

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 713/2025-T

Tema: IRC; RFAI – investimento relevante; criação de postos de trabalho; indedutibilidade fiscal de provisão.

SUMÁRIO

I – O conceito de “investimento inicial” não se cinge à hipótese de “criação de um novo estabelecimento”.

II – O art. 22.º, n.º 4, al. f), do Código Fiscal do Investimento deve ser interpretado no sentido de que apenas se refere aos postos de trabalho criados na sequência de investimento relevante, não estabelecendo qualquer requisito de “criação líquida de emprego” como condição para usufruir do correspondente benefício fiscal – apenas se exigindo que o investimento promova a criação de emprego e que essa criação de emprego resulte do investimento, não a um aumento global do número de trabalhadores, significando que o que conta é a criação de postos de trabalho na sequência do investimento, e não um aumento líquido de trabalhadores no quadro de pessoal da empresa.

III – Uma provisão constituída para fazer face a procedimentos administrativos, ainda que no contexto de uma execução fiscal, não cabe na previsão do art. 39.º, 1, a) do Código do IRC, não sendo, pois, fiscalmente dedutível.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A contribuinte A..., Lda., sociedade por quotas, NIPC ..., doravante “a Requerente”, apresentou, no dia 1 de Agosto de 2025, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro

- (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2025..., relativo ao ano de 2021, no valor total de imposto a pagar de € 365.509,65, incluindo o acto de liquidação de juros compensatórios (de montante de € 35.396,96) identificado com o n.º 2025 ... (e demonstração de acerto de contas n.º 2025...); peticionando a restituição do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, contados desde a data desse pagamento.
 3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
 4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
 5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
 6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 10 de Outubro de 2025; foi-o regularmente, e é materialmente competente.
 7. Por Despacho de 14 de Outubro de 2025, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.
 8. A AT apresentou a sua Resposta em 19 de Novembro de 2025, acompanhada do Processo Administrativo.
 9. No dia 25 de Fevereiro de 2026, realizou-se a reunião prevista no art. 18º do RJAT, tendo sido obtido o depoimento de B..., C... e D..., testemunhas arroladas pela Requerente, e E... e F..., testemunhas arroladas pela Requerida.
 10. A Requerente apresentou alegações em 12 de Março de 2026; a Requerida, em 1 de Abril de 2026.
 11. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e têm legitimidade.
 12. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.

13. O processo não enferma de nulidades.

II – Matéria de Facto

II. A. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade comercial cuja actividade consiste no revestimento de metais (CAE principal 25510-R4), nomeadamente de bobines de aço de carbono, transformando-as em bobines pré-lacadas.
2. A Requerente está inserida num grupo operando no sector metalúrgico, com diversos estabelecimentos, e de dimensão importante.
3. A sua intervenção específica consiste na aplicação de um revestimento de pintura no tratamento do aço, mais precisamente em bobinas de aço galvanizado – uma operação sujeita a apertado controle ambiental e de eficiência produtiva.
4. Em 2021 a Requerente efectuou investimentos no montante de € 733.603,01, que ela considerava elegíveis para RFAI, por, na sua perspectiva, revestirem o conceito de “investimento inicial” (na subespécie de *“aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”*).
5. Especificamente, tratou-se:
 - da adopção de uma tecnologia de Oxidação Térmica Regenerativa (*“Regenerative Thermal Oxidation”*, ou “RTO”), com a correspondente “Instalação RTO”, um activo fixo tangível, e algum equipamento complementar (um permutador de calor de alta eficiência, um queimador de ar e elementos de condução e controlo),
 - da adaptação das instalações físicas da Requerente para permitir a instalação desse novo equipamento, e
 - da adopção de processos eficientes de controle de poluição do ar (como a destruição dos poluentes contidos nos gases através da oxidação térmica).
6. Não obstante o custo inicial elevado, a Requerente apostou no aumento da capacidade produtiva e na concomitante redução da poluição, num avanço tecnológico que, no entender

3.

da Requerente, seria necessário para ela se manter competitiva com os seus “pares” na indústria.

7. Os acréscimos de produtividade foram registados nos seguintes valores (com uma quebra em 2022 e 2023 ditada por retraimento da procura de aço pré-lacado, o que conduziu a uma diminuição das horas de laboração, que não prejudicou o incremento da produtividade por hora de laboração):

Produção-(prelacada)	2020	2021	2022	2023	2024	2025 (até 31/05/2025)
TON	24 488	26 735	25 343	23 871	48 289	27 826
Horas de laboração	2 832	2 904	2 496	2 145	3 659	1 876
Ton/hora laboração	8,6	9,2	10,2	11,1	13,2	14,8

8. Esse aumento estaria correlacionado com a instalação do RTO, que teria permitido maior velocidade na produção e a fabricação de novos produtos:

Dados R&C	2020	2021	2022	2023	2024
Vendas	19 805 362 €	45 397 720 €	52 623 789 €	40 381 799 €	54 711 811 €
Das quais: Prelacada	19 356 980 €	36 865 163 €	41 913 401 €	30 006 407 €	51 977 008 €
Outros	448 383 €	8 532 556 €	10 710 388 €	10 375 392 €	2 734 803 €
Prest.Serviços	126 859 €	129 230 €	0 €	0 €	15 931 €
Vol. Negócios	19 932 221 €	45 526 949 €	52 623 789 €	40 381 799 €	54 727 742 €
Crescimento prelacada		90%	117%	55%	169%
Crescimento total		128%	164%	103%	175%

9. Esse investimento coincidiu temporalmente com um incremento do número de trabalhadores contratados pela Requerente. No decorrer de 2021, foram criados 3 postos de trabalho, em resultado da conversão de 4 contratos com termo em sem termo, da entrada de 1 trabalhador e da saída de 2 colaboradores com vínculo contratual sem termo. O número de colaboradores com vínculo contratual sem termo ascendeu, no final de 2021, a 40; e o número médio de colaboradores contratados por tempo indeterminado nos doze meses precedentes ao início do investimento ascendeu a 36 – verificando-se, assim, a criação de 4 postos de trabalho.
10. Entretanto, tinham sido liquidados direitos aduaneiros que a Requerente considerou ilegais, pelo que apresentou, contra eles, Reclamação Graciosa, em 10 de Maio de 2021 (autuada com o n.º ...2021...). Como tal Reclamação Graciosa foi indeferida, a Requerente apresentou, contra esse acto de indeferimento, um Recurso Hierárquico (autuado em 28 de

Julho de 2021 com o n.º ...2021...). Já decorreu, entretanto, o prazo de indeferimento tácito ou presumido do referido Recurso Hierárquico, mas a ora Requerente optou por não impugnar judicialmente tal indeferimento.

11. A ora Requerente não pagou os direitos aduaneiros liquidados, tendo-lhe sido instaurado em 13 de Abril de 2021 um processo de execução fiscal, autuado com o n.º ...2021..., com uma quantia exequenda de € 646.031,07. Teve, por isso, de constituir uma garantia tendente à suspensão do processo de execução fiscal.
12. Tendo em atenção a viabilidade financeira e o respeito pelo princípio da especialidade dos exercícios, a ora Requerente optou por constituir, em 31 de Dezembro de 2021, uma provisão para fazer face ao eventual pagamento desse valor exequendo, registando-o como um gasto possível e eventual no valor total de € 542.794,73 (correspondendo à diferença entre o valor de € 660.653,62 e o IVA dedutível no valor de € 117.858,89):

Informação retirada do Portal das Finanças em 14/01/2022				
	Qt. Exequenda	Juros de mora	Custas	TOTAL
Direitos aduaneiros	512.429,98			
IVA à taxa de 23%	117.858,89			
Juros compensatórios de direitos aduaneiros	8.985,07			
Juros compensatórios de IVA	2.066,57			
Custos com impresso	1,80			
	641.342,31	12.693,31	6.618,00	660.653,62

Provisão em 31/12/2021	
Direitos aduaneiros + Custas	519.049,78
Juros	23.744,95
	542.794,73

13. A AT veio a contestar a possibilidade de constituição dessa provisão, considerando que ela, não obstante ter sido constituída em 2021, respeitava a um processo de execução fiscal relativo a direitos aduaneiros devidos por factos ocorridos no período de 2019, que não teria cobertura, pois, no disposto no art. 39.º do CIRC.
14. Com efeito, o exercício de 2021 da Requerente foi sujeito, em 2024, a uma acção inspectiva, em cumprimento da ordem de serviço n.º OI2024..., e dela resultou:
 - A. Não aceitação fiscal de gastos no montante de € 632.794,73 (depois emendado para € 609.049,78), por respeitarem a imparidades em inventários (€ 90.000,00), que não cumprem os requisitos dos arts. 26.º e 28.º do CIRC, e a provisões não previstas no art. 39.º do CIRC (€ 542.794,73);

B. Anulação da dotação do benefício fiscal RFAI de 2021, no montante de € 183.400,75, bem como da dedução à colecta no mesmo montante, pelo facto de aquela dotação ter sido considerada integralmente ilegítima, nos termos dos arts. 22.º a 26.º do CFI e dos normativos comunitários aplicáveis (RGIC e OARs).

15. Em resumo:

IRC – matéria coletável

⇒ Período de tributação de 2021 € 609.049,78

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ARTIGOS INFRINGIDOS	ARTIGOS PUNITIVOS	MONTANTE
V.2.1.	Gastos não aceites – imparidades em inventários	28.º CIRC	119.º RGIT	€ 90.000,00
V.2.2.	Gastos não aceites – provisões	39.º CIRC	119.º RGIT	€ 519.049,78

IRC – imposto

⇒ Período de tributação de 2021 € 183.400,75

ITEM	RESUMO DA INFRAÇÃO	ARTIGOS INFRINGIDOS	ARTIGOS PUNITIVOS	MONTANTE
V.1.1.	Dotação e dedução à coleta indevidas – RFAI	22.º a 26.º CFI	119.º RGIT	€ 183.400,75

16. Isto porque, em síntese, os SIT entenderam que o mecanismo de RTO não corresponde a um investimento relevante por não aumentar a capacidade produtiva da Requerente, não podendo considerar-se, por isso, que haja postos de trabalho criados que estejam causalmente relacionados com esse mesmo investimento.

17. Segundo a AT, a instalação do RTO pode ter aumentado a eficiência e capacidade energética, mas não o nível da capacidade produtiva da empresa – louvando-se nas Informações Vinculativas, Processo n.ºs 2023 000364, PIV n.º 24275 e 2023 001284, PIV n.º 24513, nas quais se estabelecia que aquisições isoladas relativas ao consumo energético não podem ser consideradas aumentos da capacidade produtiva do estabelecimento.

18. Lê-se no RIT:

Com base nos elementos remetidos pelo sujeito passivo, nomeadamente o dossier referente ao RFAI 2021 (ver *Anexo 2*) e a informação constante no Anexo D da Modelo 22 de IRC do período de 2021 (*Anexo 3*), constatase que todos os bens de investimento foram considerados enquadrados no âmbito da tipologia prevista no ponto ii. da alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC, ou seja, “*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*”.

Importa, desde já, reter o esclarecimento da Comissão Europeia, disponível em, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/practical_guide_gber_en.pdf:

26. What is meant by “extension of the capacity of an existing establishment”? Is this to be taken to mean production of a greater volume of all products?

The extension of capacity of an existing establishment means that the existing establishment is put into a situation where it can manufacture more volume of at least one of the products already

produced in the establishment, whilst the underlying overall production process is not fundamentally changed.

Ou seja, a própria Comissão Europeia esclarece alguma da terminologia usada no RGIC, estabelecendo que o “*aumento de capacidade de um estabelecimento existente*” (“*extension of the capacity of an existing establishment*”) significa que o investimento conduz a entidade a poder produzir um maior volume de um dos produtos que já produzia antes no estabelecimento (“*can manufacture more volume of at least one of the products already produced*”), sem ocorrer uma mudança fundamental do processo de produção global.

No ponto “IV. Investimento Relevante RFAI” do dossier RFAI (ver folha 7 do **Anexo 2**), consta a informação que se transcreve:

“Este investimento teve o seu início no exercício de 2021 e consistiu, essencialmente, num conjunto de investimentos altamente tecnológicos com maior capacidade de produção para a implementação de um sistema de depuração de gases e recuperação de calor, que permite a queima de gases e reaproveitamento de calor para processo produtivo, um RTO, nomeadamente na aquisição de 2 incineradores.”

A sigla RTO corresponde a “*Regenerative Thermal Oxidation*”, ou Oxidação Térmica Regenerativa, e corresponde a uma tecnologia de tratamento de resíduos que permite a eliminação dos contaminantes gasosos procedentes das emissões de vários processos industriais (ver **Anexo 4**), tendo aplicação na indústria do tratamento de superfícies, onde se enquadra a A...

No referido ponto do dossier RFAI 2021 (fl.7 do **Anexo 2**), o sujeito passivo segue a explicar que o “*RTO permite fazer a oxidação térmica dos gases resultantes dos fornos do processo produtivo e reaproveita o calor gerado para fazer o pré-aquecimento do ar de entrada nos fornos e aquecimento de banhos de lavagem de chapa, ou seja, tem como principal funcionalidade o tratamento de gases e aquecimento de ar. Estes investimentos foram realizados com o objetivo de aumentar a capacidade produtiva da empresa, e em particular melhorar a sua eficiência energética, aumentar o rendimento produtivo e melhorar o tratamento de gases.*”

Para concluir que, “*o projeto visa reforçar e modernizar as instalações produtivas da A... por via do investimento em tecnologias inovadoras que permitam a aposta clara na sustentabilidade ambiental e a produção de produtos diferenciados.*”

A este respeito importa referir que, na manhã do dia 30/10/2024, na visita efetuada às instalações da empresa acompanhada por D..., responsável financeira e contabilista certificada, e por C..., engenheiro eletromecânico responsável pela área produtiva, foi possível visualizar a área produtiva, constatando-se a existência de uma linha produtiva sequencial e única onde é efetuado o processo de revestimento/pintura das bobinas de aço.

Conforme informação fornecida pelo Eng.º C..., as instalações da empresa foram projetadas e construídas de raiz de forma a comportar o cumprimento da linha produtiva que, considerando a informação constante no mapa de depreciações da A... (**Anexo 5**), entrou em funcionamento em 2015.

De acordo com as declarações do sujeito passivo, os investimentos considerados em RFAI 2021 e RFAI 2022, integram um projeto de investimento único, com início em 28/06/2021 e fim em 31/12/2022.

O investimento considerado como elegível em sede de RFAI 2021, integralmente relacionado com o RTO, é composto pelos itens que se identificam de seguida (**Anexo 6**):

[...]

A análise dos documentos (faturas) de suporte aos registos contabilísticos e a verificação física efetuada, permitem concluir que todos os itens identificados acima e considerados elegíveis em RFAI 2021, foram registados como ativo tangível em curso e respeitam integralmente ao RTO.

Ou seja, verifica-se que não foram efetuados quaisquer investimentos passíveis de enquadramento na tipologia de “aumento de capacidade do estabelecimento existente”, tal como ela é entendida pela própria Comissão Europeia.

Como bem refere o sujeito passivo, os investimentos considerados em RFAI 2021 estão relacionados com a implementação do RTO, que consiste num sistema de depuração de gases e recuperação de calor, que permite a queima de gases e reaproveitamento de calor para processo produtivo, com

melhorias ao nível consumo energético e ambiental, mas sem influência na capacidade produtiva instalada.

Estas duas únicas virtudes do RTO (ambiental e eficiência energética) foram confirmadas pelo responsável da área produtiva, aquando da verificação física do equipamento nas instalações da A... . Note-se que a capacidade de produção instalada do estabelecimento, antes e após a implantação do RTO, é a mesma, uma vez que não se efetuou qualquer incremento na única linha produtiva existente nas instalações da A..., a qual utiliza, desde sempre, energia para funcionar.

Ou seja, a necessidade de energia para a linha produtiva já existia. O RTO apenas permite uma eventual redução dos custos energéticos e reduz (ou anula) os impactos ambientais negativos que existiam antes, quando só havia uma chaminé e filtro de carvão.

Em situação similar, constante na Informação Vinculativa Processo 2023 000364, PIV n.º 24275, com Despacho de 17 de abril de 2023 da Diretora de Serviços, a posição tomada determina que as aquisições isoladas, efetuadas com o intuito de satisfazer parcialmente as necessidades da empresa no que respeita ao consumo energético, passando, ela própria, mediante a aquisição de equipamentos, no caso o RTO, a produzir parte da energia de que necessita, ainda que se possa considerar que o aumento do consumo de energia (incluindo, no caso da A..., o reaproveitamento do calor gerado pela depuração dos gases) possa estar relacionada com o aumento da produção, não se poderá considerar que esteja relacionado com o aumento da capacidade produtiva do estabelecimento.

A mesma ficha doutrinária, além do especial enfoque na diferenciação entre aumento da capacidade produtiva do estabelecimento e aumento da produção do estabelecimento (§ 3 a 4), determina que *“para que se possa considerar um aumento da capacidade do estabelecimento, não basta que os investimentos permitam obter meros ganhos de eficiência, acréscimos de produtividade ou mesmo que possibilitem a redução de custos”*.

Posição semelhante é vertida na Informação Vinculativa Processo 2023 001284, PIV n.º 24513, com Despacho de 17 de abril de 2023, da Diretora de Serviços de IRC, emitida no âmbito do benefício fiscal Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR), previsto nos artigos 27.º a 34.º do CFI e, tal como o RFAI, com imposição de enquadramento numa das tipologias de investimento inicial previstas no RGIC.

Do exposto e conforme mapa descritivo (ver **Anexo 6**), as despesas acima identificadas perfazem o total de 733.603,01 euros e não se qualificam como “investimento inicial”, em resultado da sua não elegibilidade, pelo que o sujeito passivo apurou uma **dotação indevida no âmbito do RFAI 2021 de 183.400,75 euros**.

V.1.1.3. Análise da criação de postos de trabalho e de emprego

Como atrás se referiu, a obtenção do direito ao benefício fiscal previsto no RFAI depende do cumprimento cumulativo de vários requisitos. Consequentemente, o incumprimento demonstrado no ponto anterior (V.1.1.2.) impede a A... de fruir do benefício fiscal.

Por outro lado, conforme já referido, outro dos requisitos cumulativos para se obter o direito ao benefício fiscal, relaciona-se com a **criação de postos de trabalho e de emprego**.

A alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI exige *“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”*.

Importa ter presente que o RFAI é um regime de auxílio regional aprovado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (RGIC), conforme n.º 2 do artigo 1.º do CFI, e que vigora, para todos os Estados Membros, o “princípio da proibição de auxílios de Estado”, conforme n.º 1 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE). A derrogação de tal princípio é extremamente excecional e apenas permitida quando os auxílios sejam *“destinados a promover o **desenvolvimento económico** de regiões em que o **nível de vida seja anormalmente baixo** ou em que exista **grave situação de subemprego**”* [alínea a) do n.º 3 do mesmo artigo 107.º do TFUE].

No âmbito da referida exceção, o RGIC derogou o princípio da “proibição dos auxílios de Estado” e pretende assegurar que os auxílios com finalidade regional proporcionem um incremento do rendimento *per capita* das regiões identificadas como desfavorecidas, no desejado contexto **sustentável (duradouro)** referido no § 31 do preâmbulo do RGIC:

“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.”

Ora, o “desenvolvimento económico”, o “nível de vida anormalmente baixo” e a “grave situação de subemprego” apenas são melhorados se a obrigatoriedade de criação e de manutenção da criação dos postos de trabalho e de emprego for extensível a todos os trabalhadores com contratos sem termo, ou seja, que não se configurem como emprego precário (contratos com termo).

Por outro lado, sendo o RFAI um auxílio com finalidade regional, a aferição da criação de emprego será feita por “comparação com a média durante um determinado período de tempo”, conforme comparativo previsto no ponto 32) do artigo 2.º do RGIC:

“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”

No mesmo sentido, atente-se às próprias “Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020” (OARs) que estabelecem a definição de “criação de emprego” na alínea k) do § 20 do ponto 1.2 (JOUE 2013/C 209/01), conforme abaixo:

- k) «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 os postos de trabalho eventualmente suprimidos durante o mesmo período do número aparente de postos de trabalho criados;

Deste modo, atendendo ao disposto no RGIC e nas OARs, a posição contida na Informação Vinculativa Processo 2010 001800, PIV n.º 818, com Despacho de 16 de julho de 2010 do Diretor-Geral, determina que a imposição de “criação de postos de trabalho” se considera “cumprida quando, à data de 31 de dezembro (...) se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes” (conforme § 2), acrescentado que “pode acontecer com admissão de um único trabalhador” (conforme § 3).

A mesma ficha doutrinária determina 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” (conforme § 1).

Ainda que a legislação fiscal não contenha uma definição de “posto de trabalho”, recorre-se, nos termos do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, ao significado que lhe é atribuído por outros ramos do direito, designadamente pelo Direito do Trabalho, em que é possível concluir que o trabalhador com “contrato a termo” não é considerado como trabalhador permanente da empresa e, consequentemente, não poderá ser considerado como “posto de trabalho”.

De facto, enquanto que o trabalhador permanente, como decorre da própria designação, preencherá um posto de trabalho que corresponde a uma necessidade permanente (sustentável/duradoura) da empresa, tal não sucederá com o trabalhador “contratado a termo”.

Acresce que, nos termos do n.º 1 do artigo 140.º do Código do Trabalho, “o contrato de trabalho a termo resolutivo só pode ser celebrado para satisfação de necessidade temporária da empresa e pelo período estritamente necessário à satisfação dessa necessidade”, ou seja, em situações excecionais e apenas nos casos previstos no n.º 2 do mesmo artigo.

Esta posição doutrinária da AT foi reforçada através do Ofício Circulado n.º 20259, de 28 de junho de 2023, e dá cumprimento à exigência de “criação de emprego num contexto sustentável” (duradouro) imposta pelo § 31 do preâmbulo do RGIC, o que não seria alcançado caso se permitisse, para aferição da criação de postos de trabalho e do emprego, a inclusão de trabalhadores admitidos ao abrigo de contrato com termo.

Conforme refere o Ofício Circulado n.º 20259, de 28 de junho de 2023, “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)”.

Deste modo, impõe-se o cumprimento de 2 requisitos quanto ao emprego:

- i. **O(s) posto(s) de trabalho têm de ser criados (proporcionados) pelo investimento realizado** (alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI); e

ii. **Tem de existir criação de emprego** (n.º 2 do artigo 1.º do CFI), nos termos definidos pelo RGIC e OARs.

Efetivamente, a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI impõe aos sujeitos passivos que “*efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção*”. Ou seja, tem de existir uma comprovação do nexo de causalidade entre o investimento e o(s) posto(s) de trabalho especificamente criados, que tem de ser demonstrado pelo sujeito passivo.

Por inexistência de informação no dossier RFAI 2021 (ver **Anexo 2**), foi solicitado ao sujeito passivo a apresentação da seguinte informação (ver **Anexo 7**):

- delimitação da data de início e data de fim do(s) projeto(s) de investimento;
- identificação dos postos de trabalho criados e respetivas admissões/conversões de funcionários, relativamente a cada um dos do(s) projeto(s) de investimento anteriormente identificados;
- demonstração do nexo de causalidade entre o(s) investimento(s) realizado(s) e o(s) posto(s) de trabalho especificamente criados.

Ora, de acordo com a informação do sujeito passivo (ver **Anexo 7**), os investimentos considerados em RFAI 2021 e RFAI 2022, integram um projeto de investimento único, com início em 28/06/2021 e fim em 31/12/2022.

No que respeita às despesas consideradas em RFAI 2021, integralmente relacionadas com o RTO (conforme ponto V.1.1.2.), verifica-se que a contabilidade do sujeito passivo ao evidenciar os respetivos registos na conta “45330000000 – *Act.tang. em curso – Eq. Básico*”, corrobora a informação de que o ativo não foi concluído em 2021.

Caso as despesas consideradas para efeitos de RFAI 2021 cumprissem os requisitos de elegibilidade, o que não se concede pelo demonstrado no ponto anterior (V.1.1.2.), a comprovação do cumprimento do requisito criação de postos de trabalho e do emprego seria exigível em 2022, por ser o período da conclusão e entrada em funcionamento do investimento.

No entanto, segundo a informação do sujeito passivo, o investimento efetuado em 2021 criou emprego e postos de trabalho no próprio período.

Quanto ao emprego, no dossier RFAI 2021 (**Anexo 2**), o sujeito passivo defende, sem demonstrar, a existência de um aumento de 3 trabalhadores com contratos sem termo comparativamente ao ano anterior. Além disso, refere que em termos globais estavam ao serviço da empresa, em 31/12/2021, mais 6 funcionários que na mesma data do ano anterior.

Ora, mesmo que o investimento desse cumprimento aos requisitos de elegibilidade, é indiscutível que a implementação do RTO não foi concluída em 2021. De acordo com a contabilidade da A..., só entrou em funcionamento em junho de 2022 (ver **Anexo 8**).

Não se afigura razoável que o aumento de trabalhadores com contrato sem termo ao serviço da empresa em 2021 resulte da implementação, ainda em curso, do RTO, até porque, segundo o Relatório de Gestão de 2021 (ver fl. 4 do **Anexo 1**), nesse ano, os recursos humanos da empresa foram alocados em exclusivo à atividade produtiva.

No que respeita à criação de postos de trabalho, segundo a informação da A... (**Anexo 7**), no decurso do projeto de investimento foram criados os seguintes postos de trabalho:

Ano	Posto de Trabalho	Funcionário	Fluxo
2021	Técnica de Segurança e Higiene no Trabalho	L...	Contrato Sem termo a 21/07/2021
2021	Outros trabalhadores não qualificados da indústria transformadora	J...	Conversão em Contrato Sem termo a 24/08/2021
2021	Outros trabalhadores não qualificados da indústria transformadora	K...	Conversão em Contrato Sem termo a 16/11/2021
2022	Técnica Laboratório	H...	Conversão em Contrato Sem termo a 09/09/2022

Quanto à demonstração do nexo de causalidade entre o(s) investimento(s) e posto(s) de trabalho, a A... informa o seguinte (**Anexo 7**):

“Os investimentos realizados pela A... permitiram a expansão do número de postos de trabalho, com um crescimento sustentado no quadro de funcionários nos últimos anos. Uma parte

considerável dos novos postos está concentrada na área produtiva, destacando-se funções que exigem conhecimentos específicos em processos industriais e técnicos.

O aumento dos investimentos em maquinaria e equipamentos especializados teve um impacto direto na criação de oportunidades de emprego, evidenciando uma relação estreita entre o investimento em novos equipamentos e a necessidade de recursos humanos capacitados para operá-los. Esse avanço no processo produtivo tornou essencial a formação de equipas técnicas dedicadas, impulsionando a entrada de profissionais da indústria transformadora tanto em funções operacionais diretas quanto em áreas de suporte.

Além disso, o processo de modernização e adaptação trouxe novas exigências nas áreas de monitorização e gestão da qualidade ambiental, o que resultou na criação de postos voltados para a supervisão das condições de trabalho e do ambiente industrial. Foram, assim, criadas oportunidades tanto para profissionais com formação técnica quanto para trabalhadores não qualificados, que passaram a integrar a equipa produtiva, impulsionados por essa estratégia de investimento contínuo e de otimização produtiva.

A integração de um Técnico de Segurança e Higiene no Trabalho permitiu implementar diversas medidas de mitigação visando reduzir os impactos ambientais negativos durante a fase de exploração. A gestão de resíduos, especialmente aqueles gerados na fase de pintura dos produtos manufaturados, é essencial, pois representam um risco potencial. O técnico de laboratório supervisiona e aprimora a resistência à corrosão e a adesão das tintas, contribuindo para aumentar a durabilidade dos produtos e promovendo uma produção mais eficiente, sustentável e competitiva.

Esse reforço nas práticas de segurança e eficiência decorre da estratégia de investimento contínuo e de modernização que a empresa adotou, com destaque para o projeto de investimento realizado em 2021 e 2022.”

O discurso da A... só peca por não especificar quais os postos de trabalho especificamente criados pelo investimento considerado como elegível para efeitos de RFAI que, lembre-se, no período de 2021, respeita integralmente a aquisições relacionadas com a implementação do RTO, não associado à aquisição de quaisquer ativos produtivos nem ao aumento da única linha produtiva existente na empresa.

Conforme referido anteriormente, a necessidade de energia para a linha produtiva já existia. A entrada em funcionamento do RTO, que ocorreu em 2022, permite a eventual redução dos custos energéticos e reduz (ou anula) os impactos ambientais negativos que existiam antes, quando só havia uma chaminé e filtro de carvão.

Ora, a admissão, em 21/07/2021, de uma Técnica de Segurança e Higiene no Trabalho que, segundo a informação da A..., permitiu implementar diversas medidas de mitigação visando reduzir os impactos ambientais negativos durante a fase de exploração, resulta de uma necessidade/obrigação inerente ao processo de revestimento de metais, que incorpora produtos químicos poluentes, como é o caso das tintas.

A própria A... admite que a contratação de uma Técnica de Segurança e Higiene no Trabalho se prende com a gestão de resíduos e com o risco potencial na fase da pintura. Ou seja, em nada está relacionado com o investimento no RTO, tratando-se de um posto de trabalho associado ao processo produtivo já existente e que não sofreu qualquer alteração ou aumento de capacidade de produção. Por outro lado, a implementação do RTO reduz (ou anula) a parte associada à poluição aérea, resultante da libertação de gases para a atmosfera, o que na prática significa menos trabalho no controlo do impacto ambiental, quando comparado com o sistema de chaminé e filtro de carvão existente anteriormente.

Quanto à Técnica de Laboratório, ainda que convertida a contrato sem termo no período (2022) coincidente com a conclusão do RTO, constata-se que a sua contratação se relaciona, também, com o processo produtivo já existente e que não sofreu qualquer alteração ou aumento de capacidade de produção.

Além disso, de acordo com a informação fornecida pela A..., a Técnica de Laboratório foi admitida em 09/09/2021, através de contrato de trabalho a termo, onde se verifica que os motivos invocados para justificar a duração limitada do contrato não respeitam o disposto no artigo 140.º do Código do

Trabalho, o que significa que a efetividade da trabalhadora ocorreu no ano da admissão (ver *Anexo 9*).

Por outro lado, a própria A... admite que a Técnica de Laboratório “*supervisiona e aprimora a resistência à corrosão e a adesão das tintas*”. Assim, tal como no caso da Técnica de Segurança e Higiene no Trabalho, não existe qualquer nexo de causalidade desta admissão com o investimento no RTO, dado que a área de trabalho da funcionária admitida se prende com a fase da pintura, onde não se verificou qualquer investimento de expansão da capacidade de produção.

Ao contrário do referido pela A... (*Anexo 7*), no período de 2021, não existiram “*investimentos em maquinaria e equipamentos especializados*”. A conversão em contratados sem termo, nesse período, de dois trabalhadores não qualificados não decorreu, por isso, de qualquer investimento realizado na área produtiva, ao contrário do exposto pelo sujeito passivo (*Anexo 7*), não existindo investimento realizado em 2021 que possa estar associado à efetividade dos mesmos.

Por outro lado, é a própria A... que publicita que os motivos para criação de postos de trabalho e emprego não têm qualquer relação com a implementação do RTO, como se pode verificar:

No Relatório de Gestão (ver *fl. 3 do Anexo I*) o órgão de gestão informa que, “*com o controlo de 60% do capital pela G... S.A. passa a A... a pertencer ao maior Grupo Ibérico do setor, aproveitando o Know How deste, bem como ter acesso a um vasto leque de clientes*”;

“*Na sequência desta alteração, em maio de 2019, a empresa realizou investimentos com o objetivo de dotar a unidade de melhores condições de produção e assim poder posicionar-se no mercado de forma mais competitiva*”;

“*Foi, no entanto, em 2021 de forma mais visível, o progresso registado desde a entrada dos atuais sócios maioritários. A atividade registou um aumento de 57%, dos quais 20% em materiais vendidos fora do Grupo*”.

No Anexo (ver *fl. 14 do Anexo I*), relativamente à base de mensuração do ativo fixo tangível, a empresa informa que, em 2021, efetuou “*uma revisão à vida útil de alguns equipamentos do ativo fixo tangível, tendo em consideração que foi um ano de maior produção e consequentemente de maior desgaste para os equipamentos*”.

Ou seja, não foram as despesas inerentes à instalação em curso do RTO, incorridas em 2021 e consideradas para efeitos de RFAI desse período, que proporcionaram a criação de postos de trabalho e emprego.

Conforme é afirmado pela própria gerência da empresa, foi o aumento do número de clientes, e o consequente aumento da procura, que induziram maior produção, mas sem que tivesse ocorrido, em 2021, qualquer aumento da capacidade de produção instalada, a qual se manteve inalterada, dado que os últimos investimentos na área produtiva ocorreram em 20197 (conforme citado pela gerência a *fl. 3 do Anexo I*).

Acresce que, em 2021, o RTO ainda estava em fase de instalação. Além disso, se o RTO estivesse concluído, ainda que possa permitir eficiência energética e o cumprimento de obrigações ambientais, não aumenta a capacidade produtiva e não gera postos de trabalho e emprego, à semelhança de, por exemplo, um sistema de recolha e aproveitamento de águas pluviais que pode permitir eficiência ao nível hídrico, mas facilmente se entende que não gera postos de trabalho e emprego.

Deste modo, conclui-se que a instalação do RTO não proporcionou a criação de qualquer posto de trabalho especificamente associado ao investimento realizado, ficando por demonstrar, pelo sujeito passivo, o indispensável nexo de causalidade entre os ativos adquiridos e as admissões/conversões de trabalhadores registadas.

V.1.1.4. Correção à dotação e dedução à coleta - RFAI

Conforme já referido, no **período de 2021**, o sujeito passivo A... inscreveu no Anexo D da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC (em *Anexo 2*), **dotação do RFAI no montante de 183.400,75**, que determinou pela aplicação da taxa de 25% aos investimentos no valor total de 733.603,01 euros, a qual deduziu à coleta de IRC do mesmo período (ver fl. 6 dossier RFAI em *Anexo 2*):

Benefício Fiscal	Investimento	Incentivo	Coleta IRC	Dedução
RFAI	733.603,01€	183.400,75€	411.542,59€	183.400,75€

De acordo com o descrito nos **pontos V.1.1.1. e V.1.1.2.**, deste relatório, mostra-se ilegítima a totalidade da dotação do RFAI 2021 declarada pela A...

Do exposto resulta que, no período de 2021, **não há lugar a qualquer dedução à coleta de IRC referente ao benefício fiscal do RFAI**, pelo que deverá ser eliminado o valor de **183.400,75 euros inscrito no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC**.

19. Também foi entendido pelos SIT que não é aceitável a provisão de € 519.049,78 (mais € 23.744,95 de juros, perfazendo um total de € 542.794,73) para fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso – visto que uma provisão destinada a fazer face a um eventual gasto fiscal (já em sede executiva) não é admitido pelo art. 39.º do CIRC, por não constar do seu elenco taxativo; entendimento ao qual a Requerente contrapõe a circunstância de a legalidade da dívida exequenda se encontrar ainda em discussão contenciosa.

20. Lê-se no RIT:

V.2.2. Gastos não aceites – provisões

Nos termos da alínea do n.º 1 do artigo 39.º do Código do IRC, “podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:

- a) As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação;
- b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;
- c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstrato, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;
- d) As constituídas com o objetivo de fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório nos termos da legislação aplicável e após a cessação desta.”

Ora, no período de 2021, verifica-se que a conta “SNC por imparidade 67820000001 – Provisões do período – Outras provisões” evidencia gastos no montante de 542.794,73 euros, conforme excerto do balancete:

A...		LDA.		Valores em EUR	
Balancete Geral (Acumulado até Regularizações) - 2021					
Lançamento: <TODOS>		Data Contab.: 31-12-2021			
Conta	Descrição	Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo Débito	Saldo Crédito
67	Provisões do período	542 794,73	0,00	542 794,73	0,00
678	Outras provisões	542 794,73	0,00	542 794,73	0,00
6782	Outras provisões	542 794,73	0,00	542 794,73	0,00
67820000001	Outras provisões	542 794,73	0,00	542 794,73	0,00

Na análise aos documentos de suporte ao registo contabilístico (*Anexo II*), verifica-se que a provisão constituída pelo sujeito passivo no período de 2021, respeita a processo de execução fiscal relativo a direitos aduaneiros devidos por factos ocorridos no período de 2019. Consequentemente, por falta de enquadramento no artigo 39.º do Código do IRC, a referida provisão não é aceite fiscalmente como gasto do período.

Face ao exposto, nos termos do artigo 39.º do Código do IRC, não será aceite como gasto fiscal o **montante de 542.794,73 euros**, registado a título de provisões sem enquadramento legal no referido artigo, pelo que deverá tal valor ser **acrescido no campo 721 do quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC do período de 2021**.

21. A Requerente não contesta a correcção de perda por imparidade em inventários não aceite, no montante de € 90.000,00.
22. Mas, inconformada com a posição assumida pela AT quanto à inexistência de “investimento relevante” para efeitos de RFAI, e quanto à provisão formada para fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso, em 1 de Agosto de 2025 a Requerente apresentou no CAAD o Pedido de Pronúncia Arbitral que deu origem ao presente processo.

II. B. Matéria de facto não-provada

Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

II. C. Fundamentação da matéria de facto

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA e nos documentos que constam do processo administrativo.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir

do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).

4. Nos termos do art. 396º do Código Civil, a força probatória da prova testemunhal é livremente apreciada pelo tribunal.
5. As testemunhas B... e D... revelaram conhecimento do funcionamento da Requerente e das implicações desse funcionamento para as questões aqui em litígio, tendo contribuído para a clarificação de alguns pontos relevantes.
6. Igualmente as testemunhas E... e F... deram conta das condições em que decorreram as acções inspectivas à Requerente, reiterando e detalhando as conclusões dos Relatórios de Inspecção que deram origem ao presente litígio.
7. Cabendo aqui lembrar-se, todavia, que, nos termos do art. 393º do Código Civil, havendo documentos, a prova testemunhal se deve cingir à interpretação do contexto desses documentos, não podendo incidir nos factos que esses documentos provam, ou deveriam provar.
8. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
9. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

III. Sobre o Mérito da Causa

III. A. Posição da Requerente

1. A Requerente, para impugnar os actos de liquidação, trata sucessivamente da questão do RFAI, e depois da questão da não-dedutibilidade do valor das provisões.
2. Quanto ao RFAI, aborda as duas questões que se colocam: a realização de um investimento relevante num activo fixo tangível, e a criação de postos de trabalho.
3. Começa por contestar o entendimento, que atribui à AT, de que é exigível que os postos de trabalho fiquem concretamente alocados ao investimento em causa – entendendo, pelo contrário, que basta um ganho de eficiência sem que necessariamente ocorra a efectiva alocação de trabalhadores, ou em que esta seja concretamente aferível.
4. Recorda as finalidades do RFAI, defendendo que o seu objectivo primordial é o de estimular o investimento na modernização e expansão das empresas, promovendo a inovação, a diversificação de produtos e serviços, e o aumento da capacidade produtiva – permitindo às empresas, através de deduções no IRC, reinvestirem os recursos economizados, contribuindo para o seu crescimento. Lembrando que, dados os objectivos de crescimento económico, inovação, coesão regional e geração de emprego, há ainda uma componente de estímulo à inovação tecnológica, uma componente de combate às assimetrias territoriais, e uma componente de criação de postos de trabalho.
5. A Requerente alega que as necessidades de investimento da economia portuguesa são a principal prioridade do RFAI, e é à luz dessa prioridade que deve ser analisado o requisito da criação de postos de trabalho – pelo que se percebe que seja necessário demonstrar que entre o investimento e esse aumento de postos de trabalho houve um nexo de causalidade.
6. Mas a criação de postos de trabalho é um parâmetro secundário, um modo de aferir-se a efectividade e relevância do investimento realizado; pelo que essa criação não condiciona o modo como o investimento é realizado, bastando que investimento e criação de postos de trabalho sejam concomitantes – pelo que se concluirá que tais postos de trabalho não têm de corresponder ao desempenho de funções especificamente relacionadas com aquele investimento em concreto, não se exigindo que os trabalhadores novos fiquem efectivamente alocados à execução do novo investimento, ou que o fiquem num grau que seja aferível, bastando, antes, uma criação de postos de trabalho em termos genéricos, sem

necessidade de correspondência desses postos a uma função concreta que tenha ligação intrínseca com o investimento que lhe tenha dado origem¹.

7. De outra perspectiva, entende a Requerente que a criação de postos de trabalho não pode ser lida como requisito condicionante do objectivo principal do RFAI, que é o de promover investimentos em activos fixos tangíveis de relevo; a única exigência é a de que a criação de postos de trabalho seja concomitante desses investimentos, a ponto de poder concluir-se ter resultado deles.
8. Ainda por outras palavras, a Requerente entende que a aferição dos requisitos de que depende a aplicação do RFAI deve fazer-se globalmente, tendo em conta a globalidade dos investimentos a que se referem as aquisições, e não uma apreciação desagregada e segmentada, que truncaria as próprias interconexões e interdependências que ocorrem na mobilização dos factores de produção no seio de uma empresa².
9. Daqui infere que não pode haver uma desconsideração da dedução à colecta assente na simples alegação de que, não obstante ter ocorrido criação de postos de trabalho na sequência de um investimento elegível, no entanto esses postos de trabalho não ficaram exclusivamente afectos à implementação desse investimento.
10. Mas a Requerente faz notar que, em concreto, de 3 postos de trabalho criados, 1 ficou afecto directamente ao investimento efectuado, um investimento relevante que, em grande medida, contribuía para uma maior eficiência energética da sociedade, e, com ela, para um aumento da sua capacidade produtiva.
11. A Requerente procura demonstrar a forma como o investimento no RTO aumentou a sua capacidade produtiva – não obstante o volume da produção estar sempre dependente das condições de mercado, e das oscilações da procura.
12. Concluindo ser injusto negar o direito à dedução à colecta dos valores investidos em RFAI, a uma sociedade que efectuou um investimento relevante, modernizador e incrementador da capacidade produtiva, criou postos de trabalho no ano subsequente ao do investimento, e alocou um trabalhador novo a esse mesmo investimento.

¹ A Requerente cita em seu apoio a decisão arbitral no Proc. n.º 495/2023-T.

² A Requerente cita em seu apoio as decisões arbitrais nos Procs. n.ºs 574/2020-T e 485/2022-T.

13. Insistindo que a criação de emprego é uma condição, mas não é o fundamento, do direito ao benefício fiscal do RFAI³.
14. A Requerente insiste também que, mesmo a prevalecer o entendimento mais restritivo que a AT parece perfilhar, de “ligação imediata e intrínseca” entre investimento novo e postos de trabalho criados (Ofício-Circulado n.º 20259, de 28/06/2023, Ficha Doutrinária PIV 20123, de 02/06/2021), ainda assim estariam cumpridos, no caso, os requisitos para a elegibilidade do investimento.
15. Isto porque, no período em que o investimento relevante se deu por concluído, foi admitida uma técnica superior de segurança destinada a assegurar o pleno cumprimento das condições de segurança na operacionalidade do RTO (não obstante ela poder ter outras atribuições conexas na empresa relativas ao seu âmbito funcional), como resulta dos termos da sua contratação:

2 – A segunda outorgante exercerá as funções inerentes à categoria profissional de Técnica de Segurança e Higiene no Trabalho, as quais vêm explanadas na CCT entre a AIMMAP — Associação dos Industriais Metalúrgicos, Metalomecânicos e Afins de Portugal e o SINDEL — Sindicato Nacional da Indústria e da Energia e outros, publicada no *Boletim do Trabalho e Emprego*, n.º 20, 29/05/2019, aplicável às relações de trabalho entre empregadores que prossigam a actividade no sector metalúrgico e metalomecânico e trabalhadores ao seu serviço, cabendo-lhe a execução de todas as tarefas relacionadas com a sua actividade, nomeadamente, desenvolver as atividades de prevenção e proteção contra riscos profissionais, aplicando os instrumentos, metodologias e técnicas adequadas, de acordo com a legislação e as normas em vigor, respeitando as normas de segurança, higiene e saúde no trabalho e de proteção do ambiente.

16. Não estando a contratação dessa técnica absolutamente, ou exclusivamente, dependente do investimento em causa, a sua admissão fez-se por causa dele – também no sentido de que, se não tivesse existido esse investimento, não haveria interesse na sua contratação⁴. Ou seja, resultou do investimento, de forma “causalmente adequada”, a criação de, pelo menos, esse posto de trabalho. E trata-se de “adequação causal” na medida em que a referida trabalhadora está, efectivamente, em pelo menos parte do seu conteúdo funcional, adstrita à verificação e cumprimento das regras de segurança vigentes, em particular na utilização e manuseamento do sistema de RTO.
17. Também por esta via entende a Requerente, pois, que a liquidação em crise é ilegal.

³ A Requerente cita em seu apoio a decisão arbitral no Proc. n.º 307/2019-T.

⁴ A Requerente cita em seu apoio a decisão arbitral no Proc. n.º 696/2024-T.

18. Quanto à questão da não-dedutibilidade do valor das provisões, a Requerente assinala que o art. 39.º do CIRC estabelece um *numerus clausus* de provisões conexas com gastos previsíveis num dado exercício que ainda não tenham sido efetivados, para efeitos de dedução em termos fiscais – densificando o princípio da especialização dos exercícios, ao mesmo tempo que se corresponde à natureza contingente da provisão, como passivo de tempestividade ou quantia incertos quanto aos dispêndios futuros, quanto ao valor ou à data da ocorrência.
19. No *numerus clausus* estão abrangidas provisões que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação; que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços; ou que visem fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração, sempre que tal seja obrigatório nos termos da legislação aplicável, e após a cessação desta.
20. Assim sendo, a determinação das provisões dedutíveis fiscalmente deve ter por base as condições existentes no final do período de tributação, dado o regime da periodização económica (art. 18º)⁵.
21. Nestes termos, entende a Requerente que as empresas podem constituir uma provisão, levada a custos ou encargos do exercício, destinada a fazer face aos prejuízos que esperam, mas que ainda não conhecem com precisão, designadamente pela pendência de processos judiciais que terão consequências pecuniárias ainda desconhecidas, mas que terão de estar conexas com o exercício em que se originaram e incidirão sobre custos que são fiscalmente relevantes, ou seja, que têm acolhimento no art. 23.º do CIRC.
22. Aparentemente apenas estariam abrangidas provisões relativas a processos judiciais, mas entende a Requerente que essa seria uma leitura injustificadamente restritiva.
23. Assim, defende que a provisão que ela constituiu, no caso concreto, deve entender-se igualmente abrangida pelo art. 39.º, 1, a) do CIRC, embora não se trate, no caso, de processo judicial – mas antes de uma situação em que foi apresentada Reclamação , e, de seguida,

⁵ A Requerente cita em seu apoio o acórdão do TCAS, Proc. n.º 505/11.8BELRS.

interposto Recurso Hierárquico, em reacção ao pagamento de valores correspondentes a direitos aduaneiros que, na sua óptica, lhe foram cobrados indevidamente, e que ela resolveu não pagar – vendo-se obrigada a constituir garantia tendente à suspensão do Processo de Execução Fiscal instaurado, e previsivelmente executado no futuro, em caso de improcedência dos mecanismos gratuitos apresentado pela Requerente.

24. Ora a Requerente constituiu uma provisão em 2021, e apenas lhe pôs termo em 2025, como mecanismo garantístico tendente a fazer face a um eventual pagamento de imposto que se encontra a ser cobrado em fase executiva.
25. Não se trata de contencioso judicial propriamente dito, reconhece a Requerente; mas cada vez mais, sustenta, se entende o contencioso tributário como um conceito amplo que dissolve, no seu interior, as fronteiras entre o judicial e o não-judicial (ou gratuito). Nesse contínuo, estaria sempre em jogo a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, funcionando sempre como mecanismo de controlo da legalidade da actuação da administração tributária, tendo como objectivo agregador a garantia dos direitos dos contribuintes e o controle da correcta aplicação da lei fiscal, independentemente do local da sua discussão e dos meios impugnatórios utilizados.
26. Para essa conclusão apontam a “judicialidade” do procedimento gratuito, configurada como uma substituição ou antecipação de um processo judicial; e ainda o dever de decidir, que impende sobre a AT, na qualidade de ente público administrativo, e nos termos do art. 56.º da LGT.
27. A Requerente reconhece que deixou passar o prazo para reagir ao indeferimento tácito do Recurso Hierárquico que apresentara – e não recorreu a mecanismos como o da acção de intimação para comportamento, para exigir à AT a prolação de uma decisão definitiva.
28. Mas sustenta que é a AT que está em falta, porque é a falta de uma solução oferecida por ela que justificou a manutenção da provisão, pelo que considera contraditório que a AT, depois de incumprir o seu dever de decidir, venha opor-se à dedução de determinados gastos constituídos, sob a forma de provisões, para lidar com a incerteza gerada pela referida inércia decisória.
29. Além do mais, essa desconsideração interfere com uma saudável contabilização do passivo de uma empresa, contabilizando gastos potenciais que podem converter-se no futuro em

gastos efectivos – fazendo-o no próprio exercício em que surgem esses gastos potenciais, de acordo com o princípio da especialização de exercícios.

30. Insistindo que não faz sentido que se discrimine um contribuinte que está perante o resultado incerto de um Recurso Hierárquico, vedando-lhe o que permite a um contribuinte que esteja perante o resultado incerto de uma impugnação judicial – o que a Requerente entende ser violador dos princípios da igualdade e proporcionalidade previstos nos arts. 13.º e 3.º da CRP.
31. Peticionando, em conclusão, a anulação do acto de liquidação de IRC do exercício de 2021 e respectivo acto de juros compensatórios, bem como a condenação no pagamento de juros indemnizatórios, pela privação daquele montante, nos termos do art. 43.º da LGT, contados desde a data de pagamento dos actos de liquidação em contenda.
32. Em alegações, a Requerente reitera a argumentação apresentada no seu pedido de pronúncia, aditando-lhe referências aos depoimentos testemunhais.
33. Especificamente, esclarece de novo que o número de trabalhadores com vínculo contratual sem termo, a 31 de Dezembro de 2021, ascendeu a 40, e o número médio de colaboradores contratados por tempo indeterminado nos doze meses precedentes ao início do investimento ascendia a 36, havendo, assim, a criação de 4 postos de trabalho – um deles uma Técnica de Segurança e Higiene no Trabalho em 21 de Julho de 2021, através de contrato de trabalho sem termo, especialmente afecta ao funcionamento da tecnologia RTO.
34. Acrescenta que, no seu entender, os depoimentos testemunhais reforçaram a conclusão de que o RTO constituiu um instrumento determinante para o incremento da capacidade produtiva da empresa, na medida em que permitiu um aumento efectivo em toda a linha de produção – não se requerendo, ao contrário do que a AT parece pretender, que existisse uma nova unidade fabril, ou uma máquina completamente nova que produzisse mais (e diferentes) produtos.
35. Relativamente à criação de postos de trabalho, insiste que, embora ela figure entre as prioridades do RFAI, ela não é senão um parâmetro secundário (e secundarizado quer pela lei, quer pela jurisprudência), visto que ela não poderá condicionar o objectivo principal de obter um investimento em activos fixos tangíveis de relevo, não obstante deva actuar sempre

em consonância com esse mesmo objectivo. E que os requisitos foram cumpridos, até os da interpretação restritiva com a qual a Requerente não concorda.

36. E relativamente à (não) dedutibilidade do valor das provisões em contenda no âmbito de uma Reclamação Graciosa/Recurso Hierárquico, reitera o seu entendimento de que lhe assiste razão, e que é legítima a interpretação do art. 39.º, 1, a) do CIRC que estende essa faculdade para fora do âmbito dos processos judiciais.
37. E insiste que a não aceitação da provisão apenas fará com que, por acção da AT, se verifique um atropelo do princípio da especialização dos exercícios.

III. B. Posição da Requerida

38. Na sua resposta, a Requerida mantém a fundamentação constante do RIT, e começa por enfatizar a circunstância de o RFAI dever ser sempre interpretado, não somente por referência à legislação interna (CFI, Portarias) mas também no quadro normativo estabelecido pelo Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC, Regulamento [EU] n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014) e pelas orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020 (OAR, Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de Julho de 2013).
39. Lembra que todos os benefícios fiscais são, por natureza, excepcionais (como explicitamente se estabelece no EBF) em face do regime de tributação-regra, e são decididos pelo legislador democraticamente legitimado, para tutela de determinados interesses públicos extrafiscais, e sempre na exclusiva medida em que estes interesses sejam considerados superiores ao interesse geral de arrecadação de receita – sem o que essas despesas fiscais poderão redundar em puros comportamentos evasivos.
40. No caso do RFAI, os interesses públicos extrafiscais convergem no desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento incremental e sustentado nelas.
41. A Requerida reconhece que a Requerente se encontrava, à data dos factos, inscrita para o exercício da actividade de “Tratamento e Revestimento de Metais” a título principal, a que correspondia o código CAE 25610, a qual se insere na indústria transformadora, expressamente prevista no art. 2.º, b) da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro; e,

atendendo a que os projectos de investimento que tenham por objecto estas actividades económicas não se encontram excepcionados nos termos do art. 1.º da mesma portaria, a actividade é elegível para efeitos do RFAI.

42. Lembrando a enumeração de aplicações relevantes no art. 22.º, 2 do CFI, a Requerida chama a atenção para a circunstância de o art. 2.º, 2, d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, que procede à regulamentação do RFAI, estabelecer que, para efeitos do disposto no art. 23.º do CFI, apenas serem elegíveis as aplicações relevantes que respeitem a “investimentos iniciais”, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do art. 2.º do RGIC, considerando-se como tais:

*“i). Os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento;
ii) O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;
iii) A diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento; ou
iv). Uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento já existente.”*

43. Destas hipóteses, considera a Requerida que só a “criação de um novo estabelecimento” é inequivocamente incremental, sendo que as demais exigem, para apuramento dessa índole incremental, uma quantificação, prevista no art. 3.º, 1 e 2 da Portaria n.º 297/2015.
44. Já o aumento ou extensão da capacidade instalada, a tipologia invocada, no caso, pela Requerente, tem de ser apreciada com rigor e objectividade.
45. E é o que a Requerida invoca ter feito na sua apreciação da situação concreta da Requerente, uma grande empresa, com a sua compra, em 2021, da tecnologia “Regenerative Thermal Oxidation” (RTO). Uma tecnologia que, usada para tratar gases poluentes, serviu para controle de poluição do ar (como se reconhece no dossier RFAI 2021 elaborado pela própria Requerente, no seu ponto “IV. Investimento Relevante RFAI”), e não para incrementar o processo produtivo a que a Requerente se dedica, como já se concluía no RIT.
46. A Requerida remete para um documento da Comissão Europeia, “*General Block Exemption Regulation (GBER) Frequently Asked Questions*”, que, na sua FAQ 26, à questão “*O que significa o aumento da capacidade de um estabelecimento existente? Deve ser entendido como a produção de um maior volume de todos os produtos?*”, responde com o esclarecimento: “*O aumento da capacidade de um estabelecimento existente significa que o estabelecimento existente é colocado numa situação em que pode fabricar um maior*

volume de pelo menos um dos produtos já produzidos no estabelecimento, sem que o processo de produção global subjacente tenha sido fundamentalmente alterado”.

47. Assevera a Requerida que a Requerente labora num erro ao confundir “aumento da capacidade produtiva do estabelecimento” com “aumento de produção”, deixando de esclarecer de que modo o investimento na tecnologia RTO se traduziu em aumento da capacidade instalada a nível da produção.
48. E apela, para a definição dessas expressões e para remoção do erro, para a Ficha Doutrinária – PIV n.º 24275, de 17 de Abril de 2023:

“(…) 2. Assim, quanto ao que se deve considerar como aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, importa referir que, não obstante não existir no RGIC ou nos normativos nacionais aplicáveis ao RFAI uma definição concreta do que se deve considerar como tal, não se poderá deixar de considerar que o investimento realizado ao abrigo desta tipologia deve visar o aumento da capacidade produtiva do estabelecimento.

3. Para o efeito, não se pode confundir o aumento da produção do estabelecimento com o aumento da capacidade produtiva do estabelecimento.

4. o facto de se vir a verificar um aumento da produção não é, por si só, suficiente para que se considere ter ocorrido o aumento da capacidade do estabelecimento, sendo necessário que o investimento realizado conduza, como já referido anteriormente, ao aumento da capacidade produtiva do estabelecimento (aumento da capacidade instalada).

5. Tal diferenciação, entre produção e capacidade produtiva, é clara e determinante para o enquadramento do investimento descrito face à tipologia identificada.

6. Veja-se que facilmente se consegue conceber que possa existir um aumento da produção, em determinado período, sem que a mesma ocorra em conexão com o aumento da capacidade produtiva do estabelecimento. (...)

9. Efetivamente, para que se possa considerar existir um aumento da capacidade produtiva do estabelecimento, não basta que os investimentos permitam obter meros ganhos de eficiência, acréscimos de produtividade ou mesmo que possibilitem a redução de custos.

10. Para que se possa considerar que o investimento integra o conceito de investimento inicial, TERÁ QUE CONDUZIR A UMA EFETIVA EXPANSÃO DA CAPACIDADE DE PRODUÇÃO INSTALADA.”

49. Além disso, a Requerida chama a atenção para o facto de não bastar tratar-se de um qualquer investimento, tendo de haver um “investimento inicial”. Ora, a aquisição isolada da tecnologia RTO não parece – até pelas finalidades que prossegue – corresponder a investimento “inicial”.

50. Quanto ao requisito de criação de postos de trabalho, a Requerida começa por entender que ele está prejudicado pelo não-preenchimento do requisito prévio, o “investimento inicial”, que é de verificação cumulativa.
51. Em todo o caso, assinala que o requisito de criação de postos de trabalho remete para o RGIC, que no seu § 31 estabelece 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.”*
52. Com efeito, argumenta a Requerida, só com a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objecto de investimento é que se alcança o objectivo de incremento do rendimento per capita das regiões identificadas como desfavorecidas, no desejado contexto sustentável / duradouro, através da criação de postos de trabalho que aumentem o nível de empregabilidade na empresa e na região, medido pelo aumento líquido do número de trabalhadores ao serviço da empresa.
53. E invoca, em apoio desta leitura, a sua Informação Vinculativa n.º 1212 (Proc. n.º 2010 002853, Despacho de 27.10.2010), e o Ofício Circulado n.º 20259, de 28.06.2023.
54. Entende a Requerida que o requisito de “aumento líquido do número de trabalhadores” se encontra consagrado no § 32 do art. 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014, e na alínea k) do ponto 20 das Definições (1.2) das OAR.
55. Pelo que, no seu entender, para efeitos do benefício de RFAI não releva todo e qualquer investimento, mas apenas o investimento que proporcione a criação de postos de trabalho específicos (com nexo de causalidade com o investimento), que essa criação de postos de trabalho se traduza numa criação líquida de postos de trabalho, e no aumento do nível de empregabilidade na empresa e na região.
56. No caso concreto, entende a Requerida que não se afigura razoável que o aumento de trabalhadores mencionado pela Requerente decorra da implementação do equipamento RTO, atendendo que a entrada em funcionamento do RTO só se verificou em 2022. Quanto à admissão de uma Técnica de Segurança e Higiene no Trabalho em 21.07.2021, argumenta

- a Requerida que já resultava do RIT que tal posto de trabalho estava associado ao processo produtivo já existente, não estando relacionado com o investimento efectuado.
57. Relativamente ao posto de trabalho referente à Técnica de Qualidade/Técnica de Laboratório (H...), entende a Requerida que igualmente que está provado que não existe qualquer nexo de causalidade deste posto de trabalho com o investimento no RTO.
58. Conclui a Requerida que o investimento efectuado no RTO não promoveu a criação de postos de trabalho directamente relacionados com o investimento, e que este não logrou ser indutor do obrigatório aumento da capacidade produtiva instalada.
59. Quanto à não-dedutibilidade do valor das provisões em contenda no âmbito de uma Reclamação Graciosa / Recurso Hierárquico, ou mais especificamente a provisão constituída pela Requerente em 31.12.2021 no valor de € 542.794,73, a Requerida começa por assinalar que essa provisão é irregular, porquanto a Requerente não podia constituir uma provisão em 2021, quando os factos a que dizia respeito eram de 2019 – violando dessa forma o princípio da especialização de exercícios.
60. Além disso, no caso em apreço não estamos perante uma provisão para fazer face a um processo judicial em curso, uma vez que a Requerente optou por um procedimento administrativo (reclamação graciosa e recurso hierárquico) para contestar os direitos aduaneiros que considerou indevidos – enquanto que resulta da letra da lei expressa no art. 39.º, 1, a) do CIRC podem ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação, o que claramente deixa de fora as decisões administrativas, vedando à Requerente a possibilidade de constituir aquela provisão.
61. Em alegações, a Requerida reitera os seus argumentos, aditando que a inquirição de testemunhas não forneceu à Requerente a prova que lhe faltava – um ponto especialmente relevante em matéria de benefícios fiscais, área na qual a falta de cumprimento escrupuloso das normas legais redundava de imediato em comportamentos evasivos da receita fiscal do Estado.

62. Além disso, sustenta que a própria alegação de que existiu um aumento de capacidade produtiva é vaga e imprecisa, visto que a Requerente não fez prova do que existia antes do investimento no RTO, pelo que são impossíveis comparações.
63. Conclui a Requerida que se tratou, portanto, de um investimento complementar, não inicial, o que prejudica a verificação dos demais pressupostos estabelecidos por lei – visto que a verificação tem de ser cumulativa.
64. E quanto à provisão, reitera que ela foi constituída ilegalmente por não visar fazer face a um processo judicial, e por ter sido constituída em 2021 relativamente a factos de 2019.

III. C. Fundamentação da decisão

III. C. 1. Questões a decidir

São estas as questões sobre as quais devemos pronunciar-nos:

- a) o sentido a dar ao requisito “*investimento inicial*”, para efeitos dos arts. 22.º, 7 e 23.º do CFI, do art. 2.º, 49, a) do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC), e do art. 2.º, 2, d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro;
- b) o sentido a dar ao requisito “*criação de postos de trabalho*” que consta do art. 22.º, 4, f) do CFI;
- c) o preenchimento dos requisitos da provisão constituída pela Requerente para efeitos da sua subsunção ao art. 39.º, 1, a) do CIRC.

III. C. 2. O requisito “investimento inicial”

O conceito de “investimento inicial” encontra-se consagrado no art. 2.º, 2, d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, o qual dispõe que:

“Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do CFI apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a), do parágrafo 49, do artigo 2.º, do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento.”

ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente” (sublinhado nosso).

Por sua vez, o art. 2.º, 49, a), do RGIC, limita-se a estabelecer (como já o fazia o seu considerando 31) que se inclui no conceito de “investimento inicial”:

“Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente” (sublinhado nosso).

Como se vê, são várias as hipóteses que são abrangidas no conceito de “investimento inicial”, e algumas bem diversas da ideia de “criação de um novo estabelecimento” que a expressão parece sugerir.

Ora, no caso vertente, os documentos apresentados e os depoimentos testemunhais permitem alicerçar a convicção de que a adopção da tecnologia de Oxidação Térmica Regenerativa (RTO) representou um aumento da capacidade produtiva da Requerente – posto que não imediatamente da produção efectiva, dados condicionalismos de mercado, posteriormente superados.

Em apoio desta conclusão, deve notar-se que não se exige que os investimentos aumentem, por si só, a capacidade de produção, bastando que tenham potencialidade para influenciar esse aumento quando integrados num conjunto de aquisições que o geram: não são “obrigações de resultado”, nem poderiam sê-lo sem interferirem nas margens de liberdade de gestão e de incerteza que são inerentes à vida empresarial. Reportam-se antes a decisões estratégicas, redundando em investimentos de natureza planeada e prospectiva.

Note-se, de passagem, que já tem sido invocada a inconstitucionalidade orgânica do art. 2.º, 2, d) da Portaria n.º 297/2017, quando ele estabelece que o benefício fiscal do RFAI apenas é aplicável a investimentos iniciais, nos termos do art. 2.º, 49, a) do RGIC, entendendo-se que aquela constitui uma disposição regulamentar inovadora que limita o âmbito objectivo do referido regime, introduzindo um pressuposto adicional, sem estar, como devia, suportada em norma legal habilitante (em violação, pois, do art. 103.º, 3 da CRP).

Todavia, tem sido comum o argumento (estribado na conjugação do art. 8.º, 4 da CRP com o art. 288.º do TFUE) de que o RGIC é directamente aplicável ao RFAI, criando o necessário suporte legal da condição relativa ao “investimento inicial”: veja-se, por exemplo,

as decisões arbitrais n.ºs 545/2018-T e 427/2020-T, a justificarem a solução de se dever interpretar e aplicar o CFI e a Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, no contexto institucional e normativo do RGIC, tido este como o diploma-base e o parâmetro de validade do quadro regulatório dos auxílios estatais conferidos pelos Estados-Membros, impondo-se como fonte legal, de patamar superior, à face do disposto no artigo 8.º, 4 da CRP e do princípio do primado do Direito da União.

Essa posição afasta, naturalmente, a alegação de inconstitucionalidade da Portaria n.º 297/2017.

Em todo o caso, a amplitude do conceito legal de “investimento inicial” permite considerar que ele se encontra verificado no caso dos autos, com o “*aumento da capacidade de um estabelecimento já existente*” decorrente da adopção de uma tecnologia de Oxidação Térmica Regenerativa (RTO), com efeitos incrementais na eficiência ambiental, um dos pontos críticos da actividade da Requerente (não obstante a irrelevância de princípio que algumas Informações Vinculativas, referenciadas pela Requerida, atribuem a investimentos em eficiência energética).

Será oportuno insistir-se que, por um lado, a aferição dos requisitos de que depende a aplicação do RFAI deve ser feita não numa perspetiva atomística, mas sim globalmente, isto é, tendo em conta a globalidade dos investimentos a que se referem as aquisições de activos; e que, por outro lado, quando se faz um aumento da capacidade de produção de uma empresa, toda a respectiva estrutura empresarial (para além da área de produção, ou seja, a área administrativa, a área comercial, a logística, etc.) tem de responder a esse aumento, acompanhando-o, pois é do conjunto dos respectivos elementos que resulta o aumento de produção. É nesse sentido que devem ser lidos os vários sentidos de “investimento inicial” que se retiram do quadro normativo aplicável.

Conclui-se ser procedente, neste ponto, o pedido da Requerente, dando-se por preenchido este requisito da aplicação do RFAI ao investimento.

Falta examinar, contudo, o requisito seguinte, que é de verificação cumulativa com este.

III. C. 3. O requisito “criação de postos de trabalho”

Sobre o ponto da criação de postos de trabalho, existe uma linha claramente predominante em decisões arbitrais, que nos limitaremos a seguir, mormente na convocação dos quadros do direito da União e do direito Português aqui aplicáveis.

Nessa linha jurisprudencial, tem-se considerado que a referência feita no art. 22.º, 4, f) do CFI deve ser entendida como reportando-se à criação de postos de trabalho 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 – dispensando-se, pois, a referência a aumentos “líquidos”.

Com efeito, o regime legal em questão foi criado pela Lei 10/2009, no âmbito da Iniciativa para o Investimento e o Emprego, designada por Programa IIE, que visou “*promover o crescimento económico e o emprego, contribuindo para o reforço da modernização e da competitividade do País, das qualificações dos Portugueses, da independência e da eficiência energética, bem como para a sustentabilidade ambiental e promoção da coesão social*”.

No âmbito do programa IIE, incluíram-se medidas de “Apoio especial à actividade económica, exportações e pequenas e médias empresas (PME)” e de “Apoio ao emprego e reforço da protecção social” (cfr. als. d) e e) do n.º 1 do art. 2.º da Lei 10/2009).

No quadro daquele programa, o RFAI 2009 foi criado como “*um sistema específico de incentivos fiscais ao investimento*”, conforme resulta do art.º 1.º do mesmo Regime.

Foi, assim, o regime em questão, expressamente e no que para o caso interessa, formulado como um incentivo ao investimento (gerador de crescimento económico) tendo em vista o reforço da modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos portugueses, explicando-se dessa forma o art. 22.º, 4, f) CFI.

Neste contexto, a criação de emprego previsto nessa al. f) do n.º 4 do art. 22.º CFI, deverá ser entendido como um requisito *sine qua non* do direito ao benefício fiscal, já que é esse um dos propósitos assumidos pelo legislador, e consta expressamente da letra da lei.

Não obstante, não se poderá, nem deverá, esquecer que o regime em questão visa, à frente daquele propósito, fomentar o investimento, para além da modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos portugueses, sendo essencialmente um regime de apoio ao investimento, e não directamente ao emprego.

Neste quadro, portanto, e na leitura e interpretação do regime em questão, dever-se-á sempre ter presente em primeira linha a ideia do incentivo ao investimento, sendo a criação de emprego uma condição, mas não o fundamento, do direito ao benefício fiscal.

Assim, e tendo presente igualmente as finalidades de modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos portugueses, dever-se-á concluir que o regime em questão visa promover o investimento modernizador, que aumente a competitividade do país, e fomenta a actualização, ou a aquisição de novas, competências pelos trabalhadores.

Posto isto, poderá lançar-se mão do enquadramento europeu em matéria de auxílios de Estado com finalidade regional, no qual se inscreve o RFAI, constituído, nos termos do n.º 2 do art.º 1.º do CFI, pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do TFUE.

Sendo, evidentemente, um elemento relevante, essa articulação deve subordinar-se à referência ao Regulamento (CE) N.º 800/2008 da Comissão, de 6 de Agosto de 2008, vigente na altura da implementação do RFAI 2009, que, como se viu, está na génese do RFAI integrado no CFI.

Nesse Regulamento referem-se dois tipos distintos de apoios às PME, que são os apoios quantificados:

- a) com base nos custos do investimento; e
- b) nos custos relativos aos postos de trabalho directamente criados por um projecto de investimento.

E é para este último tipo de apoios que é utilizado, e exigido, o conceito de aumento *líquido* de postos de trabalho, por se tratar, justamente, do tipo em que a utilização de tal conceito se justifica.

O Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, segue, no que para o caso importa, a mesma lógica, referindo no preâmbulo que “*A fim de não favorecer o investimento em capital em relação ao investimento nos custos da mão de obra, deve prever-se a possibilidade de quantificar os auxílios regionais ao investimento com base quer nos custos do investimento quer nos custos salariais do emprego directamente criado por um projeto de investimento*”;

Dispondo no art.º 17.º que:

“2. Os custos elegíveis devem ser um dos seguintes custos ou ambos:

- a) Os custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos;*
- b) Os custos salariais estimados do emprego diretamente criado pelo projeto de investimento, calculados para um período de dois anos.”.*

No art.º 14.º também se dispõe que:

“4. Os custos elegíveis devem ser os seguintes:

- a) Custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos;*
- b) Custos salariais estimados decorrentes da criação de emprego, em virtude de um investimento inicial, calculados ao longo de um período de dois anos; ou*
- c) Uma combinação das alíneas a) e b), que não exceda o montante de a) ou b), consoante o que for mais elevado.”.*

É neste contexto que o n.º 9 do mesmo art.º 14.º dispõe que:

“9. Quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados, descritos no n.º 4, alínea b), devem ser preenchidas as seguintes condições:

- a) 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;*
- b) Cada posto de trabalho deve ser preenchido no prazo de três anos após a conclusão dos trabalhos; e*
- c) Cada posto de trabalho criado através do investimento deve ser mantido na zona em causa durante um período mínimo de cinco anos a contar da data em que a vaga foi preenchida, ou três anos no caso de PME.”.*

Ora, como se viu, o RFAI foi sempre um apoio ao investimento, e é calculado com base nos custos de investimento em activos corpóreos e/ou incorpóreos, e – até ao final de 2023, com a entrada em vigor da Lei n.º 82/2023, de 29 de Dezembro – não com base nos custos de investimento em postos de trabalho, ou em custos salariais estimados.

Daí que não seja fundada a invocação do conceito de criação líquida de postos de trabalho do Regulamento em questão, para a interpretação a fazer do art. 22.º, 4, f) do RFAI, se reportada à data dos factos.

De resto, terá sido por ter noção do quanto se expôs que o legislador não utilizou a expressão “*criação líquida de emprego*”, quando a mesma era utilizada, por exemplo, no 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.

Considerando-se, então, que o art. 22.º, 4, f) do CFI, não se reporta à criação líquida de postos de trabalho, nos termos em que, por exemplo, o referido art.º 19.º do EBF e as Directivas sobre apoios de Estado o fazem, é ainda necessário densificar qual o sentido e alcance da expressão “*criação de postos de trabalho*”, ali empregue, tem.

Lembremos, de novo, que o n.º 32 do art. 2.º do RGIC, no âmbito das definições genéricas, identifica que “*aumento líquido do número de trabalhadores*” é 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*”.

Em idêntico sentido, segundo disposto na alínea k) do ponto 1.2 das OAR, que se refere às definições aplicáveis para efeito dessas orientações, entende-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 os postos de trabalho eventualmente suprimidos durante o mesmo período do número aparente de postos de trabalho criados*.”

Mas é de realçar que, como acabámos de ver, apenas é feita menção no RGIC, no capítulo específico sobre os auxílios com finalidade regional (subsecção A, da Secção I, capítulo III), às condições relativas ao número de trabalhadores, concretamente no n.º 9 do artigo 14.º, quando os custos elegíveis sejam calculados por referência aos custos salariais estimados.

O artigo 5.º do Anexo I do RGIC define que os efectivos correspondem ao número de Unidades de Trabalho-Ano (UTA), isto é, ao número de pessoas que trabalharam na empresa em questão, ou por conta dela, a tempo inteiro durante todo o ano considerado, sendo que o trabalho das pessoas que não tenham trabalhado todo o ano, ou que tenham trabalhado a tempo parcial, independentemente da sua duração, ou o trabalho sazonal, é contabilizado em fracções de UTA.

Os efectivos são compostos por trabalhadores, pessoas que trabalham para essa empresa, com um nexo de subordinação com ela e equiparados a trabalhadores à luz do direito nacional,

proprietários-gestores e sócios que exerçam uma actividade regular na empresa e beneficiem das vantagens financeiras da mesma.

Em conclusão, no quadro normativo comunitário relevante, apenas podem ser aplicadas as “definições” relativas ao emprego, nos “auxílios regionais” (como o RFAI), quando os custos elegíveis sejam calculados por referência aos custos salariais estimados.

Sendo então, só nesse caso, que o investimento deve conduzir ao aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento, preenchido nos três anos seguintes à sua conclusão e mantido pelo mesmo prazo.

Dito de outra forma, os critérios determinados em cada definição não são genéricos ou extrapoláveis e só podem ser aplicados quando sejam enquadráveis.

Pelo que não podemos invocar uma obrigação, relativamente a algo que não está previsto no contexto específico em causa.

No direito interno, relativamente à criação de postos de trabalho, a disposição está exclusivamente no Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro, e não na Portaria de regulamentação, sendo que, pela alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º, somente podem beneficiar dos incentivos do RFAI (que é um “auxílio regional”) os sujeitos passivos de IRC quando “*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)*” [três anos para as PME e cinco nos restantes casos].

Do ponto de vista meramente textual, é, portanto, exigida a:

- i) criação de postos de trabalho,
- ii) proporcionada pelo investimento e
- iii) a sua manutenção por um prazo.

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

Ora, como já vimos, as disposições comunitárias só determinam, por um lado, obrigações no caso de os custos elegíveis, que são a base do incentivo, terem uma componente em função da criação de emprego, concretamente dos seus encargos por dois anos (individual ou cumulativa com o investimento).

E, por outro, consideram que o emprego diretamente criado por um projeto de investimento é aquele ligado à actividade relacionada com o investimento, incluindo o emprego criado na sequência do aumento da taxa de utilização da capacidade criada pelo investimento.

Os custos de emprego não eram, à data dos factos, elegíveis no RFAI (só passaram a sê-lo, limitadamente embora, com as alterações introduzidas no CFI pelo art. 264.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de Dezembro). Ou seja, a criação de postos de trabalho proporcionado por investimento relevante era já uma condição de candidatura, mas não ainda de elegibilidade de custos.

Relativamente ao contexto contemporâneo nacional, deve ser destacado que o (revogado) artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais identificava que o apuramento do benefício se fazia com base nos encargos com a criação de emprego, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, e indicava que eram apurados em termos líquidos, tudo condições que não se verificam no RFAI.

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, 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.

No caso vertente, afigura-se que a contratação de uma Técnica de Segurança e Higiene no Trabalho decorre do contexto criado com o investimento – havendo, portanto, ao menos um posto de trabalho que é causalmente relacionável com o aumento de produtividade propiciado

pelo investimento em tecnologia, na medida em que parte das funções dessa Técnica se concentram na implementação da referida tecnologia. E demos como provado que, em termos de número médio de trabalhadores, tinha havido um incremento de 4 postos no período relevante.

O que, julga-se, corresponde ao critério para aferir-se da criação de postos de trabalho, pressuposto pelo art. 22.º, 4, f) do CFI.

Assim, considera-se demonstrado que a Requerente cumpriu a condição prevista no art. 22.º, 4, f) do Decreto-Lei nº 162/2014, dado que o investimento relevante proporcionou a criação de postos de trabalho e a sua manutenção.

Oportuno lembrar, aliás, que, no caso, a Requerida não chega a contestar propriamente o requisito da criação de postos de trabalho – já que apenas o considera prejudicado pela não-verificação do requisito do “investimento inicial”.

Concluindo-se que se encontra cumprido, pela Requerente, esse requisito da criação de postos de trabalho, a sua conjugação com o requisito anterior, o do “investimento inicial”, permite concluir que o investimento realizado pela Requerente era efectivamente elegível para aplicação do benefício RFAI.

III. C. 4. O preenchimento dos requisitos do art. 39.º, 1, a) do CIRC na provisão constituída pela Requerente

Atento o modelo de dependência parcial da fiscalidade directa face à contabilidade, a noção de provisão é a que consta das normas contabilísticas, em concreto da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF 21), “*Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*”, e caracteriza-se pela “existência de incerteza acerca da tempestividade ou da quantia dos dispêndios futuros necessários” para a liquidação de um dado passivo (§10). Sendo todas as provisões contingentes, por serem incertas na sua tempestividade ou quantia, o termo “contingente” é empregue para qualificar passivos e activos que não sejam já reconhecidos, porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros e incertos, que não sejam totalmente controláveis pela entidade que terá de

encarar tais gastos ou perdas, e por isso procura contabilizá-las por antecipação, não obstante ser imprevisível o momento e dimensão da respectiva ocorrência (§11).

Todavia, este parâmetro contabilístico de prudência, que alicerça a constituição de provisões, sofre uma clara restrição em termos de dedutibilidade fiscal, a qual fica expressamente restrita às situações contempladas no artigo 39.º do CIRC, que contém um elenco taxativo de possibilidade de dedução de provisões.

Estabelece o art. 39.º, 1, a) do CIRC (provisões fiscalmente dedutíveis):

“Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:

a) As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação”

Tem-se entendido que, dada esta possibilidade, essas provisões podem ser constituídas em qualquer momento da pendência dos referidos processos judiciais, não existindo fundamento legal ou contabilístico que imponha, quanto à constituição dessas provisões, a observância do princípio da especialização de exercícios.

Ou seja, havendo “*processos judiciais em curso*”, essas componentes do lucro tributável deixam de ter de ser imputadas ao período de tributação em que tenham sido obtidas ou suportadas, como teriam que sê-lo de acordo com a regra do art. 18.º, 1 do CIRC – nem sequer tendo de convocar-se, para tanto, a orientação jurisprudencial e doutrinária que advoga, quanto ao princípio da especialização de exercícios, uma aplicação temperada ou atenuada em nome de “princípios de justiça”, quando não seja apurada qualquer voluntariedade ou intencionalidade na transgressão contabilística dos limites da periodização.

A pendência de um processo judicial dispensa a constituição imediata de uma provisão porque ela impede a verificação plena dos pressupostos cumulativos resultantes da norma contabilística contida do parágrafo 13 da NCRF 21, segundo a qual o reconhecimento de uma provisão depende da verificação cumulativa de 3 condições – nomeadamente que:

“a) Uma entidade tenha obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;

b) seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e

c) Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação”

Dada a natureza litigiosa dos direitos, e até atenta a possibilidade de pleitear legitimamente, em sede de recurso jurisdicional, contra o sentido de uma decisão judicial proferida em instâncias inferiores, o desfecho torna-se, em princípio, incerto (até no sentido de ser invertido um sentido decisório anterior), ao menos até ao trânsito em julgado de uma sentença que torne certos os direitos, ou as obrigações e respectivos custos.

Logo, a pendência de um processo judicial, enquanto obsta à estabilização da obrigação na esfera jurídica do sujeito passivo, impede a verificação da alínea a) do parágrafo 13 da NCRF 21.

Tudo se altera, contudo, se não houver “*processos judiciais em curso*”, porque a situação deixa de subsumir-se na previsão do art. 39.º, 1, a) do CIRC – uma norma que deixa inequívoco que a dedutibilidade fiscal das provisões se desvia do parâmetro contabilístico, excluindo situações que, podendo eventualmente caber neste parâmetro, não satisfazem os critérios de dedutibilidade estabelecidos pela norma tributária.

Ora, a Requerente admite que não está preenchido esse requisito de existirem, no período de referência, “*processos judiciais em curso*” que tornassem fiscalmente atendível, e dedutível, a provisão constituída por ela.

Assim sendo, a provisão cuja dedutibilidade fiscal foi desconsiderada pela AT não tem cabimento no disposto no art. 39.º, 1 do CIRC, pelo que, neste segmento, os actos tributários impugnados não enfermam da ilegalidade que lhes foi imputada.

Devendo insistir-se que não tem aqui aplicação o referido entendimento jurisprudencial e doutrinal sobre a superação do princípio da periodização económica pelo princípio da justiça, uma vez que não está em causa o problema da temporalidade da constituição da provisão, mas somente a não aceitação da sua dedutibilidade fiscal, a qual não tem suporte na lei. A indedutibilidade, uma vez estabelecida, evidentemente prejudica as questões da periodização e da aplicação do princípio da especialização de exercícios.

A Requerente, revelando plena consciência de que a situação não se subsume na previsão do art. 39.º, 1, a) do CIRC, procura sustentar que a pendência de procedimentos administrativos (uma Reclamação Graciosa seguida de um Recurso Hierárquico) é análoga à pendência de processos judiciais – englobando ambas as vias num agregado que alegadamente constituiria, no seu entendimento, o contencioso tributário “*lato sensu*”.

Só que não cabe ao intérprete, e menos ainda nos domínios do direito fiscal, dedicar-se a interpretações extensivas, sempre potencialmente violadoras do princípio da legalidade e da separação de poderes, com a invasão, pela interpretação judicial, dos domínios do arbítrio legislativo – ao pretender arrastar a incidência da norma para “leituras” que ostensivamente foram excluídas pela letra e pelo espírito dessa norma; aventurando-se, em suma, nos caminhos da interpretação derogatória – ou até, no limite, abrogatória.

Poderia eventualmente pensar-se numa solução principiológica, alegando-se uma eventual violação grave de princípios pela aplicação estritamente “binária” da regra, ou do “*numerus clausus*” da regra – especificamente, do art. 39.º, 1 do CIRC –.

É uma possibilidade que, não tendo sido sequer a florada pelas partes, não nos cabe apreciar; mas podemos sempre sublinhar os riscos – de empolamento e de trivialização – que essa via representa, e que de resto já levou a tomadas de posição do Tribunal Constitucional:

“o princípio da justiça, como parâmetro aferidor da conformidade constitucional das normas jurídicas, pressupõe, porém, que esteja em causa uma solução normativa absolutamente inaceitável (...), que afecte uma dada dimensão do núcleo fundamental dos interesses essenciais da pessoa humana e que colida com os valores estruturantes do ordenamento jurídico” (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 363/2001, de 13.10.2001).

Sucedem que, contra essa “leitura” derogatória e principiológica, é a própria lei que manda presumir que o legislador encontrou a melhor solução (art. 9.º, 3 do Código Civil), e que, portanto, a dedutibilidade em casos de pendência de processos judiciais, e a indedutibilidade em casos de pendência de procedimentos administrativos (se é que a situação descrita nos autos configura sequer uma pendência desses procedimentos) é já, em si mesma, o reflexo de uma complexa ponderação multidimensional de direitos e interesses, com implicações sistémicas, que não pode ficar na dependência de apreciações subjectivas e casuísticas.

Mas há mais: se afastássemos a regra do art. 39.º, 1, a) do CIRC por invocação de um princípio, por mais elevado e nobre que fosse esse princípio, estaríamos efectivamente a recorrer à equidade: a tentar resolver um litígio, não com base no direito constituído, isto é, na aplicação de normas gerais e abstractas ao caso concreto, mas antes na consideração das particularidades do caso concreto, para tentarmos formar uma solução directamente consonante

com um princípio que julgássemos ter sido obnubilado pela generalidade e abstracção da regra jurídica positiva.

Sendo esse afastamento ostensivo do direito constituído que distingue a equidade propriamente dita de uma mera interpretação correctiva – a distância que separa os arts. 4.º e 9.º do Código Civil.

Ora, no caso presente, esse caminho fundamentador tem de ser interrompido pela proibição decorrente do art. 2.º, 2 do RJAT, que veda aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD o recurso à equidade:

“Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade”.

Para dissipar quaisquer dúvidas que pudessem subsistir, esclareceu o Tribunal Central Administrativo Sul:

“O julgamento segundo critérios de equidade é aquele que confere ao tribunal a possibilidade de dar uma resolução ao litígio fundada em critérios de justiça, ao invés de recorrer às normas legais aplicáveis. É expressamente proibida pelo RJAT.” (TCAS, Acórdão de 25-02-2021, Proc. n.º 49/17.4BCLSB).

Poderiam colocar-se eventualmente algumas questões de articulação entre uma alegada permissão que se conteria no art. 266.º, 1 da CRP, por um lado, e por outro a proibição expressa do art. 2.º, 2 do RJAT. Todavia, não encontramos no art. 266.º, 1 da CRP qualquer consagração de um “princípio da equidade no Direito Público” que outros veem nele, enquanto que, em contrapartida, a proibição contida no art. 2.º, 2 do RJAT não podia ser mais clara.

Assim sendo, está vedado a este Tribunal enveredar por considerações que visem afastar normas legais para atingir um resultado fáctico que o tribunal pudesse entender ser mais justo no caso concreto – pois é disso que se trata, e isso é, pura e simplesmente, o recurso à “justiça do caso”, à equidade, com todo o respeito de todas as interpretações que têm tentado superar essa limitação, nomeadamente invocando uma “interpretação conforme” ao art. 209.º, 2 da CRP, a norma constitucional que consagra a existência de tribunais arbitrais.

E é de prevalência da equidade sobre a legalidade estrita que se trataria, se ousássemos embrenhar-nos em considerações de conveniência ou oportunidade (ou até proto-sancionatórias, como seria o caso de penalizar-se a inércia decisória da AT, como chega a ser

sugerido pela ora Requerente), mesmo em casos em que a lei incluisse ponderações equitativas na própria norma⁶ – como ocasionalmente o faz no Código Civil, por exemplo⁷.

O art. 4º do Código Civil está, portanto, vedado aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, e isto porque “*A resolução dos casos segundo a equidade contrapõe-se à resolução dos casos segundo o direito estrito. Pode haver regras e haver equidade, quando o juiz estiver autorizado a afastar-se da solução legal e a decidir de harmonia com as circunstâncias do caso concreto*”⁸. Assim, não cabe a este tribunal ponderar, na sua decisão, “*razões de conveniência e de oportunidade, principalmente de justiça concreta, em que a equidade se funda*”⁹.

Isto mesmo que, em concreto, não se tratasse de corrigir uma norma inadequada, ou de afastar o critério legal, ou de testar os limites da plasticidade decisória, mas tão-somente de utilizar o *ex aequo et bono* como “*instrumento de concretização de uma determinada quantificação, mediante a ponderação das circunstâncias do caso concreto*”¹⁰.

Aliás, mesmo que a equidade estivesse autorizada pelo RJAT, isso não quer dizer que a decisão fosse necessariamente diversa daquela que, em estrito acatamento do direito constituído, este Tribunal proferirá, porque a interpretação literal das normas aplicáveis deve sempre balizar qualquer decisão de qualquer tribunal, visto que a equidade não é uma porta aberta para a ilegalidade, e na medida em que “*a prevalência da equidade sobre a legalidade estreita, nas providências que o tribunal tome, não vai obviamente ao ponto de se permitir a postergação de normas imperativas aplicáveis à situação*”¹¹.

III. C. 5. Conclusão

Conclui-se, assim, que, tendo havido “investimento inicial” e “criação de postos de trabalho”, as liquidações impugnadas enfermam de vício por erro sobre os pressupostos de

⁶ Cordeiro, António Menezes (1990), “A Decisão segundo a Equidade”, *O Direito*, 122/2, 270.

⁷ Entre outros, artigos 72º, 283º, 339º, 2, 400º, 437º, 1, 462º, 489º, 1, 494º, 496º, 3, 566º, 3, 812º, 992º, 3, 993º, 1, 1158º, 2, 1215º, 2, 1407º, 2, 1675º, 3 e 2016º, 3.

⁸ Ascensão, José de Oliveira (2008), *O Direito - Introdução e Teoria Geral*, 13.ª ed., Coimbra, Almedina, 247.

⁹ Lima, Pires de & Antunes Varela (1987), *Código Civil Anotado*, 4.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, I, 54.

¹⁰ Ascensão, José de Oliveira (2008), *O Direito - Introdução e Teoria Geral*, 13.ª ed., Coimbra, Almedina, 251.

¹¹ Varela, João de Matos Antunes, J. Miguel Bezerra & Sampaio e Nora (1985), *Manual de Processo Civil*, 2.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 72.

direito, no segmento em que se concluiu que a Requerente não cumpria os requisitos para beneficiar do RFAI.

Trata-se de um erro imputável aos serviços, concluindo-se, nessa parte, pela ilegalidade das liquidações impugnadas, por vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no art. 163.º, 1, do CPA, subsidiariamente aplicável nos termos dos arts. 29.º, 1, d) do RJAT e 2.º, c), da LGT.

Já na parte respeitante ao preenchimento dos requisitos da provisão constituída pela Requerente para efeitos da sua subsunção ao art. 39.º, 1, a) do CIRC, concluímos ser improcedente o pedido da Requerente.

III. C. 6. O direito a juros indemnizatórios

Dispõe o art. 24.º, b) do RJAT que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, de acordo com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto no art. 29.º, 1, a) do RJAT) que estabelece que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

É hoje consensual que os tribunais arbitrais abarcam nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, até porque o processo arbitral foi desenhado como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Por sua vez, o processo de impugnação admite a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, como resulta do teor do art. 43.º, 1 da LGT, em que se dispõe que “*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*”, e do art. 61.º, 4 do CPPT, que estabelece que “*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*”.

Igualmente o art. 24.º, 5 do RJAT, ao estabelecer que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, deve ser interpretado e aplicado como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Nos termos dos artigos 61.º do CPPT e 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando, anulados os actos por vício de violação de lei, se apure que a culpa do erro subjacente à anulação do acto é imputável aos serviços da Administração Tributária, ou, em bom rigor, não é imputável ao contribuinte.

Uma vez verificado o erro, e ordenada judicialmente a sua anulação, é manifesto que, para além da devolução dos montantes ilegalmente retidos, o Requerente tem direito a que lhe sejam pagos os juros vencidos sobre esses valores (ilegalmente retidos) até integral restituição.

Estamos assim, neste caso, perante uma actuação por parte da AT que se traduz num “erro imputável aos serviços”, para efeitos da aplicação art. 43.º da LGT.

Lembremos que, de acordo com a jurisprudência do STA:

“Para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, imposta à administração tributária pelo art. 43.º da LGT, havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. [§] Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado” – acórdão de 07/11/2001, Proc. n.º 26404.

À luz desta jurisprudência, não sendo os erros que afectam a liquidação adicional imputáveis ao Requerente, eles são imputáveis à Requerida.

Os juros indemnizatórios contam-se a partir da data do pagamento indevido do imposto; e, atendendo ao estabelecido no art. 61.º do CPPT, tais juros são calculados à taxa legal, e contados até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos.

III. C. 7. Questões prejudicadas.

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, pela ordem disposta pelo art. 124º do CPPT, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – art. 608.º do CPC, *ex vi* art. 29.º, 1, c) e e) do RJAT.

IV. Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, por cumprimento, pela Requerente, dos requisitos para beneficiar do RFAI, anulando, nessa parte, as liquidações impugnadas e os actos de indeferimento dos correspondentes procedimentos administrativos.
- b) Condenar a Requerida no pagamento à Requerente de juros indemnizatórios calculados sobre o valor de € 183.400,75 correspondente à procedência parcial do pedido; juros calculados à taxa legal, a partir da data do pagamento indevido do imposto e contados até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos.
- c) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral no segmento correspondente ao não-preenchimento, pela Requerente, dos requisitos da provisão por ela constituída no valor de € 542.794,73, para efeitos da sua subsunção ao art. 39.º, 1, a) do CIRC; absolvendo a Requerida, e mantendo na ordem jurídica, quanto a essa parte, as liquidações e os actos de indeferimento praticados pela Requerida.

- d) Condenar a Requerente e a Requerida no pagamento das custas do processo, na proporção dos respectivos decaimentos.

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 365.509,65 (trezentos e sessenta e cinco mil, quinhentos e nove euros e sessenta e cinco cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, 1, a), do RJAT e art.º 3.º, 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Custas no montante de € 6.120,00 (seis mil, cento e vinte euros), € 1.530,00 a cargo da Requerida, e € 4.590,00 a cargo da Requerente (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 11 de Junho de 2026

Os Árbitros

Fernando Araújo

António Alberto Franco

Sérgio Pereira da Silva