

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1420/2024-T

Tema: IRC. RFAI – Investimento inicial. Aumento da capacidade produtiva. Criação de postos de trabalho.

SUMÁRIO:

I – Um investimento de substituição que não satisfaça o requisito de investimento novo e adicional que seja, simultaneamente incremental em relação ao investimento já existente, em termos de capacidade instalada, não integra o conceito de investimento inicial, bem como as aquisições de ativos isolados e as reparações e benfeitorias em ativos existentes não constituem “ativos adquiridos em estado novo”, não cumprindo os requisitos de acesso ao RFAI.

II – A criação de postos de trabalho pressuposta pelo benefício fiscal em questão – RFAI –, refere-se à criação de postos de trabalho, e sua manutenção, casualmente associáveis ao investimento realizado, independentemente de, sob um ponto de vista global, a empresa ter verificado, ou não, um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Fernando Araújo, Pedro Miguel Abreu Marques e Susana Mercês de Carvalho, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído a 05.03.2025, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., S.A., NIPC ...**, com sede na ... (“**a Requerente**”), veio, em 27.12.2024, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º e seguintes 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 do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”),

em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”), com vista à declaração de (1) ilegalidade e anulação dos atos tributários de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) e respetivos juros compensatórios n.ºs 2019..., referente ao exercício de 2014, no valor a pagar de €96.928,87 (noventa e seis mil novecentos e vinte e oito euros e oitenta e sete cêntimos); 2019..., referente ao exercício de 2015, no valor a pagar de €182.916,86 (cento e oitenta e dois mil novecentos e dezasseis euros e oitenta e seis cêntimos); 2019..., referente ao exercício de 2016, no valor a pagar de €67.734,67 (sessenta e sete mil setecentos e trinta e quatro euros e sessenta e sete cêntimos); 2019..., referente ao exercício de 2016, no valor a pagar de €5.915,16 (cinco mil novecentos e quinze euros e dezasseis cêntimos) e; 2019..., referente ao exercício de 2017, no valor a pagar de €1.478,55 (mil quatrocentos e setenta e oito euros e cinquenta e cinco cêntimos) bem como das decisões expressas de indeferimento das reclamações gratuitas n.ºs...; ...; ...; .../... e ..., que têm como objeto os ditos atos, respetivamente; e (2) à restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

2. A Requerente juntou 11 (onze) documentos e arrolou duas testemunhas.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 30.12.2024 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
4. A Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os ora signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do cargo no prazo aplicável.
5. A 14.02.2025 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.

6. Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído a 05.03.2025.
7. Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral a 06.03.2025 foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo (“PA”) e, querendo, requerer a produção de prova adicional.
8. No dia 08.04.2025, a Requerida apresentou a sua resposta, na qual se defendeu por impugnação e arrolou uma testemunha, tendo juntado aos autos o PA.
9. Por despacho de 29.04.2025, o Tribunal Arbitral **(i)** indicou a data para a realização da reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT e, **(ii)** notificou a Requerente para, no prazo de 10 dias, identificar devidamente as testemunhas – nos termos do artigo 498.º, n.º 1, do Código de Processo Civil (“CPC”), e indicar os pontos da matéria de facto sobre que incidirá o seu depoimento.
10. Em 12.05.2025, solicitou a Requerente a prorrogação do prazo, por mais 3 (três) dias, para dar cumprimento ao despacho referido em 9., tendo, ainda, informado os autos de que havia recebido a seguinte notificação da AT:

Ofício N.º: 1 25
Data: 06/05/2025
Entrada Geral:
Proc. GPS:
N.º Identificação Fiscal (NIF):
Sua Ref.º:
Técnico: I.

Dra. ...
(na qualidade de Mandatária de A...
Porto

Registado
C/c a A... SA

Assunto: PPA 1420/2024-T - A... ANULAÇÃO PARCIAL

Para efeitos de cumprimento do disposto no n.º 2 do art.º 13.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, fica V. Exa. notificado de que, por Despacho da Subdiretora-Geral, proferido por delegação de competências com data de 25 de abril de 2025, foram anulados parcialmente os atos contestados, nos termos abaixo expostos:

- Relativamente ao período de tributação de 2014, foi considerado ter sido dado cumprimento à condição cumulativa de criação de postos de trabalho e sua manutenção, prevista na parte final da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, pelo que é de aceitar uma dedução à coleta RFAI no valor de 83.111,82 €, sendo de anular a liquidação adicional de IRC ora contestada;
- Relativamente ao período de tributação de 2015, conseqüentemente, será dedutível à coleta o valor de RFAI reportado do ano anterior correspondente a 115.332,85 € (=198 444,67 € -

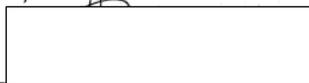
83.111,82 €), sem demais reportes para os períodos seguintes.

- Sendo de manter as restantes correções controvertidas e correspondentes liquidações de IRC objeto do pedido de pronúncia arbitral.

Mais se informa que, também nesta data, foi dado conhecimento da anulação parcial, dos atos de liquidação em crise, à Direção de Finanças competente para efeitos de execução da decisão.

Com os melhores cumprimentos,

A Diretora de Serviços



MOD. 108

Av. Eng. Duarte Pacheco, 28, 7.º - 1099-013 LISBOA
Email: dsirc-da@at.gov.pt

www.portaldasfinancas.gov.pt

Tel: (+351) 213 834 200

Fax: (+351) 213 834 593

Centro de Atendimento Telefónico: (+351) 217 206 707

11. Neste seguimento, o Tribunal proferiu, em 13.05.2025, o seguinte despacho:

4.

“Dado o teor do email enviado pela Requerente em 12 de Maio de 2025, e dado o Despacho de revogação parcial a ele anexo, notifica-se as partes para, no prazo simultâneo de 5 dias, indicarem se mantêm o interesse na inquirição das testemunhas arroladas, e na realização da reunião prevista no art. 18.º do RJAT, agendada para o dia 4 de Junho de 2025.”

12. Em 17.05.2025, veio a Requerente apresentar requerimento, no qual referiu: **(i)** que mantinha o interessa na inquirição de testemunhas e na realização da reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT; **(ii)** que o processo arbitral deveria prosseguir os seus termos, não só em relação ao apuramento do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“**RFAI**”) dos exercícios de 2015, 2016 e 2017, mas também em relação ao apuramento do RFAI de 2014 (e correspondentes liquidações de imposto e de juros compensatórios), uma vez que a AT só reconheceu como indevida parte da correção por si efetuada ao apuramento do RFAI do exercício de 2014; **(iii)** quais os factos sobre os quais as testemunhas iriam depor. E, por fim, requereu a substituição da testemunha B... pela testemunha C... e aditou ao rol a testemunha D... .

13. Em 04.06.2025, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, na qual, depois de as partes terem prescindido da inquirição das testemunhas C..., E... e F...: **(i)** foi ouvida a testemunha G..., diretor-geral da Requerente; **(ii)** foram notificadas, Requerente e Requerida, para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 (quinze) dias; **(iii)** foram notificadas as partes para proceder ao envio das peças processuais em formato *Word*; **(iv)** foi designado o dia para a prolação da decisão; **(v)** foi notificada a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até ao termo do prazo concedido para apresentação das alegações escritas.

14. Em 23.06.2025 e 08.07.2025, a Requerente e a Requerida apresentaram, respetivamente, as suas alegações escritas finais, tendo aquela juntado o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente, em 14.08.2025.

15. Em 25.08.2025, foi proferido o seguinte despacho:

“Algumas dificuldades no estudo do processo impedem que o prazo inicial de prolação da decisão final seja cumprido, pelo que se prorroga aquele prazo por dois meses, até 5 de Novembro de 2025, nos termos do art. 21º, 2 do RJAT.”

I.1. ARGUMENTOS DAS PARTES

16. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos de liquidação de IRC aqui em crise, invoca a Requerente, de entre o mais, o seguinte:

Do projeto de investimento

- a)** Ao contrário do que conclui a AT, não estamos perante a aquisição de ativos isolados, mas sim perante a aquisição de ativos necessários ao projeto de investimento, que inversamente ao afirmado pela Requerida está claramente identificado na Memória Descritiva (Cfr. Documento n.º 8 junto ao PPA);
- b)** A partir da Memória descrita é possível saber qual é o investimento que irá ser realizado, os objetivos que a Requerente pretende atingir com o investimento, quais os principais investimentos que irão ser feitos, as áreas de intervenção e até os resultados previsionais decorrentes do investimento;
- c)** A Requerente tinha, assim, a pretensão de aumentar a sua capacidade produtiva ao nível do fabrico de tubos, através da instalação, de uma nova linha de produção de tubo PPR, capaz de produzir tubos com grandes diâmetros, que são produtos com alto índice de diferenciação e valor acrescentado;
- d)** Para fazer face a este desafio haveria necessidade de adquirir novos moldes bem como novas máquinas de injeção;
- e)** A aquisição destes equipamentos, para além de uma nova gama de acessórios, permitiria também aumentar a produção de peças/hora uma vez que os moldes têm um número superior de cavidades;

- f) Os equipamentos produtivos que a empresa iria adquirir ofereceriam um elevado nível de automatização e robotização de todo o processo permitindo cumulativamente: (i) produzir tubos com grandes diâmetros (de 160 a 400 mm); (ii) produzir acessórios com menor incorporação de matéria-prima e com maior eficiência; (iii) fabricar produtos em grandes séries; (iv) integrar várias operações produtivas; (v) obter elevados níveis de qualidade; (vi) eliminar desperdícios; (vii) minimizar movimentações no espaço produtivo;
- g) Tendo em conta que o projeto de investimento respeita a aquisição de ativos necessários para que a Requerente pudesse começar a produzir tubos e acessórios, que até essa data não produzia, e que os equipamentos existentes não eram os adequados à produção destes novos produtos, e que de facto os investimentos foram realizados e os produtos foram produzidos (factos que a AT não coloca em causa) fica consequentemente demonstrado que houve efetivamente um aumento da capacidade produtiva;
- h) Na realidade, comparando o ano de 2013 (ano anterior ao investimento) com o ano de 2014 verifica-se um aumento de 25,81% da VBP o que demonstra o efetivo aumento da capacidade produtiva.

Da não elegibilidade dos investimentos

- Exercício de 2014
- i) **Máquina Pental:** não estamos perante uma “adição de ativos”, mas sim perante um “ativo” que só ficou concluído em 2014 e que só nesse ano entrou em funcionamento, isto é, estamos perante um “ativo” que só adquiriu a natureza de fixo tangível em 2014, pelo que só nesse ano poderia, e deveria integrar o RFAI. Contudo, e sem prescindir, sempre se dirá que considerando que esse ativo de facto não integrou o RFAI de 2013, e que já não é possível efetuar a correção a esse exercício, atento o

prazo de caducidade, o mesmo poderá e deverá integrar o RFAI de 2014, em cumprimento dos princípios da justiça, da imparcialidade e até da legalidade previstos e impostos nos artigos 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (“**CRP**”) e 55.º da Lei Geral Tributária (“**LGT**”);

j) Trabalhos de construção civil e obras no auditório: no caso concreto os investimentos efetuados inserem-se no conceito de “investimento inicial” na medida em que tiveram como propósito aumentar a sua capacidade, quer através de um aumento da fabricação de produtos que já eram produzidos, como é o caso do tubo PE-RT, quer através da produção de novos produtos como é o caso dos acessórios PPRT-CT e tubos PPR de maior diâmetro e de novos acessórios. Assim sendo, tendo em conta que os trabalhos de construção civil (de reparação e ampliação) aqui em causa foram executados nas instalações fabris da Requerente na sequência dos “investimentos iniciais” realizados, outra conclusão não se poderá retirar que não seja a da sua elegibilidade. Para além de que, não é necessário, para que os custos com as reparações dos edifícios possam ser elegíveis, qualquer participação para efeitos de avaliação matricial, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (“**CIMI**”), porquanto, tal não resulta nem da letra da lei, nem da melhor interpretação que dela se possa fazer;

k) Unidade de Ventilação máquina PE-XA: o facto de um equipamento ir melhorar a performance de uma máquina já existente não significa que o mesmo não seja um ativo adquirido “em estado novo”. A obrigação dos ativos serem adquiridos em estado novo pretendeu claramente excluir do benefício os ativos fixos adquiridos em estado de uso, isto é, os ativos fixos corpóreos que de alguma forma já haveriam sido utilizados antes de serem adquiridos pelo sujeito passivo, o que não é o caso. Não estamos perante meras substituições de ativos obsoletos, mas sim perante a aquisição de ativos fixos que são necessários no âmbito do investimento inicial, isto é, no âmbito do investimento que visa aumentar a capacidade produtiva da Requerente. Com

efeito, um aumento na produção provoca alterações na temperatura das máquinas, aumentando o risco de defeitos nos tubos, com a aquisição desta unidade a Requerente procurou garantir a estabilidade da temperatura das máquinas necessária para o seu bom desempenho e qualidade do tubo produzido, reduzindo as desconformidades;

- l) Cliché Gopaca:** é um equipamento que é utilizado na impressão das embalagens da Requerente, e que face ao disposto na NCRF não pode deixar de ser considerado como um ativo fixo tangível, e também não pode deixar de ser considerado como elegível para efeitos do RFAI. É um equipamento da propriedade da Requerente que é usado na sua exploração/produção e não na dos fornecedores de embalagens;
- m) Moldes União 90 e moldes adquiridos ao fornecedor L...:** os moldes constituem um ativo fixo tangível na medida em que se traduzem num recurso que as empresas detêm com carácter de permanência ou continuidade, não se destinando a ser vendidos ou transformados no decurso das atividades normais dos sujeitos passivos, mas sim a serem utilizados na produção de bens. Sendo um recurso necessário ao desenvolvimento da atividade da Requerente não se entende como é que a mesma pode aumentar a sua capacidade produtiva sem adquirir novos moldes. No caso concreto da atividade da Requerente produzir mais, produzir novos produtos, e produzir com mais qualidade, exige aquisição de novos moldes. Refira-se que no caso concreto os moldes foram adquiridos com o propósito de dar início à nova linha de produtos, os já referidos acessórios PPR-CT, integrando o conceito de investimento inicial, previsto no artigo 2.º, n.º 2, alínea b), da Portaria 297/2015, de 21 de setembro;
- n) Central de incêndio:** qualquer processo de aumento de capacidade produtiva passa pela aquisição de novos equipamentos que não existam na empresa, mas também pela aquisição de novos equipamentos para substituição dos existentes e, ainda aquisição de equipamentos com vista a melhorar a performance dos já adquiridos. Se o ativo fixo

corpóreo em causa é necessário e insere-se no âmbito do processo de aumento da capacidade, da diversificação ou de alteração do processo de produção, o mesmo deverá necessariamente ser considerado elegível, independentemente de substituir, ou não, outros ativos que já existem na empresa. No caso concreto, a Requerente não se limitou a substituir a Central de Incêndios por igual à que já existia. A nova Central de Incêndios tem características técnicas diferentes da anterior e é necessária face ao aumento da capacidade produtiva da Requerente originada pela aquisição de novos equipamentos produtos e o início da laboração de novas linhas de produção.

- Exercício de 2015
- o) Enrolador para máquina PE-XA e motor IAM 1800/C para máquina de injeção:** no caso concreto do enrolador para máquina PE-XA, diga-se que o mesmo foi adquirido com vista a dar resposta ao aumento da capacidade desta linha de produção, já que se tornou necessário adquirir um enrolador que permitisse fazer rolos de tubo com maior dimensão. No caso do motor para máquina de injeção UF5550 a sua aquisição resultou de uma necessidade decorrente do aumento de capacidade no fabrico de acessório;
- p) Moldes:** dá-se por integralmente reproduzido o *suprarreferido* quanto aos moldes adquiridos no exercício de 2014;
- q) Opel Corsa e Bastidores de produção:** dá-se por reproduzida a fundamentação utilizada para a Unidade de Ventilação máquina PE-XA (adquirida no exercício de 2014). Esclarecendo-se que as UPS para bastidor de produção foram adquiridas porque as existentes deixaram de ser tecnicamente adequadas às pretensões da Requerente de aumentar a sua capacidade. As UPS são equipamentos que têm como função fornecer energia a equipamentos e a sistemas críticos durante os cortes de energia. Face ao aumento da capacidade produtiva tornou-se necessário adquirir equipamentos melhores, capazes de responder às novas necessidades da Requerente;

-
- r) **Trabalhos de construção civil e obras no auditório:** dá-se por integralmente reproduzido o *supra* referido quanto aos trabalhos de construção civil e às obras no auditório realizadas no exercício de 2014;
- Exercício de 2017
- s) **Sistema de expedição (*picking*):** o sistema de expedição afigura-se essencial para o aumento da capacidade produtiva da Requerente. Um aumento na produção e um aumento do tipo de produtos produzidos tem necessariamente reflexos no processo de expedição, que tem de ser mais eficiente para garantir o mesmo nível de qualidade e de rapidez na expedição dos produtos. Este sistema permite criar planos de carga com base nas encomendas de clientes e integrá-las com o planeamento de produção, permite emitir etiquetas rastreáveis, com indicação de quantidades e ordens de produção, marcar a produção acabada antes de transitar para *stock* e a produção já em *stock*, permite ainda a alteração da localização do artigo em armazém, bem como a confirmação das quantidades em *stock* e prontas para a expedição;
- t) **QY 380 Hauler para a linha PERT 2013:** diz respeito a peças necessárias para aumentar a produtividade das máquinas nesta linha de produção. Estes equipamentos foram instalados em 2017 e só entraram em funcionamento nesse ano, não tendo integrado o investimento elegível para 2014;
- u) **Chapas inox para tanque de laboratório:** são tampas para aplicar no transdutor de pressão com tanque, adquirido em 2015, que se traduz num equipamento de laboratório que a Requerente teve que adquirir na medida em que o aumento da capacidade de produção exigiu que a empresa também aumentasse a capacidade de realizar ensaios internamente. Uma vez que o equipamento faz ensaios com águas e temperaturas elevadíssimas surgiu a necessidade de, por questões de segurança dos colaboradores, também colocar estas tampas;

- v) **Forno Inoex PE-XA:** o aumento da capacidade da linha de produção do tubo PEX-A exigiu a aquisição de um CPU para o forno INOEX e respetiva programação;
- w) **Peças em Inox para a máquina de embalar:** trata-se de terminais para o laboratório, para permitir fazer testes de pressão e hidrostática a tubos com diâmetro 50 a 63 cuja produção a A... reforçou;
- x) **Máquina de marcar tubo a laser:** o aumento da capacidade produtiva, com instalação de novas linhas de fabrico de tubo exigiu a aquisição de uma nova máquina de marcar tubo a laser para imprimir a referência e a ordem de fabrico correspondentes;
- y) **Prensa HM:** é um investimento complementar aos investimentos de aumento da capacidade uma vez que com o aumento da produção e do nível de atividade há também a geração de uma maior quantidade de desperdícios que tem que ser acondicionada para posterior venda, otimizando o espaço fabril e de armazenagem. Este equipamento permite enfardar desperdício (de cartão e de tubo multicamada) para posterior reciclagem.
- Dos limites
- z) Nos termos dos artigos 23.º, n.º 3 e 43.º, do Código Fiscal do Investimento (“CFI”) e da Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 06 de Maio, a Requerente deve ser considerada como uma pequena empresa, pelo que a majoração aplicável não é de 10%, como alega a AT, mas sim de 20%. E, neste sentido, a Requerente não ultrapassou, em 2016, o limite máximo de incentivos, pois este é de 45% e não de 35% como entende a Requerida;
- aa) No ano em que se iniciou o investimento – 2014 – a Requerente preenchia todos os requisitos para ser classificada como pequena empresa, tendo assim sido certificada pela IAPMEI;

bb) Considerando que os investimentos foram iniciados em 2014, então a classificação da Requerente como pequena ou média empresa, para efeitos da determinação do valor máximo dos incentivos, também deverá ser feita por referência a esse exercício, sendo aplicável a todo o período de duração do investimento.

- Criação dos postos de trabalho

cc) A lei não exige a “criação líquida”, como alega a AT, nem muito menos que haja simultaneamente um aumento de trabalhadores com contrato de trabalho sem termo e um aumento líquido do total dos trabalhadores, mas apenas que o investimento em causa crie postos de trabalho;

dd) A referência feita na alínea f), do n.º 4, do artigo 22.º, do CFI, deve ser entendida como reportando-se à criação de postos de trabalho casualmente associáveis ao investimento realizado, independentemente de, sob um ponto de vista global, a empresa ter verificado, ou não, um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço;

ee) Por outro lado, e no que se refere à densificação do conceito “criação dos postos de trabalho” previsto na referida alínea f), por remissão para o disposto na alínea b), do n.º 3, do artigo 12.º, do Regulamento (UE) n.º 800/2008 e §32, do artigo 2.º e alínea a), do n.º 9, do artigo 14.º, do Regulamento (UE) n.º 651/2014, a mesma figura-se incorreta;

ff) Os referidos Regulamentos comunitários têm o propósito de regular diversos tipos de auxílios, sendo que o tipo de auxílios que a definição de “criação líquida de trabalhadores” procura regular nas *supra* referidas normais legais não é o do RFAI;

gg) O Regulamento (UE) 800/2008 distingue efetivamente, entre dois tipos distintos de apoios, que são os apoios quantificados: (i) Com base nos custos do investimento; e

- (ii) Com base nos custos relativos aos postos de trabalho diretamente criados por um projeto de investimento. Sendo certo que o artigo 12.º, n.º 3, do aludido Regulamento quando faz referência ao “*aumento líquido do número de assalariados*” está-se a referir expressamente aos incentivos cujos custos elegíveis são constituídos pelos custos salariais, o que claramente não é o caso do RFAI;
- hh)** O Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, segue, no que para o caso importa, a mesma lógica;
- ii)** O mesmo raciocínio vale para o disposto nas Orientações relativas aos auxílios estatais com a finalidade regional para 2014-2020 (2013/C 209/01) da Comissão Europeia, que à semelhança dos diplomas *supra* referidos faz distinção entre os auxílios regionais que são calculados por referência aos custos de investimento (3.6.1.1) e os auxílios regionais que são calculados por referência aos custos salariais (3.6.1.2) decorrentes da criação de postos de trabalho;
- jj)** Em suma, o requisito do “*aumento líquido do número de trabalhadores*” é uma das condições especificamente previstas quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados, o que manifestamente não é o caso do RFAI.
- kk)** Na situação em apreço, o que se exige é que o investimento realizado por um determinada empresa seja elegível para usufruir do benefício fiscal em questão se, e na medida em que, dele resulte, de forma casualmente adequada, a criação de, pelo menos, um posto de trabalho e a sua manutenção. Deverá ser este o critério para aferir da criação de postos de trabalho, pressuposto pela alínea f), do n.º 4, do artigo 22.º, do CFI;
- ll)** Neste sentido existe uma vasta jurisprudência do Tribunal Arbitral;

- mm)** Sendo certo que no caso dos autos, terá de se concluir que houve efetiva criação de postos de trabalho, uma vez que, por força do investimento realizado foram criados em 2014, 2015 e 2017 quatro postos de trabalho (com contrato sem termo). Tais postos de trabalho foram criados e estão associados ao investimento elegível para efeitos do benefício do RFAI de 2014, 2015 e 2017;
- nn)** Contudo, sem prescindir, e mesmo que se conclua pela exigência da criação líquida, o que só por mera hipótese se aceita, ainda assim as correções da AT afiguram-se ilegais, porquanto, houve de facto criação líquida;
- oo)** Como resulta dos quadros abaixo, elaborados com base nos números constantes no Relatório de Inspeção, nos anos de 2014 e 2015, houve de facto um aumento do número líquido dos trabalhadores com contrato a termo, por comparação à média dos últimos 12 meses, quer imediatamente anteriores a dezembro do ano em que se verificou o investimento, quer nos 12 meses anteriores ao início do investimento:

Postos de trabalho (contrato de trabalho sem termo)												
	jan/13	fev/13	mar/13	abr/13	mai/13	jun/13	jul/13	ago/13	set/13	out/13	nov/13	dez/13
	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42	42
dez/13	jan/14	fev/14	mar/14	abr/14	mai/14	jun/14	jul/14	ago/14	set/14	out/14	nov/14	dez/14
42	43	42	43	43	43	43	43	43	43	43	44	44
dez/14	jan/15	fev/15	mar/15	abr/15	mai/15	jun/15	jul/15	ago/15	set/15	out/15	nov/15	dez/15
44	44	44	44	44	44	44	44	45	46	45	44	45
dez/15	jan/16	fev/16	mar/16	abr/16	mai/16	jun/16	jul/16	ago/16	set/16	out/16	nov/16	dez/16
45	46	46	46	46	46	45	45	45	45	44	45	45
dez/16	jan/17	fev/17	mar/17	abr/17	mai/17	jun/17	jul/17	ago/17	set/17	out/17	nov/17	dez/17
45	45	45	45	45	46	46	46	46	46	46	46	46

Métodos de apuramento de criação de postos de trabalho				
Período	Estática	Dez/14 vs Dez/13 a Nov/14	Dez/14 vs Jan/14 a Dez/14	Dez/14 vs Jan/13 a Dez/13
2014	2	1	0,833	2
Período	Estática	Dez/15 vs Dez/14 a Nov/15	Dez/15 vs Jan/15 a Dez/15	Dez/15 vs Jan/14 a Dez/14
2015	1	0,667	0,583	1,833
Período	Estática	Dez/17 vs Dez/16 a Nov/17	Dez/17 vs Jan/17 a Dez/17	Dez/17 vs Jan/16 a Dez/16
2017	1	0,5	0,417	0,667

- pp)** Constata-se pelo exposto estar totalmente verificado, por referência aos exercícios em questão, o requisito da criação de postos de trabalho, dado que seguindo qualquer uma das possíveis teorias para averiguar a criação de emprego se obtém valores

positivos. Note-se que um valor de 0,67 ou 0,5 significa matematicamente que há um acréscimo;

qq) Diga-se, ainda, que a condição de manutenção dos postos de trabalho é apenas aplicável aos colaboradores cujos postos de trabalho foram criados por força do investimento realizado, sendo, assim, irrelevante se o número total de colaboradores diminuiu ao longo do período mínimo de manutenção, salvaguardado que seja que os postos de trabalho criados especificamente relacionados com o investimento realizado se preservem, o que se verifica no caso em apreço;

rr) Conclui-se, assim, que nos períodos de 2014, 2015 e 2017, foram criados, consequência do investimento, respetivamente, 2, 1 e 1 posto de trabalho, a saber:

Ano de entrada 2017	
Nome	Funções
H...	Auxiliar de produção

Ano de entrada 2014	
Nome	Funções
I...	Montador de injeção
J...	Montador de extrusão

Ano de entrada 2015	
Nome	Funções
K...	Técnica administrativa

ss) Postos de trabalho estes e funções que se mantiveram.

tt) Face a todo o exposto, podemos e devemos concluir pela manifesta ilegalidade dos atos tributários impugnados, devendo os mesmos consequentemente ser anulados com as legais consequências.

17. Por sua vez, a AT contra-argumenta, em sede de resposta, com base nos seguintes fundamentos:

Do Projeto de Investimento

- a) Analisada a memória descritiva – junta pela Requerente ao PPA, como Documento n.º 8 –, concluiu-se, atendendo à descrição do projeto de investimento constante do seu ponto 4, que dizia respeito ao projeto para o qual foram concedidos incentivos financeiros no âmbito do Sistema de Incentivos à Inovação, nos termos do contrato 2013/... de 2014-05-06 (IAPMEI). Ou seja, a mencionada memória descritiva corresponde a um documento integrado no processo da candidatura aos ditos incentivos, não fazendo parte integrante do dossier RFAI;
- b) Dos investimentos que os Serviços de Inspeção Tributária não consideraram elegíveis para o benefício em causa, somente o referente à Ficha 2015.003 (Moldes) vem mencionado no mapa de despesas do investimento final objeto dos incentivos à Inovação. Quer isto dizer que a generalidade das aquisições desconsideradas pelos Serviços não fazem parte desse projeto, ou de qualquer outro identificado pela Requerente;
- c) Para além de que, tanto os incentivos financeiros no âmbito do Sistema de Incentivos à Inovação como os benefícios fiscais no âmbito do RFAI, são auxílios com finalidade regional sob a alçada do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 (“**RGIC**”), e a vigorar de 2014 a 2020, e, nesta medida, não podem ser enquadrados em tipologias diferentes consoante o benefício em causa;
- d) Assim, ressalta à evidência que, no âmbito do RFAI, se tem de considerar incumprido o requisito que exige uma identificação clara e inequívoca do investimento inicial, designadamente, dos ativos que constituem o projeto de investimento, os seus

objetivos concretos e a demonstração do enquadramento numa das tipologias de investimento inicial;

- e) Com efeito, estamos perante um requisito fundamental que obviamente deveria anteceder a dedução à coleta do respetivo benefício fiscal, o que não aconteceu, razão pela qual, não se consegue distinguir um eventual investimento inicial (se é que existiu), de um investimento destino à substituição ou à manutenção e atualização da fonte produtora.

Da não elegibilidade dos investimentos – 2014

- f) **Máquina PERTAL:** estando em causa faturas de aquisições efetuadas em 2013 para “formar” o ativo, terão que ser consideradas como adições ao investimento em curso, e constando explicitamente da lei o respetivo enquadramento para efeitos do RFAI, nomeadamente no n.º 5, do artigo 22.º, do CFI, tais aquisições só poderão ser consideradas investimento realizado nesse ano. E por força desse facto, nos termos do n.º 6 do mesmo preceito legal, no ano seguinte, depois do bem já se encontrar totalmente formado e ter sido transferido para a respetiva conta de ativo fixo tangível, essas mesmas despesas não poderão ser relevadas como investimento realizado em 2014. Saliente-se, também, que uma dedução à coleta a título de benefícios fiscais, dado o seu carácter de excecionalidade, não se pode confundir, nem é sequer comparável com o incumprimento do princípio da periodização económica na dedução de gastos para efeito do apuramento do lucro tributável (artigo 18.º, do CIRC). Por conseguinte, estando em causa o exercício de um poder vinculado, afigura-se-nos que os princípios e regras convocadas pela Requerente se revelam absolutamente inidóneas para beliscar a legalidade da correção operada pelos serviços inspetivos;
- g) **Trabalhos de construção civil e obras no auditório:** no projeto de investimento indicado pela Requerente, tanto na memória descritiva, como no mapa de despesas de investimentos, não constam quaisquer obras nas instalações fabris. Acresce que

nem as faturas que constituem as despesas deste ativo mencionam qualquer obra remotamente ligada ao investimento inicial identificado pela Requerente. Claramente não integram o conceito de investimento inicial elegível, no sentido de investimento no aumento/ampliação do edifício para acomodar o supostos aumento de capacidade instalada (que determinaria a necessidade de participação para efeitos de atualização matricial – IMI), mas um investimento de substituição, manutenção ou reparação, claramente excluído por todos os normativos que enformam o RFAI;

- h) Unidade de ventilação – máquina PE-XA:** esta unidade é indissociável da máquina à qual está acoplada (PE-XA) e, de acordo com a própria Requerente, tem o propósito de garantir o bom desempenho da máquina já existente e da qualidade do produto final. Todavia, ainda que possa alterar a capacidade da máquina à qual está ligada, não passa de um investimento complementar, de um melhoramento ou atualização de um equipamento já existente, sendo, por tal motivo, excluído do conceito de investimento inicial. A Requerente defende que “não há dúvidas que estamos perante um ativo em estado novo”, mas parece olvidar que investimento novo, para o efeito em causa, não é apenas no sentido de aquisição de ativos em estado novo, mas também investimento adicional e distinto em relação ao que já existe. Em bom rigor, estamos perante uma benfeitoria associada a um equipamento já existente há vários anos que não se configura como um investimento inicial, adicional, e que *de per si* possa garantir uma extensão da capacidade instalada;
- i) Cliché Gopaca – embalagens:** a Requerente não detém tais ferramentas, já que se encontram em poder de terceiros, isto é, os fornecedores de embalagens. O seu custo foi-lhe debitado, mas elas são detidas pelo fornecedor, que as usa na sua exploração/produção. Consequentemente, não cumprem assim a condição imposta pela alínea c), do n.º 4, do artigo 22.º, do CFI, segundo a qual, para beneficiar do incentivo no âmbito do RFAI os bens objeto do investimento têm que ser mantidos na empresa, ou seja, têm que estar afetos à sua produção própria de bens ou serviços;

- j) **Molde União 90 – Ficha 2014.019 e Moldes – várias medidas:** a necessidade de aquisição de moldes para injeção de plástico é uma constante na atividade da Autora. Basta que um dos produtos produzidos venha a ter uma pequena alteração para que seja necessário um novo molde. Acresce que não ficou demonstrado que os moldes sejam todos exclusivamente utilizados nas máquinas de injeção adquiridas que fazem parte desse projeto. Por outro lado, ficou igualmente por comprovar que a sua aquisição origina um aumento de capacidade produtiva, assim como a criação de postos de trabalho;
- k) **Central de Incêndios para a produção:** é visível na fatura de aquisição a inscrição manuscrita de “antiga queimou”, sendo essa a razão para a sua substituição. Por sua vez, é altamente improvável numa época marcada por constantes avanços tecnológicos, que os novos equipamentos se mantenham iguais a versões anteriores. Não subsistem dúvidas que estamos perante uma aquisição de mera substituição ou reposição de um ativo já existente na empresa, exigido por razões legais em matéria de segurança, e destinado à totalidade da exploração. Não constitui, por isso mesmo, investimento inicial.

Da não elegibilidade dos investimentos – 2015

- l) **Enrolador para máquina PE-XA e Motor IAM 1800/C para Máquina Injeção UF550:** Estas unidades ainda que alterem a capacidade das máquinas às quais estão ligadas não passam de um investimento complementar, de melhoramento ou de atualização de um equipamento existente. Em bom rigor, não passam de meras benfeitorias agregadas a equipamentos já existentes há vários anos, motivo pelo qual não se perfilam como um verdadeiro investimento inicial e adicional, relevando-se incapazes de garantir uma efetiva extensão da capacidade instalada;
- m) **Moldes – Fichas 2015.003 e 2015.004:** dá-se por integralmente reproduzido o referido quanto aos moldes adquiridos no exercício de 2014;

- n) Opel Corsa e Bastidores para produção:** Estamos na presença da mera substituição de ativos pré-existentes. A unidade UPS (bastidores) substituída, tinha sido adquirida em 2009 e estava totalmente depreciada. Em 2015 foi “normalmente” substituída, e como é obvio, não se espera que 6 anos depois não seja substituída por equipamento substancialmente melhor, tendo em conta que se trata de equipamento tecnológico. O mesmo acontece em relação à viatura. Senão vejamos: no ano de 2015 a empresa vendeu uma viatura automóvel de matrícula ... (veículo ligeiro de mercadorias) e adquiriu outro, ... (veículo ligeiro de mercadorias), sensivelmente na mesma altura. Como poderá então este investimento ser um investimento inicial? Como se poderá justificar a sua aquisição com o acréscimo de capacidade que a Requerente alega ter tido? Não restam quaisquer dúvidas que estamos perante aquisição de mera substituição ou reposição de um ativo já existente na empresa, exigido por razões legais em matéria de segurança, e que se destinava à exploração no seu todo;
- o) Adaptação das instalações fabris – Fichas 2015.037 e 2015.041:** dá-se por integralmente reproduzido o referido quanto aos trabalhos de construção civil e obras no auditório realizadas no exercício de 2014;

Da não elegibilidade dos investimentos – 2017

- p) Sistema de Expedição e Prensa HSM – Fichas 2017.002 e 2017.016:** não se vislumbra como estes investimentos, analisados individualmente, por força da inexistência de qualquer projeto de investimentos agregador, possam contribuir para o aumento da capacidade da empresa e muito menos para a criação de postos de trabalho. Não estando integrado num investimento inicial, distinto do já existente e definido previamente, nem respeitando as condições para constituir por si só um investimento inicial, e muito menos criar por si só postos de trabalho, nunca poderia ser elegível para efeitos de RFAI. Estes investimentos constituem sim, mais um exemplo de que praticamente todas as aquisições/adições ao AFT são consideradas no âmbito do RFAI,

com base em argumentos vagos e genéricos totalmente desacompanhados de qualquer demonstração, e ainda que incumpram frontalmente os seus pressupostos e propósitos;

- q) **QY3830 Hauler para a linha Pertal Pert 2013 – Ficha 2017.003:** dos elementos apurados em sede inspetiva e vertidos no Relatório de Inspeção Tributária, não decorre que os equipamentos em causa tenham sido instalados ou que tenham integrado o investimento elegível em 2014, mas tão somente que estas “peças” complementam a linha Pertal Pert 2013 que entrou em funcionamento ou utilização em 2014. E por isso mesmo, nunca poderia ser considerado um investimento inicial, novo, mas sim complementar ao já existente;
- r) **Chapas em INOX para tanque no laboratório – Ficha 2017.004:** revela-se como um equipamento de segurança que foi acrescentado a um equipamento de laboratório adquirido já em 2015. O suposto aumento de capacidade ocorrido, não influi em nada na necessidade de o ter ou não ter, até porque a razão que levou a empresa a adquiri-lo, pode ocorrer a qualquer momento, mesmo que o tanque de laboratório apenas funcionasse uma vez por mês;
- s) **Forno INOEX PE-XA:** não passa de uma aquisição respeitante a um melhoramento de equipamento já existente há vários anos (máquina PE-XA) e que nem sequer fazia parte do projeto de investimento identificado;
- t) **Peças em Inox para máquina de embalar:** verificou-se que as peças se destinavam a uma máquina já existente, estando desenquadradas de qualquer projeto agregador de investimento inicial;
- u) **Máquina de marcar tubo laser:** o equipamento foi adquirido para a linha Pertal Pert 2013, já existente e em utilização desde 2014;

- v) **Máquina de embalar – Ficha 2017.021:** o equipamento foi adquirido para a linha Pertal Pert 2013, já existente e em utilização desde 2014;
- w) **Cadeia de borracha para a linha Kuatro:** já existia e estava em utilização desde 2014.

Dos Limites

- x) Face ao volume de negócios da Requerente, relativo aos anos de 2013 e 2014, ela adquire a qualificação de média empresa neste último exercício, nos termos dos artigos 2.º, e 4.º, n.º 2 da Recomendação n.º 2003/261/CE da Comissão, de 6 de maio de 2003;
- y) Tal facto foi certificado pelo IAPMEI, pelo que a percentagem máxima aplicável será de 35%;
- z) A certificação PME efetuada pelo IAPMEI teve em conta o cumprimento dos requisitos materiais, conforme demonstra o certificado respeitante a 2014, junto pela Requerente, porquanto, o certificado com data de decisão de 27.07.2015, que qualificou a empresa como “Média empresa”, tem aposta a data de 23.12.2014 como “Data de efeito”.

Da criação de postos de trabalho

- aa) Para se poder usufruir do benefício fiscal no âmbito do RFAI, o investimento tem que proporcionar a criação de postos de trabalho e essa criação de postos de trabalho deve ser feita “à custa” de contratos de trabalho sem termo, deste modo assegurando o dito “contexto sustentável”;
- bb) O cumprimento daquela condição legal exige a verificação concomitante de acréscimo efetivo do número global de trabalhadores admitidos na empresa em determinado

- exercício, sob pena de não haver qualquer criação de emprego, mas mera substituição ou mesmo redução do nível de empregabilidade na empresa e na região;
- cc)** Ainda que os auxílios ao investimento no âmbito do RFAI sejam quantificados apenas com base nos custos do investimento elegível e não com base nos custos salariais do emprego diretamente criado pelo projeto, só se aplicam a investimento que proporcione a criação de postos de trabalho e assegure a sua manutenção até ao final do período relevante;
- dd)** A criação de postos de trabalho em determinado período (alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI), apenas poderá significar um incremento, um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores. O que obviamente implica que qualquer perda de postos de trabalho deve ser reduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período (n.º 9 do artigo 14.º do Regulamento 651/2014);
- ee)** A Requerente limitou-se a juntar uma lista de 4 trabalhadores e respetivas funções, sem ter estabelecido qualquer elo de ligação entre o investimento e os postos de trabalho preenchidos por aqueles trabalhadores;
- ff)** Ficou, pois, por demonstrar um pressuposto essencial da acessibilidade do benefício do RFAI, isto é, o que se refere ao nexo de causalidade entre a realização de investimentos com relevância e elegíveis para o benefício do RFAI em relação aos anos in *quaestio* e os postos de trabalho dos colaboradores indicados;
- gg)** Constatou-se que antes dos investimentos a Requerente tinha 48 trabalhadores (31.12.2013), e após todos os investimentos mantinha os mesmos 48 (31.12.2017);
- hh)** Durante o período de 2013-2017 assistiu-se a uma redução do número de trabalhadores, só tendo sido recuperado o mesmo nível de empregabilidade que

- apresentava em dezembro de 2013 (um número total de 48 trabalhadores) em 31.12.2017;
- ii)** Para que se considere verificada a condição “criação de postos de trabalho”, o aumento líquido do número de trabalhadores com contrato sem termo tem que ser acompanhado por um aumento líquido do número global de trabalhadores ao serviço da empresa;
- jj)** De acordo com os números de trabalhadores constantes do quadro 17 do Relatório de Inspeção Tributária, em 2014 a média dos 12 meses precedentes foi de 51,25, quando em 31.12.2014 havia “apenas” 48, exatamente o mesmo número que em 31.12.2013;
- kk)** E, em 31.12.2015, o número total de trabalhadores baixou de 48 para 46 (Cfr. Quadro 16 do RIT);
- ll)** Só em dezembro de 2017 recuperou o mesmo nível de empregabilidade que apresentava em dezembro de 2013 (um número total de 48 trabalhadores), mas não à custa de trabalhadores sem termo, ficando abaixo da média dos 12 meses. Até esse ano não regista criação de emprego.
- mm)** Ainda, no que concerne ao período de 2017, em que se verificou a criação líquida de um posto de trabalho, constata-se, apesar disso, uma quebra do nível de empregabilidade de trabalhadores com contrato sem termo, uma vez que, dos 46 trabalhadores existentes nessa modalidade à data de 31 de dezembro de 2017, mantiveram os postos de trabalho apenas 44 à data de 31 de dezembro de 2018;
- nn)** Fica, assim, por demonstrar mais um pressuposto essencial da acessibilidade ao benefício do RFAI, ou seja, que os postos de trabalho só agora identificados foram criados na sequência, ou em razão, do investimento que considerou elegível no âmbito do RFAI, e não por qualquer outro motivo que normalmente justifica movimentações e oscilações da força de trabalho.

II. SANEAMENTO

18. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
19. As partes gozam de personalidade, capacidade judiciária, legitimidade processual e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
20. Não foram suscitadas exceções de que deva conhecer-se. O processo não enferma de nulidades. Inexiste, deste modo, quaisquer obstáculos à apreciação do mérito da causa.

II.1 QUESTÃO PRÉVIA – CUMULAÇÃO DE PEDIDOS

21. Diz a Requerente que *“a apreciação da legalidade das correções efetuadas pela AT tem por base o mesmo relatório de inspeção tributária e têm por base a aplicação das mesmas normas a situações de facto do mesmo tipo”* e, por isso, encontram-se preenchidos os pressupostos de que depende a admissibilidade da cumulação de pedidos.
22. Estabelece o artigo 3.º, n.º 1, do RJAT que: *“A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos e a coligação de autores 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.”*
23. Como tem sido entendimento dominante, para que a cumulação de pedidos seja admissível basta que seja essencialmente idêntica a questão jurídico-fiscal a apreciar e que a situação fática seja semelhante nos pontos que relevam para a decisão. Os factos serão essencialmente os mesmos quando forem comuns às pretensões dos autos, de forma a que se possa concluir que, se se provarem os alegados relativamente a um ato,

existirá o suporte fáctico total ou parcialmente necessário para a procedência das pretensões de todos os pedidos.

24. Ora, no caso concreto o tema das correções efetuadas pela AT, em sede de IRC, que emanam do mesmo relatório de inspeção tributária, reportam-se a situações factuais fundamentalmente idênticas, sendo a questão jurídico-fiscal a apreciar exatamente a mesma.

25. Neste sentido, dúvidas não há de que existe identidade para efeitos do artigo 3.º, do RJAT, sendo, assim, de admitir a cumulação de pedidos.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

26. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

A. A Requerente é uma sociedade de direito português, constituída em 1996, que se dedica essencialmente ao fabrico de tubos de plásticos para transporte de águas quentes e frias e de aquecimento, utilizados no sector da construção (Cfr. Documento n.º 8 junto ao PPA).

B. Os principais produtos fabricados pela Requerente são: a) Tubos e acessórios em polipropileno random (PP-R); b) Tubos polipropileno com camada intermédia de fibra de vidro; c) Tubos de polietileno reticulado e resistente à temperatura, com e sem barreira anti difusora de oxigénio (PE-XA e PE-RT) e; d) Tubos e acessórios multicamada (PE-RT-Alumínio-PE-RT) (Cfr. Documento n.º 8 junto ao PPA).

C. Em 2014, a Requerente tinha a pretensão de aumentar a sua capacidade produtiva, a qual passaria por introduzir uma nova linha de produção do tubo PPR com capacidade de extrusão de tubos até 400 mm (diâmetro exterior) e por adquirir máquinas de injeção e a aquisição de moldes que permitiriam o lançamento de uma nova gama de acessórios, com menor incorporação de matéria-prima (Cfr. Documento n.º 8 junto ao PPA).

D. Da memória descritiva, junta aos autos como Documento n.º 8 e elaborada pela Requerente, consta que o investimento a realizar, para aumentar a sua capacidade produtiva, consistiria essencialmente pela aquisição de: (i) uma linha de produção PPR; (ii) máquinas de injeção; (iii) moldes; (iv) equipamento de laboratório; (v) empilhador e porta paletes e; (vi) otimização do espaço fabril, com realização de obras de adaptação associadas a estes investimentos de aumento de capacidade.

E. No exercício de 2014, a Requerente adquiriu os seguintes equipamentos/materiais:

2014		
Ficha	Descrição	Valor
2014.002	Máquina Pental 2013	68 732,93
2014.003	Trabalhos de construção civil	45 238,39
2014.004	Obras auditório e sala de formação	6 841,76
2014.014	Unidade de ventilação para Máquina PE-XA	15 564,25
2014.018	Cliché Gopaca - embalagens	919,00
2014.019	Molde União 90	7 500,00
2014.020	Moldes Albebo	287 250,23
2014.021	Wolkswagen usado	6097,56
2014.029	Central de Incêndios para a produção	1602,5
TOTAL		439 746,62

F. No exercício de 2015, a Requerente adquiriu os seguintes equipamentos/materiais:

2015		
2015.002	Enrolador para máquina PE-XA	24 420,00
2015.036	Motor para máquina Injeção UF550	4 050,00
2015.037	Adpatação das instalações fabris	14 978,56
2015.041	Adpatação das instalações fabris	5 895,57
2015.015	Opel Corsa	12 540,65
2015.043	Bastidores para produção	735,00
2015.003	Moldes	7 655,00
2015.004	Moldes	21 795,00
TOTAL		92 069,78

G. No exercício de 2017, a Requerente adquiriu os seguintes equipamentos/materiais:

2017		
2017.003	QY 3830 Hauler para linha Perta Pert 2013	6 488,54
2017.004	Chapas Inxo para tanque no laboratório	1 495,00
2017.008	Forno Inox PE-XA	1 750,00
2017.010	Peças inox maq enrolar	2 037,00
2017.020	Máquina de marcar tubo a laser	5 785,39
2017.021	Máquina de Embalar	6 492,92
2017.024	Transportador para linha de produção	6 308,57
2017.025	Cadeia de Borracha para linha Kuatro	975,10
2017.022	Sistema de Expedição	21 739,76
2017.016	Prensa HSM	7 000,00
TOTAL		60 072,28

H. A Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária (externo), de âmbito parcial, em sede de IRC, referente aos exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017, ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI2019.../.../.../... (Cfr. Documento n.º 3 junto ao PPA).

I. O procedimento de inspeção tributária visou o controlo da verificação das condições de que dependem os benefícios fiscais, mais precisamente, no que concerne ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (Cfr. Documento n.º 3 junto ao PPA).

J. Atenta a factualidade apurada em sede inspetiva, foram propostas, pela AT, correções à matéria tributável, por esta considerar não estarem preenchidos os pressupostos de aplicação do RFAI, os quais se podem resumir da seguinte forma: **(i)** parte dos investimentos efetuados pela Requerente e considerados para efeitos de RFAI não cumprem os critérios de elegibilidade; **(ii)** o limite máximo para os investimentos foi ultrapassado; **(iii)** a Requerente não deu cumprimento à obrigação de criação e manutenção de postos de trabalho (Cfr. Documento n.º 3 junto ao PPA).

K. Durante o procedimento inspetivo a Requerente apresentou a declaração de substituição de IRC, relativa ao exercício de 2016, regularizando o montante de €79.066,46 (setenta e nove mil e sessenta e seis euros e quarenta e seis cêntimos), e a declaração de substituição de IRC, referente ao exercício de 2017, regularizando o montante de €46.462,34 (quarenta e seis mil e

quatrocentos e sessenta e dois euros e trinta e quatro cêntimos) (Cfr. Documento n.º 4 junto ao PPA).

L. A Requerente foi notificada do projeto de relatório e, concomitantemente, foi convidada a exercer o direito de audição, através do Ofício n.º..., de 19.06.2019, remetido por carta registada (Cfr. PA).

M. A Requerente exerceu o direito de audição, mediante requerimento, datado de 19.07.2019 (Cfr. PA).

N. A Requerente foi notificada do Relatório final de Inspeção Tributária, através do Ofício n.º..., de 27.09.2019, remetido por carta registada com aviso de receção (Cfr. Documento n.º 3 junto ao PPA e PA).

O. Na sequência das correções mencionadas em J., que se tornaram definitivas, foram emitidas, pela AT, as liquidações adicionais de IRC e de juros compensatórios, aqui sindicadas¹:

Ano	Liquidação	Valor a Pagar	Data limite
2014	2019	96 928,87	26/11/2019
2015	2019	182 916,86	26/11/2019
2016	2019	5 915,16	20/11/2019
2016	2019	67 734,67	28/11/2019
2017	2019	1 478,55	17/12/2019

(Cfr. Documento n.º 5 junto ao PPA).

P. As referidas liquidações adicionais e as liquidações de juros compensatórios, e bem assim, as declarações de autoliquidação de substituição de IRC, relativas ao exercício de 2016 e 2017, foram objeto de reclamação graciosa:

¹ A liquidação n.º 20192510504939, relativa ao exercício de 2016, e a liquidação n.º 20192010504962, referente ao exercício de 2017, respeitam aos juros compensatórios, resultantes das entregas das declarações de substituição mencionadas em K.

Exercício	Nº Processo	Acto		
2014		Liq. adicional 2019		
2015		Liq. adicional 2019		
2016		Liq. adicional 2019		
2017		Autoliquidação de substituição e liq. de juros comp. 2019		
2016		Autoliquidação de substituição e liq. de juros comp. 2019		
2016		Liq. de juros compensatórios 2019		

(Cfr. Documento n.º 6 junto ao PPA).

Q. As reclamações gratuitas mencionadas em P. foram indeferidas por Despacho, datado de 17.12.2020, do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Aveiro, ao abrigo de Subdelegação de Competências (Cfr. Documento n.º 7 junto ao PPA).

R. Por não se conformar com os atos tributários referidos em O., a Requerente apresentou, em 02.06.2021, impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, que correu termos sob o n.º 421/21.6BEAVR, não tendo sido proferida sentença (Cfr. Documento n.º 1 junto ao PPA).

S. Em virtude de cumprir todos os pressupostos previstos no artigo 268.º, da Lei n.º 82/2023 de 29 de dezembro, o qual permite a remessa para a arbitragem tributária dos processos que se encontrem pendentes nos tribunais administrativos e fiscais, a Requerente, após requerer a extinção da instância junto do douto Tribunal, apresentou o PPA que deu origem ao presente processo arbitral, em 30.12.2024 (Cfr. Documento n.º 2 junto ao PPA e Sistema informático do CAAD).

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

27. Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, considerando-se como não provada a matéria omissa, ou vagamente referenciada, na “Memória Descritiva” junta aos autos, ou aquela insuficientemente documentada, ou incompletamente esclarecida por prova testemunhal, que se discriminará *infra* na Matéria de Direito, pontos 48. a 87.

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

28. Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar, se for o caso, a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

29. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

30. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

31. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

32. Na audiência que teve lugar no dia 04.06.2025, foi ouvido o Sr. G..., Diretor-Geral da Requerente. A testemunha manifestou, ao longo do seu depoimento, conhecer a atividade da Requerente, bem como os equipamentos/materiais que são utilizados no exercício da sua atividade. Quanto aos equipamentos/materiais que foram adquiridos nos exercícios de 2014, 2015 e 2017, o Sr. G... não logrou demonstrar em que medida é que aqueles contribuíram para o aumento da capacidade produtiva da Requerente. A testemunha, questionada, por diversas vezes, sobre a ligação entre a aquisição daqueles equipamentos/materiais e o aumento da capacidade produtiva da Requerente (no âmbito do alegado investimento efetuado no âmbito do RFAI), respondia, em regra, de uma forma vaga e genérica, limitando-se a explicar a funcionalidade de cada um(a) (à exceção das Peças inox máquina de enrolar e transportador para linha de produção, adquiridas no exercício de 2017, que declarou

expressamente não saber do que se tratava). Por variadas vezes, o Sr. G... não conseguiu precisar porque é que determinados equipamentos/materiais haviam sido adquiridos e se os mesmos faziam (ou não) parte do alegado projeto de investimento para aumento da capacidade produtiva da Requerente, começando as suas respostas com: “*Eu acho...*”; “*Eu diria que...*”; “*Eu presumo que...*”; “*Eu não me recordo...*”. A testemunha afirmou, ainda, que a “Unidade de Ventilação”, adquirida no exercício de 2014 e a “Cadeia de borracha para linha de produção”, adquirida no exercício de 2017, diziam respeito a outro projeto que não o discutido nos autos e, explicitou que determinados equipamentos/materiais visavam outros fins (exigências regulamentares, para efeitos de certificação, cumprimento de condições de segurança, etc...), que não o aumento da capacidade produtiva da Requerente. Em suma, ficou por demonstrar que equipamentos/materiais foram adquiridos, no âmbito do alegado projeto de investimento e, em que medida é que aumentaram a capacidade produtiva da Requerente. O tribunal Arbitral considerou este depoimento sincero, não encontrando motivo fundado para questionar a sua veracidade.

33. O Tribunal arbitral considera provados, com relevo para a decisão da causa, os factos acima elencados e dados como assentes, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, do depoimento da testemunha, dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados e a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

34. Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

IV.1 DA DELIMITAÇÃO DAS QUESTÕES A APRECIAR

35. Considerando a factualidade exposta, bem como as pretensões e posições da Requerente e da Requerida constantes das suas peças processuais, cumpre ao Tribunal Arbitral apreciar se:

- a) A Requerente cumpriu todos os pressupostos necessários para beneficiar do regime do RFAI, conforme artigo 22.º e seguintes do CFI;

- b) A Requerente tem direito ao reembolso do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios.

IV.1.2 DO RFAI

36. O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, criado pela Lei n.º 10/2009, de 10 de março, que vigorou, com algumas alterações, entre 2009 e 2013, bem como o mesmo regime incluído no Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, constitui um regime de auxílio com finalidade regional aprovado nos termos do Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de agosto (2007-2013), e do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão de 16 de junho (2014-2020) (RGIC), respetivamente.

37. O RFAI permite às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado em ativos não corrente (tangíveis e intangíveis) e está previsto nos artigos 22.º a 26.º do CFI, que é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014, sendo regulado pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro e pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014 (RGIC).

38. É do RGIC que resulta que os auxílios com finalidade regional (como é o caso do RFAI) se destinam a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável, prevendo o seu considerando 31 que *“(…) podem ser concedidos para promover a criação de novos estabelecimentos, a extensão da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um estabelecimento ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente (...)”*.

39. A alínea a), do n.º 49, do artigo 2.º, do RGIC, define, no âmbito dos auxílios com finalidade regional, o conceito de “investimento inicial” nos seguintes termos:

“Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionados com: 1. Criação de um novo estabelecimento, 2. Aumento da capacidade de um estabelecimento existente, 3. Diversificação da produção de um estabelecimento, para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou 4. Mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente;”.

40. Dispõe o artigo 22.º, n.º 1, 2, alínea a) e 4, alínea f), do CFI, que:

“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

(...)

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

(...)

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).”

41. Estabelece, ainda, o artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que:

“2 - Para efeitos do disposto no artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento:

(...)

d) 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.”

42. Quer o considerando 31 do RGIC, quer a definição da categoria “investimento inicial”, mencionam quatro tipologias de situações passíveis de elegibilidade no âmbito dos auxílios com finalidade regional, e, portanto, do RFAI. O investimento tem de se materializar em ativos corpóreos e incorpóreos e estar relacionado com: **(i)** a criação de um novo estabelecimento; **(ii)** o aumento da capacidade de um estabelecimento existente; **(iii)** a diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento; ou **(iv)** a mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento.

43. A subsunção do investimento numa destas tipologias é essencial, atentas as considerações *supra*, para que os incentivos em causa sejam considerados compatíveis com o mercado interno e conformes ao direito, devendo estar satisfeitas todas as condições previstas no capítulo I do RGIC, assim como as condições específicas para cada categoria pertinente de auxílio estabelecidas no Regulamento (Cfr. artigo 3.º, do RGCI).

44. Acrescente-se que para se poder usufruir do benefício fiscal no âmbito do RFAI, o investimento tem, ainda, que proporcionar a criação de postos de trabalho, nos termos da alínea f), do n.º 4, do artigo 22.º, do CFI.

45. Em suma, para a aplicação do RFAI, os investimentos realizados têm de se enquadrar no conceito de “investimento inicial”, o qual tem que proporcionar a criação de postos de trabalho, ao abrigo dos já citados preceitos normativos.

46. No caso concreto, o enquadramento é dado por referência à tipologia de “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”.

47. Ora, diga-se, desde já, que o Tribunal Arbitral é do entendimento de que **um investimento de substituição que não satisfaça o requisito de investimento novo e adicional que seja simultaneamente incremental em relação ao investimento já existente, em termos de capacidade instalada, não integra o conceito de investimento inicial, bem como as aquisições de ativos isolados e as reparações e benfeitorias em ativos existentes não constituem “ativos adquiridos em estado novo”, não cumprindo os requisitos de acesso ao RFAI.**

48. No entanto, mesmo que o Tribunal Arbitral perfilhasse a corrente doutrinal mais flexível quanto a esta matéria, que considera que o enquadramento no conceito de “investimento inicial” depende, não da sua natureza, mas da sua relação com uma das finalidades referidas no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, sempre se dirá que, no caso dos autos, conforme se verificará *infra*, **não resultou provado que o**

investimento estivesse relacionado com o aumento da capacidade produtiva da Requerente, ou, até, que fosse apto a atingir esse objetivo.

49. Aliás, a Requerente, ao não cumprir com as obrigações relativas ao processo de documentação fiscal, previstas no artigo 7.º, da Portaria n.º 279/2015, de 21 de setembro, mais precisamente, no seu n.º 1, alínea a) – descrição do investimento inicial, indicando designadamente os objetivos, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea d), do n.º 2, do artigo 2.º, do mesmo diploma – comprometeu a análise do Tribunal Arbitral, que se viu obrigado a efetuar uma análise casuística por ativo adquirido, de modo a apurar a sua qualidade enquanto investimento inicial.

50. **A Requerente limitou-se a juntar aos autos um documento intitulado por “Memória Descritiva”, que fica muito aquém daquilo que exige a alínea a), do n.º 1, do artigo 7.º, da aludida Portaria, sendo manifestamente insuficiente, não constando sequer daquele a maioria das aquisições efetuadas nos exercícios de 2014, 2015 e 2016, no âmbito do alegado projeto de investimento.**

Vejamos, então:

Da não ilegitimidade dos investimentos:

- **Máquina Pental – exercício de 2014 –**

51. Entende o Tribunal Arbitral que não são necessárias grandes considerações acerca deste ativo fixo tangível, por ser inequívoco que o mesmo foi, e bem, registado em 2013, como investimento em curso, uma vez que se estava a “formar” e, por isso, deverá ser considerado um investimento desse ano, como alega a AT.

52. Utilizando as palavras da Requerida, *“estando em causa faturas de aquisições efetuadas em 2013 para “formar” o ativo, terão que ser consideradas como adições ao*

investimento em curso, e constando explicitamente da lei o respetivo enquadramento para efeitos do RFAI, nomeadamente no n.º 5 do art. 22.º do CFI, tais aquisições só poderão ser consideradas investimento realizado neste ano. E por força desse facto, nos termos do n.º 6 do mesmo preceito legal, no ano seguinte, depois do bem já se encontrar totalmente formado e ter sido transferido para a respetiva conta de ativo fixo tangível, essas mesmas despesas não poderão ser relevadas como investimento realizado em 2014. Logo, a consideração dessas despesas de investimento somente em 2014, como pretende a Impugnante, para além de infringir os princípios contabilísticos – que a alínea a) do n.º 4 do art. 22.º do CFI não permite –, é completamente afastada pelo que está perentoriamente explicitado na lei que enforma o RFAI.”

53. Por fim, e atendendo ao caso em apreço – no qual estamos perante benefícios fiscais, que, conforme consabido, têm um carácter de excecionalidade –, não considera o Tribunal Arbitral que o facto de já não ser possível efetuar a correção a esse exercício – de 2013 –, atento o prazo de caducidade, viola os princípios da justiça, da imparcialidade e da legalidade previstos e impostos nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º, da LGT.

- **Trabalhos de construção civil, obras no auditório (exercício de 2014) e adaptação das instalações fabris – Fichas 2015.037 e 2015.041 (exercício de 2015)**

54. Em primeiro lugar, refira-se que da Memória Descritiva elaborada pela Requerente, e junta aos autos como Documento n.º 8, apenas consta, de uma forma vaga e genérica, que “*será (...) necessário otimizar o espaço fabril, com a realização de obras de adaptação associadas a estes investimentos de aumento de capacidade*”. Ficando por perceber que obras de adaptação seriam essas e em que medida estão ou não associadas aos alegados investimentos de aumento da capacidade produtiva.

55. Por outro lado, as faturas referentes a estes trabalhos/obras, que tinham as seguintes menções: “pinturas de paredes, reforço de muros, limpeza e manutenção de telhado, serviços de carpintaria no auditório” – exercício de 2014 –, “Pladur e pintura, limpeza de paredes,

arranjos de fissuras, reparações de substituição de painéis sandwich da cobertura do pavilhão 1, calçada e pintura e assentamento de mosaicos” – exercício de 2015 –,

56. demonstram, sem margem para grandes dúvidas, a sua natureza, *i.e.*, que correspondem a trabalhos/obras de mera manutenção e/ou reparação, não permitindo depreender, sequer, qual é a sua relação com o alegado investimento.

57. Mais, a testemunha, quando questionada sobre este ponto, respondeu “***eu presumo que as obras que estamos aqui a falar tenham ligação, naturalmente, àquilo que estamos aqui a discutir***”.

58. Ou seja, a testemunha não conseguiu identificar que obras seriam essas e em que medida contribuíram (se é que contribuíram) para o alegado aumento da capacidade produtiva da Requerente, limitando-se a afirmar, de forma abstrata, que “*os equipamentos não trabalham por si só, dependem de outros sistemas paralelos e periféricos*”, os quais têm de ser adaptados, o que implica a necessidade de realização de trabalhos de construção civil.

59. Já no que respeita à sala de formação, a mesma não é mencionada nem das ditas faturas, nem tampouco na “Memória Descritiva” elaborada pela Requerente, tendo a testemunha referido apenas que a necessidade de crescer, e os novos produtos, criaram na empresa a obrigação de criar espaços onde pudessem receber atuais e potenciais clientes, bem como espaços no qual pudessem dar formações não só internas, mas também a instaladores e técnicos.

60. Contudo, fica por apurar que espaços serão esses, o que é que efetivamente foi feito nesses espaços e, em que circunstâncias contribuiu (se é que contribuiu) para o alegado investimento.

- **Unidade de Ventilação (exercício de 2014) e Cadeia de Borracha para Linha de Produção (exercício de 2017)**

61. Estes equipamentos/materiais adquiridos pela Requerente não carecem, também, de grandes considerações, porquanto, a testemunha afirmou expressamente que aqueles diziam respeito a outro projeto que não o que está em discussão nos autos, o que implica, naturalmente, a sua inelegibilidade para efeitos do RFAI daqueles exercícios (2014 e 2017, respetivamente).

- **Gliché Gopaca (exercício de 2014)**

62. A Requerente não logrou provar, de forma inequívoca, nem através do depoimento da testemunha, que tal equipamento se trata de um ativo fixo tangível, porquanto, ele encontra-se em poder de terceiros, os fornecedores, sendo estes que o usam na sua atividade (de impressão de embalagens) e não a Requerente.

- **Moldes União 90, Moldes L... (exercício de 2014) e Moldes (exercício 2015)**

63. Também, neste ponto, concorda o Tribunal Arbitral com a posição da Requerida, não tendo o depoimento da testemunha acrescentado nada de relevante.

64. Com efeito, é evidente que os moldes são sempre necessários “à exploração corrente” da Requerente, bastando que um dos produtos produzidos venha a ter uma pequena alteração para que seja preciso um novo molde.

65. Nesta perspetiva, mais se exigia à Requerente quanto à prova a produzir, não sendo bastante a afirmação de que “*no caso concreto da atividade da Requerente produzir mais, produzir novos produtos, e produzir com mais qualidade, exige a aquisição de novos moldes*”.

66. Ficando, mais uma vez, por explicar a correlação entre estes moldes e o alegado investimento da Requerente, pois, nem da “Memória Descritiva”, por si elaborada, se encontram identificados que moldes é que seriam adquiridos, pelo que desconhecemos se os moldes aí mencionados seriam os que estão em discussão nos autos.

- **Central de Incêndios (exercício de 2014)**

67. Da fatura de aquisição do equipamento/material em apreço consta uma inscrição manuscrita de “antiga queimou”, o que permite concluir que este foi o motivo da sua substituição.

68. Ou seja, esta aquisição sempre teria de acontecer, independentemente de existir (ou não) um projeto de investimento que visava o aumento da capacidade produtiva da Requerente.

69. Aliás, tal como afirmou a testemunha há sempre “*necessidade de reformular as nossas medidas de autoproteção para garantir as condições de segurança e sobretudo o cumprimento da legislação em vigor*”.

70. Em suma, tratou-se de uma aquisição indispensável, *i.e.*, de uma despesa que a Requerente sempre teria de assumir, por razões de segurança e de cumprimento de normais legais, não tendo qualquer relação direta e/ou imediata com o aumento do processo produtivo da Requerente.

- **Enrolador para máquina PE-XA e Motor IAM 1800/C (exercício de 2015)**

71. Para além de não haver, também, quanto a estes equipamentos/materiais, qualquer menção na “Memória Descritiva”, fica, novamente, por provar a sua conexão com o aumento da capacidade produtiva da Requerente.

72. A Requerente não foi capaz de demonstrar, de forma inequívoca, a interdependência e a relação de causalidade entre estes equipamentos/materiais e a expansão da sua capacidade produtiva.

73. Com efeito, a Requerente não logra provar se, efetivamente, houve produção de mais tubos e, havendo, se esse aumento justificava a aquisição daquele equipamento, pois, tal como referiu a testemunha, são feitos investimentos em enroladores por variadíssimos fatores.

74. Já quanto ao Motor IAM 1800/C – que se trata de uma alteração a uma máquina já existente –, a testemunha, mais uma vez, não conseguiu precisar a ligação entre este e o alegado investimento, limitando-se a dizer o seguinte: “*Eu diria que isso se prendeu com a necessidade que nós tivemos de readaptar uma máquina de injeção para os novos moldes (...)*”.

- **Opel Corsa e Bastidores para produção (exercício de 2015)**

75. No que respeita ao Opel Corsa, a testemunha disse que não sabia exatamente para que é que havia sido adquirido, ficando, assim, por demonstrar a sua conexão com o alegado projeto de investimento, porquanto não se faz prova de factos com suposições, hipóteses ou conjunturas.

76. Relativamente aos bastidores para produção, como refere a AT, e bem, “*Estamos na presença da mera substituição de ativos pré-existentes. A unidade UPS (bastidores) substituída, tinha sido adquirida em 2009 e estava totalmente depreciada. Em 2015 foi “normalmente” substituída, e como é obvio, não se espera que 6 anos depois não seja substituída por equipamento substancialmente melhor, tendo em conta que se trata de equipamento tecnológico*”.

77. Para além de que, não é suficiente referir, como faz a Requerente, que tais bastidores foram necessários face ao aumento da sua capacidade produtiva, porquanto, a prova não se basta com meras alegações e conclusões.

- **QY3830 Hauler para linha Pertal 2013, Forno Inox, Máquina de marcar tubos a laser, Máquina de embalar/filmar tubos, Sistema de expedição (picking) e Prensa HSM (exercício de 2017)**

78. A Requerente, mais uma vez, não logrou demonstrar que tais equipamentos/materiais se tratam de ativos direta e casualmente ligados ao aumento da sua capacidade produtiva.

79. Quanto ao primeiro, a testemunha iniciou a resposta, novamente, com “*eu diria que...*” e, conforme consabido, a incerteza e a inexatidão sobre um facto não permite, naturalmente, fazer prova do mesmo.

80. Sobre o Forno Inox, a Requerente diz que é um forno, a testemunha diz que é uma controladora, pelo que ficamos na dúvida de que equipamento/material estamos a falar, sendo-nos impossível associá-lo seja a que investimento for.

81. No que respeita às duas máquinas, e para além de estarmos perante equipamentos/materiais que são sempre necessários à atividade corrente da Requerente (tal como é, também, o caso do sistema de expedição (*picking*) e da prensa HSM), a testemunha não soube precisar para que linha de produção seria (e em que medida essa linha teria contribuído para o aumento do processo produtivo).

82. Acrescente-se, ainda, que, como é evidente, todos os equipamentos/materiais, com o passar do tempo, carecem de adaptação/modernização/substituição, pelas mais diversas razões

(ou porque ficam obsoletos ou porque a empresa pretende fazer face à concorrência existente no mercado, etc...), o que, por vezes, pode implicar, até, a aquisição de novos equipamentos/materiais, sem que isso signifique, sem mais, que os mesmos estejam associados a um projeto de investimento de aumento da capacidade produtiva. E é esta associação/relação que a Requerente não prova nos autos.

- **Chapas Inox AISI 304 28 (exercício de 2017)**

83. As referidas chapas foram, sem margem para dúvidas, uma aquisição isolada, que sempre se verificaria independentemente da existência (ou não) do alegado projeto de investimento.

84. Tal conclusão extrai-se facilmente do depoimento da testemunha que afirmou que aquela aquisição visou cumprir um requisito normativo imposto por uma entidade Alemã, tratando-se de uma exigência regulamentar, para efeitos de certificação.

85. Assim, inexistente qualquer associação entre este material e o alegado projeto de investimento.

- **Peças Inox Máquina Enrolar e Transportador para a linha de produção (exercício de 2017)**

86. Quanto a estes equipamentos/materiais não há quaisquer considerações a fazer, porquanto, a testemunha nem sequer reconheceu que equipamentos/materiais eram esses, o que implica que não sejam elegíveis para o alegado projeto de investimento, por se desconhecer se têm qualquer relação com ele.

Concluindo,

87. e face ao quadro normativo aplicável e a tudo o que foi dito *supra*, é manifesto que **os equipamentos/materiais aqui sindicados**, e adquiridos nos exercícios de 2014, 2015 e 2017, **não fazem parte integrante de qualquer investimento inicial, nem tampouco constituem uma aplicação relevante (ativos fixos tangíveis adquiridos em estado novo), afetos à exploração da Requerente e, por isso, são inelegíveis para efeitos do RFAI, encontrando-**

se por preencher um dos seus pressupostos essenciais – o enquadramento numa das tipologias de “investimento inicial” (in casu, aumento da capacidade produtiva).

IV.1.2.1 DOS LIMITES APLICÁVEIS AOS AUXÍLIOS COM FINALIDADE REGIONAL

88. Conforme já referido, um dos fundamentos que a AT sustentou para efetuar as aludidas correções à matéria tributável da Requerente prende-se com o limite máximo aplicável aos auxílios com finalidade regional em vigor, à data.

89. Ora, nos termos dos artigos 23.º, n.º 5 e 43.º, do CFI, os benefícios fiscais relativos, designadamente, ao RFAI, devem respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional em vigor na região na qual o investimento seja efetuado, que no Centro era, à data, de 25%.

90. Tal limite é *“majorado em 10 pontos percentuais para as médias empresas e em 20 pontos percentuais para as micro e pequenas empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, exceto quanto a projetos de investimento cujas aplicações relevantes excedam (euro) 50 000 000,00”* (Cfr. artigo 43.º, n.º 2, do CFI).

91. Ao abrigo do disposto no artigo 2.º, da citada Recomendação – n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003 –, designadamente, no seu n.º 2, *“(…) uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.”* (negrito nosso)

92. Por outro lado, prevê o n.º 2, do artigo 4.º da Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, que *“se uma empresa verificar, na data de encerramento das contas, que superou ou ficou aquém, numa base anual, do limiar de efetivos ou dos limiares financeiros indicados no artigo 2.º, esta circunstância não a faz adquirir ou perder a qualidade de média, pequena ou microempresa, salvo se tal se repetir durante dois exercícios consecutivos.”* (negrito nosso)

93. **Atendendo às normas *supra* transcritas e ao volume de negócios da Requerente, que durante dois exercícios consecutivos (2013 e 2014), ultrapassou o limite de €10.000.000,00 (em 2013 – 10.788.477,62 e em 2014 – 11.580.906,2, o que não foi impugnado pelo Sujeito Passivo) –, é manifesto que a mesma adquiriu a qualificação de média empresa em 2014.**

94. E, pese embora, o artigo 43.º, do CFI, não remeta para o Decreto-Lei n.º 372/2007 (que regula a certificação PME), a verdade é que a certificação PME efetuada pelo IAPMEI teve em conta os requisitos materiais impostos pela Recomendação (que são similares aos consignados no dito Decreto-Lei), porquanto, o certificado referente a 2014 junto pela Requerente, com a data de decisão de 27.07.2025, que qualificou a empresa como “Média empresa”, tem como data de produção de efeitos 23.12.2014.

95. Dito isto, é cristalino que sendo a Requerente, em 2014, uma média empresa, a majoração é de 10 pontos percentuais, nos termos do artigo 43.º, n.º 2, do CFI, pelo que, assiste razão a AT quando afirma que **o Sujeito Passivo ultrapassou o limite aplicável aos auxílios estatais com finalidade regional, que era de 35% e, não de 45%, como alegou a Requerente.**

IV.1.2.2 DA CRIAÇÃO DOS POSTOS DE TRABALHO

96. A alínea f), do n.º 4, do artigo 22.º, do CFI, estipula, como requisito do RFAI, 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)*”.

97. Entende a AT que “*Esta condição prevista na alínea b) do n.º 3 do artigo 12.º do Regulamento (UE) n.º 800/2008, da Comissão de 06 de agosto, na qual se determina que deve existir “um aumento líquido do número de assalariados do estabelecimento em causa relativamente à média dos 12 precedentes. Da mesma forma, o aumento líquido do número de trabalhadores encontra-se previsto no §32 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014*

da Comissão, de 16 de junho de 2014, no qual se estabelece existir um aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado tempo. Por sua vez, a alínea a) do n.º 9 da Comissão, de 16 de junho, estipula que deve ocorrer um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser reduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período” (Cfr. Documento n.º 3 junto ao PPA).

98. Analisando a questão à luz dos diplomas legislativos referidos, conclui-se que não há suporte textual para afirmar que o investimento relevante tem de proporcionar um aumento líquido de postos de trabalho.

99. Na verdade, na alínea f), do n.º 4, do artigo 21.º, do CFI não se faz qualquer referência a aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento, mas apenas a “criação de postos de trabalho” e sua manutenção, *“o que constitui um elemento interpretativo de acentuada relevância no âmbito de benefícios fiscais, pois, como é jurisprudência pacífica, as normas sobre benefícios fiscais têm natureza de normas excepcionais, como decorre do teor expresso do artigo 2.º, n.º 2, do EBF, pelo que devem ser interpretadas, em princípio, nos seus termos, sem ampliações ou restrições, com primazia do elemento literal, como é jurisprudência pacífica sobre a interpretação desse tipo de normas, sem prejuízo da aplicação das regras gerais de interpretação e princípios jurídicos, designadamente em situações em que a redação das normas seja imprecisa.”*²

100. Por outro lado, o aumento líquido do número de trabalhadores apenas é exigido nos casos de auxílios calculados com base em postos de trabalho ou em custos salariais (Cfr. artigo 14.º, n.º 9, do RGIC), ou no caso do RFAI de 2009 (em que se encontrava vigente o Regulamento (UE) n.º 800/2008, da Comissão de 06 de agosto, mencionado pela Requerida)

² Acórdão do CAAD, proferido no Processo n.º 897/2024-T, de 22.01.2025.

quanto aos apoios qualificados com base nos custos relativos aos postos de trabalho diretamente criados por um projeto de investimento.

101. De resto, como se refere no acórdão arbitral proferido no processo n.º 370/2019-T, de 09.03.2020, posição adotada pela esmagadora maioria da jurisprudência arbitral, *“terá sido por ter noção do quanto se expôs que o legislador não utilizou a expressão “criação líquida de emprego”, quando a mesma era utilizada, por exemplo, no art.º 19.º do EBF vigente à data, esse sim, um benefício fiscal que tem por base os custos de investimento em postos de trabalho”*

102. Acrescenta, ainda, o aludido Acórdão que:

“Tendo em conta que, pelos fundamentos expostos, não se deverá equiparar a expressão “criação de postos de trabalho” a “criação líquida de postos de trabalho”, dever-se-á, em obediência ao princípio hermenêutico do legislador razoável, obter um resultado interpretativo que seja coerente com a teleologia do benefício fiscal em questão e que tenha um efetivo conteúdo prático.

*Nessa perspetiva, a única interpretação que não se reconduza “à criação líquida de postos de trabalho”, será, julga-se, a de que **a “criação de postos de trabalho” pressuposta pelo benefício fiscal em questão se refere à criação de postos de trabalho, e a sua manutenção, casualmente associáveis ao investimento realizado, independentemente de, sob um ponto de vista global, a empresa ter verificado, ou não, um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço.***

***Ou seja: o que está em causa é que o investimento realizado por determinada empresa será elegível para usufruir do benefício fiscal em questão e, e na medida em que, dele resulte, de forma casualmente adequada, a criação de, pelo menos, um posto de trabalho, e a sua manutenção.”** (negrito e sublinhado nosso)*

103. Neste sentido, pode ver-se, ainda, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0411/16.oBEPNF, de 08.11.2023, que decidiu que “no âmbito do RFAI 2009, nem a letra nem a ratio legis da alínea f) do n.º 3 do art. 2.º autorizam a interpretação da expressão aí utilizada de criação de postos de trabalho com o sentido de criação líquida de emprego” e em cuja fundamentação se refere o seguinte:

“Mas ainda que se pudesse considerar que a letra da lei comportava o significado que a Recorrente lhe aponta – e, a nosso ver, não pode –, sempre teríamos de ter presente que “na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas (Cfr. BAPTISTA MACHADO, ibidem.). Ora, a criação de postos de trabalho não se confunde com criação líquida de emprego, sendo que esta última expressão tem, manifestamente, um carácter bem mais restritivo que a primeira. Tenha-se presente que se aconselha redobrado cuidado na tarefa hermenêutica uma vez que nos situamos no âmbito de benefícios fiscais, que, como é sabido, se encontram a coberto do princípio da legalidade tributária (Cfr. art. 8.º da LGT e art. 103.º da Constituição da República Portuguesa), o que proíbe a sua integração por analogia (Cfr. art. 11.º, n.º 4, da LGT). Para além disso, as normas que criam benefícios fiscais têm a natureza de normas excecionais (Cfr. art. 2.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais), pelo que devem ser interpretadas nos seus precisos termos, sem ampliações ou restrições.

Mas não é só a letra da lei a apontar esse significado. Também a sua razão de ser (a ratio legis) – fator hermenêutico cuja consideração é imposta ao intérprete pelo n.º 1 do art. 9.º do CC (Nos termos do art. 9.º, n.º 1, do Código Civil, a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, antes procurando reconstituir a partir do seu texto o pensamento legislativo.) – vai no sentido de que a norma releva a criação efetiva (e ulterior manutenção durante o período da dedução) de postos de trabalho (Sendo de realçar que a AT, através da Ficha Doutrinária Processo n.º 2010 002853 e 2010 001800, divulgou já o entendimento de que é suficiente a criação de um posto de trabalho), independentemente de ser positiva a relação entre o número absoluto de trabalhadores nesse ano e no ano anterior, i.e, independentemente do efetivo aumento global do número de trabalhadores da empresa. (...)

No mesmo sentido aponta o Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão, de 6 de Agosto de 2008, vigente na altura da implementação do RFAI 2009 e que está na sua génese.

Na verdade, o referido regulamento distingue dois tipos de apoios às PME: os apoios quantificados com base nos custos do investimento e os apoios qualificados com base nos custos relativos aos postos de trabalho diretamente criados por um projeto de investimento. É para este último tipo de apoios que é utilizado o conceito

de criação líquida de postos de trabalho por serem, justamente, aqueles em que a utilização de tal conceito se justifica.

Ora, como deixámos já dito, o RFAI 2009 foi um apoio ao investimento, calculado com base nos custos de investimento em ativos corpóreos e/ou incorpóreos, e não com base nos custos de investimento em postos de trabalho ou em custos salariais estimados.

Por isso, também a ratio legis não autoriza a invocação do conceito de criação líquida de postos de trabalho para a interpretação a fazer da alínea f) do n.º 3 do art. 2.º do RFAI 2009, que se refere à criação de postos de trabalho.

Concluimos, pois, que a expressão criação de postos de trabalho não pode ser interpretada, como pretende a Recorrente, com o sentido de criação líquida de postos de trabalho.”

104. Dito isto, é manifesto que a posição apresentada pela Requerente é a perfilhada pela jurisprudência arbitral dominante.

105. Contudo, tendo as aquisições efetuadas pela Requerente sido consideradas não elegíveis, para efeitos do RFAI, nunca seria possível àquela fazer prova de que as mesmas têm um nexo de causalidade com a criação de postos de trabalho, ficando, assim, por demonstrar mais um pressuposto essencial da acessibilidade ao aludido benefício, ou seja, que os postos de trabalho foram criados na sequência de um investimento elegível no âmbito do RFAI, pelo que, falece, também, este segmento argumentativo apresentado pelo Sujeito Passivo.

106. Face a todo o exposto, conclui o Tribunal Arbitral que os atos tributários aqui impugnados não padecem de qualquer ilegalidade, devendo manter-se os mesmos na ordem jurídica, o que acarreta, também, a improcedência da pretensão da devolução do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios, formulada pela Requerente.

V. DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente, mantendo na ordem jurídica os atos tributários controvertidos, bem como as decisões finais

de indeferimento expreso das reclamações graciosas contra eles interpostas; e, em consequência, absolver a Requerida do pedido.

VI. VALOR DA CAUSA

Em virtude de o valor da causa ter sido contestado pela Requerida, fixa-se ao processo o valor de **€354.974,11 (trezentos e cinquenta e quatro mil novecentos e setenta e quatro euros e onze cêntimos)**, resultante das liquidações cuja anulação é peticionada na presente lide, nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€6.120,00(seis mil e cento e vinte euros)**, nos termos da tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 03 de novembro de 2025

O Tribunal Arbitral Coletivo,

(Presidente)

Fernando Araújo

(Árbitra Adjunta)

Susana Mercês de Carvalho

(Árbitro Adjunto)

Pedro Miguel Abreu Marques