

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 897/2024-T

Tema: RFAI. Criação de postos de trabalho.

Decisão Arbitral

Processo n.º 897/2024-T

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dra. Maria do Céu Ferreira Godinho e Prof. Doutor Vasco António Branco Guimarães, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, constituído em 01-10-2024, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA., pessoa coletiva n.º ..., com sede na Rua..., n.º ..., freguesia de ..., do concelho de Santo Tirso, (doravante apenas A... ou Requerente), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), pretendendo que seja declarada a ilegalidade parcial e respectiva anulação da liquidação de IRC n.º 2024 ... e das respectivas liquidações de juros compensatórios n.ºs 2024... e 2024 ..., bem como da demonstração de acerto de contas n.º 2024 ..., no valor de € 301.167,22.

A Requerente pede ainda reembolso da quantia paga em excesso com juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 23-07-2024.

Os Árbitros designados pelo Conselho Deontológico do CAAD aceitaram as designações.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 11-09-2024.

1.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 01-10-2024.

A AT apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 19-12-2024, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

As partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

- A) Foi efectuada uma inspecção à Requerente, ao abrigo da Ordem de Serviço com o número OI2023..., relativa ao exercício de 2019, visando o IRC;
- B) Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

Da ação inspetiva levada a efeito ao sujeito passivo A..., LDA (doravante A...), NIF..., respeitante ao período de tributação de 2019 e de âmbito PARCIAL em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas ,Coletivas (1 RC), resultaram os atos tributarias desfavoráveis que se resumem no quadro seguinte:

RUBRICAS DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22	CORREÇÃO
Dotação do periodo indevidamente considerado	355.204,54
TOTAL DAS CORREÇÕES AO IMPOSTO – IRC	355.204,54

A este respeito, esclarece-se que o valor da correção ao imposto, mencionado, no mapa resumo acima apresentado, é o reflexo estatístico das correções a relevar, incluindo não apenas o valor da correção à, coleta do período de 2019 (€263.227,54), mas também o valor da correção à dotação do benefício fiscal de RFAI do período, não deduzido integralmente, e, como tal, a transitar parcialmente para o período seguinte (€91.977,00). Apenas a primeira par-e-la corresponde, em abstrato, a um desembolso efetivo de imposto respeitante ao período de tributação de 2019.

II. Objetivos, âmbito, extensão e duração da ação de inspeção

II.1. Credencial, motivo, âmbito e incidência temporal

Credencial	Ordem de Serviço n.º OI2023 <input type="text"/>
Fins do procedimento de inspeção <i>[alínea a) ou b) do n.º 1 do artigo 12.º do RCPITA]</i>	Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.
Lugar do procedimento de inspeção <i>[artigo 13.º do RCPITA]</i>	Externo
Âmbito do procedimento de inspeção <i>[n.º 1 do artigo 14.º do RCPITA]</i>	Parcial (IRC)
Extensão do procedimento de inspeção <i>[n.º 3 do artigo 14.º do RCPITA]</i>	2019
Motivo do procedimento de inspeção	Controlo da situação tributária dos sujeitos passivos que usufruíram de benefícios fiscais associados ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).

(...)

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

(...)

V.3. Criação de postos de trabalho

De acordo com o Ofício-Circulado n.º 20259/2023, de 6 de Junho, de entre as condições a satisfazer cumulativamente pelos sujeitos passivos de IRC, para que possam beneficiar do IRFAI, salienta-se a definida na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, que determina a obrigação de realização de "(...) investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea e)".

O CFI é omissivo quanto à definição de criação de postos de trabalho.

No entanto, esta condição reflete uma estreita conexão com o, espírito consignado no Regulamento UE) N.º 651/2014 da Comissão, de 17 de junho, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno (RGIC), designadamente no seu §31, onde se lê que, "Ao tentar ultrapassar as desvantagens das regiões desfavorecidas, os auxílios com finalidade regional promovem a coesão económica, social e territorial dos Estados-Membros e da União no seu conjunto. Os auxílios com finalidade regional destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável".

Logo, as condições em que se considere estar assegurada a exigência relativa à criação de postos de trabalho e à sua manutenção, nos termos em que tal exigência se encontra especificamente prevista no CFI, não poderão deixar de estar em consonância com o disposto no RGIC, designadamente quanto aos objetivos a alcançar com os auxílios com finalidade regional.

Assim, por um lado, para que os sujeitos passivos possam beneficiar do RFAI, tem de se verificar a criação de postos de trabalho diretamente conexos com o investimento em causa, tendo esses mesmos postos de trabalho de ser mantidos durante o período mínimo de detenção dos bens objeto de investimento nos termos da alínea e) do n.º 4 do artigo 22.º CFI, dando assim cumprimento à norma que se encontra prevista nesse diploma.

Por outro lado, não poderá deixar de se atender às condições gerais exigíveis para que os auxílios com finalidade regional possam ser considerados como compatíveis com o mercado interno, designadamente, no que respeita ao objetivo geral de "desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o Investimento e a criação de emprego num contexto sustentável".

Para atingir esse objetivo, terá então de se verificar, a par dos postos de trabalho criados estritamente em razão do investimento relevante para efeitos de RFAI, Os quais devem ser mantidos pelo período acima referido, um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento, ou seja, que se verifique, em termos líquidos, uma, efetiva criação de emprego.

Para esse efeito, deve atender-se à definição constante da alínea k) do ponto 1.2 das Definições das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR), onde se esclarece que deve entender-se como criação de emprego "(...) um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, após deduzir, do número de postos de trabalho criados, os postos de trabalho suprimidos durante o mesmo período, expresso em unidades de trabalho anuais".

E, nos termos em que se encontra definido no n.º 2 do artigo 2.º do RGIC, deve entender-se como aumento líquido do número de trabalhadores "(...) o aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo, devendo os postos de trabalho suprimidos durante esse período ser, por conseguinte, deduzidos e o número de trabalhadores a tempo inteiro, a tempo parcial e sazonais ser considerado segundo as respetivas frações de trabalho anual".

Assim, a par do cumprimento das normas específicas previstas no RFAI quanto à criação de postos de trabalho proporcionados por um determinado investimento, bem como

quanto à respetiva manutenção, terá, em simultâneo, de se verificar um aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento, de forma a assegurar a criação de emprego nos termos em que este conceito é definido no RGIC, devendo, tanto as condições relativas à criação de postos de trabalho, como as condições relativas à sua manutenção, verificar-se até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

Note-se que, se assim não fosse, ou seja, caso não se verificasse um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento, havendo apenas a obrigação de criar e manter os postos de trabalho criados em razão do investimento considerado para efeitos do benefício em causa, no limite, poderíamos estar perante situações em que não se verificasse qualquer contributo para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, uma vez que se estaria a admitir que a mera manutenção dos postos de trabalho criados, ainda que acompanhada de diminuição do número de postos de trabalho desse estabelecimento, seriam suficientes para que se encontrasse preenchido o requisito a que se refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

Assim, no final de cada um dos períodos de tributação compreendidos no período determinado nos termos da alínea e) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, terá de verificar-se número superior de trabalhadores face à média dos 12 meses anteriores ao início do investimento, sendo que têm de ser mantidos os postos de trabalho criados, em concreto, por força do investimento relevante para efeitos de RFAI.

Admite-se que se encontra assegurado o objetivo definido no RGIC, sendo de considerar que o desenvolvimento económico de determinadas regiões é alcançado se houver contratação líquida de pessoas (ainda que um único trabalhador), com um contrato sem termo (sustentável), e se o nível de empregabilidade (trabalhadores com contrato sem termo no final do período) se mantiver superior à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento relevante, durante o período mínimo imposto pelo regime do RFAI.

Acresce referir que, de acordo com o disposto na informação vinculativa referente ao processo n.º 2010 001800, PIV n.º 818, com entendimento sancionado por Despacho de 2010-07-16, do Diretor-Geral, apenas pode integrar o conceito de criação de postos de trabalho a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), abrangendo a admissão de trabalhadores novos e de trabalhadores que já estivessem na empresa mas ao abrigo de um contrato com termo. Atendendo à sua pertinência, não apenas para a aferição da conformidade da dedução efetuada no período de 2019, mas também das eventuais deduções futuras de imposto, iremos analisar de seguida a criação de postos de trabalho em 2019, bem como a sua eventual manutenção em 2020, 2021 e 2022.

✓ No que respeita ao cumprimento das condições específicas de acesso ao benefício, nomeadamente quanto à condição de demonstração do nexo de causalidade entre o investimento relevante para efeitos de RFAI e os postos de trabalho criados em razão desse investimento, e sua manutenção durante o período mínimo de três anos prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

De acordo com a informação disponibilizada, foram identificados os postos de trabalho criados que, de acordo com o sujeito passivo, encontram um nexo de causalidade com o investimento, conforme abaixo se apresenta:

NOME	NIF	DESCRIÇÃO DO POSTO DE TRABALHO	DATA ADMISSÃO	MESES	1.ª RENOVAÇÃO	2.ª RENOVAÇÃO	DATA CONVERSÃO
J...		Revistador de tecidos	2016-06-27	12	2017-06-27	2018-06-27	2019-06-27
K...		Revistador de tecidos	2016-06-27	12	2017-06-27	2018-06-27	2019-06-27
L...		Urdidor	2018-01-03	6	2018-07-03	2019-01-03	2019-07-03
M...		Tintureiro	2018-01-16	6	2018-07-16	2019-01-16	2019-07-16
N...		Revistador de tecidos	2018-02-26	6	2018-08-26	2019-02-26	2019-08-26
O...		Urdidor	2018-02-01	6	2018-08-01	2019-02-01	2019-08-01
P...		Afinador de máquinas	2018-06-18	6	2018-12-18	2019-06-18	2019-12-18

Acresce referir que todos os trabalhadores acima identificados foram inicialmente admitidos através da celebração de contrato a termo certo, tendo os mesmos sido objeto de conversão para contratos sem termo no período de tributação de 2019.

Em abstrato, ainda que possa ser colocado em causa um nexo de causalidade adequado entre o investimento relevante para efeitos de RFAI e os postos de trabalho criados de "Revistador de tecidos" e de "Afinador de máquinas", pelo facto de as referidas funções não se poderem associar senão de maneira, incidental ou acessória aos investimentos a que se reportam, nem tão pouco se revestirem de admissões estritamente conexas com o investimento realizado, verificou-se o cumprimento desta condição com a admissão de mais do que o patamar mínimo de "um único trabalhador", no período durante o qual o projeto de investimento foi promovido pela A... conforme estabelece a informação vinculativa referente ao processo n.º 2010 001800, PIV n.º 818, com entendimento sancionado por Despacho de 2010-07-16, do Diretor-Geral, anteriormente citada, assim como a manutenção desses postos de trabalho durante o período mínimo de três anos prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

✓No que respeita ao cumprimento da 1.ª condição geral exigível pelo RGIC, concretamente o aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento.

No que diz respeito ao período de tributação de 2019, de acordo com a listagem dos trabalhadores em funções apresentada pelo sujeito passivo, que integra o Anexo 2 deste documento, e nos termos estipulados no Ofício-Circulado n.º 20259, de 2023-06-28, verificou-se que a média dos trabalhadores nos 12 meses anteriores ao início do investimento (2018), ascendeu a 103,6 trabalhadores, conforme abaixo se apresenta:

PERÍODO	CONTRATOS SEM TERMO	CONTRATOS CONVERTIDOS	TOTAL
2018-01	109	0	109
2018-02	109	0	109
2018-03	108	0	108
2018-04	106	0	106
2018-05	104	0	104
2018-06	104	0	104
2018-07	104	0	104
2018-08	100	0	100
2018-09	101	0	101
2018-10	100	0	100
2018-11	100	0	100
2018-12	98	0	98
Média 2018 a 12 Meses	103,6	0	103,6
2019	95	7	102

Estes valores incluem não apenas os trabalhadores admitidos por contrato sem termo, mas também as conversões de contratos a termo certo para contratos sem termo verificadas nos períodos de tributação de 2018 e 2019. Acresce referir que apenas foram considerados os trabalhadores que desempenharam funções até ao último dia (inclusive) do período da demissão.

Ora, uma vez que no final do período de investimento, 2019-12-31, o sujeito passivo apresentou um número total de trabalhadores, nas mesmas condições, de apenas 102 trabalhadores, considera-se assim que a 1.ª condição geral exigível pelo RGIC não foi cumprida, pelo que a dedução associada ao benefício fiscal de RFAI se mostra ilegítima.

✓No que respeita ao cumprimento da 2.ª condição geral exigível pelo RGIC, concretamente a manutenção do nível de empregabilidade mínima exigível durante o período mínimo de três anos prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

Uma vez que não foi cumprida a 1.ª condição geral exigível pelo RGIC, encontra-se desde logo comprometido o acesso ao benefício fiscal deduzido no período de tributação de 2019, dispensando, assim a análise ao cumprimento da 2.ª condição geral.

Ainda assim, de acordo com esta condição, o nível de empregabilidade teria de se manter superior à média dos trabalhadores nos 12 meses anteriores ao início do investimento (2018), pelo mínimo exigível de 104,6, trabalhadores (103,6+1), durante o período mínimo de três anos prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

Para esse efeito, não se verificou a manutenção, até 2022-12-31, do número de postos de trabalho criados com contratos de trabalho sem termo, num nível superior ao mínimo exigível, pelo que se considera assim que a 2.ª condição geral exigível pelo RGIC não foi cumprida, mostrando-se ilegítima a dedução associada ao benefício fiscal de RFAI, conforme abaixo se apresenta:

PERÍODO	CONTRATOS SEM TERMO	CONTRATOS CONVERTIDOS	TOTAL
Média 2018 a 12 Meses	103,6	0	103,6
2019	95	7	102
2020	87	19	106
2021	77	22	99
2022	73	25	98

V.4. Conclusão

Pelos motivos expostos neste documento, o sujeito passivo constituiu a seu favor um crédito fiscal indevido, parcialmente deduzido no período de tributação de 2019, pelo que serão de desconsiderar as aplicações relevantes, no valor total de €1.426.218,17, realizadas nesse período de tributação.

Contudo, pelos motivos expostos em ponto anterior, e considerando que o sujeito passivo repôs um benefício fiscal no valor de €1.350,00 no campo 372 do quadro 10 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC de 2022, após anulação da fatura n.º 20190032, de 2019-02-22, emitida pelo fornecedor B... S.p.A., no valor de €5.400,00, este montante será abatido ao total acima indicado.

Por conseguinte, o benefício fiscal associado ao RFAI, não aceite fiscalmente, ascende a €355.204,54, correspondente à aplicação da taxa de 25%, legalmente prevista na subalínea i) da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CFI, ao valor das aplicações relevantes a desconsiderar, no valor de €1.420.818,17, pelo que o quadro 074 do Anexo D da Declaração

de Rendimentos Modelo 22 do IRC, sofrerá as seguintes alterações no período de tributação de 2019:

PERÍODO	SALDO NÃO DEDUZIDO NO PERÍODO ANTERIOR	DOTAÇÃO DO PERÍODO	DEDUÇÃO DO PERÍODO	SALDO A TRANSITAR
2019	0,00	1.350,00	1.350,00	0,00

Em consequência, mostra-se assim indevida a dedução realizada no campo 355 do quadro 10 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC de 2019, por conta daquela dotação, no valor de €263.227,54 (= €264.577,54 - € 1.350,00), com reflexo igualmente no saldo a transitar para o período de tributação de 2020. Assim, em resumo, temos:

PERÍODO	DOTAÇÃO DECLARADA	CORREÇÃO À DOTAÇÃO	DEDUÇÃO EFETUADA	CORREÇÃO À DEDUÇÃO	CORREÇÃO AO SALDO A TRANSITAR
2019	356.554,54	355.204,54	264.577,54	263.227,54	91.977,00

(...)

X. Direito de Audição

(...)

No segundo ponto da petição, o sujeito passivo refere "Os serviços RH desta empresa por lapso não mencionaram 4 funcionários que se encontravam de contrato a prazo em 2018 tais como:

N.º 178 -C..., Contrato de 01/08/2017 a 01/02/2019 - Efetivo 02/02/2019

N. 181 -D..., Contrato de 02/10/2017 a 02/11/2018 - Demitiu-se 25/08/2018

N. 187 -E..., Contrato de 15/05/2017 a 15/11/2018 - Efetivo 16/11/2018

N.º 189 -F..., Contrato de 20/06/2017 a 20/12/2018 - Demitiu-se 22/09/2022

Considerando estes 4 contratos, cujas cópias anexamos, o nível de emprego de contratos de trabalho sem termo são os seguintes:

Trabalhadores ao serviço da empresa efetivos				
2018	2019	2020	2021	2022
100	102	106	99	98

Ao contrário do que tinha argumentado no ponto anterior, o sujeito passivo apresenta agora uma tabela apenas com o número de trabalhadores admitidos com contratos de trabalho sem termo ao serviço da empresa no período compreendido entre os exercícios de 2018 e 2022.

Verificados os elementos apresentados, cumpre informar que os quatro trabalhadores acima referenciados tinham já sido considerados para efeitos de análise à criação de postos de trabalho vertida no Projeto de Relatório, pese embora com base em informação

incorretamente prestada pelo sujeito passivo, no decurso do procedimento inspetivo, em resposta à nossa notificação para apresentação de elementos de 2023-09-13.

Note-se que, com base na informação anteriormente disponibilizada, todos estes trabalhadores tinham sido apresentados como tendo sido admitidos através da celebração de contratos sem termo, o que se veio agora a confirmar não corresponder à verdade.

Em todo o caso, e pese embora a reformulação da análise ter demonstrado o cumprimento da 1.º condição geral exigível pelo RGIC, concretamente, o aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento, uma vez que no final do período de investimento, 2019-12-31, e sujeito passivo apresentou um número total de trabalhadores de 102, face à média dos trabalhadores nos 12 meses anteriores ao início do investimento (2018), que ascendeu a 100,3 trabalhadores, continua por cumprir a 2.º condição geral exigível pelo RGIC, concretamente, a manutenção do nível de empregabilidade mínima exigível durante o período mínimo de três anos prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

De acordo com esta condição, o nível de empregabilidade teria de se manter superior à média dos trabalhadores nos 12 meses anteriores ao início do investimento (2018), pelo mínimo exigível de 101,3 trabalhadores (100,3+1), durante o período mínimo de três anos previsto na alínea f) do n.º 4 do artigo 23.º do CFI.

Para esse efeito, tal como ficou visível no quadro apresentado pelo sujeito passivo, não se verificou a manutenção, até 2022-12-31, do número de postos de trabalho criados com contratos de trabalho sem termo, num nível superior ao mínimo exigível de 101,3 trabalhadores, pelo que se considera assim que a 2.ª condição geral exigível pelo RGIC não foi cumprida, mostrando-se ilegítima a dedução associada ao benefício fiscal de RFAI.

Prossegue o sujeito passivo, no ponto 3 da petição, ao afirmar "Esta empresa nunca cessou contratos de trabalho a termo certo por decisão unilateral, com qualquer funcionário, as demissões foram sempre por iniciativa dos trabalhadores, e por reforma, dos quais:

2021 - Reforma - 6 Funcionários; e 6 por iniciativa do trabalhador

2022 - Reforma - 1 Funcionário, e 10 por iniciativa do trabalhador

Conforme exposto no ponto anterior; as reduções de pessoal verificadas em 2021 foram provocadas por motivos alheios à empresa, não sendo possível contratar por inexistência de trabalhadores para esta atividade, com a especificidade exigida. Como é do conhecimento geral, as empresas têxteis atravessaram e ainda continuam (essencialmente nos períodos de 2020 a 2022 época de pandemia) com uma dificuldade alta em contratar profissionais habilitados para a indústria têxtil, tais como Urdidores, Tintureiros, Tecelões, etc,

Em 2022, já a empresa conseguiu iniciar contratação para colmatar as saídas verificadas, com a especificidade exigida (27 contratos dos quais 3 a contrato sem termo). "

A este respeito, ainda que se compreendam os argumentos do sujeito passivo, é notório que o não cumprimento da 2.º condição geral exigível pelo RGIC, concretamente, a manutenção do nível de empregabilidade mínima exigível durante o período mínimo ele três anos prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, se deveu única e exclusivamente ao facto de parte muito substancial dos trabalhadores admitidos nos exercícios de 2021 e 2022 g terem sido através da celebração de contratos de trabalho a termo certo (19 das 20 admissões em 2021 e 24 das 27 admissões em 2022) ao invés da celebração de contratos

de trabalho sem termo, o que influenciou negativa e decisivamente os números inscritos no quadro supramencionado.

O sujeito passivo acrescenta ainda que "O valor mencionado no quadro 1.1 menciona o valor de €618.432,08, quando o benefício fiscal deduzido em 2019 e 2020 cumulativamente foi de €355.204,54.

A este respeito, cumpre informar que o quadro 1.1, citado pela A..., é o reflexo estatístico das correções a relevar, incluindo não apenas o valor da correção à coleta do período de 2019 (€263.227,54), mas, também o valor da correção à dotação do benefício fiscal de RFAI do período, não deduzido integralmente. e, como tal, a transitar parcialmente para o período seguinte (€91.977,00).

Apenas a primeira parcela corresponde, em abstrato, a um desembolso efetivo de imposto respeitante ao período de tributação de 2019. Os quadros foram alterados em conformidade de modo a tornar mais perceptível aquilo que era pretendido.

A A... conclui sua exposição anexando um acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), não dando, contudo, qualquer informação acerca do motivo pelo qual o fez, ou mesmo indicação dos pontos que considera relevantes para efeitos do seu exercício do direito de audição.

Este acórdão, Processo 033/22.6BALS, de 2022-09-29, do STA. trata meramente de questão processual. onde se discute o mérito do recurso para este tribunal, pelo que se desconhece o enquadramento e os pontos em concreto sobre os quais a Inspeção Tributária se deverá pronunciar.

Por todo o exposto, concluímos pelo não acolhimento dos pedidos formulados pela A..., pelo que se mantêm os fundamentos e as respectivas correções que constavam do nosso Projeto de Relatório.

- C) Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira a liquidação de IRC n.º 2024 ... e das respectivas liquidações de juros compensatórios n.ºs 2024 ... e 2024 ..., bem como da demonstração de acerto de contas n.º 2024 ..., no valor de € 301.167,22 (documentos n.ºs 2 a 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- D) A Requerente dedica-se à produção de tecido camiseiro, como flanelas e popelines (depoimentos de G... e H...);
- E) O objectivo dos investimentos realizados pela Requerente conexados com o RFAI, era aumentar o volume de negócios e a qualidade dos produtos, e obter novos clientes para produtos de qualidade superior (depoimentos das testemunhas I..., G... e H...);
- F) A Requerente não demitiu nenhum trabalhador, tendo deixado de trabalhar na empresa trabalhadores por sua iniciativa (depoimentos das testemunhas I... e de G...);
- G) Com excepção do período da pandemia, a Requerente aumentou sempre o volume de negócios (depoimento da testemunha I...);

- H) Em 29-05-2024, a Requerente pagou a quantia liquidada, no valor de € 301.167,22 (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido)
- I) Em 26-07-2024, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.1. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

2.1.1. Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

2.2. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e no processo administrativo, bem como, nos pontos indicados com base nos depoimentos das testemunhas.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que foram dados como provados com base nas suas afirmações.

A testemunha I... é contabilista da Requerente há 35 anos.

A testemunha G... é funcionária administrativa da Requerente há 16 anos.

A testemunha H... é director financeiro da Requerente há vários anos.

3. Matéria de direito

A ata fez uma inspecção à Requerente em que fez correcções relacionadas com o benefício fiscal do RFAI.

A Requerente aceitou a desconsideração, para efeitos de dotação do RFAI, que consta do Ponto V2 do Relatório da Inspeção Tributária (RIT): “Elegibilidade das aplicações relevantes”, relativa aos investimentos relacionados com a (i) aquisição do sistema de segurança “Rede de incêndios”, (ii) a “mão-de-obra de reparações” constante da fatura do investimento em “5 máquinas de tingir + ligação + Projeto” e (iii) a aquisição de “espectrómetro – Máquina cores”.

A Requerente diz que a integração destas despesas como investimento elegível no âmbito do RFAI constitui um mero lapso da Requerente, aceitando a correção à dotação do RFAI, no valor de 9.735,25€.

A Requerente impugna apenas as correcções efectuadas no ponto V3 do RIT, baseadas na falta de um requisito que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu ser exigível, relacionado com a criação líquida de postos de trabalho.

Para além disso, a requerimento imputa a toda a inspeção vício procedimental por falta de cumprimento de formalidades legais, designadamente por falta de fundamento que justifique a seleção do contribuinte para ser inspeccionado.

3.1. Falta de cumprimento de formalidades legais

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- para que haja lugar à inspeção, necessário se torna que haja fundamento que justifique a seleção do contribuinte para o efeito;
- a AT não alega a forma como a inspeção teve origem, e não esclarece ou explicita qual o fundamento da inspeção;
- omitido o teor da decisão que fundamenta a presente inspeção e, bem assim, os fundamentos concretos da inspeção e que conduziram à seleção da Requete como entidade inspeccionada, a AT, para além de violar os princípios basilares e orientadores de todo o procedimento, impossibilita os sujeitos passivos do pleno exercício do seu direito de defesa (princípio do contraditório).

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que

- o procedimento inspetivo visou a confirmação da situação tributária do sujeito passivo que usufruiu de benefícios fiscais associados ao RFAI, constantes da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC do ano de 2019, enviada pela Requerente, em 28/07/2020, por transmissão eletrónica de dados, conforme espelha o RIT;
- faz parte das atribuições da AT selecionar contribuintes para serem inspeccionados, baseando-se em critérios de risco, amostragem ou outros métodos de seleção que

considere adequados para o cumprimento de suas funções fiscalizadoras e neste caso tratando de benefícios fiscais, que têm um impacto direto sobre a redução do imposto da renda, é necessário confirmar se o beneficiário cumpre com os pressupostos prescritos na lei para a sua aplicação;

- trata-se, portanto, de procedimento de natureza preventiva, sendo essencial que o contribuinte tenha oportunidade de participar no procedimento e de exercer o seu direito ao contraditório, e nesse caso, desde que este direito lhe seja garantido, a ausência de comunicação dos critérios de seleção não gera qualquer nulidade;

No RIT refere-se que se tratou de um procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributário, instaurado ao abrigo do n.º 1 do artigo 12.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA).

Desta informação que consta do Relatório da Inspeção Tributária, que foi notificado à Requerente, percebe-se que a decisão de inspecionar a Requerente quanto ao RFAI não foi de natureza individual, baseada em pressupostos atinentes especificamente à Requerente, mas sim de natureza genérica, abrangendo a generalidade dos sujeitos passivos que se encontram nessas condições.

E, esse controle generalizado dos contribuintes que usufruíram do RFAI, sintoniza-se com os objectivos gerais da inspeção tributária definidos na alínea h) do n.º 2 do artigo 2.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA).

Por outro lado, o Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA) tem carácter reservado nos termos do artigo 26.º do RCPITA pelo que não tem de ser feita qualquer notificação do mesmo dirigida aos sujeitos passivos a inspecionar, nomeadamente no âmbito do procedimento de inspeção.

Para além disso, não se vislumbra como a falta de comunicação dos critérios de selecção possa afectar negativamente o direito de defesa da Requerente em relação às correcções efectuadas, que foram as que se repercutiram na liquidação impugnada.

Pelo exposto, não houve no procedimento de inspeção omissão de qualquer formalidade que nele tivesse de ser cumprida e com potencialidade de influenciar o sentido da decisão final e só se isso sucedesse se justificaria a anulação da decisão do procedimento.

Improcede, assim, este vício e preterição de formalidades legais.

3.2. RFAI

3.2.1. Correção baseada no regime da criação de postos de trabalho

A inspeção tributária entendeu o seguinte, em suma, sobre os requisitos do RFAI relativos à criação de postos de trabalho:

- da alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do Código Fiscal ao Investimento, decorre que tem de se verificar a criação de postos, de trabalho diretamente conexos com o investimento em causa, tendo esses mesmos postos de trabalho de ser mantidos durante o período mínimo de detenção dos bens objeto de investimento;
- mas, não poderá deixar de se atender às condições gerais exigíveis para que os auxílios com finalidade regional possam ser considerados como compatíveis com o mercado interno, designadamente, no que respeita ao objetivo geral de "desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o Investimento e a criação de emprego num contexto sustentável";
- a par do cumprimento das normas específicas previstas no RFAI quanto à criação de postos de trabalho proporcionados por um determinado investimento, bem como quanto à respetiva manutenção, terá, em simultâneo, de se verificar um aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento, de forma a assegurar a criação de emprego nos termos em que este conceito é definido no RGIC, devendo, tanto as condições relativas à criação de postos de trabalho, como as condições relativas à sua manutenção, verificar-se até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI;
- a Requerente satisfaz os requisitos previstos na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (CFI) (criação de postos de trabalho relacionados com o investimento e sua manutenção, mas não manteve um aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento.

A Requerente defende o seguinte, em suma, sobre esta correcção:

- nem a letra nem a *ratio legis* do artigo 22.º, n.º 4, alínea f) do Código Fiscal do Investimento (CFI) autorizam a interpretação da expressão aí utilizada de criação de postos de trabalho com o sentido de criação líquida de emprego;
- apenas é exigido que tenham sido efetivamente criados postos de trabalho em resultado do investimento inicial realizado e eles sejam mantidos pelo período legal previsto;
- as orientações administrativas não têm relevância como fundamento das correcções;
- AT em momento algum, põe em causa a existência do nexo causal entre o investimento efetuado pela Requerente e a criação de emprego ocorrida em 2019, nem a sua manutenção durante o período de dedução;
- a expressa referência no n.º 9 do artigo 14.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão apenas à alínea b) do n.º 4, e não também à sua alínea a) ou à sua alínea c), constitui uma manifestação de vontade legislativa expressiva de que aquele aumento líquido apenas é exigido nos casos de auxílios/apoios calculados com base em postos de trabalho ou em custos salariais estimados.

No presente processo a Autoridade Tributária e Aduaneira mantém a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária.

A alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI estabelece, como requisito do RFAI, que os sujeitos passivos de IRC «*efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c)*».

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que este requisito previsto no CFI se reconduz, em última análise, ao previsto na alínea a) do n.º 9 do artigo 14.º do RGIC, em que se estabelece que «*o projeto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período*».

Para fundamentar a sua interpretação, a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou no RIT uma decisão administrativa em que se adopta o entendimento de que «*apenas pode integrar o conceito de "criação de postos de trabalho" a admissão de trabalhadores através da celebração de*

contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), abrangendo a admissão de trabalhadores novos e de trabalhadores que já estivessem na empresa, mas ao abrigo de um contrato com termo».

Antes de mais, impõe-se esclarecer que as orientações administrativas invocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira não têm relevância como fundamento de direito das correcções efectuadas.

Na verdade, nos termos do artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT, as orientações administrativas vinculam (unicamente) Administração Tributária, surgindo no âmbito do princípio da colaboração recíproca que compreende, designadamente, a publicação de orientações genéricas sobre a interpretação e a aplicação das normas tributárias [art. 59.º, n.º 3, alínea b) da LGT].

Deste modo, as circulares e fichas doutrinárias não constituem fontes de direito fiscal, integrando antes o chamado «*direito circulatório*», composto por orientações genéricas dirigidas aos serviços da administração fiscal relativas à interpretação e aplicação das normas tributárias, mas que não vinculam os Tribunais nem os contribuintes.

À face do princípio da legalidade fiscal, proclamado no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, «*os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*», pelo que não pode por via de uma orientação administrativa ser regulamentada uma situação de incidência tributária, como é o campo de aplicação de benefícios fiscais.

Apreciando a questão à luz dos diplomas legislativos referidos, tem de se constatar que não há suporte textual para concluir que o investimento relevante tem de proporcionar um aumento líquido de postos de trabalho.

Na verdade, na alínea f) do n.º 4 do artigo 21.º do CFI não se faz referência a **aumento líquido** do número de trabalhadores do estabelecimento, mas apenas a «**criação de postos de trabalho**» e sua **manutenção**, o que constitui um elemento interpretativo de acentuada relevância no âmbito de benefícios fiscais, pois, como é jurisprudência pacífica, as normas sobre benefícios fiscais têm a natureza de normas excepcionais, como decorre do teor expresso do artigo 2.º, n.º 1, do EBF, pelo que devem ser interpretadas, em princípio, **nos seus termos, sem ampliações ou restrições**, com primazia do elemento literal, como é jurisprudência pacífica sobre a interpretação desse tipo de

normas (¹), sem prejuízo da aplicação da regras gerais de interpretação e princípios jurídicos, designadamente em situações em que a redacção das normas seja imprecisa. (²).

Isto é, as normas sobre benefícios fiscais devem ser interpretadas em termos **estritos**, o que se é certo que não afasta a necessidade de interpretação, designadamente teleológica, não viabiliza a exigência de requisitos restritivos do campo de aplicação do benefício fiscal para que não há qualquer suporte textual, designadamente o de ser condição do RFAI a criação líquida de postos de trabalho.

Por outro lado, se é certo que o n.º 9 do artigo 14.º do RGIC, refere que «o projeto de investimento deve conduzir a um **aumento líquido** do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período», também o é que **ele é apenas aplicável «quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados»**, como nele se refere expressamente, o que não sucede no caso, pois está-se perante benefício fiscal em que os custos elegíveis se baseiam em **investimento em activos fixos tangíveis e intangíveis** (artigo 21.º, n.º 2, do CFI) e não nos custos salariais.

Na verdade, aquele artigo 14.º do RGIC prevê, no seu n.º 4, como custos elegíveis, «custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos» [alínea a)], e «custos salariais estimados decorrentes da criação de emprego, em virtude de um investimento inicial, calculados ao longo de um período de dois anos» [alínea b)], ou «uma combinação» desses custos [alínea c)] e o seu n.º 9, em que se alude ao «**aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa**» **só se aplica «quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados, descritos no n.º 4, alínea b)»**.

Esta expressa referência no n.º 9 do artigo 14.º do RGIC **à alínea b)** do n.º 4, e não também à **sua alínea a)** ou à **sua alínea c)**, constitui uma manifestação de vontade legislativa expressiva de que **aquele aumento líquido do número de trabalhadores apenas é exigido nos casos de auxílios calculados com base em postos de trabalho ou em custos salariais estimados**.

¹() O TJUE tem decidido que as normas derogatórias, como são as relativas a isenções e benefícios fiscais, devem ser objecto de interpretação estrita (acórdãos 14-06-2007, processo C-434/05, n.º 16; de 05-03-2015, processo C-553/13, n.º 39; de 07-02-2022, processo n.º C-460/21, n.º 26; de 08-10-2020, processo C-235/19, n.º 29; de 12-03-2015, processo C-594/13, n.º 17).

²() Essencialmente neste sentido, CLOTILDE CELORICO PALMA, *Enquadramento das operações financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado*, in Coleção Cadernos IDEFF, n.º 13, [Coimbra], Almedina, 2011, páginas 60-63.

De resto, como se refere no acórdão arbitral proferido no processo n.º 307/2019-T⁽³⁾, «terá sido por ter noção do quanto se expôs que o legislador não utilizou a expressão “criação líquida de emprego”, quando a mesma era utilizada, por exemplo, no art.º 19.º do EBF vigente à data, esse sim, um benefício fiscal que tem por base os custos de investimento em postos de trabalho».

Como também se refere no mesmo acórdão:

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

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

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

Assim, é errado o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira ao transpor para este benefício fiscal enquadrável na alínea a) do n.º 4 do artigo 14.º do RGIC, (como custos elegíveis, «custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos») o regime previsto no seu n.º 9 quanto ao «aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa» que só se aplica «quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados, descritos no n.º 4, alínea b)».

Neste sentido, relativamente a regime semelhante do RFAI de 2009, pode ver-se o acórdão os Supremo Tribunal Administrativo de 08-11-2023, processo 0411/16.0BEPNF, em que se decidiu que «no âmbito do RFAI 2009, nem a letra nem a ratio legis da alínea f) do n.º 3 do art. 2.º autorizam a

³ Posição também adotada nos acórdãos arbitrais proferidos nos processos n.ºs 488/2019-T, 546/2020-T, 500/2021-T, 508/2021-T, 544/2022-T, 483/2022-T, 299/2024-T, 860/2024-T e 802/2024.

interpretação da expressão aí utilizada de criação de postos de trabalho com o sentido de criação líquida de emprego» e em cuja fundamentação se refere o seguinte:

Mas ainda que se pudesse considerar que a letra da lei comportava o significado que a Recorrente lhe aponta – e, a nosso ver, não pode –, sempre teríamos de ter presente que «na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas» (Cfr. BAPTISTA MACHADO, ibidem.). Ora, criação de postos de trabalho não se confunde com criação líquida de emprego, sendo que esta última expressão tem, manifestamente, um carácter bem mais restritivo que a primeira. Tenha-se presente que se aconselha redobrado cuidado na tarefa hermenêutica uma vez que nos situamos no âmbito de benefícios fiscais, que, como é sabido, se encontram a coberto do princípio da legalidade tributária (cfr. art. 8.º da LGT e art. 103.º da Constituição da República Portuguesa), o que proíbe a sua integração por analogia (cfr. art. 11.º, n.º 4, da LGT). Para além disso, as normas que criam benefícios fiscais têm a natureza de normas excepcionais (cfr. art. 2.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais), pelo que devem ser interpretadas nos seus precisos termos, sem ampliações ou restrições.

Mas não é só a letra da lei a apontar esse significado. Também a sua razão de ser (a ratio legis) – factor hermenêutico cuja consideração é imposta ao intérprete pelo n.º 1 do art. 9.º do CC (Nos termos do art. 9.º, n.º 1, do Código Civil, a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, antes procurando reconstituir a partir do seu texto o pensamento legislativo.) – vai no sentido de que a norma releva a criação efectiva (e ulterior manutenção durante o período da dedução) de postos de trabalho (Sendo de realçar que a AT, através da Ficha Doutrinária – Processo 2010 002853 e 2010 001800, divulgou já o entendimento de que é suficiente a criação de um posto de trabalho), independentemente de ser positiva a relação entre o número absoluto dos trabalhadores nesse ano e no ano anterior, i.e., independentemente do efectivo aumento global do número de trabalhadores da empresa.

(...)

No mesmo sentido aponta o Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão, de 6 de Agosto de 2008, vigente na altura da implementação do RFAI 2009 e que está na sua génese.

Na verdade, o referido Regulamento distingue dois tipos de apoios às PME: os apoios quantificados com base nos custos do investimento e os apoios quantificados com base nos

custos relativos aos postos de trabalho directamente criados por um projecto de investimento. É para este último tipo de apoios que é utilizado o conceito de criação líquida de postos de trabalho por serem, justamente, aqueles em que a utilização de tal conceito se justifica.

Ora, como deixámos já dito, o RFAI 2009 foi um apoio ao investimento, calculado com base nos custos de investimento em activos corpóreos e/ou incorpóreos, e não com base nos custos de investimento em postos de trabalho ou em custos salariais estimados.

Por isso, também a ratio legis não autoriza a invocação do conceito de criação líquida de postos de trabalho para a interpretação a fazer da alínea f) do n.º 3 do art. 2.º do RFAI 2009, que se refere a criação de postos de trabalho.

Concluimos, pois, que a expressão criação de postos de trabalho não pode ser interpretada, como pretende a Recorrente, com o sentido de criação líquida de postos de trabalho.

A esta luz, tem de se concluir que a interpretação da Autoridade Tributária e Aduaneira enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito quanto à interpretação da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, pelo que não pode basear-se nela a não aplicação do RFAI aos investimentos referidos.

Este vício justifica a anulação da liquidação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.2.2. Liquidações de juros compensatórios e demonstração de acerto de contas

As liquidações de juros compensatórios e a demonstração de acerto de contas têm como pressuposto a liquidação de IRC, pelo que enfermam do mesmo vício, justificando-se também a sua anulação.

4. Reembolso de imposto pago e juros indemnizatórios

A Requerente pagou a quantia de € 301.167,22, relativa às liquidações de IRC e juros compensatórios impugnadas e pede e reembolso com juros indemnizatórios.

4.1. Reembolso

Na sequência da anulação parcial da liquidação, a Requerente tem direito ao reembolso da quantia que pagou, o que é consequência da anulação.

O reembolso reporta-se ao IRC correspondente às correcções relativamente às quais o pedido de pronúncia arbitral é julgado procedente, bem como os correspondentes juros compensatórios, pelo que está excluído o IRC correspondente à dotação do RFAI no valor de € 9.735,25, que a Requerente aceitou expressamente.

Assim, tendo a Requerente pagado € 301.167,22 e aceitando a correcção elativa a dedução à colecta de RFAI no valor de € 9.735,25, tem direito a ser reembolsada no valor de € 291.431,85.

4.2. Juros indemnizatórios

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

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

No caso em apreço, conclui-se que há erro nas liquidações de IRC e juros compensatórios que são imputáveis aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que as elaborou por sua iniciativa, pelo que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios.

Os juros indemnizatórios devem ser calculados sobre o montante a reembolsar, de € 291.431,85, e contados desde 29-05-2024, data em que a Requerente efectuou o pagamento das quantias liquidadas, até integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva,

nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- anular parcialmente a liquidação de IRC n.º 2024... e as respectivas liquidações de juros compensatórios n.ºs 2024 ... e 2024..., bem como a demonstração de acerto de contas n.º 2024..., nas partes correspondente às correcções que são impugnadas;
- julgar procedente o pedido de reembolso, em medida correspondente às partes das liquidações de IRC e juros compensatórios que são anuladas e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de **291.431,85**;
- julgar parcialmente procedente o pedido de juros indemnizatórios, nos termos referidos no ponto 4.2. desta decisão arbitral.

6. Valor do processo

A Requerente atribuiu ao processo o valor de € 301.167,22, que é o que foi apurado na demonstração de acerto de contas.

O valor da causa é o da importância cuja anulação se pretende, como decorre da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT.

No caso em apreço, embora a Requerente tenha vindo declarar aceitar a correcção relativa ao valor de € 9.735,25, acabou por vir no pedido de pronúncia arbitral a imputar um vício procedimental (nulidade da acção inspectiva) susceptível de afectar o processo inspectivo e a subsequente liquidação, pelo que, em última análise, é questionada totalidade da liquidação.

Por isso, fixa-se valor da causa em € 301.167,22, de harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º -A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 5.508,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Uma vez que a Requerente, quanto ao valor que indicou para a causa, decai quanto ao valor de € 9.735,25 (embora aceitasse as correcções neste valor, imputou um vício procedimental com potencialidade para afecta a totalidade da liquidação), fixam-se as responsabilidades por custas nas percentagens de 3,23% a cargo da Requerente e 96,77% a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 22-01-2025

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Maria do Céu Ferreira Godinho)

(Vasco António Branco Guimarães)