

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 686/2025-T

Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - Artigo 22.º, n.º4, alíneas c) e f) do Código Fiscal do Investimento (“CFI”), para efeitos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”).

SUMÁRIO:

1. 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, nem a letra nem a sua *ratio legis* autorizam a interpretar a ‘criação de postos de trabalho’ como ‘criação líquida de emprego’.
2. Para o efeito exige-se sim que o investimento promova a criação de emprego e que tal criação de emprego esteja causalmente associada ao investimento e não a um aumento global de trabalhadores, isto é, deve ter-se em consideração a criação de postos de trabalho na sequência do investimento e não um aumento líquido de trabalhadores no quadro de pessoal da empresa.
3. Para a atribuição do benefício fiscal o contrato laboral subjacente não deve observar uma determinada modalidade, sendo admissível a celebração de contrato laboral com termo ou por prazo indeterminado.
4. Nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, cabe ao sujeito passivo o ónus de provar a verificação dos pressupostos de aplicação do RFAI.
5. Conforme o previsto nos artigos 6.º e 7.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, impende sobre o sujeito passivo o ónus da prova dos factos que lhe conferem o direito ao benefício fiscal.
6. Igualmente no tocante à criação líquida de postos de trabalho e sua ligação causal com o investimento, relevante nos termos da alínea f), do n.º 4, do artigo 22.º, do CFI, incumbe ao sujeito passivo o ónus de alegar e provar factos de onde se deva concluir ter preenchido este requisito cumulativo de aplicação do RFAI.
7. Na situação em apreço a Requerente não logrou fazer prova de que a contratação dos trabalhadores se encontra causalmente associada ao investimento relevante.

1.

I. RELATÓRIO

A..., UNIPESSOAL, LDA., (doravante designado por “Requerente”), com o número de contribuinte ..., sociedade comercial por quotas com sede em ..., ..., ...-... ..., vem, nos termos do disposto nos artigos 10.º e ss. do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2025-..., referente ao exercício de 2021, n.º 2025-..., referente ao exercício de 2022, n.º 2025-..., referente ao exercício de 2023, das quais resultaram a demonstração de acerto de contas n.º 2025-..., referente ao exercício de 2021, no valor de € 20.910,33, a demonstração de acerto de contas n.º 2025-..., referente ao exercício de 2022, no valor de € 40.763,04, e a demonstração de acerto de contas n.º 2025-..., referente ao exercício de 2022, no valor de € 13.112,48, bem como o direito a juros indemnizatórios pelo pagamento do imposto indevidamente suportado a calcular nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (“LGT”) e a condenação da Administração Tributária nas custas do processo arbitral.

a) Tramitação

1. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Requerida.
2. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que os ora signatários foram nomeados pelo CAAD em 8 de setembro de 2026.
3. As partes, devidamente notificadas, não manifestaram intenção de o recusar, tendo o Tribunal ficado constituído em 26 de setembro de 2026.

4. A Requerente não arrolou testemunhas e juntou à petição diversos documentos.
5. Tendo este Tribunal exarado despacho, a 26 de setembro de 2026, a notificar o dirigente máximo do Serviço da Autoridade Tributária (“AT”) para no prazo de 30 dias apresentar Resposta, a 29 de outubro de 2026 veio a AT apresentar a sua Resposta bem como juntar o processo administrativo.
6. Por despacho de 28 de janeiro de 2026 foi prescindida a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, nos seguintes termos “1. *Não tendo sido suscitadas exceções e não havendo testemunhas a ouvir, a realização da audiência do artigo 18.º do RJAT afigura-se inútil, pelo que se dispensa.*
2. *Uma vez que a Requerente informou o Tribunal Arbitral que pretendia pronunciar-se sobre as questões suscitadas pela Requerida na sua Resposta, fixa-se um prazo de 15 dias para alegações simultâneas.*”
Nenhuma das partes se opôs.
7. A Requerente apresentou as suas alegações a 13 de fevereiro de 2026.
8. A Requerida apresentou as suas alegações a 18 de fevereiro de 2026.

b) O litígio

9. Alega a Requerente, resumidamente, que as liquidações em apreço padecem de ilegalidade, verificando-se erro sobre os pressupostos de facto e de direito em torno do disposto no artigo 22.º, n.º4, alínea f), do CFI.

Em síntese, invoca que, contrariamente ao entendimento veiculado pela Requerida, em lado algum a lei exige a criação líquida de emprego e um vínculo laboral “sem termo” e que demonstrou o cumprimento dos requisitos de que depende o RFAI.

A Requerente refere a este propósito, em síntese, que:

- Criou vários postos de trabalho nos anos em causa;
- A jurisprudência não exige a criação líquida de postos de trabalho; e
- A jurisprudência vinda a evidenciar que os contratos de trabalho em causa, não têm de se qualificar como “sem termo”.

Neste contexto, invoca jurisprudência do STA e arbitral proferida em situações que entende serem similares.

Como denota, “30º *Isto porque a Requerente reunia todas as condições para beneficiar do RFAI, mormente por ter dado cumprimento ao requisito de criação e manutenção dos postos de trabalho.*

31º *Sendo ilegal a interpretação de que tais postos de trabalho têm que ser postos de trabalho líquidos, no sentido ali exposto,*

32º *Ou que não possam contabilizar-se para esse desiderato os contratos de trabalho inicialmente feitos a termo certo (independentemente da sua renovação)*

33º *Efectivamente, conforme consta dos relatórios de inspecção, no período do investimento a Requerente criou e manteve dois postos de trabalho, sendo o de C... e de B..., postos de trabalho que ainda hoje existem e se mantêm em vigor*

34º *Para além desses trabalhadores nos anos em questão, passaram pelos quadros da Requerente oito trabalhadores, cujos contratos entretanto cessaram.*

35º *Mas permaneceram durante todo o período, os referidos dois trabalhadores, como, de resto, consta do relatório de inspecção.*

36º *O entendimento da AT vertido no relatório de inspecção não tem qualquer respaldo nem na letra nem no espírito do art.22º nº4 do CFI, mormente no que concerne ao teor da sua alínea f), cujo único requisito é que f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c).*

37° A interpretação feita pela Autoridade Tributária é, pois ilegal, tal como tem vindo a ser decidido pelos Tribunais Fiscais e inclusivamente por este CAAD.

(...)

43° A trabalhadora B... foi afectada ao investimento,

44° E mantém-se, ainda hoje, como trabalhadora da empresa, ligada ao investimento.

45° Assim, as correcções efectuadas pela Autoridade Tributária são ilegais, designadamente por violarem o disposto na al.f) do n.º4 ao art.22º do CFI”

10. Como refere a AT na sua Resposta, a argumentação expendida pela Requerente não pode, de todo, proceder, porquanto faz uma errada interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis ao caso *sub judice* e não cumpre o ónus probatório que sob si impende.

Desde logo, a AT dá por integralmente reproduzida, para todos os efeitos legais, toda a argumentação patente nos relatórios de inspeção tributária e informações a ele subjacentes.

Como nota, “17.º Pois bem, a Requerente parece olvidar (e, porventura até, pretende que outros olvidem) que as correcções subjacentes aos atos tributários *sub judice* não têm como base ÚNICA a questão da criação líquida de emprego e exigência de um vínculo laboral “sem termo”.

18.º Nessa medida, importa lembrar que os atos tributários ora sob escrutínio resultam, sim, da falta de criação líquida de emprego e exigência de um vínculo laboral “sem termo” [artigo 22.º/4-f) do CFI], mas TAMBÉM a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, regra geral, 3 anos para as micro ou PME, e 5 anos para as grandes empresas [artigo 22.º/4-c) do CFI].

(...)

25.º Antes de qualquer outra contabilização, é essencial que se determine se os postos de trabalho alegadamente criados estão umbilicalmente associados ao investimento realizado.

26.º *Ora, quer em sede de procedimento inspetivo, quer agora em sede de processo arbitral, a Requerente nada demonstra.*

(...)

29.º *Por outro lado, nos termos do artigo 74.º/1 da Lei Geral Tributária (“LGT”), é ao sujeito passivo de imposto que compete fazer a prova do preenchimento dos requisitos de que depende a atribuição de determinado benefício fiscal, enquanto facto simultaneamente constitutivo desse direito e impeditivo da tributação-regra.*

30.º *Acresce que por força dos artigos 6.º e 7.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, impende sobre o sujeito passivo o ónus da prova dos factos que lhe conferem o direito ao benefício fiscal.*

31.º *Ora, lendo e relendo a petição inicial, a Requerente não dedica, sequer, uma palavra sobre a relação que existe entre o investimento realizado e a criação de postos de trabalho.*

32.º *Efetivamente, aquilo que se verifica é que as funções a desempenhar pelos trabalhadores contratados ao longo dos 3 anos em análise não estão diretamente relacionadas com o investimento em causa,*

(...)

34.º *Em momento algum a Requerente demonstra o nexo de causalidade entre a realização do investimento e a criação dos postos de trabalho.*

35.º *Pergunta-se: de que forma é que a categoria profissional de Gestor de Frota, que nos mapas da Segurança Social tem o código 43232 - controlador de transportes terrestres de mercadorias, está diretamente relacionada com o investimento realizado em 2021 com referência à atividade de alojamento mobilado para turistas CAE – 55201, no setor do alojamento local e desenvolvimento turístico na área em questão?*

36.º *Pura e simplesmente não sabemos, uma vez que a Requerente nada ensaiou em sede de audição prévia no procedimento inspetivo, e nada agora ensaia no seu Pedido de Pronúncia Arbitral.*

37.º *A falta de demonstração do requisito da conexão/causalidade entre o investimento realizado e a criação dos postos de trabalho seria, por si só, seria suficiente para negar provimento à pretensão da Requerente.*

38.º *Mas ainda que – por absurdo e sem conceder – assim não fosse, continua por preencher o requisito adicional em torno da manutenção dos postos de trabalhos pelo período de 3 anos.*

39.º *Relativamente a todos os contratados a termo certo em 2022 e 2023, constata-se que em relação a nenhum deles houve manutenção dos postos de trabalho por 3 anos.*

41.º *Não tem qualquer fundamento a alegação da Requerente (cfr. artigo 33.º da p.i.) de que se mantêm dois trabalhadores na empresa: «(...) no período do investimento a Requerente criou e manteve dois postos de trabalho, sendo o de C... e de B..., postos de trabalho que ainda hoje existem e se mantêm em vigor.»*

42.º *Em primeiro lugar, porque nas DMR's submetidas para os anos de 2020 e 2021 a Requerente declarou um trabalhador dependente, que é o sócio-gerente C..., com a categoria de “Diretor Recursos Humanos”;*

43.º *Ou seja, nos meses anteriores ao mês de início do investimento (janeiro 2021), a Requerente já tinha esse trabalhador nos seus quadros, motivo pelo qual não pode ser considerado como um posto de trabalho causalmente associado ao investimento realizado.*

44.º *Em segundo lugar, relativamente a B... (esposa do sócio-gerente), cuja data de entrada na empresa foi abril de 2023, o seu posto de trabalho não pode ser considerado criado por dois motivos essenciais:*

45.º *Por um lado, porque a sua contratação está fora do período do investimento (2021-01-01 a 2022-12-31).*

46.º *Por outro lado, porque mesmo que se considerasse dentro daquele período, a sua contratação não se encontra de forma alguma umbilicalmente associada ao dito investimento.*

47.º *A este propósito, importa lembrar que a Requerente:*

- *Declarou que o investimento iria ser feito entre 2021-01-01 e 2022-12-31;*
- *Indicou no campo 757 como código CAE – Rev. 3 relativo à atividade económica a que se destina o investimento inicial o código 55201 – Alojamento mobilado para turistas.*

48.º *Ora, no caso vertente nenhum dos contratos a termo foi transformado em contrato sem termo, não tendo os trabalhadores contratados em 2022 permanecido mais do que 6 meses na empresa.*

49.º *Os postos de trabalho criados e o nível de emprego atingido em razão dos mesmos devem ser mantidos nos períodos seguintes (3 ou 5 anos), tendo em conta a natureza incremental deste pressuposto, que acompanha a do investimento (Formação bruta de capital fixo – “FBCF”), uma vez que o objetivo do incentivo não é criar emprego momentâneo, mas emprego sustentável.*

50.º *Ou seja, tal como não é admitido investimento de substituição, também não deve ser admitido que o investimento realizado tenha um efeito nulo no nível de emprego no estabelecimento ou mesmo um efeito negativo, o que pode suceder em caso de adesão à tese da requerente.*

(...)

70.º *Em suma, sendo o RFAI um auxílio com finalidade regional, não é suficiente a mera criação e manutenção de postos de trabalho específicos conexos com o investimento inicial, sob pena de violação do direito comunitário.*

74.º *Regressando novamente ao caso vertente, em sede do procedimento inspetivo e relativamente à criação de postos de trabalho, com base nos elementos fornecidos pela Requerente, a Requerida concluiu adicionalmente que o investimento que a primeira pretende considerar relevante para efeitos de RFAI também não cumpriu com as condições gerais exigíveis, para que os auxílios com finalidade regional possam ser considerados como compatíveis com o mercado interno.*

75.º *De facto, 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.*

(...)

86.º *Ora, • 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*

peçoas 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.

87.º Verifica-se, assim, uma 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).

88.º E tais aumentos têm que ser aferidos em relação a uma média, conforme resulta da definição de “criação de emprego” contida nas OAR, seja para evitar distorções provocadas por oscilações pontuais da força de trabalho, seja para evitar que as empresas que não criem e mantenham uma atividade económica substancial em razão do investimento, beneficiem de vantagens indevidas.”

Vem ainda a AT invocar que a Requerente atribuiu à causa o valor de € 74.796,85 mas que tal valor não se mostra correto, uma vez que, na realidade, o somatório das demonstrações de acerto de contas ascende a € 74.785,85, dado que a demonstração de acerto de contas n.º 2025-..., referente ao exercício de 2021, é no valor de € 20.910,33 e não € 20.919,33, como certamente por lapso indica a Requerente.

Neste sentido cita jurisprudência do STA bem como doutrina.

11. Nas suas alegações vem a Requerente reiterar a fundamentação já aduzida e alegar que, *“O investimento foi realizado entre 2021/01/01 e 2022/12/31. O “investimento”, recorde-se, trata-se de uma unidade predial, que teve um processo de obras de reconstrução e requalificação que demorou. Depois desse período de construção e requalificação, foi necessário licenciar o imóvel para a actividade de Alojamento Local, E só depois do licenciamento é que foi possível fazer a contratação da trabalhadora para fazer a gestão da unidade de Alojamento Local.*

(...)

É, smo., notório, que não poderia ser de outra forma. Primeiro é feito o investimento, e só posteriormente é feita a contratação do trabalhador, que, como se de disse, se mantém, no dia de hoje a fazer a referida gestão. Contudo, a laboração, que justifica a contratação – e a manutenção do posto de trabalho – não se pode iniciar logo que finda o investimento. Tratando-se de um Alojamento Local, é necessário percorrer todo um iter de licenciamento administrativo que, no caso concreto, demorou vários meses. Só depois da obtenção dos licenciamentos necessários, em Janeiro de 2023, é que é legalmente possível iniciar as operações do estabelecimento, e, concomitantemente, só a partir desse momento é que é exigível que se proceda à contratação. Por outro lado, as funções de B..., apesar da categoria nominal do seu posto de trabalho, vão para além do mesmo. O alojamento Local é integralmente gerido pela mesma, desde as reservas e recepção dos clientes à faturação aos clientes e controlo das condições do alojamento e contactos com fornecedores paramanutenção dos espaços. Como é bom de ver, o Alojamento Local está e continua em funcionamento, e não funciona sozinho ou em auto-gestão – necessita de quem execute as operações acima descritas. Não foi com certeza o gerente que realizou estas tarefas, mesmo porque não tem residência em território nacional. Aliás, na maioria das empresas em Portugal que é normal esta situação de múltiplas funções nem sempre concordantes com o título do posto de trabalho. Nesse sentido, a própria AT, na informação vinculativa processo 2021000873, PIV 20123, refere o seguinte: “Quanto à questão de saber quando deve ser cumprida a condição da “criação” dos postos de trabalho, dado o investimento não se encontrar concluído, importa referir que, na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, o legislador nacional não estabeleceu um período de tempo para que sejam criados os postos de trabalho associados aos investimentos realizados no âmbito do RFAI. Também as normas de direito comunitário aplicáveis ao caso (RGIC e OAR) não estabelecem um período de tempo para a criação dos postos de trabalho, quando estejam em causa auxílios regionais ao investimento, em que o valor de referência para o cálculo do benefício é o montante dos investimentos em ativos efetuados em regiões elegíveis (al. a) do n.4 do art.º 14.º do RGIC), como é o caso do RFAI. Apesar de o

direito ao benefício do RFAI ser anual em função das aplicações relevantes efetuadas em cada período de tributação, a entidade não concluiu a totalidade do investimento enquadrável na subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, previsto para a nova unidade fabril, por estar em causa um projeto de investimento com uma duração “plurianual”. Assim, apesar da falta de previsão normativa na legislação nacional, deverá ser admitido que os requisitos exigidos quanto à “criação” dos postos de trabalho, a que se refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, só possam vir a ser aferidos após a conclusão do projeto, ou seja, no final do período de tributação em que a nova unidade fabril estiver concluída, sem prejuízo do dever de manutenção que a mesma alínea impõe.”

Pelo exposto, e smo., o investimento foi realizado em 2021 e 2022 pelo que o benefício se aplica a 2021 e 2022 e só poderá haver contratação quando o investimento se encontra concluído e, portanto, apto a iniciar atividade, o que ocorre no caso dos autos. Apesar da legislação nacional também não referir a criação líquida de emprego, conforme se sustentou, o invocado Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de Junho de 2014, determina que um projecto 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 cinco anos a contar da data em que a vaga foi preenchida, ou três anos no caso de PME. Desta forma, a base de cálculo da condição de criação de postos de trabalho recorre à média do número de trabalhadores dos 12 meses que antecedem a aplicação do benefício. Novamente, smo., ainda que se considerasse a legislação nacional, omissa na questão do emprego líquido, enquadrada pela legislação Europeia, também aqui a situação dos autos não parece ofender tal determinação.“

12. Por sua vez, vem a AT nas suas alegações reiterar integralmente o teor da argumentação plasmada em sede de Contestação.

II. SANEAMENTO

1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
2. O objeto principal do processo reporta-se a uma matéria da competência dos tribunais arbitrais, conforme veremos infra, razão pela qual se verifica a competência deste tribunal arbitral, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.
3. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
4. O processo não enferma de nulidades e não foram identificadas questões prévias relativas ao pedido principal.

III. QUESTÕES DECIDENDAS

Conforme vimos, a questão decidenda consiste fundamentalmente em determinar se, como pretende a Requerente no seu PPA, se verificam os pressupostos necessários para que seja declarada a ilegalidade das aludidas liquidações oficiosas de IRC.

A Requerente fundamenta a sua pretensão no erro sobre os pressupostos de facto e de direito em torno do artigo 22.º, n.º4, alínea f), do Código Fiscal do Investimento, para efeitos de aplicação do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento.

Interessa, assim, analisar se o investimento considerado relevante para efeitos de RFAI proporcionou a criação de postos de trabalho e se esses postos de trabalho têm um nexo de causalidade entre a realização do investimento e a criação dos mesmos e foram mantidos pelo período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento.

IV. PROVA

1. Factos provados

Em face das posições das partes expressas nos articulados, bem como dos documentos integrantes do processo administrativo, julgam-se como provados os seguintes factos pertinentes para a decisão da causa:

- a) Por via da dedução de Pedido de Pronúncia Arbitral, vem a Requerente reagir contra: • A liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2025-..., referente ao exercício de 2021; • A liquidação adicional de IRC n.º 2025-..., referente ao exercício de 2022; • A liquidação adicional de IRC n.º 2025-..., referente ao exercício de 2023; • A demonstração de acerto de contas n.º 2025-..., referente ao exercício de 2021, no valor de € 20.910,33; • A demonstração de acerto de contas n.º 2025-..., referente ao exercício de 2022, no valor de € 40.763,04; e • A demonstração de acerto de contas n.º 2025-..., referente ao exercício de 2022, no valor de € 13.112,48.
- b) O Requerente tem por objeto social as seguintes atividades (Relatório de inspeção relativo ao período de 2021):

Tipo	Código	Designação	Data de Início
CAE Principal	82990	OUT. ACTIVIDADES SERVIÇOS APOIO PRESTADOS ÀS EMPRESAS, N.E.	2020-09-15
CAE Secundário 1	070220	OUTRAS ACTIVIDADES CONSULTORIA PARA OS NEGÓCIOS E A GESTÃO	2020-09-15
CAE Secundário 2	078300	OUTRO FORNECIMENTO DE RECURSOS HUMANOS	2020-09-15
CAE Secundário 3	082110	ACTIVIDADES COMBINADAS DE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS	2020-09-15
CAE Secundário 4	041200	CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS (RESIDENCIAIS E NÃO RESIDENCIAIS)	2020-09-15
CAE Secundário 5	068100	COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS	2020-09-15
CAE Secundário 6	055201	ALOJAMENTO MOBILADO PARA TURISTAS	2020-09-15
CAE Secundário 7	045110	COMÉRCIO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS LIGEROS	2020-09-15
CAE Secundário 8	077110	ALUGUER DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS LIGEROS	2020-09-15
CAE Secundário 9	069200	ACTIVIDADES CONTABILIDADE E AUDITORIA; CONSULTORIA FISCAL	2020-09-15

- c) No IRC relativo aos anos de 2021, 2022 e de 2023 a Requerente inscreveu nas respetivas declarações de modelo 22 o benefício fiscal correspondente ao RFAI.
- d) As liquidações referidas foram feitas oficiosamente, na sequência do procedimento de inspeção credenciado pelas ordens de serviço número OI2024... (doc.10 junto ao PPA), OI2025... (doc.11 junto ao PPA) e OI2025... (doc.12 junto ao PPA).
- e) A Requerente foi devidamente notificada das notas de liquidação de IRC acima identificadas (docs.1, 2 e 3 juntos ao PPA).

- f) Tais notas de liquidação deram origem às seguintes demonstrações de acerto de contas:-
2025 ... (ano de 2021), para proceder ao pagamento de EUR 20.910,33 (doc.4 junto ao PPA);- 2025 ... (ano de 2022), para proceder ao pagamento de EUR 40.763,04 (doc.5 junto ao PPA);- 2025 ... (ano de 2023), para proceder ao pagamento de EUR 13.112,48 (doc.6 junto ao PPA);
- g) A Requerente já pagou os montantes em causa – Facto não controvertido.
- h) Conforme se pode ler do relatório de inspeção que incide sobre o período de 2021:
“Em 9 de junho de 2022 foi submetida a modelo 1 de IMI com o n de registo ..., motivo: 3 – prédio melhorado/modificado/reconstruído, tendo o artigo urbano ... dado origem ao artigo ..., tendo sido indicada a data de 2/6/2022 como data de conclusão das obras. Em 8 de fevereiro de 2021 a Câmara Municipal de Caldas da Rainha emitiu o alvará de obras de alteração de edificação n.º.../2021 - processo n 01/2018/203 que titula a aprovação de obras que incidem sobre o prédio inscrito na matriz sob o artigo ..., sito na rua ..., n... em ... A 19/1/2023 foi emitido pela Câmara Municipal de Caldas da Rainha o alvará de utilização .../2023. Este prédio foi a 15/2/2023 inscrito no Registo Nacional de Alojamento Local tendo ficado inscrito com o n.ºRNAL.../AL conforme cópia que se junta como anexo 3
(...)
Relativamente ao solicitado no ponto 5.a) foi esclarecido que: “a empresa A..., Lda., com início de atividade a 15 de setembro de 2020, tem em vista num dos seus projetos empresariais, a atividade de alojamento mobilado para turistas CAE – 55201. Iniciou-se o investimento de forma a dar resposta às solicitações do mercado no setor do alojamento local e desenvolvimento turístico na área em questão. Colocou-se em prática a remodelação ampliação e substancial melhoramentos da Imóvel sediado na Rua ..., ..., concelho de Caldas da Rainha, distrito de Leiria.”
(...)
Sobre a aferição da condição relativa à criação de postos de trabalho e sua manutenção para efeitos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), a que se refere a alínea f) do n.º4 do artigo 22.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI), há que ter em conta o entendimento sancionado por despachos de 2019/08/22 e 2023/06/25 da Subdiretora

Geral da Área de Gestão do IR sobre o assunto, conforme ofício-circulado 20259 de 28/6/2023.

Assim:

(...)5. Assim, por um lado, para que os sujeitos passivos possam beneficiar do RFAI, tem de se verificar a criação de postos de trabalho diretamente conexos com o investimento em causa, tendo esses mesmos postos de trabalho de ser mantidos durante o período mínimo de detenção dos bens objeto de investimento nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, dando assim cumprimento à norma que se encontra prevista nesse diploma e que é de aplicação específica quando esteja em causa o benefício fiscal (RFAI).

6. Por outro lado, não poderá deixar de se atender às condições gerais exigíveis para que os auxílios com finalidade regional possam ser considerados como compatíveis com o mercado interno, designadamente, no que respeita ao objetivo geral de “desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável.”.

7. Para atingir esse objetivo, terá então de se verificar, a par dos postos de trabalho criados estritamente em razão do investimento relevante para efeitos de RFAI, os quais devem ser mantidos pelo período já referido, um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento, ou seja, que se verifique, em termos líquidos, uma efetiva “criação de emprego”.

8. Para esse efeito, deve atender-se à definição constante da alínea 16) das Definições das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2022-2027 (OAR), onde se esclarece que deve entender-se como “«Criação de emprego», um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, após deduzir, do número de postos de trabalho criados, os postos de trabalho suprimidos durante o mesmo período, expresso em unidades de trabalho anuais;”.

9. Sendo que, de acordo com a alínea 20) das Definições acima indicadas, o número de trabalhadores corresponde ao número de unidades de trabalho anuais, isto é, o número de assalariados a tempo inteiro durante um ano; os trabalhadores a tempo parcial ou

os trabalhadores sazonais são considerados como frações de unidades de trabalho anuais.

10. E, nos termos em que se encontra definido no § 32 do artigo 2.º do RGIC, deve entender-se como “«Aumento líquido do número de trabalhadores», o aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo, 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;”.

11. 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. (...)

14. Quanto ao requisito temporal, que define o período em que as condições supra identificadas se devem verificar, temos então que as mesmas devem ser asseguradas até ao final do período previsto na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, ou seja, durante o menor de entre os seguintes períodos: □ período mínimo de 3 anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 06 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos; □ período mínimo de vida útil dos bens objeto do investimento, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

15. Assim, no final de cada um dos períodos de tributação compreendidos no período determinado nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, terá de verificar-se

número superior de trabalhadores face à média dos 12 meses anteriores ao início do investimento, sendo que têm de ser mantidos os postos de trabalho criados, em concreto, por força do investimento relevante para efeitos de RFAI.

Analisada toda a informação disponível, o que inclui para além dos elementos remetidos pelo sujeito passivo, a informação que consta na base de dados da AT, nomeadamente DMR's (declarações mensais de remunerações), verifica-se o seguinte: a) nas DMR's submetidas para os anos de 2020 e 2021 apenas declarou um trabalhador dependente, que é o sócio-gerente C..., com a categoria de "Diretor Recursos Humanos", ou seja, nos meses anteriores ao mês de início do investimento (janeiro 2021), o sujeito passivo tinha apenas 1 trabalhador; b) nas DMR's submetidas para o ano de 2022, verifica-se que para além do sócio-gerente constam mais 8 funcionários, tendo 5 entrado em setembro, 1 em outubro e 2 em novembro. Identificam-se no quadro seguinte os funcionários, função, tipo de contrato e data de entrada na empresa:

NIF	nome	função	tipo contrato	data entrada
	C...	Diretor recursos humanos		nov/20
	D...	Gestor de frota	com termo	set/22
	G...	Gestor de frota	com termo	set/22
	H...	Gestor de frota	com termo	set/22
	L...	Gestor de frota	com termo	set/22
	J...	Gestor de frota	com termo	set/22
	K...	Gestor de frota	com termo	out/22
	L...	Gestor de frota	com termo	nov/22
	M...	Gestor de frota	com termo	nov/22

c) analisados os contratos de trabalho remetidos pelo sujeito passivo cujas cópias se juntam como anexo 5 e ainda os mapas enviados à Segurança Social Anexo A – Quadro de Pessoal e Anexo B – Fluxo de entrada e saída de trabalhadores verificamos que: c1) todos são contratos de trabalho a termo certo, c2) dos 8 trabalhadores admitidos em 2022 todos têm a categoria profissional de Gestor de Frota, sendo que nos mapas da Segurança Social a profissão tem o código 43232 - controlador de transportes terrestres de mercadorias. d) analisadas as DMR's do ano de 2023 verificamos que, para além do sócio gerente e dos 8 trabalhadores admitidos em 2022 (A Sra. D... saiu durante o ano de 2023) constam 15 trabalhadores admitidos em 2023, entre os quais a esposa do sócio gerente B..., NIF: ... cuja data de entrada na empresa foi abril de 2023.

e) analisadas as DMR's de 2024 verifica-se que apenas se mantêm o sócio-gerente e a esposa. Com efeito dos 8 trabalhadores admitidos em 2022 e dos 15 admitidos em 2023 (incluindo a esposa do sócio-gerente) apenas duas trabalhadoras estão declaradas na DMR do mês de janeiro, mais precisamente E..., NIF: ... e F..., NIF:..., não surgindo, no entanto, nas DMR's dos meses seguintes. Assim, e de acordo com o que ficou exposto fica claro que o sujeito passivo não cumpriu com a condição prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI. Com efeito, face à análise efetuada, verificou-se que: □ Durante o período do investimento (01/01/2021 a 31/12/2022), o sujeito passivo admitiu 8 trabalhadores, todos durante o ano de 2022; □ analisados os contratos de trabalho exibidos relativos aos trabalhadores admitidos em 2022, verificamos que: □ são todos contratos de trabalho com termo, □ as funções a desempenhar não estão diretamente relacionadas com o investimento em causa, □ o período mínimo de permanência previsto na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI não foi cumprido já que de acordo com as DMR's submetidas pelo sujeito passivo, dos 8 funcionários admitidos em 2022, 7 deixaram de estar ao serviço do sujeito passivo em janeiro de 2024 e 1 já tinha saído em 2023 (D...). Pelo que se considera não estarem reunidas as condições para que o sujeito passivo possa beneficiar do RFAI, daqui resultando uma correção à dotação do RFAI, no valor total de 166 369,44 €.”

- i) Conforme os contratos de trabalho a termo certo celebrados entre a A..., Unipessoal, LDA e os oito funcionários contratados como gestores de frota, todos similares, e cifrando para este efeito o contrato celebrado com D... (Processo administrativo):

Primeira-----

1. A PRIMEIRA CONTRATANTE admite ao seu serviço o SEGUNDO CONTRATANTE para, sob sua direcção, autoridade e fiscalização, exercer as funções inerentes à categoria profissional de Gestor de Frota.-----
2. O conteúdo funcional da categoria referida, a título exemplificativo e para além de outras que a PRIMEIRA lhe possa incumbir, é, sumariamente e no essencial, fazer a gestão de frotas automóveis da PRIMEIRA CONTRATANTE, ou de empresas do seu grupo económico. -----
3. O SEGUNDO CONTRATANTE poderá, desde que tal se torne necessário para a PRIMEIRA CONTRATANTE, desempenhar outras tarefas não compreendidas no conteúdo funcional referido no ponto anterior, mesmo fora da área profissional para que foi contratado.-----

Segunda-----

1. O presente contrato a termo é celebrado pelo prazo de 6 meses, e tem início no dia **12 Setembro de 2022**, terminando em **12 mar de 2023**, em virtude da PRIMEIRA CONTRATANTE estar a iniciar a implementação na empresa da actividade de gestão de frotas, para alargamento do seu mercado, sendo, no entanto, desconhecida e incerta a receptividade que tal publicidade vai ter no mercado, pelo a actividade que poderá ser não duradoura.- -----

2. Factos não provados

Com relevo para a decisão da causa, considera-se não provado que os postos de trabalho em causa tenham sido criados em razão do investimento relevante para efeitos de RFAI, ou seja, à actividade de alojamento mobilado para turistas.

3. Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos

pertinentes para o julgamento da causa 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. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do 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 e o PPA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

V. DO MÉRITO

Encontrando-se a aludida matéria de facto dada como provada, importa seguidamente determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões supra.

A questão suscitada junto deste tribunal arbitral centra-se, como vimos, no Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, previsto nos artigos 22.º e seguintes do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro e regulamentado pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

Como nota a AT, o presente litígio prende-se com a verificação dos pressupostos fixados nas alíneas c) e f) do artigo 22.º n.º 4 do CFI, pelo que importa analisar se o investimento considerado relevante para efeitos de RFAI, por um lado, proporcionou a criação de postos de trabalho em razão do investimento relevante para efeitos de RFAI, se a Requerente logrou fazer prova de que a criação de tais postos de trabalho se encontra causalmente relacionada com o investimento relevante e se esses postos de trabalho criados foram mantidos pelo período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento.

O CFI foi aprovado através do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, acolhendo-se no respetivo Capítulo III o RFAI, regime este que, de acordo com o previsto no n.º 2 do artigo 1.º do CFI, se configura como um regime de auxílio com finalidade regional, aprovado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (RGIC), publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014, que declara certas

categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107º e 108º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

O RFAI consta dos artigos 22.º a 26.º do CFI. O n.º 4 do artigo 22.º (condições para beneficiar do RFAI) do CFI prevê o seguinte para os efeitos que por ora nos ocupam:

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

(...)

c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6/5/2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14/09, alterado pelas Leis números 64-B/2011, de 30/12, e 2/2014, de 16/01, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do CIRC;

(...)

f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c),”

Saliente-se desde já que, logicamente, a referência feita no artigo 22.º, n.º4, alínea f), do CFI, deve ser entendida como reportando-se à criação de postos de trabalho causalmente associáveis ao investimento realizado. Nem toda a criação de postos de trabalho serve para o efeito. Terá, naturalmente, que existir um efetivo nexo de causalidade entre a criação do posto de trabalho e o investimento relevante para o efeito. Efetivamente, aquela norma exige: • A criação de postos de trabalho; • Proporcionado pelo investimento; e • A sua manutenção por 5 anos ou 3 anos (no caso de PME). Estes requisitos são cumulativos.

Importa salientar que as temáticas ora em apreço não são novas.

A exigência adicional da AT de “criação líquida” e manutenção de saldo líquido, tem sido considerada uma restrição não prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI e como tal rejeitada pelo STA e pela jurisprudência arbitral dominante, citando-se abaixo apenas alguns exemplos que o Tribunal Arbitral.

Neste sentido, pode ver-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0411/16.0BEPNF, de 8 de novembro de 2023, que decidiu que, *“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”* e em cuja fundamentação se refere o seguinte:

“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, a 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 n.º 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 de trabalhadores nesse ano e no ano anterior, i.e, independentemente do efetivo aumento global do número de trabalhadores da empresa. (...)

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 qualificados 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 à criação de postos de trabalho.

Concluimos, 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.”

A jurisprudência reiterada do CAAD vai no mesmo sentido:

É o caso da Decisão arbitral, de 27 de junho de 2024, no âmbito do Proc. n.º 763/2023-T, onde se segue o entendimento do STA e se destaca a natureza de apoio ao investimento do RFAI, afastando a “criação líquida”. Mas são muitas as Decisões arbitrais (v.g. 561/2022-T, 640/2023-T, 1094/2024-T, 1420/2024-T) que seguem a mesma linha, reforçando que o requisito central é o nexos causal investimento/posto(s) e a manutenção desses postos, não o saldo líquido global de trabalhadores.

Ou seja, tal como resulta da maioria da jurisprudência arbitral, analisando a questão à luz dos diplomas legislativos referidos, conclui-se que não há suporte textual para afirmar que o investimento relevante tem de proporcionar um aumento líquido de postos de trabalho.

Com efeito, na alínea f) do n.º 4 do artigo 21.º do CFI não se faz qualquer referência a aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento, mas apenas a “criação de postos de trabalho” e sua manutenção.

Por outro lado, o aumento líquido do número de trabalhadores apenas é exigido nos casos de auxílios calculados com base em postos de trabalho ou em custos salariais (cfr. artigo 14.º, n.º 9, do RGIC), ou no caso do RFAI de 2009 (em que se encontrava vigente o Regulamento (UE) n.º 800/2008, da Comissão de 6 de agosto) quanto aos apoios qualificados com base nos custos relativos aos postos de trabalho diretamente criados por um projeto de investimento.

Tal como se menciona na Decisão arbitral proferida no processo n.º 370/2019-T, de 9 de março de 2020, posição adotada pela esmagadora maioria da jurisprudência arbitral, *“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.”* Nota-se ainda no aludido Acórdão que, *“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, casualmente 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 e, e na medida em que, dele resulte, de forma casualmente adequada, a criação de, pelo menos, um posto de trabalho, e a sua manutenção.”

Isto é, não contestamos que a posição apresentada pela Requerente é a perfilhada pela jurisprudência arbitral dominante.

Acresce ainda em seu favor que, em nosso entendimento, para a atribuição do benefício fiscal (RFAI) releva a criação de um posto de trabalho, no quadro da realização de um dado investimento elegível, sem que o contrato laboral subjacente careça de observar uma determinada modalidade. O normativo aplicável em nada distingue quanto a essa modalidade contratual, sendo admissível a celebração de contrato laboral com termo ou por prazo indeterminado.

Adite-se ainda que, tal como se denota na Decisão arbitral proferida no Proc. n.º 493/2021-T, de 19 de outubro de 2022, “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) insitas 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. (...)”

Igualmente o STA no ponto 4.2 do seu Acórdão, de 5 de janeiro de 2012, proferido no Processo nº. 01011/11 assume a mesma posição, quanto à natureza jurídica das informações vinculativas, ao referir que, *“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, Benjamin Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (Lei Geral Tributária, Comentada e anotada, 3ª ed., Vislis, 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.»

Sucedo, porém, que incumbe ao sujeito passivo o ónus de alegar e provar factos de onde se deva concluir ter realizado um investimento em ativos, afetos à exploração da empresa, enquadráveis nos tipos elencados no artigo 22.º, n.º 2, do CFI, e, igualmente no tocante à criação de postos de trabalho, relevante nos termos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, cabe ao sujeito passivo o ónus de alegar e provar factos de onde se deva concluir ter preenchido este requisito.

Com efeito, nos termos do disposto no artigo 74.º, n.º1, da Lei Geral Tributária, é ao sujeito passivo de imposto que compete fazer a prova do preenchimento dos requisitos de que depende a atribuição de determinado benefício fiscal, enquanto facto simultaneamente constitutivo desse direito e impeditivo da tributação-regra.

Acresce que, nos termos do estipulado nos artigos 6.º e 7.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, impende sobre o sujeito passivo o ónus da prova dos factos que lhe conferem o direito ao benefício fiscal.

A criação de postos de trabalho pressuposta pelo benefício fiscal em questão – RFAI –, refere-se à criação de postos de trabalho e sua manutenção, mas, naturalmente, estes têm que ser associáveis ao investimento realizado.

Como vimos, a Requerente invoca, em síntese, que, contrariamente ao entendimento veiculado pela Requerida, em lado algum a lei exige a criação líquida de emprego e um vínculo laboral “sem termo” e que demonstrou o cumprimento dos requisitos de que depende o RFAI.

Contudo, não se nos afigura que tenha provado, como lhe incumbia, o cumprimento de todos os requisitos cumulativos de que depende a aplicação do RFAI.

Efetivamente, como nota a AT, “25.º *Antes de qualquer outra contabilização, é essencial que se determine se os postos de trabalho alegadamente criados estão umbilicalmente associados ao investimento realizado.*

26.º *Ora, quer em sede de procedimento inspetivo, quer agora em sede de processo arbitral, a Requerente nada demonstra.*”

Concordamos com tal entendimento.

A Requerente não logrou demonstrar onexo de causalidade entre a realização do investimento e a criação dos postos de trabalho.

Veamos:

- Resulta claramente dos contratos em anexo celebrados com os “Gestores de frota”, que nos mapas da Segurança Social tem o código 43232 - controlador de transportes terrestres de mercadorias, que as respetivas funções não se encontram relacionadas com o investimento realizado com referência à atividade relevante para efeitos da concessão do benefício - alojamento mobilado para turistas CAE – 55201, no setor do alojamento local e desenvolvimento turístico na área em questão.
- Nas DMR’s submetidas para os anos de 2020 e 2021 a Requerente declarou um trabalhador dependente, que é o sócio-gerente C..., com a categoria de “Diretor Recursos Humanos”.

Refere a AT que nos meses anteriores ao mês de início do investimento (janeiro 2021), a Requerente já tinha esse trabalhador nos seus quadros, motivo pelo qual não pode ser considerado como um posto de trabalho causalmente associado ao investimento realizado.

Apesar de não concordarmos com o afastamento da consideração desta contratação pelo simples facto de ter sido levada a cabo antes do investimento, consideramos que as funções exercidas não são suficientemente claras para podermos concluir que a sua contratação está diretamente relacionada com a actividade relevante de alojamento mobilado para turistas, sendo certo que a Requerente, para além do mais, exerce diversas atividades.

- Por último, no tocante a B... (esposa do sócio-gerente), cuja data de entrada na empresa foi abril de 2023, a AT conclui que o seu posto de trabalho não pode desde logo ser considerado criado porque a sua contratação está fora do período do investimento (2021-01-01 a 2022-12-

31) e que, por outro lado, mesmo que se considerasse dentro daquele período, a sua contratação não se encontra de forma alguma umbilicalmente associada ao dito investimento.

Creemos que, igualmente, pelos motivos expostos supra, não se pode concluir pela existência de uma relação causal entre a contratação em apreço e o investimento, não tendo sido feita prova cabal desse requisito.

De onde concluímos que a Requerente não logrou fazer prova de que a contratação dos trabalhadores se encontra causalmente associada ao investimento relevante, requisito cumulativo imprescindível para efeitos de aplicação do RFAI.

Termos em que se deve concluir pela improcedência do pedido.

VI. DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Peticiona a Requerente que, tendo sido pago, na totalidade, o imposto alegadamente devido, por erro de facto e de direito, há que reconhecer o seu direito a juros indemnizatórios.

Nestas circunstâncias, preconiza a jurisprudência dos nossos tribunais superiores que deve encontrar-se preenchido o pressuposto do “*erro imputável aos serviços*” que o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, reclama para o nascimento da obrigação de juros indemnizatórios.

Como se refere no Acórdão do STA, no Processo n.º 049/16, de 10 de Maio, que acompanhamos: “*Foi esta a solução sustentada pelo citado acórdão de 02-12-2015, do Pleno desta Seção, Proc. 01524. Como se escreveu no acórdão deste STA, de 30-05-2012, proc. 410: “Diz o n.º 1 do art. 43.º da LGT, ao abrigo da qual foi proferida a condenação ora recorrida: «São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido». Ou seja, quando um acto de liquidação de um tributo for declarado em processo de reclamação*

graciosa ou de impugnação judicial viciado por erro imputável aos serviços e do qual tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, há direito a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «[a] utilização da expressão «erro» e não «vício» ou «ilegalidade» para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.

Com efeito, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão «erro» tem um âmbito mais restrito do que a expressão «vício».

Por outro lado, é usual utilizar-se a expressão «vícios» quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos, como é o caso dos arts. 101.º (arguição subsidiária de vícios) e 124.º (ordem de conhecimento dos vícios na sentença) ambos do CPPT.

Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão «erro» tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios» (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 5 ao art. 61.º, pág. 531..)

O mesmo Autor explica as razões por que a LGT restringiu o direito a juros indemnizatórios aos casos de anulação por vício substancial e já não o reconheceu relativamente aos vícios de forma ou incompetência que determinem a anulação do acto: o reconhecimento de um vício destes últimos tipos «não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela Administração Tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, se pode justificar que, nestas situações, não havendo dívidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele.”

Não existindo no caso concreto erro da AT, também nesta parte não procede o pedido.

VII. VALOR DA CAUSA

Na jurisdição arbitral, o critério de fixação do valor retira-se do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária que dispõe, no seu artigo 3.º, n.º 2 que «[o] valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário». Por seu turno, o n.º 1, alínea a) deste último preceito dispõe que, no caso específico de impugnação da liquidação, e importa não esquecer que o processo arbitral tributário é um processo de cariz impugnatório, o valor atendível, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, é «o da importância cuja anulação de pretende».

A Requerente atribuiu à causa o valor de € 74.796,85. Contudo, tal como nota a AT, tal valor não se mostra correto. Na realidade, o somatório das demonstrações de acerto de contas ascende a € 74.785,85. Resultando dos elementos do processo que o valor da liquidação a que se pretendia obstar era esse, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

VIII. DECISÃO

Termos em que se decide este Tribunal Arbitral:

1. Declarar a total improcedência do pedido, pelo que:

a) Se mantêm na ordem jurídica • A liquidação adicional de IRC n.º 2025-..., referente ao exercício de 2021; • A liquidação adicional de IRC n.º 2025-..., referente ao exercício de 2022;

• A liquidação adicional de IRC n.º 2025-..., referente ao exercício de 2023; • A demonstração de acerto de contas n.º 2025-..., referente ao exercício de 2021, no valor de € 20.910,33; • A demonstração de acerto de contas n.º 2025-..., referente ao exercício de 2022, no valor de € 40.763,04; e • A demonstração de acerto de contas n.º 2025-..., referente ao exercício de 2022, no valor de € 13.112,48.

b) Não procede pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

2. Condenar a Requerente no pagamento das custas processuais.

Valor da causa

Fixa-se o valor do processo em € 74.785,85 (setenta e quatro mil e setecentos e oitenta e cinco euros e oitenta e cinco cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.º 2, do Código de Processo Civil.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 24.º, n.º 4 do RJAT e 4.º, n.º 5, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 2.448.00 (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros), a cargo da Requerente.

Lisboa, 9 de março de 2026

Os Árbitros

Victor Calvete (Presidente)

Clotilde Celorico Palma (Relatora)

Rui Miguel Zeferino Ferreira