

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 806/2025-T

Tema: IRC de 2018 – RFAI. Criação líquida de postos de trabalho.

SUMÁRIO

- I. A criação líquida de emprego, no âmbito do RFAI - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento - não é um pré-requisito, condição ou exigência para usufruir de benefícios fiscais.
- II. A exigência é que o investimento promova a criação de emprego e que essa criação de emprego esteja causalmente associada ao investimento e não a um aumento global de trabalhadores, o que vale por dizer que, o que, nesta matéria, conta é a criação de postos de trabalho na sequência do investimento e não um aumento líquido de trabalhadores no quadro de pessoal da empresa.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins (Presidente), Miguel Luís Cortês Pinto de Melo (Vogal) e Augusto Vieira (Vogal - Relator) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral coletivo, acordam no seguinte:

1. Relatório e despacho saneador

A...., S.A., NIPC..., com sede na Rua ..., nº ..., freguesia de ..., concelho de Braga ...-... (doravante designada por "Requerente"), veio ao abrigo do artigo 2.º, nº 1, al. a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro e artigo 2.º, al. a), interpretado a contrario, da Portaria de Vinculação (portaria n.º 112.ºA/2011, de 22 de março) requerer a “*apreciação da legalidade do ato de liquidação adicional n.º 2024... (e liquidação de juros n.º 2024... e n.º 2024...)*” e do “*ato de indeferimento (expresso) total da reclamação graciosa n.º ...2024... (que comportou a apreciação da legalidade do ato de liquidação adicional n.º 2024..., no qual foram conjuntamente liquidados juros compensatórios)*” de que resultou um valor a pagar de € 158 710.81.

Termina pedindo que:

- a) “*Deve ser declarado ilegal e, consequentemente, anulado o ato de liquidação adicional n.º 2024..., como a liquidação de juros compensatórios n.º 2024... e 2024...;*
- b) *Deve a Fazenda Pública ser condenada a indemnizar a autora pela garantia indevidamente prestada, em percentagem correspondente à anulação da(s) liquidação(ões).*

É demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante identificada por “AT” ou Requerida.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à AT em 11/09/2025.

Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitros, pelo que, 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, o Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo os ora signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 28/10/2025, as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

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

Por Despacho Arbitral de 17/11/2025, nos termos do previsto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, foi notificada a AT para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando dever ser remetido ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo.

A Requerida apresentou a Resposta em 02.01.2026 e o respetivo PA.

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo e foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e o Tribunal é competente.

O processo não enferma de nulidades.

2 – Síntese da posição das partes

2.1. Dos Requerentes

Os Requerentes consideram que as liquidações impugnadas padecem de errónea quantificação dos factos tributários por erro nos pressupostos de direito:

- a) Porque aplicando a AT a orientação estabelecida no Ofício circulado n.º 20259, em 2023-06-28 “*impõe-se sublinhar que as orientações administrativas invocadas pela*

Autoridade Tributária e Aduaneira – em particular, o ofício circulado n.º 20259, em 202306-28 - não têm relevância como fundamento de direito das correções efetuadas:

“Na verdade, nos termos do artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT, as orientações administrativas vinculam (unicamente) Administração Tributária, surgindo no âmbito do princípio da colaboração recíproca que compreende, designadamente, a publicação de orientações genéricas sobre a interpretação e a aplicação das normas tributárias [art. 59.º, n.º 3, alínea b) da LGT]. Deste modo, as circulares e fichas doutrinárias não constituem fontes de direito fiscal, integrando antes o chamado «direito circulatório», composto por orientações genéricas dirigidas aos serviços da administração fiscal relativas à interpretação e aplicação das normas tributárias, mas que não vinculam os Tribunais nem os contribuintes. À face do princípio da legalidade fiscal, proclamado no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, «os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes», pelo que não pode por via de uma orientação administrativa ser regulamentada uma situação de incidência tributária, como é o campo de aplicação de benefícios fiscais” – vide, acórdão arbitral, datado de 19.11.2024, relatado por Jorge Lopes de Sousa, Processo n.º 860/2024-T, CAAD”

- b) E ainda porque “Conforme se assinala igualmente no Acórdão arbitral proferido no processo n.º 860/2024-T (já citado), (...) “é errado o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira ao transpor para este benefício fiscal enquadrável na alínea a) do n.º 4 do artigo 14.º do RGIC, (como custos elegíveis, «custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos») o regime previsto no seu n.º 9 quanto ao «aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa» que só se aplica «quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados, descritos no n.º 4, alínea b)».
- c) Fundamenta a sua posição nas decisões arbitrais CAAD 307/2029-T, 488/2019-T, 546/2020-T, 500/2021-T, 508/2012-T, 483/2022-T, 544/2022-T, 299/2024-T, 860/2024-T, 1031/2024-T, 1371/2024-T e no acórdão do STA de 08.11.2023 P 0411/16.OBEPNF.

2.2 – Da Requerida

Na Resposta, a Requerida refere que se dá “... *por integralmente reproduzida, para todos os efeitos legais, toda a argumentação patente no relatório de inspeção tributária, na decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e nas informações a eles subjacentes, os quais se escusam aqui de reproduzir por mera economia processual*”.

A Requerida no RIT considera que se encontram preenchidos todos os requisitos para que a Requerente beneficia do RFAI, à excepção da obrigação de criação e manutenção de postos de trabalho e de emprego, na interpretação constante do Ofício circulado n.º 20259, em 2023-06-28.

Refere-se no Relatório de Inspeção Tributária (RIT) quanto às condições de acesso ao RFAI (que é a fundamentação dos atos impugnados):

“V.I.3 – Condições de acesso ao RFAI

...

De acordo com os elementos fornecidos pelo sujeito passivo, nomeadamente através da Memória Descritiva do RFAI ..., verificamos que a tipologia do investimento relevante se insere num investimento para os períodos de 2015 a 2019, sendo considerado um "investimento único", com vista à ampliação do estabelecimento e do incremento da sua capacidade produtiva.

Apesar dos investimentos terem sido realizados ao longo dos períodos de 2015 a 2019, não podemos considerar que se tratou de um "investimento único" plurianual, mas antes de investimentos anuais sucessivos.

Um investimento único plurianual, caracteriza-se quando a conclusão do investimento não é efetuada no período de tributação em que se inicia, sendo imperativo que a entrada em funcionamento depende da conclusão do investimento, são exemplos de investimentos plurianuais: a construção de uma nova fábrica ou de uma nova linha de montagem. Nestas circunstâncias, os investimentos efetuados não são vistos isoladamente, mas dependem da conclusão da totalidade do investimento, sendo que à

medida que o investimento é realizado a entidade releva-o em investimentos em curso e, no momento da sua entrada em funcionamento transfere para o ativo fixo.

O facto de existir um plano de investimento faseado em vários anos, per si, não se traduz num investimento único plurianual, para isso, a entrada em funcionamento dos equipamentos teria que estar dependente da conclusão da totalidade do investimento, facto que não se verifica no caso em análise.

De facto, de toda a análise efetuada, consta-se que os equipamentos e as máquinas adquiridas, em cada um dos anos entraram em funcionamento no ano em que foram sendo adquiridos e à medida que ficaram operacionais. Essa evidência é também relevada pelo sujeito passivo na contabilidade, pois os investimentos começaram a ser depreciados no ano em que foram adquiridos e não no final do ano de 2019, conforme se pode constatar através da consulta dos mapas de depreciações e dos balancetes analíticos dos diversos anos considerados.

Nestes termos, a análise aos investimentos realizados no período de 2015 a 2019, em sede de RFAI, terá que ser efetuada ano a ano e não como um período único.

V.1.4 – Elegibilidade das aplicações relevantes

De acordo com a lista indicativa das aplicações relevantes apresentada pelo sujeito passivo, assim como as faturas de aquisição das mesmas e a verificação da existência das aludidas máquinas e imóveis, nas instalações do sujeito passivo, não se verificaram divergências.

Foi verificado o início de utilização de cada equipamento, através dos mapas de depreciações ..., confirmando-se o início de utilização de cada item no ano de 2019.

V.1.5 – Obrigação de manutenção das aplicações relevantes

Apesar das aplicações relevantes terem sido adquiridas no ano de 2019, ainda se encontram nas instalações do sujeito passivo, conforme aferido presencialmente. A condição prevista na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, considera-se cumprida.”

Defende a AT a aplicação da interpretação da lei constante do referido ofício-circulado, mormente quanto ao seu ponto 11 que refere o seguinte:

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

Quanto às **orientações genéricas** refere a AT que “... são atos operacionais, próprios de uma Administração Pública organizada hierarquicamente, como é o caso português e de que é exemplo a Requerida” e que “não possuem natureza regulamentadora” e que “o facto de as orientações genéricas terem sido criadas em momento posterior ao exercício fiscal aqui em causa não releva minimamente, porquanto, como referido, a vinculação às mesmas só atinge” a AT e não a Requerente.

Relativamente às exigências da criação líquida de emprego e do vínculo “sem termo” - considera que “apesar de o CFI ser omisso quanto à definição de “criação de postos de trabalho”, constata-se que esta condição reflete uma estreita conexão com o espírito consignado no Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (vulgo Regulamento Geral de Isenção por Categoria – “RGIC”), nomeadamente no seu § 31”, “como já referia o §40 dos considerandos do anterior Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão, de 6 de agosto”, pelo que “as condições em que se considera estar assegurada a exigência relativa à “criação de postos de trabalho” e a sua manutenção, como estão definidas no artigo 22.º/4-f) do CFI, estão, como não podiam deixar de estar, em consonância com o disposto no RGIC, designadamente quanto aos objetivos a alcançar com os auxílios com finalidade regional”

E acrescenta: “este “aumento líquido do número de trabalhadores” encontra-se definida no § 32 do artigo 2.º do RGIC, no qual se estabelece ter de existir um «aumento

líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo, devendo os postos de trabalho suprimidos durante esse período ser, por conseguinte, deduzidos e o número de trabalhadores a tempo inteiro, a tempo parcial e sazonais ser considerado segundo as respetivas frações de trabalho anual;» E “na alínea k) do ponto 20 das Definições (1.2) das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (“OAR”), encontramos a definição para “criação de emprego”: «um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, após deduzir, do número de postos de trabalho criados, os postos de trabalho suprimidos durante o mesmo período, expresso em unidades de trabalho anuais».

E conclui: “*a condição geral de “criação de emprego” abarca dois conceitos distintos, mas complementares:*

- *Criação líquida de postos de trabalho, na expressão «...após deduzir, do número de postos de trabalho criados, os postos de trabalho suprimidos durante o mesmo período, ...»;*
- *Aumento do nível de empregabilidade, aferido pelo «...aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ..., expresso em unidades de trabalho anuais», ajustado pela criação líquida de postos de trabalho.”*

Pelo que “*a interpretação veiculada pela Requerente viola, desde logo, uma regra básica no que diz respeito ao RFAI, ou seja, todas as questões relativas ao RFAI têm sempre de ser lidas e entendidas, não só à luz da legislação interna (CFI e regulamentação constante das respetivas portarias), como também do regulamento ao abrigo do qual foi criado (RGIC) e das OAR, aplicáveis especificamente aos auxílios estatais com finalidade regional, como, aliás, se viu atrás”.*

Considera que, conforme consta no RIT “...a Requerente não manteve o nível de empregabilidade na região, nomeadamente a de que os trabalhadores com contrato sem termo no final do período se mantiver superior à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento relevante nas mesmas condições, durante o período mínimo imposto pelo regime RFAI”.

E termina concluindo que se “*verifica in casu que não foi cumprida a condição exigida para a obtenção do benefício fiscal, nomeadamente a condição relativa à criação de postos de trabalho pela própria Requerente, Bem pelo contrário: ficou comprovada uma diminuição líquida do número de trabalhadores efetivos e consequentemente um aumento do nível de desemprego na região, contrariando um dos objetivos intrínsecos do este benefício fiscal e colidindo, assim, com o artigo 22.º/4-f) do CFI*”

E isto porque:

“*O investimento tem que cumprir a finalidade do incentivo, que é criar emprego no estabelecimento (OAR), sendo o conceito de criar emprego e manter emprego transversal às normas europeias, e corresponde, grosso modo, a pôr mais pessoas a trabalhar no âmbito de uma relação de trabalho estável, duradoura; e a natureza da relação de trabalho associada aos postos e trabalho diretamente criados pelo investimento, à luz do Código de Trabalho (“CT”), é a de contrato sem termo, que é a regra geral e a situação não se enquadra nas exceções previstas nos artigos 140.º do CT*”.

Ora a Requerente não cumpriu a “*dupla exigência ou condições de cumprimento cumulativo, i.e., o investimento tem que criar e manter emprego (aumento do número total de trabalhadores do estabelecimento), através de contratados sem termo (aumento dos contratados sem termo)*”.

Quanto à indemnização por prestação de garantia indevida – refere a Requerida “em face de tudo quanto se expôs ao longo dos pontos antecedentes, naturalmente que não assiste à Requerente o direito à peticionada indemnização, dado que inexiste qualquer erro imputável aos serviços da Requerida”.

3 – Matéria de facto

3.1 – Factos Provados

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

- A.** A Requerente é uma sociedade comercial anónima, com sede em território português, que tem por objeto, desde o momento da sua constituição, a atividade de fabrico de

torneiras, iniciada no dia 1 de março do ano de 1994, e de acordo com a classificação de atividades económicas a nível nacional, classificada como integrando a indústria transformada e insere-se na classe e subclasse designadas de “fabricação de outras torneiras e válvulas”, à qual é atribuído o código (CAE) 28140, de acordo com a classificação de atividades económicas aprovada pelo Decreto-Lei n.º 9/2025, de 12 de fevereiro (Classificação Portuguesa das Atividades Económicas (CAE), Revisão 4) – **conforme pontos 1 a 8 do PPA , certidão de registo comercial código de acesso ... e ponto III.1 do RIT**

B. Com referência ao ano de 2019, a Requerente:

- I. Prosseguia, como atividade principal, o fabrico de torneiras;
- II. Tinha a seu serviço, em média, mais de 60 trabalhadores, sendo considerada uma média empresa nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187, de 26 de junho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC) e tal como definido na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003;
- III. Dispunha de contabilidade regularmente organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, estando a sua planificação, organização e coordenação da sua execução cometida a B..., NIF..., contabilista certificado (embora assumida por C..., com o NIF...);
- IV. O seu lucro tributável não foi determinado, ou veio a ser, por métodos indiretos;
- V. Não era devedora ao estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações, e tinha, por isso, a sua situação regularizada perante a Autoridade Tributária e a Segurança Social;
- VI. Não era considerada empresa em dificuldade, seja na aceção parágrafo 18 do artigo 2.º do RGIC, seja nos termos 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 201;

VII.Com a finalidade de aumento da sua capacidade produtiva e diversificação de produtos não fabricados anteriormente, fez investimentos em ativos fixos tangíveis no valor de € 535.829,53, em máquinas e equipamentos, adquiridos no estado de novos, os quais foram afetos, no ano em causa, à exploração da empresa, sendo a sua contribuição financeira, a partir de recursos próprios, correspondente a 100% das aplicações relevantes (i.e., dos investimentos realizados em ativos tangíveis) - - **conforme ponto 9 do PPA e pontos III.1.2; III.2.2; III.3.1.1 e III.3.2.1 e ponto V.1.2, todos RIT junto com o PPA como Documento nº 3.**

- C. Em 30 de julho de 2020, em cumprimento da sua obrigação declarativa quanto ao período de tributação do ano de 2019, a Requerente, enquanto sujeito passivo do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), apresentou, em modelo oficial, aprovado por despacho do Ministro das Finanças, a respetiva declaração periódica de rendimentos:
- I. à qual foi junto o anexo D, relativo a benefícios fiscais, fazendo dela parte integrante.
 - II. Da declaração periódica de rendimentos apresentada, extrai-se que a autora indicou, no campo 355 (benefícios fiscais) e 357 (total das deduções) do quadro 10 (cálculo do imposto), o valor de € 184.506,57,
 - III. verificando-se ainda, do detalhe do anexo D, que:
 - a) o benefício fiscal relativo ao RFAI não deduzido no período anterior corresponde ao montante de € 128.365,94 (cfr., campo 713, do quadro 074);
 - b) a dotação do benefício fiscal relativo ao RFAI do período corresponde ao montante declarado de 133.957,38 (cfr., campo 714, do quadro 074);
 - c) o benefício fiscal relativo ao RFAI deduzido no período corresponde ao montante de € 138.379,93 (cfr., campo 715, do quadro 074); e que
 - d) o saldo do benefício fiscal relativo ao RFAI do período que transita para período seguinte corresponde ao montante declarado de € 123.943,39 (cfr., campo 716, do quadro 074).

IV. Em resultado da liquidação efetuada nos termos constantes da declaração periódica de rendimentos apresentada, foi a Autora reembolsada do montante € 180.177,81.

- conforme pontos 10 a 14 do PPA e Documentos nº's 1 e 2 em anexo ao PPA

D. Ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2023..., foi instaurado um procedimento de inspeção tributária externo, de comprovação e verificação, que visava a confirmação do cumprimento das obrigações da autora e demais obrigados tributários, em concreto, a validação dos valores dos Benefícios Fiscais utilizados no período de tributação do ano 2019, decorrente da circunstância da autora – sujeito passivo de IRC - ter beneficiado no período do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR) – **conforme pontos 15 a 19 do PPA e ponto II.1 do RIT**

E. Findo o procedimento, foi elaborado o respetivo relatório final de inspeção (RIT) com vista à identificação e sistematização dos factos detetados e sua qualificação jurídico-tributária, extraíndo-se dele as seguintes conclusões e fundamentação:

“foram solicitados elementos que evidenciassem o cumprimento quer das condições específicas (postos de trabalho criados estritamente em razão desse investimento, os quais devem ser mantidos pelo período definido na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFJ), ou seja, que se verifique, em termos líquidos, uma efectiva “criação de emprego”. e que essa criação de emprego ocorra “num contexto sustentável”, ou seja, que os seus efeitos perdurem, sejam duradouros.

Em resposta ao solicitado na alínea i), do ponto 8) da notificação enviada ao sujeito passivo, em 2023-09-28, acima reproduzida (Mapa com a identificação dos trabalhadores admitidos com nexo de causalidade com o investimento realizado, assim como dos que cessaram relação laboral (nome e NIF), com indicação de datas de admissão, e saída (quando aplicável), assim como a área a que o trabalhador se encontrava afeto), e para efeitos de aferir a criação líquida de postos de trabalho, o sujeito passivo enviou um ficheiro com a Memória Descritiva ..., no qual identifica as entradas e saídas de trabalhadores ao longo do ano de 2019, conforme apresentamos de seguida

Entradas de 5 funcionários, especificamente:

1. *D..., NIF..., trabalhador da produção, admitido em 01/10/2019, sem termo, ainda exercendo funções a esta data;*
2. *E..., NIF..., trabalhador da área AdministrativoComercial, admitido em 06/01/2020, sem termo, ainda exercendo a esta data;*
3. *F..., NIF ..., trabalhador da produção, admitido em 06/01/2020, sem termo, tendo, no entanto, saído da empresa em 07/05/2020 e sido substituído por outro funcionário;*
4. *G..., NIF ..., trabalhador da produção, admitido em 06/01/2020, sem termo, tendo, no entanto, saído da empresa em 31/03/2020 e sido substituído por outro funcionário;*
5. *H..., NIF ..., trabalhador da produção, admitido em 06/01/2020, sem termo, ainda exercendo funções a esta data.*

Relativamente aos 4 trabalhadores, saliente-se que todo o processo de contratação se realizou em 2019, pese embora o inicio formal foi apenas no início de 2020. O processo efetivo de contratação decorreu em 2019, tendo sido efetivamente realizada a formação daqueles funcionários em 2019 para poder iniciar em pleno na abertura do primeiro dia de trabalho em 2020.

Sádias normais de 3 funcionários, especificamente:

Na empresa, mas ao abrigo de um contrato com termo, ou seja, para poder usufruir do benefício fiscal no âmbito do RFAI, a condição relativa à criação de postos de trabalho proporcionada pelo investimento relevante e à sua manutenção, face ao disposto na alínea f) do 4 do 22º do CFI, tem que ser cumprida “à custa” de contratos de trabalho sem termo, e os postos de trabalho criados têm que garantir um acréscimo efetivo do número global de trabalhadores admitidos na empresa em determinado período

Deste modo, tem que haver real de emprego aferida seu todo, ou seja, os postos de trabalho especificamente criados pelo investimento têm que garantir o aumento líquido do número de trabalhadores ao serviço da empresa (nível empregabilidade).

Os sujeitos passivos têm de “manter os postos de trabalho criados nos termos anteriormente citados, ou seja, quando “à data de 31 de dezembro (...) se verifique um

aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média 12 meses precedentes”

Assi, se a criação é aferida em termos (em função do número de trabalhadores a 31 de dezembro, face à média dos 12 meses anteriores) torna-se óbvio que se impõe aos sujeitos passivos a manutenção, dos postos de trabalho criados aferidos no ano do investimento, e durante o número de anos seguintes estabelecido no regime do RFAI aplicável.

Saídas por reforma de 2 funcionários, especificamente:

4. *I..., NIF ..., trabalhadora da área Administrativo/Comercial, sem termo, com saída por reforma em 31/12/2019; e*
5. *J..., NIF ..., por reforma em 01/01/2019*

Saida por morte de funcionário, especificamente:

6. *K..., NIF... trabalhador da produção, sem termo, com saída por reforma em 23/12/2019.*

Ora, conforme se constata pela informação supramencionada, o número de trabalhadores que saíram do quadro de pessoal do sujeito passivo é superior ao número de trabalhadores entraram. Das cinco entradas de trabalhadores apresentadas, apenas uma ocorreu no ano de 2019, as restantes quatro ocorreram no ano de 2020. Quanto às saídas de trabalhadores, apesar de ter havido três saídas por razões alheias à própria vontade do sujeito passivo, deveriam ter sido repostos os respetivos postos trabalho no quadro de pessoal da sociedade. Em particular, nas saídas trabalhadores por reforma, uma vez que correspondem a saídas perfeitamente expetáveis e previsíveis. Constatamos, assim, que no ano de 2019 se verificou uma diminuição líquida de cinco trabalhadores no quadro de pessoal do sujeito passivo.

Quanto à informação constante no anexo B - Fluxo de entrada ou saída de trabalhadores ..., sobre emprego e condições de trabalho enviado à ACT (Autoridade para as Condições Trabalho), do ano de 2019, indica a entrada de quatro trabalhadores e a saída de dez trabalhadores, todos com contrato de trabalho sem termo.

Com o objetivo de esclarecer algumas divergências detetadas, o sujeito passivo foi notificado através do ViaCTT, em 2023-12-05, para apresentar os seguintes elementos/esclarecimentos adicionais:

- 1. Mapas de depreciações dos anos de 2015 a 2019;*
- 2. Balancetes analíticos do período regularizações dos anos de 2015 a 2019;*
- 3. Qual é a razão para que o número de funcionários que entram e saem da sociedade em cada um dos anos de 2015 a 2019, que constam da Memória Descritiva do Investimento, não seja coincidente com a informação declarada nos Anexos B - Fluxo de Entrada ou Saída de Trabalhadores, nos mesmos anos?*
- 4. Detalhe dos funcionários do ano de 2014 (nome e NIF,) que estão na base do cálculo efetuado para apuramento da média de funcionários nos 12 meses precedentes ao investimento único.*

Em resposta ao solicitado no ponto nº 3 da notificação enviada ao sujeito passivo, ..., em 2024-01-08, veio o sujeito passivo esclarecer que a diferença advém de a sociedade A... ter considerado na Memória Descritiva que os quatro trabalhadores, acima identificados, entraram no ano de 2019, mas apenas constam no anexo B do ano de 2020 e apenas foram comunicados à segurança social em 06-01-2020. Por outro lado, o sujeito passivo não considerou na Memória Descritiva os funcionários que entraram e saíram num curto espaço de tempo, no mesmo ano Constatamos ainda, que foi declarado no anexo B do ano de 2019, a saída do administrador L..., por óbito, Face ao supramencionado, ficou demonstrado que não foi cumprida a condição específica da criação de postos de trabalho, uma vez que as saídas de trabalhadores com contrato sem termo, superaram as entradas de trabalhadores.

Ainda assim, com base na informação constante no anexo B-Fluxo de entrada ou saída de trabalhadores do ano de 2019, torna-se necessário verificar a criação líquida de emprego relativamente à média dos doze meses precedentes ao momento da realização dos investimentos, ou seja, se o número de trabalhadores com contrato sem termo no final do ano de 2019, período em que se gerou o benefício fiscal, era superior à média dos últimos doze meses:

...

Com efeito, o número de trabalhadores com contrato sem termo em exercício no final do ano de 2019 era inferior ao valor médio dos últimos doze meses, não se verificando assim a condição geral de criação de emprego.

Acresce ainda, que no ano de 2020, conforme se resume no quadro infra, o número de trabalhadores também diminuiu, pelo que não foi cumprida a obrigação de criar e manter postos de trabalho nos três anos seguintes à realização do investimento.

...

Fica assim demonstrado que os investimentos considerados relevantes pelo sujeito passivo, para efeitos de RFAI, não cumpriram com 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 22º do CFJ, recorde-se que esta condição tem de ser cumprida "à custa" de contratos de trabalho sem termo e dos postos de trabalho criados (criar é incrementar em relação ao existente), pelo que o sujeito passivo não pode beneficiar do RFAI, no ano de 2019, obrigando à correção da dedução efetuada nesse período, e em 2020 e 2021, por respeitar à dotação não utilizada no período de 2019, por insuficiência de coleta.

- conforme ponto 20 do PPA e RIT junto com o PPA com a designação de Documento nº 3 e como PA junto pela AT

F. Em consequência e em resultado do RIT, a Requerida procedeu à liquidação adicional do IRC quanto ao período de tributação de 2019, que retira da liquidação anterior o montante de € 138.379,93 relativo à dotação do benefício fiscal utilizado no ano de 2019, decorre para Autora a obrigação de pagar:

- I. A quantia de € 138.240,94, a título de IRC; e
- II. A quantia de € 20.469,87 a título de juros compensatórios, nº 2024 ... e liquidação nº 2024..., de que resulta um valor global a pagar de € 158 710,81;

A Requerente não pagou o IRC liquidado relativo ao exercício de 2019 (e juros compensatórios), pelo que, após o decurso do prazo de pagamento voluntário dessas liquidações, foi instaurado contra a mesma o respetivo processo de execução fiscal ...2024..., indicando o valor de 201 481.45 para efeitos de garantia, tendo apresentado a garantia bancária à primeira interpelação, com o nº..., emitida pelo Millenium BCP, em

favor da AT, no valor de € 201.481,45, com vista à respetiva suspensão – **conforme pontos 23 a 28 e 53º do PPA e Documentos nºs 4 a 8.1. e 8.3 juntos com o PPA.**

- G.** A Requerente pagou ao banco que emitiu a garantia bancária referida no ponto anterior, até à entrega do PPA, o montante de € 6.699,31, sendo a emissão inicial de € 1.785,19, acrescida de, a esta data, 12 prestações mensais de € 409,51 a que acrescentará, a título de comissões bancárias, até cancelamento da garantia, o montante mensal de € 409,51, que se vencerá a cada dia 13 dos meses subsequentes – **conforme Pontos 59 a 61 do PPA e Documento nº 8.2 junto com o PPA;**
- H.** A Requerente face à liquidação adicional de IRC, que estabelecia como data limite do pagamento do imposto o dia 11 de julho de 2024, deduziu no dia 31 de outubro de 2024, reclamação graciosa, com o nº ...2024... visando a anulação total do ato de liquidação nº2024 e correspondentes juros compensatórios, a qual veio a ser indeferida por despacho de 16-06-2025, com a seguinte fundamentação:

“18) Após análise das duas posições, aderimos aos argumentos apresentados pela IT no RIT.

O RFAI está previsto no Capítulo III - artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, sendo considerado como um auxílio estatal com finalidade regional, pelo que as vantagens concedidas pelo Estado Português não podem constituir auxílios de Estado violando as regras e orientações da União Europeia, pelo que remetem para legislação comunitária. É esta a justificação das limitações de atividade inseridas no art.º 2.º e 22.º do CFI.

19) As orientações da União Europeia em matéria de auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 estão publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209/1, de 23 de julho de 2013 (OAR) e no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, que aprovou o Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º L 187/1, de 26 de junho de 2014.

20) Mais se refere que, o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014, determina que um projeto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média

dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período, e cada posto de trabalho criado através do investimento deve ser mantido na zona em causa durante um período mínimo de três anos no caso de PME.

21) *Embora o CFI seja omisso quanto à definição de “criação de postos de trabalho”, entende-se que esta condição reflete uma estreita conexão com o espírito consignado no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, conforme anteriormente referido.*

22) *Desta forma, o que importa constatar é se efetivamente existiu criação líquida de postos de trabalho, ou seja, se a Reclamante cumpre o requisito para usufruir do benefício fiscal do RFAI.*

23) *Das conclusões obtidas, verificamos que, de facto, não existiu a criação líquida de postos de trabalho.*

24) *Assim, o requisito legal de elegibilidade do beneficiário, determinado pela alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, conjugado com o nº 4 do artigo 14º do RGIC e com alínea k) do ponto 1.2 (Definições) das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR), respeitante à criação líquida de postos de trabalho, não é cumprido, pelo que o investimento realizado não é elegível para efeitos do RFAI, e a Reclamante não poderá usufruir do referido benefício fiscal.*

25) *Quanto aos juros compensatórios tal como se encontra vertido no nº 1 do art.º 102º do CIRC “sempre que, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega do imposto a pagar antecipadamente ou a reter no âmbito da substituição tributária ou obtido reembolso indevido, acrescem ao montante do imposto juros compensatórios à taxa e nos termos previstos no artigo 35.º da Lei Geral Tributária”.*

26) *Face ao exposto, nos termos do n.º 1 do art.º 35º da LGT “são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”.*

27) *Tal como se concluiu no acórdão do TCAS no processo 7964/14 de 19-09-2017:*

a. “Os juros compensatórios podem definir-se como os que constituem compensação para o credor, por certas utilidades concedidas ao devedor, tendo a função de completar a indemnização devida, assim reparando o credor prejudicado do ganho perdido até que tenha conseguido a reintegração do seu crédito. No âmbito do direito tributário os juros compensatórios podem configurar-se como tendo a natureza de uma verdadeira cláusula penal legal, aparecendo como um agravamento “ex lege” ao imposto, sendo incluídos na liquidação deste e arrecadados juntamente com ele, tendo os mesmos prazos de cobrança e estando sujeitos ao mesmo período prescricional, sobre ambos podendo incidir o cálculo dos juros de mora (cfr. artº.83, do C.P.T.; artº.35, da L.G.T.). Esta natureza dos juros compensatórios, como componente da dívida global de imposto, resulta hoje, com evidência, do preceituado no artº.35, nº.8, da L.G.T.

b. A responsabilidade pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de uma situação em que exista uma dívida de imposto (que serve de base ao cálculo dos juros), verificados os seguintes pressupostos:

- i. Atos ou omissões que levem a um atraso na estruturação de uma liquidação; ou
- ii. Não pagamento de imposto que deva ser efetuado antecipadamente (sem prévia notificação do sujeito passivo pela administração tributária); ou
- iii. Não pagamento de imposto que foi retido ou que deveria ter sido retido e entregue à administração tributária; ou
- iv. Reembolso superior ao devido;
- v. Atraso na liquidação ou entrega do imposto ou reembolso indevido imputáveis ao contribuinte, isto é, quando exista nexo de causalidade entre a actuação do contribuinte e aquele atraso ou reembolso; vi. Que o retardamento ou reembolso seja imputável ao contribuinte a título de culpa”.

28) Tendo em consideração que como não foi dada razão à Reclamante, entende-se que por facto imputável ao SP, foi retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido, não devendo ser devolvidos os juros compensatórios.

29) Pelo exposto anteriormente, atentos os fundamentos invocados e as normas legais citadas, a reclamação apresentada pelo SP deve ser INDEFERIDA.

...

6. DECISÃO FINAL

Desta forma, face às conclusões anteriormente propostas e elencadas no ponto 4, atentos os fundamentos invocados e as normas legais citadas, mantemos a decisão proposta, INDEFERINDO a reclamação apresentada” – conforme pontos 29 a 36 do PPA e Documento nº 10 em anexo ao PPA.

- I. Em 18/07/2025, os Requerentes apresentes no CAAD o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo, pelo que é tempestivo – **conforme registo no SGP do CAAD.**

3.2. Factos não provados e fundamentação da decisão 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, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa 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. artigo 596.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal Arbitral baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na 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 aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

É pacífico na doutrina e jurisprudência que: “*Nos casos em que os elementos probatórios tenham um valor objectivo (como sucede, na maior parte dos casos, com a prova documental) a revelação das razões por que se decidiu dar como provados determinados factos poderá ser atingida com a mera indicação dos respectivos meios de prova, sem prejuízo da necessidade de fazer uma apreciação crítica, quando for questionável o valor probatório de algum ou alguns documentos ou existirem documentos que apontam em sentidos contraditórios*” (cf. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e comentado*, II volume, Áreas Editora, 6^a. edição, 2011, p. 321 e, entre outros, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 05/03/2020, processo n.º 19/17.2BCLSB).

4. Matéria de direito

4.1 – RFAI – A alínea f) do nº. 4 do artigo 22º CFI exige a criação líquida de emprego e a definição de «criação de emprego» e a sua determinação pode ser feita por simples instrução administrativa?

A alínea f) do nº 4 do artigo 22.º do CFI estabelece, como requisito do RFAI, que os sujeitos passivos de IRC «efetuam investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c)».

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

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

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

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

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

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

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

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

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

jurisprudência pacífica sobre a interpretação desse tipo de normas, sem prejuízo da aplicação da regras gerais de interpretação e princípios jurídicos, designadamente em situações em que a redacção das normas seja imprecisa.

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

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

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

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

De resto, como se refere no acórdão arbitral proferido no processo n.º 307/2019-T, «terá sido por ter noção do quanto se expôs que o legislador não utilizou a expressão “criação

líquida de emprego”, quando a mesma era utilizada, por exemplo, no art.º 19.º do EBF vigente à data, esse sim, um benefício fiscal que tem por base os custos de investimento em postos de trabalho».

Como também se refere no mesmo acórdão:

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

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

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

As questões colocadas têm sido objeto de decisões do CAAD, aliás indicadas pela Requerente no PPA, a saber: *CAAD 307/2029-T, 488/2019-T, 546/2020-T, 500/2021-T, 508/2012-T, 483/2022-T, 544/2022-T, 299/2024-T, 860/2024-T, 1031/2024-T, 1371/2024-T e no acórdão do STA de 08.11.2023 P 0411/16.OBEPNF*.

Este Tribunal adere ao sentido da decisão adotada no Processo CAAD 1371/2024-T que tratou uma situação idêntica.

Aí se escreveu:

“A – AS INSTRUÇÕES ADMINISTRATIVAS

1. *Como fundamento das correções feitas e desconsideração da importância de ... €, contra a requerente, a título de benefícios fiscais enquadráveis no RFAI, suporta-se a AT no seu entendimento plasmado no Ofício-Circulado n.º 20259, de 28-6-2023, segundo o qual teria que haver, da parte daquela, um aumento líquido do número de postos de trabalho – uma criação líquida de postos de trabalho -, reafirmando que só, assim, se cumpriria o preceituado na alínea f) do nº. 4 do artigo 22º do CFI.* Todavia,

2. *O Novo Código do Procedimento Administrativo, no seu artigo 148º [antigo 120º CPA] restringe, expressamente, a figura do ato administrativo aos atos decisórios com eficácia externa, isto é, aqueles que afetam direitos ou interesses exteriores à entidade que o praticou, ao consignar: “Para efeitos do disposto no presente Código, consideram-se atos administrativos as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta”.*

3. *Ora, uma informação emitida pela estrutura orgânica competente da AT, tendo como destinatários os seus serviços internos, e enquanto orientação genérica vinculativa para esses destinatários, na uniformização de questões interpretativas, em nada afeta a posição jurídica do particular, uma vez que a interpretação que por ai é dada apenas consubstancia a opinião da administração fiscal, que o sujeito passivo é livre de assumir ou não, vg. nas autoliquidações que venha a praticar, pelo que, desse modo, os efeitos vinculativos de tal resposta acontecem apenas em relação à entidade que a proferiu, e não diretamente em razão da natureza do ato, que é interno, como aliás o CAAD, no Processo nº. 68/2022T, de 11-7-2022 o reafirma: “3- A Informação Vinculativa não tem natureza de ato administrativo por lhe faltar o requisito de eficácia externa”*

4. *Sobre esta questão pronunciou-se já o CAAD no Processo nº. 493/2021-T, de 19-10-2022, dizendo no ponto 67 da sua decisão que “67. As instruções genéricas ou administrativas são um instrumento do exercício da atividade tributária, que, no essencial, visam a uniformização da interpretação e aplicação das normas tributárias pelos serviços, pois, a elas se referem o artigo 55.º do CPPT e o artigo 68.º-A da LGT, as quais, sendo da exclusiva competência do dirigente máximo do serviço ou do funcionário em quem ele tiver delegado essa competência, vinculam os funcionários e os órgãos da Administração*

Tributária, mas não vinculam os contribuintes. Estes apenas estão sujeitos à lei, podendo, todavia, optar por cumprir as suas obrigações tributárias em conformidade com o estabelecido nas orientações genéricas dos serviços e, neste caso, em caso de erro, este poderá, eventualmente, ser imputado aos serviços da Administração Tributária (cf. n.º 2 do art.º 43.º da LGT)”, consignando, no sumário dessa mesma decisão, o seguinte:

“1. As orientações genéricas (instruções administrativas) ínsitas em circulares ou ofícios circulados, que visam a uniformização de interpretação e aplicação das leis tributárias, só vinculam os funcionários e os órgãos da Autoridade Tributária e Aduaneira, não vinculam os contribuintes.

2. A circunstância dos sujeitos passivos optarem por adotar o entendimento vertido nas orientações genéricas, só por si, não implica ou determina que o erro em que o sujeito passivo tenha incorrido seja imputável aos serviços da AT. (...)

[negrito nossos].

5.Também o STA no ponto 4.2 do seu Acórdão, de 5-1-2012, proferido no Processo n.º 01011/11 assume a mesma posição, quanto à natureza jurídica das informações vinculativas, ao referir:

“Na verdade, concordamos com o entendimento constante da decisão recorrida, no sentido de que as informações vinculativas não constituem atos administrativos, à face da definição que dele é dada no art. 120º do CPA, sendo insuscetíveis de ser impugnadas contenciosamente.

Este art. 120º do CPA dispõe: «Para os efeitos da presente lei, consideram-se atos administrativos as decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.» Ora, como apontam Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (Lei Geral Tributária, Comentada e anotada, 3ª ed., Vistlis, 2003, anot. 12 ao art. 68º, p. 346), «A informação vinculativa, não se destina a, por si mesma, produzir efeitos numa situação individual e concreta, produzindo efeitos apenas perante a própria administração tributária, que fica obrigada a decidir em conformidade com o informado, se o interessado assim o requerer, formulando o necessário pedido de apensação do procedimento de

informação vinculativa ao do pedido de reconhecimento de benefício fiscal (arts. 68º, nº 2, da LGT e 57º, nº 3, do CPPT). Assim, as informações vinculativas não constituem actos administrativos, à face da definição que dele é dada no art. 120º do CPA, sendo insuscetíveis de ser objeto de recurso contencioso. A decisão do recurso hierárquico tem idênticos efeitos, pelo que não pode ser impugnada contenciosamente. Os interessados, porém, se pretenderem ver reconhecido algum direito relativo à sua situação tributária ou aos pressupostos não concretizados de benefícios fiscais, poderão propor ação para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária, nos termos do art. 145º do CPPT.»

O efeito produzido pela prestação desta informação vinculativa, por si e em relação ao objeto do pedido, mais não é do que o de obstar a que a AT proceda posteriormente em sentido diverso ao da informação prestada, sendo que, apesar disso, se o contribuinte optar por proceder em sentido não coincidente com a que resultar do sentido da informação, a AT, se quiser fazer valer a interpretação da informação, tem que iniciar o respetivo procedimento para efetuar as correções tributárias, que culminará, então, na prática do ato tributário que ao caso couber. Mas o contribuinte não fica obrigado a seguir a posição da AT, podendo, por sua vez, agir de acordo com interpretação (embora discordante da interpretação feita pela AT) que entenda ser a decorrente das normas legais que estiverem em causa e não lhe ficando vedada a possibilidade de impugnar o ato de liquidação porventura dali decorrente. E nem se diga que o contribuinte ficará, nesse caso, prejudicado pelo efeito de qualquer caso resolvido, caso não possa impugnar esta informação vinculativa. É que, vigorando no contencioso tributário o princípio da impugnação unitária (art. 54º do CPPT), aquele efeito ligado ao caso resolvido só poderia ocorrer se o ato aqui em questão (informação vinculativa) se configurasse como ato destacável (e, assim, com impugnabilidade autónoma) ou fosse imediatamente lesivo. Na verdade, como escreve Jorge de Sousa (CPPT, Anotado e comentado, Vol. I, 6ª ed., 2011, anotações 2 e 3 ao art. 54º, p. 467 e 468) em sede de contencioso tributário, só é possível, em regra, impugnar contenciosamente o ato final do respetivo procedimento (o acto de liquidação), pois só este atinge ou lesa, imediatamente, a esfera jurídica e patrimonial do contribuinte, «fixando a posição final da administração tributária perante este, definindo os seus direitos ou deveres. Esse princípio extrai-se

também do art. 66º da LGT, em que se estabelece o regime dos actos interlocutórios do procedimento tributário, que determina que os contribuintes e outros interessados podem reclamar de quaisquer atos ou omissões praticadas pela administração tributária, mas a reclamação não suspende o procedimento, podendo os interessados impugnar a decisão final com fundamento em qualquer ilegalidade. (...) Nos procedimentos tributários que conduzem a um ato de liquidação de tributo, a esfera jurídica dos interessados apenas é atingida por este ato e, por isso, em regra, será ele e apenas ele o acto lesivo contenciosamente impugnável» (cfr. também o ac. deste STA, de 5/4/2006, rec. 1286/05)».

6. Por tudo isso não pode a AT, fazer prevalecer ao sujeito passivo o seu entendimento, do que seja criação de emprego para efeitos de regime fiscal de apoio ao investimento, mormente, a alínea f) do nº. 4 do artigo 22º do CFI, já que, como veio de ser dito, a mera existência de uma informação vinculante não conduz à aplicabilidade da sua “doutrina” em qualquer circunstância ou situação, uma vez que com a emissão daquele tipo de informação a Administração Tributária só fica vinculada a ter o entendimento que perfilhou ou expendeu no caso concreto e, mesmo, naquelas situações a que se refere o artigo 68º da LGT essa informação que seja prestada ao contribuinte só vincula os serviços no caso concreto que lhes é submetido, não constituindo precedente na análise futura de questões semelhantes.

7. O efeito produzido pela prestação desta informação vinculativa, por si e em relação ao objecto do pedido, mais não é do que o de obstar a que a AT proceda posteriormente em sentido diverso ao da informação prestada, pois ao proceder de forma diversa ao da informação prestada, a AT viola o princípio da tutela da confiança, mas o contribuinte não fica obrigado a seguir a posição da AT, podendo agir de acordo com outra interpretação (embora discordante da interpretação feita pela AT), que entenda ser a resultante das normas legais que estiverem em causa e não lhe ficando vedada a possibilidade de impugnar o acto de liquidação porventura dali decorrente.

8. É que, a “norma administrativa” emitida pela AT não pode ser considerada de per si, de forma isolada, sem qualquer relação com a concreta situação do sujeito passivo, como se tratasse de método de afetação ilegal e proibido, porquanto, se houver razões que justifiquem a sua aplicação, pode tratar-se de método idóneo a efetuar a aludida afetação, mas se não se

verificarem tais razões, tratar-se-á de método inadequado para proceder a essa mesma afetação.

9. No caso em análise, nada é dito acerca da possibilidade ou impossibilidade de aplicação dessa regra de “criação de emprego”, tomado esse critério pelo melhor, de forma acrítica e sem conexão intrínseca com a realidade económica e com a situação do sujeito passivo, não se podendo sobrepor essas normas administrativas aos preceitos legais.

10. Temos, por isso, que concluir pela razão a dar à Requerente no que toca a pretender que não se lhe aplique à sua situação concreta o disposto naquela dita circular nº. 20259, de 28-6-2023, no que se refere à interpretação a dar à alínea f) do nº. 4 do artigo 22º do CFI, mostrando-se, assim, a autoliquidação contestada afetada por vício de violação de lei e por errada fundamentação, vícios, que justificam a anulação da liquidação, nos termos do nº. 1 do artigo 163º do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável por força da alínea c) do artigo 2º da LGT.”

B – A CRIAÇÃO DE EMPREGO PARA EFEITOS DO RFAI.

“I – QUANTO À QUESTÃO CONTROVERTIDA

1. Na Decisão arbitral proferida, em 7-5-2023, no Processo CAAD nº. 149/2022, pode ler-se, nos seus pontos 65, 66 e 67, acerca da condição da criação de postos de trabalhos para efeitos do RFAI, o seguinte:

“65. Quanto à questão de saber se a alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do RFAI 2009 exige que os investimentos relevantes para efeitos do RFAI proporcionem a criação líquida de postos de trabalho por contratos sem termo (tal como sustentado pela Requerida), entende o Tribunal Arbitral que não será essa a interpretação correta, e que a dita norma apenas exige que o investimento realizado pelo sujeito passivo contribua direta e causalmente para a criação de novos postos de trabalho no momento da sua conclusão, independentemente de, no mesmo período, se registarem outras entradas e saídas de trabalhadores (tal como sustentado pela Requerente).

66. O mesmo entendimento foi acolhido relativamente à alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do novo CFI nas Decisões Arbitrais de 09-03-2020, processo n.º 307/2019;17-01-2022, processo n.º 546/2020-T; 27-06-2022, processo n.º 508/2021-T.

67. Na Decisão Arbitral de 09-03-2020, processo n.º 307/2019-T, pode ler-se o seguinte: “Ressalvado o respeito devido a outras opiniões, considera-se que a referência feita na al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, deve ser entendida como reportando-se à criação de postos de trabalho causalmente associáveis ao investimento realizado, independentemente de, sob um ponto de vista global, a empresa ter verificado, ou não, um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço.

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

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

No quadro daquele programa, o RFAI 2009 foi criado como «um sistema específico de incentivos fiscais ao investimento», conforme resulta do art.º 1.º do mesmo Regime. Foi, assim, o regime em questão, expressamente e no que para o caso interessa, formulado como um incentivo ao investimento (gerador de crescimento económico) tendo em vista o reforço da modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos Portugueses, explicando-se dessa forma a al. f) do n.º 4 do art.º 22.º CFI, que radica na al. f) do n.º 3 do art.º 2.º do RFAI 2009, criado pela referida Lei 10/2009.

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

Não obstante não se poderá, nem deverá, julgar-se, esquecer que o regime em questão visará, à frente daquele propósito, fomentar o investimento, para além da modernização e da

competitividade do País, e das qualificações dos portugueses, sendo essencialmente um regime de apoio ao investimento, e não ao emprego.

Neste quadro, portanto, e na leitura e interpretação do regime em questão, dever-se-á sempre ter presente em primeira linha a ideia do incentivo ao investimento, sendo a criação de emprego uma condição, mas não o fundamento, do direito ao benefício fiscal. Assim, e tendo presente igualmente as finalidades de modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos portugueses, dever-se-á concluir que o regime em questão visa promover o investimento modernizador, que aumente a competitividade do país, e fomente a atualização, ou a aquisição de novas, competências pelos trabalhadores.

Posto isto, sustenta a AT que, na leitura da al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, se deverá lançar mão do enquadramento europeu em matéria de auxílios de Estado com finalidade regional no qual se inscreve o RFAI, constituído, nos termos do n.º 2 do art.º 1.º do CFI, pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014 , que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado.

Sendo, evidentemente, um elemento relevante, crê-se que, antes de mais, se deve recorrer ao Regulamento (CE) N.º 800/2008 da Comissão, de 6 de Agosto de 2008, vigente na altura da implementação do RFAI 2009, que, como se viu, está na géneze do RFAI integrado no CFI. (...).

Aqui chegados será possível, crê-se, verificar que o Regulamento em questão distingue efetivamente, entre dois tipos distintos de apoios às PME, que são os apoios quantificados:

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

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

*O Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, segue, no que para o caso importa, a mesma lógica, referindo no preâmbulo que «**A fim de não favorecer o investimento em capital em relação ao investimento nos custos da mão de obra, deve prever-se a possibilidade de***

quantificar os auxílios regionais ao investimento com base quer nos custos do investimento quer nos custos salariais do emprego diretamente criado por um projeto de investimento.», e dispondo no art.º 17.º que:

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

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

No art.º 14.º também se dispõe que:

«4. Os custos elegíveis devem ser os seguintes:

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

É neste contexto que o n.º 9 do mesmo art.º 14.º, citado pela AT, dispõe que:

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

- a) O projeto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período;*
- b) Cada posto de trabalho deve ser preenchido no prazo de três anos após a conclusão dos trabalhos; e*
- c) Cada posto de trabalho criado através do investimento deve ser mantido na zona em causa durante um período mínimo de cinco anos a contar da data em que a vaga foi preenchida, ou três anos no caso de PME.».*

Ora, como se viu já, o RFAI foi sempre um apoio ao investimento, e é calculado com base nos custos de investimento em ativos corpóreos e/ou incorpóreos, e não com base nos custos de investimento em postos de trabalho ou em custos salariais estimados. Daí que não seja

fundada, julga-se, a invocação do conceito de criação líquida de postos de trabalho do Regulamento em questão, para a interpretação a fazer da al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do RFAI. De resto, terá sido por ter noção do quanto se expôs que o legislador não utilizou a expressão “criação líquida de emprego”, quando a mesma era utilizada, por exemplo, no art.º 19.º do EBF vigente à data, esse sim, um benefício fiscal que tem por base os custos de investimento em postos de trabalho.

Considerando-se, então, que a al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, não se reporta à criação líquida de postos de trabalho, nos termos em que, por exemplo, o referido art.º 19.º do EBF e as Diretivas sobre apoios de Estado o fazem, é ainda necessário densificar qual o sentido e alcance da expressão “criação de postos de trabalho”, ali empregue, tem. Tendo em conta que, pelos fundamentos expostos, não se deverá equiparar a expressão “criação de postos de trabalho” a “criação líquida de postos de trabalho”, dever-se-á, em obediência ao princípio hermenêutico do legislador razoável, obter um resultado interpretativo que seja coerente com a teleologia do benefício fiscal em questão e que tenha um efetivo conteúdo prático.

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

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

Assim, e por exemplo, se uma determinada empresa adquirir um veículo pesado de mercadorias e contratar um motorista habilitado à sua condução, para o conduzir, verificar-se-á o pressuposto da criação de postos de trabalho, pressuposto pela al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.

Mas uma empresa que adquira um veículo pesado de mercadorias, e já dispusesse nos seus quadros de um motorista habilitado à sua condução (que estivesse, por exemplo, afeto à

condução de um veículo ligeiro de mercadorias), e contrate um colaborador para a limpeza das suas instalações, que também faça a lavagem e limpeza do veículo adquirido, não preencherá o referido pressuposto de criação de postos de trabalho, já que, embora o referido colaborador possa executar alguns serviços relacionados com o bem adquirido, não se poderá, em princípio, concluir que a sua contratação se relate de forma causalmente adequada àquela aquisição.

Deverá ser assim este, julga-se, o critério para aferir da criação de postos de trabalho, pressuposto pela al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI.”

[itálico, negrito e sublinhado nossos].

2.Por isso, o Tribunal Arbitral fixou, no seu sumário, o seguinte:

“I. Para acederem aos benefícios fiscais associados ao RFAI, aos sujeitos passivos cumpre provar que criaram postos de trabalho na sequência e em conexão com um investimento elegível para efeitos do RFAI (cf. artigo 2.º, n.º 3, alínea f), do “Regime fiscal de apoio ao investimento realizado em 2009”, aprovado pelo artigo 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de março, condição contida no atual artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do novo Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro).

II. Neste âmbito, a “criação de postos de trabalho” refere-se à criação de postos de trabalho causalmente associáveis ao investimento realizado, independentemente de, sob um ponto de vista global, o sujeito passivo ter verificado um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço”.

[itálico e sublinhado nossos].

3.Também, no Processo CAAD, nº. 652/2024-T, de 11-10-2024, e sobre esta mesma questão da «criação líquida de emprego», foi fixado que: “**2- Não é condição de acesso ao benefício fiscal RFAI a exigência de uma situação de “criação líquida de emprego” pelo sujeito passivo investidor**” pelas razões que se transcrevem:

“A argumentação da AT, constante dos RIT’s, encontra-se sintetizada nos passos da resposta que, por simplicidade, a seguir se transcrevem:

Mais se acrescenta que, a par do cumprimento das condições específicas previstas no artigo 22.º/4-f) do CFI, terão igualmente que ser cumpridas as condições gerais previstas no RGIC, entre elas, a condição de “criação de emprego”, ou seja, que se verifique, em termos líquidos, um aumento efetivo do número de postos de trabalho, e, consequentemente, do número de trabalhadores do estabelecimento.

Esta condição de “aumento líquido do número de trabalhadores” encontra-se ainda definida no § 32 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 2014/06/16, no qual se estabelece ter de existir «O aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo (...).»

Por sua vez, o artigo 14.º/9-a) do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 2014/06/16, estipula que deve ocorrer «(...) Um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período.».

Acresce que alínea k) do ponto 20 das Definições das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 encontra-se a definição para “criação de emprego”: «Um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, após deduzir, do número de postos de trabalho criados, os postos de trabalho suprimidos durante o mesmo período, expresso em unidades de trabalho anuais.»

Ou seja, na definição de “criação de emprego” está implícita, uma vez que a mesma abarca dois conceitos distintos, mas complementares:

- *A criação líquida de postos de trabalho: «(...) após deduzir, do número de postos de trabalho criados, os postos de trabalho suprimidos durante o mesmo período (...);»;*
- *O aumento do nível de empregabilidade, esse aferido pelo «aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores (...) expresso em unidades de trabalho anuais», ajustado pela criação líquida de postos de trabalho.*

Apreciando,

O tema é conhecido, tendo sido objeto de numerosas decisões arbitrais, numa jurisprudência que, se não pacífica, é largamente maioritária.

O relevante não será certamente, o número de decisões, mas sim o facto de este tribunal arbitral com elas se identificar.

(...)

“Sendo legalmente irrelevante, para efeitos de acesso ao RFAI, saber se houve ou não criação líquida de emprego pela empresa, considerada a globalidade do estabelecimento, resulta inútil apreciar a bondade dos critérios utilizados pela AT para concluir que não houve uma tal criação líquida de emprego.

Assim sendo, há que concluir também pela improcedência do segundo (e último) argumento fundamentador das liquidações impugnadas”.

4. Também o STA, no Processo nº. 411/16.0EPNF, nº 0411/16.0BEPNF, de 8-11-2023

(Relator

FRANCISCO ROTHES) em que a AT dele interpôs recurso, veio fixar que “III - No âmbito do RFAI 2009, nem a letra nem a ratio legis da alínea f) do n.º 3 do art. 2.º autorizam a interpretação da expressão aí utilizada de criação de postos de trabalho com o sentido de criação líquida de emprego” com o argumentário que se transcreve:

“Antes do mais, é de notar que a AT não pôs em causa a ligação causal entre o investimento efetuado pela ora Recorrida e a criação dos empregos ocorrida em 2011 nem a sua manutenção durante o período de dedução. O que considera é que não houve criação de postos de trabalho porque esta condição só poderia considerar-se preenchida se «à data de 31 de Dezembro de 2011 se verifica[sse] um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos doze meses precedentes», o que não ocorreu. Ou seja, a AT sustenta que não basta a criação de postos de trabalho causada pelo investimento realizado, exigindo-se ainda que o número global de trabalhadores do sujeito passivo tenha aumentado. Dando de barato que a alegação da Impugnante (de que «no exercício de 2011, em consequência do investimento relevante realizado, teve uma criação líquida de postos de trabalho de 8 colaboradores») não tenha sido objeto de julgamento por parte do Tribunal

Administrativo e Fiscal de Penafiel – que não a julgou provada nem não provada, como lhe competia (cfr. art. 123.º, n.º 2, do CPPT) – (O que, por si só, justificaria a devolução do processo à 1.ª instância para ampliação da matéria de facto, caso a tese de AT vingasse), a verdade é que a fundamentação em que a AT suportou a recusa da aplicação do benefício, de inexistência de criação líquida de emprego, nunca serviria o seu propósito, pois arranca de um erro na interpretação da norma em causa, como bem considerou a sentença recorrida. Por isso, permitimo-nos conhecer do recurso.

*Desde logo, a letra da lei – que constitui «o ponto de partida da interpretação» (Cfr. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1983, pág. 182, que assinala uma dupla função à letra da lei enquanto fator hermenêutico: por um lado, «uma função negativa», qual seja «a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer “correspondência” ou ressonância nas palavras da lei»; por outro lado, «uma função positiva», que se reconduz a dois efeitos, sendo o primeiro, que, «se o texto comporta apenas um sentido, é esse o sentido da norma – com a ressalva, porém, de se poder concluir com base noutras normas que a redação do texto atraíçoou o pensamento do legislador» e o segundo «quando, como é de regra, as normas (fórmulas legislativas) comportam mais de um significado»), «dar mais forte apoio a, ou sugerir mais fortemente um dos sentidos possíveis».) –aponta nesse sentido. Na verdade, como bem assinalou a Juíza do Tribunal a quo, o legislador disse «investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período de dedução constante dos n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º» (sublinhado nosso) e não que haja criação líquida de emprego nesse ou outro período – expressões de sentido obviamente diverso –, apesar de ter utilizado expressamente esta segunda expressão relativamente a outros regimes de benefícios fiscais. Ora, o n.º 3 do art. 9.º CC impõe-nos presumir, não só «que o legislador consagrhou as soluções mais acertadas», como também que «soube exprimir o seu pensamento em termos adequados».*

Mas ainda que se pudesse considerar que a letra da lei comportava o significado que a Recorrente lhe aponta – e, a nosso ver, não pode –, sempre teríamos de ter presente que «na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente

*corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas» (Cfr. BAPTISTA MACHADO, *ibidem*). Ora, criação de postos de trabalho não se confunde com criação líquida de emprego, sendo que esta última expressão tem, manifestamente, um carácter bem mais restritivo que a primeira. Tenha-se presente que se aconselha redobrado cuidado na tarefa hermenêutica uma vez que nos situamos no âmbito de benefícios fiscais, que, como é sabido, se encontram a coberto do princípio da legalidade tributária (cfr. art. 8.º da LGT e art. 103.º da Constituição da República Portuguesa), o que proíbe a sua integração por analogia (cfr. art. 11.º, n.º 4, da LGT). Para além disso, as normas que criam benefícios fiscais têm a natureza de normas excepcionais (cfr. art. 2.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais), pelo que devem ser interpretadas nos seus precisos termos, sem ampliações ou restrições.*

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

O RFAI 2019 integra-se no âmbito da Iniciativa para o Investimento e o Emprego, designada por Programa IIE, criado pela Lei 10/2009, de 10 de Março, programa que visou «promover o crescimento económico e o emprego, contribuindo para o reforço da modernização e da competitividade do País, das qualificações dos Portugueses, da independência e da eficiência energética, bem como para a sustentabilidade ambiental e promoção da coesão social» (cfr. art. 2.º, n.º 1, da Lei n.º 10/2009) e no seu âmbito incluíam-se medidas de «Apoio especial à atividade económica, exportações e pequenas e médias empresas (PME)» e de «Apoio ao emprego e reforço da proteção social» [cfr. alíneas d) e e) do n.º 1 do art. 3.º da Lei 10/2009).

O RFAI 2009 foi criado no âmbito do mesmo Programa como «um sistema específico de incentivos fiscais ao investimento», conforme resulta do respetivo art. 1.º do mesmo Regime e é um regime que visa, essencialmente o investimento e não o emprego (o apoio ao investimento é calculado com base nos custos de investimento em ativos corpóreos e/ou incorpóreos, e não com base nos custos de investimento em postos de trabalho ou em custos salariais estimados). Ou seja, o RFAI 2009 foi formulado como um incentivo ao investimento. Assim sendo, a criação de emprego é uma condição para a aplicação do benefício fiscal nele previsto, não é o seu objetivo principal, motivo por que bem se comprehende que o legislador se tenha bastado com a «criação de postos de trabalho», ao invés de exigir, como noutras a criação líquida de emprego. Nesse contexto, a criação de postos de trabalho a que alude a alínea f) do n.º 3 do art. 2.º daquele regime, deverá ser entendido como um requisito sine qua non do direito ao benefício fiscal, mas não o fundamento desse direito.

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

Na verdade, o referido Regulamento distingue dois tipos de apoios às PME: os apoios quantificados com base nos custos do investimento e os apoios quantificados com base nos custos relativos aos postos de trabalho diretamente criados por um projeto de investimento. É para este último tipo de apoios que é utilizado o conceito de criação líquida de postos de trabalho por serem, justamente, aqueles em que a utilização de tal conceito se justifica.

Ora, como deixámos já dito, o RFAI 2009 foi um apoio ao investimento, calculado com base nos custos de investimento em ativos corpóreos e/ou incorpóreos, e não com base nos custos de investimento em postos de trabalho ou em custos salariais estimados. Por isso, também a ratio legis não autoriza a invocação do conceito de criação líquida de postos de trabalho para a interpretação a fazer da alínea f) do n.º 3 do art. 2.º do RFAI 2009, que se refere a criação de postos de trabalho. Concluímos, pois, que a expressão criação de postos de trabalho não pode ser interpretada, como pretende a Recorrente, com o sentido de criação líquida de postos de trabalho.

No caso, a AT reconhece que foram criados 5 postos de trabalho, que não põe em causa que se devem ter como causados pelo investimento relevante, o que basta para que se considere

verificado o pressuposto da criação de postos de trabalho a que se refere a alínea f) do n.º 3 do art. 2.º do RFAI 2009.

Não pode, pois, proceder o recurso também nesta parte". [Itálico, negrito e sublinhado nossos].

5. O Tribunal Arbitral não encontra razões e argumentos para discordar desta interpretação relativamente à norma contida na alínea f) do nº. 4 do artigo 22º do CFI, na versão aplicável, pelo mérito dos argumentos expandidos. Por outro lado, certificando-se que já existe uma interpretação e aplicação uniforme da condição da criação de postos de trabalho no âmbito do RFAI, conforme nº. 3 do artigo 8º CC, considera, assim, demonstrado que a Requerente cumpriu a condição prevista nesse preceito, dado que o investimento relevante proporcionou diretamente a criação de postos de trabalho, facto que a requerida AT admitiu".

Consequentemente, não tendo este Tribunal razões para encontrar solução diversa para este dissídio, face ao que atrás se referiu, é de concluir que as liquidações impugnadas, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que as manteve, enfermam de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, de harmonia, com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

4.2 - Prestação de garantia bancária indevida. Indemnização.

Provou-se em G) dos factos assentes que “*a Requerente pagou ao banco que emitiu a garantia bancária referida no ponto anterior, até à entrega do PPA, o montante de € 6.699,31, sendo a emissão inicial de € 1.785,19, acrescida de, a esta data, 12 prestações mensais de € 409,51 a que acrescentará, a título de comissões bancárias, até cancelamento da garantia, o montante mensal de € 409,51, que se vencerá a cada dia 13 dos meses subsequentes”.*

E na parte final da alínea F) dos factos provados apurou-se que “*foi instaurado contra a mesma o respetivo processo de execução fiscal ...2024..., indicando o valor de 201 481,45 para efeitos de garantia, tendo apresentado a garantia bancária à primeira interpelação,*

com o nº..., emitida pelo Millennium BCP, em favor da AT, no valor de € 201.481,45, com vista à respetiva suspensão”

A Requerente pediu que que a Requerida fosse “*condenada a indemnizar a autora pela garantia indevidamente prestada, em percentagem correspondente à anulação da(s) liquidação(ões)*”.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida, consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

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

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.

No caso em apreço, é manifesto que o erro subjacente à liquidação de IRS, juros compensatórios e IRC é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois as liquidações resultaram de ato da AT em desconformidade com a norma legal invocada para a sua emissão.

O mesmo ocorre quanto à decisão de indeferimento da reclamação graciosa, com o nº ...2024... (alínea H) dos factos provados) que foi indeferida por sua iniciativa, mantendo as liquidações impugnadas.

Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada que é corresponde às despesas comprovadas que teve e vier a ter pela sua emissão e manutenção.

5 - Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral e anular o ato de liquidação adicional n.º 2024 ... e liquidação de juros n.º 2024 ... e n.º 2024 ... -primeira parte da alínea F) dos factos provados e o ato de indeferimento que foi adotado na reclamação graciosa nº ...2024... – H) dos factos provados;
- b) Julgar procedente o pedido de indemnização por prestação de garantia bancária (parte final da alínea F) e alínea G) dos factos provados, que é correspondente às despesas comprovadas que teve e vier a ter pela sua emissão e manutenção.

7. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 158 710.81 indicado pelo Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 3 672,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de janeiro de 2026.

Tribunal Arbitral Colectivo,

Presidente,

Guilherme W. d'Oliveira Martins

Vogal

Miguel Luís Cortês Pinto de Melo

Vogal-Relator

Augusto Vieira