu na alegada reunião dos requisitos, porém sempre, além do mais, sem qualquer sustentação por documentos contabilísticos ou outros que comprovassem os requisitos em questão. Os requisitos são cumulativos e não só não se provavam reunidos aquando das liquidações – conforme exposição e fundamentação a respeito nos RITs, que o Tribunal considera correcta, como continuaram a não se comprovar seja em sede de RGs, seja nos

---

presentes autos. *V.* factos não provados 4. a 7, *supra*. E a fundamentação respectiva daí constante, a pp. 29 a 31, *supra*.

Dito isto, estando como estamos em sede de Benefícios Fiscais, recaía sobre a Requerente o específico ónus da prova nesta sede – *cf.* art.º 14.º, n.º 2, da LGT, e que vimos já *supra*. A Requerida, na apreciação e valoração das provas apresentadas, concluiu, numa análise crítica dos elementos disponibilizados, e bem, não se terem provado reunidos os requisitos, que, ademais, são cumulativos. Nos presentes autos, por sua vez, a prova continua a não ter sido feita. E nem era ao Tribunal que cabia vir suprir tal falta. Tudo, mais uma vez, como deixámos dito na fundamentação da matéria de facto, acima, para onde também remetemos neste ponto.

Recaía sobre a Requerente em todo o caso o ónus da respectiva prova, *cf.* art.º 74.º, n.º 1, da LGT: “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque” (*v.* também art.º 342.º, n.º 1, do CC). Não tendo sido provados os factos constitutivos do direito ao BF que a Requerente invoca, seja num seja no outro dos exercícios. *Cfr.* probatório, *supra*.

Por tudo o visto, as Liquidações não padecem de qualquer dos vícios que a Requerente lhes imputa, não se verificando nem o alegado vício de forma, nem erro nos pressupostos de facto. São conformes à lei. Como se decidirá.

(...)”

Por fim, teria adoptado o seguinte Sumário:

“1) Em matéria de Benefícios Fiscais (BFs) o legislador consagrou um ónus da prova específico dos contribuintes, *cf.* art.º 14.º, n.º 2 da LGT, e a compatibilização entre o Princípio do inquisitório da Administração Tributária (AT) e a repartição do ónus da prova faz-se, assim, remetendo aquela entidade para um papel de valoração das provas apresentadas. 2) Se a AT fiscalizou os BFs declarados e procedeu ao exame crítico de toda a prova que lhe foi apresentada em sede de inspecção tributária, incluindo em exercício de direito de audição pelo contribuinte antes dos actos tributários de liquidação adicional que viriam a corrigir o declarado nessa sede, não ocorre vício de forma por violação do Princípio do inquisitório. 3) Da majoração de custos

concedida pelo *antigo* BF Criação de emprego, que constava, na sua última versão, do art.º 19.º do EBF, e que foi revogado em Agosto de 2018, poderiam beneficiar os contribuintes que contratassem trabalhadores jovens reunindo nas contratações em questão todos os requisitos constantes dessa norma, e que eram requisitos cumulativos; 4) Não se provando algum dos requisitos que dali constavam o BF não chega a constituir-se na esfera jurídica do Sujeito Passivo que, ainda assim, tenha declarado deduções a esse título, e as correcções que assim desconsideraram o declarado em sede inspectiva são conformes à lei, e nem tanto fica afastado por meras alegações do Sujeito Passivo de que poderia fazer prova desses requisitos.”

Sofia Ricardo Borges