

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 587/2025-T**

**Tema:** IRC dos exercícios de 2015 a 2019 – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) – Criação de postos de trabalho – Prazo legal.

## **SUMÁRIO:**

1. No âmbito do RFAI, nem a letra nem a *ratio legis* autorizam a interpretar a ‘criação de postos de trabalho’ como ‘criação líquida de emprego’.
2. Tratando-se de uma empresa não PME, o investimento deve ser mantido na região por um período de 5 anos, contado a partir da data da sua conclusão (artigo 22.º, n.º 4, c) do CFI e artigo 2.º, n.º 3 da Portaria 297/2015). E o investimento deve proporcionar a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento (artigo 22.º, n.º 4, f) do CFI).
3. Nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, cabe ao sujeito passivo o ónus de provar a verificação dos pressupostos de aplicação do RFAI.

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Conselheiro Carlos Alberto Fernandes Cadilha (Presidente), Dr.ª Alexandra Iglésias (Adjunta e Relatora) e Professor Doutor Jónatas Machado (Adjunto) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral coletivo, acordam no seguinte:

## **I. RELATÓRIO**

A..., S.A., com o NIPC..., com sede na Rua..., n.º..., ...-... Porto, e B..., S.A., com o NIPC..., com sede na ..., n.º..., ...-...Porto, vêm requerer a constituição de Tribunal Arbitral, sem designação de árbitro, efetuando pedido de pronúncia arbitral (PPA) em matéria tributária, para apreciação da legalidade das liquidações de IRC relativas aos exercícios de 2015 a 2019, inclusive, e respetivos juros compensatórios.

No que respeita o exercício de 2015, está em causa a Nota de liquidação n.º 2024...de 10-07-2024 e a Demonstração de Acerto de contas n.º 2024 ... de 12-07-2024; Relativamente ao exercício de 2016, a Nota de liquidação n.º 2024... de 12-07-2024 e a Demonstração de Acerto de contas n.º 2024 ... de 15-07-2024; Quanto ao exercício de 2017, a Nota de liquidação n.º 2024... de 16-07-2024 e a Demonstração de Acerto de contas n.º 2024 ... de 17-07-2024; No que respeita o exercício de 2018, a Nota de liquidação n.º 2024... de 17-07-2024, e a Demonstração de Acerto de contas n.º 2024 ... de 19-07-2024; E no que toca ao exercício de 2019, a Nota de liquidação n.º 2024 ... de 18-07-2024, e a Demonstração de Acerto de contas n.º 2024 ... de 22-07-2024.

As Requerentes peticionam a anulação das liquidações impugnadas, devendo o Tribunal condenar a AT à devolução das quantias pagas, no valor € 3.218.526,43 (três milhões duzentos e dezoito mil quinhentos e vinte e seis euros e quarenta e três cêntimos), acrescidas de juros indemnizatórios, a favor da segunda Requerente.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, AT.**

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), em 23-06-2025.

As Requerentes optaram por não designar Árbitros.

Nos termos do disposto na alínea a), do n.º 2, do artigo 6.º e da alínea b), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, foram os árbitros designados pelo Ex.mo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral coletivo, tendo comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 05-08-2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral coletivo, foi constituído em 26-08-2025. Na mesma data, foi proferido despacho arbitral ordenando a notificação do dirigente máximo do serviço da administração tributária para apresentar Resposta, nos termos e prazo do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT, que apresentou, em 16-10-2025, juntando igualmente o Processo Administrativo (doravante PA). Na Resposta, a AT suscitou a exceção de caducidade do direito de ação das Requerentes, alegando que o pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi apresentado por estas fora do prazo legal e, caso não fosse atendida, defendeu a improcedência do PPA.

As Requerentes responderam em 31-10-2025, no exercício do contraditório, à matéria de exceção suscitada pela AT.

Em 12-11-2025, as Requerentes prescindiram da produção da prova testemunhal indicada no PPA, afigurando-se que a matéria de facto relevante para a decisão da causa poderá ser fixada com base na prova documental e tornando-se desnecessária a realização de outras diligências instrutórias.

Em aplicação dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), e não havendo outros elementos sobre que as partes devam pronunciar-se, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião a que se refere o artigo 18.º desse Regime, bem como a apresentação de alegações, e relegou para final a apreciação da matéria de exceção, a coberto de despacho arbitral de 20-11-2025.

## **II. Síntese da posição das Partes:**

### **1. Das Requerentes**

Os argumentos apresentados no PPA, sublinham o seguinte:

As Requerentes contestam as correções efetuadas pela Autoridade Tributária (AT) no âmbito do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), relativas aos investimentos realizados pelo A... nos anos de 2015 a 2019, com especial incidência no ano de 2015.

No Relatório de Inspeção Tributária elaborado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2024..., a AT reconheceu que o A... realizou investimentos elegíveis para efeitos do RFAI e que esses investimentos estiveram causalmente ligados à criação de postos de trabalho permanentes, tendo sido igualmente confirmada a manutenção desses postos de trabalho durante o período legalmente exigido.

Apesar disso, a AT entendeu que, para além da criação e manutenção dos postos de trabalho diretamente associados ao investimento, seria ainda necessário verificar-se uma criação líquida de emprego, aferida pela comparação do número total de trabalhadores em cada um dos cinco anos subsequentes ao investimento com a média dos 12 meses anteriores ao seu início. Com base nesse entendimento, concluiu que, em 2020, o número de trabalhadores era inferior à média de 2014, considerando assim incumprido o requisito legal, o que levou à cessação do benefício fiscal e à emissão de liquidações adicionais de IRC e juros.

As Requerentes sustentam que esta interpretação da AT é ilegal, por não ter suporte na letra nem no espírito da lei. Defendem que a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (CFI) apenas exige a criação de postos de trabalho diretamente relacionados com o investimento relevante e a manutenção desses postos durante o período mínimo de detenção dos bens, não impondo qualquer requisito de criação ou manutenção líquida de emprego.

Argumentam ainda que, tratando-se de um benefício fiscal, vigora o princípio da legalidade tributária, que impede interpretações extensivas ou por analogia desfavoráveis ao contribuinte. Acrescentam que o RFAI tem como objetivo principal incentivar o investimento produtivo, sendo a criação de emprego um requisito instrumental e não um fim autónomo.

As Requerentes sublinham que a própria AT reconheceu a criação e manutenção dos postos de trabalho causalmente imputáveis ao investimento e que a exigência adicional de criação líquida de emprego resulta apenas de instruções administrativas (nomeadamente de um Ofício Circulado), as quais não podem prevalecer sobre a lei.

Invocam ainda vasta e reiterada jurisprudência do CAAD, amplamente favorável à sua interpretação, na qual se afirma que o conceito legal de “criação de postos de trabalho” não

equivale a “criação líquida de emprego”, citando diversas decisões arbitrais que sustentam esse entendimento.

Em consequência, consideram ilegais todas as correções efetuadas pela AT, bem como as liquidações adicionais de IRC e juros emitidas, defendendo a sua anulação. Requerem ainda a condenação da AT à restituição integral dos montantes pagos indevidamente pela sociedade dominante B..., acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, por erro exclusivamente imputável aos serviços.

## **2. Da Requerida**

Sintetizam-se os argumentos apresentados na Resposta pela AT:

A AT começa por invocar a intempestividade do PPA, sustentando que o pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 17 de junho de 2025, foi interposto fora do prazo legal de 90 dias previsto no artigo 10.º do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT. Segundo a AT, o prazo de impugnação direta das liquidações de IRC começou a contar a partir do termo do prazo de pagamento voluntário, ocorrido entre 31 de agosto e 9 de setembro de 2024, relativamente às liquidações adicionais de IRC e juros referentes aos exercícios de 2015 a 2019. Assim, o prazo legal expirou muito antes da apresentação do PPA, tornando-o manifestamente extemporâneo.

A AT reconhece que as Requerentes apresentaram reclamações gratuitas relativamente a todas as liquidações em causa, em 28 de novembro de 2024, as quais não foram decididas, tendo-se formado o indeferimento tácito. Todavia, sustenta que:

- a) As Requerentes não formularam no PPA qualquer pedido de anulação do indeferimento tácito;
- b) Não invocaram fundamentos específicos de ilegalidade imputáveis a esse ato de segundo grau;
- c) Limitaram-se a impugnar diretamente as liquidações (atos de primeiro grau), já fora do prazo legal.

Nessa medida, entende a Requerida que a utilização de meios gratuitos não torna novamente impugnável o ato tributário primário. Invoca, a esse propósito, jurisprudência arbitral (processos n.ºs 261/2013-T e 244/2013-T), segundo a qual os poderes de cognição do Tribunal

estão estritamente limitados ao pedido formulado, não podendo este conhecer atos não expressamente impugnados.

Conclui, assim, a AT que o PPA é intempestivo, devendo a Requerida ser absolvida da instância, sem apreciação do mérito, nos termos do artigo 278.º, n.º 1, alínea e), do CPC, *ex vi* artigo 29.º do RJAT.

Sem prejuízo da exceção invocada, a AT defende-se também por impugnação, sustentando a legalidade das correções efetuadas e a inexistência do direito à aplicação do RFAI.

As liquidações adicionais resultam de ações inspetivas realizadas aos exercícios de 2015 a 2019, no âmbito das quais foi desconsiderada a dotação de RFAI, por incumprimento do requisito legal da criação e manutenção de emprego, previsto nas alíneas c) e f) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (CFI).

Segundo a AT:

O RFAI é um auxílio estatal com finalidade regional, aprovado ao abrigo do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC) e das Orientações relativo aos Auxílios com Finalidade Regional (OAR); Esses diplomas exigem que a criação de postos de trabalho se traduza num aumento líquido do número de trabalhadores, aferido face à média dos 12 meses anteriores ao investimento;

A criação de emprego deve ser sustentável, isto é, mantida durante o período mínimo legal (3 ou 5 anos, conforme o caso).

A AT entende que a mera criação de postos de trabalho direta e causalmente associados ao investimento não é suficiente, se não houver:

- a) Criação líquida de emprego;
- b) Aumento do nível global de empregabilidade na empresa;
- c) Manutenção desse nível durante o período mínimo exigido.

Esse entendimento encontra respaldo, segundo defende, no § 31 e § 32 do RGIC, nas OAR 2014-2020, no Ofício-Circulado n.º 20259/2023, e em jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (caso C-415/07 – Lodato Gennaro).

No caso concreto, embora a AT reconheça que houve criação de, pelo menos, um posto de trabalho diretamente ligado ao investimento, concluiu que:

- a) Não houve aumento líquido do número de trabalhadores face à situação pré-investimento;

b) O nível de empregabilidade com contratos sem termo diminuiu ao longo do período de manutenção;

c) Tal viola as exigências do direito europeu e do artigo 22.º do CFI.

Adicionalmente, a AT sustenta que, sendo a Requerente uma grande empresa, apenas poderia beneficiar do RFAI em investimentos respeitantes a nova atividade económica (n.º 7 do artigo 22.º do CFI), o que não se verificou, uma vez que os investimentos se enquadram na tipologia de aumento da capacidade existente.

Por fim, a AT conclui que não existe qualquer erro imputável aos serviços, razão pela qual não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

### **3. Resposta à matéria de exceção**

**Quanto à exceção invocada no processo pela AT**, as Requerentes vêm responder nestes termos:

"1. A Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), entidade Requerida, vem suscitar a exceção de caducidade do direito de ação das Requerentes, alegando que o pedido de constituição de tribunal arbitral foi apresentado pelas Requerentes fora do prazo legal, pelo facto de não ter sido impugnado expressamente o ato de indeferimento tácito das reclamações gratuitas.

2. Pretende assim a AT que, não tendo sido “pedido” o controlo jurisdicional desse ato, que qualifica como de segundo grau, o prazo aplicável seja o previsto no artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), ou seja, o prazo para a apresentação de pedido de pronúncia arbitral, no entendimento da AT, seria contado do termo do prazo de pagamento voluntário da liquidação adicional.

(...)

4. Com efeito, o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) dispõe que “o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma (...)”.

5. Por sua vez, o artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT, estabelece que o prazo de impugnação judicial “é de três meses contados do indeferimento expresso ou tácito da reclamação graciosa”.

6. Ou seja, a formação do indeferimento tácito constitui o termo inicial do prazo para a impugnação do ato de primeiro grau — o ato de liquidação.

(...)

8. O indeferimento tácito limita-se, outrossim, a garantir aos administrados o início da contagem de um prazo para que possam recorrer à via judicial para sindicar os atos administrativos que efetivamente encerrem em si conteúdo que contenda com os seus direitos e interesses. Trata-se de uma ficção para garantir a possibilidade de reação do contribuinte.

9. No caso *sub judice*, as Requerentes apresentaram, efetivamente, reclamações graciosas contra os atos de liquidação adicionais de IRC, conforme resulta do Pedido de Pronúncia e é expressamente admitido e confirmado pela AT.

10. Assim, decorridos os quatro meses previstos no artigo 57.º da LGT sem qualquer resposta por parte da AT, formou-se/ficcionou-se o indeferimento tácito.

11. Pelo que, dentro do período de três meses após esse termo – formação do indeferimento tácito –, as Requerentes apresentaram o pedido de constituição de tribunal arbitral, pedindo a anulação dos atos de liquidação e a restituição dos montantes pagos indevidamente, com juros indemnizatórios.

12. Logo, o pedido foi apresentado tempestivamente, dentro do prazo de três meses previsto no artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 10.º, n.º 1, do RJAT.

13. A jurisprudência confirma este entendimento.

14. Efetivamente, e com inteira pertinência para o caso em apreço, o recente Acórdão Arbitral proferido no Processo n.º 77/2024-T do CAAD, de 10 de julho de 2024 (Relator Rui Duarte Morais), apreciando idêntica exceção, julgou improcedente a invocada caducidade do direito de ação, afirmando que:

“Há que começar por salientar que a existência da reclamação graciosa e o silêncio administrativo foram claramente alegados pela Requerente na sua petição dirigida a este tribunal arbitral. Apenas está em causa o teor literal do pedido formulado.

(...)



Primeiro, a existência de uma reclamação graciosa, conjugada com o silêncio administrativo, mais não é que um pressuposto da tempestividade da impugnação judicial. Ora, os pressupostos processuais não integram o pedido, são condições para ser possível a apreciação do mérito deste.

15. O mesmo Acórdão afirmou, ainda, por referência ao princípio *pro actione*, estabelecido no art. 7.º do CPTA (aplicável ao processo arbitral tributário em virtude do art.º 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT) que: “(...) seria de todo em todo contraditório com tal princípio que o tribunal deixasse de conhecer do mérito da causa a pretexto de uma irregularidade formal na formulação do pedido (...) facilmente suprível.”

16. Concluindo a referida decisão que, existindo reclamação graciosa, sobre a qual se formou indeferimento tácito, o prazo relevante é o que se inicia com a formação do indeferimento tácito, e não com o termo do prazo de pagamento voluntário.

17. No mesmo sentido, no que respeita o prazo para apresentação de impugnação judicial em caso de indeferimento tácito relativamente a reclamação graciosa apresentada pelo contribuinte, vide o decidido no Ac. do STA de 10/05/2017, processo 01490/15 (Relatora Dulce Neto), no qual se afirma:

“I - Sempre que o contribuinte opte por deduzir reclamação graciosa contra o ato de liquidação, o prazo para o impugnar judicialmente deixa de se contar da data limite para pagamento voluntário do tributo, passando a relevar a data do indeferimento (expresso ou silente) dessa reclamação.

II - Pelo que, tendo-se formado ato tácito de indeferimento da reclamação e sendo a petição inicial de impugnação judicial deduzida no prazo previsto no art.º 102º, nº 1, alínea d), do CPPT, não pode deixar de se concluir pela sua tempestividade”.

18. Ainda com relevo para os presentes autos, veja-se o vertido no Ac. do TCAS de 22/06/2023, proc. 715/20.7BESNT (Relatora Tânia Meireles da Cunha): “(...) tendo sido apresentada reclamação graciosa das liquidações mencionadas *supra* e tendo-se formado indeferimento tácito, que implica a presunção de um indeferimento da pretensão requerida, há que atentar a esse valor do indeferimento tácito, que lhe é conferido pelo art.º 102.º, n.º 1, al. d). do CPPT. Considerando esta disposição legal, o prazo de impugnação conta-se a partir da formação do tal indeferimento tácito e é de três meses.” (destacados nossos).

19. *In casu*, para além de as Requerentes terem mencionado expressamente as reclamações gratuitas (que juntaram aos autos e deram como reproduzidas) e o indeferimento tácito ocorrido, é manifestamente compreensível que o objeto dos presentes autos, bem como do processo administrativo, é — e sempre foi — o ato de liquidação adicional enquanto ato lesivo cuja legalidade se pretende ver apreciada.

20. Por outro lado, em respeito pelo princípio *pro actione*, na senda da superação de formalismos excessivos, decidiu-se no Ac. do CAAD de 21/06/2022, no processo n.º 495/2021-T (Relatora Nina Aguiar) o seguinte:

“Embora o Demandante, na sua petição inicial, não se refira à decisão do pedido de revisão do ato tributário, como objeto imediato do pedido, é sabido que a questão da impugnação direta contra o ato secundário de decisão de reclamação, recurso hierárquico ou pedido de revisão contra o ato tributário é uma mera questão formal, pois o que o impugnante pretende sempre, em todos estes casos, é atacar o ato tributário primário.

Ora, vigora no direito processual administrativo um princípio da maior importância, designado princípio “*pro actione*”, consagrado no art.º 7.º do CPTA, que se entende ser um corolário normativo ou uma concretização do princípio constitucional do acesso efetivo à justiça (vd. Ac. STA, 29.1.2014, proc. n.º 01233/13), que obriga o julgador à interpretação e aplicação das normas processuais no sentido de favorecer o acesso ao tribunal ou de evitar as situações de denegação de justiça, designadamente por excesso de formalismo. Este é certamente um caso em que obstaculizar uma decisão sobre o mérito da causa pela mera ausência de uma frase — “pedir diretamente a anulação do ato de indeferimento do pedido de revisão” — quando essa pretensão se encontra perfeitamente subentendida, seria um excesso de formalismo.”

21. Em face de todo o exposto, no entendimento das Requerentes, não assiste qualquer razão à AT no que respeita a exceção invocada, sendo de salientar que a posição assumida pela AT viola os princípios *pro actione*, da proporcionalidade e da tutela jurisdicional efetiva (artigos 18.º, n.º 2, e 268.º, n.º 4, CRP e artigo 7.º do CPTA), pois limitaria o acesso à justiça fiscal com base num formalismo inaceitável e totalmente ultrapassado pela nossa jurisprudência, quando a AT deveria ser uma garante da legalidade, procurando a verdade material e pugnando pela apreciação de mérito.

22. Conforme sumariado no Ac. do STA de 29/01/2014, proc. 01233/13 (Relatora Fernanda Maças): “I – O princípio *pro actione* é um corolário normativo ou uma concretização do princípio constitucional do acesso efetivo à justiça (...), que aponta para uma interpretação e aplicação das normas processuais no sentido de favorecer o acesso ao tribunal ou de evitar as situações de denegação de justiça, designadamente por excesso de formalismo”.

23. No mesmo sentido, o Ac. do TCAN de 23/09/2011, proc. 00089/10.4BECBR (relator José Augusto Araújo Veloso) afirma: “II. O artigo 7.º do CPTA impõe ao intérprete de uma norma processual que, perante duas ou mais interpretações possíveis, opte pela que favoreça a instância, isto é, pela que permita o conhecimento da questão trazida a juízo”.

24. Do mesmo modo, a doutrina tem vindo a assinalar a relevância do referido princípio *pro actione*, quando o configura como uma inflexão ao antigo excessivo formalismo tradicional, o qual se fundava “em razões de ordem meramente processual para se subtrair, num número excessivo de situações, ao julgamento do mérito das causas.”

25. No mais, e com o devido respeito, cumpre referir que a jurisprudência invocada pela AT é utilizada de modo descontextualizado e genérico, não servindo, de modo algum, para sustentar a posição que sufraga.”

Termos em que requerem seja julgada improcedente a exceção da caducidade do direito de ação, e ordenado o prosseguimento dos autos para conhecimento do mérito.”

### III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à luz do preceituado nos artigos 2.º n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT) e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Segundo as Requerentes, as demonstrações de acerto de contas, bem como as 5 liquidações de IRC e juros emitidas podem integrar o mesmo processo, tendo em consideração as circunstâncias factuais e jurídicas de cada uma delas, pois respeitam ao mesmo imposto (IRC), ao mesmo benefício fiscal (RFAI), com correções com fundamentos idênticos, sendo a argumentação das Requerentes também ela idêntica para todos os exercícios, justificando-se

assim a cumulação de pedidos, no mesmo processo, ainda que relativos a diferentes atos, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 3.º do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT).

Considera este Tribunal Arbitral que a acumulação de pedidos e a coligação de autores, prevista pelo artigo 3.º n.º 1, do RJAT, é admissível no caso, na medida em que a procedência dos pedidos depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e dos mesmos princípios ou regras de direito, devendo concluir-se que estão preenchidos os pressupostos de que depende a cumulação de pedidos e a coligação de autores.

O processo não enferma de nulidades.

#### **IV. DA EXCEÇÃO SUSCITADA PELA AT**

Segundo a AT, o PPA não contém um pedido explícito de anulação do indeferimento tácito das reclamações graciosas apresentadas pelas Requerentes, pelo que vale a contagem da al. a) do artigo 102.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) (3 meses contados desde a data limite de pagamento), conduzindo à intempestividade do pedido.

Na resposta à exceção, demonstrando as datas efetivas de entrada das reclamações e formação do indeferimento tácito, que a AT não contrariou, afirmam as Requerentes: “Ora, efetivamente e nos presentes autos a Requerente veio a intentar dois processos de reclamação graciosa contra os actos de liquidação acima identificados, sendo que relativamente aos exercícios de 2015 e 2016 e referentes à liquidação n.º 2024..., de 10.07.2024 e respetiva liquidação de juros compensatórios, referentes ao período de tributação de 2015 e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024..., no montante total a pagar de € 434.704,96, com data limite de pagamento de 31.08.2024, e à liquidação n.º 2024..., de 12.07.2024, e respetiva liquidação de juros compensatórios, referentes ao período de tributação de 2016 e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024..., no montante total a pagar de € 236.309,35, com data limite de pagamento de 02.09.2024, a Requerente intentou reclamação graciosa que correu termos sob o n.º ...2024..., a qual havia sido remetida à Direcção de Finanças do Porto a coberto do registo postal n.º RL...PT com data de 28.11.2024 (vd. procedimento administrativo).

Relativamente à Liquidação n.º 2024... de 16-07-2024, e respetiva liquidação de juros compensatórios, referentes ao período de tributação de 2017 e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024 ..., no montante total a pagar de € 201.673,40, com data limite de

pagamento de 03.09.2024, e à liquidação n.º 2024... de 17-07-2024, e respetiva liquidação de juros compensatórios, referentes ao período de tributação de 2018 e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024..., no montante total a pagar de € 1.350.094,94, com data limite de pagamento de 05.09.2024, e à liquidação n.º 2024... de 18-07-2024, e respetiva liquidação de juros compensatórios, referentes ao período de tributação de 2019 e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024..., no montante total a pagar de € 995.743,78, com data limite de pagamento de 09-09-2024, a Requerente intentou reclamação graciosa que correu termos sob o n.º ...2024..., a qual havia sido remetida à Direcção de Finanças do Porto a coberto do Registo postal n.º RL...PT com data de 28.11.2024 (vd. procedimento administrativo). Sendo que, relativamente às reclamações graciosas para os anos de 2015 a 2019 a Requerida não veio a emitir qualquer pronúncia, tal como a Requerente faz menção nos pontos n.ºs 107 e 108 do pedido de pronúncia arbitral.”

Por sua vez, os pontos n.ºs 106, 107 e 108 do pedido de pronúncia arbitral, rezavam assim:

“106. Conforme já foi sendo referido, não assiste, no nosso entendimento, qualquer razão à AT na interpretação que faz do conceito de “criação de postos de trabalho” constante da al. f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

**107.** Razão pela qual, embora as Requerentes tenham procedido ao pagamento dos impostos e respetivos juros, apresentaram oportunamente, junto da AT, duas Reclamações Graciosas quanto às demonstrações de acerto de contas e liquidações adicionais de IRC e juros relativas aos exercícios de 2015/2016 e 2017 a 2019, em 27/11/2024 (cfr. docs. 26 e 27, que se juntam e que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais).

**108.** Reclamações Graciosas que não obtiveram qualquer resposta por parte da AT, formando-se assim o respetivo indeferimento tácito, que justifica o presente Pedido de Pronúncia Arbitral.”

Jurisprudência diversa evoca a linha *pro actione* para evitar que o formalismo excessivo na formulação do pedido impeça o conhecimento do mérito quando a reclamação e o indeferimento tácito são alegados e documentados, e o pedido é apresentado no prazo contado do indeferimento tácito.

Pese embora o pedido não se estenda formalmente à anulação do indeferimento tácito (ato de 2.º grau), nos pontos n.ºs 107 e 108 do PPA, citados, está a articular a causa de pedir com esse ato.

Considera, assim, este Tribunal Arbitral, improcedente a exceção de intempestividade suscitada pela AT, com base no disposto no artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT. Com efeito, o objeto imediato do pedido é o ato de liquidação, sendo que anulação do indeferimento tácito é meramente consequencial da anulação da liquidação. Basta que se encontre identificado o indeferimento tácito para que se aplique a regra da contagem do prazo do artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT.

Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

## **V. MATÉRIA DE FACTO**

### **V.1. Factos provados:**

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

- A. A primeira Requerente (A... S.A., doravante A... ou A...) é uma sociedade cujo objeto consiste, designadamente, na exploração da indústria de artes gráficas, produção, edição e publicação de conteúdos de publicações periódicas e não periódicas, incluindo livros, dicionários, revistas, jornais, produtos multimédia, jogos, música e quaisquer outras obras, bem como a investigação e desenvolvimento de produtos, serviços e conteúdos *online* e *offline*, o desenvolvimento de sistemas, aplicações e programação informática e de infraestruturas tecnológicas e de segurança (cfr. certidão permanente cujo código de acesso é o...).
- B. O A... tem atividade registada com os seguintes CAE: 18120 (principal), 62090, 68200, 68100 e 59200 (CAE Rev3) (cfr. certidão permanente cujo código de acesso é o...).
- C. Por sua vez, a segunda Requerente (B..., S.A., doravante B...) é a sociedade dominante do grupo de sociedades onde o A... se integra, sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), previsto nos artigos 69.º a 71.º do CIRC (cfr. certidão permanente da B... cujo código de acesso é o..., bem como do A..., *supra* indicado).

- D. O A... foi alvo de uma inspeção tributária ao ano de 2019, a qual se estendeu aos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018, tendo, nessa sequência, sido notificada de 5 relatórios de inspeção, um por cada exercício (cfr. docs. 1, 2, 3, 4 e 5).
- E. Refira-se ainda que a Requerente B... foi também notificada dos Relatórios de Inspeção relativos aos mesmos exercícios (cfr. docs. 6 a 10).
- F. No que tange à criação de postos de trabalho relacionados com o projeto de investimento, encontra-se documentada a criação de postos de trabalho diretamente relacionados com o investimento realizado, no ano de 2015 (1 posto de trabalho), concretizada pela celebração de contratos de trabalho sem termo, e que correspondeu à passagem de contrato a termo para contrato sem termo, situação aceite pela AT. (Facto não controvertido constante da Resposta da Requerida).
- G. Relativamente ao investimento concluído, em 31 de dezembro de 2015, o “termo do prazo legal do cumprimento da condição” terminou a 31 de dezembro de 2020 (Facto não controvertido constante do Projeto de Relatório).
- H. Foi confirmada, no âmbito da ação de inspeção, a manutenção desse posto de trabalho, até dezembro de 2023, tendo por base a declaração DMR (Declaração Mensal de Remunerações) entregue pela empresa (última declaração disponível na data em que foi efetuada a análise da situação).
- I. No ano de 2015, foi cumprida a condição relativa à criação de postos de trabalho proporcionada pelo investimento relevante, face ao disposto na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.
- J. A Requerente realizou investimentos entre 2015 e 2019, identificados com a tipologia de “Aumento da capacidade de um estabelecimento”. (Facto não controvertido constante da Resposta da Requerida).
- K. Com efeito, a empresa realizou investimentos, no ano de 2019, que se enquadraram como investimento inicial relacionado com o aumento da capacidade de um estabelecimento (alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015;
- L. Em 2019, a A..., deu continuidade a investimentos que designou por “Aumento da capacidade de produção da...”, sito na ..., ..., ...-... Maia, com o objetivo de aumento da capacidade de um estabelecimento existente (que se enquadra no conceito de

- investimento inicial, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015). (Facto não controvertido constante do Relatório de Inspeção).
- M. Encontra-se documentada a criação de postos de trabalho diretamente relacionados com o investimento realizado, em cada ano entre 2015 e 2019 (1, 2, 2, 2 e 3 postos respetivamente), concretizada pela celebração de contratos de trabalho sem termo (destaca-se que a maioria das situações em concreto correspondeu a passagens de contratos a termo para contratos sem termo, situação aceite pela AT).
- N. O investimento respeitante ao exercício de 2019, foi concluído em 31 de Dezembro de 2019 (facto não controvertido constante de p. 5 do Relatório de Inspeção junto aos autos).
- O. Foi confirmada, no âmbito da ação de inspeção, a manutenção desses postos de trabalho até dezembro de 2023, tendo por base a declaração DMR entregue pela empresa (última declaração disponível na data em que foi efetuada a análise da situação).
- P. Ainda no ano de 2019, iniciou outro conjunto de investimentos, denominado “Aumento da capacidade de produção do Departamento de Investigação e Tecnologia (DIT) da A...”, com a duração prevista de três anos (2019 a 2021), também enquadrado na tipologia de investimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente.
- Q. Foram celebrados contratos de trabalho com os 3 colaboradores no âmbito dos projetos elegíveis para efeitos de RFAI 2019 (Doc. 06.1 remetidos pelas Requerentes).
- R. A contabilidade foi elaborada pelo contabilista certificado (CC) C... (NIF ...).
- S. Consequentemente, a Autoridade Tributária procedeu à demonstração de acerto de contas relativamente a cada um desses exercícios, com a emissão das respetivas notas de liquidação de IRC e juros, sendo certo que os montantes apurados se basearam nos referidos relatórios de inspeção ao A...:
1. Liquidação n.º 2024... de 10-07-2024 e respetiva liquidação de juros compensatórios, referentes ao período de tributação de 2015 e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024..., no montante total a pagar de € 434.704,96, com data limite de pagamento de 31-08-2024, valor que se encontra pago;
  2. Liquidação n.º 2024... de 12-07-2024, e respetiva liquidação de juros compensatórios, referentes ao período de tributação de 2016 e correspondente demonstração de acerto



- de contas n.º 2024..., no montante total a pagar de € 236.309,35, com data limite de pagamento de 02-09-2024, valor que se encontra pago;
3. Liquidação n.º 2024... de 16-07-2024, e respetiva liquidação de juros compensatórios, referentes ao período de tributação de 2017 e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024..., no montante total a pagar de € 201.673,40, com data limite de pagamento de 03-09-2024, valor que se encontra pago;
  4. Liquidação n.º 2024... de 17-07-2024, e respetiva liquidação de juros compensatórios, referentes ao período de tributação de 2018 e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024..., no montante total a pagar de € 1.350.094,94, com data limite de pagamento de 05-09-2024, valor que se encontra pago;
  5. Liquidação n.º 2024... de 18-07-2024, e respetiva liquidação de juros compensatórios, referentes ao período de tributação de 2019 e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2024..., no montante total a pagar de € 995.743,78, com data limite de pagamento de 09-09-2024, valor que se encontra pago;
  6. Tudo totalizando o valor € 3.218.526,43 (três milhões duzentos e dezoito mil quinhentos e vinte e seis euros e quarenta e três cêntimos).

## **V. 2. Factos não provados:**

Com relevo para a decisão da causa, considera-se não provado que os postos de trabalho criados relativamente ao investimento realizado em 2019, tenham sido mantidos pelo período mínimo de 5 anos, nos termos do artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do CFI.

## **V. 3. Fundamentação da fixação da matéria de facto:**

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

Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos com o PPA, e no PA - todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos - e, bem assim, no consenso das partes.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º n.º 7, do CPPT (aqui aplicável por força do disposto no artigo 29.º n.º 1, alínea a), do RJAT), a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

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

## **VI. DO DIREITO**

### **VI.1. A questão a decidir:**

A questão *sub judice* consiste, por um lado, na interpretação do estabelecido na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro (CFI); isto é, saber se o requisito da “criação e manutenção de postos de trabalho” pode ser entendido como “criação líquida de postos de trabalho”, como o pretende a AT.

Conforme já demos conta *supra*, os atos tributários objeto do PPA incidem sobre o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e assentam na fundamentação e conclusões contidas nos relatórios de inspeção tributária juntos aos autos sob os docs. 1 a 10.

Por sua vez, a fundamentação dos relatórios de inspeção tributária decorre, como os próprios referem, do entendimento constante do Ofício Circulado n.º 20259, de 28-06-2023.

Parte da questão em análise, prende-se, conforme resulta dos factos elencados e dos Relatórios de Inspeção Tributária, com a desconsideração do benefício do RFAI, por parte da AT, em virtude da interpretação do conceito de “criação e manutenção dos postos de trabalho” constante da al. f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

Ao contrário do que afirmam as Requerentes, a questão em causa nos autos não se cinge, contudo, única e exclusivamente, àquela desconsideração do benefício do RFAI em virtude da interpretação do conceito de “criação e manutenção dos postos de trabalho”. Uma vez que a

A... é tributada, em sede de IRC, segundo o RETGS, considerou igualmente a AT que a empresa dominante B..., SA também não poderia ter usufruído dos referidos benefícios fiscais.

Cumpre apreciar e decidir.

## **VI.2. O CFI e a criação de postos de trabalho:**

O Código Fiscal do Investimento (CFI), no seu artigo 22.º, n.º 4, alínea f), exige que o sujeito passivo “efetue 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)”.

Os requisitos que a lei exige são, por conseguinte, a criação de postos de trabalho diretamente resultantes de investimento relevante, e a manutenção desses concretos postos de trabalho até ao final do período mínimo de manutenção dos bens (3 anos para PME; 5 anos para grandes empresas, como é o caso).

O CFI nada refere quanto à “criação líquida” de emprego, que o legislador não pretendeu consagrar. De resto, onde o legislador quis referir “criação líquida”, fê-lo expressamente (v.g., o revogado artigo 19.º do EBF).

Com efeito, nos termos do artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil, o intérprete presumirá que o legislador “soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”, e onde a **lei não** distingue, **não** deve o **intérprete fazê-lo**, substituindo-se ao legislador.

De notar que, nas dotações do RFAI, os custos elegíveis são de investimento em ativos, não salários (cfr. processo do CAAD n.º 307/2019-T), ao contrário do que sucede com os auxílios regionais ao investimento (cfr. o Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC)), em que o requisito de “aumento líquido do número de trabalhadores” está associado, de forma expressa, aos casos em que os custos elegíveis são calculados por referência aos “custos salariais estimados” (artigo 14.º, n.º 9, alínea b) e n.º 4 alínea b)).

“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.” (cfr. Processo do CAAD n.º: 561/2022-T).

Acresce que por força do carácter excecional dos benefícios fiscais e do princípio da legalidade tributária, confirma este Tribunal Arbitral que sempre se imporia a interpretação desta norma nos seus precisos termos, sem ampliações ou restrições.

O tema não é novo, e tem sido largamente tratado. Na verdade, a exigência adicional da AT de “criação líquida” e manutenção de saldo líquido, tem sido considerada uma restrição não prevista na al. f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI e como tal rejeitada pelo STA e pela jurisprudência arbitral dominante, citando-se abaixo apenas alguns exemplos que o Tribunal Arbitral ora subscreve:

Acórdão do STA, de 08-11-2023, no âmbito do Proc. n.º 0411/16.0BEPNF, onde se decidiu que, no âmbito do RFAI, “nem a letra nem a *ratio legis* (...) autorizam a interpretar a ‘criação de postos de trabalho’ como ‘criação líquida de emprego’”; (...) o RFAI é um apoio a investimento em ativos, não um apoio baseado em custos salariais, pelo que as condições de “aumento líquido” do RGIC ligam-se aos auxílios baseados em salários e não se transpõem para o RFAI.”

A jurisprudência reiterada do CAAD vai no mesmo sentido:

É o caso da decisão arbitral, de 27-06-2024, no âmbito do Proc. n.º 763/2023-T, onde se segue o entendimento do STA e se destaca a natureza de apoio ao investimento do RFAI, afastando a “criação líquida”.

Muitas outras decisões (v.g. 561/2022-T, 640/2023-T, 1094/2024-T, 1420/2024-T) seguem a mesma linha, reforçando que o requisito central é o nexo causal investimento/posto(s) e a manutenção desses postos, não o saldo líquido global de trabalhadores.

Em conclusão, considera-se demonstrado que as Requerentes cumpriram a condição prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do Decreto-Lei nº 162/2014, dado que o investimento relevante proporcionou a criação de postos de trabalho e a sua manutenção dentro do prazo legal, quanto aos investimentos realizados nos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018 inclusive, pelo que procede parcialmente o PPA no que toca aos anos assinalados, improcedendo quanto ao ano de 2019, como se verá de seguida.

**VI.3. Manutenção dos postos de trabalho até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, quanto ao ano de 2019:**

Encontra-se demonstrada no probatório a criação de postos de trabalho diretamente relacionados com o investimento realizado, em cada ano, entre 2015 e 2019 (1, 2, 2, 2 e 3 postos respetivamente), concretizada pela celebração de contratos de trabalho sem termo (destaca-se que a maioria das situações em concreto correspondeu a passagens de contratos a termo para contratos sem termo, situação aceite pela AT), tendo também sido confirmada, no âmbito da ação de inspeção, a manutenção desses postos de trabalho **até dezembro de 2023**, tendo por base a declaração DMR entregue pela empresa (ultima declaração disponível na data em que foi efetuada a análise da situação).

Ora, tratando-se de uma empresa não PME, o investimento deve ser mantido na região por um período de 5 anos, contado a partir da data da sua conclusão (artigo 22.º, n.º 4, c) do CFI e artigo 2.º, n.º 3 da Portaria 297/2015). E o investimento deve proporcionar a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento (artigo 22.º, n.º 4, f) do CFI).

Na verdade, dispõe o Artigo 22.º do CFI no seu n.º 4 (**com sublinhado nosso**):

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

- a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;
- b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- c) **Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.ºs 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;**
- d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;

e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;

**f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c), aqui se incluindo os postos de trabalho criados nos termos da alínea c) do n.º 2.”**

E o artigo 2.º, n.º 3 da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, dispõe o seguinte:

“Artigo 2.º

Âmbito de aplicação

1 - Para efeitos da determinação do âmbito sectorial estabelecido na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do n.º 1 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento, aplicam-se as definições relativas a atividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC. 2 - Para efeitos do disposto no artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento:

a) O conceito de «empresa em dificuldade» deve ser interpretado nos termos do parágrafo 18 do artigo 2.º do RGIC;

b) Não podem beneficiar do RFAI os sujeitos passivos sujeitos a uma injunção de recuperação na sequência de uma decisão da Comissão, ainda pendente, que declare um auxílio ilegal e incompatível com o mercado interno;

c) A contribuição financeira dos sujeitos passivos, a partir dos seus recursos próprios ou mediante financiamento externo que assuma uma forma isenta de qualquer apoio público, deve corresponder, pelo menos, a 25 % das aplicações relevantes;

d) Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento 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.

**3 - O período de três ou cinco anos previsto na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento conta-se a partir da data em que se considera concluído o investimento, tal como definido na alínea d) do número anterior. (sublinhado nosso)."**

Por conseguinte, a obrigação de manutenção dos postos de trabalho tem início com a criação efetiva dos mesmos, e termina na mesma data em que termina o período de manutenção do investimento (5 anos após a sua conclusão).

De acordo com a redação das normas citadas, o término desta data fixar-se-ia no ano de 2024, face ao investimento concluído em 2019. Ora, só ficou demonstrada a manutenção desses postos de trabalho, até dezembro de 2023, tendo por base a declaração DMR entregue pela empresa.

Nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, cabe ao sujeito passivo o ónus de provar a verificação dos pressupostos de aplicação do RFAI, o que não logrou demonstrar, no caso.

Razão pela qual se considera improcedente o pedido arbitral quanto à liquidação n.º 2024..., referente ao ano de 2019.

#### **VI.4. Grandes empresas e investimentos no âmbito do RFAI:**

Nas grandes empresas apenas "podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica" nos termos expressos no n.º 7 do Art.º 22.º do CFI, como alega a AT?

A este respeito, vem sublinhar a Requerida:

"Por fim diga-se que, a Requerente realizou investimentos avultados entre 2015 e 2019, que considerou elegíveis para efeitos de RFAI, todos relacionados com a tipologia de "Aumento da capacidade de um estabelecimento" nos termos da alínea d) do n.º 2 do Art. 2º da Portaria n.º 297/2015, todavia sempre se diria que a Requerente não tinha direito a qualquer benefício fiscal no âmbito do RFAI porquanto, as grandes empresas apenas "podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica" nos termos expressos no n.º 7 do Art.º 22.º do CFI."

Ora, dispõe o n.º 7 do Art.º 22.º do CFI:

"7 - Nas regiões elegíveis para auxílios nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, constantes da tabela do artigo 43.º, no caso de empresas que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal

como definidas na Recomendação 2003/361/CE da Comissão, de 6 de maio de 2003, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e a criação de postos de trabalho nos termos da alínea c) do n.º 2, relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento" (sublinhado nosso).

A pergunta que se impõe é se uma grande empresa pode usufruir do RFAI com um investimento que consista em aumentar a capacidade de um estabelecimento — desde que preenchidos os restantes requisitos (ativos novos, criação/manutenção de postos de trabalho, manutenção do investimento por 5 anos, neste caso).

O Supremo Tribunal Administrativo (STA, 24-04-2024, Proc. n.º 054/23.1BALSb) reproduz fielmente o n.º 7 do artigo 22.º do CFI e reafirma o enquadramento de que o RFAI assenta em investimentos iniciais e na leitura conforme ao RGIC/Portaria 297/2015, de 21 de setembro, embora nesse caso concreto a empresa fosse PME (logo, não se aplicava o n.º 7), neste se podendo ler o seguinte:

"137. Nos termos do artigo 22.º n.º 7 do CFI, “Nas regiões elegíveis para auxílios nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia constantes da tabela do artigo 43.º, no caso de empresas que NÃO se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis e intangíveis relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento.”.

138. Ora, como a AT/Recorrente sabe e refere no relatório inspetivo, a Requerente/Recorrida é uma PME, pelo que, a contrário, não lhe é aplicável o disposto neste artigo 22º nº 7 do CFI."

A AT em Informação Vinculativa emitida (Processo 2015 001097) clarifica que:

-Em regiões “a”, os objetivos de investimento são idênticos para PME e grandes empresas. Basta cumprir o conceito de investimento inicial.



-Em regiões “c”, as grandes empresas só podem beneficiar de RFAI se o investimento for a favor de uma nova atividade económica (não “a mesma ou atividade semelhante”) nos termos do RGIC, pontos 49), 50), 51) do artigo 2.º.

Em Informação Vinculativa, no âmbito do Processo 2022 003308, volta a sublinhar a restrição do n.º 7 do artigo 22.º do CFI para grandes empresas em regiões “c”, distinguindo os casos em que a empresa é PME ou a região não é “c”.

Quanto à tipologia de “aumento da capacidade”, esta é válida como investimento inicial, mas: Em regiões “c”, para grandes empresas, não basta aumento de capacidade; tem de configurar nova atividade económica (não “a mesma ou semelhante”), conforme CFI, art. 22.º, n.º 7 e RGIC.

Em regiões “a”, o aumento de capacidade pode sustentar o RFAI para grandes empresas, desde que cumpra os demais requisitos (inclui criação/manutenção de postos de trabalho).

Verificadas as moradas dos locais onde se realizaram os investimentos ( ..., ..., ...-... Maia - ..., e Rua..., n.º ..., ...-... Porto, sede da A..., não sendo certo se o investimento denominado “Aumento da capacidade de produção do Departamento de Investigação e Tecnologia (DIT) da A...” ocorreu na sede da empresa, ou na ... Maia), ambas zonas assistidas nos termos do artigo 107.º, n.º 3, alínea c) do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, observa-se que o CFI (na redação aplicável aos anos de 2014-2020) remete para a tabela do artigo 43.º que aplica o Mapa nacional dos auxílios com finalidade regional aprovado pela Comissão Europeia para esse período.

Ora, neste contexto, os investimentos realizados entre 2015-2019 ocorreram em região qualificada como “a”, resultando provado que estes foram identificados com a tipologia de “Aumento da capacidade de um estabelecimento”. (Facto não controvertido constante da Resposta da Requerida).

Uma grande empresa pode, assim, usufruir do RFAI com um investimento que consista em aumentar a capacidade do estabelecimento — desde que preenchidos os restantes requisitos (ativos novos, criação/manutenção de postos de trabalho, manutenção do investimento por 5 anos, neste caso), im procedendo também neste ponto o argumentário da AT.

## **VII. PEDIDO DE REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS E JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

A Requerente pede ainda a condenação da AT no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos seguintes termos:

“Em face disso, em resultado da anulação das liquidações impugnadas, deve o Tribunal condenar a AT à devolução das quantias pagas, acrescidas de juros indemnizatórios, a favor da segunda Requerente, contados desde a data de cada um dos pagamentos dos impostos indevidos (2015, pago em 30-08-2024, 2016, pago em 02-09-2024), 2017, pago em 03-09-2024, 2018, pago em 05-09-2024, e 2019, pago em 09-09-2024, até integral reembolso.”

Vejamos.

Cabe à AT “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”, nos termos do n.º 1, alínea b), do artigo 24.º do RJAT. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação dos atos tributários, há lugar ao reembolso das quantias indevidamente pagas.

De acordo com o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, “*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*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Há igualmente lugar, na sequência de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IRC, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente com respeito a 2015, pago em 30-08-2024, 2016, pago em 02-09-2024), 2017, pago em 03-09-2024, 2018, pago em 05-09-2024, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT), retirando-se deste cálculo, por conseguinte, o exercício de 2019, em linha com o decidido anteriormente.

## **VIII. DECISÃO**

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral coletivo, o seguinte:

- a) **Julgar improcedente a exceção** de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral;
- b) Julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral, e anular os atos tributários impugnados, com respeito aos anos de 2015 a 2018 inclusive, e respetivos juros compensatórios;
- c) Julgar improcedente o Pedido de Pronúncia Arbitral quanto à liquidação n.º 2024... referente a 2019, no valor de € 995.743,78, e consequentemente julgar improcedente, nessa parte, o reembolso do imposto;
- d) Condenar a AT a restituir ao Requerente as quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios, à exceção do ano de 2019, nos termos do título VII desta Decisão;
- e) Condenar ambas as partes no pagamento das custas processuais, na proporção do respetivo decaimento: 30% pelas Requerentes e 70% pela Requerida.

## IX. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º e 306.º, do Código do Processo Civil (CPC) e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1 alíneas a) e e), do RJAT, e 3.º, n.ºs 2 e 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixar ao processo o valor de € 3.218.526,43 (três milhões duzentos e dezoito mil quinhentos e vinte e seis euros e quarenta e três cêntimos), atendendo ao valor económico aferido pelo montante da liquidação de imposto impugnada;

## X. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigos 2.º e 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas, em € 41.004,00 (quarenta e um mil e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção indicada na alínea c) do ponto VIII da Decisão, no valor de € 12.301,20 (doze mil, trezentos e um euros e vinte cêntimos) pelas Requerentes, e € 28 702,80 pela Requerida (vinte e oito mil, setecentos e dois euros e oitenta cêntimos).

Notifique-se.

Lisboa, 12 de janeiro de 2026

Os Árbitros

(Carlos Alberto Fernandes Cadilha - Presidente)

(Alexandra Iglésias – Adjunta e Relatora)

(Jónatas Machado - Adjunto)

Texto elaborado em computador. A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.