

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1339/2024-T

Tema: RFAI – Elegibilidade de investimento; criação de postos de trabalho.

Sumário:

1. Não é condição de acesso ao benefício fiscal RFAI a exigência de “criação líquida de emprego”;
2. Não é exigido, em sede de RFAI, que cada investimento aumente, por si só, a capacidade de produção. Podem ser considerados “investimento inicial” equipamentos complementares adquiridos em ordem ao aumento do processo produtivo resultante dos investimentos globalmente considerados.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A..., LDA, NIPC..., com sede na ..., n.º ..., ...-..., ... veio, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea *a*) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante, abreviadamente designado por RJAT) e nos artigos 1.º, alínea *b*) e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, apresentar pedido de pronúncia arbitral com vista à declaração da ilegalidade do ato de liquidação de IRC n.º 2024..., de 03/08/2024, relativa ao exercício de 2019, no valor de € 75 723,68 (setenta e cinco mil setecentos e vinte e três euros e sessenta e oito cêntimos) e da liquidação de juros compensatórios no valor de € 7 467,94 (sete mil quatrocentos e sessenta e sete euros e noventa e quatro cêntimos).

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 16 de dezembro de 2024.

Nos termos do disposto na alínea *a)* do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou os signatários desta decisão como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a sua aceitação no prazo legal.

Notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas *a)* e *b)* do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído no dia 24 de fevereiro de 2025.

No dia seguinte, foi prolatado o despacho determinado pelo artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

No dia 31 de março de 2025, a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) apresentou resposta, não suscitando exceções obstativas ao conhecimento do pedido.

Em 14 de novembro de 2025, foi proferido despacho a determinar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, na qual foram inquiridas as testemunhas arroladas e prestadas declarações de parte.

Na sequência, as Partes foram notificadas para produzirem alegações escritas, tendo as mesmas sido apresentadas no dia 1 de julho de 2025.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, *ex vi* o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a)*, e 10.º, n.º 1, do RJAT.

3. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, e estão devidamente representadas, como determinado pelos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, não enfermando o processo de quaisquer nulidades.

II. Fundamentação

5. Matéria de facto

5.1. Factos Provados

5.1.1. A Requerente é uma empresa inserida na atividade têxtil, especializada na produção (tecelagem) e no acabamento de tecidos destinados a diversos setores tais como lar e decoração, vestuário, puericultura e hotelaria.

5.1.2. A Requerente apresentou, no início do ano de 2019, um projeto de investimento ao Sistema de Incentivos Inovação Produtiva do quadro Portugal 2020, candidatura no âmbito do Aviso 31/SI/2018, enquadrado na tipologia de “Aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente”.

5.1.3. Tal candidatura previa um projeto global, integrado e plurianual. Esse conjunto de investimentos estava previsto para 2019 e 2020, tendo, posteriormente, a sua execução sido prorrogada até 2021.

5.1.4. O projeto foi aprovado pelo IAPMEI e recebeu cofinanciamento a fundo perdido.

5.1.5. Esse projeto incluía a criação de um “serviço inovador a nível nacional de estampagem digital por pigmentos *binder* em tecidos com largura até 3 metros”, que foi instalado na unidade da Requerente sita em Pousada de Saramagos.

5.1.6. Em junho de 2019, foi adquirida uma máquina de estampagem digital da marca ..., através da qual a Requerente iniciou um processo de internalização de uma nova área de negócio associada à etapa de estampagem.

5.1.7. A instalação da máquina foi efetuada em 2019, ano em que apenas funcionou para a realização de testes de afinação do processo de estampagem, devido a problemas no acerto de cores e no fornecimento de pigmentos corantes necessários para o seu funcionamento.

5.1.8. A Requerente não apresentou, em 2019, faturação relacionada com a estampagem digital.

5.1.9. Em 2019, foram criados três postos de trabalho diretamente relacionados com o projeto de investimento em questão.

5.1.10. Em 2019, a Requerente registou na sua Declaração de Rendimentos (Modelo 22) de IRC, um crédito fiscal de € 198.025,63 no âmbito do RFAI, previsto no Código Fiscal do Investimento (CFI), o qual resulta de investimentos que a empresa considerou elegíveis (nos

Conta SNC	Descrição Conta SNC	Data de aquisição	Número	Descrição do Investimento	Valor das aplicações relevantes	Crédito Fiscal
435	Equipamento administrativo	14-02-2019	2019/585	Firewall UTM SOPHOS XG125 / XG115	1.920,00	480,00
434	Equipamento de transporte	27-02-2019	2019/3	CARRO SUBARU 54-JV-58	7.500,00	0,00
433	Equipamento básico	15-04-2019	190142	Reparação da Ramula	4.432,52	0,00
432	Edifícios e outras construções	17-04-2019	2019/20	Edificações ligeiras	18.999,91	4.749,98
432	Edifícios e outras construções	17-04-2019	2019/20	Edificações ligeiras	8.150,00	2.037,50
432	Edifícios e outras construções	06-05-2019	19/28	Edificações ligeiras	3.777,50	944,38
432	Edifícios e outras construções	30-05-2019	2019/27	Edificações ligeiras	13.166,20	3.291,55
432	Edifícios e outras construções	30-05-2019	2019/27	Edificações ligeiras	5.642,66	1.410,67
433	Equipamento básico	31-05-2019	1900829	REP. TEARES P700100 W220 N4 SPM (SIA)	3.395,00	0,00
433	Equipamento básico	13-06-2019	ST1V01/19/0064	REP. TEARES P700100 W220 N4 SPM (SIA)	5.633,49	0,00
433	Equipamento básico	28-06-2019	2546	Maquina de Estamparia Digital Reggiani	585.000,00	146.250,00
437	Outros ativos fixos tangíveis	15-07-2019	19/320	Aparelhos de ar condicionado - Showroom	2.369,20	0,00
453	Ativos fixos tangíveis em curso	16-07-2019	264	Obras Edifícios da Cobertura Acabamentos	3.720,00	930,00
434	Equipamento de transporte	31-07-2019	1	Veículos automóveis ligeiros e mistos - BMW 32-SE-95	36.464,79	0,00
432	Edifícios e outras construções	07-08-2019	2019/55	Edificações ligeiras - Showroom	6.500,00	0,00
432	Edifícios e outras construções	08-08-2019	19/63	Edificações ligeiras	2.160,00	540,00
433	Equipamento básico	06-09-2019	15724	Maquina de Estamparia Digital Reggiani	1.688,26	422,07
432	Edifícios e outras construções	22-09-2019	2019/7	Edificações ligeiras - Showroom	4.730,00	0,00
433	Equipamento básico	27-09-2019	19/215226	Maquina de Estamparia Digital Reggiani	3.410,00	852,50
433	Equipamento básico	30-09-2019	563	Maquina de Estamparia Digital Reggiani	5.840,00	1.460,00
435	Equipamento administrativo	30-09-2019	1324	Mobiliário - Showroom	702,29	0,00
432	Edifícios e outras construções	02-10-2019	2019/9	Edificações ligeiras - Showroom	3.990,40	0,00
432	Edifícios e outras construções	02-10-2019	354	Edificações ligeiras	4.010,00	1.002,50
433	Equipamento básico	03-10-2019	889	Maquina de Estamparia Digital Reggiani	1.575,00	393,75
432	Edifícios e outras construções	04-10-2019	2019/136	Edificações ligeiras - Showroom	8.060,13	0,00
432	Edifícios e outras construções	07-10-2019	2019/10	Edificações ligeiras - Showroom	3.440,00	0,00
437	Outros ativos fixos tangíveis	09-10-2019	19/475	Aparelhos de ar condicionado - Showroom	2.961,50	0,00
435	Equipamento administrativo	11-10-2019	558/2019001141	Computador Designer Maq. Estampar Digita	2.387,50	596,88
437	Outros ativos fixos tangíveis	11-10-2019	001/3459	Aparelhos de ar condicionado	5.591,60	1.397,90
433	Equipamento básico	14-10-2019	2019/511	Maquina de Estamparia Digital Reggiani	1.086,00	271,50
437	Outros ativos fixos tangíveis	15-10-2019	19/491	Aparelhos de ar condicionado - Showroom	592,30	0,00
432	Edifícios e outras construções	16-10-2019	2019/140	Edificações ligeiras - Showroom	756,00	0,00
432	Edifícios e outras construções	16-10-2019	2019/15	Edificações ligeiras - Showroom	-698,23	0,00
437	Outros ativos fixos tangíveis	28-10-2019	001/3470	Aparelhos de ar condicionado	4.193,70	1.048,43
435	Equipamento administrativo	31-10-2019	1335	Mobiliário - Showroom	702,29	0,00
432	Edifícios e outras construções	04-11-2019	401	Edificações ligeiras - Showroom	14.100,00	0,00
437	Outros ativos fixos tangíveis	04-11-2019	001/3478	Aparelhos de ar condicionado	4.193,70	1.048,43
432	Edifícios e outras construções	06-11-2019	407	Edificações ligeiras	4.085,00	1.021,25
432	Edifícios e outras construções	11-11-2019	18	Edificações ligeiras - Showroom	-455,00	0,00
433	Equipamento básico	13-11-2019	2019112973	Reparação de Elevador	3.618,00	0,00
433	Equipamento básico	14-11-2019	1900/000089	Cavaletes	1.200,00	300,00
432	Edifícios e outras construções	22-11-2019	2019/72	Edificações ligeiras	35.012,00	8.753,00
435	Equipamento administrativo	25-11-2019	558/2019001258	Computador para Designer	1.459,00	364,75
433	Equipamento básico	01-12-2019	1900/000051	Maquina de Estamparia Digital Reggiani	970,00	242,50

Conta SNC	Descrição Conta SNC	Data de aquisição	Número	Descrição do Investimento	Valor das aplicações relevantes	Crédito Fiscal
453	Ativos fixos tangíveis em curso	06-12-2019	2019/76	Obras Edifícios da Cobertura Acabamentos	62.132,00	15.533,00
433	Equipamento básico	10-12-2019	2019/1238	Caixa de Luz Verivide CAC120	1.982,50	495,63
433	Equipamento básico	10-12-2019	183770	Reparação da Ramula	8.470,32	0,00
432	Edifícios e outras construções	19-12-2019	1134	Depósito em inox e isolamento em lã mineral	7.100,00	1.775,00
432	Edifícios e outras construções	20-12-2019	2019/220672	Edificações ligeiras	1.650,00	412,50
432	Edifícios e outras construções	30-12-2019	19/19	Edificações ligeiras - Showroom	1.570,00	0,00
Total benefício fiscal em 2019						198.025,67
Total aplicações relevantes para efeitos de benefício fiscal RFAI em 2019					792.102,53	

termos previstos naquele diploma) no valor global de EUR 792 102,53, constantes da seguinte tabela:

5.1.11. A evolução do número de colaboradores e das respetivas Unidades-Trabalho-Ano, apresentados pela Requerente foi a seguinte:

Ano	Nº Global de Colaboradores	UTA (globalidade de colaboradores)	Nº Global de Colaboradores Efetivos
2018	124	119	119
Média 12 meses anteriores	124,83	119	119,92
2019	131	120	117
2020	125	122	122
2021	132	122	132
2022	133	127	132
2023	128	n.d.	128

5.1.12. Do valor de crédito fiscal apurado pela Requerente, foi deduzido à Coleta apurada em 2019 o montante de € 57.519,98, tendo o valor remanescente de € 140.505,65 ficado por reportar.

5.1.13. A Requerente foi fiscalizada na sequência de um procedimento inspetivo realizado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2023..., tratando-se de um procedimento inspetivo de origem central, no âmbito do “controlo dos sujeitos passivos com Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) - 2019”.

5.1.14. Na sequência dessa inspeção, foram realizadas correções meramente aritméticas que representam “a não aceitação integral da dotação de RFAI declarada pelo sujeito passivo como gerada no ano de 2019 (198.025,63 EUR), implicando a eliminação integral dos valores declarados nos campos 714, 715 e 716 do quadro 074, do Anexo D”, com base nos fundamentos constantes do Relatório de Inspeção Tributária, que aqui se dão como reproduzidos.

5.1.15. A Requerente foi posteriormente notificada da liquidação de IRC n.º 2024..., de 03/08/2024, relativa ao exercício de 2019, no valor de € 75.723,68 (setenta e cinco mil setecentos e vinte e três euros e sessenta e oito cêntimos) (reembolso); liquidação de juros compensatórios no valor de 7.467,94 (sete mil quatrocentos e sessenta e sete euros e noventa e quatro cêntimos) e respetiva demonstração de acerto de contas n.º 2024..., no valor de € 64.987,91 (sessenta e quatro mil novecentos e oitenta e sete euros e noventa e um cêntimos), cujo prazo para pagamento voluntário terminou no dia 23 de setembro de 2024.

5.1.16. O imposto foi pago no dia 23 de setembro de 2024.

5.1.17. O pedido deu entrada no CAAD no dia 13 de dezembro de 2024.

5.2. Factos não provados:

Não existem factos considerados não provados relevantes para a decisão da causa.

5.3. Considerando o disposto nos artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4, ambos do Código de Processo Civil (por remissão do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT), incumbe ao Tribunal o dever de selecionar a matéria de facto pertinente para a decisão.

No caso *sub iudicio*, a decisão sobre os factos provados e não provados radicou no acervo documental presente nos autos, valorado de acordo com o princípio da livre apreciação da prova e as regras de experiência comum, bem como no depoimento de parte e na prova testemunhal produzida em juízo e, bem assim, considerando os factos que não foram contestados pelas Partes.

Por ter sido questão controvertida em sede de inquirição de testemunhas, especifica-se que este tribunal deu como provada a realização dos custos evidenciados pelas faturas n.ºs 19/28 e 19/63, referidas no RIT, como relativos à “*Execução de sondagem hidrogeológica*” e à “*execução de sondagem hidrogeológica e construção de captação de água através de furo vertical*”, tendo considerado como crédito fiscal os valores de € 944,38 (19/28) e € 540,00 (19/63), levando em conta que da soma dos valores referidos na tabela constante do ponto 5.10 dos factos provados resulta o montante de € 198.025,63, correspondente ao valor do crédito fiscal registado na Declaração Modelo 22 da Requerente, o que não foi posto em causa.

6. Matéria de Direito

6.1. Objeto do Litígio

A questão decidenda traduz-se em saber se o crédito fiscal de € 198.025,63 resulta, ou não, de investimentos que possam ser considerados elegíveis e, bem assim, se estão verificados os pressupostos da dedução à coleta ao abrigo do RFAI, previsto no Código Fiscal do Investimento, no que concerne à criação de emprego-

6.2. Fundamentação jurídica

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento encontra-se previsto no Capítulo III do Código Fiscal do Investimento (CFI)

O seu âmbito de aplicação encontra-se definido no artigo 22.º do CFI, no qual se dispunha, na data a que se refere o facto tributário, o seguinte:

“1 - O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

2 - Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:

- a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:
 - i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;
 - ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;
 - iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;
 - iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;
 - v) Equipamentos sociais;
 - vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;
- b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

3 - No caso de sujeitos passivos de IRC que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, as aplicações relevantes a que se refere a alínea b) do número anterior não podem exceder 50 % das aplicações relevantes.

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

a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;

b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;

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

d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;

e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;

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

5 - Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.

6 - Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos.

7 - Nas regiões elegíveis para auxílios nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia constantes da tabela do artigo 43.º, no caso de empresas que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, apenas podem beneficiar do

RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis e intangíveis relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento”.

Por seu turno, a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que “procede[u] à regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI) e do regime da dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR)”, dispunha no seu artigo 2.º, n.º 2, alínea *d*), quanto ao RFAI, que os *“benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”*.

São estes os parâmetros normativos pertinentes para a apreciação do caso concreto.

Olhando, em primeiro lugar, para a questão do investimento e dos ativos elegíveis, afigura-se óbvio, a partir da noção de “investimento inicial” constante da alínea *a*) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, que a consideração dos ativos elegíveis deve ser enquadrada de forma holística e *funcional*, por referência ao investimento direcionado às finalidades pretendidas: “o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”.

Daí resulta não ser correta uma abordagem que analise a elegibilidade dos ativos a partir da sua consideração isolada, destacando-os de um conjunto suscetível de levar à realização dos fins intencionados com este benefício fiscal: cada ativo será como que uma peça de um puzzle que, no final, deve apresentar uma imagem nítida, coerente e racionalmente de um *investimento* com a aptidão finalística exigida.

No fundo, acolhe-se aqui a jurisprudência constante do processo n.º 574/2020-T, onde se reitera que “ (...) a aferição dos requisitos de que depende a aplicação deve fazer-se globalmente, tendo em conta a globalidade dos investimentos a que se referem as aquisições, não havendo assim, em princípio, ativos fixos tangíveis que pela sua natureza, não se enquadrem no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva da A..., nem são proporcionadoras da criação de postos de trabalho.” Deste modo, cada ativo será como que uma peça de um puzzle que, no final, deve apresentar uma imagem nítida, coerente e racional de um investimento com a aptidão finalística exigida.

Dos elementos constantes do processo, resulta que a Requerente acrescentou à sua produção empresarial uma nova área de negócio associada à estampagem de tecidos, trazendo para Portugal uma tecnologia aqui inexistente com capacidade para estampar tecidos com largura até 3,4 metros, no âmbito de um investimento que permitiu “dotar o parque produtivo da Empresa de sistemas e tecnologias de ponta capazes de contribuir para o aumento da sua capacidade produtiva”.

Neste contexto, obviamente que não é apenas a “máquina de estampagem” que, por si só, permite o aumento da capacidade produtiva da empresa, existindo, para além dessa concreta aquisição, um conjunto de investimentos necessários, como obras de adaptação do edifício, sistemas informáticos, computadores, etc. que compõem uma imagem global *funcional*, de que resulta clara e racional a apreensão do conjunto do investimento.

Assim sendo, e sem prejuízo da análise *infra*, constata-se, desde já, que os investimentos realizados pela Requerente têm justificação *intencional*, *racional* e *funcional*, permitindo o aumento da capacidade produtiva, internalizando um processo que afoi claramente acrescentado à sua cadeia de valor.

Consequentemente, na medida em que a atuação da Recorrida obnubila *totalmente* esta realidade, estamos perante uma atuação ilegal referente à análise dos pressupostos de elegibilidade dos ativos para efeitos de RFAI.

Mais em concreto, verifica-se que a AT acaba por ser contestar, de forma especificada, a admissibilidade de algumas despesas relativas a: *i*) execução de diversos trabalhos de construção civil; *ii*) aquisição de uma *firewall*; e *iii*) à execução de uma sondagem e à construção de um furo vertical para captação de água.

Vejamos, então estes pontos específicos.

Relativamente aos trabalhos de construção civil, considera a AT que estão em causa investimentos relativos a obras de conservação/reparação/remodelação ou investimentos “realizados para satisfazer necessidades energéticas da própria requerente”, que, na sua perspetiva não podem ser considerados “investimento inicial” e em nada indicam um efetivo aumento da capacidade produtiva.

Este entendimento resulta de uma visão microscópica da despesa em si, apartada de uma consideração do investimento na sua amplitude, pelo que, tais investimentos foram indevidamente ignorados com base num critério de análise que já se afastou. Com efeito, para além de no caso específico da atividade industrial da Requerente, a lei não afastar em absoluto a execução de trabalhos de construção ou reparação de edifícios, a Requerente logrou apresentar uma justificação coerente, racional e totalmente admissível para as despesas que originaram o crédito fiscal recusado pela Requerida.

. No caso das obras de remodelação da cobertura para instalação de painéis fotovoltaicos, a AT considera que o investimento “é realizado para satisfazer necessidades energéticas da própria requerente”; porém, numa visão de investimento global, com a introdução de uma área de negócio e de nova maquinaria, a preparação da cobertura para a instalação de painéis fotovoltaicos para mitigar os maiores consumos de energia é precisamente um investimento que visa sustentar o acréscimo de laboração da empresa. Não se trata, pois, de uma mera reparação ou substituição de um telhado, mas da sua preparação para a instalação de painéis fotovoltaicos – não se verifica, assim, identidade com a motivação que levou o CAAD no processo n.º 1035/2024, subscrito pelo Presidente deste TAC, a rejeitar a admissibilidade da substituição do telhado; sendo essa obra uma parte necessária para “a instalação de um sistema fotovoltaico inclui[ndo]-se na aquisição de bens para capacitação / aumento da capacidade produtiva da Requerente, pois o aumento da produção sempre será condicionado à existência de um elemento de fornecimento de energia, com produtividade, potência e suficiente sustentabilidade, que permita, capazmente, sustentar a laboração das instalações fabris modernizadas com novos equipamentos”, como também se decidiu no referido processo.

Mutatis mutandis, o mesmo poderá concluir-se quanto às obras realizadas que visaram a implementação de um ambiente fabril que assegurasse as necessidades de controlo e conservação

da temperatura e humidade e iluminação que a estampagem de tecidos exige, ou as referidas à adaptação do chão de fábrica à nova maquinaria e área de negócio. Em todas estas despesas vislumbra-se igualmente a conexão necessária que justifica que o investimento realizado satisfaça, numa visão integrada, os pressupostos de admissibilidade de tais despesas.

E mesmo se diga ainda da aquisição de uma *firewall* relativamente ao sistema informático de suporte à laboração dos novos equipamentos.

Já relativamente às despesas com a execução de sondagem hidrogeológica e construção de captação de água através de furo vertical, a Requerente não as refere, resultando da prova testemunhal a ideia de que as mesmas não tinham sido incluídas como despesas elegíveis para a obtenção do crédito fiscal. Porém, compulsado o RIT, designadamente na parte onde se refere a listagem reproduzida no ponto 5.1.10 dos factos provados, resulta provado que a Requerente contabilizou um crédito fiscal de € 944,38 e outro de €540,00, e que os serviços prestados, correspondentes às faturas n.ºs 19/28 e 19/63, referidas no RIT, como relativas a “... *Fatura FAC 19/28 ... Execução de sondagem hidrogeológica*” e “... *Fatura FAC 19/63 ... Execução de sondagem hidrogeológica e construção de captação de água através de furo vertical Sistema de bombagem, fornecimento e montagem de: Eletrobomba ... Contador caudal MSD DN30 + Filtro Y ... Tubo PEAD Ø 40 + cabos elétricos + passador esfera 1"1/4 + torneira 1", desde a captação ao local técnico (+/- 10 mt)...*”.

Nesta parte, não provando o sujeito passivo qualquer facto a partir do qual possa incluir-se esse investimento no âmbito do RFAI, manter-se-á o decidido pela AT.

Para além do referido, constitui também requisito essencial para a atribuição do RFAI, nos termos do artigo 22.º n.º 4 alínea *f)* do CFI, que os sujeitos passivos de IRC “*efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c)*”.

Sobre a interpretação desta norma, pode ler-se no Processo n.º 155/2024-T:

“(…)”

18. Quanto ao requisito da criação e manutenção de postos de trabalho previa-se na alínea f), do n.º 4, do artigo 22.º do CFI, na redacção vigente à data dos factos, que *“Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que (...) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento”*.

19. Ora, do elemento gramatical da referida norma resulta, desde logo, que para que um investimento seja exigível para efeitos do RFAI é necessário que a criação de postos de trabalho seja pelo mesmo proporcionada. Quer isto dizer que, independentemente dos termos em que deverá ser apurada a existência ou não de efectiva criação de emprego, certo é que a mesma terá de operar numa relação consequential directa face aos investimentos realizados.

20. Do elemento gramatical da referida norma resulta, também, a inexistência de uma obrigação de criação *líquida* de postos de trabalho, porquanto nenhuma referência é feita à necessidade de se verificar um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em relação ao qual o investimento é realizado.

21. Isto ao contrário do que sucedeu com outros benefícios fiscais, designadamente com o benefício fiscal para criação de emprego outrora previsto no artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais na última redacção aplicável, onde se exigia expressamente a necessidade de criação líquida de postos de trabalho, aferida pela diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

22. Ora, ao não encontrar a exigência de criação líquida de postos de trabalho qualquer correspondência no teor gramatical da alínea f), do n.º 4, do artigo 22.º do CFI, a sua exigência apenas poderia resultar da convocação de outros elementos da interpretação, mormente do elemento teleológico que expressa o fundamento extrafiscal legitimador da consequente restrição ao princípio da igualdade. Sem prejuízo, ao estar em causa uma norma excepcional, a respectiva interpretação terá necessariamente de ser estrita ou declarativa, o que significa que a convocação dos demais elementos da interpretação jurídica não permite sustentar a imposição, pela via interpretativa, de requisitos ou pressupostos adicionais de aplicação do benefício fiscal que não encontrem na expressão textual da norma qualquer amparo. Isto sob pena de violação do disposto no artigo 9.º, n.º 2 do Código Civil.

(...)”.

Esta jurisprudência vem sendo sucessivamente reiterada – cf. as decisões tiradas, entre outros, nos Processos n.ºs 307/2019-T, 488/2019-T, 546/2020-T, 500/2021-T, 508/2021-T, 156/2022-T e 544/2022-T –, pelo que, merecendo a concordância deste TAC e resultando provado que foram criados postos de trabalho – inicialmente três -, especificamente relacionados com a nova área de laboração, tendo a empresa providenciado formação aos seus colaboradores, em virtude da especialização necessária para manusear adequadamente o equipamento adquirido, apenas pode concluir-se pela verificação, *in casu*, dos requisitos legais.

7. Juros Indemnizatórios

A Requerente não formula “*expressis verbis*” um pedido de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios. Refere-se esta locução latina porquanto o pedido de anulação do ato de liquidação formulado pela Requerente termina com uma menção a “todas as legais consequências”.

Tais consequências serão as que resultam do artigo 100.º da LGT, onde se consigna que “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável à AT de que resulte pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido, sendo que, segundo o disposto no n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento Tributário”.

No caso concreto, existiu, nos termos *supra* relatados um erro imputável aos serviços de que resultou pagamento de imposto em montante superior ao devido, pelo

que são devidos juros desde a data do respetivo pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos.

IV – Decisão

8. Destarte, este Tribunal decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido e anular parcialmente o ato de liquidação de IRC relativo ao exercício de 2019, com o n.º 2024 ..., considerando a existência, em 2019, de um crédito fiscal no valor de € 196.541,25; e anular, em consequência, a liquidação de juros compensatórios no valor de 7.467,94 (sete mil quatrocentos e sessenta e sete euros e noventa e quatro cêntimos);
- b) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Condenar as Partes em custas, nos termos *infra* determinados.

9. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, atribui-se ao processo o valor de € 198.025,63 (cento e noventa e oito mil vinte e cinco euros e sessenta e três cêntimos).

10. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3.672,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, do qual 99,25% a cargo da Requerida e 0,75%, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

19 de agosto de 2025

Os árbitros,

Rui Duarte Morais

Ângelo António Almeida Pereira Dias

João Pedro Rodrigues (Relator)