



Bruxelas, 4.12.2020
C(2020) 8550 final

DECISÃO DA COMISSÃO

de 4.12.2020

**relativa ao regime de auxílios
SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN)
aplicado por Portugal
a favor da Zona Franca da Madeira (ZFM) – Regime III**

(Apenas faz fé o texto em língua portuguesa)

DECISÃO DA COMISSÃO

de 4.12.2020

**relativa ao regime de auxílios
SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN)
aplicado por Portugal
a favor da Zona Franca da Madeira (ZFM) – Regime III**

(Apenas faz fé o texto em língua portuguesa)

<p>Na versão publicada da presente decisão foram omitidas algumas informações, em conformidade com os artigos 30.º e 31.º do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, relativamente à não divulgação das informações abrangidas pelo segredo profissional. As omissões são indicadas por [...].</p>	<p style="text-align: center;">VERSÃO PÚBLICA</p> <p>O presente documento é um documento interno da Comissão disponível exclusivamente a título informativo.</p>
---	--

(Texto relevante para efeitos do EEE)

A COMISSÃO EUROPEIA,

Tendo em conta o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, nomeadamente o artigo 108.º, n.º 2, primeiro parágrafo,

Tendo em conta o Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, nomeadamente o artigo 62.º, n.º 1, alínea a),

Após ter convidado as partes interessadas a apresentarem as suas observações nos termos do artigo 108.º, n.º 2, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia¹, e tendo em conta essas observações,

Considerando que:

1. PROCEDIMENTO

- (1) No contexto do exercício de monitorização de 2015 (a seguir designado por «monitorização de 2015»)², a Comissão solicitou informações a Portugal, por ofício

¹ JO C 101 de 15.3.2019, p. 7.

² Nos termos do artigo 108.º, n.º 1, do TFUE, «a Comissão procederá, em cooperação com os Estados-Membros, ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados». Ver também o artigo 21.º, n.º 1, do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO L 248 de 24.9.2015, p. 9). Para o efeito, a Comissão examina regularmente, com base numa amostra de regimes, se os Estados-Membros aplicam corretamente as regras em matéria de auxílios estatais, tanto no que se refere à conformidade da legislação nacional como à da concessão de auxílios individuais,

de 12 de março de 2015, com o intuito de analisar se o regime de auxílios aplicado à Zona Franca da Madeira (a seguir designado por «regime da ZFM» ou «Regime III»), aprovado pela Comissão enquanto auxílio com finalidade regional compatível, respeitava as regras aplicáveis, em particular, a decisão da Comissão de 27 de junho de 2007³ (a seguir designada por «Decisão da Comissão de 2007»), aplicável de 1 de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2013, e a decisão da Comissão de 2 de julho de 2013⁴ (a seguir designada por «Decisão da Comissão de 2013»), aplicável de 1 de janeiro de 2013 a 31 de dezembro de 2013. A Comissão solicitou, numa primeira etapa, informações sobre o enquadramento jurídico do regime⁵ e, numa segunda etapa, verificou a sua aplicação, selecionando uma amostra de 26 beneficiários do regime da ZFM em 2012 e 2013.

- (2) Portugal apresentou essas informações em 4 de maio de 2015. Os serviços da Comissão solicitaram informações adicionais em 5 de junho e Portugal respondeu em 6 de julho. Em 1 de outubro de 2015, a Comissão enviou um novo pedido de informações, ao qual Portugal respondeu em 29 de outubro. Em 29 de fevereiro de 2016, os serviços da Comissão solicitaram informações adicionais e Portugal respondeu em 1, 8 e 12 de abril de 2016. Na sequência dos pedidos de informações adicionais apresentados pela Comissão em 29 de março e 11 de agosto de 2017, Portugal respondeu em 2 de maio e 11 de setembro de 2017, respetivamente. Na sequência de uma conferência telefónica com as autoridades portuguesas em 26 de outubro de 2017, a Comissão enviou a Portugal um novo pedido de informações em 27 de outubro, a que Portugal respondeu em 21 e 22 de novembro de 2017. Na sequência de uma reunião entre a Comissão e as autoridades portuguesas, em 4 de dezembro de 2017, Portugal solicitou uma prorrogação do prazo para apresentar as informações em falta até ao final de dezembro de 2017. Em 7 de dezembro de 2017, os serviços da Comissão enviaram a Portugal as perguntas cuja resposta ainda estava pendente. Portugal apresentou informações em 2 de fevereiro de 2018. Na sequência do pedido de Portugal, realizou-se outra reunião entre a Comissão e as autoridades portuguesas em 27 de março de 2018.
- (3) Por ofício de 6 de julho de 2018, a Comissão informou Portugal de que tinha decidido dar início ao procedimento previsto no artigo 108.º, n.º 2, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia («TFUE»), relativamente ao regime da ZFM (a seguir designada por «decisão de início do procedimento»)⁶.
- (4) Por ofício de 30 de julho de 2018, as autoridades portuguesas observaram que o texto integral da decisão de início do procedimento era constituído, na sua opinião, por informações confidenciais, e solicitaram à Comissão que não publicasse a sua decisão, mas apenas um resumo sucinto da mesma, com um texto cuja redação propuseram.

sendo esta última análise efetuada com base numa amostra de beneficiários. A monitorização de 2015 abrangeu os anos de 2012 e 2013.

³ C(2007) 3037 final, no processo N 421/2006 (JO C 240 de 12.10.2007, p. 1).

⁴ C(2013) 4043 final, no processo SA.34160 (2011/N) (JO C 220 de 1.8.2013, p. 1).

⁵ Artigo 36.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (a seguir designado por «EBF»), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, republicado pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de junho, e alterado pela Lei n.º 83/2013, de 9 de dezembro. Ver também o Decreto-Lei n.º 165/86, de 26 de junho, alterado pelo artigo 2.º da Lei n.º 55/2013, de 8 de agosto, e o Despacho n.º 46/2010, de 18 de agosto, da Secretaria Regional do Plano e Finanças.

⁶ C (2018) 4149 final.

- (5) Por ofício de 11 de setembro de 2018, Portugal apresentou uma lista de todas as empresas registadas na ZFM para o período de 2007 a 2014 e a lista dos 25 maiores beneficiários do auxílio no período de 2007 a 2011 e em 2014, tal como solicitado nos pontos 1 e 2 do n.º 64 da decisão de início do procedimento. Portugal solicitou uma nova prorrogação do prazo para apresentar as informações em falta até ao final de setembro de 2018. As observações de Portugal sobre o início do procedimento, em conformidade com o artigo 108.º, n.º 2, do TFUE, e sobre as informações solicitadas nos pontos 3 a 7 do n.º 64 da decisão de início do procedimento foram apresentadas em 26 de setembro de 2018.
- (6) Por ofício de 11 de fevereiro de 2019⁷, na sequência de debates exaustivos com Portugal sobre questões de confidencialidade relacionadas com a decisão de início do procedimento, e na ausência de acordo sobre as mesmas, a Comissão informou Portugal da sua decisão de indeferir o pedido de confidencialidade apresentado pelas autoridades portuguesas e de publicar a decisão tal como adotada em 6 de julho de 2018. Portugal não recorreu da decisão junto dos Tribunais da União e concordou com a sua publicação por ofício de 5 de março de 2019.
- (7) Em 15 de março de 2019, a decisão de início do procedimento foi publicada no *Jornal Oficial da União Europeia*⁸. A Comissão convidou as partes interessadas a apresentarem as suas observações relativamente ao regime de auxílios.
- (8) Na sequência do pedido de Portugal, realizou-se outra reunião entre a Comissão e as autoridades portuguesas em 10 de abril de 2019. Durante a reunião, foi recordado a Portugal que devia apresentar as informações em falta solicitadas no n.º 64 da decisão de início do procedimento. Na sequência dessa reunião, Portugal apresentou, por ofício de 24 de abril de 2019, informações relativas aos controlos fiscais efetuados pelas autoridades fiscais nacionais aos beneficiários da ZFM. Além disso, Portugal forneceu, relativamente ao mesmo período, informações sobre as divergências detetadas nas declarações fiscais das empresas da ZFM e dados adicionais sobre as correções do imposto devido pelos contribuintes da ZFM.
- (9) A Comissão recebeu observações de partes interessadas. Por ofícios de 23 de maio e 12 de junho de 2019, a Comissão transmitiu-as a Portugal, dando-lhe a possibilidade de sobre elas se pronunciar. As observações de Portugal foram recebidas por ofício de 26 de junho de 2019.

2. DESCRIÇÃO PORMENORIZADA DO REGIME DE AUXÍLIOS

2.1. Regime da ZFM ao abrigo da Decisão da Comissão de 2007

- (10) Na sequência da notificação apresentada por Portugal, a Comissão aprovou, em 2007, o regime da ZFM⁹ para o período compreendido entre 1 de janeiro de 2007 e

⁷ C (2019) 1066 final (não sujeita a publicação no Jornal Oficial).

⁸ Auxílios estatais – Portugal, Auxílio estatal SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) – Zona Franca da Madeira (ZFM) – Regime III (JO C 101 de 15.3.2019, p. 7).

⁹ O regime da ZFM inclui o Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM), o Registo Internacional de Navios (MAR) e a Zona Franca Industrial (ZFI). Este regime foi inicialmente aprovado em 1987 (Regime I) pela decisão da Comissão de 27 de maio de 1987, no processo N 204/86 (SG(87) D/6736); foi posteriormente prorrogado, em 1992, pela decisão da Comissão de 27 de janeiro de 1992 no processo E 13/91 (SG(92) D/1118) e, em 1995, pela decisão da Comissão de 3 de fevereiro de 1995 no processo E 19/94 (SG(95) D/1287). O regime que lhe sucedeu (Regime II) foi aprovado pela decisão da Comissão de 11 de dezembro de 2002 no processo N222a/2002 (JO C 65 de 19.5.2003, p. 23). Em 2007, foi aprovado um terceiro regime (Regime III) pela decisão da Comissão de 27 de junho de 2007 no processo N 421/2006 (JO C 240 de 12.10.2007, p. 1), posteriormente alterado em

31 de dezembro de 2013, com base nas Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para o período 2007-2013¹⁰ (a seguir designadas por «OAR de 2007»). As empresas registadas e autorizadas ao abrigo do regime antes de 31 de dezembro de 2013¹¹ poderiam beneficiar de uma redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas ou de outras isenções fiscais, tal como descrito no considerando 12 da presente decisão, até 31 de dezembro de 2020.

- (11) A Comissão aprovou o regime da ZFM como auxílio ao funcionamento compatível destinado à promoção do desenvolvimento regional e à diversificação da estrutura económica da Madeira. Uma vez que a Região Autónoma da Madeira (a seguir designada por «RAM») é uma região ultraperiférica prevista no artigo 299.º, n.º 2, do Tratado que institui a Comunidade Europeia (Tratado CE) (atual artigo 349.º do TFUE), é elegível para os auxílios regionais ao funcionamento ao abrigo do artigo 87.º, n.º 3, alínea a), do Tratado CE (atual artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do TFUE). Os auxílios regionais ao funcionamento destinam-se a compensar as empresas que exercem a sua atividade económica nessas regiões pelos custos adicionais decorrentes das desvantagens estruturais das regiões ultraperiféricas¹².
- (12) O regime da ZFM, aprovado pela Comissão em 2007, autorizou a concessão de auxílios sob a forma de uma redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas¹³ sobre os lucros resultantes de atividades efetiva e materialmente realizadas na Madeira¹⁴, uma isenção de impostos municipais e locais, bem como uma isenção do imposto sobre a transmissão de bens imóveis para a criação de uma empresa na ZFM¹⁵, até montantes máximos de auxílio baseados nos limites máximos da base tributável aplicáveis à base tributável anual dos beneficiários. Esses limites máximos foram fixados em função do número de postos de trabalho mantidos pelo beneficiário em cada exercício, da seguinte maneira:

Número de postos de trabalho criados/mantidos por ano	Limites máximos da base tributável em EUR	Montante máximo do auxílio em EUR
1-2	2 000 000	420 000
3-5	2 600 000	546 000
6-30	16 000 000	3 360 000
31-50	26 000 000	5 460 000
51-100	40 000 000	8 400 000
>100	150 000 000	31 500 000

2013 (alteração do Regime III) pela decisão da Comissão de 2 de julho de 2013 no processo SA. 34160 (2011/N) (JO C 220 de 1.8.2013, p. 1). Em 2013, a sua duração foi prorrogada até 30 de junho de 2014 pela decisão da Comissão de 26 de novembro de 2013 no processo SA. 37668 (2013/N) (JO C 37 de 7.2.2014, p. 10) e em 2014 (prorrogação do Regime III até final de 2014) pela decisão da Comissão de 8 de maio de 2014 no processo SA. 38586 (2014/N) (JO C 210 de 4.7.2014, p. 27).

¹⁰ JO C 54 de 4.3.2006, p. 13.

¹¹ Na sequência das duas prorrogações aprovadas pelas decisões da Comissão referidas na nota de rodapé 9 *supra*, este prazo foi prorrogado até 31 de dezembro de 2014.

¹² Grande afastamento, insularidade, pequena superfície, relevo e clima difíceis, dependência económica em relação a um pequeno número de produtos.

¹³ 3 % de 2007 a 2009, 4 % de 2010 a 2012 e 5 % de 2013 a 2020.

¹⁴ N.º 14 da decisão da Comissão de 2007.

¹⁵ N.º 17 da decisão da Comissão de 2007. Ver também o artigo 36.º, n.ºs 1 e 10, e o artigo 33.º, n.ºs 4 a 8 e n.º 11, do EBF.

- (13) Em determinadas condições¹⁶, as empresas registadas na Zona Franca Industrial do regime da ZFM poderiam beneficiar de uma redução adicional de 50 % sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.
- (14) O acesso ao regime da ZFM foi restringido às atividades que figuram numa lista incluída na decisão da Comissão de 2007, com base na nomenclatura estatística das atividades económicas na Comunidade Europeia, NACE Rev. 1.1¹⁷: agricultura e produção animal (secção A, códigos 01.4 e 02.02), pesca, aquicultura e afins (secção B, código 05), indústria transformadora (secção D), produção e distribuição de eletricidade, gás e água (secção E, código 40), comércio por grosso (secção G, códigos 50 e 51), transportes e comunicações (secção I, códigos 60 a 64), atividades relativas aos bens imobiliários, locação e serviços às empresas (secção K, códigos 70 a 74), ensino superior e/ou ensino para adultos (secção M, códigos 80.3 e 80.4), e outras atividades de serviços coletivos (secção O, códigos 90, 92 e 93.01)¹⁸. No caso de serem introduzidas alterações na lista, dado que os sistemas de classificação deste tipo são de natureza evolutiva, as autoridades portuguesas concordaram em comunicá-las à Comissão¹⁹.
- (15) Todas as atividades de intermediação financeira, seguros e atividades auxiliares financeiras e de seguros (secção J, códigos 65 a 67 da NACE), bem como todas as atividades do tipo «serviços intragrupo» (centros de coordenação, tesouraria e distribuição) que poderiam ser realizadas ao abrigo da secção K, código 74 («serviços prestados a empresas, sobretudo») foram excluídas do âmbito de aplicação do regime²⁰. A decisão da Comissão de 2007 também incluía o compromisso das autoridades portuguesas de comunicarem à Comissão os nomes das empresas que foram objeto de uma recusa de registo no regime da ZFM, bem como os motivos dessa recusa²¹.

2.2. Regime da ZFM ao abrigo da Decisão da Comissão de 2013

- (16) Na sequência da notificação de Portugal, a Comissão autorizou, em 2013, um aumento de 36,7 % dos limites máximos da base tributável a que seria aplicável a redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Assim, a partir de 2013, os limites máximos da base tributável e os montantes máximos de auxílio passaram a ser os seguintes:

¹⁶ Pelo menos duas das seguintes condições: a) Modernização da economia regional através da inovação tecnológica de produtos e de processos de fabrico ou modelos de negócio; b) Diversificação da economia regional, nomeadamente através do exercício de novas atividades de elevado valor acrescentado; c) Contratação de recursos humanos altamente qualificados; d) Melhoria das condições ambientais; e e) Criação de, pelo menos, 15 novos postos de trabalho, que devem ser mantidos durante um período mínimo de cinco anos (n.º 16 da decisão da Comissão de 2007 e artigo 36.º, n.º 5, do EBF).

¹⁷ Regulamento (CE) n.º 29/2002 da Comissão, de 19 de dezembro de 2001, que altera o Regulamento (CEE) n.º 3037/90 do Conselho relativo à nomenclatura estatística das atividades económicas na Comunidade Europeia (JO L 6 de 10.1.2002, p. 3).

¹⁸ N.º 25 da decisão da Comissão de 2007.

¹⁹ N.º 29 da decisão da Comissão de 2007.

²⁰ N.º 26 da decisão da Comissão de 2007.

²¹ N.º 32 da decisão da Comissão de 2007.

Número de postos de trabalho criados/mantidos por ano	Limites máximos da base tributável em EUR (2013-2014)	Montante máximo do auxílio em EUR (2013-2014)
1-2	2 730 000	546 000
3-5	3 550 000	710 000
6-30	21 870 000	4 374 000
31-50	35 540 000	7 108 000
51-100	54 680 000	10 936 000
>100	205 500 500	41 100 000

- (17) No âmbito da notificação que conduziu à decisão da Comissão de 2013, as autoridades portuguesas indicaram que todas as restantes condições do regime, tal como aprovado em 2007, se mantinham²².

2.3. O regime da ZFM instituído por Portugal e a opinião expressa por Portugal na monitorização de 2015

- (18) O Regime III foi monitorizado em 2012 e 2013, no âmbito da monitorização de 2015²³. As informações prestadas por Portugal durante a monitorização e a subsequente investigação *ex officio* (a seguir designada por «investigação de 2016») tiveram os seguintes resultados:

2.3.1. Origem dos lucros que beneficiam da redução do imposto sobre o rendimento

- (19) Tal como referido nas decisões da Comissão de 2007 e 2013, a redução do imposto concedida ao abrigo do regime da ZFM apenas se aplica «aos lucros resultantes de atividades efetiva e materialmente realizadas na Madeira»²⁴. Durante a monitorização de 2015, a Comissão solicitou esclarecimentos sobre a aplicação desta condição. No decurso da monitorização de 2015 e da investigação de 2016, verificou-se que algumas empresas registadas no regime da ZFM e incluídas na amostra beneficiaram de uma redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas sobre os lucros resultantes de atividades que não foram «efetiva e materialmente realizadas na Madeira».
- (20) Esta situação foi confirmada por Portugal, que, a este respeito, indicou que, para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, os sujeitos passivos com sede ou direção efetiva na Madeira seriam aí tributados pela universalidade dos seus rendimentos, independentemente da sua atividade gerar rendimentos, utilizar fatores produtivos e/ou suportar custos que ocorram em local diferente do da sua sede ou direção efetiva, desde que os referidos rendimentos, fatores e custos fossem auferidos, afetos e suportados pela empresa e relacionados com a sua atividade. Tais rendimentos seriam todos eles obtidos dentro ou fora do território português e, desde que resultassem de atividades admitidas na ZFM, realizadas por entidades com sede ou direção efetiva na Madeira, seriam declarados e contabilizados para o apuramento da base tributável e da coleta à qual se aplica a taxa de imposto devida²⁵.
- (21) Para garantir que os rendimentos eram corretamente declarados para efeitos fiscais, Portugal explicou que o regime da ZFM exigia uma contabilidade separada entre os

²² N.º 12 da decisão da Comissão de 2013.

²³ Nota de rodapé 2 *supra*.

²⁴ Nota de rodapé 14 *supra*.

²⁵ Ofício de Portugal de 11 de setembro de 2017 (2017/085166), p. 20-23.

rendimentos que se considerava terem sido gerados em território português, sujeitos ao imposto normal sobre o rendimento, e os rendimentos que se considerava terem sido gerados fora do território português, sujeitos à taxa reduzida do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas ao abrigo do regime da ZFM. Os primeiros são constituídos pelos rendimentos dos beneficiários da ZFM resultantes de transações com residentes em território português, ou na sua área geográfica, o que abrange a RAM, mas exclui a Zona Franca da Madeira propriamente dita. Os últimos são constituídos pelos rendimentos que os beneficiários da ZFM obtêm das suas transações com entidades não residentes no território nacional, bem como pelos gerados na própria ZFM²⁶.

- (22) Portugal alegou que, tendo em conta os códigos NACE autorizados ao abrigo do regime da ZFM e o caráter e o âmbito predominantemente internacional das atividades realizadas na ZFM, a condição de que as atividades fossem desenvolvidas efetiva e materialmente na Madeira, não significava, nem podia significar, que as atividades tivessem de se limitar geograficamente ao território da Madeira, nem que os rendimentos tivessem de ser obtidos exclusivamente nessa área geográfica²⁷. Assim, as autoridades portuguesas consideraram que a «interpretação restritiva» da Comissão não refletia a situação atual e não era compatível com o objetivo dos regimes de auxílios às regiões ultraperiféricas, que consiste em atrair o investimento a partir do interior e do exterior do mercado único, nem com a liberdade fundamental da União de estabelecimento e de livre circulação de bens, pessoas, serviços e capitais. A falta de competitividade do Regime III, quando comparado com outras jurisdições que estão em concorrência com a Madeira, foi uma das razões pelas quais a Comissão aprovou o aumento dos limites máximos do regime em 2013: demonstrou-se que atrair empresas internacionais, e não apenas empresas regionais, era e é fundamental para o desenvolvimento das regiões ultraperiféricas.
- (23) Além disso, segundo Portugal, podia considerar-se que as atividades eram efetiva e materialmente realizadas na RAM se aí fossem efetivamente desenvolvidas e se a empresa tivesse um escritório, pessoal e recursos adequados e um centro de decisão real e efetivo nessa região. Portugal alegou ainda que tal não significava que todos os recursos humanos da empresa tivessem necessariamente de desenvolver todas as suas funções na região, nem que as suas atividades tivessem de se limitar apenas à área geográfica da Madeira. Por último, Portugal declarou que não se pode considerar que as atividades «efetiva e materialmente realizadas na Madeira», tal como definidas no ponto 14 da decisão da Comissão de 2007, se referem apenas às atividades realizadas no território da RAM²⁸.
- (24) Por outro lado, Portugal indicou que as declarações fiscais anuais com base nas quais eram fixados o imposto devido e a redução do imposto se baseavam numa declaração efetuada pelos próprios beneficiários. As autoridades fiscais presumem que estas declarações são verdadeiras e corretas; as mesmas são subsequentemente validadas a nível central pela Autoridade Tributária e Aduaneira. Em caso de dúvida, esta presunção cessa, permitindo que as autoridades fiscais peçam informações complementares para avaliar se as receitas elegíveis para a taxa reduzida envolvem ou não efetivamente transações com não residentes²⁹.

²⁶ Ofício de Portugal de 11 de setembro de 2017, p. 22.

²⁷ Ofícios de Portugal de 31 de março de 2016 (2016/031779), p. 6, e de 11 de setembro de 2017, p. 18.

²⁸ Ofícios de Portugal de 31 de março de 2016, p. 6, e de 11 de setembro de 2017, p. 23.

²⁹ Ofício de Portugal de 21 de novembro de 2017 (2017/110431), p. 7.

- (25) Por último, Portugal declarou que tinham sido efetuados controlos através de inspeções fiscais quando havia dúvida quanto ao facto de a atividade ser real e efetiva, e que estava em vigor uma cooperação internacional com outras autoridades fiscais para proceder a um intercâmbio de informações a esse respeito³⁰.

2.3.2. Criação/manutenção de postos de trabalho na região

- (26) O regime da ZFM aprovado pela Comissão estabelece como critério essencial de compatibilidade o número de empregos criados e mantidos na região pelos beneficiários, articulando o montante máximo de auxílio permitido com o número de empregos, enquanto contributo para o desenvolvimento regional.
- (27) Na monitorização de 2015 e na subsequente investigação de 2016, verificou-se que algumas empresas registadas no regime da ZFM que beneficiaram da redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas não conseguiam fazer prova da criação/manutenção efetiva de empregos na região, do cálculo objetivo do número de empregos nem do facto de os trabalhadores declarados terem exercido a sua atividade na Madeira.
- (28) Na sua aplicação do regime da ZFM, Portugal informou que considerava como empregos criados de forma válida qualquer tipo de relação de trabalho prevista no Código do Trabalho português³¹, nos termos do qual a relação de trabalho pode ser estabelecida por qualquer das formas previstas na lei³². Neste contexto, Portugal aceitou como válidos, para efeitos da aplicação do regime da ZFM, todos os empregos, independentemente da sua natureza jurídica e do número de horas, dias ou meses de trabalho ativo por ano. Como o trabalho a tempo parcial e o dos membros do conselho de administração é autorizado pelo direito nacional, os postos de trabalho dos trabalhadores a tempo parcial (independentemente do tipo de trabalho) e dos membros do conselho de administração que desenvolvem a sua atividade em mais do que uma empresa beneficiária foram tomados em consideração como empregos válidos para efeitos do cálculo do limite máximo do benefício fiscal de cada empresa beneficiária que os declarou.
- (29) Assim, para efeitos do cálculo do benefício fiscal dos beneficiários da ZFM, Portugal não considerou nem controlou os equivalentes a tempo inteiro (a seguir designados por «ETI»)³³, mas apenas o número de postos de trabalho declarados pelos beneficiários nas suas declarações fiscais anuais (Modelo 22³⁴) e, em certos casos,

³⁰ Ofícios de Portugal de 2 de maio de 2017 (2017/042449), p. 11, de 11 de setembro de 2017, p. 25, e de 21 de novembro de 2017, p. 28-29.

³¹ Lei n.º 7/2009 de 12 de fevereiro.

³² Incluindo o destacamento (artigos 7.º e 8.º), o contrato com pluralidade de empregadores (artigo 101.º), o contrato a termo resolutivo e o teletrabalho (artigo 139.º), o contrato sem termo (artigo 147.º), o trabalho a tempo parcial (artigo 150.º), o trabalho intermitente (artigo 157.º), a comissão de serviço (artigo 161.º), o trabalho temporário (artigo 172.º), a cedência ocasional de trabalhador (artigos 288.º e 289.º), etc. Ver o ofício de Portugal de 2 de maio de 2017, p. 7.

³³ Com base na definição constante do ponto 58 e da nota de rodapé 52 das OAR de 2007 (ou seja, «Por número de trabalhadores entende-se o número de unidades de trabalho anuais (UTA), isto é, o número de trabalhadores a tempo inteiro durante um ano, representando o trabalho a tempo parcial e o trabalho sazonal frações de UTA.» O conceito de UTA é igualmente referido no artigo 5.º do anexo I do Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão (e do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão) como «unidades trabalho-ano (UTA)». Ver notas de rodapé 39 e 56 *infra*.

³⁴ Nos termos dos artigos 117.º e 127.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, o Modelo 22 (anexo D, campo 6 – «Entidades licenciadas na ZFM») é apresentado anualmente pelas empresas para indicar o número de postos de trabalho criados/mantidos, a fim de determinar a conformidade com os requisitos de elegibilidade estabelecidos no artigo 36.º do EBF. Segundo as autoridades portuguesas, só permite a quantificação dos postos de trabalho suscetíveis de gerar retenção

nas declarações relevantes apresentadas pelas empresas beneficiárias para a retenção na fonte do imposto sobre o rendimento dos seus trabalhadores [Modelo 10 e Modelo 30 ou a Declaração Mensal de Remunerações (a seguir designada por «DMR»)³⁵]; estas declarações podem permitir o controlo cruzado com as informações sobre os empregos declarados no Modelo 22³⁶. Nos termos do artigo 75.º da Lei Geral Tributária, presumem-se verdadeiras todas estas declarações. Se as entidades não cumprirem as suas obrigações declarativas, quer por não apresentarem as declarações quer por apresentarem informações incorretas, aplicam-se as sanções estabelecidas no Regime Geral das Infrações Tributárias³⁷.

- (30) A partir de 2013, a DMR passou a incluir declarações mensais³⁸, e Portugal indicou que apenas tomou em consideração o número de postos de trabalho declarados em dezembro de cada ano, independentemente de os trabalhadores em causa terem trabalhado na empresa durante todo o ano ou não. Quando lhes foi solicitado que calculassem o número de empregos ETI em conformidade com a definição constante das OAR de 2007, as autoridades portuguesas argumentaram que esta definição de trabalho não se aplicava aos auxílios regionais ao funcionamento, mas apenas aos regimes de auxílio ao investimento aprovados ao abrigo das OAR de 2007, uma vez que não estava incluída explicitamente na secção correspondente aos auxílios ao funcionamento das OAR de 2007, mas na correspondente aos auxílios ao investimento. Portugal alegou igualmente que a definição de efetivos prevista no artigo 5.º do anexo I do Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão (Regulamento Geral de Isenção por Categoria, a seguir designado por «RGIC de 2008»)³⁹ só dizia respeito à definição de pequenas e médias empresas («PME») no âmbito do RGIC de 2008 e não se aplicava ao Regime III, que estava sujeito a uma decisão *ad hoc*. Portugal alegou também que o objetivo principal do regime da ZFM aprovado não era a criação de emprego nem a compensação dos custos salariais, mas antes a promoção da coesão económica, social e territorial numa região ultraperiférica, através da modernização e diversificação da sua economia⁴⁰.

na fonte que foram criados e mantidos durante o período (Decisão n.º 16566-A/2012 do Gabinete do Ministro das Finanças). Ver ofício de Portugal de 21 de novembro de 2017, p. 3-4.

³⁵ O Modelo 10 é apresentado pelas empresas para declarar os rendimentos anuais sujeitos a imposto, isentos e não sujeitos a imposto, auferidos por sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares («IRS») retido na fonte (trabalhadores da empresa) que são residentes portugueses para efeitos fiscais. O Modelo 30 é o mesmo tipo de declaração fiscal, mas destinado aos sujeitos passivos de IRS (trabalhadores da empresa) que não são residentes em Portugal. Segundo as autoridades portuguesas, esta declaração fiscal contém apenas informações sobre o país de residência dos contribuintes, que pode não coincidir com o país em que exercem as suas atividades enquanto trabalhadores sob a direção da empresa para a qual trabalham. A DMR, que entrou em vigor a partir do exercício fiscal de 2013 (Portaria n.º 6/2013 de 10 de janeiro), tem a mesma função, mas só se aplica aos rendimentos provenientes do trabalho dependente e numa base mensal. Inclui também informações sobre a retenção na fonte, as contribuições obrigatórias para os regimes de segurança social e para os subsistemas legais de saúde, bem como as quotizações sindicais (ver ofício de Portugal de 21 de novembro de 2017, p. 2-3). Todas estas declarações são consideradas obrigações acessórias pelas autoridades fiscais portuguesas, visto não darem origem a liquidação do imposto.

³⁶ Ofícios de Portugal de 29 de outubro de 2015 (2015/107167), de 2 de maio de 2017, p. 8-9, e de 11 de setembro de 2017, p. 25.

³⁷ Ofício de Portugal de 21 de novembro de 2017, p. 2.

³⁸ Nota de rodapé 35 *supra*.

³⁹ Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão, de 6 de agosto de 2008, que declara certas categorias de auxílios compatíveis com o mercado comum, em aplicação dos artigos 87.º e 88.º do Tratado (JO L 214 de 9.8.2008, p. 3).

⁴⁰ Ofícios de Portugal de 11 de setembro de 2017, p. 15-16, e de 21 de novembro de 2017, p. 5-6.

- (31) No contexto da investigação de 2016, os serviços da Comissão solicitaram a Portugal que transmitisse o número de segurança social de todos os trabalhadores empregados pelos beneficiários da ZFM em 2012 e 2013, a fim de verificar a eventual dupla contagem de postos de trabalho. Embora Portugal tenha apresentado os dados em causa, indicou que não eram relevantes para efeitos da aplicação do regime da ZFM, uma vez que se tratava de um regime fiscal e que eram realizados controlos através das declarações fiscais⁴¹.
- (32) Além disso, Portugal indicou que as empresas beneficiárias não tinham de apresentar à Administração Fiscal quaisquer elementos de prova sobre a sua relação de trabalho com os trabalhadores declarados, visto que a liquidação do imposto era efetuada com base nas declarações fiscais (Modelos) referidas no considerando 29 da presente decisão⁴². Estas informações só podem ser solicitadas pela Administração Fiscal caso esta suspeite da existência de erros, omissões, imprecisões, etc.⁴³. O artigo 16.º do Código do Trabalho português prevê a reserva da intimidade da vida privada, que não permite automaticamente o acesso a dados pessoais incluídos numa relação de trabalho sem o consentimento do titular dos dados⁴⁴. Por outro lado, nos termos do artigo 59.º, n.º 2, e do artigo 75.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, presume-se que os contribuintes agem de boa-fé. Assim, presume-se que as declarações que apresentam, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, são verdadeiras e realizadas num espírito de boa-fé⁴⁵.
- (33) Além disso, Portugal apresentou informações que demonstram que, no caso de alguns dos beneficiários dos auxílios da ZFM incluídos na amostra da monitorização de 2015 e na subsequente investigação de 2016, uma parte dos postos de trabalho que deram origem à concessão de benefícios fiscais estavam localizados fora da Madeira (alguns até fora da União). Portugal indicou que, para efeitos da aplicação do regime da ZFM, a sua prática consistia em tomar em consideração os empregos criados dentro ou fora da Região Autónoma da Madeira, desde que os empregos fossem criados pelas empresas registadas na ZFM, não sendo necessário que se situassem na região. Uma vez que, de acordo com o direito laboral português, as empresas e os trabalhadores são livres de definir contratualmente o local onde o trabalhador irá prestar os seus serviços, para efeitos da aplicação do regime da ZFM o local de trabalho pode situar-se em qualquer local, mesmo fora da Madeira e de Portugal. Portugal considerou ainda que os dados dos «trabalhadores» apresentados nas declarações fiscais em causa não tinham qualquer relação com a sua nacionalidade (ou seja, a nacionalidade é irrelevante para efeitos fiscais)⁴⁶. Por outro lado, de acordo com Portugal, os trabalhadores das empresas beneficiárias que trabalham

⁴¹ Ofícios de Portugal de 2 de maio de 2017, p. 7, de 11 de setembro de 2017, p. 14 e 17, e de 21 de novembro de 2017, p. 1.

⁴² Ofícios de Portugal de 6 de julho de 2015 (2015/065783), p. 8, de 31 de março de 2016, p. 19, e de 11 de setembro de 2017, p. 17.

⁴³ Ofícios de Portugal de 29 de outubro de 2015, p. 11, de 11 de setembro de 2017, p. 25, e de 21 de novembro de 2017, p. 7. Sempre que considere necessário, a Autoridade Tributária solicita às empresas que apresentem os contratos de trabalho celebrados com os trabalhadores. Se o contrato de trabalho não estiver disponível [em muitos casos, existe relação de trabalho apesar de não ter sido formalizada por escrito – contratos sem termo e a tempo inteiro –, aplicando-se o princípio da liberdade de forma nos termos da lei portuguesa (artigo 219.º do Código Civil)], o sujeito passivo pode ser obrigado a demonstrar a existência de uma relação de trabalho por outros meios. Ver, em especial, os ofícios de Portugal de 31 de março e de 2 de maio de 2017, p. 5 e 9, respetivamente.

⁴⁴ Ofício de Portugal de 11 de setembro de 2017, p. 16-17.

⁴⁵ Ofício de Portugal de 21 de novembro de 2017, p. 7-8.

⁴⁶ Ofício de Portugal de 21 de novembro de 2017, p. 4.

numa base permanente fora de Portugal são, objetivamente, assalariados da empresa beneficiária e contribuem com o seu trabalho para a geração de receitas para a empresa beneficiária, pelo que devem ser contabilizados como «postos de trabalhos criados e mantidos» para efeitos da aplicação do regime da ZFM⁴⁷.

- (34) No que diz respeito aos controlos realizados pelas autoridades portuguesas sobre o número de postos de trabalho criados e mantidos pelos beneficiários da ZFM, Portugal indicou que, em caso de discrepâncias entre as informações apresentadas nas diferentes declarações, o Modelo 10 e o Modelo 30, bem como as DMR (a partir de 1 de janeiro de 2013), prevalecem sobre o Modelo 22⁴⁸. Na sequência do pedido de informações dos serviços da Comissão, relativo a várias discrepâncias que tinham sido detetadas na monitorização de 2015, Portugal declarou que o Modelo 22 só permitia quantificar os empregos sujeitos a retenção na fonte que tinham sido criados e mantidos durante o período em causa. Tal poderia conduzir a discrepâncias com os outros Modelos, em especial no caso de trabalhadores cujos rendimentos do trabalho fossem inferiores a um determinado limiar que não se encontra sujeito a retenção na fonte. Além disso, Portugal informou que as autoridades fiscais requereram das empresas em causa a correção do número de empregos declarados nas suas declarações fiscais anuais, sem que a prova efetiva da existência desses empregos tenha alguma vez sido posta em causa.
- (35) Portugal indicou ainda que, durante a aplicação do Regime III, mesmo no caso de os beneficiários não declararem o número de empregos criados na região, considerou-se que as declarações fiscais anuais foram validamente apresentadas e, conseqüentemente, a liquidação do montante do imposto devido e da redução do imposto não foi afetada.
- (36) Por último, Portugal alegou que, relativamente a um tipo específico de Sociedades Gestoras de Participações Sociais («SGPS»), o regime da ZFM não exigia a criação de postos de trabalho para que beneficiassem da redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. Segundo Portugal, a derrogação à exigência de criação de postos de trabalho para as SGPS foi incluída no projeto de Decreto-Lei⁴⁹ anexo à notificação. Na sua opinião, a decisão da Comissão de 2007 que aprovou o regime aprovou implicitamente a derrogação, juntamente com as restantes disposições da mesma lei.

3. MOTIVOS PARA DAR INÍCIO AO PROCEDIMENTO FORMAL DE INVESTIGAÇÃO

- (37) Na sua decisão de início do procedimento, a Comissão considerou, a título preliminar, que o regime da ZFM constituía um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE, e manifestou sérias dúvidas quanto à compatibilidade do regime, tal como aplicado por Portugal, com o mercado interno.
- (38) No que se refere à existência de um auxílio, a Comissão concluiu, a título preliminar, que o regime da ZFM aplicado por Portugal a favor das empresas da ZFM constituía um auxílio estatal⁵⁰. O regime foi decidido pelo Estado e é imputável a este último⁵¹.

⁴⁷ Ofício de Portugal de 31 de março de 2016, p. 5-6.

⁴⁸ Ofícios de Portugal de 2 de maio de 2017, p. 9, e de 21 de novembro de 2017, p. 2.

⁴⁹ Artigo 36.º, n.º 8, do projeto de Decreto-Lei que altera o Decreto-Lei n.º 163/2003, de 24 de julho, o Decreto-Lei n.º 215/1989, de 1 de julho, e o Decreto-Lei n.º 500/80, de 20 de outubro. Ver ofício de Portugal de 28 de junho de 2006 (1900/80392).

⁵⁰ N.º 54 da decisão de início do procedimento.

⁵¹ N.º 51 da decisão de início do procedimento.

O auxílio é seletivo porque confere uma vantagem às empresas estabelecidas na ZFM, na medida em que lhes permite obter uma redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas normalmente devido, o que não se justifica pela lógica do sistema fiscal⁵². Na medida em que as empresas registadas na ZFM desempenhavam atividades abertas à concorrência internacional, a Comissão concluiu, a título preliminar, que o regime da ZFM falseava ou ameaçava falsear a concorrência, uma vez que era suscetível de melhorar a posição concorrencial dos beneficiários do regime da ZFM em comparação com outras empresas com as quais estes concorriam⁵³.

- (39) No que respeita à legalidade do regime da ZFM, a Comissão decidiu dar início a um procedimento formal de investigação relativamente a duas questões⁵⁴:
- i) a origem geográfica dos lucros que beneficiam da redução do imposto, e
 - ii) a falta de ligação do montante de auxílio à criação/manutenção de empregos efetivos na região.
- (40) Nos termos das decisões da Comissão de 2007 e 2013, o regime da ZFM foi aprovado na condição de a redução permitida do imposto sobre o rendimento ser aplicada aos lucros resultantes de atividades efetiva e materialmente realizadas na região. Esta condição fundamental está estreitamente ligada ao objetivo dos auxílios regionais ao funcionamento para as regiões ultraperiféricas (ou seja, a compensação dos custos adicionais que as empresas suportam nessas regiões devido às desvantagens estruturais das regiões) e explica também por que motivo a aprovação da decisão da Comissão de 2007 se baseou no estudo sobre os custos adicionais suportados pelas empresas na região ultraperiférica da Madeira⁵⁵.
- (41) A Comissão concluiu, a título preliminar, que as empresas que não exerciam as suas atividades na Madeira não suportavam quaisquer custos adicionais decorrentes do exercício de atividades numa região ultraperiférica. Por conseguinte, não podiam ser consideradas beneficiárias legítimas do regime da ZFM aprovado nem podiam ter direito ao auxílio regional ao funcionamento.
- (42) A Comissão sublinhou igualmente que Portugal não apresentou quaisquer elementos de prova sobre eventuais controlos que as autoridades fiscais competentes tenham realizado relativamente à origem dos rendimentos declarados e sujeitos à redução do imposto sobre o rendimento. Além disso, tal como ilustrado para cada beneficiário do regime que faz parte da amostra, Portugal não apresentou informações sobre o local de atividade efetiva, limitando-se apenas a apresentar o endereço da sede social dos beneficiários na Madeira. Uma vez que Portugal reconheceu que eram sobretudo os rendimentos provenientes de atividades fora de Portugal que estavam sujeitos a reduções de impostos, existia já um forte indício de que a condição de compatibilidade aplicável relativa à origem dos lucros que beneficiavam da redução do imposto sobre o rendimento não tinha sido cumprida. Para além disso, a declaração de trabalho realizado por trabalhadores fora da Madeira, ou mesmo fora da União, ou a inexistência desses trabalhadores devido ao elevado número de

⁵² N.º 52 da decisão de início do procedimento.

⁵³ N.º 53 da decisão de início do procedimento.

⁵⁴ N.º 63 da decisão de início do procedimento.

⁵⁵ «Rumo a uma estratégia de diversificação para a Região Autónoma da Madeira – Recomendações para ultrapassar o problema do caráter ultraperiférico, relatório final», ECORYS-NEI (Instituto de Economia dos Países Baixos), Roterdão, 2004.

duplicações, tal como ilustrado na monitorização de 2015, constituía também um forte indício de que os benefícios fiscais concedidos aos beneficiários da ZFM podiam não estar relacionados com lucros gerados na região.

- (43) No que se refere ao critério de compatibilidade pertinente relativo à criação/manutenção de empregos na região da Madeira, a Comissão considerou, a título preliminar, que Portugal tinha aplicado o regime da ZFM, durante todo o seu período de vigência, de uma forma contrária ao objetivo do regime aprovado, bem como aos critérios de compatibilidade estabelecidos nas decisões da Comissão de 2007 e 2013. A falta de controlo relativamente à criação/manutenção de empregos foi ilustrada pelos resultados da monitorização de 2015, que indicou que: i) os trabalhadores que trabalharam durante uma parte do exercício fiscal foram contabilizados como se tivessem trabalhado todo o ano, ii) os trabalhadores e os membros do conselho de administração foram contabilizados simultaneamente como trabalhadores efetivos em mais de uma empresa da ZFM, e iii) os trabalhadores que trabalhavam fora da Madeira, ou mesmo fora da União, foram tidos em conta para o cálculo da criação de empregos que dá acesso à dedução do imposto sobre o rendimento prevista pelo regime. Na investigação de 2016, Portugal confirmou que todos estes elementos constituíam uma prática comum.
- (44) Além disso, a Comissão observou que o conceito de «posto de trabalho» e o método de cálculo dos postos de trabalho criados e mantidos na região não cumpriam as definições, condições e princípios estabelecidos nas OAR de 2007.
- (45) A Comissão concluiu igualmente, a título preliminar, que as atividades desenvolvidas por trabalhadores fora da região não podiam ser consideradas material e efetivamente realizadas na Madeira, apesar de as receitas geradas poderem ser atribuídas a empresas situadas na ZFM.
- (46) A Comissão considerou também, a título preliminar, que os controlos fiscais realizados pelas autoridades fiscais portuguesas forneciam um forte indício de que, na prática, Portugal não assegurou um controlo adequado da conformidade com as condições essenciais de compatibilidade estabelecidas nas decisões da Comissão de 2007 e 2013. De facto, Portugal não apresentou quaisquer elementos de prova de que tinha efetuado controlos fora do âmbito da monitorização efetuada pelos serviços da Comissão; tais controlos pareciam ser inteiramente de natureza fiscal, e não estar relacionados com o preenchimento das condições acima referidas; e [30%-40%]* de todos os trabalhadores declarados enquanto trabalhadores de beneficiários da ZFM nos anos de 2012 e 2013 foram contabilizados como trabalhando em mais do que uma empresa beneficiária da ZFM, para efeitos da aplicação da redução do imposto concedida aos beneficiários.
- (47) Por último, a Comissão manifestou dúvidas quanto à falta de manutenção dos empregos criados, com base nos resultados da monitorização de 2015, que revelaram uma flutuação muito significativa do número mensal de trabalhadores dos beneficiários do regime da ZFM.
- (48) Além disso, a Comissão analisou se os auxílios individuais concedidos ao abrigo do regime da ZFM podiam ser considerados compatíveis se fossem objeto de uma isenção por categoria prevista no Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão (Regulamento geral de isenção por categoria, a seguir designado por «RGIC de

* Informação confidencial.

2014»)⁵⁶, que pode ser aplicável retroativamente a auxílios individuais concedidos antes de as disposições aplicáveis do RGIC de 2014 terem entrado em vigor, desde que estivessem cumpridas as condições relevantes⁵⁷.

- (49) A Região Autónoma da Madeira («RAM») é uma região ultraperiférica abrangida pelo artigo 349.º do TFUE. Nos termos do artigo 15.º, n.º 4, do RGIC de 2014, é elegível para os auxílios regionais ao funcionamento ao abrigo da derrogação prevista no artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do TFUE, desde que: i) os beneficiários exerçam a sua atividade efetiva na região ultraperiférica, ii) o montante anual de auxílio não exceda uma percentagem máxima do valor acrescentado bruto gerado anualmente, dos custos anuais de mão de obra suportados, ou do volume de anual negócios realizado pelo beneficiário na região.
- (50) O regime da ZFM é constituído por benefícios fiscais, tal como descritos no considerando 12 da presente decisão, que têm o efeito de reduzir os custos que as empresas teriam de suportar como parte das suas atividades comerciais. Por conseguinte, constitui um auxílio ao funcionamento a favor das empresas que podem dele beneficiar na ZFM. No entanto, com base nas informações prestadas por Portugal durante a monitorização, a Comissão considerou, a título preliminar, que os beneficiários do regime aplicado por Portugal não desenvolviam necessariamente a sua atividade na Madeira. Além disso, a Comissão concluiu, a título preliminar, que os montantes de auxílio em causa não estavam necessariamente relacionados com o valor acrescentado bruto, os custos da mão de obra ou o volume de negócios gerado na Madeira⁵⁸.
- (51) Em conclusão, a Comissão considerou, a título preliminar, que o regime da ZFM, tal como aplicado por Portugal, não estava em conformidade com as decisões da Comissão de 2007 e 2013 e, em todo o caso, com as OAR de 2007, tendo em conta que as duas questões referidas no considerando 39 da presente decisão refletiam as condições essenciais para a aprovação de auxílios regionais ao funcionamento ao abrigo das OAR de 2007. A Comissão manifestou igualmente dúvidas quanto ao facto de os auxílios individuais concedidos ao abrigo do regime da ZFM poderem ser considerados compatíveis ao abrigo do RGIC de 2014, no que respeita aos auxílios ao funcionamento nas regiões ultraperiféricas⁵⁹. Por último, a Comissão manifestou dúvidas quanto ao facto de o regime da ZFM, tal como aplicado por Portugal, poder ser considerado compatível diretamente com base no artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do TFUE, uma vez que as autoridades portuguesas parecem tê-lo aplicado de uma forma que não compensou as desvantagens estruturais que as empresas podiam, efetivamente, ter de suportar ao exercer a sua atividade na Madeira⁶⁰.

⁵⁶ Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílios compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado (JO L 187 de 26.6. 2014, p. 1).

⁵⁷ Artigo 58.º do RGIC de 2014.

⁵⁸ N.º 60 da decisão de início do procedimento.

⁵⁹ N.º 61 da decisão de início do procedimento.

⁶⁰ N.º 62 da decisão de início do procedimento.

4. INFORMAÇÕES APRESENTADAS APÓS A DECISÃO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO E OBSERVAÇÕES DE PORTUGAL

4.1. Informações adicionais apresentadas por Portugal no decurso da investigação aprofundada

(52) Com a decisão de início do procedimento, a Comissão solicitou a Portugal informações pormenorizadas sobre a aplicação do regime da ZFM durante o período em que esteve em vigor (de 2007 a 2014)⁶¹. Em especial, foi solicitado às autoridades portuguesas que apresentassem:

- uma lista de todas as empresas registadas na ZFM no período de 2007 a 2014, com indicação dos montantes de auxílio recebidos anualmente;
- uma lista de todos os trabalhadores das empresas registadas na ZFM (de 2007 a 2014);
- uma lista dos 25 maiores beneficiários dos auxílios da ZFM ao abrigo do Regime III, de 2007 a 2011 e em 2014 (com indicação dos montantes de auxílio recebidos anualmente e do número de trabalhadores tidos em conta para a concessão da redução do imposto e com apresentação das provas documentais pertinentes);
- a prova da origem dos rendimentos relativamente a todos os beneficiários da ZFM selecionados na amostra durante a monitorização respeitante aos anos de 2012 e 2013, bem como relativamente aos 25 maiores beneficiários dos auxílios da ZFM para os anos de 2007 a 2011 e 2014 (incluindo provas documentais pertinentes);
- a prova do local em que eram efetivamente desenvolvidas atividades por todos os beneficiários da ZFM que fazem parte da amostra no período de 2007 a 2014 (incluindo provas documentais pertinentes);
- o cálculo do número de trabalhadores de todos os beneficiários da ZFM que fazem parte da amostra (de 2007 a 2014) em ETI, com base na definição constante do ponto 58 e da nota de rodapé 52 das OAR de 2007 (incluindo provas documentais pertinentes);
- os fundamentos que não foram apresentados anteriormente no que respeita às condições de compatibilidade do regime da ZFM aplicado por Portugal com base no RGIC de 2014, ou no artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do TFUE.

⁶¹ N.º 64, pontos 1 a 7, da decisão de início do procedimento. Ou seja, para além dos dois anos abrangidos pela monitorização de 2015 (isto é, 2012 e 2013). Além disso, salienta-se que a maior parte das informações solicitadas no n.º 64 da decisão de início do procedimento já constavam de diversos pedidos de informações infrutíferos dirigidos a Portugal durante a investigação de 2016; em especial, tinham sido solicitadas informações sobre: i) a prova da origem dos rendimentos tidos em conta para o cálculo da base tributável de todos os beneficiários da ZFM que fazem parte da amostra, ii) a prova do local em que eram efetivamente desenvolvidas atividades por todos os beneficiários da ZFM que fazem parte da amostra, iii) o cálculo do número de trabalhadores (incluindo cargos de direção) de todos os beneficiários da ZFM que fazem parte da amostra em ETI, e iv) a prova do controlo das atividades dos beneficiários da ZFM que fazem parte da amostra no período de 2012 e 2013; ver ofícios da Comissão de 29 de fevereiro de 2016 (D/020793), 29 de março de 2017 (D/030362), 11 de agosto de 2017 (D/069475) e 2 de outubro de 2017 (D/099275).

- (53) A Comissão informou ainda Portugal que, caso tais informações não fossem apresentadas, teria de adotar uma decisão com base nas informações de que dispunha⁶².
- (54) Por ofícios de 11 e de 26 de setembro de 2018⁶³ e de 24 de abril de 2019, respetivamente, Portugal prestou informações adicionais sobre a aplicação do regime da ZFM e apresentou as suas observações sobre a decisão de início do procedimento.
- (55) Em 11 de setembro de 2018, Portugal apresentou informações sobre todas as empresas registadas na ZFM durante todo o período de vigência do regime (de 2007 a 2014). Além disso, facultou os montantes de auxílio recebidos anualmente por cada beneficiário até 2014. Portugal apresentou ainda uma lista dos 25 maiores beneficiários dos auxílios da ZFM, de 2007 a 2011 e em 2014⁶⁴, incluindo a indicação dos montantes de auxílio recebidos. Por outro lado, por ofício de 26 de setembro de 2018, Portugal forneceu, relativamente aos anos de 2007 a 2014, uma lista dos trabalhadores de todas as empresas registadas na ZFM⁶⁵. No entanto, tais informações não permitem uma verificação completa das questões problemáticas identificadas na monitorização: i) o facto de membros do conselho de administração e trabalhadores exercerem essas funções simultaneamente em várias empresas da ZFM, ii) o facto de existir uma dupla contagem de postos de trabalho, e iii) o facto de os empregos a tempo parcial serem contabilizados para efeitos da criação/manutenção de postos de trabalho e dos benefícios fiscais concedidos às empresas da ZFM.
- (56) Portugal não forneceu informações sobre o número de trabalhadores tidos em conta para a concessão da redução do imposto nos anos de 2008, 2009 e 2010⁶⁶ e forneceu informações incompletas quanto aos anos de 2011 e 2014⁶⁷. Além disso, para cada ano, as informações apresentadas relativamente ao número de trabalhadores são apresentadas de forma pouco clara: i) fontes diferentes, e ii) períodos de declaração diferentes, sem qualquer relação direta entre o número de postos de trabalho criados/mantidos e o montante de auxílio recebido em cada período.
- (57) Por outro lado, Portugal não forneceu as seguintes informações, dados e documentos comprovativos⁶⁸ necessários para apreciar a compatibilidade do auxílio:
- prova da documentação utilizada para verificar o número de trabalhadores; em relação aos anos anteriores a 2010, Portugal indicou que as empresas não eram obrigadas a declarar o número de trabalhadores nas suas declarações fiscais;
 - prova da origem dos rendimentos dos beneficiários selecionados na amostra durante a investigação preliminar⁶⁹ e dos 25 maiores beneficiários do regime da ZFM nos anos de 2007 a 2009⁷⁰;

⁶² N.º 64, segundo parágrafo, da decisão de início do procedimento.

⁶³ Ofícios de 11 de setembro de 2018 (2018/144207) e de 26 de setembro de 2018 (2018/153989).

⁶⁴ As informações relativas aos anos de 2012 e 2013 foram fornecidas no âmbito da monitorização de 2015.

⁶⁵ Informações baseadas nos dados fornecidos pela Segurança Social e pela Autoridade Tributária em 6 de agosto de 2018.

⁶⁶ De 2007 a 2010, o Modelo 22 não exigia que os contribuintes prestassem tais informações.

⁶⁷ No que respeita a 2011, existem informações relativas a 25 dos 62 beneficiários dos auxílios. Quanto a 2014, existem informações relativas a 25 dos 526 beneficiários dos auxílios.

⁶⁸ Informações solicitadas no âmbito do n.º 64, pontos 3 a 6, da decisão de início do procedimento.

⁶⁹ No que se refere ao n.º 64, ponto 3, da decisão de início do procedimento, Portugal explica que essas informações foram solicitadas pelas autoridades fiscais nacionais aos beneficiários da ZFM. No entanto,

- prova do local em que eram efetivamente desenvolvidas atividades pelos trabalhadores dos beneficiários do regime da ZFM;
 - cálculo do número de trabalhadores de todos os beneficiários da ZFM selecionados na amostra durante a monitorização respeitante aos anos de 2012 e 2013, bem como dos 25 maiores beneficiários dos auxílios nos anos de 2007 a 2011 e 2014, em ETI, com base na definição constante do ponto 58 e da nota de rodapé 52 das OAR de 2007.
- (58) Na reunião com os serviços da Comissão de 10 de abril de 2019, referida no considerando 8 da presente decisão, Portugal foi recordado das etapas processuais do procedimento formal de investigação em curso e do compromisso assumido relativamente a uma cooperação mútua a partir de setembro de 2017, que até à data não tinha produzido resultados positivos. Além disso, Portugal foi convidado a apresentar as informações em falta, em conformidade com o n.º 64 da decisão de início do procedimento, o que permitiria aos serviços da Comissão dispor de um conjunto completo de factos/informações sobre o regime da ZFM.
- (59) Por ofício de 24 de abril de 2019⁷¹, para dar resposta à opinião preliminar da Comissão sobre a inadequação dos controlos fiscais⁷², Portugal apresentou informações relativas aos controlos fiscais realizados aos beneficiários da ZFM⁷³ entre 2015 e 2018 através de inspeções fiscais. No período em causa, foram iniciadas [300-600] inspeções fiscais, e foram concluídas [300-600]. As correções fiscais comunicadas ascendem a cerca de [100-250] milhões de EUR. Portugal comunicou ainda divergências no que respeita a [100-300] declarações fiscais de beneficiários da ZFM. No entanto, no que diz respeito aos processos de inspeções fiscais encerrados no âmbito do regime da ZFM (Regime III), as informações apresentadas não permitiram estabelecer a relação entre os controlos fiscais e as correções comunicadas, por um lado, e as duas questões que deram origem ao procedimento formal de investigação, por outro.
- (60) Além disso, Portugal reconheceu que os critérios relativos à criação/manutenção de postos de trabalho devem ser clarificados, para que sejam dissipadas quaisquer dúvidas quanto à sua interpretação, evitando a utilização abusiva do auxílio em causa e estabelecendo mais garantias de que a contabilização dos postos de trabalho poderá contribuir para o desenvolvimento social e económico da Madeira⁷⁴. A este respeito, Portugal apresentou um projeto de despacho (projeto de despacho da Vice-Presidência do Governo Regional da Madeira) que clarifica o conceito de «criação de emprego» em conformidade com as definições constantes das OAR de 2007⁷⁵.

essas «informações ainda não estão disponíveis». Ver ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018, ponto 127, p. 30.

⁷⁰ Portugal não apresentou informações relativas aos 25 maiores beneficiários dos auxílios da ZFM para os anos de 2007 a 2009, uma vez que houve menos de 25 beneficiários de auxílio por ano: 2007: 0; 2008: 9 e 2009: 20.

⁷¹ Ofício de Portugal de 24 de abril de 2019 (2019/055874).

⁷² Ver n.ºs 44 e 45 da decisão de início do procedimento.

⁷³ A comunicação também abrange o Regime IV, o regime da ZFM subsequente (2015-2020), que está a ser aplicado por Portugal desde 1 de janeiro de 2015, ao abrigo do RGIC de 2014.

⁷⁴ Ofício de Portugal de 24 de abril de 2019, p. 4.

⁷⁵ O projeto de despacho visa assegurar que: i) o trabalho a tempo parcial só é contabilizado na proporção do número de horas trabalhadas («equivalente a tempo inteiro»), ii) existe uma relação entre o trabalhador e a Região da Madeira, e iii) a criação e manutenção de postos de trabalho empregos através de trabalho temporário não se encontra abrangida pela definição. Ao contrário do que acontecia na

- (61) Neste contexto, Portugal reconheceu que a aprovação de alterações legislativas ao regime da ZFM era necessária para evitar potenciais abusos. Além disso, Portugal sugeriu um conjunto de alterações legislativas, regulamentares e inspetivas ao regime da ZFM, para as quais solicitou a concordância da Comissão na forma de uma recomendação propondo medidas adequadas ao Estado-Membro em causa ao abrigo do artigo 22.º, alíneas a) e b), do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho⁷⁶. Em alternativa, Portugal considerou que essas alterações legislativas deveriam ser aprovadas por decisão da Comissão («decisão condicional»), tal como previsto no artigo 9.º, n.º 4, do Regulamento (UE) 2015/1589⁷⁷.
- (62) A este respeito, para além da clarificação do conceito de «criação de emprego» indicada no considerando 60 da presente decisão, Portugal propôs alterações à base jurídica do regime da ZFM⁷⁸: i) a exclusão das SGPS⁷⁹; ii) a afetação das receitas do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas da ZFM aos objetivos da política de saúde e de educação; iii) a criação de uma cláusula antiabuso específica para o regime da ZFM, em conformidade com a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho⁸⁰, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno, no que respeita a assimetrias híbridas com países terceiros; e iv) a definição de critérios para identificar grandes contribuintes na ZFM cuja situação fiscal exija um acompanhamento permanente por parte do Gabinete da Zona Franca⁸¹, para além das inspeções fiscais a realizar anualmente.

4.2. Observações de Portugal

- (63) As observações apresentadas por Portugal no ofício de 26 de setembro de 2018 encontram-se resumidas nos considerandos seguintes.
- (64) Portugal alega que uma decisão negativa sobre o regime da ZFM teria efeitos dramáticos e irreparáveis sobre a sustentabilidade económica da Madeira⁸². Por

primeira versão do projeto de despacho apresentada em 6 de abril de 2018, a versão atual aplica-se também ao Regime III (o projeto de despacho de 2018 aplicava-se apenas ao Regime IV).

⁷⁶ Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO L 248 de 24.9.2015, p. 9)

⁷⁷ Ofício de Portugal de 24 de abril de 2019, p. 3.

⁷⁸ O artigo 36.º do EBF abrange matérias do domínio da competência legislativa reservada da Assembleia da República (ou seja, impostos e benefícios fiscais). Ver artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa. Portugal reconheceu que as alterações propostas para criar um «novo regime» para a ZFM exigem novos atos jurídicos aprovados pela Assembleia da República e não podem ser aplicadas através de medidas meramente administrativas. Ver ofício de Portugal de 24 de abril de 2019, p. 4.

⁷⁹ Considerando 36 da presente decisão.

⁸⁰ Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno (JO L 193 de 19.7.2016, p. 1).

⁸¹ Decreto Regulamentar Regional n.º 14/2015/M, de 19 de agosto. Nos termos do artigo 8.º, n.º 1, a missão do Gabinete consiste em acompanhar e coordenar o exercício das atividades desenvolvidas na ZFM.

⁸² Em 2016, a ZFM permitiu cobrar cerca de [100-200] milhões de EUR em imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (quase [15-25] % do total de impostos cobrados nesse ano na região). Uma decisão negativa implicaria a deslocalização de mais de [1000-2000] empresas registadas na ZFM para outras regiões ou países e o forte aumento do desemprego na região (em 2014, havia [4000-6000] postos de trabalho diretos, indiretos e induzidos na ZFM, que representavam [1-10] % do total de postos de trabalho na Madeira). Ver ofícios de Portugal de 2 de maio de 2017, p. 6, e de 26 de setembro de 2018 (anexo I), p. 62.

consequente, a Comissão deve ter em conta o estatuto de região ultraperiférica da Madeira, reconhecido no artigo 349.º do TFUE.

- (65) Portugal alega ainda que a Comissão deve ponderar, na sua apreciação, o impacto económico do regime da ZFM no desenvolvimento da região⁸³, tendo em conta, nomeadamente, o seu efeito económico no comércio nacional, europeu e internacional⁸⁴.
- (66) Por último, Portugal considera que a investigação aprofundada em curso discriminaria a Madeira em relação a outras jurisdições, que aplicam taxas preferenciais de imposto sobre o rendimento e não cumprem as regras em matéria de auxílios estatais⁸⁵.
- *Existência de auxílio*
- (67) Portugal considera que o regime da ZFM não implica a existência de recursos estatais (ou seja, um aumento das despesas ou mesmo uma redução das receitas para o orçamento público). O regime não corresponde a uma «despesa fiscal real», mas apenas a uma despesa fiscal virtual ou mesmo a uma ficção contabilística («perdas teóricas de receitas fiscais»)⁸⁶. Portugal explica ainda que as empresas só estão estabelecidas e investem na ZFM devido à redução da carga fiscal. Caso contrário, se não existisse um benefício fiscal, as empresas não se teriam estabelecido na ZFM nem pago os impostos normalmente devidos em Portugal continental ou na Madeira⁸⁷.
- (68) Portugal alega que o regime da ZFM faz parte da economia geral do regime fiscal português⁸⁸. Considera ainda que, de acordo com a prática da Comissão⁸⁹, uma taxa de imposto reduzida aplicada em todo o Estado-Membro ou região autónoma deve

⁸³ No período de 2012 a 2015, de acordo com as informações fornecidas pela Direção Regional de Estatística da Madeira, a atividade da ZFM representou, em média, cerca de [1-10] % do Valor Acrescentado Bruto (VAB) e [0,5-10] % do emprego da RAM. As atividades ligadas ao comércio, transporte e armazenamento, bem como ao alojamento e à restauração, foram as que mais contribuíram para o VAB total das empresas estabelecidas na ZFM (cerca de [70-80] %). As atividades de produção, ligadas à indústria, foram as que mais contribuíram para o número total de postos de trabalho criados na região ([30-40] %). Em 2014, a ZFM representava [1-10] % do valor acrescentado gerado na região, ou seja, cerca de [200-400] milhões de EUR («Relatório de análise fiscal e económica — Zona Franca da Madeira», Ernest & Young, setembro de 2018, p. 60-62 (anexo I do ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018)).

⁸⁴ Em 2014, as empresas da ZFM asseguraram 79 % das exportações ([50-200] milhões de EUR). Em 2016, em comparação com 2014, as exportações para a comunidade europeia aumentaram de [20 000-30 000] para [30 000-40 000] milhares de EUR. O setor agrícola e agroalimentar foi responsável pelo maior volume de exportações, seguido do setor das máquinas e do setor têxtil, que tiveram um efeito positivo inegável no desenvolvimento da economia europeia. Ver «Relatório de análise fiscal e económica», Ernest & Young, 24 de setembro de 2018, p. 68.

⁸⁵ Malta, Luxemburgo, Países Baixos e Chipre. Ver ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018, p. 14-16.

⁸⁶ O orçamento geral do Estado de 1999 a 2004 estabelece: «Esta isenção [...] representa um imposto não cobrado sobre rendimentos que, na ausência deste benefício, não existiriam» (Orçamento Geral do Estado de 2002), ou «a supressão do atual regime [...] não conduziria certamente à obtenção desta receita fiscal» (Orçamento Geral do Estado de 2004).

⁸⁷ Ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018, ponto 50, p. 18.

⁸⁸ Ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018, ponto 29, p. 13, e ofício de Portugal de 11 de setembro de 2017, p. 30.

⁸⁹ Decisão (UE) 2019/1252 da Comissão, de 19 de setembro de 2019, relativa às decisões fiscais prévias SA. 38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) concedidas pelo Luxemburgo à Mc Donald's Europe (JO L 195 de 27.7.2019, p. 20).

ser vista como uma medida geral e, por conseguinte, não confere uma vantagem às empresas estabelecidas na ZFM⁹⁰.

- (69) Portugal considera também que o regime da ZFM não é seletivo, uma vez que a medida não favorece «*certas empresas ou certas produções*» na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE. Portugal alega que, nos termos do artigo 36.º, n.º 6, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (a seguir designado por «EBF»), todas as empresas envolvidas em atividades comerciais, industriais, marítimas ou outras (se não forem explicitamente excluídas do regime, como é o caso das atividades de seguros e das atividades de intermediação financeira), se encontram provavelmente licenciadas para operar na ZFM. Por conseguinte, os benefícios fiscais concedidos aos beneficiários da ZFM não cumprem o critério de seletividade, que é essencial para a existência de um auxílio estatal. Por último, não é sequer possível concluir que existe uma seletividade «de facto», uma vez que os benefícios fiscais em causa não se limitam a certas categorias ou setores com características comuns.
- (70) Portugal conclui que o regime da ZFM deve ser considerado uma medida geral, e não uma medida de auxílio estatal⁹¹. A medida em apreço não implica uma vantagem seletiva para as empresas registadas na ZFM e pode ser justificada pela lógica do sistema fiscal. Por último, Portugal considera que cabe à Comissão o ónus de provar que o regime da ZFM constitui um auxílio na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.
- (71) Além disso, Portugal alega que, se o regime da ZFM implicasse um «auxílio», teria de ser considerado um «auxílio existente». O regime da ZFM é anterior à adesão de Portugal à CEE⁹² e não sofreu alterações substanciais fora do quadro de negociação dos auxílios existentes. Assim, o regime da ZFM não deve estar sujeito à aprovação prévia da Comissão nos termos do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE. Pelo contrário, a Comissão deveria iniciar o procedimento de medidas adequadas⁹³, o que poderia implicar a alteração do conteúdo do regime de auxílios, a introdução de requisitos ou a sua clarificação. Em alternativa, Portugal propõe que a Comissão adote uma decisão positiva sujeita a condições («decisão condicional»)⁹⁴.
- *Origem dos lucros que beneficiam da redução do imposto sobre o rendimento*
- (72) Portugal reconhece que as decisões da Comissão de 2007 e 2013 estabelecem que o auxílio sob a forma de redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas se aplica aos «*lucros resultantes de atividades efetiva e materialmente realizadas na Madeira*»⁹⁵. No entanto, Portugal não aceita a conclusão da Comissão de que, se as empresas não exercerem as suas atividades na Madeira, não incorrem em custos adicionais devido à sua atividade numa região ultraperiférica e, por conseguinte, não têm direito a auxílios regionais ao funcionamento⁹⁶.

⁹⁰ «Relatório de análise fiscal e económica», Ernest & Young, 24 de setembro de 2018, p. 67.

⁹¹ Ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018, ponto 28, p. 13, e «Relatório de análise fiscal e económica», Ernest & Young, setembro de 2018, p. 66-68.

⁹² N.º 10 da decisão da Comissão de 2007.

⁹³ Artigo 22.º, alíneas a) e b), do Regulamento (UE) 2015/1589. Ver o considerando 61 da presente decisão.

⁹⁴ Artigo 9.º, n.º 4, e artigo 20.º do Regulamento (UE) 2015/1589. Ver ofício de Portugal de 24 de abril de 2019, p. 3. Ver também o considerando 61 da presente decisão.

⁹⁵ Ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018, ponto 88, p. 20.

⁹⁶ N.º 30 da decisão de início do procedimento.

- (73) Portugal recorda que os custos adicionais quantificados suportados pelas empresas da região ultraperiférica da Madeira⁹⁷ foram adaptados à dimensão económica da ZFM, que foi reconhecida pela decisão da Comissão de 2007⁹⁸. Além disso, a atual aplicação do regime da ZFM é totalmente coerente com a decorrente das decisões da Comissão de 2007 e 2013, que concluíram que «a medida permite compensar os custos adicionais das empresas localizadas na referida região ultraperiférica»⁹⁹. Portugal alega ainda que os benefícios fiscais concedidos na ZFM são substancialmente inferiores aos «custos adicionais» e que a condição de que as atividades sejam «efetiva e materialmente realizadas na Madeira» se reflete na obrigação de licenciamento e no cumprimento, por parte da ZFM, de outros requisitos legais, o que faz com que as empresas registadas no regime da ZFM (Regime III) beneficiem legitimamente do regime e tenham direito a auxílios regionais ao funcionamento¹⁰⁰.
- (74) Portugal reitera que «*realizar as suas atividades na Madeira*» deve apenas significar que a atividade é exercida na Madeira através de uma sede, direção e centro de decisão, sem ser necessário que exista capital humano permanente na região. Portugal considera que, ao exigir que sejam efetivamente desenvolvidas na Madeira atividades que são, por definição, internacionais, a Comissão nega a ligação de tais atividades internacionais com a região, reconhecida pelas decisões da Comissão de 2007 e 2013¹⁰¹.
- (75) Além disso, Portugal reitera a sua posição de que exigir que as atividades sejam exercidas efetiva e materialmente na Madeira não significa nem pode significar que as atividades tenham de se limitar geograficamente ao território da Madeira, nem que os rendimentos tenham de ser obtidos exclusivamente nessa área geográfica. Assim, a «interpretação restritiva» da Comissão não é coerente com a jurisprudência constante da União sobre o «centro dos interesses principais»¹⁰², com a prática decisória da Comissão e com a jurisprudência da União sobre o «efeito de difusão»¹⁰³, nem com a liberdade fundamental de estabelecimento consagrada pela União, e com a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais.
- (76) Portugal conclui ainda que a imputabilidade ocorre por referência ao lugar onde se encontra a sede da empresa ou à localização da sua direção efetiva. Esta conclusão está em plena consonância com a decisão da Comissão de 2007, que prevê que «*o regime é aplicável sem distinção a empresas residentes e não residentes em*

⁹⁷ Nota de rodapé 55 *supra*. Os custos adicionais mínimos decorrentes do grande afastamento da Madeira ascendem a 26 % do valor acrescentado bruto (VAB) do setor privado ou a 16,7 % do Produto Interno Bruto (PIB) da Madeira, totalizando cerca de 400 milhões de EUR em 1998. Ver n.ºs 46 e 48 da decisão da Comissão de 2007.

⁹⁸ N.º 51 da decisão da Comissão de 2007.

⁹⁹ Ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018, ponto 124.

¹⁰⁰ Ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018, ponto 125.

¹⁰¹ N.ºs 11, 25, 72 e 73 da decisão da Comissão de 2007 e n.ºs 24, 26 e 28 da decisão da Comissão de 2013.

¹⁰² Acórdão do Tribunal de Justiça de 2 de maio de 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, ECLI:EU:C:2006:281, n.ºs 34-36, e acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de dezembro de 2010, Weald Leasing, C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804, n.º 44.

¹⁰³ As atividades exercidas fora de uma determinada região podem beneficiar significativamente a região em causa. Segundo Portugal, a Comissão reconheceu este princípio numa decisão de 2007 relativa aos departamentos ultramarinos franceses [Decisão C(2007) 5115 final da Comissão, de 27 de outubro de 2007, no processo SA N522/2006 França – *Loi de Programme pour l'outre-mer – Aide fiscale*, secções 2.8.3 e 2.8.8., p. 24 e 25]. Ver também o acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de dezembro de 2012, GAMP, C-579/11, ECLI:EU:C:2012:833, n.ºs 30 a 39.

Portugal»¹⁰⁴. A decisão da Comissão de 2013 reconhece igualmente que as atividades das empresas licenciadas na ZFM têm um caráter essencialmente internacional, uma vez que «as atividades realizadas por essas sociedades estão abertas à concorrência internacional»¹⁰⁵. Assim, a reinterpretação do n.º 14 da decisão da Comissão de 2007, segundo a qual as atividades em causa só podem ser plenamente executadas dentro dos estritos limites geográficos da Madeira, contraria o próprio regime da ZFM, bem como as OAR de 2007, enquanto instrumento fundamental para atrair investimentos provenientes do mercado interno e de fora dele. Contraria igualmente o objetivo do artigo 349.º do TFUE, que permite a adoção de medidas (fiscais) específicas para atrair investimento e, por conseguinte, promover a modernização e a diversificação da economia.

- (77) Além disso, Portugal cumpre os seus compromissos no âmbito do Plano de ação da OCDE para o combate à erosão da base tributável e à transferência de lucros¹⁰⁶ (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, a seguir designado por «Plano de Ação BEPS»), que assinou em 2016. O Plano de Ação BEPS inclui o conceito de «atividade substancial», que limita a aplicação de regimes preferenciais aos rendimentos que têm uma relação causal com os custos suportados pela empresa para desenvolver o ativo subjacente.
- (78) Portugal considera que a Comissão, na sua análise da legalidade do regime da ZFM, deve ter em conta o critério de «atividade substancial» conforme definido nas regras da OCDE e, em especial, nos «Princípios orientadores gerais relativos à avaliação de medidas no âmbito do Plano de Ação BEPS»¹⁰⁷. Portugal considera que a Comissão deve incluir, na sua apreciação, os instrumentos jurídicos da União em vigor em matéria de luta contra a evasão e a fraude fiscais, nomeadamente as regras anti-abuso relativas às montagens genuínas previstas na Diretiva (UE) 2016/1164, bem como as regras relativas à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar, estabelecidas pela Diretiva 2011/16/UE do Conselho¹⁰⁸.
- (79) Portugal explica que as regras em matéria de elisão fiscal introduzidas pela Diretiva (UE) 2016/1164 se destinam a ser aplicadas a montagens não genuínas (ou seja, a situações em que as empresas estabelecidas em territórios com regime fiscal privilegiado, nos quais não realizam qualquer tipo de atividade económica, são tributadas a uma taxa inferior ou mesmo a taxa zero). Em conformidade com esta diretiva, convém salientar que, para efeitos da apreciação da legalidade das empresas estabelecidas na ZFM, a Comissão deve recorrer a cláusulas gerais anti-abuso na fase de apreciação da concessão de auxílios estatais. Portugal considera que é inaceitável concluir que a vantagem fiscal concedida às empresas licenciadas na ZFM, que

¹⁰⁴ N.º 22, nota de rodapé 9, da decisão da Comissão de 2007.

¹⁰⁵ N.º 22 da decisão da Comissão de 2013.

¹⁰⁶ Ação 5 «Combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância», e Ação 6 «Prevenir a utilização abusiva do Convénio» (<http://www.oecd.org/tax/beps/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-9789264207790-pt.htm>).

¹⁰⁷ Ação 5 do Relatório BEPS e orientações do «Forum da Harmful Tax Competition da OCDE quanto ao requisito da atividade substancial no contexto dos non-IP regimes» (<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/>).

¹⁰⁸ Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE (JO L 64 de 11.3.2011, p. 1).

constitui uma «redução da carga fiscal», implica necessariamente que essas empresas façam parte de montagens não genuínas¹⁰⁹.

- (80) Por último, Portugal descreve o sistema de controlos fiscais em vigor para as empresas registadas na ZFM¹¹⁰. Além disso, Portugal descreve a verificação do requisito de contabilidade separada no que se refere aos rendimentos obtidos na ZFM¹¹¹ e, deste modo, contesta a opinião da Comissão, expressa na decisão de início do procedimento, de que poderia haver dúvidas quanto à eficácia dos controlos efetuados pelas autoridades fiscais¹¹².

- *Criação/manutenção de postos de trabalho na região*

- (81) Portugal explica que a introdução das limitações relativas ao número mínimo de postos de trabalho é inerente à mesma lógica de uma medida antiabuso: o objetivo era evitar que as empresas que não tinham uma atividade económica substancial beneficiassem de vantagens indevidas na Madeira. No entanto, tal objetivo não impõe nem legitima uma leitura dos requisitos em matéria de emprego fora do contexto do direito da União e do direito nacional aplicáveis.
- (82) Na sequência da legislação de harmonização da União¹¹³, Portugal alega que o direito da União não adota um conceito uniforme de «contrato de trabalho» ou de «relação de trabalho» ou de «trabalhador»¹¹⁴ ou, conseqüentemente, de «posto de trabalho». O conceito pertinente de «emprego» está previsto no Código do Trabalho português¹¹⁵, que não é contrário ao direito da União aplicável.
- (83) Portugal sempre considerou que a exigência de as entidades licenciadas para desempenhar atividades na ZFM criarem ou manterem postos de trabalho só pode ser cumprida se for celebrado um contrato de trabalho com uma empresa estabelecida na ZFM¹¹⁶. As formas previstas nas regras nacionais e da União para os contratos de trabalho não podem ser ignoradas, em especial, o trabalho temporário, bem como a liberdade (fundamental) de circulação dos trabalhadores.
- (84) Portugal alega ainda que o espírito do direito da União¹¹⁷ e da jurisprudência da União¹¹⁸ consiste em aceitar e proteger os vários tipos de relação de trabalho (quer

¹⁰⁹ «Relatório de análise fiscal e económica», Ernest & Young, 24 de setembro de 2018, p. 66.

¹¹⁰ Ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018, pontos 282 a 318.

¹¹¹ Ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018, pontos 296 a 298.

¹¹² N.º 34 da decisão de início do procedimento.

¹¹³ Diretiva 98/59/CE do Conselho, de 20 de julho de 1998, relativa à aproximação das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos despedimentos coletivos (JO L 225 de 12.8.1998, p. 16); Diretiva 2001/23/CE do Conselho, de 12 de março de 2001, relativa à aproximação das legislações dos Estados-Membros respeitantes à manutenção dos direitos dos trabalhadores em caso de transferência de empresas ou de estabelecimentos, ou de partes de empresas ou de estabelecimentos (JO L 82 de 22.3.2001, p. 16); ou Diretiva 96/71/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de dezembro de 1996, relativa ao destacamento de trabalhadores no âmbito de uma prestação de serviços (JO L 18 de 21.1.1997, p. 1).

¹¹⁴ Conclusões do Advogado-Geral Miguel Poiares Maduro de 27 de janeiro de 2005, Celtec, C-478/03, ECLI:EU:C:2005:66.

¹¹⁵ Lei n.º 7/2009, de 12 de fevereiro, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 14/2018, de 19 de março.

¹¹⁶ Ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018, ponto 222.

¹¹⁷ Diretiva 2008/104/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de novembro de 2008, relativa ao trabalho temporário (JO L 327 de 5.12.2008, p. 9); Regulamento (UE) n.º 492/2011 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de abril de 2011, relativo à livre circulação dos trabalhadores na União (JO L 141 de 27.5.2011, p. 1), e Diretiva 2014/54/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, relativa a medidas destinadas a facilitar o exercício dos direitos conferidos aos trabalhadores no contexto da livre circulação de trabalhadores (JO L 128 de 30.4.2014, p. 8).

sejam temporários quer permanentes) e a mobilidade dos trabalhadores nos Estados-Membros, considerando esse fenómeno (mobilidade) como um elemento positivo para o desenvolvimento da economia dos Estados-Membros. Do mesmo modo, a União reconhece, em termos gerais, a liberdade de as empresas prestarem serviços a partir de outros Estados-Membros e de destacarem temporariamente os seus trabalhadores para esses Estados-Membros, o que também reflete o carácter móvel das atuais relações de trabalho, sem que tal implique a ausência de verificação da atividade económica substantiva das empresas. Por conseguinte, Portugal não aceita que a legalidade do regime da ZFM dependa diretamente da criação de um determinado número de postos de trabalho, nem que assente num conceito retrógrado de «posto de trabalho», baseado exclusivamente na noção de espaço (local físico) em que os trabalhadores desempenham as suas funções numa base permanente¹¹⁹.

- (85) Portugal remete para as negociações com a Comissão no contexto das decisões da Comissão de 2002 relativas à aprovação do Regime II¹²⁰, na sequência das quais Portugal aceitou incluir os limites máximos da base tributável relacionados com o número de postos de trabalho; no entanto, isto não significou que essa condição fosse uma condição *sine qua non*, e Portugal nunca aplicou o regime nesse pressuposto¹²¹.
- (86) Por último, Portugal considera que a ZFM não é um regime de auxílio ao emprego, mas antes um regime de auxílio à diversificação e à modernização da Madeira. O objetivo do regime da ZFM consiste principalmente em contribuir para o produto interno bruto («PIB») regional. A contribuição do regime para o PIB da Madeira demonstra a forte ligação entre as atividades económicas realizadas pelas empresas da ZFM e a região.

- *Definição do número de postos de trabalho criados*

- (87) Portugal reitera que os conceitos de «criação de emprego» e de «unidades de trabalho anuais» (UTA) definidos no ponto 58 e na nota de rodapé 52 das OAR de 2007 não se aplicam ao regime da ZFM. As definições aplicam-se apenas aos «auxílios ao investimento com finalidade regional» (secção 4 das OAR de 2007) e não aos auxílios ao funcionamento (secção 5 das OAR de 2007). Além disso, Portugal sublinha que não existe qualquer precedente na aplicação do conceito de UTA a auxílios regionais numa região ultraperiférica, contrariamente ao declarado pela Comissão na decisão de início do procedimento¹²². Segundo as autoridades portuguesas, devido ao carácter excepcional das regiões ultraperiféricas, deve ser adotada uma definição diferente de «criação de emprego». Portugal recorda, de

¹¹⁸ Conclusões do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer de 10 de julho de 2003, Collins, C-138/02, ECLI:EU:C:2003:409.

¹¹⁹ «Relatório de análise fiscal e económica», Ernest & Young, setembro de 2018, p. 54.

¹²⁰ Decisão C (2002) 4811 da Comissão, de 11 de dezembro de 2002, Auxílio estatal N 222/A/02 – Portugal – Regime de auxílios da Zona Franca da Madeira para o período de 2003-2006 (JO C 65 de 19.5.2003, e Decisão C (2003) 92 da Comissão de 4 de abril de 2003 (Auxílio estatal N222/B/2002 – Portugal - Regime de auxílios da Zona Franca da Madeira para o período 2003-2006). Ver igualmente o ofício da Comissão D/52122, de 25 de fevereiro de 2002, e a ofício de resposta de Portugal de 3 de junho de 2002 (1580).

¹²¹ O compromisso tem de ser interpretado no sentido da posição assumida por Portugal durante o «processo de negociação» do regime de auxílios. Portugal alegou que o regime da ZFM deveria ser apreciado tendo em conta a proporcionalidade dos custos adicionais suportados pelas empresas na região ultraperiférica da Madeira [*«restringir a ideia da proporcionalidade meramente aos custos adicionais quantificáveis é desvalorizar a importância do artigo 349.º do TFUE (antigo artigo 299.º, n.º 2, do Tratado CE)»*]. Ver ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018, p. 22-24.

¹²² N.º 41 da decisão de início do procedimento.

forma mais geral, que as OAR de 2007, tal como as condições definidas nas decisões da Comissão de 2007 e 2013, não são vinculativas. Em qualquer caso, Portugal nunca se comprometeu a aplicar o conceito de «criação de emprego» previsto nas OAR de 2007. O cálculo do número de postos de trabalho criados e mantidos na região não deve, por conseguinte, estar sujeito às condições previstas nas OAR de 2007 ou ao cálculo do número de efetivos efetuado nos termos do artigo 5.º da Recomendação da Comissão relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas¹²³.

- *Postos de trabalho situados fora da região da Madeira*

- (88) Portugal reitera ainda que não se deve exigir que as atividades dos beneficiários da ZFM sejam necessariamente realizadas na região, uma vez que o regime visa atrair investimento estrangeiro e desenvolver serviços internacionais. Uma interpretação restritiva que limite as atividades ao território da Madeira elimina o incentivo para a internacionalização das empresas, invertendo a lógica do desenvolvimento regional que deve ser promovida. Portugal conclui que a criação de empregos exclusivamente exercidos na Madeira e a cobrança de receitas fiscais não constituem as principais preocupações do regime da ZFM.

- *Controlos da criação/manutenção de postos de trabalho*

- (89) Portugal reitera que o controlo da criação/manutenção de postos de trabalho na ZFM é efetuado de forma suficiente através das declarações fiscais anuais Modelo 10 e Modelo 30 e da Declaração Mensal de Remunerações, bem como da declaração relativa aos postos de trabalho criados/mantidos, conforme indicado no Modelo 22, Anexo D, campo 6 (obrigatório apenas para os beneficiários do regime da ZFM)¹²⁴. Estas declarações, em conformidade com o Código do Trabalho português, permitem verificar os postos de trabalho existentes no início e no final do exercício.
- (90) Portugal considera que o sistema fiscal português inclui vários instrumentos que permitem um controlo efetivo do regime da ZFM. As empresas estabelecidas na ZFM estão sujeitas ao controlo da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), do Governo Regional, da Inspeção-Geral de Finanças e de todos os outros serviços fiscais, incluindo a Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais, a Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária e a Unidade dos Grandes Contribuintes. Por outro lado, sempre que são detetadas atividades ilegais, são instaurados processos de contraordenação ou mesmo ações penais. A supervisão, inspeção e controlo da legalidade das atividades realizadas na ZFM tem sido uma prioridade no âmbito das inspeções fiscais a nível nacional.
- (91) Por último, Portugal considera a posição preliminar da Comissão, de que as diferentes declarações fiscais não podem ser utilizadas como base para um cálculo exato do número de postos de trabalho mantidos por cada beneficiário da ZFM e não podem ser utilizadas como alternativa válida da definição de postos de trabalho na aceção das OAR de 2007¹²⁵, constitui uma violação do respeito devido pelas funções do Estado, consagrado no artigo 4.º, n.º 2, do Tratado da União Europeia.

¹²³ Recomendação da Comissão, de 6 de maio de 2003, relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas [C(2003)1422](JO L 124 de 20.5.2003, p. 36).

¹²⁴ Considerando 29 da presente decisão.

¹²⁵ N.º 42 da decisão de início do procedimento.

- *Contribuição para o desenvolvimento regional*

- (92) Portugal sublinha a contribuição do regime da ZFM para o desenvolvimento regional da região ultraperiférica da Madeira e apresenta, para esse efeito, um estudo¹²⁶ que demonstra o peso da ZFM na internacionalização e na diversificação da economia da Madeira. Portugal alega ainda que a medida aplicada está em conformidade com as decisões da Comissão de 2007 e 2013 e com as regras aplicáveis em matéria de auxílios estatais. Portugal conclui, por outro lado, que a Comissão deve apreciar, de forma coerente, o regime da ZFM ao abrigo das políticas da União relativas às regiões ultraperiféricas no que respeita à coesão económica, social e territorial.

- *Aplicação retroativa do RGIC de 2014*

- (93) Portugal reitera que o RGIC de 2014 não pode ser aplicado retroativamente a auxílios individuais concedidos ao abrigo do regime da ZFM para efeitos da apreciação da sua compatibilidade, se esse RGIC os isentasse dessa aplicação. Portugal considera ainda que uma interpretação flexível do RGIC de 2014 não exige que os beneficiários da ZFM exerçam as suas atividades económicas exclusivamente na região ultraperiférica da Madeira. Portugal conclui que a aplicação do regime da ZFM deve basear-se nas OAR de 2007, que se encontravam em vigor naquela altura.

- *Recuperação e violação dos princípios da confiança legítima e da segurança jurídica*

- (94) Portugal alega que o regime da ZFM foi já várias vezes aprovado pela Comissão no passado, pelo que não pode ser agora exigido às autoridades fiscais nacionais que recuperem o auxílio.

- (95) Portugal considera ainda que todos os benefícios fiscais foram concedidos em total conformidade com o regime da ZFM. Por conseguinte, uma interpretação diferente não seria conforme com os requisitos de clareza, precisão e previsibilidade dos efeitos, consagrados em jurisprudência assente da União¹²⁷. Portugal e os beneficiários do auxílio assumiram que podiam confiar no facto de o regime aplicado na ZFM se encontrar legalmente abrangido pelas decisões da Comissão de 2007 e 2013. Portugal conclui que as empresas que receberam auxílios ao abrigo do Regime III adquiriram o direito à segurança jurídica e à confiança legítima de não serem objeto de qualquer decisão de recuperação.

5. OBSERVAÇÕES DE PARTES INTERESSADAS E OBSERVAÇÕES DE PORTUGAL

5.1. Observações de partes interessadas

- (96) A Comissão recebeu observações de 102 partes interessadas (cidadãos, empresas ou associações de empresas). A maioria das observações (94 em 102) foi apresentada por empresas da ZFM e pelos seus trabalhadores. Estas partes interessadas sublinharam as suas preocupações quanto à cessação ou redução do funcionamento da ZFM, que causaria uma perda maciça de postos de trabalho e um impacto negativo sobre a economia regional. Além disso, alegaram que a natureza das atividades desenvolvidas pelas empresas da ZFM não deve ser restringida ao

¹²⁶ Nota de rodapé 55 *supra*.

¹²⁷ Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de fevereiro de 1996, Duff e o., C-63/93, ECLI:EU:C:1996:51, n.º 20, e conclusões do advogado-geral G. Cosmas de 8 de Junho de 1995, ECLI:EU:C:1995:170; acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de junho de 2007, Britannia Alloys & Chemicals/Comissão, C-76/06 P, ECLI:EU:C:2007:326, n.º 79; e acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de novembro de 2008, Förster, C-158/07, ECLI:EU:C:2008:630, n.º 67.

território da Madeira, não só porque a dimensão do seu mercado é bastante reduzida, mas sobretudo porque a internacionalização da economia de uma região ultraperiférica sempre foi um dos objetivos da ZFM. Por outro lado, concluíram que a posição da Comissão sobre o «*local onde são exercidas as atividades económicas*» constituía uma interpretação restritiva das condições de funcionamento da ZFM num contexto de economia aberta e global.

- (97) A Comissão recebeu também observações por parte de sete associações setoriais de empresas¹²⁸ e da própria empresa que gere a ZFM¹²⁹. Todas criticaram o que consideram ser uma interpretação restritiva da Comissão da relação entre o montante do auxílio e a criação e manutenção de postos de trabalho reais na Madeira, bem como sobre a aplicação da isenção do imposto sobre o rendimento aos rendimentos provenientes de «*atividades efetiva e materialmente realizadas na Madeira*».
- (98) Os argumentos apresentados pelas partes interessadas para apoiar a sua posição sobre a existência de um auxílio, a origem dos lucros e a criação de emprego são resumidos nos considerando seguintes.
- (99) Apenas uma parte interessada, a Associação Comercial e Industrial do Funchal (a seguir designada por «ACIF»)¹³⁰, alega que a redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas não constitui um auxílio. Considera que a redução do imposto representa apenas o diferencial dos impostos não cobrados sobre os rendimentos que, na ausência dessa redução fiscal, não existiriam de todo. O regime da ZFM representa uma despesa com impostos meramente teórica e artificial, que é orçamentada e calculada anualmente apenas para fins contabilísticos, uma vez que não corresponde a uma despesa fiscal real nem a uma diminuição das receitas cobradas. A supressão dos benefícios fiscais concedidos na ZFM não daria lugar à cobrança do referido diferencial de imposto. A ACIF considera ainda que, se a Madeira for comparada com outros países europeus que dispõem de sistemas fiscais competitivos, que não enfrentam os mesmos condicionalismos permanentes e não limitam os benefícios fiscais em função dos postos de trabalho criados, deve concluir-se que não existe qualquer vantagem económica decorrente do regime da ZFM da Madeira. A este respeito, é altamente improvável que o regime da ZFM distorça a concorrência e afete as trocas comerciais entre os Estados-Membros.
- (100) As partes interessadas alegam que a localização das atividades e dos postos de trabalho que, na região da Madeira, são internacionais por natureza, está a limitar indevidamente o apoio a favor da região ultraperiférica da Madeira à mera compensação dos custos adicionais suportados pelas empresas na região devido às suas desvantagens naturais, tal como consagrado no artigo 349.º do TFUE.

¹²⁸ Associação Comercial e Industrial do Funchal («ACIF»), Câmara do Comércio e Indústria dos Açores («CCIA»), Confederação de Comércio e Serviços de Portugal («CCP»), Confederação da Indústria Portuguesa («CIP»), Confederação de Turismos de Portugal («CTP»), European International Ship Owners Association of Portugal («EISAP») e «EURODOM» (associação representativa das regiões ultraperiféricas francesas).

¹²⁹ Sociedade de Desenvolvimento da Madeira S.A. («SDM»). A SDM é, desde 1984, a empresa responsável, em nome do Governo Regional da Madeira («contrato de concessão»), pela gestão, administração e promoção da ZFM [também designada por «Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM)»].

¹³⁰ A ACIF é uma associação comercial que representa 800 empresas associadas de todos os setores de atividade (63 % no domínio do comércio e serviços, 23 % no domínio da indústria, e 14 % no domínio do turismo).

- (101) As partes interessadas consideram que a interpretação da Comissão não tem em conta o facto de as empresas estabelecidas na ZFM só poderem beneficiar do regime se tiverem um estabelecimento estável na Madeira, tendo em conta o modelo da Convenção da OCDE para evitar a dupla tributação¹³¹, e se, simultaneamente, tiverem o seu domicílio e sede efetiva na região.
- (102) Além disso, as partes interessadas alegam que muitas das atividades atualmente desenvolvidas pelas empresas da ZFM, para além de atividades imateriais, não podem ser realizadas na sua sede. Limitar essa possibilidade constitui um tratamento discricionário e negativo da Madeira, que é incompreensível e pouco razoável, especialmente quando os incentivos não são despesas fiscais reais (mas sim despesas virtuais ou aparentes), nem constituem uma perda de receitas fiscais para a região da Madeira.
- (103) Apenas um número reduzido de partes interessadas alega que a Comissão impede a internacionalização da economia da Madeira, incentivando, pelo contrário, um isolacionismo económico da região, o que constitui uma violação dos princípios da economia de mercado e da integração nessa economia das regiões menos favorecidas.
- (104) As partes interessadas consideram ainda abusiva a sujeição do regime da ZFM às definições, condições e princípios estabelecidos nas OAR de 2007, no que respeita à definição e ao cálculo de postos de trabalho, uma vez que o regime de auxílios foi aprovado enquanto auxílio regional ao funcionamento, e não enquanto auxílio ao investimento. Por conseguinte, não é adequado aplicar, nem sequer por analogia, os critérios e conceitos definidos no ponto 58 e na nota de rodapé 52 das OAR de 2007 à apreciação dos auxílios estatais ao funcionamento com finalidade regional, incluindo aos auxílios autorizados no âmbito do regime da ZFM. Por último, as partes interessadas alegam que o conceito de «emprego» tem de ser considerado ao abrigo das definições e condições estabelecidas no Código do Trabalho português.
- (105) As partes interessadas observam ainda que, nos termos das disposições do RGIC, o conceito de «criação de emprego» encontra-se exclusivamente previsto no artigo 14.º, que rege os auxílios regionais ao investimento, e no artigo 17.º, que rege os auxílios ao investimento a favor das PME. Em ambos os casos, para delimitar os seus custos elegíveis, os custos salariais estimados decorrentes da criação de emprego, em virtude de um investimento inicial, são calculados ao longo de um período de dois anos. As partes interessadas concluem que «o auxílio concedido às empresas da ZFM não está relacionado com custos salariais, não é abrangido por qualquer investimento inicial e não está limitado a um período de dois anos».
- (106) Apenas um número reduzido de partes interessadas alega que o conceito de «número de unidades trabalho-ano (UTA)» só se encontra previsto no artigo 5.º do anexo I do RGIC de 2014 (tal como acontecia com o RGIC de 2008). Além disso, alegam que o conceito se destina a «proteger» as PME, impedindo que todos os seus trabalhadores sejam considerados «efetivos» e contabilizados como «trabalhadores a tempo inteiro», nomeadamente para evitar que seja ultrapassado o número máximo de trabalhadores para efeitos de manutenção do estatuto de PME¹³².

¹³¹ Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património: versão resumida de 2007 (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419)

¹³² Ver carta da ACIF de 12 de abril de 2019, anexo I, sobre a defesa da ZFM e respetivas empresas, p. 26.

- (107) As partes interessadas alegam ainda que o «requisito relativo às UTA», no que respeita aos cargos de direção das empresas que beneficiam do regime, é desprovido de sentido lógico e jurídico. De acordo com as regras nacionais aplicáveis ao pessoal pertencente aos órgãos de direção das sociedades¹³³, é legal desempenhar essas tarefas/funções em mais do que uma empresa. Por conseguinte, a interpretação da Comissão que «impede» o desempenho de tais tarefas/funções em mais do que uma empresa não só subverte o regime jurídico nacional, como não tem em conta o conteúdo funcional dos cargos/funções em causa, nem as características das pessoas que ocupam esses cargos.
- (108) As partes interessadas alegam que os cargos e funções de direção em causa não exigem uma disponibilidade permanente e exclusiva, uma vez que os cargos são geralmente ocupados por pessoas altamente qualificadas e competentes, que muitas vezes realizam outras atividades profissionais e empresariais. Existem inúmeros casos de administradores/diretores e/ou gestores ligados a várias empresas, que contribuem com os seus conhecimentos e competências profissionais para o desenvolvimento dessas empresas. As partes interessadas concluem ainda que, contrariamente à opinião da Comissão, não existe qualquer regra nem limitação no que se refere à possível acumulação de cargos/funções em mais do que uma empresa estabelecida na ZFM. Assim, os membros do conselho de administração das empresas são considerados «trabalhadores efetivos», desde que sejam cumpridas as regras previstas na legislação nacional para esse efeito.
- (109) Apenas um número reduzido de partes interessadas alega uma discriminação positiva a favor da Madeira, com base no seu estatuto de região ultraperiférica consagrado no artigo 349.º do TFUE, e salienta a importância da ZFM na economia da Madeira¹³⁴ (incluindo a quantificação do impacto na região caso a maior parte ou a totalidade das empresas que funcionam atualmente na região deixasse de exercer atividades¹³⁵).

¹³³ O exercício dessas funções não pode ser remunerado. A remuneração é fixada livremente pela empresa e não tem necessariamente uma correlação com o número de horas efetivamente trabalhadas nem com as remunerações auferidas pelos outros trabalhadores. As funções não são desempenhadas em regime de exclusividade, a menos que tal seja imposto pela empresa e aceite pelo seu membro do conselho de administração. Estas funções são, em princípio, exercidas com isenção do horário de trabalho, e não estão sujeitas a um período de trabalho mínimo ou máximo.

¹³⁴ No que se refere ao emprego, existiam, em 31 de dezembro de 2017, [5 000-10 000] pessoas empregadas na ZFM ([1000-3000] nos serviços internacionais; [100-1000] na zona industrial e [4000-6000] no Registo Internacional de Navios). Em 2018, de acordo com os dados recolhidos diretamente através de um inquérito realizado pela ACIF, os serviços internacionais da ZFM empregavam [1000-3000] trabalhadores. Em 31 de dezembro de 2018, estabeleceram-se [1000-3000] empresas na ZFM. De acordo com os dados recolhidos pela Autoridade Tributária da RAM, a ZFM gerou, em 2018, uma receita fiscal direta de [50 000-200 000] mil EUR para a RAM, o que corresponde a [10-20] % do total das receitas fiscais cobradas na região. De acordo com dados do Banco de Portugal de 2013, a ZFM foi responsável por [10-20] % do investimento direto em Portugal. Ver a defesa da ZFM e respetivas empresas apresentada pela ACIF, p. 29-35 (anexo I da carta da ACIF de 12 de abril de 2019).

¹³⁵ Admitindo que todas as empresas atualmente instaladas na ZFM cessem a sua atividade na região (cenário 1), estima-se que haverá uma diminuição do VAB de [1-10] % a [10-20] %, relativamente ao VAB de 2015, e uma redução de [1000-4000] a [5000-7000] postos de trabalho, em termos de emprego. Se se mantiverem algumas das atividades atualmente desenvolvidas, mas as empresas atualmente responsáveis por [80-90] % do VAB gerado na ZFM cessarem a sua atividade (cenário 2), os efeitos previstos também correspondem a uma crise, com uma diminuição do VAB de [1-10] % a [1-10] % e uma perda de [1000-3000] a [4000-6000]. postos de trabalho. Ver carta da ACIF de 12 de abril de 2018, p. 36-37, bem com o estudo em anexo encomendado pela ACIF ao Centro de Estudos Aplicados da Universidade Católica Portuguesa de Lisboa: CONFRARIA, João, «Impacto do Centro Internacional de Negócios da Madeira na economia da Região», Universidade Católica de Lisboa – Centro de Estudos Aplicados, 4 de abril de 2019, p. 1-25.

- (110) Por último, um número reduzido de partes interessadas alega que qualquer recuperação seria contrária aos princípios gerais do direito da União. Para o efeito, alegam que a Comissão, ao concluir que o regime aplicado por Portugal constitui um auxílio ilegal, viola os princípios da segurança jurídica¹³⁶ e da confiança legítima consagrados na jurisprudência da União¹³⁷.

5.2. Observações de Portugal

- (111) Em 23 de maio e 12 de junho de 2018, a Comissão transmitiu a Portugal as observações recebidas das partes interessadas. A resposta de Portugal a essas observações pode resumir-se do modo seguinte¹³⁸.
- (112) Portugal salienta que todas as observações recebidas das partes interessadas referem inequivocamente a compatibilidade do regime da ZFM, tal como aplicado por Portugal, com o mercado interno. Estas observações sublinham também a importância da ZFM para o desenvolvimento regional, a coesão territorial e o emprego na Região Autónoma da Madeira, bem como a sua contribuição para reduzir as consequências do estatuto ultraperiférico da Madeira. Consideram, assim, que os riscos e as situações que conduziram às conclusões preliminares da Comissão não estão demonstrados.
- (113) Portugal observa ainda que o número e o significado das observações recebidas revelam a ausência de um efeito significativo do regime sobre as trocas comerciais entre os Estados-Membros ou sobre a concorrência.
- (114) Além disso, Portugal considera que o facto de as observações recebidas serem, no geral, positivas, e de não terem sido recebidas observações por parte de jurisdições concorrentes com o regime da ZFM, nem por parte de empresas que não beneficiam do regime, são fortes indícios de que o regime foi corretamente aplicado.
- (115) Portugal insta a Comissão a ter em conta a natureza jurídica da RAM enquanto região ultraperiférica, nos termos e para efeitos do artigo 349.º do TFUE e do Ato de Adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE), considerando como justificada a discriminação positiva decorrente do regime aprovado.
- (116) Portugal considera ainda que a ZFM reveste a maior importância, tanto para o Estado como para a modernização, a diversificação e o desenvolvimento da região da Madeira, uma vez que representa uma contribuição decisiva para os sistemas económico e financeiro e tem um impacto relevante na economia e nas finanças nacionais. Tal modernização e desenvolvimento não seriam possíveis sem a existência dos postos de trabalho criados e efetivamente desenvolvidos na região, nem sem os investimentos materiais realizados.
- (117) Portugal salienta que a diversidade de atividades desenvolvidas na ZFM, o número de empregos diretos e indiretos criados, os investimentos (nacionais e estrangeiros) realizados, o consumo gerado, o forte contributo dos impostos cobrados para o orçamento regional, bem como a internacionalização da economia regional são cruciais para a sustentabilidade económica e social da Madeira. Esta conclusão

¹³⁶ Acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de julho de 2012, SIAT, C-318/10, ECLI:EU:C:2012:415; acórdão do Tribunal de Justiça de 3 de outubro de 2013, Itelcar, C-282/12, ECLI:EU:C:2013:629; e acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de junho de 2015, Berlington Hungary e o., C-98/14, ECLI:EU:C:2015:386.

¹³⁷ Acórdão do Tribunal de Justiça de 24 de novembro de 2005, Alemanha/Comissão, C-506/03, ECLI:EU:C:2005:715, n.º 58; e acórdão do Tribunal Geral de 3 de dezembro de 2014, Castelnou Energía, SL/Comissão, T-57/11, ECLI:EU:T:2014:1021, n.º 189.

¹³⁸ Ofício de Portugal de 26 de junho de 2019 (2019/082914).

resulta igualmente dos estudos económicos anexos às observações apresentadas pela ACIF.

- (118) Portugal considera, por outro lado, que as observações das partes interessadas confirmam que as autoridades portuguesas exerceram os seus poderes de supervisão em relação às condições de elegibilidade do regime. Em certa medida, as observações apresentadas mostram que o controlo exercido pelas autoridades portuguesas em relação aos beneficiários do regime da ZFM foi mais exigente do que o que era exigido pelas decisões da Comissão de 2007 e 2013.
- (119) Por último, Portugal alega que o artigo 36.º do EBF exige a criação de emprego sem mencionar expressamente a necessidade de esses empregos serem criados na região. Portugal alega ainda que a criação de emprego não foi concebida com o objetivo de verificar a forma como cada empresa contribuiu especificamente para o desenvolvimento da região; foi antes meramente considerada como um critério para estabelecer a existência de uma atividade económica substancial, à luz das recomendações da OCDE e do Grupo do Código de Conduta (Fiscalidade das Empresas)¹³⁹, com o objetivo de excluir as empresas «de fachada»¹⁴⁰.

6. APRECIÇÃO DO AUXÍLIO

6.1. Existência de um auxílio na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE

- (120) O artigo 107.º, n.º 1, do TFUE estabelece que «são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções».
- (121) Por conseguinte, para que uma medida de apoio seja considerada um auxílio na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE, deve preencher cumulativamente as seguintes condições: i) deve ser financiada pelo Estado ou através de recursos estatais e deve ser imputável ao Estado; ii) deve conferir uma vantagem seletiva aos seus beneficiários, favorecendo certas empresas ou certas produções; iii) deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência; e iv) deve ser suscetível de afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros.
- (122) Nos considerandos que se seguem, a Comissão apreciará se o regime da ZFM aplicado por Portugal a favor dos beneficiários da ZFM cumpre os critérios referidos no considerando 121 e se, consequentemente, constitui um auxílio estatal.

6.1.1. Recursos estatais e imputabilidade

- (123) Portugal considera que o regime da ZFM não implica a existência de recursos estatais, uma vez que não representa uma «despesa fiscal real», mas apenas uma

¹³⁹ Em 1 de dezembro de 1997, o Conselho e os representantes dos governos dos Estados-Membros, reunidos no Conselho, adotaram uma resolução relativa a um Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas, com o objetivo de combater a concorrência fiscal prejudicial. No âmbito do Conselho, foi criado pelo Conselho ECOFIN de 9 de março de 1998 um Grupo do Código de Conduta (Fiscalidade das Empresas) para avaliar as medidas fiscais suscetíveis de serem abrangidas pelo âmbito de aplicação do Código de Conduta (JO C 99 de 1.4.1998, p. 1). Ver <https://www.consilium.europa.eu/pt/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>.

¹⁴⁰ Ofício de Portugal de 26 de junho de 2019, p. 3.

despesa fiscal virtual («perdas teóricas de receitas fiscais»), não constituindo, por conseguinte, uma medida de auxílio estatal¹⁴¹.

- (124) Uma parte interessada, a ACIF, apresenta argumentos semelhantes e considera que o regime não constitui um auxílio¹⁴².
- (125) A Comissão observa que a Constituição portuguesa reconhece a Madeira como uma «Região Autónoma» com o seu próprio estatuto político e administrativo (Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira¹⁴³, a seguir designado por «Estatuto») e órgãos de governo próprio. A Comissão salienta ainda que, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, do seu Estatuto, a Região Autónoma da Madeira («RAM») dispõe, nomeadamente, de autonomia financeira, económica e fiscal. A Comissão observa igualmente que o Estatuto garante a existência de um «sistema fiscal regional» específico, que também inclui expressamente a ZFM¹⁴⁴. Os impostos e taxas cobrados pelas autoridades regionais constituem receitas da RAM¹⁴⁵ e são receitas fiscais as que resultam, nomeadamente, do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e do imposto do selo¹⁴⁶. A RAM tem as suas próprias competências tributárias e o poder de adaptar as disposições fiscais nacionais às especificidades regionais¹⁴⁷. Além disso, a Assembleia Legislativa Regional tem o poder de reduzir a taxa do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas definida anualmente pela Assembleia da República para o território português¹⁴⁸. Por último, a Comissão observa que o artigo 36.º do EBF rege o regime jurídico da ZFM¹⁴⁹.
- (126) Tal como descrito nos considerandos 12 e 13 da presente decisão, o regime da ZFM diz respeito a uma redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e a outras isenções dos impostos que são normalmente devidos ao Estado português¹⁵⁰. Permite, em especial, uma redução do imposto que é normalmente devido sobre o rendimento das pessoas coletivas ao abrigo do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (a seguir designado por «CIRC»)¹⁵¹, incluindo, em determinadas condições, uma redução adicional de 50 % sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.
- (127) Uma perda de receitas fiscais para o Estado é equivalente à utilização de recursos estatais sob a forma de despesas fiscais. Ao permitir uma redução do imposto ao abrigo do CIRC em conformidade com o regime da ZFM aprovado pelo artigo 36.º do EBF, Portugal renuncia a receitas que teria obtido se não tivesse aprovado essa disposição fiscal. A redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas é concedida através de recursos estatais. Foi dada execução a esta medida através de

¹⁴¹ Considerando 67 da presente decisão.

¹⁴² Considerando 99 da presente decisão.

¹⁴³ Lei n.º 13/91, de 5 de junho, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 130/99, de 21 de agosto, e pela Lei n.º 12/2000, de 21 de junho.

¹⁴⁴ Artigo 107.º, n.º 4, e artigo 146.º do Estatuto.

¹⁴⁵ Artigo 108.º, alínea b), do Estatuto.

¹⁴⁶ Artigo 112.º, n.º 1, alíneas b) e e), do Estatuto. Ver também o artigo 26.º da Lei Orgânica n.º 2/2013 de 2 de setembro [Lei das Finanças das Regiões Autónomas (a seguir designada por «LFRA»)].

¹⁴⁷ Artigos 55.º e 56.º da LFRA.

¹⁴⁸ Artigo 59.º, n.º 2, da LFRA.

¹⁴⁹ Artigo 146.º, n.º 4, do Estatuto, e artigo 59.º, n.º 6, da LFRA.

¹⁵⁰ Artigo 5.º, artigo 26.º e artigo 59.º, n.ºs 2, 3, 4 e 6, da LFRA. Ver, para o período de 2007 a 2013, a Lei Orgânica n.º 1/2007, de 19 de fevereiro, com a redação que lhe foi dada pela Lei Orgânica n.º 1/2010, de 29 de março, pela Lei Orgânica n.º 2/2010, de 16 de junho, e pela Lei n.º 64/2012, de 20 de dezembro.

¹⁵¹ 3 % de 2007 a 2009, 4 % de 2010 a 2012, 5 % de 2013 a 2020, em vez de 29 % em 2007, 20 % de 2008 a 2011, 25 % de 2012 a 2013, 23% em 2014, e 21% de 2015 a 2020.

um diploma de natureza estatal (o Estatuto dos Benefícios Fiscais, «EBF», adotado pela Assembleia da República), que é um ato legislativo imputável ao Estado português. Uma vez que é concedido pelas autoridades portuguesas, esse benefício fiscal é imputável ao Estado.

- (128) O conceito de «auxílio» abrange não só prestações positivas, mas também intervenções que, sob diversas formas, aliviam os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa e que, por isso, não sendo subvenções na aceção estrita da palavra, têm uma natureza e efeitos idênticos¹⁵².
- (129) Por conseguinte, a Comissão conclui que a redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (incluindo a redução adicional de 50 % do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas para as empresas que exercem atividades industriais na zona industrial da ZFM) é concedida a partir de recursos estatais e imputável ao Estado¹⁵³.

6.1.2. *Vantagem seletiva*

- (130) Portugal considera que o regime da ZFM não é seletivo, uma vez que a medida não «favorece certas empresas ou certas produções» na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE. Segundo Portugal, todas as empresas envolvidas em atividades comerciais, industriais, marítimas ou de serviços podem estabelecer-se na ZFM. Alega que o regime da ZFM faz parte da economia geral do regime fiscal português e que a medida não implica uma vantagem seletiva para as empresas registadas na ZFM. Por conseguinte, não constitui um auxílio estatal. O regime da ZFM deve antes ser qualificado como uma medida geral¹⁵⁴.
- (131) De acordo com jurisprudência assente da União, para determinar se uma medida estatal constitui um auxílio estatal, é necessário determinar se as empresas beneficiárias recebem uma vantagem económica que não receberiam em condições normais de mercado, ou seja, na ausência de intervenção do Estado. Uma medida através da qual as autoridades públicas atribuem a certas empresas isenções fiscais que colocam os beneficiários numa situação financeira mais favorável do que a dos outros contribuintes constitui um auxílio de Estado na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE¹⁵⁵. De igual modo, uma medida que permite a certas empresas beneficiar de uma redução do imposto normalmente devido pode constituir um auxílio estatal.
- (132) O regime da ZFM é um regime de auxílios com finalidade regional que, como aprovado pela decisão da Comissão de 2007, autorizou a concessão de auxílios sob a forma de uma redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas aplicável aos lucros resultantes de atividades efetiva e materialmente realizadas na Madeira, bem como de outras isenções fiscais, tal como descrito no considerando 12 da presente decisão.

¹⁵² Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de novembro de 2001, *Adria-Wien Pipeline and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, n.º 38; acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de março de 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, n.º 13; e acórdão do Tribunal de Justiça de 1 de dezembro de 1998, *Ecotrader*, C-200/97, ECLI:EU:C:1998:579, n.º 34.

¹⁵³ Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de maio de 2002, *França/Comissão*, C-482/99, ECLI:EU:C:2002:294, n.º 24; acórdão do Tribunal Geral de 5 de abril de 2006, *Deutsche Bahn/Comissão*, T-351/02, ECLI:EU:T:2006:104, n.º 103.

¹⁵⁴ Ver considerandos 68 e 69 da presente decisão.

¹⁵⁵ Acórdão do Tribunal de Justiça de 10 de janeiro de 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze e o.*, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, n.º 132;

- (133) Em conformidade com o considerando 127 da presente decisão, o regime da ZFM é regido pelo artigo 36.º do EBF¹⁵⁶.
- (134) As empresas da região da Madeira estavam sujeitas a várias taxas (normais) de imposto sobre os rendimentos entre 2007 e 2014, no âmbito dos sucessivos orçamentos regionais¹⁵⁷. As empresas registadas na ZFM beneficiam de uma redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas sobre os lucros¹⁵⁸, ou de outras isenções fiscais, até 31 de dezembro de 2020. O regime da ZFM permite aos beneficiários poupar nas suas despesas. Esta derrogação é estabelecida com o objetivo específico de beneficiar e promover atividades realizadas pelas empresas registadas na ZFM, colocando estas empresas numa posição mais favorável do que a de outras empresas situadas noutra local do país ou da RAM.
- (135) Por conseguinte, a medida em análise apenas confere uma vantagem às empresas estabelecidas na ZFM. Dado o seu âmbito geográfico de aplicação, a medida em apreço é seletiva, pois só está disponível para as empresas registadas na área restrita da ZFM.
- (136) Tendo em conta o que precede, a Comissão conclui que, ao reduzir um encargo fiscal que normalmente seria devido, o regime da ZFM confere uma vantagem seletiva às empresas registadas na ZFM, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

6.1.3. *Distorção da concorrência e efeitos sobre as trocas comerciais*

- (137) Portugal não alegou diretamente que a medida não falseava nem ameaçava falsear a concorrência e não afetava as trocas comerciais entre os Estados-Membros¹⁵⁹. Em contrapartida, a ACIF, uma das partes interessadas, alegou que era altamente improvável que o regime da ZFM pudesse falsear a concorrência e afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros¹⁶⁰.
- (138) Considera-se que uma medida concedida pelo Estado falseia ou ameaça falsear a concorrência quando é suscetível de melhorar a posição concorrencial do beneficiário em relação a outras empresas com as quais concorre¹⁶¹. Admite-se, assim, que existe uma distorção da concorrência, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE, quando o Estado concede uma vantagem financeira a uma empresa em setores liberalizados onde existe, ou poderia existir, concorrência¹⁶². Quando um auxílio financeiro concedido por um Estado reforça a posição de uma empresa relativamente a outras

¹⁵⁶ Nota de rodapé 5 *supra*.

¹⁵⁷ 29 % em 2007 (artigo 12.º do Decreto Legislativo Regional n.º 3/2007/M, de 9 de janeiro); 20 % de 2008 a 2011 (artigo 15.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2008/M, de 16 de janeiro, artigo 14.º do Decreto Legislativo Regional n.º 45/2008/M, de 31 de dezembro, artigo 13.º do Decreto Legislativo Regional n.º 34/2009/M, de 31 de dezembro, e artigo 14.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2011/M, de 10 de janeiro); 25 % de 2012 a 2013 (artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 20/2011/M, de 26 de dezembro, e artigo 16.º do Decreto Legislativo Regional n.º 42/2012/M, de 31 de dezembro); 23 % em 2014 (artigo 18.º do Decreto Legislativo Regional n.º 31-A/2013/M, de 31 de dezembro).

¹⁵⁸ Nota de rodapé 15 *supra*.

¹⁵⁹ Considerando 113 da presente decisão.

¹⁶⁰ Considerando 99, *in fine*, da presente decisão.

¹⁶¹ Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de setembro de 1980, Philip Morris, C-730/79, ECLI:EU:C:1980:209, n.º 11; e acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 15 de junho de 2000, Alzetta e o./Comissão, processos apensos T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 a 607/97, T-1/98, T-3/98 a T-6/98 e T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151, n.º 80.

¹⁶² Acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 15 de junho de 2000, Alzetta e o./Comissão, processos apensos T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 a 607/97, T-1/98, T-3/98 a T-6/98 e T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151, n.ºs 141 a 147.

empresas concorrentes nas trocas comerciais intracomunitárias, estas últimas devem ser consideradas afetadas pelo auxílio¹⁶³.

- (139) Uma vez que as empresas registadas na ZFM realizam atividades abertas à concorrência internacional, a medida em causa melhora a sua posição concorrencial e ameaça falsear a concorrência; é, por conseguinte, suscetível de afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

6.1.4. *Classificação do auxílio como existente e medidas adequadas*

- (140) Portugal alega que, se implicar um «auxílio», o regime da ZFM deve ser classificado como um auxílio existente. Alega ainda que a ZFM foi criada em 1980¹⁶⁴, ou seja, antes da adesão de Portugal à CEE, em 1986, e que não sofreu alterações substanciais fora do quadro de negociação dos auxílios existentes. Deve, assim, ser qualificado como regime de «auxílio existente» na aceção do artigo 1.º, alínea b), subalínea i), do Regulamento (UE) 2015/1589¹⁶⁵.
- (141) Tendo em conta o que precede, Portugal considera que a Comissão deve propor medidas adequadas para assegurar que o regime da ZFM continua a ser compatível com o mercado interno, o que pode implicar a alteração do conteúdo do regime de auxílios, a introdução de requisitos ou a clarificação dos requisitos existentes¹⁶⁶.
- (142) O artigo 1.º, alínea b), subalínea i), do Regulamento (UE) 2015/1589, define «auxílios existentes» como «qualquer auxílio que já existisse antes da entrada em vigor do TFUE no respetivo Estado-Membro, isto é, os regimes de auxílio e os auxílios individuais em execução antes da data de entrada em vigor do TFUE no respetivo Estado-Membro e que continuem a ser aplicáveis depois dessa data».
- (143) O artigo 26.º e a secção 10 do anexo I do Ato de Adesão de Portugal¹⁶⁷ preveem adaptações dos atos adotados pelas instituições, que incluem, no âmbito da secção relativa à legislação aduaneira, a «Zona Franca da Madeira». O Ato de Adesão de Portugal não prevê que a ZFM seja considerada um auxílio existente na aceção do artigo 88.º, n.º 1, do Tratado CE (atual artigo 108.º, n.º 1, do TFUE).
- (144) Além disso, a primeira notificação do regime da ZFM (Regime I) em conformidade com as regras em matéria de auxílios estatais, que a Comissão aprovou por decisão de 25 de maio de 1987, foi efetuada em 1986. Desde 1987, o regime da ZFM sofreu várias prorrogações, tendo sido aprovados regimes subsequentes, por decisões da Comissão de 2002 e 2007, respetivamente¹⁶⁸. Acresce que o regime da ZFM foi objeto de alterações substanciais durante os sucessivos regimes I, II e III. O regime I não exigia a criação/manutenção de postos de trabalho. Este requisito foi introduzido no âmbito do Regime II (associado aos limites máximos da base tributável aplicáveis à base tributável anual dos beneficiários) e mantido no Regime III. O Regime II excluiu todas as atividades de intermediação financeira, de seguro e das instituições auxiliares de intermediação financeira e de seguros, bem como as atividades do tipo

¹⁶³ Acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 4 de abril de 2001, Regione autónoma Friulia-Venezia Giulia/Comissão, T-288/97, ECLI:EU:T:2001:115, n.º 41.

¹⁶⁴ Decreto-Lei n.º 500/80, de 20 de outubro, e Decreto Regulamentar n.º 53/82, de 23 de agosto. Ver também o Decreto-Lei n.º 502/85, de 30 de dezembro, e Decreto-Lei n.º 165/86, de 26 de junho.

¹⁶⁵ Ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018, ponto 67.

¹⁶⁶ Ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018, ponto 85.

¹⁶⁷ Ato relativo às condições de adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa e às adaptações dos Tratados (JO L 302 de 15.11.1985, p. 23).

¹⁶⁸ Ver nota de rodapé 9 *supra*.

«serviços intragrupo» (centros de coordenação, de tesouraria e de distribuição)¹⁶⁹. Introduziu também no sistema uma redução progressiva do auxílio, aumentando as taxas de imposto aplicáveis (1 % em 2003 e 2004, 2 % em 2005 e 2006 e 3 % a partir de 2007). Por último, introduziu uma redução adicional de 50 % do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas para as empresas localizadas na zona franca industrial da ZFM. No âmbito do Regime III, em especial na sequência da decisão da Comissão de 2013, foi aprovado um aumento de 36,7 % dos limites máximos da base tributável a que seria aplicável a redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

- (145) Tendo em conta o que precede, a medida em apreço não constitui um auxílio existente na aceção do artigo 1.º, alínea b), subalínea i), do Regulamento (UE) 2015/1589. O artigo 22.º do referido regulamento, com base no qual Portugal solicita à Comissão que se limite a adotar «medidas adequadas», não é, por conseguinte, aplicável.

6.1.5. *Auxílios de minimis*

- (146) Caso os beneficiários individuais do regime da ZFM tenham recebido uma vantagem que não exceda os limiares previstos no Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão¹⁷⁰, essa vantagem não será considerada um auxílio estatal e, por conseguinte, não será abrangida pela proibição do artigo 87.º, n.º 1, do Tratado CE (atual artigo 107.º, n.º 1, do TFUE), desde que todas as outras condições previstas nesse regulamento estejam preenchidas. Do mesmo modo, considera-se que os beneficiários do regime da ZFM que receberam uma vantagem que não exceda os limiares previstos no Regulamento (UE) n.º 1407/2013 da Comissão¹⁷¹ (que se aplica retroativamente ao caso em apreço por força do artigo 7.º, n.º 1), não receberam auxílios estatais na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE, desde que todas as outras condições previstas nesse regulamento estejam preenchidas.
- (147) Com base nos dados quantitativos fornecidos por Portugal, afigura-se que, em muitos casos, o montante do auxílio recebido pelos beneficiários da ZFM é inferior ao limiar *de minimis* de 200 000 EUR.

- ***Conclusão sobre a existência de um auxílio***

- (148) Tendo em conta o que precede, a Comissão considera que a medida aplicada por Portugal a favor das empresas da ZFM constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.
- (149) A título incidental, importa acrescentar que Portugal não contestou a conclusão da existência de um auxílio a que chegou a Comissão na sua decisão de 2007¹⁷².

¹⁶⁹ Ver preâmbulo do Decreto-Lei n.º 163/2003, de 24 de julho.

¹⁷⁰ Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de dezembro de 2006, relativo à aplicação dos artigos 87.º e 88.º do Tratado aos auxílios *de minimis* (JO L 379 de 28.12.2006, p. 5). Este regulamento (CE) n.º 1998/2006 foi aplicável de 1 de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2013 (ver artigo 6.º).

¹⁷¹ Regulamento (UE) n.º 1407/2013 da Comissão, de 18 de dezembro de 2013, relativo à aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia aos auxílios *de minimis* (JO L 352 de 24.12.2013, p. 1).

¹⁷² No contexto da notificação do regime da ZFM apresentado à Comissão em 2006, Portugal refere-se ao regime da ZFM como um «regime de auxílios regionais ao funcionamento». Ver ofício de Portugal de 28 de junho de 2006 (1900/80932); em especial, as subsecções 2.1 e 10 do formulário geral de notificação, a subsecção 1.2 da ficha de informações complementares, o preâmbulo do projeto de lei notificado, a exposição de motivos e o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 163/2003, de 24 de julho. Ver

6.2. Compatibilidade do auxílio

6.2.1. Conformidade do regime da ZFM com as decisões da Comissão de 2007 e 2013

- (150) Portugal considera que o regime da ZFM, tal como aplicado pelas autoridades portuguesas, é coerente com os compromissos assumidos por Portugal no momento da notificação e com as decisões da Comissão de 2007 e 2013.
- *Origem dos lucros que beneficiam da redução do imposto sobre o rendimento*
- (151) O regime da ZFM foi apreciado, com base nas OAR de 2007, enquanto auxílio regional ao funcionamento, e aprovado pelas decisões da Comissão de 2007 e 2013. O regime da ZFM autorizou a concessão de auxílios sob a forma de redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas sobre os lucros resultantes de atividades efetiva e materialmente realizadas na Madeira, bem como de isenções de outros impostos, até determinado limite máximo dos montantes de auxílio, calculado sobre os limites máximos da base tributável, com base no número de postos de trabalho mantidos pelos beneficiários em cada exercício fiscal.
- (152) No decurso do processo de notificação que conduziu à decisão da Comissão de 2007, Portugal não contestou o facto de as reduções fiscais previstas no regime se limitarem às atividades realizadas na Madeira, tal como referido no n.º 32 da decisão de início do procedimento¹⁷³.
- (153) As OAR de 2007 só permitem a concessão de auxílios regionais ao funcionamento em casos excecionais¹⁷⁴: «podem ser concedidos auxílios deste tipo nas regiões que beneficiam da derrogação prevista no n.º 3, alínea a), do artigo 87.º [atual artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do TFUE], desde que: i) se justifiquem em função do seu contributo para o desenvolvimento regional e da sua natureza, e ii) o seu nível seja proporcional às desvantagens que pretendem atenuar»¹⁷⁵.
- (154) É incontestável que a Madeira é uma região ultraperiférica para efeitos do artigo 349.º do TFUE e que, por conseguinte, é elegível ao abrigo do artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do TFUE.
- (155) No entanto, o contributo de um regime de auxílios ao funcionamento para o desenvolvimento regional de uma região tem de ser apreciado em função e na proporção das desvantagens desta região, que, no caso das regiões ultraperiféricas, são desvantagens estruturais e permanentes reconhecidas pelo TFUE, como o grande afastamento, a insularidade, a pequena superfície, o relevo e o clima difíceis e a dependência económica em relação a um pequeno número de produtos, tal como consagrado no artigo 349.º do TFUE.
- (156) Tal como referido no n.º 30 da decisão de início do procedimento, a razão de ser dos auxílios regionais ao funcionamento para as regiões ultraperiféricas consiste em compensar os custos adicionais suportados pelas empresas nessas regiões devido a estas desvantagens.
- (157) Na apreciação do regime da ZFM, os custos adicionais foram identificados e quantificados com base num estudo apresentado pelas autoridades portuguesas. Na decisão da Comissão de 2007, a apreciação da proporcionalidade da medida foi

também os ofícios de Portugal de 29 de outubro de 2015, p. 22, de 31 de março de 2016, p. 4, e de 21 de novembro de 2017, p. 5-6.

¹⁷³ Ofício de Portugal de 19 de dezembro de 2006.

¹⁷⁴ OAR de 2007, ponto 6.

¹⁷⁵ OAR de 2007, ponto 76.

efetuada com base nestes custos adicionais quantificados, ao nível agregado da ZFM e ao nível de cada beneficiário registado na ZFM¹⁷⁶.

- (158) Portugal alega que a origem dos lucros que beneficiam da redução do imposto sobre o rendimento tem de ser apreciada tendo em conta a contribuição do regime para o desenvolvimento regional da RAM, não devendo limitar-se geograficamente à região, uma vez que tal limitaria o regime de apoio a uma mera compensação dos custos adicionais suportados pelas empresas localizadas na ZFM¹⁷⁷. Portugal alega ainda que o regime, tal como aplicado, é coerente com as normas fiscais internacionais, e que as empresas da ZFM realizam na região uma atividade substancial na aceção do Plano de Ação BEPS da OCDE, estando sujeitas a requisitos legais em matéria fiscal e a vários tipos de controlo¹⁷⁸. Esta posição é apoiada, em termos gerais, pelas partes interessadas¹⁷⁹.
- (159) Contrariamente ao alegado por Portugal¹⁸⁰, as empresas registadas na ZFM só suportam tais custos adicionais se realizarem efetiva e materialmente as suas atividades na Madeira, o que implica que os seus lucros decorram de operações diretamente sujeitas a esses custos adicionais. Outros tipos de lucros, que não estão sujeitos a estes custos porque decorrem de atividades realizadas fora da região, não podem ser tidos em conta na base tributável que beneficia da medida fiscal.
- (160) A Comissão observa que Portugal afirmou claramente ao longo da monitorização de 2015, e reiterou durante a investigação formal, que os beneficiários não tinham necessariamente de exercer a sua atividade na região, e que mesmo as atividades realizadas fora da região beneficiavam de auxílios ao abrigo do regime (ver considerandos 20 e 21 da presente decisão).
- (161) A Comissão considera que a chamada «restrição geográfica» da origem dos lucros, denunciada por Portugal, é uma mera tradução, nas decisões da Comissão de 2007 e 2013, dos princípios básicos enunciados nas OAR de 2007, e que a aplicação do regime da ZFM, no que respeita à origem dos lucros, não está em conformidade com as disposições relativas aos auxílios ao funcionamento previstas nessas Orientações.
- (162) Na sua decisão de início do procedimento, a Comissão não manifestou quaisquer dúvidas quanto à coerência do regime com as normas e os requisitos legais internacionais em matéria fiscal. Para efeitos do controlo dos auxílios estatais, a questão de saber se os beneficiários realizaram as suas atividades efetiva e materialmente na região deve ser apreciada com base nos princípios em matéria de auxílios ao funcionamento enunciados nas OAR de 2007, referidos nos considerandos 156 e 157 da presente decisão, e não com base nos acordos fiscais da OCDE, que prosseguem os seus próprios objetivos fiscais.
- (163) Do mesmo modo, a Comissão salienta que o requisito legal de contabilidade separada para os rendimentos gerados na ZFM para efeitos fiscais, descrito no considerando 21 da presente decisão, não é, por si só, suficiente para dar resposta às dúvidas da Comissão quanto à adequação da base tributável para o regime da ZFM, uma vez que os rendimentos gerados na ZFM sujeitos a este requisito não se encontram definidos com base nos princípios das OAR de 2007 em matéria de auxílios ao funcionamento.

¹⁷⁶ N.ºs 53 e 59 da decisão da Comissão de 2007.

¹⁷⁷ Considerando 74 da presente decisão.

¹⁷⁸ Considerando 77 da presente decisão.

¹⁷⁹ Considerandos 100 e 101 da presente decisão.

¹⁸⁰ Considerandos 73 e 74 da presente decisão.

- (164) Pelo contrário, dessa separação contabilística resulta simplesmente que a taxa de imposto reduzida era aplicada aos rendimentos resultantes de transações entre, por um lado, os beneficiários do auxílio e, por outro, as entidades residentes na ZFM, bem como as entidades residentes fora do território nacional português. No entanto, tal separação contabilística não permite chegar a nenhuma conclusão sobre se essas transações resultaram ou não de atividades efetiva e materialmente realizadas, pelos beneficiários do auxílio, na Madeira.
- (165) Por último, a Comissão observa que os controlos fiscais aprofundados da base tributável e da origem dos lucros foram realizados tendo em atenção a abordagem das autoridades portuguesas referida no considerando 158 da presente decisão, e não tiveram em conta a relação entre os lucros elegíveis e os custos adicionais suportados na ZFM, tal como sugerido nas OAR de 2007 e nas subsequentes decisões da Comissão de 2007 e 2013.
- (166) Por conseguinte, a Comissão considera que os argumentos apresentados por Portugal no que diz respeito à coerência com as regras fiscais, os requisitos legais e os controlos fiscais não são relevantes para a apreciação da aplicação do regime da ZFM no que diz respeito às OAR de 2007 e às decisões da Comissão de 2007 e 2013.
- (167) Tendo em conta o que precede, a Comissão considera que as suas dúvidas quanto à origem dos lucros que beneficiam da redução do imposto na ZFM não foram dissipadas e conclui que a aplicação do regime da ZFM, no que respeita a este critério, viola as decisões da Comissão de 2007 e 2013.
- *Criação/manutenção de empregos na região*
- (168) Tal como referido no considerando 151 da presente decisão, os montantes máximos de auxílio de que os beneficiários registados na ZFM podem beneficiar ao abrigo do regime de auxílios regionais ao funcionamento aprovado são calculados sobre os limites máximos da base tributável com base no número de postos de trabalho mantidos pelos beneficiários em cada exercício fiscal.
- (169) A Comissão salienta que o requisito de criação/manutenção de postos de trabalho foi uma condição para aceder ao regime e foi integrado no método de cálculo dos montantes de auxílio ao abrigo do regime da ZFM, conforme notificado por Portugal¹⁸¹ e aprovado pelas decisões da Comissão de 2007 e 2013.
- (170) Além disso, na decisão da Comissão de 2007, considerou-se que a criação de postos de trabalho no âmbito do regime da ZFM contribuía para o desenvolvimento regional¹⁸².
- (171) A Comissão observa ainda que a criação/manutenção de postos de trabalho fazia parte integrante do regime regional da ZFM aprovado. Por conseguinte, o número de postos de trabalho é um parâmetro do montante de auxílio e uma forma de medir o contributo do regime para o desenvolvimento regional, devendo, para ambos os efeitos, basear-se num método objetivo e comprovado utilizado na prática decisória em matéria de auxílios estatais.
- (172) Portugal rejeita a definição restritiva de postos de trabalho em ETI ou UTA utilizada pela Comissão para efeitos do cálculo dos montantes de auxílio. Pelo contrário, Portugal alega que a sua «definição de postos de trabalho» é coerente com as regras nacionais e internacionais em matéria laboral, que os beneficiários foram sujeitos a

¹⁸¹ Ofício de Portugal de 28 de junho de 2006 (notificação do Regime III).

¹⁸² N.º 64 da decisão da Comissão de 2007.

vários controlos, cujos resultados foram partilhados com a Comissão, e que a aplicação do regime está, por conseguinte, em conformidade com as decisões da Comissão de 2007 e 2013.

- (173) Contrariamente ao alegado por Portugal¹⁸³, a Comissão considera que a aplicação do método estabelecido no ponto 58 das OAR de 2007 e, em especial, na nota de rodapé 52 correspondente, para calcular o número de postos de trabalho criados/mantidos, ou seja, *«por número de trabalhadores entende-se o número de unidades de trabalho anuais (UTA), isto é, o número de trabalhadores a tempo inteiro durante um ano, representando o trabalho a tempo parcial e o trabalho sazonal frações de UTA»*, é um método adequado, mesmo que esta definição esteja apenas incluída na secção das OAR de 2007 relativa aos auxílios regionais ao investimento. Este método encontra-se também referido no artigo 5.º da Recomendação da Comissão relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas¹⁸⁴, que é objeto de aplicação geral a toda a legislação da União e, em especial, às regras da União em matéria de auxílios estatais, uma vez que tais recomendações foram incluídas de forma sistemática no anexo I dos RGIC de 2008 e de 2014.
- (174) Contrariamente aos argumentos apresentados por Portugal, uma definição de postos de trabalho em ETI e UTA é a melhor forma de incluir, sem discriminação, todos os tipos de relações e contratos de trabalho (trabalho permanente ou temporário, trabalhadores e membros do conselho de administração abrangidos por vários contratos de trabalho com empresas diferentes, teletrabalhadores), sendo o tempo efetivamente despendido pelo trabalhador na empresa da ZFM calculado de forma objetiva e verificável. A Comissão continua a ser neutra no que se refere à natureza da relação de trabalho nos termos do direito nacional, desde que o cálculo do número de postos de trabalho para efeitos de auxílios estatais seja realizado de forma objetiva.
- (175) Em todo o caso, a Comissão observa ainda que, independentemente da definição constante da nota de rodapé 52 das OAR de 2007, Portugal não aplicou qualquer definição de postos de trabalho capaz de contabilizar o número de postos de trabalho criados e mantidos na Madeira. Tal como referido no considerando 28 da presente decisão, Portugal considerou como postos de trabalho válidos para efeitos da aplicação do regime da ZFM qualquer emprego, de qualquer natureza jurídica, independentemente do número de horas, dias e meses de trabalho ativo por ano, declarado pelos beneficiários nas suas declarações fiscais anuais. Fê-lo sem verificar quanto tempo foi efetivamente despendido pelo titular do cargo em relação a cada beneficiário e sem converter esse tempo em ETI.
- (176) Tendo em conta os resultados da monitorização de 2015 e as informações prestadas por Portugal durante a investigação formal, a Comissão considera que as autoridades portuguesas, com base nas declarações apresentadas pelos beneficiários, não estavam em condições de verificar a veracidade nem a permanência dos postos de trabalho declarados, tal como tinha sido solicitado pela Comissão nas suas decisões de 2007 e 2013, precisamente devido à ausência de uma metodologia de cálculo comum e objetiva aplicável a todos os casos de relações de trabalho.
- (177) Por último, a Comissão salienta que Portugal não confirmou se os postos de trabalho registados para a aplicação do regime da ZFM eram todos mantidos por

¹⁸³ Considerando 87 da presente decisão.

¹⁸⁴ Recomendação da Comissão, de 6 de maio de 2003, relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas C(2003)1422 (JO L 124 de 20.5.2003, p. 36).

trabalhadores que contribuíam para atividades efetiva e materialmente realizadas na Madeira. As autoridades portuguesas referiram que, nalguns casos, o facto de o número de trabalhadores não ter sido indicado nas declarações anuais não afetou a avaliação do imposto devido nem do benefício fiscal; noutros casos, durante a monitorização de 2015, foi comprovada a existência de postos de trabalho fora da ZFM, da Madeira, e mesmo fora da União. Por outro lado, a Comissão observa que Portugal não forneceu informações sobre o local de atividade efetiva dos trabalhadores de todos os beneficiários da ZFM, apesar dos vários pedidos da Comissão¹⁸⁵.

- (178) A Comissão reconhece que Portugal apresentou documentação que demonstra que foram efetuados muitos controlos aos beneficiários do regime da ZFM. Contrariamente ao argumento apresentado por Portugal, a Comissão nunca questionou a eficácia dos controlos fiscais efetuados pelas autoridades portuguesas, mas apenas da sua eficácia no que se refere ao cálculo exato do número de postos de trabalho mantidos por cada beneficiário da ZFM e à avaliação da relação entre os postos de trabalho criados e as atividades efetiva e materialmente realizadas na Madeira. A documentação partilhada com a Comissão confirma que foram efetuados controlos para efeitos fiscais. Contudo, os dados recolhidos não são pertinentes numa perspetiva de apreciação de auxílios estatais, uma vez que os controlos não se debruçaram sobre os dois problemas que estão em causa no presente caso: o cálculo exato do número de postos de trabalho mantidos por cada beneficiário da ZFM e a relação entre os postos de trabalho criados e as atividades efetiva e materialmente realizadas na Madeira por esse beneficiário.
- (179) Tendo em conta o que precede, a Comissão considera que as suas dúvidas quanto à criação/manutenção de postos de trabalho na ZFM não foram dissipadas, e conclui que a aplicação do regime da ZFM no que respeita a este critério viola as decisões da Comissão de 2007 e 2013.

- *Conclusão*

- (180) Por conseguinte, a Comissão conclui que o regime da ZFM conforme aplicado por Portugal viola as decisões da Comissão de 2007 e 2013 que autorizaram o Regime III, sendo, por conseguinte, ilegal.

6.2.2. *Compatibilidade do regime da ZFM com as OAR de 2007*

- (181) Portugal alega que nunca aceitou a interpretação da Comissão das condições previstas nas suas decisões de 2007 e 2013 relativas à origem dos lucros e à criação de postos de trabalho. Portugal considera ainda que estes requisitos não são vinculativos, uma vez que tais decisões foram adotadas com base nas OAR de 2007, que Portugal considera igualmente não vinculativas¹⁸⁶.
- (182) Portugal alega também que a definição de criação de postos de trabalho referida na decisão da Comissão de 2007, no que diz respeito aos ETI e às UTA, não consta da secção das OAR de 2007 relativa aos auxílios ao funcionamento, o que a Comissão não contesta¹⁸⁷. Por conseguinte, na opinião das autoridades portuguesas, o regime da ZFM deve ser apreciado exclusivamente com base nos pontos 76 a 83 das OAR de 2007.

¹⁸⁵ Considerandos 52 e 57 da presente decisão.

¹⁸⁶ Ofício de Portugal de 26 de setembro de 2019, pontos 106, 107 e 272.

¹⁸⁷ N.º 41 da decisão de início do procedimento.

- (183) A Comissão salienta que Portugal aceitou as OAR de 2007 e as medidas adequadas subsequentes¹⁸⁸ num ofício de 10 de maio de 2006, o que implica que as regras previstas nas OAR de 2007 tinham de ser cumpridas por qualquer regime de auxílios com finalidade regional¹⁸⁹.
- (184) Os pontos 76 e 80 das OAR de 2007 autorizam os auxílios ao funcionamento nas regiões ultraperiféricas desde que: i) se destinem a compensar, para as empresas, os custos adicionais decorrentes, para o desenvolvimento de uma atividade económica, dos fatores identificados no artigo 299.º, n.º 2 (atual artigo 349.º), do TFUE, ii) se justifiquem em função do seu contributo para o desenvolvimento regional, e iii) o seu nível seja proporcional às desvantagens que pretendem atenuar.
- (185) Por conseguinte, na medida em que o regime da ZFM beneficiou empresas que não realizavam efetiva e materialmente as suas atividades na região e que não suportavam, por conseguinte, os custos adicionais mencionados nas OAR de 2007, a aplicação do regime não cumpria os requisitos referidos no considerando 184 da presente decisão.
- (186) Além disso, ainda que não fosse apreciada a condição de criação/manutenção de postos de trabalho com base no conceito de criação de postos de trabalho previsto na secção de auxílios ao investimento das OAR de 2007 ou na prática da Comissão em matéria de auxílios estatais, o regime da ZFM, tal como aplicado por Portugal, não estaria, em todo o caso, em conformidade com as condições estabelecidas nas OAR de 2007 em matéria de auxílios ao funcionamento, uma vez que a origem dos lucros não está relacionada com os custos adicionais efetivos.

- *Conclusão*

- (187) Tendo em conta o que precede, a Comissão considera que o regime da ZFM, tal como aplicado por Portugal, viola as disposições das OAR de 2007, constituindo, por conseguinte, um auxílio ilegal que não pode ser considerado compatível com o mercado interno.

6.2.3. *Compatibilidade do regime de auxílios diretamente com base no artigo 107.º, n.º 3, do TFUE*

- (188) Portugal alega que a Comissão deve apreciar o impacto do regime da ZFM «de forma coerente com as políticas da UE nas regiões ultraperiféricas, no que diz respeito à coesão económica, social e territorial» e ter em conta que é «o instrumento de política económica mais eficiente para impulsionar a coesão, o crescimento económico e a sustentabilidade económica da Madeira»¹⁹⁰.
- (189) Nos termos do artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do TFUE, podem ser considerados compatíveis com o mercado interno os auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico das regiões referidas no artigo 349.º do TFUE, tendo em conta a sua situação estrutural, económica e social.
- (190) Nas OAR de 2007, a Comissão enunciou as condições ao abrigo das quais os auxílios com finalidade regional podem ser considerados compatíveis com o mercado interno

¹⁸⁸ A Comissão propôs medidas adequadas para alterar ou revogar os regimes de auxílios regionais existentes, tendo em conta as novas regras adotadas, como acontece sempre após a adoção de novas orientações.

¹⁸⁹ Auxílios Estatais: Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para o período 2007-2013: aceitação, por 24 Estados-Membros, da proposta de medidas adequadas da Comissão nos termos do n.º 1 do artigo 88.º do Tratado CE (2006/C 153/04) (JO C 153 de 1.7.2006, p. 1).

¹⁹⁰ Ofício de Portugal de 26 de setembro de 2018, ponto 209.

e definiu os critérios para a identificação das regiões que preenchem as condições previstas no artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do TFUE. Segundo a jurisprudência¹⁹¹, ao adotar regras de conduta e ao anunciar, através da sua publicação, que as aplicará no futuro aos casos a que essas regras dizem respeito, a Comissão impõe-se um limite no exercício do seu poder de apreciação, não podendo, em princípio, desrespeitar essas regras sob pena de poder ser sancionada por violação de princípios gerais do direito, como a igualdade de tratamento ou a proteção da confiança legítima. Por conseguinte, a Comissão tem de apreciar o caso em apreço ao abrigo das orientações aplicáveis, ou seja, as OAR de 2007, exceto se as autoridades portuguesas demonstrarem que circunstâncias excecionais, diferentes das previstas nas OAR de 2007, obrigam a Comissão a apreciar o regime da ZFM diretamente ao abrigo do Tratado. No entanto, no caso em apreço, as autoridades portuguesas não invocaram sequer, e muito menos demonstraram, a existência de tais circunstâncias excecionais. Apesar de a apreciação da compatibilidade do regime da ZFM, tal como aplicado por Portugal, ser efetuada ao abrigo das OAR de 2007, a Comissão apreciará ainda assim, nos considerandos que se seguem, por uma questão de exaustividade, se o regime da ZFM, tal como aplicado por Portugal, pode ser considerado compatível diretamente com base no TFUE.

- *Contribuição para um objetivo de interesse comum*

- (191) Portugal alega que o regime da ZFM contribui para o desenvolvimento económico da RAM, reconhecida como região ultraperiférica pelo TFUE. As autoridades portuguesas forneceram elementos sobre o impacto do regime a nível macroeconómico.
- (192) Em especial, as autoridades portuguesas insistem no contributo significativo do regime da ZFM para a consolidação orçamental da RAM. De acordo com a Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da RAM, o contributo das empresas da ZFM para o orçamento regional da Madeira foi de cerca de [10-20] %, em média, no período 2012-2018¹⁹².
- (193) Tendo em conta o que precede, a Comissão considera que, contrariamente à sua posição preliminar enunciada no n.º 33 da decisão de início do procedimento, o regime da ZFM pode contribuir para o desenvolvimento regional da Madeira, uma região ultraperiférica e, por conseguinte, para um objetivo de interesse comum.

- *Adequação e proporcionalidade*

- (194) Os auxílios ao funcionamento visam libertar uma empresa dos custos que deveria normalmente suportar no âmbito da sua gestão corrente ou das suas atividades normais¹⁹³.
- (195) Por conseguinte, tais auxílios podem, exceionalmente, ser concedidos nas regiões ultraperiféricas elegíveis ao abrigo da derrogação prevista no artigo 87.º, n.º 3, alínea a), do Tratado CE [atual artigo 107.º, n.º 3, alínea a) do TFUE], na medida em que se destinem a compensar os custos adicionais decorrentes, para o desenvolvimento de

¹⁹¹ Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de março de 2016, Grécia/Comissão, C-431/14 P, ECLI:EU:C:2016:145, n.ºs 69 e 70.

¹⁹² «Centro Internacional de Negócios da Madeira», Sociedade de Desenvolvimento da Madeira, Estatísticas, dezembro de 2018.

¹⁹³ Acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 9 de setembro de 2009, Diputación Foral de Álava e o./Comissão, T-30/01 a T-32/01 e T-86/02 a T-88/02, ECLI:EU:C:2009:314, n.º 226.

uma atividade económica, dos fatores identificados no artigo 299.º, n.º 2, do Tratado CE (atual artigo 349.º do TFUE)¹⁹⁴.

- (196) A Comissão observa que as empresas que beneficiaram do regime, tal como aplicado, foram liberadas dos encargos fiscais normais, embora certas empresas tivessem realizado atividades relativamente às quais não suportaram custos adicionais devido a desvantagens estruturais da região, tal como apreciado nas secções 6.2.1 e 6.2.2 da presente decisão.
- (197) Neste contexto, dado que não foi aplicado de forma a combater as dificuldades estruturais que as empresas podem efetivamente enfrentar no exercício da sua atividade na Madeira, o regime da ZFM não pode ser considerado adequado nem proporcional à luz dos princípios/condições dos auxílios regionais ao funcionamento destinados a promover o desenvolvimento económico das regiões ultraperiféricas (artigo 349.º do TFUE), tendo em conta a sua situação estrutural, económica e social.

- *Conclusão*

- (198) Atendendo ao exposto, a Comissão considera que o regime da ZFM, tal como aplicado por Portugal, viola as disposições o artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do TFUE, constituindo, por conseguinte, um auxílio ilegal que não pode ser considerado compatível com o mercado interno.

6.2.4. *Compatibilidade dos auxílios com o RGIC de 2014*

- (199) Portugal considera que o RGIC de 2014 não se aplica retroativamente a auxílios individuais concedidos ao abrigo do regime da ZFM para efeitos da apreciação da sua compatibilidade¹⁹⁵. Portugal considera ainda que uma interpretação flexível do RGIC de 2014 não exige que os beneficiários da ZFM exerçam as suas atividades económicas na Madeira. Os auxílios individuais têm de ser analisados à luz das condições aplicáveis aos auxílios regionais ao funcionamento previstas nas OAR de 2007 e são também abrangidos pelas decisões da Comissão de 2007 e 2013.
- (200) Uma vez que o regime foi aplicado por Portugal em violação das decisões da Comissão de 2007 e 2013 e que não pode ser considerado compatível com o mercado interno nos termos das OAR de 2007, a Comissão tem de analisar se os auxílios individuais concedidos ao abrigo desse regime podem, não obstante, ser considerados compatíveis¹⁹⁶ nos termos do RGIC de 2014, que pode ser aplicável retroativamente a auxílios individuais, desde que sejam cumpridas as condições aplicáveis¹⁹⁷.
- (201) Nos termos do artigo 15.º, n.º 4, do RGIC de 2014, «[n]as regiões ultraperiféricas, os regimes de auxílio regional ao funcionamento devem compensar os custos adicionais de funcionamento suportados nessas regiões em consequência direta de uma ou várias das desvantagens permanentes referidas no artigo 349.º do Tratado, sempre que os beneficiários exerçam a sua atividade económica numa região ultraperiférica, e desde que o montante anual de auxílio por beneficiário a título de todos os regimes de auxílio ao funcionamento implementados ao abrigo do presente regulamento não

¹⁹⁴ OAR de 2007, ponto 80.

¹⁹⁵ Artigo 58.º, n.º 1, do RGIC de 2014.

¹⁹⁶ A Comissão não considera necessário efetuar uma análise do caráter de auxílio do regime, uma vez que Portugal nunca alegou que o regime da ZFM não constituía um regime de auxílios na aceção do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93.º do Tratado CE (JO L 83 de 27.3.1999, p. 1, já revogado).

¹⁹⁷ Artigo 58.º, n.º 1, do RGIC de 2014.

exceda uma das seguintes percentagens: a) 35 % do valor acrescentado bruto gerado anualmente pelo beneficiário na região ultraperiférica em causa; b) 40 % dos custos anuais de mão de obra suportados pelo beneficiário na região ultraperiférica em causa; c) 30 % do volume anual de negócios do beneficiário realizado na região ultraperiférica em causa». Tal como referido neste artigo, a razão desta autorização excepcional para concessão de um auxílio ao funcionamento a uma empresa prende-se com a compensação pelos custos adicionais decorrentes do exercício da sua atividade na região ultraperiférica.

- (202) A Região Autónoma da Madeira é uma região ultraperiférica abrangida pelo artigo 349.º do TFUE. Por conseguinte, com base no artigo 15.º, n.º 4, do RGIC de 2014, é elegível para os auxílios regionais ao abrigo da derrogação prevista no artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do TFUE, desde que: i) os beneficiários exerçam a sua atividade efetiva na região ultraperiférica, e ii) o montante anual de auxílio não exceda uma percentagem máxima do valor acrescentado bruto gerado anualmente, dos custos anuais de mão de obra suportados, ou do volume anual de negócios realizado pelo beneficiário na região.
- (203) A Comissão salienta que a medida implementada é constituída por benefícios fiscais, que têm o efeito de reduzir os custos que as empresas teriam de suportar como parte das suas atividades comerciais. Por conseguinte, constitui um auxílio ao funcionamento a favor das empresas que podem dela beneficiar na ZFM.
- (204) Com base nas informações prestadas por Portugal durante a monitorização de 2015, os beneficiários do regime da ZFM aplicado por Portugal não desenvolvem necessariamente a sua atividade efetiva na Madeira. Além disso, os montantes de auxílio em causa não estão necessariamente relacionados com o valor acrescentado bruto, os custos de mão de obra ou o volume de negócios realizado na Região Autónoma da Madeira.
- *Conclusão*
- (205) Tendo em conta o que precede, a Comissão considera que os auxílios individuais concedidos ao abrigo do regime da ZFM, tal como aplicado por Portugal, violam as disposições do RGIC de 2014.
- *Conclusão*
- (206) Atendendo ao exposto, a Comissão conclui que o regime da ZFM, tal como aplicado por Portugal, constitui um auxílio ilegal que não é compatível com o mercado interno na aceção do artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do TFUE.
- (207) A adoção de uma decisão condicional na aceção do artigo 9.º, n.º 4, do Regulamento (UE) 2015/1589, tal como sugerido por Portugal¹⁹⁸, não é, por conseguinte, um meio adequado para resolver as questões referidas na secção 6.2 da presente decisão.

7. RECUPERAÇÃO, SEGURANÇA JURÍDICA E CONFIANÇA LEGÍTIMA

7.1. Recuperação

- (208) Nos termos do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e de jurisprudência assente dos tribunais da União, a Comissão é competente para decidir se o Estado-Membro interessado deve alterar ou suprimir um auxílio quando o

¹⁹⁸ Considerando 71 da presente decisão.

considerar incompatível com o mercado interno¹⁹⁹. Os tribunais da União têm também declarado, de forma reiterada, que a obrigação que incumbe a um Estado-Membro de suprimir um auxílio considerado pela Comissão como incompatível com o mercado interno visa o restabelecimento da situação anterior²⁰⁰.

- (209) Neste contexto, os tribunais da União determinaram que esse objetivo é atingido quando o beneficiário tiver reembolsado os montantes concedidos a título de auxílios ilegais, perdendo assim a vantagem de que tinha beneficiado no mercado relativamente aos seus concorrentes, e a situação anterior à concessão do auxílio for reposta²⁰¹.
- (210) Em conformidade com a jurisprudência, o artigo 16.º, n.º 1, do Regulamento (UE) 2015/1589 estabelece que «[n]as decisões negativas relativas a auxílios ilegais, a Comissão decidirá que o Estado-Membro em causa deve tomar todas as medidas necessárias para recuperar o auxílio do beneficiário».
- (211) Assim, dado que a medida em causa foi aplicada em violação do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE, e deve ser considerada um auxílio ilegal e incompatível, o auxílio deve ser recuperado a fim de restabelecer a situação existente no mercado interno antes da sua concessão. A recuperação deve abranger o período compreendido entre a data em que o auxílio foi colocado à disposição do beneficiário e a data da sua recuperação efetiva. O montante a recuperar vence juros até à sua recuperação efetiva.
- *Identificação dos beneficiários junto dos quais se deve proceder à recuperação do auxílio*
- (212) Os auxílios ilegais e incompatíveis devem ser recuperados junto das empresas que deles beneficiaram efetivamente. No entanto, sempre que a Comissão não esteja em condições de identificar, na própria decisão, todas as empresas que receberam um auxílio ilegal e incompatível, tal deverá ser efetuado no início da execução do processo de recuperação pelo Estado-Membro em causa, que terá de avaliar a situação individual de cada empresa em causa.
- (213) Neste caso concreto, os potenciais beneficiários do auxílio estatal ilegal e incompatível são as pessoas singulares e coletivas registadas na ZFM de 1 de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2014. Deste primeiro grupo de beneficiários, as autoridades portuguesas não devem exigir a recuperação junto das pessoas singulares e coletivas que tenham comprovadamente: i) cumprido as condições necessárias para beneficiar do regime da ZFM tal como aprovado nas decisões da Comissão de 2007 e 2013, o que significa que os seus rendimentos estavam relacionados com uma atividade efetiva e materialmente realizada na Madeira e que foram efetivamente criados/mantidos postos de trabalho na região; ii) recebido uma vantagem ao abrigo do regime que não excede, por beneficiário, os limiares estabelecidos no Regulamento (CE) n.º 1998/2006²⁰² ou no Regulamento (UE) n.º 1407/2013²⁰³, desde que essa vantagem cumpra igualmente as restantes condições previstas nesses regulamentos; ou iii) recebido um auxílio individual que preencha as condições

¹⁹⁹ Acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de julho de 1973, Comissão/Alemanha, C-70/72, ECLI:EU:C:1973:87, n.º 13.

²⁰⁰ Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de março de 1990, Bélgica/Comissão, C-142/87, ECLI:EU:C:1990:125, n.º 66.

²⁰¹ Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de junho de 1999, Bélgica/Comissão, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, n.ºs 64 e 65.

²⁰² Nota de rodapé 170 *supra*.

²⁰³ Nota de rodapé 171 *supra*.

previstas num regulamento adotado nos termos do artigo 1.º do Regulamento (UE) 2015/1588 do Conselho²⁰⁴, como o RGIC de 2014.

- (214) As restantes pessoas singulares ou coletivas que beneficiaram do regime da ZFM são os beneficiários do auxílio estatal ilegalmente concedido junto das quais as autoridades portuguesas são obrigadas a recuperar a vantagem recebida.
- *Quantificação do auxílio*
- (215) A Comissão não está legalmente obrigada a fixar o montante exato a recuperar, especialmente quando não dispuser dos dados necessários para o efeito. Em vez disso, basta que a decisão da Comissão contenha informações que permitam ao Estado-Membro determinar a quantia recuperável sem dificuldades excessivas.
- (216) A Comissão considera que, para determinar o montante do auxílio incompatível a recuperar junto de cada beneficiário, Portugal deve utilizar a seguinte metodologia:
- Determinar, por cada ano, o número de postos de trabalho, em UTA criados e mantidos na região por cada beneficiário;
 - Determinar, por cada ano, a base tributável relativa aos rendimentos relacionados com uma atividade efetiva e materialmente realizada na Madeira;
 - Aplicar a taxa de imposto da ZFM a esta base tributável, tendo em conta o número de postos de trabalho criados identificados na alínea a), com base nos quadros de cálculo apresentados nos considerandos 12 e 16 da presente decisão;
 - O montante do auxílio será igual ao montante efetivamente recebido por cada beneficiário por cada ano, menos o montante efetivamente relacionado com as atividades realizadas na Madeira, calculado conforme indicado na alínea c).
- (217) Sempre que seja necessária, essa recuperação deve produzir efeitos a partir do momento em que a vantagem foi concedida ao beneficiário, ou seja, a partir da data do ato jurídico que concedeu aos beneficiários o direito de beneficiar desse regime, sem prejuízo do prazo de prescrição para a recuperação dos auxílios previsto no artigo 17.º, n.º 1, do Regulamento (UE) 2015/1589.
- (218) Os montantes a recuperar vencem juros desde a data em que foram colocados à disposição dos beneficiários até à data da sua recuperação efetiva. Os juros devem ser calculados numa base composta, em conformidade com o capítulo V do Regulamento (CE) n.º 794/2004 da Comissão²⁰⁵.
- (219) Durante o procedimento formal de investigação, Portugal teve dificuldades em fornecer informações fiáveis para identificar os beneficiários e apreciar se receberam ou não auxílios ao abrigo do regime, e quais os montantes desses auxílios. Não é de excluir que, ao estabelecer a lista final dos beneficiários e os montantes de auxílio

²⁰⁴ Regulamento (UE) 2015/1588 do Conselho, de 13 de julho de 2015, relativo à aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia a determinadas categorias de auxílios estatais horizontais (JO L 248 de 24.9.2015, p. 1).

²⁰⁵ Regulamento (CE) n.º 794/2004 da Comissão, de 21 de abril de 2004, relativo à aplicação do Regulamento (UE) n.º 2015/1589, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO L 140 de 30.4.2004, p. 1). Ver, em especial, a alteração do artigo 9.º e do artigo 11.º, n.º 3, pelo Regulamento (CE) n.º 271/2008 da Comissão, de 30 de Janeiro de 2008, que altera o Regulamento (CE) n.º 794/2004 relativo à aplicação do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho que estabelece as regras de execução do artigo 93.º do Tratado CE (JO L 82 de 25.3.2008, p. 1).

correspondentes a recuperar, tal como determinado através do método descrito no considerando 216 da presente decisão, Portugal possa necessitar novamente de mais tempo. Em conformidade com a Comunicação da Comissão relativa à recuperação de auxílios estatais ilegais e incompatíveis²⁰⁶, no que diz respeito ao prazo para a recuperação dos montantes de auxílio estatal ilegais e incompatíveis junto dos beneficiários individuais, as autoridades portuguesas dispõem de quatro meses para apresentar uma lista final de beneficiários e o plano de execução do processo de recuperação, e de oito meses para a execução efetiva da recuperação.

7.2. Segurança jurídica e confiança legítima

- (220) Portugal considera que as empresas que receberam um auxílio ao abrigo do regime da ZFM adquiriram o direito à segurança jurídica e à confiança legítima de não serem objeto de qualquer decisão de recuperação²⁰⁷.
- (221) Um número reduzido de partes interessadas invocou um argumento semelhante²⁰⁸.
- (222) Segundo jurisprudência assente, o princípio da proteção da confiança legítima constitui um princípio geral do direito da UE. Este princípio foi objeto de um reconhecimento progressivo na ordem jurídica da União pela jurisprudência, que o consagrou como uma «regra superior de direito» que protege os particulares²⁰⁹, um «princípio fundamental da Comunidade»²¹⁰, ou ainda um «princípio geral»²¹¹. É considerado o corolário do princípio da segurança jurídica, que exige que a legislação da União seja certa e a sua aplicação previsível para os sujeitos de direito, no sentido de que visa, em caso de alteração da norma jurídica, garantir a proteção das situações legitimamente adquiridas por uma ou várias pessoas singulares ou coletivas em particular²¹². Tal como descrito nos considerandos 12 a 17 da presente decisão, os requisitos previstos nas decisões da Comissão de 2007 e de 2013 para que o regime da ZFM seja considerado compatível com o mercado interno eram claros e a aplicação desses requisitos era claramente previsível. Por conseguinte, uma decisão de recuperação no presente caso respeita plenamente o princípio da segurança jurídica.
- (223) De acordo com a jurisprudência constante da União, o direito de invocar o princípio da confiança legítima pressupõe que tenham sido dadas ao interessado garantias precisas, incondicionais e concordantes, provenientes de fontes autorizadas e fiáveis, por uma instituição da União²¹³. Em contrapartida, não se pode invocar uma violação deste princípio se a Administração não tiver dado garantias precisas²¹⁴.

²⁰⁶ Comunicação da Comissão relativa à recuperação de auxílios estatais ilegais e incompatíveis (2019/C 247/01) (JO C 247 de 23.7.2019, p. 1), pontos 68 e 72.

²⁰⁷ Considerandos 94 e 95 da presente decisão.

²⁰⁸ Considerando 110 da presente decisão.

²⁰⁹ Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de maio de 1975, CNTA/Comissão, 74/74, ECLI:EU:C:1975:59, n.º 44.

²¹⁰ Acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de junho de 2005, VEMW e o., C-17/03, ECLI:EU:C:2005:362, n.º 73.

²¹¹ Acórdão do Tribunal de Justiça de 4 de outubro de 2001, Itália/Comissão, C-403/99, ECLI:EU:C:2001:507, n.º 35.

²¹² Ver, para esse efeito, o acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de maio de 2000, Rombi e Arkopharma, C-107/97, ECLI:EU:C:2000:253, n.º 66, e jurisprudência aí referida, e as conclusões do advogado-geral Philippe Léger apresentadas em 9 de fevereiro de 2006, Bélgica e Forum 187/Comissão, processos apensos C-182/03 e C-217/03, ECLI:EU:C:2006:89, n.º 367.

²¹³ Acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de julho de 2011, Alcoa Trasformazioni/Comissão, C-194/09 P, ECLI:EU:C:2011:497, n.º 71, e jurisprudência aí referida; acórdão do Tribunal Geral de 30 de junho de 2005, Branco/Comissão, T-347/03, ECLI:EU:T:2005:265, n.º 102, e jurisprudência aí referida; acórdão

- (224) Assim, não pode haver confiança legítima na legalidade de um auxílio a não ser que este tenha sido concedido no respeito pelo processo previsto no artigo 108.º do TFUE. Com efeito, um operador económico diligente deve normalmente estar em condições de se assegurar de que esse processo foi respeitado²¹⁵.
- (225) Tal como resulta da presente decisão, a Comissão não contesta a existência e a compatibilidade do regime de auxílios que tinha aprovado nas suas decisões de 2007 e 2013. A presente decisão diz respeito à aplicação do regime da ZFM, na medida em que esta aplicação não respeitou as condições estabelecidas nessas decisões (ou seja, na medida em que permitiu, em certos casos, que as empresas registadas na ZFM beneficiassem de auxílios sob a forma de uma taxa de imposto reduzida sobre os lucros resultantes de atividades que não eram efetiva e materialmente realizadas na Madeira, e calculados com base num número, que não pode ser verificado, de postos de trabalho criados ou mantidos na ZFM). O facto de a Comissão ter aprovado o regime da ZFM através das suas decisões de 2007 e 2013 não permite concluir que a Comissão tenha dado garantias precisas, incondicionais e concordantes de que o Regime III seria considerado um auxílio compatível, incluindo em situações em que não fossem respeitadas as condições da aprovação.
- (226) A Comissão recorda ainda que tinha solicitado a introdução, no projeto de lei notificado por Portugal em 28 de junho de 2006, de uma disposição expressa nos termos da qual as reduções do imposto apenas seriam aplicáveis aos lucros resultantes de atividades realizadas na Madeira²¹⁶. Portugal recusou-se a fazê-lo por considerar que essa disposição não era necessária, uma vez que essa restrição decorria da base jurídica da ZFM²¹⁷.
- (227) Tendo em conta o que precede, Portugal e os beneficiários do regime da ZFM não podem alegar de forma válida que a conclusão de que o regime da ZFM, tal como aplicado por Portugal, constitui um auxílio incompatível com o mercado interno, é contrária aos princípios da confiança legítima ou da segurança jurídica, o que impediria a recuperação desse auxílio incompatível.

8. CONCLUSÃO

- (228) A Comissão conclui que Portugal aplicou ilegalmente o regime da ZFM, em violação do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE, e que os auxílios concedidos a beneficiários individuais ao abrigo deste regime são incompatíveis com o mercado interno,

do Tribunal Geral de 23 de fevereiro de 2006, *Cementbouw Handel & Industrie/Comissão*, T-282/02, ECLI:EU:T:2006:64, n.º 77; acórdão do Tribunal Geral de 30 de junho de 2009, *CPEM/Comissão*, T-444/07, ECLI:EU:T:2009:227, n.º 126.

²¹⁴ Acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 14 de fevereiro de 2006, *TEA-CEGOS e o./Comissão*, processos apensos T-376/05 e T-383/05, ECLI:EU:T:2006:47, n.º 88, e jurisprudência aí referida. Ver também, por analogia, o acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 30 de novembro de 2009, *França e France Télécom/Comissão*, processos apensos T-427/04 e T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, n.º 261.

²¹⁵ Acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de março de 1997, *Land Rheinland-Pfalz/Alcan Deutschland*, C-24/95, ECLI:EU:C:1997:163, n.º 25, e jurisprudência aí referida.

²¹⁶ Ofício de 9 de novembro de 2006 (D/54422).

²¹⁷ Ofício de resposta de Portugal de 19 de dezembro de 2006.

ADOTOU A PRESENTE DECISÃO:

Artigo 1.º

O regime de auxílios «Zona Franca da Madeira (ZFM) – Regime III», na medida em que foi aplicado por Portugal em violação da Decisão C(2007)3037 final da Comissão e da Decisão C(2013)4043 final da Comissão, foi executado ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108.º, n.º 3, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, e é incompatível com o mercado interno.

Artigo 2.º

Os auxílios individuais concedidos ao abrigo do regime referido no artigo 1.º não constituem auxílios se, no momento da respetiva concessão, preencherem as condições estabelecidas num regulamento adotado nos termos do artigo 2.º do Regulamento (UE) 2015/1588, aplicável à data da concessão do auxílio.

Artigo 3.º

Os auxílios individuais concedidos ao abrigo do regime referido no artigo 1.º que, à data da respetiva concessão, preencherem as condições estabelecidas nas decisões referidas no artigo 1.º ou num regulamento adotado nos termos do artigo 1.º do Regulamento (UE) 2015/1588, são compatíveis com o mercado interno até ao limite das intensidades máximas de auxílio aplicáveis a este tipo de auxílios.

Artigo 4.º

1. Portugal deve proceder à recuperação dos auxílios incompatíveis concedidos ao abrigo do regime referido no artigo 1.º junto dos beneficiários.
2. Os montantes a recuperar vencem juros desde a data em que foram colocados à disposição dos beneficiários até à data da sua recuperação efetiva.
3. Os juros são calculados numa base composta, em conformidade com o capítulo V do Regulamento (CE) n.º 794/2004.
4. Portugal deve revogar o regime de auxílios incompatível na medida referida no artigo 1.º e cancelar todos os pagamentos pendentes relativos aos auxílios, com efeitos a partir da data de notificação da presente decisão.

Artigo 5.º

1. A recuperação dos auxílios concedidos ao abrigo do regime previsto no artigo 1.º deve ser imediata e efetiva.
2. Portugal deve assegurar a execução da presente decisão no prazo de oito meses a contar da data da respetiva notificação.

Artigo 6.º

1. No prazo de quatro meses a contar da notificação da presente decisão, Portugal deve apresentar as seguintes informações:

- (a) A lista dos beneficiários que receberam auxílios ao abrigo do regime referido no artigo 1.º e o montante total do auxílio recebido por cada um deles ao abrigo do referido regime;
 - (b) O montante total (capital e juros) a recuperar junto de cada beneficiário;
 - (c) Uma descrição pormenorizada das medidas previstas para dar cumprimento à presente decisão.
2. Portugal deve manter a Comissão informada da evolução das medidas nacionais adotadas para dar execução à presente decisão até estar concluída a recuperação dos auxílios concedidos ao abrigo do regime referido no artigo 1.º. A pedido da Comissão, Portugal deve apresentar de imediato informações sobre as medidas já adotadas e previstas para dar cumprimento à presente decisão.
- Portugal deve também apresentar informações pormenorizadas sobre os montantes dos auxílios e dos juros já recuperados junto dos beneficiários.

Artigo 7.º

A destinatária da presente decisão é a República Portuguesa.

A Comissão pode publicar a identidade dos beneficiários de auxílios incompatíveis e os montantes dos auxílios e dos juros recuperados em virtude da presente decisão, sem prejuízo do disposto no artigo 30.º do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho.

Caso a presente decisão contenha elementos confidenciais que não devam ser publicados, a Comissão deve ser informada desse facto no prazo de 15 dias úteis a contar da data de receção da mesma. Se não receber um pedido fundamentado nesse sentido no prazo indicado, a Comissão presume que existe acordo quanto à publicação do texto integral da decisão. O seu pedido, especificando as informações pertinentes, deve ser enviado por via eletrónica para o seguinte endereço:

Comissão Europeia
Direção-Geral da Concorrência
Registo dos Auxílios Estatais
B-1049 Bruxelas
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Feito em Bruxelas, em 4.12.2020

Pela Comissão
Margrethe VESTAGER
Vice-Presidente Executiva