



IRC – REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (RFAI) CRIAÇÃO E MANUTENÇÃO DE POSTOS DE TRABALHO

Exmos. Senhores Associados e Membros Aliados,

Têm sido suscitadas diversas questões interpretativas no que respeita à 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.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI), pelo que importa proceder à divulgação do entendimento sancionado por despachos de 2019-08-22 e de 2023-06-25 da Subdiretora-Geral da Área de Gestão do IR sobre o assunto.

Assim:

1. De entre as condições a satisfazer cumulativamente pelos sujeitos passivos de IRC, para que possam beneficiar do RFAI, salienta-se a definida na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, que determina a obrigação de realização de “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)”.
2. O CFI é omissivo quanto à definição de “criação de postos de trabalho”.
3. No entanto, esta condição reflete uma estreita conexão com o espírito consignado no REGULAMENTO (UE) N.º 651/2014 DA COMISSÃO, de 17 de junho de 2014, que declara certas categorias

de auxílio compatíveis com o mercado interno, adiante designado por RGIC, designadamente no seu § 31, onde se lê que, “Ao tentar ultrapassar as desvantagens das regiões desfavorecidas, os auxílios com finalidade regional promovem a coesão económica, social e territorial dos Estados-Membros e da União no seu conjunto. Os auxílios com finalidade regional destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável.”.

4. Logo, as condições em que se considere estar assegurada a exigência relativa à “criação de postos de trabalho” e à sua manutenção, nos termos em que tal exigência se encontra especificamente prevista no CFI, não poderão deixar de estar em consonância com o disposto no RGIC, designadamente quanto aos objetivos a alcançar com os auxílios com finalidade regional.
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.
12. Note-se que, se assim não fosse, ou seja, caso não se verificasse um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento, havendo apenas a obrigação de criar e manter os postos de trabalho criados em razão do investimento considerado para efeitos do benefício em causa, no limite, poderíamos estar perante situações em que não se verificasse qualquer contributo para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, uma vez que se estaria a admitir que a mera

manutenção dos postos de trabalho criados, ainda que acompanhada de diminuição do número de postos de trabalho desse estabelecimento, seriam suficientes para que se encontrasse preenchido o requisito a que se refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

13. A referida norma deve ser interpretada de acordo com o previsto no RGIC, impondo que tenha de se verificar “criação de emprego”, não só relativamente ao estabelecimento como também que o próprio investimento relevante para efeitos de RFAI gere, ele próprio, novos postos de trabalho, impondo ainda condições quanto à manutenção dos novos postos de trabalho proporcionados pelo investimento.
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.
16. Exemplifica-se, partindo-se de um caso onde os assalariados trabalham a tempo inteiro e durante o ano completo:

No caso de um sujeito passivo PME com um total de 205 trabalhadores elegíveis a 31 de dezembro de 2014, sendo que 5 desses trabalhadores foram admitidos por força do investimento realizado e concluído em 2014, e uma média de 200 trabalhadores nos 12 meses anteriores ao início do investimento, verifica-se a condição de criação de 5 postos de trabalho no período de 2014 e exigir-se-á, à entidade empregadora, que mantenha um nível de empregabilidade de, pelo menos, 201 trabalhadores, durante os 3 anos seguintes, dos quais 5 respeitem aos postos de trabalho criados em razão do investimento.
17. Ou seja, ainda que exista quebra sucessiva de trabalhadores elegíveis no final de 2015, 2016 ou 2017, para, por exemplo, 204, 203 e 201 trabalhadores, respetivamente, dar-se-ia por cumprida a condição de manutenção da criação de postos de trabalho pelo período mínimo de manutenção de investimento (3 anos seguintes), desde que os 5 postos de trabalho criados em razão do investimento realizado e concluído em 2014 sejam mantidos.
18. De facto, admite-se que se encontra assegurado o objetivo definido no RGIC, sendo de considerar que o desenvolvimento económico de determinadas regiões é alcançado se houver contratação líquida de pessoas (ainda que um único trabalhador), com um contrato sem termo (sustentável), e se o nível de empregabilidade (trabalhadores com contrato sem termo no final do período) se mantiver superior à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento relevante, durante o período mínimo imposto pelo regime do RFAI.
19. Por outro lado, não se poderá considerar que tal objetivo se encontra assegurado se apenas for exigível a manutenção do(s) trabalhador(es) admitido(s) com contrato sem termo em razão do investimento se, em simultâneo, se permitir à entidade prescindir, despedir ou não substituir os restantes trabalhadores, o que claramente poria em causa a pretendida diminuição do nível de desemprego.
20. Da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI resulta a imposição de que os postos de trabalho criados, em concreto, por força do investimento em causa, sejam mantidos pelo período mínimo de manutenção do respetivo investimento.
21. Partindo do exemplo apresentado, considerando que os 5 postos de trabalho foram criados no período de 2014 em razão do investimento realizado e concluído nesse ano, admite-se que a diminuição de 1, 2 e 4 trabalhadores, verificada nos períodos de 2015, 2016 e 2017, não implicaria, por si só, o incumprimento da condição de manutenção da criação de postos de trabalho pelo período mínimo de manutenção de investimento (3 anos seguintes), desde que essa variação não resultasse da extinção dos tais “postos de

trabalho”, especificamente criados em razão do investimento relevante para efeitos de RFAI, os quais têm obrigatoriamente que ser mantidos nos termos já referidos anteriormente.

22. Caso esteja em causa um projeto com uma duração plurianual, admite-se que os requisitos exigidos quanto à criação dos postos de trabalho só possam vir a ser aferidos após a conclusão do projeto.

(Ofício Circulado nº 20259/2023, de 28.6.2023, da Sub-D, da AT-GT – Área imp. Sobre o rendimento)

Para qualquer esclarecimento adicional, agradecemos que contactem o Gabinete de Fiscalidade da ARAC, o qual se encontra ao vosso inteiro dispor.

Com os melhores cumprimentos

O Secretário-Geral

Joaquim Robalo de Almeida