

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 807/2025-T

Tema: IRC de 2020 – RFAI. Criação líquida de postos de trabalho.

SUMÁRIO:

Nem a letra nem a ratio legis da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º 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 (cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 08-11-2023, processo n.º 0411/16.0BEPNF, e de 14-01-2026, processo n.º 0425/23.3BEAVR).

DECISAO ARBITRAL

Os árbitros Rita Correia da Cunha (Presidente), Sónia Martins Reis (Vogal) e Leonor Fernandes Ferreira (Vogal e Relatora), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral coletivo no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., NIPC..., com sede na Rua ..., n.º ..., freguesia ..., concelho de Braga ...-... .. (doravante designada por “Requerente”), veio, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, al. a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, ou “RJAT”), e artigo 2.º, al. a), interpretado a contrario, da Portaria de

Vinculação (Portaria n.º 112.ºA/2011, de 22 de março), requerer a constituição de tribunal arbitral tributário e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada por “AT” ou “Requerida”), com vista à declaração de ilegalidade e anulação (i) da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2024-... e da liquidação de juros compensatórios n.º 2024-..., referentes ao exercício de 2020, das quais resultou o valor total a pagar de € 85.854,13 (oitenta e cinco mil, oitocentos e cinquenta e quatro euros, e treze cêntimos), e (ii) do ato de indeferimento (expresso) da reclamação graciosa n.º ...2024... proferida a 16-06-2025. Mais peticiona a Requerente que a AT seja condenada a indemnizá-la pela garantia indevidamente prestada, em percentagem correspondente à anulação das liquidações.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 9 de setembro de 2025, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 11 de setembro de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram notificadas dessa designação em 28 de outubro de 2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 17 de novembro de 2025.

Por Despacho Arbitral datado de 17 de novembro de 2025, nos termos do previsto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a prova de produção adicional.

A Requerida apresentou a resposta ao PPA em 2 de janeiro de 2026, tendo-se defendido por impugnação e pugnado pela sua absolvição do pedido, tendo junto cópia do processo administrativo (“PA”) na mesma data.

Por despacho de 9 de fevereiro de 2026, o Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da livre determinação das diligências de prova necessárias (cf. artigo 16.º, alíneas c) e e), do RJAT), considerando a inexistência de prova testemunhal, dispensou a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações escritas.

Em 10 de Fevereiro de 2026, a Requerente juntou aos autos o comprovativo de pagamento da taxa subsequente, no montante de € 1377.

Em 5 de março de 2026, a Requerida apresentou ao Tribunal Arbitral um requerimento a solicitar “nos termos e para os efeitos do artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil e ao abrigo dos princípios da colaboração e da justiça a junção aos autos da superveniente decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 808/2025-T”, alegando que a mesma versa sobre matéria idêntica à discutida nos presentes autos e envolve as também aqui partes. O respetivo sumário refere que “nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, cabe ao sujeito passivo o ónus de provar a verificação dos pressupostos de aplicação do RFAI”.

Em 9 de março de 2026, a Requerente pronunciou-se sobre o requerimento da Requerida e juntou aos autos cópia da Decisão Arbitral 806/2025-T.

Em 25 de março de 2026, a Requerente apresentou, ao abrigo do disposto no artigo 13.º do Regulamento do CAAD e em observância do disposto 3.º n.º 1 do RJAT, um requerimento a solicitar a apensação do presente processo ao processo arbitral n.º 805/2025-T.

Em 3 de abril de 2026, a Requerente veio juntar aos autos cópia da Decisão Arbitral proferida no processo arbitral n.º 805/2025-T.

Por despacho de 26 de abril de 2026, o Tribunal Arbitral emitiu um despacho onde julgou o referido pedido de apensação como extemporâneo e indeferiu o mesmo, atentando ao disposto no artigo 13.º, n.º 1, do Regulamento do CAAD.

II. SANEAMENTO

O pedido foi tempestivamente apresentado, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. QUESTÃO DECIDENDA E POSIÇÃO DAS PARTES

O litígio centra-se na interpretação do artigo 22.º, n.º 4, alínea f) do Código Fiscal do Investimento (CFI). As partes têm posição divergente quanto ao que se entende por “criação líquida de emprego”.

No RIT, na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, e na resposta ao PPA, a Requerida defende, em suma, que o RFAI exige a criação líquida de postos de trabalho. Por sua vez, na reclamação graciosa em apreço e no PPA, a Requerente defende que, para efeitos do artigo 22.º, n.º 4, alínea f) do CFI, basta verificar-se a criação de postos de trabalho associados ao investimento.

Cumprе apreciar e decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

1. A Requerente é uma sociedade comercial anónima, com sede em território português, que tem por objeto a atividade de fabrico de torneiras, e o CAE 28140 - “fabricação de outras torneiras e válvulas” (cf. alegado nos artigos 1.º a 8.º do PPA, não contestado pela Requerida – facto não controvertido).
2. No dia 30 de junho de 2021, em cumprimento da sua obrigação declarativa quanto ao período de tributação do ano de 2020, a Requerente apresentou a respetiva declaração periódica de rendimentos, incluindo o Anexo D, no qual registou deduções referentes ao RFAI (cf. Documento 1 junto ao PPA – facto não controvertido).

3. Por iniciativa da AT, foi instaurado um procedimento de inspeção tributária interno, credenciado pela ordem de serviço n.º OI2024..., com o objetivo de verificar os valores dos benefícios fiscais utilizados no período de tributação do ano 2020 (cf. Relatório de Inspeção Tributária, ou “RIT”, junto ao PPA como Documento 3 – facto não controvertido).
4. No âmbito deste procedimento de inspeção, foi emitido o RIT segundo o qual a AT considerou que a Requerente não cumpriu o requisito exigido na al. f) do n.º 4 do artigo 22 do CFI, uma vez que não assegurou a criação líquida de postos de trabalho (cf. RIT junto ao PPA como Documento 3 – facto não controvertido).
5. Em consequência do RIT, a AT procedeu à emissão das liquidações de IRC e de juros compensatórios ora contestadas (cf. Documento 2 junto ao PPA – facto não controvertido).
6. Em 6 de novembro de 2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra estas liquidações (cf. Documento 10 junto ao PPA – facto não controvertido).
7. Não tendo a Requerente procedido ao pagamento das liquidações em apreço no prazo (14 de novembro de 2024), a AT citou a Requerente, nos termos dos artigos 189.º e 190.º do CPPT, da instauração de um processo de execução fiscal (o qual correu termos sob o n.º ...2024...), para cobrança da dívida de IRC, referente ao período de tributação de 2020, no montante de € 85.854,13, acrescida de € 363,05, a título de custas (cf. Documento 7 junto ao PPA – facto não controvertido).
8. Para garantir o pagamento da dívida naquele processo de execução fiscal, a Requerente apresentou garantia bancária, à primeira solicitação, com o n.º ...-... -..., emitida pelo Banco B..., SA., em 13 de dezembro de 2024, no montante de €

109.086,88, com vista à respetiva suspensão (cf. Documento 8 junto ao PPA – facto não controvertido).

9. A Requerente pagou ao banco que emitiu a garantia bancária referida no ponto anterior, até à entrega do PPA, o montante de € 2.656,02, sendo a emissão inicial de € 1.019,70, acrescida de oito prestações mensais de € 204,54, a que acrescentará, até cancelamento da garantia, o montante mensal de € 204,54 (cf. Documento 9 junto ao PPA – facto não controvertido).

10. Em 16 de junho de 2025, foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente cf. Documento 11 junto ao PPA – facto não controvertido).

11. Em 9 de setembro de 2025, a Requerida apresentou o PPA que deu origem aos presentes autos.

Factos não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, incumbe ao Tribunal Arbitral o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), e do artigo 607.º, n.º 3, do Código do Processo Civil (“CPC”), aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida tendo em conta as várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cf. artigo 596.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente a prova documental junta aos autos pela Requerente, do PA junto aos autos pela Requerida, tendo os mesmos sido apreciados pelo Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto consolidada.

V. MATÉRIA DE DIREITO

Da interpretação do conceito de “criação de postos de trabalho” para efeitos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI

Tal como referido supra, a discordância das partes centra-se na interpretação do conceito de “criação de postos de trabalho” para efeitos do benefício fiscal RFAI. 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)”.

Quanto à interpretação deste preceito, seguimos de perto a jurisprudência recente do nosso Supremo Tribunal Administrativo, segundo a qual nem a letra nem a ratio legis da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI autorizam a interpretação da expressão aí utilizada de criação de postos de trabalho com o sentido de criação líquida de emprego (cf. Acórdãos do Supremo

Tribunal Administrativo de 08-11-2023, processo n.º 0411/16.0BEPNF, e de 14-01-2026, processo n.º 0425/23.3BEAVR).

O mesmo entendimento encontra-se refletido maioritariamente na jurisprudência arbitral: Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 307/2019-T, 488/2019-T, 546/2020-T, 500/2021-T, 508/2021-T, 149/2022-T, 544/2022-T, 483/2022-T, 299/2024-T, 652/2024-T, e 860/2024-T, entre outras.

Conclui-se, assim, que a “criação de postos de trabalho” pressuposta pelo benefício fiscal RFAI refere-se à criação de postos de trabalho, e à 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.

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral declara a ilegalidade e anula:

- (i) a liquidação adicional de IRC n.º 2024-... e a liquidação de juros compensatórios n.º 2024-..., referentes ao exercício de 2020, e
- (ii) o ato de indeferimento (expresso) da reclamação graciosa n.º ...2024... proferido a 16-06-2025.

Da indemnização por garantia indevidamente prestada

A Requerente prestou garantia para suspender execução fiscal instaurada para cobrança coerciva da liquidação adicional relativa ao exercício de 2020.

O artigo 53.º da LGT estabelece o regime da indemnização por garantia indevida. Esta norma prevê a possibilidade de haver lugar ao pagamento de uma indemnização aos sujeitos passivos, devedores, que tenham oferecido, indevidamente, garantia com vista à suspensão de processo de execução de fiscal, nos seguintes moldes:

- “1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.
3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.
4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.”

Resulta dos autos que a Requerente ofereceu uma garantia bancária, a favor da Requerida, para efeitos de garantir o pagamento da quantia exequenda associada ao processo de execução fiscal n.º ...2024... . Decorre ainda da matéria de facto dada como provada nestes autos que a Requerente incorreu em encargos com a prestação da referida garantia.

A declaração de ilegalidade e anulação dos atos tributários ora impugnados tem ínsito o reconhecimento de um vício de violação de lei, que tem de considerar-se imputável à AT Requerida. Assim sendo, importa reconhecer à Requerente o direito a indemnização pela constituição e manutenção da garantia bancária prestada para suspender o processo de execução fiscal n.º ...2024... .

Não sendo possível determinar o montante exato desta indemnização, a condenação terá de ser efetuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão, de harmonia com o preceituado no artigo 609.º, n.º 2, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

VI. DECISÃO

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente, e em consequência:

- a) **Declarar a ilegalidade e anular os atos de liquidação adicional de IRC n.º 2024 ... e de liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., referente ao ano de 2020, dos quais resultou um montante total a pagar de € 85.854,13 (oitenta e cinco mil, oitocentos e cinquenta e quatro euros e treze cêntimos);**
- b) **Declarar a ilegalidade e anular a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada pela Requerente;**
- c) **Julgar procedente o pedido de indemnização por prestação de garantia bancária indevida, condenando-se a Requerida a pagar à Requerente uma indemnização correspondente à totalidade dos custos suportados com a garantia bancária prestada para suspender o processo de execução fiscal n.º ...2024...;**
- d) **Condenar a Requerida nas custas do processo arbitral, em razão do decaimento.**

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 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, fixa-se ao processo o valor de € **85.854,13** (oitenta e cinco mil, oitocentos e cinquenta e quatro euros, e treze cêntimos), tal como indicado pela Requerente e não contestado pela AT Requerida.

CUSTAS: Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € **2.754,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

CAAD, 12 de maio de 2026.

Tribunal Arbitral Coletivo,
Presidente

Rita Correia da Cunha

Vogal

Sónia Martins Reis

Vogal

Leonor Fernandes Ferreira