

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 652/2023-T**

**Tema: RFAI – Ativos afetos à exploração da empresa, criação de postos de trabalho.**

## SUMÁRIO

- I. O artigo 22.º, n.º 2, do Código Fiscal do Investimento (CFI) exige que o investimento relevante para efeitos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) seja realizado em ativos *“afetos à exploração da empresa”*.**
- II. Para efeitos do artigo 22.º, n.º 2, do CFI, quando o sujeito passivo que pretende beneficiar do RFAI se integre num grupo empresarial, torna-se necessário: (i) determinar se várias sociedades / pessoas coletivas do mesmo grupo atuam como uma *“única unidade económica que tem uma fonte comum de controle”* (i.e. como uma empresa), ou se as mesmas atuam como uma pluralidade de unidades económicas (i.e. várias empresas), (ii) apurar se as várias sociedades / pessoas coletivas que atuam como uma *“unidade económica única”* (empresa) preenchem, conjuntamente, as condições de acesso ao benefício fiscal RFAI, e (iii) verificar se os ativos em que se concretizou o investimento foram afetos à exploração dessa *“unidade económica única”* (empresa).**
- III. Para efeitos do artigo 22.º, n.º 2, do CFI, não é exigível que os ativos em que se concretizou o investimento sejam afetos exclusivamente à atividade de uma sociedade / pessoa coletiva, sendo permitido ao sujeito passivo afetar tais ativos a uma atividade industrial específica desenvolvida, em conjunto, por várias sociedades / pessoas coletivas que atuem como uma *“única unidade económica que tem uma fonte comum de controle”* (empresa).**

---

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (presidente), Dra. Sofia Ricardo Borges e Professor Doutor Tomás Castro Tavares (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 11-01-2024, acordam no seguinte:

### RELATÓRIO

1. **A..., S.A., NIPC ...**, com sede na ..., ... e ..., ... .. (“**a Requerente**”), veio, em 14-09-2023, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (“**AT**” ou “**Requerida**”), optando por designar árbitro, o Professor Doutor Tomás Cantista Tavares.

2. O PPA tem por objeto as seguintes liquidações de imposto:

- a. Liquidação de IRC n.º 2023..., de 27-04-2023, relativa ao exercício de 2017, no valor de € 115.975,62 (reembolso); liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., no valor de € 8.652,31 e respetiva demonstração de acerto de contas (liquidação n.º 2023...), no valor de € 59.938,30, já pago pela Requerente em 16-06-2023;
- b. Liquidação de IRC n.º 2023..., de 05-05-2023, relativa ao exercício de 2018, no valor de € 338.703,09; liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., no valor de € 43.228,60 e respetiva demonstração de acerto de contas (liquidação n.º 2023...), no valor de € 398.688,56, já pago pela Requerente em 23-06-2023;
- c. Liquidação de IRC n.º 2023..., de 20-06-2023, relativa ao exercício de 2019, no valor de € 6.131,21 Euros; liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., no valor de €

2.

---

27.047,75 e respetiva demonstração de acerto de contas (liquidação n.º 2023...), no valor de € 287.461,98, já pago pela Requerente em 29-08-2023;

- d.** Liquidação de IRC n.º 2023..., de 22-06-2023, relativa ao exercício de 2020, no valor de € 110.675,92; liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., no valor de € 6.275,22 e respetiva demonstração de acerto de contas (liquidação n.º 2023 ...), no valor de € 257.888,86, já pago pela Requerente em 29-08-2023.

**3.** No PPA, a Requerente peticionou a anulação destas liquidações de IRC, por se verificarem cumpridos os requisitos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“**RFAI**”), previsto no Código Fiscal do Investimento (“**CFI**”), relativamente aos exercícios de 2017 a 2020, assim como o reembolso do montante de € 1.003.977,70, acrescido de juros indemnizatórios.

**4.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 18-09-2023, tendo a AT indicado a Dra. Sofia Ricardo Borges como árbitro em 09-11-2023, e o Conselho Deontológico do CAAD designado, como presidente do Tribunal Arbitral, a Professora Doutora Rita Correia da Cunha em 20-12-2023.

**5.** As partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do art. 11.º n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

**6.** Nesta sequência, o Tribunal Arbitral foi constituído em 11-01-2024 para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, tendo sido no mesmo dia a AT notificada para, querendo, apresentar resposta.

**7.** Em 09-02-2024, a Requerida veio informar que a AT reconhecia o erro nas liquidações *supra* identificadas, e que as mesmas haviam sido revogadas parcialmente, por despacho emitido pela Subdiretora-Geral do IR, de 14-12-2023, e substituídas por novas liquidações, com os seguintes fundamentos:

*“No caso em apreço não existem dúvidas de que as correções em sede de RFAI promovidas pelos serviços da inspeção tributária e aqui contestadas se devem manter, contudo, também não subsistem dúvidas de que com a correção do RFAI deduzido à coleta, se verifica a existência de coleta disponível para deduzir os montantes de SIF\DE disponíveis em cada um dos períodos de tributação. Assim, nos períodos de tributação em que teve lugar a correção aos benefícios fiscais deduzidos pela requerente (2017 a 2020), no caso, a correção à dedução de RFAI, devem os competentes serviços alterar, em conformidade, o valor das deduções à coleta a título de benefícios fiscais passando a considerar, a favor da Requerente, também o valor dos benefícios fiscais que se encontrem disponíveis nos períodos de tributação de 2017 a 2020, e que a Requerente não havia deduzido por insuficiência de coleta (SIFIDE), sendo certo que a dedução à coleta a efetuar em cada período de tributação não pode representar um valor superior ao da própria coleta. Em face do que, devem as liquidações controvertidas ser retificadas e em face do imposto apurado, corrigido o valor dos juros compensatórios em consonância. E, na parte do imposto eventualmente pago em valor superior ao devido, devem ser processados os devidos juros indemnizatórios.”*

**8.** Em conformidade, a Requerida juntou aos autos as novas liquidações, designadamente:

- a.** Liquidação de IRC n.º 2024..., de 17-01-20234, relativa ao exercício de 2017, no valor de € 132.340,47 (reembolso);
- b.** Liquidação de IRC n.º 2024..., de 22-01-2024, relativa ao exercício de 2018, no valor de € 289.407,02;
- c.** Liquidação de IRC n.º 2024..., de 25-01-2025, relativa ao exercício de 2019, no valor de € 71.626,26 (reembolso);
- d.** Liquidação de IRC n.º 2024..., de 31-01-2024, relativa ao exercício de 2020, no valor de € 146.995,82 (reembolso).

9. Em 23-02-2024, a Requerente veio informar os autos do seu “*interesse na manutenção da presente ação arbitral para que seja apreciada a legalidade das correções efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira em relação ao RFAI*”, mantendo “*o pedido de anulação das liquidações impugnadas com os fundamentos invocados*”.

10. Por despacho de 05-03-2024, o Tribunal Arbitral, entre o mais, determinou o seguinte:

*“1. Considerando que a Requerida foi notificada para efeitos do artigo 17.º do RJAT em 1101-2024, que as liquidações adicionais de IRC originalmente impugnadas pela Requerente foram parcialmente revogadas pela AT e substituídas por liquidações corretivas (que, no que respeita à aplicabilidade do RFAI, assentam necessariamente nos fundamentos e correções sustentados nos relatórios de inspeção tributária que precederam a emissão das liquidações originalmente impugnadas), que a Requerente informou o Tribunal Arbitral que mantém o interesse em prosseguir a ação arbitral contra as liquidações corretivas no que respeita à aplicabilidade do RFAI, notifique-se a Requerida para, no prazo de 5 dias, apresentar resposta e remeter o processo administrativo.*

*2. Notifique-se as partes de que a reunião do Tribunal Arbitral prevista no artigo 18.º, n.º 1, do RJAT encontra-se agendada para o dia 13 de maio de 2024, pelas 14:00, e de que inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente terá lugar na mesma.”*

11. A AT apresentou resposta em 18-03-2024 e juntou o processo administrativo em 19-03-2024.

12. Na reunião do artigo 18.º do RJAT que teve lugar em 15-05-2024, procedeu-se à inquirição das testemunhas e da parte Requerente, nomeadamente:

- Declarações de Parte: I..., economista e diretor financeiro da Requerente, casado com uma das sócias da Requerente;
- Testemunhas: J..., consultor fiscal (Testemunha A); K..., engenheira (Testemunha B).

**13.** Notificada para o efeito, a Requerente, em 21-05-2024, juntou a certidão comercial permanente da A... e as demonstrações de resultados da sociedade B... relativas aos anos de 2016 a 2021.

**14.** Em 04-06-2024, a Requerente e a Requerida apresentaram alegações escritas.

### **SANEAMENTO**

**15.** O Tribunal foi regularmente constituído em 11-01-2024 e é materialmente competente.

**16.** O PPA é tempestivo uma vez que foi apresentado em 14-09-2023, i.e., no prazo de 90 dias previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, contado a partir do término do prazo para pagamento voluntário do imposto e juros correspondentes às liquidações impugnadas (cf. artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT).

**17.** As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos arts. 4.º e 10.º do RJAT e do art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

**18.** É admitida a cumulação de pedidos porquanto, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, a *“cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos (...) são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”*, como sucede *in casu*.

**19.** Considerando que os atos de liquidação originalmente impugnados pela Requerente (identificados *supra*) foram anulados pela AT, deixando de existir no ordenamento jurídico-tributário, e substituídos por novos atos de liquidação (identificados *supra*), e que a Requerente indicou não se conformar com os novos atos de liquidação, ocorreu uma alteração do objeto da

instância, tendo os autos prosseguido com os novos atos de liquidação e respetivos fundamentos.

**20.** O processo não padece de vícios que o invalidem.

### **QUESTÕES DECIDENDAS**

**21.** As partes contendem sobre se a Requerente cumpriu as condições de elegibilidade estabelecidas no RFAI, para efeitos de beneficiar do mesmo nos exercícios de 2017 a 2020, designadamente:

(1) se a Requerente, enquanto empresa, afetou à sua exploração as edificações e ampliações que construiu, e os equipamentos com que apetrechou as suas instalações, tal como exigido pelo n.º 2 do artigo 22.º do CFI, e

(2) se a Requerente efetuou um investimento relevante que proporcionou a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento (3 anos, *in casu*), tal como exigido na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

### **MATÉRIA DE FACTO**

#### **Factos Provados**

**22.** A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta aos autos e da prova testemunhal produzida, fixa-se como segue:

- 
- a. A Requerente é uma sociedade constituída em 1988 e dedicada à transformação, comercialização e montagem do vidro (código CAE 23120), sendo a grande dimensão do vidro produzido o que a diferencia nos mercados nacional e internacional (cf. artigo 12.º da Resposta da Requerida, Relatório de Inspeção Tributária – “**RIT**” – relativo ao exercício de 2017 – “**RIT 2017**” junto ao processo administrativo, RIT relativo ao exercício de 2018 – “**RIT 2018**” junto ao processo administrativo, RIT relativo ao exercício de 2019 – “**RIT 2019**” junto ao processo administrativo, RIT relativo ao exercício de 2020 – “**RIT 2020**” junto ao processo administrativo, Documento 5 junto ao PPA, e depoimentos da Parte Requerente e Testemunha B).

Relação entre a Requerente e a B...

- b. Entre 2017 e 2020, a Requerente era detentora da maioria do capital social da B..., S.A. (“**B...**”), sociedade que também opera no sector da transformação e comercialização de vidro (cf. RIT 2020, e depoimentos da Parte Requerente e Testemunhas A e B).
- c. Em 2017 e até 26-12-2018, o capital social da Requerente era detido pela Ativa SGPS S.A. (10.560 ações), C... SCR S.A., na qualidade de entidade gestora do Fundo revitalizar Centro (3.000 ações), e B... (1.440 ações). Entre 26-12-2018 e o final de 2020, o capital social da Requerente passou a ser detido por D... (70%), B... (20%), e E... (10%) (cf. RIT 2017 e RIT 2020).
- d. Entre 2014 e 2018, F... foi Presidente do Conselho de Administração da Requerente e da B..., e G... foi vogal no Conselho de Administração de ambas sociedades. Em 2019 e 2020, a filha de ambos, D... exerceu funções como Presidente do Conselho de Administração de ambas as sociedades, e o seu marido, L..., passou a vogal do Conselho de Administração de ambas as sociedades (cf. RIT 2017, RIT 2018, RIT 2019, e RIT 2020).
- e. Entre 2014 e 2020, a atividade de produção e transformação de vidro da Requerente e da B... foi desenvolvida em instalações fabris da propriedade da Requerente (localizadas na..., concelho da Mealhada), sendo possível identificar apenas uma única unidade produtiva em funcionamento nas referidas instalações:

- A B... adquiria as matérias-primas necessárias à produção e transformação do vidro, que eram armazenadas nas referidas instalações fabris, e faturadas mensalmente à Requerente, com base nas utilizações do vidro nos respetivos processos produtivos (cf. artigo 62.º do PPA, RIT 2017, RIT 2020);
  - A Requerente era responsável e controlava todo o processo de produção e transformação do vidro, não sendo possível distinguir, nas referidas instalações fabris, uma área ocupada pela Requerente e uma área ocupada pela B... (cf. artigo 62.º do PPA, RIT 2017, RIT 2020, depoimento da Parte Requerente e Testemunhas A e B);
  - A maquinaria e equipamento utilizados no processo produtivo foram historicamente adquiridos quer pela Requerente, quer pela B... (cf. RIT 2017, RIT 2020);
  - Os trabalhadores contratados pela Requerente e pela B... laboravam, lado a lado, nas mesmas instalações fabris e sob a direção dos mesmos encarregados, desempenhando as suas funções e colaborando sem distinção quanto ao empregador (cf. artigo 62.º do PPA, RIT 2020, e depoimentos da Parte Requerente e Testemunha B);
  - O produto final era vendido pela Requerente diretamente aos seus clientes (60%), ou faturado à B... (40%), que, por sua vez, o vendia aos seus clientes (cf. RIT 2017, RIT 2020, depoimento da Parte Requerente e Testemunhas A e B).
- f.** Nos termos de um contrato denominado “contrato de prestação de serviços” (com data de 01-01-2014), a B... transferia para a Requerente o valor mensal de € 25.000,00 (€ 300.000,00 anuais), a que acrescia 50%/60% dos custos associados ao funcionamento das instalações fabris da Requerente, como seja o custo com a eletricidade (cf. artigo 62.º do PPA, artigo 25.º da Resposta da Requerida, RIT 2020, e depoimentos da Parte Requerente e Testemunha A).
- g.** Nos termos da cláusula 1.º deste “contrato de prestação de serviços”, a Requerente comprometeu-se a assegurar à B...:
- “(i) A utilização da sua maior capacidade industrial para a prestação de serviços profissionais de âmbito operacional, concretamente ao nível da execução de serviços de transformação de produto de acordo com as especificidades das encomendas recebidas de clientes”; e*

*(ii) A possibilidade de utilização de alguns equipamentos da Primeira Outorgante [A...], bem como da possibilidade de localização de alguns dos equipamentos da Segunda Outorgante que, por razões logísticas e/ou de conveniência operacional, devam ser instalados nas instalações da Primeira Outorgante sitas na Zona Industrial dos Viadores, lote 40 e 41”*

(cf. Documento 7 junto ao PPA, e cópia do contrato em anexo ao RIT 2020).

- h.** Da licença de utilização das instalações fabris em apreço consta, desde 2019, que “a atividade industrial de moldagem e transformação do vidro plano (CAE rev.3 23120), é exercida neste estabelecimento industrial por A... S.A. e B... S.A”, e que “a atividade industrial de fabricação de portas, janelas e elementos similares em metal (CAE Rev. 3: 25120) é exercida neste estabelecimento industrial por H... S.A.” (cf. RIT 2020).

#### Relação entre a Requerente e a H...

- i.** Em 01-01-2017, a Requerente celebrou um contrato de arrendamento com a duração de 10 anos, renovável por iguais e sucessivos períodos, com a H..., S.A. (“**H...**”), empresa especializada em caixilharias, e uma das principais clientes da Requerente, mediante o qual, entre 2017 e 2020, aquela cedeu a esta uma área entre 340m<sup>2</sup> e 440m<sup>2</sup> das suas instalações (num total de 5.000m<sup>2</sup>, inicialmente, e de 17.000m<sup>2</sup>, posteriormente) (cf. RIT 2017, RIT 2020, Documento 6 junto ao PPA, depoimento da Parte Requerente).
- j.** A cedência desta área teve como objetivo estreitar relações comerciais e evitar que o vidro produzido nas instalações da Requerente, de difícil transporte dada a sua grande dimensão e peso (por vezes, próximo uma tonelada), tivesse de ser transportado primeiro para um local para ser encaixilhado e, seguidamente, para o cliente final, com risco acrescido de dano e aumento dos custos (cf. depoimento da Parte Requerente).
- k.** Entre 2012 e 26-12-2018, a H... teve I... como Presidente do Conselho de Administração (cf. RIT 2017).

#### Investimento inicial

- l.** Entre 2017 e 2020, a Requerente efetuou investimentos em ativos corpóreos, no valor global de € 5.290.073,84, com o objetivo de aumentar a sua capacidade produtiva, tendo

tais investimentos incluído (i) a construção de um novo pavilhão industrial que resultou no aumento substancial da área das instalações fabris na Mealhada (a área de 5.000m<sup>2</sup>, onde se encontravam instaladas duas naves industriais, passou a uma área de 17.000m<sup>2</sup>, com capacidade de quatro naves industriais), e (ii) um novo forno para vidros de nove metros, que permitiu a dimensão do vidro produzido passar de seis para nove metros (cf. artigos 17.º a 19.º da Resposta da Requerida, RIT 2017, RIT 2020, Documento 5 junto ao PPA, e depoimentos da Parte Requerente e Testemunhas A e B).

- m.** Estes investimentos implicaram a contratação de novos colaboradores pela Requerente (19 novos trabalhadores contratados entre 2017 e 2021), encontrando-se estas contratações relacionadas com o investimento que a Requerente elegeu para efeitos de RFAI (cf. artigo 112.º do PPA, Documento 5 junto ao PPA, e depoimentos da Parte Requerente e Testemunhas A e B).

Procedimento inspetivo e liquidações subsequentes

- n.** Ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI20220..., OI2022..., OI2022... e OI2022..., a Requerente foi objeto de procedimento de inspeção externa que incidiu sobre os períodos de tributação de 2017, 2018, 2019 e 2020, respetivamente (com visitas às instalações produtivas da Requerente em 09-05-2022, 21-06-2022, 27-09-2022 e 09-11-2022), no âmbito dos quais foi aferido o cumprimento das condições de elegibilidade do benefício fiscal referente RFAI (cf. artigos 14.º e 15.º da Resposta da Requerida, RIT 2017, RIT 2020).
- o.** Dos Relatórios de Inspeção notificados à Requerente na sequência destes procedimentos inspetivos resulta que a AT concluiu, quanto à aplicação do regime do RFAI, o seguinte:

*“O que fica de facto evidente é que estas duas empresas relacionadas:*

*- partilham as instalações e o layout fabril na sua laboração.*

*- funcionam em uma única unidade produtiva o que só por si justifica a repartição contratual de 50% dos custos suportados com eletricidade, que se veio a materializar em valor significativamente superior”.*

(cf. RIT 2017).

“- A Requerente não afetou exclusivamente à sua exploração as edificações e ampliações que construiu nem os equipamentos com que apetrechou as instalações, requisito que considera essencial para se poder usufruir do benefício fiscal, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 22.º do CFI;

- A Requerente não cumpriu com a condição de «criação e manutenção de postos de trabalho» estabelecida na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI”.

(cf. artigo 21.º da Resposta da Requerida, RIT 2020).

**p.** A Requerente foi notificada dos seguintes atos tributários:

1. Liquidação de IRC n.º 2023..., de 27-04-2023, relativa ao exercício de 2017, no valor de € 115.975,62 (reembolso); liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., no valor de € 8.652,31 e respetiva demonstração de acerto de contas (liquidação n.º 2023...), no valor de € 59.938,30, já pago pela Requerente em 16-06-2023;
2. Liquidação de IRC n.º 2023..., de 05-05-2023, relativa ao exercício de 2018, no valor de € 338.703,09; liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., no valor de € 43.228,60 e respetiva demonstração de acerto de contas (liquidação n.º 2023...), no valor de € 398.688,56, já pago pela Requerente em 23-06-2023;
3. Liquidação de IRC n.º 2023..., de 20-06-2023, relativa ao exercício de 2019, no valor de € 6.131,21 Euros; liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., no valor de € 27.047,75 e respetiva demonstração de acerto de contas (liquidação n.º 2023...), no valor de € 287.461,98, já pago pela Requerente em 29-08-2023;
4. Liquidação de IRC n.º 2023..., de 22-06-2023, relativa ao exercício de 2020, no valor de € 110.675,92; liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., no valor de € 6.275,22 e respetiva demonstração de acerto de contas (liquidação n.º 2023...), no valor de € 257.888,86, já pago pela Requerente em 29-08-2023.

(cf. Documentos 1 a 4, e 26 juntos ao PPA).

**q.** O PPA que deu origem aos presentes autos foi apresentado em 14-09-2023.

r. Por despacho emitido pela Subdiretora-Geral do IR, em 14-12-2023, estas liquidações foram revogadas parcialmente, e substituídas por novas liquidações:

1. Liquidação de IRC n.º 2024..., de 17-01-2023, relativa ao exercício de 2017, no valor de € 132.340,47 (reembolso);
2. Liquidação de IRC n.º 2024..., de 22-01-2024, relativa ao exercício de 2018, no valor de € 289.407,02;
3. Liquidação de IRC n.º 2024..., de 25-01-2025, relativa ao exercício de 2019, no valor de € 71.626,26 (reembolso);
4. Liquidação de IRC n.º 2024..., de 31-01-2024, relativa ao exercício de 2020, no valor de € 146.995,82 (reembolso).

(cf. Documentos juntos aos autos pela Requerida em 09-02-2024).

### **Factos não provados**

23. Não existem factos não provados com interesse para a decisão da causa.

### **Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

24. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada. Assim sendo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cf. artigo 596.º, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).

25. Os factos dados como provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos aos autos, das declarações de parte e prova testemunhal produzida, e das posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados.

26. Com interesse para a matéria de facto relevante dada por provada e não provada, interessa referir que, na reunião do artigo 18.º do RJAT que teve lugar em 15-05-2024, a maioria dos membros do Tribunal Arbitral considerou, como consistentes e credíveis, os depoimentos da Parte Requerente, e das Testemunhas A e B, que demonstraram ter conhecimento direto dos factos. Estas declarações foram particularmente úteis para o esclarecimento da relação entre a Requerente, a B... e a H... .

## **MATÉRIA DE DIREITO**

### **A) Da afetação dos ativos objeto de investimento à exploração da empresa**

#### **Posição das partes**

27. A Requerente defende em suma que, para efeitos do RFAI, basta que uma empresa afete os ativos que consubstanciam o investimento à sua atividade, não sendo necessário uma afetação exclusiva, e não sendo legalmente proibido que os ativos sejam utilizados para a prestação de serviços a uma sociedade do seu grupo que, na realidade, lhe gera rendimentos sujeitos a IRC.

28. Nota a Requerente que o n.º 2 do artigo 22.º do CFI usa a expressão “*afetação à exploração da empresa*”, e que, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 2.º do Regulamento (EU) 1407/2013 da Comissão, considera-se “*empresa única*”, para efeitos de aplicação das regras da concorrência, “*todas as empresas que têm, entre si, pelo menos uma das seguintes relações: a) Uma empresa detém a maioria dos direitos de voto dos acionistas ou sócios de outra empresa; b) Uma empresa tem o direito de nomear ou exonerar uma maioria dos*

---

*membros do órgão de administração, de direção ou de fiscalização de outra empresa; c) Uma empresa tem o direito de exercer influência dominante sobre outra empresa por força de um contrato com ela celebrado ou por força de uma cláusula dos estatutos desta última empresa; d) Uma empresa acionista ou sócia de outra empresa controla sozinha, por força de um acordo celebrado com outros acionistas ou sócios dessa outra empresa, uma maioria dos direitos de voto dos acionistas ou sócios desta última. As empresas que tenham uma das relações referidas nas alíneas a) a d) do n. o 1 por intermédio de uma ou várias outras em presas são igualmente consideradas como uma empresa única”.*

**29.** No RIT 2020, a AT alega que as instalações produtivas da Requerente correspondem também às instalações produtivas da B... e da H...: *“as empresas partilham o espaço e os equipamentos de forma conjunta”*. No mesmo documento, é relatado que, numa das visitas dos inspetores da AT, I... *“esclareceu que os fluxos produtivos de ambas as empresas não são independentes uma da outra”*. Após uma descrição detalhada dos ditos fluxos produtivos, a AT concluiu que *“não é infundado assumir que a gestão da unidade fabril que constitui a sede da A... e da B... é única. As duas empresas são entidades relacionadas (...), partilham o mesmo espaço, equipamentos e até trabalhadores”*. Configurar esta única gestão como uma prestação de serviços constitui, no entender da AT, *“um artifício abusivo na medida em que o SP se permite considerar que está a afetar, em exclusividade à sua exploração, as instalações e os equipamentos sobre os quais recaiu o benefício fiscal RFAI. E, de facto, não está”*.

**30.** Conclui a AT, no RIT 2020, o seguinte:

*“E face a estas conclusões, descrevem-se no capítulo V. as correções decorrentes do incumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 22.º do CFI, que determina que os ativos fixos tangíveis considerados aplicações relevantes para efeitos do RFAI estejam afetos à exploração da empresa, o que de facto não é cumprido pela A... uma vez que as edificações construídas e ampliadas bem como os equipamentos e demais bens integrados nos projetos de investimento RFAI estão afetos quer à sua atividade, quer à atividade da B..., quer ainda, uma parte das instalações, à atividade da H...”*.

**31.** Nota-se, também no RIT 2020, que a Requerente detém a maioria do capital social da B... e que ambas as empresas são administradas pelas mesmas pessoas, com laços familiares entre si, concluindo-se que constituem são entidades com relações especiais nos termos da alínea d) do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

**32.** Na resposta ao PPA, a Requerida voltou a salientar que, em face da factualidade descrita nos Relatórios de Inspeção Tributária, constata-se que as construções, ampliações, acessos exteriores e demais melhorias realizadas pela Requerente, bem como aquisição de equipamentos, cujas despesas foram consideradas elegíveis para fruição do benefício fiscal RFAI, concorrem não só para o desenvolvimento da sua atividade industrial como também da atividade industrial das sociedades B... e H... . Daqui retira a Requerida que a Requerente não afetou exclusivamente à sua exploração as edificações e ampliações que construiu nem os equipamentos com que apetrechou as instalações, requisito que é essencial para poder usufruir do benefício fiscal RFAI nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

**33.** Relativamente ao n.º 2 do artigo 22.º do CFI, entende a Requerida que a intenção do legislador foi conceder crédito de imposto (dedução à coleta do RFAI) àquela empresa que concretizou e afetou à sua atividade os investimentos relevantes, e desde que estejam verificados, cumulativamente, quanto a essa empresa os demais requisitos estabelecidos no n.º 4 daquela norma. Interpretação diversa permitiria uma absoluta distorção dos objetivos pretendidos pelo benefício fiscal em apreço e anuência de possibilidades de contornar o cumprimento dos requisitos legalmente exigidos para acesso ao benefício fiscal em apreço.

**34.** Mais acrescenta a Requerida, na resposta ao PPA, que o facto de serem empresas do mesmo grupo económico em nada altera a interpretação do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, pois estão em causa sujeito passivos diferentes.

**35.** Nas alegações, a Requerida defendeu que a interpretação subscrita pela Requerente viola o princípio da proporcionalidade do auxílio, princípio este que rege o regime previsto no Regulamento (EU) n.º 651/2014 (RGIC), estatuído na secção 5.5.1. das OAR/2021, ponto 87 (*“O montante do auxílio com finalidade regional deve limitar-se ao mínimo necessário para incentivar investimentos ou atividades adicionais na região em causa”*). Diz a Requerida que

---

o referido princípio exige a limitação do auxílio ao mínimo necessário (ou seja, que o montante de auxílio deva limitar-se ao mínimo necessário para incentivar investimentos ou atividades adicionais na região relevante). *In casu*, a Requerente violou o dito princípio da proporcionalidade do auxílio porquanto não reduziu ao mínimo necessário o auxílio ao investimento, ao invés desenvolvendo o seu projeto de investimento numa lógica de grupo, para abranger não só as suas necessidades, como também as da empresa relacionada B... .

**36.** Nas suas alegações, a Requerida volta a argumentar que, caso se admita que uma empresa inserida num grupo económico proceda a um investimento elegível para efeitos de RFAI que abranja quer o aumento da sua capacidade instalada quer a de outra empresa do grupo que utiliza o mesmo estabelecimento já existente, incorre-se no risco de este grupo utilizar este artifício para contornar todas as outras condições impostas no n.º 4 do artigo 22.º do CFI e no RGIC, como seja a inexistência de dívidas ao Estado e à Segurança Social de contribuições, impostos ou quotizações, permitindo a uma empresa em dificuldades o acesso indireto ao benefício que por lei lhe está vedado. Da mesma forma que uma empresa que não cumpra um dos requisitos cumulativos previstos no artigo 22.º do CFI não tem como aceder ao benefício fiscal RFAI, também não deverá ser admissível que uma empresa tenha acesso indireto ao RFAI através da celebração de um contrato de prestação de serviços com uma outra empresa do grupo que tem acesso direto ao RFAI.

**37.** Por último, veio a Requerida, nas suas alegações, relembrar que a Comissão Europeia esclareceu, no âmbito das FAQ's relativas ao *General Block Exemption Regulation* (GBER), que “*uma empresa é definida como uma entidade económica única que tem uma fonte comum de controle*” e que “*enquanto o grupo atuar como uma única unidade económica, será considerado como uma entidade económica e a situação de todas as pessoas jurídicas integrantes do grupo será considerada na concessão de auxílios ao abrigo do RGIC. Caso contrário uma empresa em dificuldades poderá contornar a proibição do RGIC de auxílios a empresas em dificuldades, simplesmente criando uma subsidiária e transferindo para esta as suas responsabilidades*”.

---

Apreciação do Tribunal Arbitral

**38.** O RFAI constitui um benefício fiscal ao investimento produtivo aprovado nos termos do Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de agosto, substituído pelo RGIC (Regulamento (EU) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho), encontrando-se o seu regime incluído no CFI, em especial, no seu artigo 22.º e na Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, que procede à regulamentação deste benefício.

**39.** O artigo 22.º, n.º 2, do Código Fiscal do Investimento (CFI) exige que o investimento relevante para efeitos do RFAI seja realizado em ativos *“afetos à exploração da empresa”*.

**40.** O RGIC e CFI não definem o conceito de “empresa” para efeitos do benefício fiscal ao investimento produtivo que regulam, nem o distinguem do conceito de “sociedade” ou de “pessoas coletivas”. Todavia, os esclarecimentos (FAQs) prestados pela Comissão Europeia relativos ao RGIC (citados pela Requerida) tornam claro que, neste contexto, não existe correspondência entre os conceitos de “empresa” e “sociedade” / “pessoas coletivas”, sendo o termo “empresa” definido como *“uma entidade económica única que tem uma fonte comum de controle”*. Em face dos referidos esclarecimentos da Comissão Europeia torna-se também claro que, para efeitos do RGIC (e, portanto, do CFI / RFAI), várias sociedades / pessoas coletivas pertencentes a um grupo empresarial podem constituir uma “única unidade económica” (*single economic unit*), ou seja, uma única empresa.

**41.** E tal como referido pela Comissão Europeia nos referidos esclarecimentos, a distinção entre os conceitos de “empresa” e “sociedade” / “pessoas coletivas” é fundamental para prevenir abusos no acesso ao benefício fiscal ao investimento produtivo previsto no RGIC (e, portanto, no CFI): *“enquanto o grupo atuar como uma única unidade económica, será considerado como uma entidade económica e a situação de todas as pessoas jurídicas integrantes do grupo será considerada na concessão de auxílios ao abrigo do RGIC. Caso contrário uma empresa em dificuldades poderá contornar a proibição do RGIC de auxílios a*

---

*empresas em dificuldades, simplesmente criando uma subsidiária e transferindo para esta as suas responsabilidades”*. (sublinhado nosso)

**42.** Daqui se retira que, para efeitos do artigo 22.º, n.º 2, do CFI (aprovado nos termos do RGIC), quando o sujeito passivo que pretende beneficiar do RFAI se integre num grupo empresarial, torna-se necessário: (i) determinar se várias sociedades / pessoas coletivas do mesmo grupo atuam como uma “única unidade económica que tem uma fonte comum de controle” (i.e. como uma empresa), ou se atuam como uma pluralidade de unidades económicas (i.e. várias empresas), (ii) apurar se as várias sociedades / pessoas coletivas que atuam como uma “unidade económica única” (empresa) preenchem, conjuntamente, as condições de acesso ao benefício fiscal RFAI, e (iii) verificar se os ativos em que se concretizou o investimento foram afetos à exploração dessa “unidade económica única” (empresa).

**43.** Daqui também se retira que, para efeitos do artigo 22.º, n.º 2, do CFI, não é exigível que os ativos em que se concretizou o investimento sejam afetos exclusivamente à atividade de uma sociedade / pessoa coletiva, sendo permitido ao sujeito passivo afetar tais ativos a uma atividade industrial específica desenvolvida, em conjunto, por várias sociedades / pessoas coletivas do mesmo grupo empresarial que atuem como uma “única unidade económica que tem uma fonte comum de controle” (empresa).

**44.** Neste contexto, cumpre referir que, embora a gestão comum ou conjunta de sociedades / pessoas coletivas seja relevante para determinar se as mesmas atuam como uma “unidade económica única que tem uma fonte comum de controle” (empresa) para efeitos do RFAI, o conceito amplo de “entidades com relações especiais” contido no artigo 63.º do Código do IRC, e utilizado para identificar as sociedades / pessoas coletivas obrigadas a relevar, para efeitos fiscais, preços de mercado entre si (preços de transferência), não é relevante para identificar sociedades que atuam como uma “unidade económica única que tem uma fonte comum de controle” (empresa) para efeitos do RFAI.

**45.** Quanto o conceito de “*empresa única*” definido no Regulamento (EU) 1407/2013 da Comissão (também conhecido por “Regulamento de **minimis**”), o mesmo é relevante no âmbito das regras aplicáveis aos pequenos auxílios de Estado, isentos dos procedimentos de

---

controlo dos auxílios estatais (uma vez que se considera que não têm impacto na concorrência e no comércio no mercado único da União Europeia). Assim, este conceito também não deverá ser considerado para efeitos de apurar o conceito de “empresa” para efeitos do benefício fiscal ao investimento produtivo regulamentado no RGIC e no CFI.

**46.** Temos que a interpretação que subscrevemos, assente na distinção entre os conceitos de “sociedade” e “empresa”, é a melhor que se coaduna como a letra e espírito da lei. Por um lado, nem o RGIC nem o CFI usam o termo “sociedade”, sendo claro o intuito de atribuir o benefício fiscal RFAI a empresas. Assim, não julgamos ser possível defender que a interpretação que subscrevemos não tem um mínimo de correspondência verbal na letra da lei, conforme exigido pelo artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil (*“Não pode (...) ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”*), ou que está em causa uma interpretação analógica, ou uma interpretação que viola o princípio da legalidade consagrado no artigo 103.º da nossa Constituição.

**47.** Por outro lado, não julgamos adequado sobrevalorizar as formas jurídicas usadas e ignorar a materialidade económica subjacente aos investimentos produtivos potencialmente elegíveis para efeitos do RFAI, até porque é isso que se percebe ter fundado a criação do benefício fiscal em causa: apoiar o desenvolvimento do tecido empresarial português em regiões menos favorecidas. O legislador fiscal é claro quanto à prevalência da substância sobre a forma, conforme resulta do artigo 11.º, n.º 3, da LGT (*“Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários”*).

**48.** Interessa também sublinhar que a interpretação que subscrevemos assegura que uma empresa (ou seja, uma unidade económica que tem uma fonte comum de controle) inserida num grupo económico não proceda a um investimento elegível para efeitos de RFAI que beneficie outra empresa (ou seja, outra unidade económica) inserida no mesmo grupo, prevenindo que grupos económicos contornem as condições económicas impostas para o acesso ao benefício fiscal ao investimento produtivo previsto no CFI e no RGIC (como seja a

---

inexistência de dívidas ao Estado e à Segurança Social de contribuições, impostos ou quotizações). Esta é, aliás, a principal razão pela qual a Comissão Europeia entende que a aplicação do regime do benefício fiscal ao investimento produtivo previsto no RGIC (e, portanto, no CFI) deve ter em consideração se as pessoas coletivas (i.e. sociedades) que integram um grupo económico atuam como uma “única unidade económica que tem uma fonte comum de controle”, ou seja, como uma empresa única (cf. FAQ’s relativas ao GBER, referidas *supra*).

**49.** Não obstante os esclarecimentos prestados pela Comissão Europeia relativamente à interpretação do RGIC não constituírem um instrumento legalmente vinculativo, a verdade é que, tendo as normas relativas ao RFAI sido aprovadas pelo legislador nacional em conformidade com o RGIC, e considerando o princípio da interpretação conforme (segundo o qual os tribunais nacionais devem interpretar a lei nacional em conformidade com o Direito Europeu relevante), uma interpretação adequada das normas do CFI relativas ao RFAI (nomeadamente, o artigo 22.º, n.º 2, do CFI) deve ter em consideração tais esclarecimentos.

**50.** Do exposto resulta que, no caso *sub judice*, importa determinar, primeiramente, se, entre 2017 e 2020, a Requerente e a B... atuavam como uma “unidade económica única que tem uma fonte comum de controle” (i.e. como uma empresa), ou se atuavam como uma pluralidade de unidades económicas (i.e. várias empresas)?

**51.** Conforme resulta da matéria de facto assente, no período relevante, a atividade de produção e transformação de vidro da Requerente e da B... foi desenvolvida nas instalações fabris da Requerente, sendo a B... responsável pela aquisição das matérias-primas e a Requerente responsável por todo o processo produtivo, utilizando para o efeito maquinaria e equipamento adquiridos por si e pela B..., e trabalhadores contratados por si e pela B... (que desempenhavam as suas funções sem distinção quanto ao empregador), não sendo possível sequer definir, nas referidas instalações fabris, uma área ocupada pela Requerente e uma área ocupada pela B... . Aliás, nos Relatórios de Inspeção Tributária de 2017, 2018, 2019 e 2020, a AT Requerida reconhece que a Requerente e a B... funcionavam como uma única unidade produtiva, não dispondo nenhuma das sociedades de fluxos produtivos independentes. Note-se

também que o produto final era vendido tanto aos clientes da Requerente como aos clientes da B... . Também não restam dúvidas que, no período relevante, ambas sociedades tinham uma gestão única e conjunta, a cargo dos mesmos administradores. Esta realidade foi confirmada pela prova testemunhal produzida no âmbito do processo arbitral.

**52.** Assim, não nos resta senão concluir que, para efeitos do RFAI, entre 2017 e 2020, a Requerente e a B... atuavam como uma “unidade económica única que tem uma fonte comum de controle” (empresa), e não como duas unidades económicas independentes uma da outra. Esta conclusão não é abalada pelos termos do contrato denominado “contrato de prestação de serviços” de 01-01-2014, ou pela forma em como a Requerente e a B... repartiam entre si os custos de produção, ou pelo teor da licença de utilização das instalações da Requerente. Tal como referido *supra*, entendemos que o tema não pode deixar de ser resolvido à luz do princípio da prevalência da substância sobre a forma.

**53.** Considerando que, entre 2017 e 2020, a Requerente e a B... atuavam como uma “unidade económica única que tem uma fonte comum de controle” (empresa), o que a AT deveria ter apurado no decurso do procedimento inspetivo, e considerado nos Relatórios de Inspeção Tributária *supra* referidos, era se, conjuntamente, a Requerente e a B... preenchiam as condições de acesso ao benefício fiscal RFAI. Assim, deveria a AT ter verificado, por exemplo, se a B... se encontrava em dificuldade económica, ou se tinha dívidas ao Estado e à Segurança Social de contribuições, impostos ou quotizações. Contudo, da leitura dos RITs 2017, 2018, 2019 e 2020 resulta claro que a AT não teve tal preocupação.

**54.** Por último, interessa lembrar que (a) a AT não questionou a realização dos investimentos em causa e o valor dos mesmos, e que (b) não é controvertido que a Requerente afetou à exploração da “unidade económica única” (empresa), acima descrita, as construções e os equipamentos em que se concretizou os investimentos relevantes para efeitos do benefício fiscal RFAI.

**55.** Do exposto *supra* resulta que, afinal, a questão relevante no caso *sub judice* não é se, para efeitos do artigo 22.º, n.º 2, do CFI, é exigível que os ativos em que se concretizou o investimento em causa sejam afetos *exclusivamente* à atividade da Requerente, mas se foram

---

afetos à “unidade económica única” (empresa) formada pela Requerente e pela B... . Conclui-se também que a AT errou ao considerar a Requerente e a B... como duas empresas independentes (ou seja, como duas unidades económicas separadas), e que a Requerente não afetou *exclusivamente* à sua exploração as construções e os equipamentos sobre os quais usufruiu do benefício fiscal RFAI, tendo a AT incorrido em erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

**56.** Quanto à H..., uma empresa especializada em caixilharias, não há dúvida de que a H... e a Requerente não formam uma “unidade económica única que tem uma fonte comum de controle” (empresa). Da prova testemunhal produzida tornou-se claro que o contrato de arrendamento celebrado com a H... não teve como objetivo gerar rendimentos para a Requerente (cuja atividade certamente não será a de locação de bens imóveis), mas estreitar relações comerciais com esta sociedade e diminuir o risco e custos associados ao transporte de vidro de grandes dimensões. Até porque, não obstante o aumento da área das instalações da Requerente entre 2017 e 2020 (de 5.000m<sup>2</sup> para 17.000m<sup>2</sup>), a área cedida à H... manteve-se reduzida (entre 340m<sup>2</sup> e 440m<sup>2</sup>). Se o investimento relativamente ao qual a Requerente usufruiu do benefício fiscal RFAI tivesse sido motivado pela obtenção de rendimentos prediais ou pelas necessidades da H..., seria de esperar que a área disponibilizada a esta empresa (ou outras empresas) aumentasse de forma significativa com o aumento da área das instalações da Requerente. Ora, tal não sucedeu.

**57.** Conclui-se, assim, que a AT Requerida errou ao assumir que programação dos investimentos para o período 2015-2020 visou abranger a necessidade da H... .

**58.** Por último, interessa referir que também não acompanhamos o entendimento da AT de que a Requerente tinha a obrigação de reduziu ao mínimo necessário o montante elegível para efeitos do RFAI, ao abrigo de um princípio da proporcionalidade alegadamente relevante para aferir da elegibilidade do investimento realizado por empresas. Ora, o RFAI consiste num benefício fiscal ao investimento produtivo. O respetivo regime não impõe a obrigação a que a Requerida se refere. Assim, temos que a Requerente deverá ter acesso a este benefício na exata medida em que realizou investimentos que respeitem os limites e preencham os requisitos

previstos no regime do RFAI contido no CFI, o que nos remete para a questão da criação de postos de trabalho prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

## **B) Da criação de postos de trabalho**

### Posição das partes

**59.** No RIT 2020, a AT defende que a condição de “criação de postos de trabalho” prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI se considera “*cumprida quando, à data de 31 de dezembro (...) se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes*”.

**60.** A Requerente sublinha que (i) ficou demonstrado que, entre 2017 e 2021, a Requerente contratou 19 novos trabalhadores, que se tornaram efetivos, e (ii) o Supremo Tribunal Administrativo já decidiu, no Acórdão de 08-11-2023, processo n.º 0411/16.0BEPN, que a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI não faz qualquer referência expressa à necessidade de verificação de um aumento líquido de postos de trabalho.

### Apreciação pelo Tribunal Arbitral

**61.** A alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI exige “*a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento*”. As partes contendem se seria exigível à Requerente assegurar um aumento líquido de postos de trabalho.

**62.** Quanto a esta questão, temos que assiste razão à Requerente, especialmente à luz do Acórdão proferido pelo Douto Supremo Tribunal Administrativo em 08-11-2023, processo n.º 0411/16.0BEPN, em cujo sumário se pode ler: “*No âmbito do RFAI 2009, nem a letra nem*

---

*a ratio legis da alínea f) do n.º 3 do art. 2.º autorizam a interpretação da expressão aí utilizada de criação de postos de trabalho com o sentido de criação líquida de emprego”.*

**63.** Tendo a Requerente provado que o número de postos de trabalho foi aumentando à medida que os investimentos elegíveis para efeitos de RFAI se desenvolveram, e estando as contratações em causa associadas aos investimentos realizados, nenhuma dúvida se coloca quanto à verificação do requisito constante da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º CFI.

**64.** Por todo o exposto, o Tribunal Arbitral declara ilegais e anula as liquidações de IRC impugnadas, e respetivos juros compensatórios, por erro nos pressupostos de facto e de direito, e determina a restituição à Requerente dos montantes por reembolsar.

### **C) Dos juros indemnizatórios**

**65.** A Requerente pede ainda a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

**66.** Nos termos do artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, implicando o pagamento de juros indemnizatórios nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT, e 61.º, n.º 5, do CPPT.

**67.** Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

**68.** *In casu*, havendo erro quanto aos pressupostos de facto e de direito imputável aos serviços de que resultou o pagamento de IRC em montante superior ao legalmente devido, é claro e evidente que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT, e 61.º, n.º 5, do CPPT.

**69.** Assim, o Tribunal Arbitral condena a AT no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, sobre o montante de imposto indevidamente pago ao abrigo das liquidações de IRC n.ºs 2023..., 2023..., 2023..., e 2023... (e correspondentes juros compensatórios), desde o respetivo pagamento até à sua integral restituição (efetuado por força da revogação ocorrida na sequência do despacho emitido pela Subdiretora-Geral do IR, em 14-12-2023), e das liquidações de IRC n.ºs 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., desde o respetivo pagamento até à sua integral restituição.

### **DECISÃO**

**Termos em que o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e consequentemente:**

- i. Declara ilegais e anula as liquidações de IRC impugnadas, condenando a AT na restituição dos montantes por reembolsar;**
- ii. Condena a AT no pagamento de juros indemnizatórios nos termos descritos *supra*.**

### **VALOR DO PROCESSO**

**39.** De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 5.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **1.003.977,70**.

### **CUSTAS**

**40.** Nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT e 5.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e da Tabela II anexa ao mesmo Regulamento, fixa-se o montante das custas em € **60.000,00**, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

CAAD, 7 de janeiro de 2025.

**O Tribunal Arbitral**

**Prof.ª Doutora Rita Correia da Cunha**

**Sofia Ricardo Borges**

**(Vencida, conforme declaração anexa)**

**Prof. Doutor Tomás Castro Tavares**

Voto de vencida

Salvo sempre o devido respeito, considero que a posição que fez vencimento operou manifestamente uma errada interpretação e aplicação do Direito, desde logo das normas do regime jurídico-tributário do Benefício Fiscal (BF) RFAI. Como numa súmula passarei a expôr, logo após tratar um ponto que é prévio.

### **1. Ponto prévio**

A **causa de pedir** nos presentes autos consiste num alegado vício de violação de lei. Nas Liquidações em crise foi aplicado o regime jurídico do RFAI (“RJ do RFAI”) – DL n.º 162/2014, de 31.10 (Código Fiscal do Investimento – “CFI”, aprovado ao abrigo da Lei de Autorização Legislativa N.º 44/2014, de 11.07) art.º 22.º e ss, e a Requerida interpretou a norma do respectivo art.º 22.º, n.º 2, que dita

*“(…) Para efeitos do disposto no presente regime consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa: (...)”,*

no sentido de as aplicações/investimentos deverem, para ser elegíveis, ser afectos pela Requerente à sua própria actividade. O que, segundo a Requerente, configura vício de violação da lei.

A Requerente não questiona os pressupostos de facto. Reconhece que as aplicações/investimentos que elegeu para efeitos de RFAI foram utilizados por outras sociedades e não apenas por si. Porém entende que não é exigível que a utilização em questão seja feita exclusivamente por si.

Entre o mais expõe que “a exclusividade da afetação é um requisito conjeturado pela AT”, “sendo irrelevante, para a verificação dos requisitos do RFAI, se uma outra sociedade do grupo funciona na mesma unidade produtiva partilhando instalações e o layout fabril”, “uma estratégia comercial que faz rentabilizar os recursos de ambas as empresas”. “Como é impossível adquirir *meias máquinas*, verificou-se que o equipamento adquirido tinha capacidades que excediam as necessidades atuais da Requerente. Havia pois que o rentabilizar”. Ainda que refira que, transcrevemos, “a utilização por outras sociedades aconteceu dentro de um grupo (em sentido económico) de sociedades”, em momento algum a Requerente alega, e jamais pretende

---

demonstrar, que estamos perante uma empresa (e/ou que uma qualquer outra sociedade reúna conjuntamente com ela Requerente as condições de acesso ao RFAI).

Surpreende, assim, a inclusão no elenco da matéria de facto dada como provada, dos pontos b., c. e d. (sob o título “Relação entre a Requerente e a B...”), posto que não foram alegados no PPA por parte da Requerente e não aderem à causa de pedir mencionada (v. art.º 5.º, n.º 1 do CPC). Entende-se que o Julgador, sendo livre para conhecer e interpretar o Direito, no seu poder de oficiosidade/inquisitório tem limites e não pode extravasar do objecto da causa (que é delimitado por pedido e causa de pedir). Não pode ultrapassar o alegado. *Rectius*, não pode (não podia) considerar factos não alegados relativos a questões não suscitadas. (v. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado e Comentado, 6.ª Ed., Areas Ed., p. 176). A solução dada na Decisão, que é inovadora, assenta em factos não alegados relativos a questões não suscitadas.

## **2. Do mérito**

A solução dada na Decisão é inovadora e não se concilia com os factos essenciais constitutivos do direito alegados pela Requerente. Vimos. E nem se concilia com o conhecido no procedimento administrativo instrutor- com o discurso fundamentador do acto impugnado.

Por outro lado, independentemente do andito e entrando no mérito da causa, afigura-se-me que a Decisão sofre também de errada aplicação e interpretação do Direito. A solução jurídica da causa não é conforme com as normas legais aplicáveis à matéria em questão:

“II. Para efeitos do artigo 22.º, n.º 2, do CFI, quando o sujeito passivo que pretende beneficiar do RFAI se integre num grupo empresarial, torna-se necessário: (i) determinar se várias sociedades / pessoas coletivas do mesmo grupo atuam como uma “única unidade económica que tem uma fonte comum de controle” (i.e. como uma empresa), ou se as mesmas atuam como uma pluralidade de unidades económicas (i.e. várias empresas), (ii) apurar se as várias sociedades / pessoas coletivas que atuam como uma “unidade económica única” (empresa) preenchem, conjuntamente, as condições de acesso ao benefício fiscal RFAI, e (iii) verificar se os ativos em que se concretizou o investimento foram afetos à exploração dessa “unidade económica única” (empresa).

III. Para efeitos do artigo 22.º, n.º 2, do CFI, não é exigível que os ativos em que se concretizou o investimento sejam afetos exclusivamente à atividade de uma sociedade / pessoa coletiva, sendo permitido ao sujeito passivo afetar tais ativos a uma atividade industrial específica desenvolvida, em

---

conjunto, por várias sociedades / pessoas coletivas que atuem como uma “única unidade económica que tem uma fonte comum de controle” (empresa).”

Logo por aqui (Sumário) se conclui que a Decisão está a extrapolar conceitos próprios do Direito da Concorrência para o seio do Direito Fiscal. Pautado, diga-se, por um Princípio da legalidade estrita. Desde logo em matéria de Benefícios Fiscais (BF), como é o caso.

Estamos em sede de matéria fiscal, e em IRC. Sobre o Sistema Fiscal dispõe a CRP que os impostos “são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes” (art.º 103.º/2), e que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real” (art.º 104.º/2). Mais que o OE contém a discriminação das receitas e das despesas do Estado e que a proposta de Orçamento é acompanhada de relatório sobre “os benefícios fiscais e a estimativa da receita cessante” (art.ºs 105.º e 106.º). O IRC incide sobre os rendimentos obtidos pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos do Código do IRC. Sendo que são sujeitos passivos (SPs) de IRC os identificados no art.º 2.º do CIRC. A tributação incide aqui sobre a realidade económica que é o lucro. E mesmo quando haja um grupo de sociedades e opção pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, apura-se necessariamente o lucro tributável de cada uma das sociedades, só depois, num segundo momento, a partir deles se apurando um outro lucro tributável, o do grupo. Sujeitos passivos são, mesmo em RETGS, cada uma das sociedades integrantes do grupo (v. art.ºs 69.º e ss, 120.º/6 e 115.º CIRC). As diversas sociedades mantêm-se entidades distintas, sujeitos de relações jurídico-tributárias próprias. Se se preferir, empresas distintas. Desde logo para o legislador fiscal. Os BFs, por sua vez, são medidas de carácter excepcional. Deles tratou o legislador, entre o mais, no EBF, cuja “Parte I - Princípios gerais” é aplicável também aos BFs aí não previstos. Como aí se lê (art.º 5.º), os BFs podem ser automáticos ou dependentes de reconhecimento. Os primeiros resultam directa e imediatamente da lei. É o caso do RFAI. Cabe à AT, nestes, verificar os pressupostos de elegibilidade *à posteriori*. E os pressupostos são Princípio da legalidade. V. CRP, *supra*, e na LGT o art.º 8.º, n.º 1. No EBF, v. art.º 6.º: “1 – A definição dos pressupostos objetivos e subjetivos dos benefícios fiscais deve ser feita em termos genéricos e tendo em vista a tutela de interesses públicos relevantes (...). / 2. A

*formulação genérica dos benefícios fiscais deve obedecer ao princípio da igualdade, de modo a não falsear ou ameaçar falsear a concorrência.”*

Do regime do RFAI, por sua vez, tratou o legislador no CFI assim (no que mais releva):

*“Capítulo III - Regime fiscal de apoio ao investimento*

*Artigo 22.º - Âmbito de aplicação e definições*

*1 – O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam (...) 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:(...)*

*vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;*

*3 – (...)*

*4 – Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições: (...)*

*c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de (...) os bens objeto do investimento (...);(...)*

*e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da (...);*

*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 (...);(...)*

*Art.º 23.º - Benefícios fiscais*

*1 – Aos sujeitos passivos de IRC previstos no n.º 1 do artigo anterior, são concedidos os seguintes benefícios fiscais:*

*a) Dedução à coleta do IRC apurada nos termos (...) do Código do IRC, das seguintes importâncias das aplicações relevantes: (...)*

Entre as características do RFAI, refira-se ainda: é um BF na modalidade de dedução à colecta, condicionado, que se adquire com a verificação de pressupostos objectivos e subjectivos, articulado com o IRC. É intransmissível. Confere também deduções em IMI, IMT, e Imposto do Selo. É um regime de Auxílios de Estado com finalidade regional, aprovado nos termos do Reg. (UE) n.º 651/2014 (RGIC) (v. art.º 1.º/2 do CFI), em aplicação também das Orientações relativas aos Auxílios Estatais com finalidade regional (OAR). Assim também, regulamentado por Portaria.

Dito isto, em parte alguma o regime jurídico do RFAI contém norma que sugira ou implique a existência de um Grupo económico. Muito pelo contrário, o que se prevê neste contexto é um Balanço individual, implicado em todo o funcionamento do BF, inclusive com limites pensados para a situação individual e concreta do SP. Lembrando que a dimensão da empresa é relevante ao nível do cálculo do benefício e do período de manutenção dos investimentos. Nem se vê

onde esteja a – que seria necessária – contabilidade conciliada para se chegar aos valores necessários determinar. *À la carte*? Atento o probatório também não se alcança, não sendo senão Requerente uma sociedade, um SP, um NIPC. A solução/interpretação seguida no Acórdão vem de outra área do Direito, que não o Direito Tributário e no seio da qual, Direito da Concorrência, necessariamente, tendo em consideração o objecto aí tratado, o conceito de “empresa” é, precisamente, distinto.

E vejamos. Está em causa a verificação, ou não, de factos constitutivos do direito ao dito BF, na tipologia “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”. Cabe à Req.te a alegação e prova dos factos constitutivos do direito que invoca. No caso, a prova da verificação de dois requisitos, que são cumulativos: 1.º existência de aplicações relevantes – “*investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa*” (art.º 22.º/2 - “a norma”), e 2.º que o investimento, relevante, proporcione a criação e manutenção de postos de trabalho (art.º 22.º/4, al. f) do CFI).

#### **A norma (art.º 22.º/2 – o 1.º requisito cumulativo)**

Desde logo, da própria integração sistemática da norma, atentando nos demais dispositivos do mesmo artigo 22.º do CFI (v. acima, com os nossos sublinhados), se conclui estar o legislador a tratar da exploração da empresa própria daquele sujeito passivo em questão, o sujeito passivo de IRC que se pretende beneficiário elegível. “O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma actividade nos setores ...” invistam em activos e os afectem à respectiva exploração, à exploração da empresa. Da sua empresa, do sujeito passivo. Parece-nos claro. Seja pela letra, seja tendo em conta na interpretação da norma os elementos sistemático, teleológico e histórico.

Como bem se compreende, nem o legislador teria querido - como legislador razoável que se tem que presumir que é, e que adoptou as melhores soluções dentro do espírito do sistema – que viessem a ser outros SPs a afectar à exploração das suas empresas os activos para os quais o Estado concedeu um benefício, um Auxílio de Estado, a determinado SP que não eles. (Direito e Uso apartados, seria).

Nem a argumentação da Req.te merece procedência afirmando que a letra da lei não contém a palavra “exclusiva”, nem a Req.te parece ter bem alcançado o funcionamento do BF. Com efeito, o mesmo, desde logo na tipologia a que se propôs, consiste num incentivo a investimentos que aumentem a capacidade instalada. Não necessariamente implicando que essa maior capacidade que se alcança pelo investimento passe a ser utilizada na sua totalidade. Pelo contrário. Pretende-se que o SP se dote de uma maior capacidade que virá, depois, a poder utilizar. Não haveria que adquirir *meias máquinas* nem por outro lado que as ceder para uso por outros SPs. Não é isso que se pretende quando se incentiva aquele SP a investir no aumento da sua capacidade instalada.

Acresce: como *supra*, estamos em sede de BFs. Matéria regida pelo Princípio da legalidade. Medidas de carácter excepcional, cujas normas, assim, requerem também, além do mais, maior delicadeza na interpretação – desde logo não perdendo de vista o fim com o qual foram consagradas. Assim, o legislador não disse “exclusiva” nem tinha que o dizer, bem se compreende. E nem pode o intérprete interpretar extensivamente a norma para lhe dar um sentido que seria contrário ao espírito da mesma, à finalidade com que o legislador a criou. Estando em sede de Princípio da legalidade, diga-se, tinha o legislador – esse sim – que expressamente vir admitir, em sede de RFAI concedido a um determinado SP ao investir naqueles activos, que outros SP viessem fazer uso desses mesmos activos nas suas, outras, empresas/actividades (fosse esse o caso). Se assim não se entendesse, resultariam, desde logo, violadas as normas percorridas. Como, além do mais, os Princípios da igualdade (v EBF, art.º 6.º) e da proporcionalidade (v. RGIC, OAR...)

Se assim não se entendesse, estar-se-ia a convidar (o legislador estaria a convidar) à prática de situações abusivas no uso do BF. Depois, se dúvidas houvesse, v. quem é “sujeito passivo de IRC” – cfr. art.º 22.º e ss do CFI e CIRC art.º 2.º. Assim, v. também como nem se poderia admitir um entendimento no sentido de que o conceito de empresa utilizado pelo legislador nas normas fiscais em apreço fosse um conceito tão amplo como o conceito de empresa o poderá ser em sede de Direito da Concorrência. Que não em sede de Direito Fiscal. E de IRC em particular. Como bem se compreende, em cada um destes ramos de Direito o conceito assume um significado próprio. No caso estamos em Direito Fiscal. E em Auxílios de Estado, matéria de Concorrência Fiscal entre os Estados. Que não Direito da Concorrência.

Mais, a própria terminologia/conceitualização constante das OAR e do RGIC assim o confirma. E assim também quando se remete para matéria de PME's (como a Req.te é). Estes conceitos não se confundem, sendo necessariamente o conceito em Direito Fiscal menos amplo que, desde logo, em Direito da Concorrência. E a assim não se entender na interpretação da norma, estar-se-ia também a ir contra toda a lógica da construção do BF, onde se aplicam uma série de requisitos subjectivos, ref ao sujeito passivo potencial beneficiário, todos eles cumulativamente. E no limite iria permitir-se a outros, sem verificação da reunião em si dos ditos requisitos, ficar beneficiários também do investimento feito por terceiros ao abrigo do BF efectuado por ser um investimento para estes para o fim da exploração da sua actividade. Aí sim, se permitindo afinal distorções do princípio da igualdade, e à concorrência.

Nem mesmo no seio de empresas relacionadas a tese seguida seria de admitir. Por tudo o percorrido. Mas mais. Resulta da instrução da causa que, afinal, a própria B... se propôs ser beneficiária, e beneficiou, do BF em questão em determinados exercícios, alguns coincidentes com os aqui em questão relativamente à Req.te.

Contrariamente ao ditado na Decisão, a Req.da, tinha apenas que apreciar se estão ou não reunidos os pressupostos de que o direito ao BF depende. Como fez, concluindo, e bem, pela negativa.

E recordando ainda que o direito que se adquire com a verificação dos pressupostos objectivos e subjectivos previstos no RFAI segue a modalidade de dedução à colecta de IRC. Donde, também, a necessária articulação normativa – e interpretação sistemática.

Com interesse, e as necessárias adaptações, v. Ac do STA de 04.10.2024, proc. 0466/16.7BEPRT, em que, traços gerais, se cuida de situação em que uma empresa que era parte de um Grupo de empresas e detinha na sua esfera jurídica um crédito por RFAI é depois incorporada por outra do mesmo Grupo.

Por fim, a respeito do apelo feito na Decisão a uma interpretação conforme ao DUE, v. entre outros, Ac. do TJUE, Caso Murphy, Proc 157/86, Par. 11, “cabe ao tribunal nacional dar à lei interna, em toda a medida em que uma margem de apreciação lhe seja concedida pelo respectivo direito interno, uma interpretação e uma aplicação em conformidade com (...)”. A margem foi, cfr *supra*, ultrapassada.

**Quanto ao 2.º pressuposto cumulativo** (v art.º 22.º/4, al. f) do CFI)

Face a não ter sido cumprido o 1.º requisito, como entendemos, ficava prejudicado o conhecimento do 2.º. No sentido em que, sendo cumulativos, tanto determina a não elegibilidade da Req.te para o BF. Da própria letra da norma - art.º 22.º, n.º 4, al. f) do CFI - tanto se conclui também: “investimento relevante que proporcione...”. Não havendo investimento relevante não chegava a colocar-se a possibilidade da verificação do 2.º requisito. Criação de emprego.

Ainda que assim não fosse, e concluindo-se, como na Decisão, o 1.º ocorrer (como não acompanhamos), a nosso ver também não se preencheu a condição estipulada pelo legislador no n.º 4, al. f) do art.º 22.º do CFI.

Numa súmula: da interpretação sistemática das normas convocáveis, e desde logo das OAR e do RGIC, bem como do próprio CFI, é o que concluímos após aprofundada a análise. Que aqui não cabe desenvolver. Quanto ao douto Ac. do STA no Proc. 0411/16.0BEPNF, de 08/11/2023, e a *ratio legis* como ali apreendida e, no mais relevante, desde logo não cremos que o entendimento seguido possa ser convocado para o caso dos presentes autos. A versão do regime jurídico do RFAI que ali é analisada é a de 2009. Anterior, pois, às alterações de 2014, novo CFI incluído, e todo o contexto destas.

Numa aproximação mínima, v. como a própria configuração legal do BF – visando influenciar e encorajar os contribuintes à realização de investimentos em determinadas regiões do país, também ela, aponta seja para a *empresa nipc* (que não Grupo, *espalhado* por diversas áreas geográficas), seja para o aumento líquido dos postos de trabalho na região que esteja em questão. A par, e além do mais, de todo o teor dos normativos convocáveis e apreendidos e interpretados com recurso a todos os elementos hermenêuticos.

V., ainda assim, como dispõe o legislador no Preâmbulo do novo CFI: “(...) *Na sequência da reforma do IRC e com o objetivo de intensificar o apoio ao investimento, favorecendo o crescimento sustentável, a criação de emprego, e contribuindo para o reforço da estrutura de capital das empresas, o Governo propõe-se agora promover a revisão global dos regimes de*

---

*benefícios ao investimento e à capitalização./ Neste contexto, o Governo considerou premente a revisão do Código Fiscal do Investimento de modo a, por um lado, adaptá-lo ao novo quadro legislativo europeu aplicável aos auxílios estatais para o período 2014-2020 e, por outro lado, reforçar os diversos regimes de benefícios fiscais ao investimento, em particular no que se refere a investimentos que proporcionem a criação ou manutenção de postos de trabalho e se localizem em regiões menos favorecidas.*”

E no art.º 1.º do DL que aprova o novo CFI lê-se que o mesmo: “*procede à revisão dos regimes de benefícios fiscais ao investimento produtivo, e respetiva regulamentação, tendo em vista a promoção da competitividade da economia portuguesa e a manutenção de um contexto fiscal favorável ao investimento, à criação de emprego e ao reforço dos capitais próprios das empresas*”.

Além do mais a respeito ainda se diga, na Decisão, desde logo – v. probatório, al. m. – considerou-se provado um facto sendo que o único documento aí (doc 5) é um documento preparado pela Requerente – “Enquadramento do projecto de investimento...”.

A norma do art.º 22.º/4, al. f) do CFI não vem, em qualquer caso, preenchida. Quanto a nós. Nexo de causalidade incluído. Como o não vinha “a norma” (*supra*). Não se verificam os pressupostos de que depende a concessão do BF.

Por fim, no contexto do que se percorreu, com interesse, o primeiro trecho para “a norma” e o segundo em especial para a questão laboral, também aí enquadrada: “O Direito tem um *logos* próprio e não pode receber acriticamente os modelos económicos, porquanto o mercado não é um *locus naturalis* mas antes um *locus artificialis* (...). A personalização do grupo (...) tendente ao apuramento de um centro material de imputação, encontra por isso vários escolhos. Para além de não ser unívoca a sua conceituação como empresa (...) é que, conforme assinala Engrácia Antunes (*in* “Grupos de Sociedades...”) “o grupo, conquanto constitua uma unidade de acção e decisão económica, não é tratado como um verdadeiro centro de imputação jurídica. (...) ao passo que no plano fáctico a empresa de grupo actua como um sujeito de acção económica, no plano jurídico tudo o que existe são apenas as diversas sociedades individuais

---

*que o compõem, não sendo aquela reconhecida em si mesma como sujeito de direito.” (...) O próprio reconhecimento de uma base económica unificante no seio do grupo não apaga *de per si* a autonomia e a independência jurídica de cada uma das empresas que o compõem, devendo entender-se como empregador, face à impossibilidade de enquadramento em figuras (...) que a entidade empregadora é aquela que exerce o poder de direção e que beneficia da prestação material exercida pelo trabalhador.” (v. João Nuno Zenha Martins, in “Cedência de Trabalhadores e Grupos de Empresas”, iDt, Almedina, 2002, p. 65 e ss);*

*“As relações intra-grupo (...) a cristalização do interesse do grupo não prescinde (nem se sobrepõe) ao interesse próprio de cada um dos agentes que o compõem. (...) num segmento estritamente fiscal (...) os contribuintes não serem livres de modelarem os resultados das empresas, através da localização dos lucros e prejuízos onde mais lhes convier (...) pode concluir-se que as relações intragrupo não transforma, de per se, os actos anormais em normais, pois não se abdica, mas antes se postula, um interesse próprio dos diversos protagonistas.”(v. Tomás Cantista Tavares, in “Da relação jurídica de dependência parcial...”, CTF, N.º 396, Bol. MF, p. 145 e ss)*

Por tudo o percorrido, teríamos decidido pelo indeferimento total do PPA e pela manutenção das Liquidações na Ordem Jurídica, por legais.

Lisboa, 10 de Janeiro de 2025

(Sofia Ricardo Borges)