

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 394/2025-T**

**Tema: IRC – CFEI II – Não cessação de contratos de trabalho**

## **SUMÁRIO:**

I – Impende sobre o sujeito passivo o ónus de demonstrar que não se verificou a cessação de contratos de trabalho durante três anos, contados a partir da data de produção de efeitos do benefício do CFEI II, ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo ou despedimento por extinção do posto de trabalho, previstos respetivamente nos artigos 359.º e seguintes e 367.º e seguintes do Código do Trabalho, aprovado em anexo à Lei n.º 7/2009, de 12 de fevereiro.

II – Havendo cessação de contratos de trabalho durante o período relevante, por acordo entre empregador e trabalhador, deve esse acordo, nos termos do artigo 349.º do Código do Trabalho, constar de documento assinado por ambas as partes, ficando cada uma com um exemplar, o qual deve mencionar expressamente a data de celebração do acordo e a do início da produção dos respetivos efeitos, bem como o prazo legal para o exercício do direito de fazer cessar o acordo de revogação.

III – O acordo de revogação do contrato de trabalho é o documento idóneo a fazer prova dos factos invocados como fundamento do direito ao benefício fiscal, não bastando para o efeito a apresentação de uma declaração, de única e exclusiva responsabilidade do sujeito passivo, como seja a declaração a apresentar à Segurança Social para que o trabalhador tenha direito ao subsídio de desemprego.

Os Árbitros José Poças Falcão, Luís Cupertino Ferreira e Nuno Pombo, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

## DECISÃO ARBITRAL

### I. RELATÓRIO

A..., S.A., titular do número único de Pessoa Coletiva e de matrícula na Conservatória do Registo Comercial..., com sede na ..., ...-... Alpiarça (doravante “Requerente”), vem, ao abrigo do disposto nos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), da Lei Geral Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), e 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), apresentar PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL COLETIVO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL tendo em vista, em termos mediatos, a anulação a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2024 ..., de 11 de março de 2024, e da correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., de cuja demonstração de acerto de contas com o n.º 2024... resultou o montante total a pagar de € 109.277,93 (cento e nove mil e duzentos e setenta e sete euros e noventa e três cêntimos) e, em termos imediatos, da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024..., proferido pelo Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Santarém a 28.01.2025.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (“TAC”) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) e automaticamente notificado à AT no dia 22.04.2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo 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, ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão,

tendo sido notificadas as partes no dia 12.06.2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 02.07.2025, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

A 18.07.2025 foi proferido despacho para a Requerida apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a produção de prova adicional.

A Requerida, a 26.09.2025, solicitou a prorrogação do prazo para apresentar resposta e juntar aos autos o processo administrativo (“PA”). No dia 30.09.2025 a Requerida apresentou um despacho pelo qual designou uma nova equipa de juristas revogando o despacho de designação de 02.05.2025. Ouvida a Requerente, por despacho de 07.10.2025, o TAC prorrogou, excecionalmente, por mais 15 dias a partir do seu termo final o prazo regulamentar para apresentação da Resposta. A Requerida apresentou a sua resposta a 14.10.2025.

Por despacho de 15.10.2025, o TAC, tendo em conta o disposto nos artigos 16.º, alínea c), do RJAT e o princípio da proibição da prática de atos inúteis, entendeu dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, concedendo um prazo simultâneo de 15 dias, para as partes, querendo, apresentarem as suas alegações finais escritas, de facto (factos essenciais que consideram provados e não provados) e de direito, formulando expressamente as respetivas conclusões, direito que apenas a Requerente exerceu, tendo apresentado alegações no dia 31.10.2025 e, junto com elas, os acordos de revogação de contrato de trabalho de quatro trabalhadores e os pedidos de rescisão de dois trabalhadores.

## **II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS**

### **II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial anónima que tem como objeto social a *“preparação, produção, tratamento, embalagem, congelação, conservação e comercialização de produtos alimentares. Produção e comercialização de electricidade de origem eólica, solar, geotérmica, maremotriz e de outras fontes energéticas não incluídas nas Subclasses anteriores”*.
- b) A Requerente dedica-se, desde a sua constituição em 1980, à transformação e comércio de produtos hortícolas congelados, produção de plantas em viveiro e comercialização das mesmas, bem como compra e venda de produtos agroquímicos e fitossanitários para incorporar na agricultura, prestação de serviços diversos a empresas agrícolas, instalações de rega e planeamento de culturas e cultivo, empregando mais de uma centena de trabalhadores.
- c) A Requerente foi alvo de um procedimento interno de inspeção tributária com o nº. OI2023..., que teve início no dia 06.09.2023, tendo sido concluído no dia 22.02.2024 com a elaboração do respetivo relatório de inspeção tributária (“RIT”).
- d) O RIT versa, entre o mais, sobre a aplicação do benefício fiscal do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II (“CFEI II”).
- e) Do RIT resultaram, por parte da AT as seguintes correções:
  - i. Ao nível de IRC, quanto à matéria coletável - € 5.177,48;
  - ii. Imposto (dotação indevida de benefício fiscal CFEI II) - € 355.791,54, ascendendo a dedução indevida do período a € 99.156,47; e
  - iii. IRC – Tributações Autónomas - € 134,84.
- f) Previamente à elaboração do RIT, a Requerente foi notificada do projeto de relatório e, no dia 01.02.2024, exerceu o seu direito de Audição Prévia.
- g) No âmbito da audição prévia, a Requerente aceitou parcialmente as correções propostas pela AT.
- h) Contudo, a Requerente não aceitou e continua a não aceitar as correções propostas pela AT quanto à alegada dotação indevida de € 355.791,54, ascendendo a dotação do benefício fiscal CFEI II, relativamente ao período em causa a um montante indevido de € 99.156,47, por considerar que lhe é aplicável o referido benefício fiscal.

- i) Ainda que inconformada, a Requerente procedeu ao pagamento do que lhe foi exigido pelas liquidações ora contestadas, para evitar maiores custos e prejuízos decorrentes dessa cobrança.
- j) A Requerente apresentou Reclamação Graciosa no passado dia 27.08.2024 contra as liquidações ora impugnadas.
- k) Notificada do projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia no passado dia 08.01.2025.
- l) No dia 03.02.2025 foi a Requerente notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada, tendo a AT considerado que não foram integralmente preenchidas as condições de que dependia a atribuição do benefício fiscal nos termos do CFEI II, concretamente a alínea d) do artigo 2º do CFEII, aprovado pela Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho.
- m) A AT concluiu não estarem reunidas as condições de acesso ao benefício fiscal, porquanto *“não foi cumprido o condicionalismo legal da manutenção dos postos de trabalho”*.
- n) A AT entendeu, na sua decisão final, o seguinte: *“Reitera-se as declarações de situação de desemprego, os acordos de revogação de contrato de trabalho e declarações dos acordos de revogação verifica-se que a justificação refere como motivo a dispensabilidade de manutenção do posto de trabalho são, nomeadamente, alterações estratégicas levadas a cabo pela Reclamante, também refere as opções de negócio efetuadas que levam à total falta de necessidade de manutenção do posto de trabalho do trabalhador, assim como também, estar a proceder a uma reestruturação da sua atividade e dos mecanismos que utiliza para produzir e ao processo de produção fabril que desenvolve com uma imediata alteração ao nível das funções que estavam atribuídas”*.
- o) Entende a AT que a Requerente não cumpre o requisito cumulativo previsto na al. d) do n.º 1 do artigo 2 do Anexo V da Lei n.º 27-A/2020 devido às revogações por mútuo acordo dos contratos de trabalho com os seguintes trabalhadores: i) B... as, ii) C..., iii) D..., iv) E... e v) F... .

- p) De acordo com o disposto no artigo 2.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, é requisito para beneficiar daquele regime a obrigação de “(...) *não cessar contratos de trabalho durante três anos, contados a partir da data de produção de efeitos do presente benefício, ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo ou despedimento por extinção do posto do trabalho, previstos respetivamente nos artigos 359º e seguintes e 367º e seguintes do Código do Trabalho (...).*”
- q) Vem a AT considerar que as cessações dos mencionados contratos de trabalho se enquadram nas modalidades de despedimento coletivo ou despedimento por extinção de posto de trabalho.
- r) Um acordo de revogação de contrato de trabalho não é um despedimento por iniciativa do empregador.
- s) Tendo o legislador indicado, de forma taxativa, na alínea d) do artigo 2.º da já identificada Lei, as formas de cessação de contratos de trabalho que obstem à manutenção do benefício fiscal, não poderão ser aqui incluídas quaisquer outras modalidades de cessação que ali não estejam expressamente previstas, até porque a matéria relativa aos benefícios fiscais se encontra abrangida pela reserva (formal e material) de lei, pelo que qualquer entendimento no sentido de se consentir à AT a redução do âmbito de aplicação do CFEI II seria inconstitucional por preterição do disposto nos artigos 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i), ambos da Constituição da República Portuguesa.
- t) As referidas revogações de contratos de trabalho foram realizadas ao abrigo das disposições do n.º 4 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 220/2006, que tem como epígrafe “Cessação por acordo”.
- u) Analisando o formulário Mod. RP 5044/2018 – DGSS, os motivos de cessação do contrato de trabalho estão divididos em 4 categorias: Iniciativa do empregador, Iniciativa do trabalhador, Revogação por acordo e Caducidade do contrato.
- v) Ora, se modalidades de despedimento coletivo e de despedimento por extinção do posto de trabalho estão, naturalmente, na categoria de “iniciativa do empregador”, as revogações de contrato de trabalho que nos ocupam enquadraram-se na categoria

- de “Revogação por acordo”, nos termos do código 15 do formulário Mod. RP 5044/2018 – DGSS.
- w) Isso tem sido assim entendido pelos tribunais e a própria AT concorda com a fundamentação apresentada pela Requerente e admite, conseqüentemente, o cumprimento do requisito cumulativo previsto na alínea d) do artigo 2º da Lei n.º 27-A de 2020.
- x) Não obstante, alega a AT que a Requerente não cumpre o referido requisito cumulativo porque não juntou os acordos de revogação dos contratos de trabalho, incumprido assim o ónus da prova que sobre si recai, o que foi manifestamente cumprido com a junção das declarações de situação de desemprego e declarações Modelo RP 5044/2018 – DGSS, documentos que são oficiais e obrigatórios para que os trabalhadores se possam apresentar, perante a Segurança Social, para a atribuição do Subsídio de Desemprego.
- y) Também é certo que, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 75.º da LGT, a Requerente beneficia da presunção de veracidade e de boa-fé das declarações que presta.
- z) Por outro lado, cabe à AT, nos termos do princípio do inquisitório, previsto no artigo 58º da LGT, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material e ao sujeito passivo cabe-lhe o dever de colaboração nos termos do artigo 59.º da LGT.
- aa) Sucede que a AT, no âmbito do seu poder de inquisitório e demais prerrogativas, poderia ter investigado a situação contributiva dos referidos trabalhadores, quer ao nível do fisco, quer ao nível das contribuições da Segurança Social e optou por não o fazer.
- bb) Por mera cautela de patrocínio, a Requerente juntou aos autos as declarações de situação de desemprego e os acordos de revogação dos respetivos contratos de trabalho de nove trabalhadores.
- cc) Relativamente às despesas de investimento elegíveis, à data da entrega da declaração Modelo 22 relativa ao período de tributação de 2020, foi considerado o benefício

- fiscal CFEI II, previsto no artigo 16.º, da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, tendo sido declarado um montante de € 355.791,54 como dotação do período.
- dd) Por insuficiência de coleta, o valor declarado no Campo 355 do Quadro 10 ascendeu a € 99.156,47, tendo o remanescente (€ 256.635,07) transitado para os períodos de tributação seguintes.
- ee) O valor apurado pela Requerente resulta da consideração de 20% dos investimentos relevantes elegíveis cujo montante total ascendeu a € 1.778.957,70, conforme detalhe partilhado com a AT em sede de Inspeção, bem como incluído no processo de documentação apenso ao Dossier Fiscal da Requerente, em cumprimento do disposto no artigo 6.º, n.º 1, da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho.
- ff) Os investimentos relevantes considerados como elegíveis pela Requerente, compreenderam, entre outros: i) a aquisição e otimização de maquinaria; ii) a realização de obras de expansão das suas instalações; a instalação de painéis fotovoltaicos; e iv) uma nova copa social e uma nova zona de balneários. As obras referentes aos pontos ii) e iii) decorreram entre 01.07.2020 e 30.06.2021.
- gg) Conforme disposto no n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, as despesas de investimento elegíveis têm de estar direta e/ou indiretamente relacionadas com a prossecução da atividade comercial da Requerente.
- hh) A AT entende não serem elegíveis os investimentos com número de imobilizado FR0519 - “Obra Zona Social”, FR0542 - “Adaptação Sala Informática” e FR0550 - “Área Social - Remodelação de Balneários”, por considerar que correspondem a despesas incorridas com edifícios que não se encontram afetos a atividades produtivas ou administrativas.
- ii) Conforme consta na informação vinculativa da AT, processo 2020 005264, PIV n.º 191821, sancionado por Despacho, de 28.05.2021, da Subdiretora-Geral do IR: “*O conceito de atividade produtiva deve ser interpretado por referência ao conceito de afeto à exploração, previsto no n.º 1 do artigo 3.º do mesmo diploma; Consideram-se afetos à atividade administrativa os ativos necessários ao desenvolvimento dessa atividade*” (realce da Requerente).



- jj) Por outro lado, resulta da informação vinculativa da AT, processo 2022 004071, PIV 23597, sancionado por Despacho, de 22.11.2022, da Subdiretora-Geral do IR e das relações Internacionais *“Sobre o sentido da expressão atividade produtiva ou administrativa, no âmbito do anterior CFEI, o ponto E) da Circular n.º 6/2013, da Direção de Serviços do IRC, veio esclarecer que o conceito de atividade produtiva “(...) deve ser interpretado por referência ao conceito de afeto à exploração previsto no n.º 1 desta mesma disposição” e que se consideram afetos à atividade administrativa “(...) os ativos necessários ao desenvolvimento desta atividade. Tendo-se mantido, no essencial, e nomeadamente quanto às despesas de investimento elegíveis, o regime que constava do CFEI, afigura-se que a expressão “atividade produtiva ou administrativa”, utilizada no CFEI II, deve manter o mesmo sentido que tinha naquele regime, ou seja, deve ser interpretado por referência ao conceito de “afeto à exploração”, previsto no n.º 1 do art.º 4.º.”*
- kk) As obras de ampliação e remodelação na zona social, na qual se inclui a copa social, foram causadas em virtude do surto pandémico e em cumprimento das regras de segurança no trabalho impostas para o sector de atividade da Requerente, pelo que não se poderá negar a sua indissociabilidade da atividade produtiva, uma vez que as mesmas não teriam sido materializadas se não fossem conexas ao contexto excecional verificado à data dos investimentos e às condições específicas do seu sector.
- ll) Sendo uma obrigação das regras de Segurança no Trabalho a construção/remodelação da copa social na sequência da Pandemia Covid-19 para a garantia da segurança dos trabalhadores da Requerente, e não sendo as mesmas passíveis de utilização pessoal da Requerente (pelo facto de se tratar de uma despesa em atividade administrativa), estas despesas são e deverão ser consideradas (pela AT), como uma despesa em atividade produtiva e/ou administrativa, uma vez que são ativos necessários para o desenvolvimento e para segurança de todos os trabalhadores que prestam serviços na atividade da Requerente.

- mm) É a mesma razão de ser que se aplica à zona de balneários, indispensável à prossecução da atividade principal da Requerente, *vide*, congelação de frutos e de produtos hortícolas.
- nn) No que à adaptação da sala informática diz respeito, facilmente se depreende que o conjunto de investimentos realizado e considerado, tal como evidenciado pela AT no Ponto 5.2 do Projeto de Relatório, compreende a preparação das instalações para a implementação de um centro de processamento de dados.
- oo) Aplicando-se, conseqüentemente, o referido benefício fiscal, deverão as quantias liquidadas, provenientes das correções ora reclamadas, ser integralmente anuladas, com a conseqüente devolução à Requerente do imposto indevidamente pago (pagamento que ocorreu no dia 02.05.2024), e respetiva condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, com fundamento em erro imputável aos serviços da AT, nos termos do artigo 43.º da LGT.

## II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

### **POR IMPUGNAÇÃO:**

- a) No âmbito da ação inspetiva de que a Requerente foi alvo, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2023..., que incidiu sobre o período de 2020, tendo por objetivo o controlo da situação tributária em sede de IRC e IVA, foram solicitados elementos e informações, nomeadamente comprovativos da não cessação de contratos de trabalho durante 3 anos, tal como refere a al. d) do art.º 2.º do Anexo V da Lei n.º 27-A/2020.
- b) A Requerente enviou os comprovativos da cessação de funções de alguns trabalhadores contados a partir da data de produção de efeitos deste benefício, com a indicação dos motivos dessas cessações.

- c) Nos termos do artigo 2.º do regime do CFEI II, apenas podem beneficiar do incentivo os sujeitos passivos de IRC que, entre outras condições, não cessem contratos de trabalho durante três anos a contar da data de produção de efeitos do benefício, ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo e despedimento por extinção do posto de trabalho.
- d) O artigo 349.º do Código do Trabalho prevê que o contrato de trabalho pode cessar por “revogação por acordo entre as partes”, o que configura uma modalidade de cessação autónoma e consensual, distinta das modalidades de despedimento unilateral.
- e) A norma legal do CFEI II, no entanto, não define expressamente o que se entende por “cessação de contratos de trabalho ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo ou por extinção do posto de trabalho”, nem estabelece critérios quantitativos ou qualitativos que permitam avaliar o seu cumprimento, pelo que importa fazer a articulação entre os regimes fiscais do CFEI II e o Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de novembro, que estabelece o regime jurídico de proteção social da eventualidade de desemprego dos trabalhadores por conta de outrem, que reconhece a extinção do posto de trabalho como fundamento legítimo para a cessação contratual, desde que observados os pressupostos legais.
- f) O artigo 340.º do Código do Trabalho consagra que, "para além de outras modalidades legalmente previstas", o contrato de trabalho pode cessar por revogação (al. b)).
- g) A revogação do contrato de trabalho, consagrado no artigo 349.º do Código do Trabalho, consiste na cessação do contrato por acordo entre o empregador e o trabalhador, existindo convergência de vontades, contrariamente o despedimento coletivo e o despedimento por extinção de posto de trabalho integram as modalidades de despedimento por iniciativa do empregador.
- h) A alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de novembro, determina que se considera desemprego involuntário a cessação do contrato de trabalho decorrente de “Acordo de revogação celebrado nos termos definidos no

presente decreto-lei", concretizando o artigo 10.º do diploma o que se entende por acordo de revogação para estes efeitos.

- i) O n.º 4 do artigo 10.º daquele Decreto-Lei determina que, "[p]ara além das situações previstas no n.º 2 são, ainda, consideradas as cessações do contrato de trabalho por acordo fundamentadas em motivos que permitam o recurso ao despedimento colectivo ou por extinção do posto de trabalho, tendo em conta a dimensão da empresa e o número de trabalhadores abrangidos (...)".
- j) A cessação de contrato de trabalho por mútuo acordo, ainda que com fundamento em motivos que permitem o despedimento coletivo ou a extinção do posto de trabalho descritos e que seja considerado desemprego involuntário para efeitos do mencionado Decreto-Lei parece ser compatível com o espírito da norma fiscal do CFEI II, uma vez que não se enquadra numa das modalidades de despedimento expressamente mencionadas na alínea d) do artigo 2.º do CFEI II.
- k) No caso em apreço, a cessação dos contratos de trabalho decorreu de acordos de revogação, ainda que estes tenham sido fundamentados na alínea a) do n.º 4 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 220/2006, que permite, para efeitos de acesso ao subsídio de desemprego, a equiparação dessa cessação à verificação de uma situação objetiva que justificaria um despedimento por extinção do posto de trabalho.
- l) De resto, o entendimento veiculado na Informação Vinculativa n.º 25726, com despacho datado de 30.12.2024, da Subdiretora Geral da Área Gestão Tributária-IR, conclui que a cessação dos contratos de trabalho resultante de "Acordos de Revogação" por mútuo consentimento, e não de despedimento coletivo ou extinção do posto de trabalho, nos termos do Código do Trabalho, não se enquadrando, por conseguinte, nas modalidades previstas na alínea d) do artigo 2.º do regime do CFEI II, não constituem fundamento para a exclusão do benefício fiscal.
- m) Sucede que os SIT solicitaram prova da cessação do vínculo laboral, naqueles termos, com referência a 16 trabalhadores, nos dias 06.09.2023 e 13.12.2023, por correio eletrónico.
- n) A Requerente, em resposta a essa solicitação, remeteu 11 "Declarações de Situação de Desemprego" - Mod. RP5044/2018-DGSS, as quais constituem o Anexo III do

RIT, encontrando-se assinalado como motivo de cessação de contrato de trabalho, o seguinte:

15 - Acordo de revogação fundamentado em motivo que permita o despedimento coletivo ou extinção de posto de trabalho, tendo em conta a dimensão da empresa e o número de trabalhadores, em que foi dado conhecimento ao trabalhador, para efeitos de atribuição de prestações de desemprego, de que a cessação do contrato de trabalho respeitou os limites de quotas estabelecidos no n.º 4 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de novembro.

- o) Se os trabalhadores celebraram “Acordos de Revogação” com a entidade patronal, o documento no qual foi formalizado, assinado por ambas as partes, tal como obriga o artigo 349.º do Código do Trabalho, torna-se essencial a sua apresentação tendo em vista comprovar que o posto de trabalho não foi extinto de forma involuntária (por exemplo, despedimento coletivo ou por extinção de posto).
- p) O modelo entregue à Segurança Social, para efeitos de atribuição de subsídio de desemprego, não se mostra suficiente para comprovar uma convergência de vontades negociais, pois que o mesmo é apenas preenchido pela entidade empregadora.
- q) De acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 74.º da LGT, “a prova dos factos constitutivos dos direitos ou interesses legítimos cabe a quem os invoque”, recaindo, portanto, sobre o sujeito passivo o ónus de demonstrar que reúne os pressupostos legais do benefício fiscal invocado.
- r) Tendo sido solicitado por diversas vezes, em sede inspetiva, o envio de prova dos motivos da cessação dos contratos de trabalho, a Requerente tão somente remeteu as declarações de situação de desemprego, entregues à Segurança Social, que por si só carecem de utilidade, para efeitos de prova.
- s) Dos documentos enviados (DECLARAÇÃO DE SITUAÇÃO DE DESEMPREGO) referentes a 11 dos 16 trabalhadores que cessaram funções (ANEXO III do RIT), constam como motivos de cessação as seguintes designações: “extinção do posto de trabalho”; “extinção de funções”, “Necessidade de Reestruturação do Negócio, que implicaram a extinção do posto de trabalho”, “Reestruturação com extinção do posto

de trabalho”, “As alterações estratégicas levadas a cabo pela Declarante e as opções de negócio efetuadas levaram à total falta de necessidade de manutenção do posto de trabalho do trabalhador G... (...)”

- t) Com o presente pedido arbitral a Requerente juntou “Acordos de Revogação” de 9 dos 16 trabalhadores. E os outros?
- u) A ausência de comprovação do requisito em questão implica, de forma direta, a impossibilidade de usufruir do benefício fiscal previsto pela referida legislação, por não se mostrar cumprida a condição prevista na alínea d) do artigo 2º do Anexo V da Lei nº 27-A/2020, de 24 de julho.
- v) Além disso, as faturas comprovativas das despesas de investimento consideradas no âmbito deste benefício, revelaram que algumas não seriam elegíveis para efeitos do benefício, nos termos da alínea c) do nº 5 do art.º 4º do Anexo V da Lei nº 27-A/2020, de 24 de julho, por se tratarem de despesas incorridas com edifícios que não se encontram afetos a atividades produtivas ou administrativas, nos termos da alínea c) do nº 5 do art.º 4º do Anexo V da Lei nº 27-A/2020, de 24 de julho.
- w) A expressão “atividade produtiva ou administrativa”, constante do atual regime do CFEI II, deve ser interpretada em conformidade com o sentido já consagrado no regime anterior, ou seja, por referência ao conceito de afetação à exploração previsto no n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 27-A/2020, devendo considerar-se afetos à atividade administrativa os ativos necessários ao desenvolvimento dessa atividade.
- x) As despesas não elegíveis para efeitos de CFEI II, totalizam € 69.970,65 e são as identificadas com os seguintes números do imobilizado:  
FR0519 – “Obra Zona Social”,  
FR0542 – “Adaptação Sala Informática” e  
FR0550 – “Área Social - Remodelação de Balneários
- y) Quanto à despesa referente a FR0519 – “Obra Zona Social”, no montante de € 28.229,60, a análise das respetivas faturas permite concluir que, não obstante estas intervenções se encontrarem associadas a estruturas de apoio destinadas ao bem-estar dos trabalhadores (zona de refeições construída pela Requerente na sequência do surto pandémico), assumindo as mesmas a natureza de realizações de utilidade

- social, de facto, não se enquadram nem no âmbito da atividade produtiva da Requerente nem da atividade administrativa.
- z) Quanto à despesa referente a FR0550 – “Área Social - Remodelação de Balneários, no montante de € 20.361,00, refere a Requerida que embora os balneários constituam infraestruturas de apoio de natureza social ou funcional ao serviço dos trabalhadores, igualmente não se encontram diretamente afetos a atividades produtivas ou administrativas da empresa, uma vez que não exercem uma função direta na cadeia de produção nem no funcionamento administrativo da empresa.
- aa) Por último, no que respeita à despesa FR0542 – “Adaptação Sala Informática”, no montante de € 21.380,05, constata-se que nas correspondentes faturas constam descrições como: “Desvio de canalizações para instalação de Data Center”, “Fornecimento e passagem de cabo elétrico / montagem de disjuntor”, “Rede e eletrificação – adaptação de sala de informática” e “Projeto de licenciamento – Grupo Gerador / Data Center”,
- bb) Concluíram assim os SIT, que por não cumprir o disposto na al. d) do art.º 2.º do Anexo V da Lei n.º 27-A/2020 de 24/07 e al. c) do n.º 5 do art.º 4.º do Anexo V do mesmo diploma, a Requerente considerou indevidamente um benefício fiscal CFEI II, no valor de €355.791,54 (dotação do período) a que correspondeu uma dedução do período de 2020 no montante de €99.156,47.
- cc) Os atos de liquidação ora contestados não padecem de qualquer vício ou erro imputável à AT, que resulte na anulação daqueles atos, não sendo devidos os juros indemnizatórios.

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

## **IV. FUNDAMENTAÇÃO**

### **IV.1. MATÉRIA DE FACTO**

#### **Factos dados como provados**

Relevante para a presente decisão, considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial anónima, cuja atividade principal se desenvolve no âmbito de congelação de frutos e de produtos hortícolas e tem como objeto social a “Preparação, produção, tratamento, embalagem, congelação, conservação e comercialização de produtos alimentares. Produção e comercialização de electricidade de origem eólica, solar, geotérmica, maremotriz e de outras fontes energéticas não incluídas nas Subclasses anteriores” (doc. 1 apresentado com o pedido de pronúncia arbitral e art.º 7.º da Resposta).
- b) A Requerente está registada nas bases de dados da AT com as seguintes CAE:
  - 10391 - CONGELAÇÃO DE FRUTOS E PRODUTOS HORTÍCOLAS (atividade principal)
  - 010395 - PREP. E CONSER. FRUTOS E PRODUTOS HORTICOLAS POR OUT. PROC.
  - 010310 – PREPARAÇÃO E CONSERVAÇÃO DE BATATAS
  - 035113 – PROD. ELETRIC. ORIGEM EÓLICA, GEOTÉRMICA, SOLAR E N.E. (doc. 1 apresentado com o pedido de pronúncia arbitral, art.º 8.º da Resposta e p. 7 do RIT).
- c) A Requerente, em sede de IRC, está enquadrada no regime geral de determinação do lucro tributável, mas com um período tributário diferente do ano civil, no caso, de 01.07.2020 a 30.06.2021 (art.º 9.º da Resposta e p. 7 do RIT).



- d) No que se refere ao período de 2020, a Requerente submeteu a declaração de rendimentos Modelo 22 (Mod. 22), a 30.11.2021, identificada com o n.º ...-2021-...-..., consubstanciada na liquidação n.º 2021... de 06.12.2021 (art.º 10.º da Resposta).
- e) O Anexo D da declaração de rendimentos Mod. 22, apresenta uma dotação do período no valor de € 355.791,54 – Campo 723 do Q076 (Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento- CFEI II) (art.º 71.º do pedido de pronúncia arbitral, art.º 11.º da Resposta e p. 17 do RIT).
- f) No Campo 724 do Q076, a Requerente inscreveu como dedução do período o montante de € 99.156,47, fazendo transitar para o período seguinte o montante de € 256.635,07 (art.º 72.º do pedido de pronúncia arbitral, art.º 12.º da Resposta e p. 17 do RIT).
- g) A Requerente foi alvo de uma ação inspetiva credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2023..., que teve início a 06.09.2023 e incidiu sobre o período de 2020, tendo por objetivo o controlo da situação tributária em sede de IRC e IVA (art.º 5.º do pedido de pronúncia arbitral, art.º 15.º da Resposta e p. 6 do RIT).
- h) Da dita inspeção resultou, entre outras, a correção em causa nos presentes autos, no valor total de € 355.926,38, tendo sido elaborado o Documento de Correção (DCU) n.º ...-2024... -... de 08.02.2024, o qual deu origem à da liquidação n.º 2024..., ora parcialmente contestada (art.ºs 6.º e 9.º do pedido de pronúncia arbitral, art.ºs 13.º e 28.º da Resposta e p. 4 do RIT).
- i) Do RIT resultaram, por parte da AT as seguintes correções:
- a. Ao nível de IRC, quanto à matéria coletável - € 5.177,48;
  - b. Imposto (dotação indevida de benefício fiscal CFEI II) - € 355.791,54, ascendendo a dedução indevida do período a € 99.156,47; e
  - c. IRC – Tributações Autónomas - € 134,84.
- (art.ºs 9.º e 12.º do pedido de pronúncia arbitral e pp. 5, 20 e 22 do RIT)
- j) A Requerente foi notificada do projeto de relatório e, no dia 01.02.2024, exerceu o seu direito de Audição Prévia (art.º 10.º do pedido de pronúncia arbitral e doc 3 com ele entregue e p. 30 do RIT).

- k) Todas as restantes correções foram aceites pela Requerente (art.ºs 11.º e 12.º do pedido de pronúncia arbitral).
- l) No âmbito da inspeção, foi efetuado um pedido de esclarecimento/informação através de notificação eletrónica de 06.09.2023, solicitando, no que ao CFEI diz respeito, os seguintes documentos (Cap IV., n.º 11 do RIT):
- Documento integrado no dossier fiscal referido no art.º 130.º do CIRC, que justifique a dedução e identifique discriminadamente as despesas de investimento relevantes, montante e outros elementos pertinentes;
  - Faturas comprovativas das despesas de investimento;
  - Comprovativo da não cessação de contratos durante 3 anos, tal como refere a al. d) do art.º 2.º do Anexo V da Lei n.º 27-A/2020;
  - Comprovativo da entrada em funcionamento dos bens objeto de investimento, nos termos do art.º 4.º do Anexo V, da citada Lei.
- (p. 11 do RIT)
- m) A Requerente deu cumprimento ao solicitado, remetendo a 11.10 e a 13.10.2023, os seguintes elementos: i) um documento de suporte ao CFEI II 2020, que integra o processo de documentação fiscal da empresa, nos termos do art.º 6.º, nº 1 da Lei nº 27-A/2020, de 24 de julho; ii) cópia de todas as faturas comprovativas das despesas de investimento consideradas no âmbito deste benefício; iii) comprovativos da cessação de funções de alguns trabalhadores contados a partir da data de produção de efeitos deste benefício, com a indicação dos motivos dessas cessações; e iv) comprovativo de quando é que as despesas de investimento consideradas no âmbito deste benefício entraram em funcionamento ou utilização, nos termos do art.º 4.º do anexo V do já citado diploma (art.º 18.º da Resposta e pp. 11 e 18 do RIT).
- n) A 07.12.2023 e 13.12.2023, foram solicitados esclarecimentos adicionais, nos seguintes termos:
- Em 07.12.2023 - “(...) Em relação ao procedimento em epígrafe, agradecia que providenciasse o envio dos ANEXOS B do relatório único da empresa A..., SA, dos anos de 2020, 2021 e 2022.”

Em 13.12.2023 – “(...) para os trabalhadores em que se verificou cessação de funções, pelos códigos 800 – “Outro motivo de saída” e 103- “Revogação do contrato de trabalho” que constam dos Anexos B dos Relatórios Únicos da empresa dos anos de 2020, 2021 e 2022 e que se encontram identificados nos quadros infra, solicito a apresentação de prova dos motivos dessa cessação de funções, juntando os documentos dessa prova. Os trabalhadores em causa são (16):

2020 (1): G...;

2021 (12): H..., I..., J..., K..., L..., M..., E..., N..., O..., P..., Q... e R...;

2022 (3): H..., S... e T... .

(art.º 19.º da Resposta e pp. 18, 25 e 26 do RIT)

- o) Nos dias 12.12 e 15.12.2023, a Requerente enviou os elementos adicionais solicitados.
- p) Dos documentos enviados (DECLARAÇÃO DE SITUAÇÃO DE DESEMPREGO) referentes a 11 dos 16 trabalhadores que cessaram funções (ANEXO III do RIT), constam como motivos de cessação as seguintes designações: “extinção do posto de trabalho”; “extinção de funções”, “Necessidade de Reestruturação do Negócio, que implicaram a extinção do posto de trabalho”, “Reestruturação com extinção do posto de trabalho”, “As alterações estratégicas levadas a cabo pela Declarante e as opções de negócio efetuadas levaram à total falta de necessidade de manutenção do posto de trabalho do trabalhador G... (...)”.
- q) A Requerente procedeu ao pagamento do que lhe foi exigido pelas liquidações ora contestadas (art.º 14.º do pedido de pronúncia arbitral e doc 4 com ele entregue).
- r) A Requerente apresentou Reclamação Graciosa no dia 27.08.2024 contra as liquidações ora impugnadas (art.º 16.º do pedido de pronúncia arbitral e doc 23 com ele entregue).
- s) Notificada do projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia no dia 08.01.2025 impugnadas (art.º 16.º do pedido de pronúncia arbitral e docs 24 e 25 com ele entregues).

- t) No dia 03.02.2025 foi a Requerente notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada, tendo a AT considerado que não foram integralmente preenchidas as condições de que dependia a atribuição do benefício fiscal nos termos do CFEI II, concretamente a alínea d) do artigo 2º do CFEII, aprovado pela Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho (art.º 18.º do pedido de pronúncia arbitral e doc 26 com ele entregue).
- u) A AT entendeu, na sua decisão final, o seguinte: *“Reitera-se as declarações de situação de desemprego, os acordos de revogação de contrato de trabalho e declarações dos acordos de revogação verifica-se que a justificação refere como motivo a dispensabilidade de manutenção do posto de trabalho são, nomeadamente, alterações estratégicas levadas a cabo pela Reclamante, também refere as opções de negocio efetuadas que levam à total falta de necessidade de manutenção do posto de trabalho do trabalhador, assim como também, estar a proceder a uma reestruturação da sua atividade e dos mecanismos que utiliza para produzir e ao processo de produção fabril que desenvolve com uma imediata alteração ao nível das funções que estavam atribuídas”* (art.º 20.º do pedido de pronúncia arbitral e pp. 15 e 17 do doc 26 com ele entregue).

### **Factos dados como não provados**

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

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nas posições assumidas pelas partes nos seus articulados, nos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral, no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

### **Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos e a audiência realizada, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cfr.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cfr.* n.º 2 do artigo 123.º do CPPT.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/13, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”<sup>1</sup>.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

## IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

#### **IV.2.A. QUESTÕES A DECIDIR**

O presente processo arbitral suscita a apreciação das seguintes questões:

- a) Por um lado, a de determinar se a cessação dos vínculos laborais configura violação da condição prevista na alínea d) do artigo 2.º do regime do CFEI II, que condiciona a atribuição do benefício fiscal à não cessação de contratos de trabalho ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo ou por extinção do posto de trabalho, durante um período de três anos;
- b) Por outro, a de verificar se as despesas realizadas configuram ou não “investimento relevante” para efeitos do benefício em causa; e
- c) Por último, a de saber se, caso seja julgada ilegal a liquidação de IRC controvertida, a Requerente tem direito aos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

#### **IV.2.B. DA CESSAÇÃO DOS VÍNCULOS LABORAIS**

Será conveniente começar-se a apreciação do presente litígio pela questão da cessação dos vínculos laborais.

Na sequência dos efeitos decorrentes da Pandemia de Covid 19, o XXII Governo apresentou o Programa de Estabilização Económica e Social (PEES), datado de 07.06.2020, que incluía apoios às empresas, entre as quais o Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (medida 4.3.6), em que se identificava:

*“A estabilização da economia e a preparação para a fase de recuperação deve também ser marcada pelo incentivo ao investimento, procurando antecipar investimentos programados ou estimular novos investimentos. Neste sentido, e no quadro de estabilidade do sistema fiscal, a par dos instrumentos que já hoje existem*

*no Código Fiscal de Investimento, propõe-se reinstituir o Crédito Fiscal Extraordinário de Investimento, criando para as despesas de investimento realizadas no segundo semestre de 2020 e no primeiro semestre de 2021, uma dedução à coleta de IRC, correspondente a 20 % das despesas de investimento até um limite de 5 milhões de euros, a ser usada por um período máximo de 5 exercícios, com a obrigação de manutenção de postos de trabalho durante o período de utilização do crédito fiscal, com um mínimo de três anos”.*

Posteriormente, a exposição de motivos constantes da Proposta de Lei nº 33/XV, de 09.06.2020, identifica, no que aqui nos interessa, a reinstituição do “Crédito Fiscal Extraordinário de Investimento, criando uma dedução para as despesas de investimento realizadas no segundo semestre de 2020 e no primeiro semestre de 2021, com a obrigação de manutenção de postos de trabalho durante um período de três anos” (sublinhado nosso), nos termos que posteriormente foram aprovados como anexo V da Lei nº 27-A/2020, de 24 de julho, conforme dispõe o artigo 16.º deste diploma, com a identificação de Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II (CFEI II).

Circunscrevendo o âmbito de aplicação subjetivo do regimento do CFEI II, o artigo 2.º do referido anexo V determina que:

*“Podem beneficiar do CFEI II os sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e preencham, cumulativamente, as seguintes condições:*

*(...)*

*d) Não cessem contratos de trabalho durante três anos, contados a partir da data de produção de efeitos do presente benefício, ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo ou despedimento por extinção do posto de trabalho, previstos respetivamente nos artigos 359.º e seguintes e 367.º e seguintes do Código do Trabalho, aprovado em anexo à Lei n.º 7/2009, de 12 de fevereiro”.*

Portanto, o legislador impôs como condição de acesso ao regime do CFEI II a não cessação de contratos de trabalho durante três anos, contados a partir da data de produção de efeitos do benefício, ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo ou despedimento por extinção do posto de trabalho.

Tem razão a Requerente quando diz que um acordo de revogação de contrato de trabalho não é um despedimento por iniciativa do empregador. Na verdade, tendo o legislador indicado, de forma taxativa, na alínea d) do artigo 2.º do regime do CFEI II, as formas de cessação de contratos de trabalhos que obstam à manutenção do benefício fiscal, não poderão ser aqui incluídas quaisquer outras modalidades de cessação que ali não estejam expressamente previstas. Não há dúvidas, pois, de que a existência de acordos de revogação de contratos de trabalho não constitui fundamento para a exclusão do referido benefício fiscal.

Contudo, a referida disposição legal não dispensa que fiquem demonstrados os motivos de cessação dos contratos de trabalho, sendo essa demonstração elemento determinante para o acesso ao benefício.

De acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 74.º da LGT, “*a prova dos factos constitutivos dos direitos ou interesses legítimos cabe a quem os invoque*”, recaindo, portanto, sobre o sujeito passivo o ónus de demonstrar que reúne os pressupostos legais do benefício fiscal invocado. Por isso, no caso presente, impende sobre o sujeito passivo o ónus de disponibilizar todos os elementos necessários e conveniente à tempestiva demonstração de que não ocorreram cessações de contratos de trabalho por motivos fiscalmente incompatíveis com o benefício do CFEI II.

É certo que, com as suas alegações, a Requerente veio juntar aos autos os acordos de revogação de contratos de trabalho e os pedidos de rescisão que nunca tinham sido apresentados à AT no âmbito da inspeção, contudo não podia a AT contar com o que não dispunha, quando até o solicitou – em termos que podiam ser mais claros, admite-se – mais do que uma vez.

Invoca a Requerente, na página 7 das suas alegações, que “[a]penas aquando da Resposta da AT [no âmbito do presente processo arbitral] toma a A... conhecimento de que, afinal, os Acordos de Revogação não constituem fundamento para a exclusão do benefício fiscal”. Estranha-se essa afirmação, porquanto, no RIT lê-se o seguinte:



*“Dada a redação da norma, estabelecida na alínea d) do artigo 2.º do regime jurídico do CFEI II, não se discorda do invocado pelo SP em relação à interpretação de que as modalidades de cessação dos contratos de trabalho ali previstas, se cingem às contidas nos artigos 359º e 367º do Código do Trabalho, pois que a elas é feita expressa referência, em detrimento de outras modalidades de cessação.*

*Relativamente ao acordo de revogação como modo de fazer cessar o contrato de trabalho, que o SP argumenta ter sido a modalidade de cessação que ocorreu relativamente aos postos de trabalho em questão, diz o artigo 349º do Código do Trabalho também referido pelo SP:*

*Artigo 349.º - Cessação de contrato de trabalho por acordo*

*“1 - O empregador e o trabalhador podem fazer cessar o contrato de trabalho por acordo.*

*2 - O acordo de revogação deve constar de documento assinado por ambas as partes, ficando cada uma com um exemplar.*

*3 - O documento deve mencionar expressamente a data de celebração do acordo e a do início da produção dos respetivos efeitos, bem como o prazo legal para o exercício do direito de fazer cessar o acordo de revogação.*

*4 - As partes podem, simultaneamente, acordar outros efeitos, dentro dos limites da lei.*

*5 - Se, no acordo ou conjuntamente com este, as partes estabelecerem uma compensação pecuniária global para o trabalhador, presume-se que esta inclui os créditos vencidos à data da cessação do contrato ou exigíveis em virtude desta.*

*6 - Constitui contra-ordenação leve a violação do disposto nos n.os 2 ou 3.”  
(sublinhado nosso [da AT]).*

*Nos moldes fixados na norma acima descrita, o acordo de revogação deve ser reduzido a escrito, em documento a assinar por ambas as partes, ficando cada uma com um exemplar.*

*É este o documento idóneo a fazer prova dos factos que o SP vem invocar como fundamento do seu direito ao benefício fiscal, e não uma mera declaração, de sua*

---

*única e exclusiva responsabilidade, de onde pode fazer constar o que bem entender, contanto que seja alcançado o objetivo que a mesma se destina a determinar, no caso, o direito do trabalhador ao subsídio de desemprego.”*

Se o confessa, não se duvida que só com a Resposta da AT a Requerente tomou efetivamente “*conhecimento de que, afinal, os Acordos de Revogação não constituem fundamento para a exclusão do benefício fiscal*”, mas essa tomada de conhecimento, convenhamos, não podia deixar de impor-se pela mera leitura do RIT. Na verdade, não se vê como poderia ter sido a AT mais clara quando afirmou que o acordo de revogação do contrato de trabalho é “*o documento idóneo a fazer prova dos factos que o SP vem invocar como fundamento do seu direito ao benefício fiscal, e não uma mera declaração, de sua única e exclusiva responsabilidade, de onde pode fazer constar o que bem entender, contanto que seja alcançado o objetivo que a mesma se destina a determinar, no caso, o direito do trabalhador ao subsídio de desemprego*”.

Depois de terem sido identificados 16 trabalhadores relativamente aos quais, durante o período em causa (2020 a 2022) os respetivos contratos de trabalho cessaram, caberia à Requerente levar ao conhecimento da AT a demonstração cabal de que foram observadas as condições de que depende o acesso ao benefício fiscal em causa. Tanto mais quanto está provado que a AT solicitou essa demonstração mais do que uma vez.

Ora, desses 16 trabalhadores, a Requerente apresentou à AT declarações de desemprego (“*mera declaração, de sua única e exclusiva responsabilidade, de onde pode fazer constar o que bem entender, contanto que seja alcançado o objetivo que a mesma se destina a determinar, no caso, o direito do trabalhador ao subsídio de desemprego*”, como a elas se refere, não sem razão, a Requerida”) de apenas 11. Com a reclamação graciosa (e com o pedido de pronúncia arbitral), a Requerente apresentou os acordos de revogação de contrato de trabalho de 9 trabalhadores e só com as alegações apresentadas no presente processo arbitral foram juntos aos autos os outros acordos de revogação e dois pedidos de rescisão.

É por demais evidente que a AT, aquando da prática dos atos ora impugnados, não dispunha, nem tinha a obrigação de dispor, dos elementos necessários e suficientes à demonstração de que estavam reunidas as condições – nomeadamente no que se refere à

manutenção dos postos de trabalho – de que dependia o acesso ao benefício fiscal do CFEI II. Ora, o mesmo não se pode dizer da Requerente. Na verdade, ela dispunha, ou tinha a obrigação de dispor, dos acordos de revogação dos contratos de trabalho em causa (e dos dois pedidos de rescisão), sendo certo que não lhe teria sido difícil levar esses elementos ao conhecimento da AT em tempo útil, ou seja, em tempo de se poder evitar, se fosse esse o caso, a prática dos atos ora impugnados. E mesmo quando instada a fazer essa demonstração, optou por não a fazer.

Posteriormente, na sequência da liquidação adicional de IRC, na reclamação graciosa que apresentou, a Requerente reconhece, no artigo 39.º, que *“recai sobre a Reclamante o ónus da prova da cessação por mútuo acordo dos contratos de trabalho dos já referidos Trabalhadores”*, logo reiterando, no artigo 40.º que tal *“foi manifestamente cumprido com a junção das declarações de situação de desemprego e declarações modelo RP 5004/2018-DGSS”*. De seguida, no artigo 47.º, refere que à Requerida cabia *“averiguar o tipo de rendimentos declarados”* e ainda, no artigo seguinte, que a AT não *“investigou a situação contributiva dos referidos trabalhadores, quer ano nível do fisco, quer das contribuições para a Segurança Social”*.

Estranha-se que a Requerente imponha tantos deveres à AT quando lhe teria sido fácilimo apresentar o documento que o próprio artigo 349.º do Código do Trabalho exige: *documento assinado por ambas as partes, ficando cada uma com um exemplar*. A existência de um acordo de revogação prova-se muito facilmente pela exibição do documento em que se corporiza. Estaria ao alcance da Requerente apresentá-los e, apesar das tentativas para que o fizesse, não os apresentou em tempo útil.

Aquando da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, continuavam ainda em falta todos os documentos relativos à comprovação do enquadramento da cessação dos seguintes contratos e respetivos trabalhadores (e período em que ocorreram):

- H..., com NISS ... (Abril/2021);
- L..., com NISS ... (Julho/2021);
- N..., com NISS ... (Julho/2021);
- O..., com NISS ... (Janeiro/2021);
- T..., com NISS ... (Agosto/2022).

Estava ainda em falta a disponibilização dos acordos de revogação com os seguintes trabalhadores:

- E...;

- I... .

Com as alegações, e pretendendo a sua junção aos autos<sup>2</sup>, a Requerente envia:

- acordos de revogação e declarações da Segurança Social dos seguintes trabalhadores:
  - i) E...;
  - ii) I...;
  - iii) H..., com NISS ... (Janeiro/2022).
- declarações da Segurança Social dos seguintes trabalhadores:
  - iv) T..., com NISS..., tendo como motivo de cessão a denúncia do contrato de trabalho/demissão (Art.º 400º/401º do CT, código 9 do documento), com efeitos a 15/08/2022 e submetida a 17/08/2022;
  - v) O..., com NISS ..., tendo como motivo de cessão o fim do contrato de trabalho a termo (Art.º 344º e 345º do CT, código 18 do documento), com efeitos e submetida a 13/01/2021.
- comunicações de cessão por iniciativa dos seguintes trabalhadores:
  - vi) N..., com NISS ..., através de carta, que menciona ter sido entregue em mão ao Diretor Geral e enviada para o endereço eletrónico...pt, assinada, datada de 29/04/2021 e com efeitos a 04/07/2021;
  - vii) L..., com NISS..., através de ficha tipificada, intitulada “Cessação do contrato individual de trabalho por rescisão do trabalhador”, estando manuscritamente preenchida, nos respectivos campos, o nome, a firma, o concelho da sede, a profissão, a data da rescisão voluntária do contrato individual de trabalho (01/08/2021 [querendo significar 31/07/2021, conforme exportado para o RU]), a data do preenchimento (05/07/2021) e estando assinada.

---

<sup>2</sup> Invocando impropriamente, aliás, o artigo 21.º do Novo Regulamento de Arbitragem Administrativa, que se aplica, como decorre do n.º 1 do seu artigo 1.º apenas à arbitragem em matéria administrativa, e não à arbitragem em matéria tributária.

Ora, relativamente a estes elementos, não podemos deixar de considerar que:

a) Quanto a H..., com NISS..., primeiro, estes documentos já tinham sido enviados com a reclamação graciosa e, depois, são relativos à cessação do contrato ocorrida em janeiro de 2022. Portanto, o que estava em falta, e continua a estar porque não foi ainda disponibilizado, são os documentos relativos à cessação do contrato com este trabalhador, que ocorreu em abril de 2021, constante no projeto RIT, na sequência do Relatório Único disponibilizado aos SIT pela Requerente, não tendo esta contestado, em momento algum, essa informação.

Acresce, por isso mesmo, que também decorre a inconsistência da informação no acordo de revogação com este trabalhador, datado de 14.01.2022, dado constar que o contrato foi celebrado a 21.01.2019. Ora, se ocorreu a cessação desse contrato em abril de 2021, terá sido iniciado em data posterior o subsequente contrato, em vigor aquando da celebração do acordo de revogação de 14.01.2022.

b) Face à necessidade de estarem devidamente justificadas todas as cessações de contrato não parecem ser suficientes, apenas, as declarações da Segurança Social, relativamente a T... e a O..., sem a disponibilização, relativamente ao primeiro, do comprovativo da denúncia do contrato de trabalho/demissão e, na segunda, o referido contrato de trabalho a termo e o comprovativo da respetiva comunicação de não renovação.

Em jeito de conclusão, quanto a esta matéria, considera o TAC que:

- não foi disponibilizado qualquer elemento justificativo da forma de cessação do contrato de trabalho de H..., com NISS..., ocorrida em abril de 2021 nem suficientemente documentadas as cessações dos contratos de T... e O...;
- a Requerida identificou as cessações dos contratos daqueles trabalhadores, logo no projeto de RIT, na sequência do pedido que formulou à Requerente e com base exclusivamente na informação que esta disponibilizou;
- não demonstrou a Requerente, em toda a longa tramitação processual, como lhe competia, que podia ter acesso ao benefício fiscal, por ter assegurado o cumprimento do determinado na alínea d) do artigo 2º do CFEI II, ou seja, que não cessou “*contratos de trabalho durante três anos, contados a partir da data de produção de efeitos do presente benefício, ao abrigo*

*das modalidades de despedimento coletivo ou despedimento por extinção do posto de trabalho”.*

#### **IV.2.C. DA ANÁLISE DAS OUTRAS CONDIÇÕES DE QUE DEPENDE O ACESSO AO BENEFÍCIO FISCAL DO CFEI II**

Tendo o TAC considerado não estar observada uma das condições cumulativas de que depende o acesso ao benefício fiscal referente ao CFEI II, fica prejudicada a apreciação das mais condições.

#### **V. DECISÃO**

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral Coletivo decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o presente pedido arbitral, com as legais consequências;
- b) Condenar a Requerente ao pagamento das custas.

#### **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € **109.277,23** (cento e nove mil, duzentos e setenta e sete euros e vinte e três cêntimos) nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

#### **VII. CUSTAS**

---

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **3.060,00** (três mil e sessenta euros) a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de janeiro de 2026

Os Árbitros,

(José Poças Falcão)

Presidente

(Luís Cupertino Ferreira)

Vogal

(Nuno Pombo)

Vogal - Relator