

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 525/2025-T

Tema: IRC – RFAI (Regime Fiscal de Apoio ao Investimento) – Código Fiscal do Investimento

SUMÁRIO

I – São aplicações relevantes para efeitos de RFAI, os ativos que (i) sejam afetos à exploração da empresa, (ii) sejam adquiridos em estado de novo, (iii) correspondam a adições verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis, (iv) sejam mantidos na empresa por um período mínimo de 3 anos, (v) proporcionem a criação de postos de trabalho e a sua manutenção pelo período mínimo de 3 anos e (vi) sejam os investimentos considerados iniciais à luz do previsto no artigo 2º-2/d), da Portaria n.º 297/2015 e artigo 2º, §49, alínea a), do Regulamento Geral de Isenção por Categoria [Regulamento (UE) n.º 651/2014. II – A criação líquida de emprego como exigência para a elegibilidade do investimento para efeitos do RFAI, não está legalmente prevista. III – Os equipamentos complementares essenciais para tornar eficazes os equipamentos produtivos propriamente ditos, não são excluídos e antes devem ser considerados para efeitos de RFAI.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em Tribunal Arbitral:

I. Relatório

1. A..., S.A., NIPC..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... ..., sociedade na qual foi incorporada a sociedade B..., S.A., NIPC ..., tendo sido notificada da demonstração de liquidação de IRC n.º 2025... e da demonstração de acerto de contas n.º 2025..., do ano de 2020, no valor de € 165,51 (doc. 1), por referência às correções que lhe foram notificadas de € 367.846,02 (junta relatório de inspeção, que dá por reproduzido), veio, nos termos do disposto no artigo 2º n.º 1 alínea a), 5º n.º 2 alínea a), 6º n.º 1, 10º n.º 1 alínea a), todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) e do artigo 102º n.º 1, alínea b) do CPPT, requerer a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo para apreciar o pedido de anulação da liquidação de IRC e juros compensatórios de 2020, bem como a correção de € 367.846,02 efetuada em sede de IRC.

2. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pede:

(i) a anulação do ato de liquidação de IRC n.º 2023..., bem como dos juros compensatórios liquidados pela Administração Tributária;

(ii) a declaração de extinção do procedimento contraordenacional instaurado pela Autoridade Tributária;

3. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT ou Requerida).

4. Em 29-5-2025, o pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.

5. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6, n.º 2, al. a) e do artigo 11, n.º 1, al. a), ambos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo devido.

6. Foram as partes notificadas dessa designação, não tendo, no prazo regulamentar, manifestado vontade de a recusar (cf. artigo 11, n.º 1, al. b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6 e 7 do Código Deontológico do CAAD), pelo que, ao abrigo da al. c) do n.º 1 do artigo 11 do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 5-8-2025.

7. O Tribunal Arbitral proferiu então despacho a determinar a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional (cf. artigo 17º, do RJAT).

8. A Requerida veio apresentar resposta, em 13-10-2025, remetendo também cópia do Processo Administrativo.

8.A - Considerando o PPA e a Resposta oferecida pela Requerente, o Tribunal Arbitral veio a aceitar a produção de prova testemunhal adicional, tendo sido marcada e realizada em 19-12-2025 a respetiva audiência, após o que ambas as partes foram notificadas para apresentação de alegações escritas.

9. As alegações finais foram então apresentadas por ambas as partes em 19-1-2026.

10. Compulsado o PPA, a resposta e as alegações, a posição das partes é, em síntese, a seguinte:

A - Posição da Requerente

Peticiona a anulação do ato de demonstração da liquidação de IRC n.º 2025... e da demonstração de acerto de contas n.º 2025..., do ano de 2020, por referência às correções que lhe foram notificadas de €367.846,02, conforme relatório da inspeção tributária (RIT), que

junta, sendo em consequência anuladas a liquidação de IRC e juros compensatórios de 2020, bem como a correção de €367.846,02 efetuada em sede de IRC;

Considera, no essencial e em síntese, que os atos tributários ora sindicados enfermam dos seguintes vícios:

- (1) *Erro sobre os pressupostos de facto e de direito em torno da criação de postos de trabalho (cfr. artigos 37.º a 55.º da p.i.);*
- 2) *Erro sobre os pressupostos de facto e de direito em torno do “investimento inicial” e “aumento da capacidade produtiva”, para efeitos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI” – cfr. artigos 56.º a 359.º e 397.º a 420.º da p.i.);*
- (3) *Falta de fundamentação das liquidações (cfr. artigos 360.º a 376.º da p.i.)*
- (4) *Violação do princípio da legalidade fiscal (cfr. artigos 381.º a 396.º da p.i.).*

Argumenta, mais detalhadamente, que a sociedade B..., SA elaborou em 2015 um plano estratégico de investimentos tendo por base o aumento da sua capacidade produtiva de tinturaria de fio, de tecido e da criação de um novo departamento produtivo para um novo produto ao mesmo tempo que decidiu reduzir/não afetar recursos ao departamento de acabamento de malhas, tendo esse investimento sido delineado para o incremento do negócio de têxteis-lar da Requerente, A..., na qual a B... foi incorporada; do investimento delineado, no valor global de 2,1 milhões de euros e projetado para se realizar entre os anos de 2016 e 2020, faziam parte as seguintes componentes:

- Ampliação e alteração do edifício para acolher os novos equipamentos de tinturaria, laminagem e de produção de vapor e água quente
- Equipamentos de laminar
- Máquinas de Tingir
- Máquinas laboratoriais de preparar soluções de corantes, de pipetagem e de desenvolvimento de cores e de controlo
- Equipamentos de extração da água das bobines de fio
- Equipamentos de preparar tecido
- Equipamentos de transporte do tecido e das matérias-primas
- Equipamentos de produção de vapor, água quente e eletricidade ao processo produtivo
- Equipamento de condensados.
- Diversos equipamentos complementares, fundamentais e de suporte ao processo produtivo, sem os quais seria impossível pôr em funcionamento o investimento de aumento de capacidade produtiva e de diversificação de produto;

O RFAI visa promover uma atividade num sector específico, mediante investimentos feitos por sujeitos passivos de IRS ou IRC em ativos fixos tangíveis e intangíveis, descritos no artº 22º do CFI, que resultem e criem postos de trabalho e aumentem a capacidade produtiva.

Dispõe o citado artigo artº 22º do Código Fiscal do Investimento

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 areeiros em investimentos na indústria extrativa;

ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;

v) Equipamentos sociais;

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

b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

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

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

a) (...)

b) (...)

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

respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;

d) (...)

e) (...)

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

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

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

7 - (...).

Os requisitos RFAI encontram-se ainda definidos no artº 2º da Portaria 297/2015, de 21.09, que, na al. d) do nº 2 do artº 2º, dispõe o seguinte:

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

Por outro lado, o artº 2º do Regulamento (CE) nº 651/2014 da Comissão estabelece, como definição de "investimento inicial", no que aqui interessa¹: *Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente;*²

No caso, o plano de investimento da requerente era destinado a um "aumento da capacidade produtiva", conforme consta do relatório, mas também a alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente;

Os ativos fixos tangíveis em causa foram afetos à atividade da empresa, e não o foram para fazer face a despesa corrente, tendo, isso sim, sido adquiridos para os fins referidos na atrás transcrita al. d) do artº 2º da portaria 297/2015, de 21.09;

¹ No seu nº 49, a).

² À semelhança do conceito contido no artº 4º nº 2 do CFI.

E é essa relação com as finalidades referidas na Portaria em causa³ que deve caracterizar a relevância para efeitos de RFAI, e não simplesmente a natureza dos bens.

O valor do investimento realizado foi escalonado nos seguintes anos:

2016	€ 686.000,00
2017	€ 231.000,00
2018	€ 26.000,00
2019	€ 84.000,00
2020	€ 1.070.000,00

Com o investimento, a empresa aumentou significativamente a sua capacidade produtiva, conforme desenvolve a Requerente nos artigos 15 e seguintes, do pedido de pronúncia arbitral (PPA);

Em causa, no essencial e em síntese, a **correção dos benefícios fiscais provenientes do RFAI**, quer no que se refere à condição de criação e manutenção de postos de trabalho, quer no que se refere ainda à não aceitação de determinados investimentos como elegíveis para a base de cálculo do RFAI (cfr artigos 36º e ss., do PPA) e as divergências interpretativas do disposto na alínea f), do nº 4, do artigo 22º, do Código Fiscal do Investimento;

Sendo assinaladas divergências quanto ao entendimento da relevância dos investimentos efetuados e descritos pela Requerente à luz da Portaria nº 297/2015, artigo 2º-2/d) (cfr artigos 59 e segs, do PPA);

Para além de entender, ao contrário da AT, que todos os investimentos assinalados são elegíveis ou relevantes para efeitos do RFAI, a Requerente sustenta que as liquidações em análise ou objeto dos autos, padecem ou estão inquinadas do vício de **falta de fundamentação** (art. 77º, da LGT) na medida em que *"(...) não se enunciam os motivos de facto e de direito que determinaram o agente (...) e se fica sem saber qual a verdadeira fundamentação do ato administrativo em concreto (...)"* (artigos 360 e seguintes da Resposta) [artigo 99º-c), do CPPT];

Mostra-se violado o princípio da legalidade fiscal, traduzido na violação de lei na medida em que, ao contrário do defendido pela AT, não é condição de acesso ao benefício fiscal RFAI a exigência de uma situação de criação líquida de emprego pelo sujeito passivo investidor;

O entendimento da AT, funda-se no Ofício Circulado nº 20250 de 2-6-2023 [querer-se-á referir ao nº 20259, pois é este o que se refere ao emprego para efeitos de acesso ao RFAI] que visou clarificar o *"cumprimento das condições relativas à criação e manutenção de postos de trabalho", nomeadamente no constante do respetivo ponto 18, onde se alude à*

³ Conforme consta do Ac. de 13.01.2023, Proc. nº 156/2022-T deste CAAD (ponto 31)

necessidade de "(...) contratação líquida de pessoas (ainda que um único trabalhador), com contrato sem termo (sustentável), e se o nível de empregabilidade (trabalhadores com contrato sem termo no final do período) se mantiver superior à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento relevante, durante o período mínimo imposto pelo regime do RFA(...)";

A Requerente entende que cumpriu a condição de acesso ao RFAI relativa ao "emprego", pois o investimento em causa propiciou a criação de vários postos de trabalho, não sendo a criação líquida de emprego, condição para beneficiar do incentivo fiscal em causa;

Por outro lado, não é admissível qualquer restrição do benefício fiscal com base em fonte infralegal, designadamente fundada em informação vinculativa (artigo 68º, da LGT);

Daí que a fundamentação das correções efetuadas pela AT, com invocação de informação vinculativa noutra processo, revela-se inadmissível e inconstitucional, por ser violadora do princípio da legalidade fiscal (arrrts 103º-2, 11º, 5 e 7 e 165º-a, da CRP);

Os benefícios em causa nos autos, estão previstos no Código Fiscal do Investimento (CFI) e têm origem no Regulamento Geral de Isenção por Categoria (Regulamento EU nº 651/2014, da Comissão e Portaria nº 297/2015, de 21/9, diploma que procede à regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento);

Reafirma a Requerente que o investimento não pode ser classificado como de manutenção mas antes de trata de investimento de inovação;

E ainda que não tivesse resultado (mas, no caso, resultou) um aumento da capacidade instalada, tal não seria fundamento para excluir o investimento do RFAI porquanto *"o pressuposto de extensão da capacidade de um estabelecimento existente tem naturalmente subjacente a finalidade de aumento da produção, ou seja, do número de unidades produzidas, em regra, conducente ao acréscimo do volume de negócios. Contudo, esta finalidade não constitui em si mesma uma condição de aplicação do regime, mas a sua teleologia. Dito por outras palavras, o aumento de capacidade do estabelecimento aponta para o aumento da produção, mas não é imposta uma obrigação de resultado. O aumento efetivo da produção depende de diversos fatores, não controláveis pelos sujeitos passivos, que não constam da previsão legal como pressupostos de aplicação do RFAI;"*⁴

E o mesmo se passa quanto aos equipamentos adquiridos pela Requerente como suporte ou complementares à "logística industrial e aos equipamentos periféricos ao processo produtivo": esses equipamentos não foram expressamente excluídos dos equipamentos não ilegíveis constantes do nº 2 do artº 22º do CFI;

Se fosse essa a intenção do legislador, certamente não teria hesitado em fazer constar tais equipamentos daquela lista, a par dos demais equipamentos não aceites;

Conforme se assinalou na Decisão proferida no Proc do CAAD nº 156/2022-T, *"(...) (...) Uma vez que estão em causa "equipamentos complementares" que, por si só, não permitem um incremento daquela capacidade, revela-se necessário aferir a respetiva essencialidade ou importância para o processo produtivo. Tal exame não poderá resultar de uma análise*

⁴ Ac. de 17.01.2022, no Proc. 543/2020-T.

individualizada e segmentada de cada um dos ativos, tendo antes de ser feita com base no projeto de investimento delineado pela Requerente que o configurou como um todo complexo, coerente e integrado, capaz de potenciar o aumento da capacidade produtiva (...). Ora, apesar de estarem em causa “equipamentos complementares” ou de “beneficiação de equipamentos pré-existent”, a verdade é que sem eles não seria possível atingir a finalidade última de expandir a capacidade produtiva instalada na unidade fabril. (...) de nada valia investir em “equipamentos produtivos” se a unidade fabril não dispusesse dos meios logísticos e/ou periféricos de suporte ao processo produtivo que eram necessários para acomodar o aumento da capacidade instalada e salvaguardar a manutenção da produtividade, otimização e eficiência do processo produtivo.

Concluindo: verifica-se que os bens acima descritos, todos eles, permitiram aumentar diretamente a capacidade de produção, sendo diretamente, como peças complementares e de suporte a outras que foram aceites como investimento elegível;

Os equipamentos em causa não correspondem a meras substituições de equipamentos obsoletos, ou atualização dos mesmos, ou reparações de equipamentos, como se refere no relatório;

Pelo contrário: foram consequência necessária da aquisição dos equipamentos de produção, existindo uma interdependência entre todos;

O investimento efetuado pelo sujeito passivo, e que teve reflexos concretos e evidentes no seu volume de negócios, resultou num aumento substancial da sua capacidade produtiva;

Em consequência, a liquidação em crise deve, assim, ser anulada, por violar diretamente o disposto no artº 22º do CFI, o artº 2º da portaria 297/2015, de 21.09 e o artº 2º do Regulamento (CE) nº 651/2014.

B – Posição da Requerida

Valor da ação

Começa por impugnar o valor da ação: em seu entender deve ser €366.436,02 e não € 367.846,02, na medida em que a Requerente aceitou o entendimento da AT de que os equipamentos “Rolos ...” não são elegíveis para efeitos do RFAI (cfr arts. 230º e 231º, do PPA e arts 15º a 20º, da Resposta);

Por impugnação

Reafirma a Requerida a interpretação do disposto no artigo 22º-4/f), do CFI e, designadamente, do conceito de “*criação de postos de trabalho*”, definição omissa no CFI mas que deve, sem seu entender, ser considerada em estreita conexão com o espírito consignado no Regulamento (UE) nº 651/2014, da Comissão, de 16-6-2014 (vulgo Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC)) que, no § 31, estabelece: “(...) «*Ao tentar ultrapassar as desvantagens das regiões desfavorecidas, os auxílios com finalidade regional promovem a coesão económica, social e territorial dos Estados-Membros e da União no seu conjunto. Os*

auxílios com finalidade regional destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável.»;

Acerca do conceito de criação de postos de trabalho, foi emitida a Informação Vinculativa n.º 1212, referente ao processo n.º 2010-002853, nos termos da qual apenas pode integrar o conceito de *“criação de postos de trabalho”* a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), abrangendo a admissão de trabalhadores novos e de trabalhadores que já estivessem na empresa, mas ao abrigo de um contrato com termo;

Ainda relativamente a esta matéria, foi publicado o Ofício-Circulado n.º 20259, de 2023-06-28, o qual veio esclarecer, de forma devidamente fundamentada, que, a par do cumprimento das condições específicas previstas no artigo 22º/4-d), do CFI, terão igualmente que ser cumpridas as condições gerais previstas no RGIC, entre elas, a condição de *“criação de emprego”*, ou seja, que se verifique, em termos líquidos, um aumento efetivo do número de postos de trabalho, e, conseqüentemente, do número de trabalhadores do estabelecimento;

Este “(...) aumento líquido do número de trabalhadores” encontra-se definida no § 32 do artigo 2.º do RGIC, no qual se estabelece ter de existir um «aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo, devendo os postos de trabalho suprimidos durante esse período ser, por conseguinte, deduzidos e o número de trabalhadores a tempo inteiro, a tempo parcial e sazonais ser considerado segundo as respetivas frações de trabalho anual (...);”

Conclui que para efeitos do benefício de RFAI, não releva todo e qualquer investimento, mas apenas o investimento que proporcione a criação de postos de trabalho específicos (com nexo de causalidade com o investimento), que essa criação de postos de trabalho se traduza numa criação líquida de postos de trabalho, e no aumento do nível de empregabilidade na empresa e na região, medido pelo aumento líquido do número de trabalhadores ao serviço da empresa;

No caso, alega a Requerente, no essencial e em síntese, que (i) o investimento proporcionou a criação e manutenção de 9 postos de trabalho, (ii) a redução de trabalhadores, a nível global da empresa, em 2018-2020, deve-se à cessão de uma seção de acabamento de malhas que se tornou improdutivo e à pandemia ocorrida em 2020 e (iii) a lei não exige a criação líquida de emprego;

Contrapondo a Requerida que o regime do RFAI tem de ser interpretado não só à luz da legislação interna (CFI e regulamentação constante das respetivas portarias), como também do Regulamento ao abrigo do qual foi criado (RGIC) e das OAR aplicáveis especificamente aos auxílios estatais com finalidade regional;

Refere a este propósito as conclusões do advogado-geral no caso *Lodato Gennaro & C. spa*, na qualidade de Recorrente e *Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS)*, *SCCI* na qualidade de Recorridos, (Processo n.º C-415/07 do Tribunal de Justiça da União Europeia

["TJUE"]) quando expressamente refere que (§46): *«Tanto as orientações relativas aos auxílios ao emprego como as orientações relativas aos auxílios com finalidade regional (...) coincidem ao exigir um aumento líquido do número de postos de trabalho e ao utilizar médias para efeitos do cálculo comparativo»* e o respetivo acórdão do TJUE [§ 23] reitera, relativamente às orientações respeitantes aos auxílios ao emprego, que "(...) *cumpra interpretá-las em estreita relação com as orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional, uma vez que o conceito de criação de emprego é comum a estas duas orientações, que, no essencial, o definem referindo-se (...) a um aumento líquido do número de postos de trabalho em relação à média de um período (...)*";

Considerou a Requerida que, relativamente aos investimentos realizados pela Requerente nos anos de 2017 a 2020, não se verifica o acréscimo líquido exigido na medida em que o número total de trabalhadores em dezembro de cada ano é inferior ao valor resultante da média dos 12 meses anteriores ao do investimento acrescida do posto de trabalho supostamente criado (cfr artigos 51º e segs., da Resposta);

Quanto ao erro sobre os pressupostos em torno do investimento inicial e aumento da capacidade produtiva:

A Requerente reconhece estar correto o entendimento da Requerida quanto ao equipamento "Rolos ..." no valor de € 5.640,00, a que corresponde uma dotação de RFAI de € 1.410,00 (art 67º, da Resposta);

Assinala a Requerida que o RFAI tem a natureza de auxílio com finalidade regional com o objetivo de contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecida apoiando o investimento incremental e a criação de emprego num contexto sustentável;

É ao contribuinte que compete a prova dos pressupostos legais do RFAI, conforme resulta da aplicação conjugada dos artigos 14º-2 e 74º-1, da LGT;

Concluiu a AT, no relatório inspetivo, que o investimento realizado pela aquisição dos equipamentos supra enumerados, com valor correspondente a € 1.282.326,33, foi excluído do RFAI porquanto não se provou que tenha contribuído diretamente para o aumento da capacidade do estabelecimento, antes tendo como finalidade o apoio à operação corrente da empresa, nomeadamente através da melhoria da gestão interna, da eficiência administrativa e da manutenção dos sistemas existentes, sem impacto direto na expansão da capacidade instalada da Requerente (artigo 75º, da Resposta);

Traz à colação a Decisão (UE) 2012/466 da Comissão, de 3 de agosto de 2011, que descreve as categorias que designa por "normais" de um investimento inicial, de acordo com o ponto 34 das OAR 2007-2013, mas que, de facto, são transversais às OAR e RGIC dos períodos seguintes;

- O investimento de substituição, que não satisfaz nenhuma destas condições, está explicitamente excluído do âmbito de definição do investimento inicial;
- Manifesta dúvidas sobre se um projeto de investimento, que visa a modernização e a melhoria da integração das duas refinarias, aumentando a produção de um produto, mas diminuindo a produção de outro, pode ser considerado como um investimento inicial;
- A Comissão opõe ao investimento de substituição, considerando que, se o

investimento novo funciona em simultâneo com as unidades existentes inicialmente, o projeto de investimento não constitui uma substituição, mas sim uma extensão do sistema de produção;

Analisa, depois, a Requerida cada um dos pretensos erros sobre os pressupostos elencados pela Requerente (arts 116º e segs., da Resposta), concluindo que:

a) Relativamente à preparação de piso (20/6/2016: €20.900,00:

Não é elegível por se tratar de colocação de calceta no acesso ao pavilhão, no exterior do edifício, não podendo, por isso, beneficiar do RFAI por não se tratar de investimentos na instalação fabril ou afeta a atividade produtiva;

b) Relativamente ao laboratório de amostras D... (20/10/2016 - € 24.500,00) e sistema colorimétrico (07/12/2016:€4.500,00)

Não é elegível porquanto se trata de equipamentos que não aumentam a capacidade instalada da unidade produtiva ou não traduzem um acréscimo direto da capacidade de fabrico; são apenas melhorias operacionais, sem impacto estrutural na capacidade instalada da Requerente.

c) Relativamente ao depósito de condensados (29/2/2016; € 5.777,18)

É equipamento que contribui para a eficiência térmica do processos de tingimento, reduzindo o tempo para aquecer água e, logo, o tempo de operação das máquinas; todavia, não representa um aumento da capacidade instalada da unidade produtiva; logo não é elegível porque não traduz uma expansão da capacidade física da Requerente

d) Relativamente (i) aos carrinhos de chapa e (ii) aos 20 carrinhos de transporte de tecido

Sendo investimentos indispensáveis ao transporte interno do tecido antes e depois do processos de laminagem e contribuam para o funcionamento eficiente dos equipamentos produtivos, não contribuem, porém para um aumento da capacidade instalada da unidade fabril, sendo os carrinhos equipamentos auxiliares, com contribuição apenas logística e operacional.

Não são portanto elegíveis para o RFAI.

e) Relativamente à cobertura em estrutura galvanizada/parque de estacionamento (20-7-2018 - € 3.000,00)

Trata-se de investimento com vista a facilitar o estacionamento de veículos automóveis da empresa, sem qualquer relação direta ;trata-se de infraestrutura de apoio, mas sem impacto na produção ou no volume produtivo máximo da unidade fabril. Não pode ser portanto elegível para efeito do RFAI.

f) Relativamente (i) à cesta de secador Pimatex (reparação) (28-3-2018); (ii) ao tróvão (substituição) e (iii) tróvão Aria Roe ANST360 (substituição)

Trata-se de investimentos indispensáveis ao processo de extração de humidade do fio, mas que não traduzem aumentos da capacidade instalada da Requerente mas antes permitem apenas maior eficiência ou adaptação do volume processado, sem alterar o número de unidades produtivas ou o limite físico da produção.

- g) **Relativamente ao DST em PT (avaria)**
- h) O DST e o passa-muros são equipamento de proteção e estabilização da linha elétrica, mas que não têm ligação direta ao aumento da capacidade instalada; são infraestruturas técnicas de suporte que asseguram o funcionamento em segurança dos ativos produtivos mas sem contribuírem para ampliar o volume máximo de produção.
- i) **Relativamente (i) à reparação e recolocação da cobertura armazém de peça (09/12/2019; € 20.000,00) e (ii) à substituição da cobertura de fibrocimento zona laboratório e fio (04/09/2020; € 45.000,00)**
Trata-se de uma intervenção de reparação e recolocação da cobertura externa. O que configura uma obra de manutenção ou substituição, e não uma ampliação ou criação de nova área produtiva, sem impacto no limite físico de produção.
- j) **Relativamente ao variador G120 (substituição) (11/05/2020; € 10.179,00)**
Trata-se de um equipamento de controlo de velocidade para motores elétricos, não representa um ativo que, por si só, aumente a capacidade instalada. A sua função é otimizar o desempenho energético e operacional de sistemas, como compressores, ventiladores ou bombas, mas não permite à Requerente produzir mais metros de tecido, mais peças ou mais unidades de produto fina
- k) **Relativamente ao sistema Rapid color com 24 copos IR-24 SM**
Trata-se de uma máquina de tingimento por infravermelhos destinada a uso laboratorial, concebida para realizar ensaios de cor e simulações de processos de tingimento em pequena escala.
É apenas uma **ferramenta de controlo** de qualidade laboratorial, cuja função é realizar testes de tingimento em pequena escala, permitindo simular condições industriais antes da produção em larga escala. Constitui um equipamento relevante para garantir consistência e precisão na formulação de cores, mas **não contribui diretamente para o aumento da capacidade instalada.**
- l) **Relativamente ao servidor ML 350 (18/09/2018; € 3.035,55)**
Trata-se de um equipamento permite o **planeamento, execução e controlo** em tempo real da atividade dos teares, otimizando a sua operação e reduzindo significativamente os tempos de paragem.
Muito embora possa contribuir para uma gestão mais eficiente dos recursos produtivos e melhore o desempenho global dos equipamentos, não representa, por si só, um aumento da capacidade instalada, uma vez que não **altera o volume máximo de produção que os teares podem atingir.**
- m) **Relativamente à Multifunções RICOH MP60 (22/01/2019; € 1.750,00)**
Trata-se de um equipamento que possibilita a impressão a cores dos designs dos produtos, permitindo a sua apresentação com qualidade aos clientes. Muito embora este equipamento possa contribuir para reforçar a imagem comercial da empresa e melhorar a comunicação visual dos produtos, **de forma alguma se pode concluir que o mesmo contribua para um aumento da capacidade física de produção.**

A seguir-se essa lógica, **qualquer investimento em publicidade ou marketing poderia ser interpretado como incremento da capacidade de produção** instalada, o que não reflete o que, de facto, acontece na prática produtiva, nem corresponde ao que se entende, por "capacidade instalada".

n) **Relativamente (i) à cálvula Caldeira ..., 2 motores MTU 400 GN, caldeira e chaminé e contador de Gás (€ 956.960,28) e caleiros e chaminé (17/10/2020; € 26.470,22), (ii) à válvula de caldeira ... (14/04/2020; € 2.378,00) e (iii) ao contador de gás natural (10/11/2020; € 4.582,28)**

A válvula da caldeira, o contador de gás e a chaminé são equipamentos auxiliares de regulação, medição e exaustão, **sem qualquer impacto direto na capacidade instalada** da unidade produtiva.

Controlar o consumo, manter a pressão de vapor ou assegurar a correta evacuação de gases são **funções operacionais** que garantem o funcionamento eficiente dos equipamentos, mas não contribuem para o aumento do volume máximo de produção.

o) **Relativamente aos motores MTU e caldeira (10/11/2020; € 950.000,00)**

Os motores MTU e a caldeira são **equipamentos de suporte energético**, não produtivo.

Embora essenciais para alimentar os equipamentos de produção, **não representam por si só um acréscimo à capacidade instalada**, não produzem bens, não aumentam o número de unidades produtivas, nem o limite físico de produção. Muito embora os novos motores e caldeira possam ter permitido acelerar ciclos produtivos ou garantir maior estabilidade energética, isso **apenas representa uma mera otimização do processo produtivo**, mas não uma ampliação da infraestrutura produtiva.

Com a aquisição destes equipamentos, a capacidade instalada da Requerente, continua limitada ao número de produtos têxteis que as suas linhas de produção conseguem gerar, pelo que **o seu teto produtivo permanece inalterado**. Trata-se, simplesmente, de uma aquisição orientada para **ganhos de eficiência energética**, redução de custos operacionais e melhoria da produtividade, sem que se verifique uma alteração dos meios técnicos ou físicos que permitam aumentar a capacidade da unidade industrial.

Conclui a Requerida que, **todos os investimentos em causa, constituem, em essência, melhorias nos processos operacionais, refletindo apenas ganhos de eficiência** ou incrementos na produtividade, mas sem que se verifique qualquer alteração estrutural ou expansão efetiva da capacidade instalada na unidade industrial e, conseqüentemente os atos tributários *sub judicio* não padecem de qualquer erro sobre os pressupostos.

II - Saneamento do processo

O Tribunal é competente, o processo, o próprio e as partes legítimas, capazes e devidamente representadas.

Valor da ação

Suscita a Requerida a questão ou incidente do valor da ação, impugnando o indicado pela Requerente (€ 367.846,02) e indicando, em substituição deste, o valor de € 366.436,02.

Vejamos:

O valor dos processos arbitrais em matéria tributária é determinado pelo artigo 97º-A, do CPPT, ex vi artigo 29º, do RJAT, e não por aplicação do Regulamento das Custas em Matéria Tributária, do CAAD (cfr., *brevitatis causa*, acórdão do TCAS de 17-1-2019, proferido no Processo nº 62/18.4BCLSB e, *v. g.*, Decisão Arbitral de 15-2-2018, proferida no Processo do CAAD nº 322/2017-T, publicadas em www.dgsi.pt e www.caad.org.pt, respetivamente.

Assim é que, para efeitos do valor da causa, a utilidade económica imediata do pedido, sempre que este não é definido através de uma quantia certa em dinheiro, deve ser avaliada em função do pedido e da causa de pedir.

Nos termos da alínea a) do nº 1, do artigo 97º-A, do CPPT, o valor da causa corresponde ao valor da liquidação ou ao valor da parte impugnada desta, consoante se peça, respectivamente, a sua anulação total ou parcial, isto é, a quantia certa e líquida que na procedência da impugnação o impugnante deixará de pagar ou lhe será devolvida.

Caso se cumulem pedidos com o pedido de anulação da liquidação (v. g., pagamento de juros indemnizatórios), o valor da causa é sempre o valor da liquidação na parte impugnada.

Subsumindo:

Vem pedida a anulação de liquidação de IRC do ano de 2020 e juros compensatórios e consequente correção de €367.846,02.

Acontece que a Requerente aceitou o entendimento ou posição da AT no sentido de que alguns dos equipamentos – os “rolos ...” –, não são elegíveis para efeitos do RFAI – Cfr artigos 230º e 231º do PPA e artigos 15º a 20º, da Resposta.

Sendo pacífico que o referido equipamento (“Rolos ...”) tem o valor de € 5.640,00, a que corresponde uma **dotação do RFAI de € 1.410,00**, dúvidas não subsistem, em face do exposto supra, que a correção pretendida pela Requerente (€367.846,02) terá de ser reduzida no valor correspondente à dotação do RFAI (€ 1.410,00), com consequente correção da utilidade económica do pedido para € 366.436,02 [367.846,02-1.410,00], sendo este, por conseguinte, o valor da ação.

Procede, nesta medida, o incidente do valor da ação suscitado pela Requerida.

Não há outras questões prévias ou exceções a apreciar.

O processo está isento de nulidades que o iniquem.

Cumpra decidir.

III – Fundamentação

A – Factos provados

Considera o Tribunal provados os seguintes factos essenciais para o objeto do litígio:

- 1) No decurso do ano de 2024, a empresa B..., SA (denominada ulterior e abreviadamente por apenas “B...”) foi alvo de uma ação inspetiva externa promovida pela AT, titulada pela Ordem de Serviço nº OI2024..., destinada a confirmar o cumprimento dos requisitos de que dependem os benefícios fiscais usufruídos (RFAI) no período ou com impacto no período de tributação de 2020 e 2021;
- 2) A sobredita ação inspetiva foi concluída em 27-2-2025, sendo elaborado o respetivo relatório (RIT), incorporado no processo administrativo junto aos autos;
- 3) Foram assinaladas pela AT nessa ação inspetiva várias irregularidades em sede de IRC, com impacto no exercício de 2020, totalizando € 1.471.384,01, para efeitos de benefício fiscal RFAI...
- 4) ...dando origem à liquidação de € 367.846,02 de imposto em falta (Cfr capítulo V.1.1, do RIT)
- 5) Consta do RIT o seguinte:

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1. Em sede de IRC

V.1.1. V.1.1.1. Correção aos benefícios fiscais provenientes do RFAI

Condição de criação e de manutenção dos postos de trabalho, não cumprida

A obtenção do direito ao benefício fiscal RFAI está também relacionada com a criação de postos de trabalho, requisito sempre imposto em todas as redações legalmente previstas.

Esta condição encontra-se prevista, desde logo, na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, segundo a qual os investimentos relevantes têm de proporcionar 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).

Recorde-se que o espírito subjacente à permissão destes auxílios de Estado, regidos pelo Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão, de 6 de agosto, e Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, insere-se num objetivo fulcral de alcançar uma melhoria do rendimento per capita nas regiões menos desenvolvidas da União Europeia.

Veja-se, ainda, o § 40 do preâmbulo do Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão, de 6 de agosto, que determina que os “auxílios estatais com finalidade regional, destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável”. E, no mesmo sentido, o § 31 do preâmbulo do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014. Assim, tendo em vista este desiderato, as diferentes redações do RFAI, desde 2009 até à data, sempre exigiram que o investimento realizado, para ser elegível, “proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento”, pois só assim se alcança o objetivo de incremento do rendimento per capita das regiões identificadas como desfavorecidas, no desejado contexto sustentável (duradouro).

Ou seja, não releva todo e qualquer investimento, mas somente o investimento que proporcione a criação de postos de trabalho específicos, e que os postos de trabalho criados aumentem o nível de empregabilidade na empresa e na região, medido pelo aumento líquido do número de trabalhadores ao serviço.

Acerca do conceito de criação de postos de trabalho, a Autoridade Tributária emitiu a informação vinculativa referente ao processo n.º 2010 002853, Informação Vinculativa n.º 1212, com entendimento sancionado por Despacho do Diretor-Geral, de 27-10-2010. Mais recentemente, no intuito de esclarecer diversas questões interpretativas sobre a referida condição, foi emitido pelo Subdiretor Geral da Gestão Tributária – Área do Imposto sobre o Rendimento, o ofício-circulado n.º 20.259, de 28-06-2023.

Segundo a referida informação vinculativa, raciocínio que podemos transpor para o presente caso em concreto, apenas pode integrar o conceito de “*criação de postos de trabalho*” a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), abrangendo a admissão de trabalhadores novos e de trabalhadores que já estivessem na empresa, mas ao abrigo de um contrato com termo (conforme § 1 da informação vinculativa).

12^o turno - Entrada às 06.00 horas e saída às 14.00 horas

2^o turno - Entrada às 14.00 horas e saída às 22.00 horas

3^o turno - Entrada às 22.00 horas e saída às 06.00 horas

Ou seja, para poder usufruir do benefício fiscal no âmbito do RFAI, a condição relativa à criação de postos de trabalho proporcionada pelo investimento relevante e à sua manutenção, face ao disposto na alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI), tem que ser cumprida “à *custa*” de contratos de trabalho sem termo, e os postos de trabalho criados (criar é incrementar em relação ao existente) têm que garantir um acréscimo efetivo do número global de trabalhadores admitidos na empresa em determinado período, salvaguardando assim os valores subjacentes aos auxílios com finalidade regional, nos quais se inscreve o RFAI, designadamente, no § 31 do preâmbulo do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17 de junho de 2014.

Indo de encontro à alínea b) do n.º 3 do art.º 12.º do Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão, de 6 de agosto, bem como do § 32 do art.º 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, e à alínea a) do n.º 9 do art.º 14.º, deste último regulamento, a informação vinculativa citada determina ainda que a condição de “*criação de postos de trabalho*” se considera “*cumprida quando, à data de 31 de Dezembro (...) (considerando que o período de tributação do sujeito passivo coincide com o ano civil), se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes*” (conforme § 2 da mencionada informação vinculativa), acrescentando que “*pode acontecer com admissão de um único trabalhador*” (conforme § 3 da informação vinculativa).

Ou, dito de outro modo, tem que haver real criação de emprego aferida no seu todo, ou seja, os postos de trabalho especificamente criados pelo investimento têm que garantir o aumento líquido do número de trabalhadores ao serviço da empresa com carácter duradouro (nível de empregabilidade).

Esta condição de “*aumento líquido do número de trabalhadores*” encontra-se definida no § 32 do art.º 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, no qual se estabelece ter de existir um “*aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo*”. Por sua vez, a alínea a) do n.º 9 do art.º 14.º, do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, 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 deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período*”.

E, a alínea k) do considerando 20 das Definições das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR), refere o que se entende por «Criação de emprego», um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, após deduzir os postos de trabalho eventualmente suprimidos durante o mesmo período do número aparente de postos de trabalho criados.

Note-se que, se assim não fosse, ou seja, caso não se verificasse um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento, ou seja, do nível de empregabilidade, havendo apenas a obrigação de criar e manter os postos de trabalho criados em razão do investimento relevante para efeitos do RFAI, no limite, poderíamos estar perante situações em que não se verificasse qualquer contributo para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, uma vez que se estaria a admitir que a mera manutenção dos postos de trabalho criados, ainda que acompanhada de diminuição do número de postos de trabalho desse estabelecimento, seriam suficientes para que se encontrasse preenchido o requisito a que se refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

Aliás, essa dualidade (criação de postos de trabalho através de contratados sem termo cumulativamente com o aumento do número global de trabalhadores ao serviço da empresa) fica bem patente quando a referida informação vinculativa permite a admissibilidade da conversão de contratos com termo em contratos sem termo, como forma de se cumprir o aumento de contratos de trabalho sem termo. Obviamente que essa simples conversão não opera qualquer criação de emprego líquida se não for acompanhada de um real aumento do número de trabalhadores da empresa, assegurando assim o cumprimento das regras do direito da União Europeia. Aliás, os investimentos relevantes têm como objetivo criar empregos e só são admissíveis se o fizerem, e não apenas transformarem o vínculo laboral de trabalhadores anteriormente contratados.

E quanto à manutenção dos postos de trabalho, a mencionada informação vinculativa, referente ao processo n.º 2010 002853, PIV n.º 1212, é perentória, ao determinar no seu § 4, que os sujeitos passivos têm de “*manter os postos de trabalho criados nos termos anteriormente referidos*”, ou seja, quando “*à data de 31 de dezembro (...) se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes*”. Também relativamente à condição de manutenção dos postos de trabalho, a Autoridade Tributária veio divulgar entendimento, através do Ofício-circulado n.º 20259, sancionado por despacho de 2023-06-28 da Subdiretora – Geral da Área de Gestão do IR, em que no seu § 15, determina, que no final de cada um dos períodos de tributação compreendidos no período determinado nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal ao Investimento, terá de verificar-se número superior de trabalhadores face à média dos 12 meses anteriores ao início do investimento, sendo que têm de ser mantidos os postos de trabalho criados, em concreto, por força do investimento relevante para efeitos de RFAI. Entendimento igualmente vertido na informação vinculativa processo 26148, com despacho de 2024-10-13, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária -IR, por delegação.

Ora, se a criação é aferida em tais termos (em função do número de trabalhadores a 31 de dezembro, face à média dos 12 meses anteriores ao início do investimento), torna-se óbvio que se impõe aos sujeitos passivos a manutenção, dos postos de trabalho criados aferidos no ano do investimento, durante o número de anos

seguintes estabelecido no regime do RFAI aplicável.

É o carácter incremental subjacente ao pressuposto de criação de postos de trabalho que garante que o objetivo de criação de emprego definido no Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 17 de junho de 2014, e inerente a esta medida de política fiscal, é alcançado. Por tal motivo, a condição de manutenção dos postos de trabalho nos períodos seguintes, não pode deixar de ser entendida como a manutenção do nível de emprego com carácter duradouro proporcionado pelo investimento realizado, isto é, a manutenção do número médio de postos de trabalho permanentes (contratados sem termo).

Recorde-se que o n.º 1 do art.º 107.º do TFUE (ex - art.º 87.º do TCE) considera *“incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções”*.

Contudo, a alínea a) do n.º 3 do mesmo art.º 107.º prevê a admissibilidade de tais auxílios quando *“destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego”*.

Ora, é nos termos da referida alínea a) do n.º 3 do mesmo art.º 107.º do TFUE que o Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, declara certas categorias de auxílios, concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos art.ºs 107.º e 108.º do Tratado que institui o funcionamento da União Europeia.

O objetivo principal do regulamento comunitário referido, derogando o princípio da *“proibição dos auxílios de Estado”*, é assegurar que os auxílios com finalidade regional (direcionados apenas para algumas regiões) proporcionem um incremento do rendimento *per capita* das regiões identificadas como desfavorecidas, no desejado contexto sustentável (duradouro) referido no § 31 do preâmbulo do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014.

Ou seja, o desenvolvimento económico das regiões em causa apenas é alcançado se houver contratação líquida de pessoas, com contrato sem termo (sustentável), e se o nível de empregabilidade se mantiver superior à média dos 12 meses anteriores ao início do investimento durante o período mínimo imposto pelo regime do RFAI (período de manutenção).

Em conclusão, as condições de acesso ao RFAI relacionadas com o objetivo de criação de emprego, não se resumem às condições específicas previstas no Código Fiscal ao Investimento:

i. ii. Identificação e demonstração do nexo de causalidade entre o investimento relevante para efeitos de RFAI e os postos de trabalho criados (trabalhadores com contrato sem termo) estritamente em razão desse investimento – 1.ª condição específica;

Os quais devem ser mantidos pelo período definido na alínea c) do n.º 4 do artigo 22º do Código Fiscal Implicando que, em simultâneo, sejam igualmente cumpridas as condições gerais exigíveis para que os auxílios com finalidade regional possam ser considerados como compatíveis com o mercado interno, nomeadamente:

i. ii. Que se verifique uma efetiva criação líquida de postos de trabalho, ou seja, um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento (trabalhadores com contrato sem termo no final do período de investimento) – 1.ª condição geral;

E que essa criação de emprego ocorra *“num contexto sustentável”*, ou seja, que os seus efeitos perdurem, sejam duradouros, isto é, que, o número de postos de trabalho (trabalhadores com contrato sem termo no final do período), se mantenha superior à média dos 12 meses anteriores ao início do investimento, dentro da mencionada regra prevista no ponto 17 do referido Ofício Circularizado n.º 20259, de 2023-06-28 – 2.ª condição geral.

Face ao exposto e analisando os dados recolhidos e constantes do quadro (N.º global de postos de trabalho), contante no ponto IV.1.1.2, do presente projeto de relatório, verifica-se que:

(...)

para o investimento efetuado em 2017, o sujeito passivo não cumpre a condição de manutenção do posto de trabalho criado, uma vez que nos três períodos subsequentes, 2018 a 2020, o número de trabalhadores, **79, 77 e 71**, respetivamente, é inferior à média, acrescida do posto de trabalho criado, **80**. Aliás, nos anos posteriores o número de postos de trabalho vão decrescendo.

para o investimento efetuado em 2018, 2019 e 2020, o sujeito passivo não cumpre a 1.ª condição geral. Embora o sujeito passivo tenha indicado que em cada um dos períodos criou um posto de trabalho, o mesmo não se verificou, pois a média dos 12 meses que antecedem a aplicação do benefício, em cada um dos anos adicionada do posto de trabalho supostamente criado, é superior ao número total de trabalhadores em dezembro, de cada um dos anos, do investimento. Quanto à condição de manutenção dos postos de trabalho (2ª condição) a mesma também não é cumprida, nos dois períodos seguintes para o ano de 2018 e no ano seguinte para o período de 2019.

O sujeito passivo confirmou o número de postos de trabalho, ao remeter por mail, em 2024-12-17, o ficheiro transcrito no anexo, n.º 1, página 1. No mesmo mail (anexo n.º 1, páginas 2) informou que a fusão ocorrida em 2021-11-17, com a transferência global do seu património e dos funcionários para a sociedade A..., S.A., NIPC..., estava prevista desde 2018, referindo que *“A fusão já existia de facto em 2018, a decisão estava tomada, tanto que em 2019, já foi a A... a adquirir os equipamentos de tinturaria e acabamentos e a admitir novos trabalhadores. A fusão não foi concretizada nesse ano devido a atrasos por questões técnicas e de licenciamentos, e em 2020 tornou-se inviável devido à pandemia, acabando por ser realizada em 2021.”* Acrescentando ainda, *“Apesar desta tendência de crescimento, o número global de trabalhadores não foi sempre estável, principalmente devido às restrições da pandemia de COVID-19 e às dificuldades de recrutamento registadas em 2023.”*

Estando a concessão do benefício fiscal dependente da verificação, pela empresa que efetua o investimento, face ao disposto na alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, é lícito concluir que os postos de trabalho têm de ser criados pela própria empresa e não por uma outra empresa mesmo que venha a ser a incorporante.¹³ No entanto, mesmo que fossem somados os postos de trabalho de ambas as sociedades (incorporante e incorporada), no

ano de 2020, conforme dados retirados do ficheiro remetido pelo sujeito passivo, por mail de 2024-12-17 e constantes no anexo n.º 1, página 1, ambas as sociedades não cumpriam as condições de criação e manutenção de postos de trabalho. De salientar que a sociedade incorporante A..., S.A., NIPC ..., também efetuou no ano de 2020, investimentos relevantes no âmbito de RFAI e caso fossem somados os postos de trabalho de ambas as sociedades, não cumpria as condições do seu próprio RFAI.

Portanto, pelo não cumprimento das condições de criação e manutenção dos postos de trabalho, a dotação criada, nestes períodos, não poderá ser aceite para efeitos do benefício de RFAI.

Nestas circunstâncias, não é legítima toda a dotação de RFAI gerada nos períodos de 2017 a 2020, nos montantes abaixo transcritos, na medida em que, segundo o n.º 2 do artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), *“os benefícios fiscais (...) caducam (...), quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário”*.

(...) Dado que o montante das dotações, de 2017 a 2019, não foram deduzidas/utilizadas, será o valor das referidas dotações mencionado no campo *“Saldo não dedutível ou caducado”* e anulado o valor constante no campo *“Saldo que transita para período seguinte”*, do quadro 74, do Anexo D à modelo 22.

Relativamente à dotação gerada em 2020, como também não foi utilizada, a correção será concretizada pelo desconhecimento, no valor declarado como *“Dotação do período”*, assim como no valor declarado como *“Saldo que transita para o período seguinte”*, do quadro 74, do Anexo D à modelo 22.

¹³ De acordo com a interpretação vertida na Informação Vinculativa, Processo 2010 002853, PIV n.º 1212, com entendimento sancionado por Despacho de 2010-10-27, do Director-Geral, ponto A2. Contratação por outra empresa do grupo, “os postos de trabalho têm de ser criados pela própria empresa”.

V.1.1.2. Aplicações relevantes não elegíveis

Nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, a qual procede à regulamentação do RFAI, *“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.”*

O sujeito passivo indicou que os investimentos efetuados, têm por finalidade o *“aumento da capacidade produtiva”*

Para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível, é necessário que integre o conceito de *“investimento inicial”*.

Assim, na análise efetuada ao investimento relevante realizado, verifica-se que algumas das aquisições efetuadas não reúnem as condições de investimento inicial, uma vez que se tratam de reparações e aquisições decorrentes de decisões de gestão e do funcionamento normal da atividade e como tal não são enquadráveis para efeitos de RFAI.

Uma vez que o sujeito passivo, cumpriu a condição de criação e manutenção dos postos de trabalho no período de 2016, a análise às aplicações relevantes, foi desdobrada, tendo sido analisada as aplicações do ano de 2016 e agrupadas as aplicações de 2017 a 2020.

Investimento efetuado em 2016

No período de 2016, o sujeito passivo considerou como investimento relevante, para efeitos de RFAI, o montante de 686.304,08 €, no entanto algumas dessas aquisições, não integram o conceito de *“investimento inicial”*, nomeadamente, as descritas no quadro seguinte:

Custo de Aquisição

Data N.º Fatura Fornecedor Descritivo

/ Investimento

relevante

20/06/2016 12 C... Unip Lda Preparação de piso - Calceta no exterior 20 900,00 €

20/10/2016 D...- 1.º

pagamento

24 500,00 €

07/12/2016 E... Lda ...

F...- pagamento de 30%

4 500,00 €

29/02/2016 51 G... Lda Depósito de condensados 5 777,18 €

13/06/2016 22 H... Unipessoal

10 Carrinhos de Chapa 3 400,00 €

Lda

Total 59 077,18 €

De acordo com a subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, consideram-se aplicações relevantes os investimentos efetuados em ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, desde que afetos à exploração da empresa, com exceção de: *“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;”*

Pelo que, o investimento efetuado no exterior do edifício, com a colocação de calceta no acesso ao pavilhão, não pode beneficiar do RFAI, por não se tratar, de investimentos efetuados na instalação fabril ou afeto a atividade produtiva.

O Sistema de Colorimetria têxtil, e o laboratório de amostras, são sem dúvida imprescindíveis, para melhorar e aprimorar, com a tecnologia apropriada a produção, introduzindo melhorias substanciais na produtividade, mas não contribuem para um aumento da capacidade produtiva, pelo que os referidos investimentos, não têm enquadramento no conceito de investimento inicial. De referir ainda, que estas aquisições, também não tinham cabimento no benefício RFAI, por se tratarem apenas de pagamentos. Os adiantamentos efetuados no período de tributação por conta de investimentos elegíveis (AFT) que não se concretizem nesse período, não beneficiam do RFAI, dado não assumirem a natureza de uma despesa de investimento, mas de um fluxo de caixa¹⁴

A aquisição do depósito de condensados e dos 10 carrinhos de chapa não faz parte de um plano de investimento estruturado, enquadrável em “investimento inicial”, mas resultam de aquisições isoladas e necessárias ao normal funcionamento da atividade desenvolvida pela empresa, pelo que também não podem ser aceites para efeitos do benefício RFAI.

Investimento efetuados nos períodos de 2017 a 2020

De referir que, as dotações de RFAI geradas, nestes períodos, de 2017 a 2020, não são aceites, pelo incumprimento da condição de criação e manutenção dos postos de trabalho com nexos de causalidade com o investimento, tal como fundamentado no ponto V.1.1.1. do presente relatório.

No entanto, mesmo que o sujeito passivo tivesse cumprido as duas condições, alguns dos investimentos realizados, não integram o conceito de investimento inicial.

Assim, tendo por base a listagem das aplicações relevantes consideradas para efeitos do RFAI, disponibilizadas pelo sujeito passivo, desdobramos as aplicações relevantes que não tiveram um caráter incremental face à capacidade produtiva do estabelecimento, por itens, e descrevemos porque os investimentos realizados não integram o conceito de “investimento inicial” e como tal não são enquadráveis para efeitos de RFAI.

Parque de estacionamento e reparações e substituições efetuadas em equipamentos e no edifício

Custo de Aquisição

Data N.º Fatura Fornecedor Descritivo

/ Investimento

relevante

20/07/2018 604 L... Lda Cobertura em estrutura Galvanizada –

Parque de estacionamento 3 000,00 €

28/03/2018 106 ... esta de secador ... - reparação 1 868,02 €

25/09/2018 971 J... Lda Triodo RS#3060CL - substituição 7 221,50 €

08/01/2019 1 K... Lda DST em PT(avaria) 2 280,88 €

25/01/2019 7194 L... Lda Triodo ARIA ROE ANST360 - substituição 11 892,70 €

¹⁴ Interpretação igualmente vertida na Informação Vinculativa, Processo n.º 399/2017, sancionado por Despacho de 24 de março de 2017 da Subdiretora Geral dos impostos sobre o rendimento e das relações internacionais.

09/12/2019 406 M... SA Reparação e recolocação da cobertura -

armazém de peça 20 000,00 €

11/05/2020... N..., Lda Variador G120 - substituição 10 179,00 €

04/09/2020 2020A1/272 M... SA Substituição da cobertura de fibrocimento -

Zona Laboratório e Fio 45 000,00 €

30/09/2020 14012890 O..., Lda Tubagens e isolamento Linhas Gerais

Tecido 4 355,00 €

03/12/2020 2511 P...

, Lda

Tubagens e isolamento Linhas Gerais

Tecido (isolamento térmico) 1 510,00 €

107 307,10 €

De acordo com a subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, consideram-se aplicações relevantes os investimentos efetuados em ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, desde que afetos à exploração da empresa, com exceção de: “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;”

Pelo que, o investimento efetuado no parque de estacionamento, não pode beneficiar do RFAI, por não se tratar de investimentos efetuados na instalação fabril ou afeto a atividade produtiva.

Assim, como as aquisições de bens de substituição ou reparação, não configuram um investimento inicial, de acordo com a primeira parte da alínea d), n.º 2 do artigo 2.º, da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, em cumprimento com o Regulamento Geral de Isenção por Categoria, Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, no qual define que os benefícios fiscais, no âmbito do RFAI, apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, excluindo desta forma as substituições em investimentos existentes. E o n.º 5 do art.º 22.º do CFI, refere que “*Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso*”, ou seja, apenas se consideram elegíveis para efeitos de RFAI, os investimentos em ativos fixos tangíveis afetos à exploração da empresa, adquiridos em estado de novo, que sejam investimentos iniciais.

Relativamente aos restantes investimentos, estamos perante obras de melhoria e requalificação, as quais se cingem à manutenção e substituição necessária de materiais, constituindo investimentos normais da atividade, sem que se verifique qualquer alteração estrutural do edifício que permita classificar o investimento como inicial e incremental. Aliás, não estamos perante obras de instalação ou ampliação, mas de substituições e adaptações, pelo que, os referidos investimentos, não têm enquadramento no conceito de investimento inicial e como tal não são aceites para efeitos de RFAI.

Sistema de Colorimetria e laboratório de amostras

Custo de Aquisição

Data N.º Fatura Fornecedor Descritivo

/ Investimento

relevante

04/01/2017 1 ...

Lda

Sistema de ... e

retoma do sistema antigo

10 500,00 €

29/03/2017 32 D... 18 375,00 €

21/03/2017 26 D... 79 625,00 €

14/09/2017 894 J... Lda Sistema Rapid color com 24 copos IR-24SM 11 386,00 €

Total 119 886,00 €

O Sistema de Colorimetria têxtil, consistiu na aquisição de um “Espectrofotómetro Datacolor 500 UV”, licença e retoma do sistema antigo, permitindo uma atualização do sistema para a medição de cor de alta precisão, tendo o sujeito passivo defendido que: “*Este equipamento permite validar os parâmetros de cor exigidos pelos clientes, incorporando funcionalidades que não existiam no modelo anterior. A sua utilização contribui significativamente*

para o aumento da produção, ao reduzir o número de remontas e reprocessamentos.”

O laboratório de amostras integra um minilaboratório totalmente automatizado e integrado com software, balança, dispensador de pó e outros elementos, tendo o sujeito passivo justificado que: “O aumento do número de máquinas de tingimento de fio e o conseqüente crescimento das toneladas produzidas obrigaram à aquisição de um sistema avançado de pipetagem para amostras. Sem este sistema, não seria possível realizar o número necessário de amostras em tempo útil.”

De acordo com o sujeito passivo, a aquisição do Sistema Rapid color (Máquina de tingir amostras e meadas de fio) foi “essencial para responder ao crescimento de pedidos dos clientes, que por sua vez resultou do aumento de capacidade produtiva.”

As aquisições, supra identificadas, são sem dúvida imprescindíveis, para melhorar e aprimorar, com a tecnologia apropriada a produção. A integração de tecnologias avançadas oferece oportunidades significativas para aumentar a eficiência, permitindo processos mais ágeis e mais precisos.

No entanto, estas aquisições permitem uma inovação, ao reduzir erros e aumentar a eficiência, introduzindo melhorias substanciais na produtividade, mas não contribuem para um aumento da capacidade produtiva, pelo que os referidos investimentos, não têm enquadramento no conceito de investimento inicial.

Acrescentamos ainda, que os gastos com intangíveis considerados elegíveis em sede de RFAI são as “despesas com transferência de tecnologia”, as quais estão associadas a aquisições de propriedade intelectual e não à mera aquisição de software massificado no mercado tecnológico.

Face ao exposto, as referidas aquisições não são aceites para efeitos de RFAI.

Equipamentos para a produção

Custo de Aquisição

Data N.º Fatura Fornecedor Descritivo

/ Investimento

relevante

28/01/2019 118 Q... SA Rolos B... 5 640,00 €

22/12/2020 2020/62 R... Unipessoal, Lda 20 Carrinhos de transporte de tecido 7 840,00 €

13 480,00 €

Estamos perante investimentos de apoio ou suporte, que, por si só, não contribuem para o aumento da capacidade produtiva. A aquisição destes equipamentos não faz parte de um plano de investimento estruturado, enquadrável em “investimento inicial”, mas resultam de aquisições isoladas, efetuadas em diversos anos e necessárias ao normal funcionamento da atividade desenvolvida pela empresa.

Para efeitos de RFAI, exige-se que os ativos sejam enquadrados no âmbito de investimento inicial, de “aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente”, o que significa que não é elegível a aquisição de ativos para fazer face a despesas correntes e necessárias, ou seja, não é elegível o investimento para manutenção da fonte produtora.

Assim, estas aquisições isoladas também não podem ser aceites para cálculo do benefício fiscal RFAI.

Equipamentos administrativos

Custo de Aquisição

Data N.º Fatura Fornecedor Descritivo

/ Investimento

relevante

18/09/2018 109 S... Servidor ML350 3 035,55 €

22/01/2019 2088 T... Lda Multifunções RICOH MP601sf 1 750,00 €

4 785,55 €

No caso dos bens supra identificados, os mesmos configuram aquisições isoladas, efetuadas em anos diferentes, os quais foram classificados como “Equipamento administrativo”, que, não obstante, sejam considerados imprescindíveis para fazer face ao funcionamento normal da atividade, permitindo, o servidor, um aumento na capacidade de armazenamento de dados e o multifunções realizar múltiplas tarefas (impressão, fotocopiador, digitalizador) não se inserem numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o fim subjacente ao projeto inicial de investimento, pelo que não poderão ser aceites como aplicações relevantes, para efeitos de RFAI.

Dois grupos de motores para remodelação da central de cogeração

Custo de

Aquisição /

Data N.º Fatura Fornecedor Descritivo

Investimento

relevante

14/04/2020 2283 P...

, Lda

Valvula Caldeira P... 2 378,00

15/10/2020 582 + 581 + 506 + 185 + 10 U..., SA 2 motores MTU 4000 GN 950 000,00

31/10/2020 772 + 770 + 751 + 716 + 591

+ 587 + 290 V..., SA

Caleiros e Chaminé –

reparar, limpar e fazer

chaminé nova

26 470,22

10/11/2020 2020/361 W..., Lda Contador de Gás Natural 4 582,28

Total 983 430,50 €

No caso em apreço, está em causa aferir a elegibilidade de investimentos relacionados com a remodelação de central de cogeração com a aquisição de dois grupos de motores MTU Série 4000 e despesas associadas, para produção combinada de energia elétrica e energia térmica (vapor e água quente), para autoconsumo.

A Cogeração está perfeitamente integrada nos processos industriais, do setor têxtil, sendo cada vez mais importante na sua sobrevivência e competitividade, contribuindo de forma inegável para o desenvolvimento sustentável deste setor.

Antes de mais, atentemos no que se entende por cogeração: “Processo de produção e utilização combinada de calor e eletricidade, proporcionando o aproveitamento de mais de 60% da energia térmica proveniente dos combustíveis utilizados nesse processo.” (definição extraída da Wikipédia).

Trata-se, portanto, de um processo eficiente de produção de energia elétrica e recuperação de energia térmica, que culmina na produção de eletricidade, água quente e vapor saturado, que serão utilizados para autoconsumo no processo produtivo inerente à atividade exercida pelo sujeito passivo (tinturaria).

Sem prejuízo dos demais requisitos exigidos para que determinadas despesas de investimentos possam ser consideradas elegíveis para efeitos de RFAI, está em causa aferir se os investimentos relacionados com a aquisição de dois grupos de motores MTU Série 4000 e respetivos gastos de instalação, podem estar relacionados com um aumento da capacidade de um estabelecimento já existente e, nesses termos, integrar o conceito de investimento inicial.

Tendo em atenção que um aumento da capacidade de um estabelecimento deve visar um aumento da capacidade produtiva do mesmo, não se pode confundir o aumento da produção do estabelecimento com o aumento da capacidade produtiva do estabelecimento. O facto de se vir a verificar um aumento da produção não é suficiente para que se considere ter ocorrido um aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento. Esta diferenciação entre produção e capacidade produtiva é determinante para o enquadramento do investimento descrito face à tipologia identificada.

De facto, os referidos investimentos relacionados com a aquisição dos dois grupos de motores para a remodelação da cogeração e gastos com a instalação, correspondem a aquisições efetuadas com o intuito de satisfazer as necessidades da empresa no que respeita ao consumo de energia elétrica e de energia térmica, passando, ela própria, mediante a aquisição dos referidos equipamentos a produzir parte da energia de que necessita.

Ainda que se possa considerar que o aumento do consumo de energia (incluindo a energia que o sujeito passivo passará a produzir com a aquisição dos referidos equipamentos) possa estar relacionado com um aumento da produção, não se poderá considerar que esteja relacionado com um aumento da capacidade produtiva do estabelecimento, uma vez que não conduz a uma efetiva expansão da capacidade de produção instalada, mas tão somente, à obtenção de ganhos de eficiência e redução de gastos energéticos.

De facto, como grande consumidor de energia elétrica e térmica, a indústria têxtil beneficia das potencialidades da tecnologia da cogeração para a racionalização dos gastos e a manutenção da competitividade empresarial. O que está, portanto, em causa é a eficiência energética subjacente aos investimentos realizados. Qualquer processo produtivo precisa de uma força motriz (a energia), que pode ter várias origens, mas que se distingue da infraestrutura produtiva propriamente dita. Na verdade, a eficiência energética permite a otimização do processo produtivo, mas não incrementa os recursos produtivos propriamente ditos da entidade.

Por mail de 2024-12-17, o sujeito passivo alegou que *“O referido investimento foi selecionado como a solução ideal por combinar elevada eficiência energética e produção simultânea de vapor, água quente e eletricidade, permitindo uma operação económica e sustentável. A decisão de avançar com este investimento deveu-se à necessidade crítica de assegurar maior disponibilidade de vapor e água quente para os processos industriais, particularmente para o tingimento, fundamentalmente a redução em 25% dos ciclos produtivos de todos os equipamentos existentes e novos que foram adquiridos por via da disponibilidade imediata de água quente no processo produtivo. Isto é os equipamentos existentes e novos não ficam à espera da subida da temperatura da água até ao ponto exigido pelo processo. Trata-se de um aumento da capacidade de produção, dado que permite realizar, no mesmo período de tempo, mais ciclos de tingimento das matérias primas e de acabamento de tecidos, produzindo mais artigo, em 25%, no mesmo período de tempo.”*, tendo acrescentado que *“A alternativa a estes equipamentos seria a queima direta de gás para produzir vapor e aquecer a água dos 18°C (temperatura média durante o ano) até as exigências dos vários patamares dos processos produtivos que variam dos 40° até aos 130°. A aquisição deste equipamento alternativo, do nosso ponto de vista, seria menos económica e menos produtiva. Pois, o custo de aquisição seria muito próximo, com a seguinte desvantagem de apenas produzir vapor para aquecimento da água.”*

Ora, estando em causa investimentos com relevância direta nos gastos inerentes à exploração corrente de uma empresa, nomeadamente, no consumo de energia elétrica e térmica, quaisquer auxílios atribuídos com essa finalidade, não consubstanciam auxílios ao investimento, nos quais se insere o benefício fiscal RFAI, mas sim auxílios ao funcionamento, os quais, de acordo com a alínea p), do considerando 20 das OAR 2014-2020, se destinam a reduzir as despesas correntes da empresa, incluindo categorias de custos, como os custos com pessoal, materiais, serviços contratados, comunicações, energia, manutenção, rendas, administração, com exclusão dos encargos de amortização e os custos de financiamento, se estes tiverem sido incluídos nos custos elegíveis aquando da concessão do auxílio ao investimento (sublinhado nosso).

Para o setor têxtil, a Cogeração está perfeitamente integrada nos processos industriais, sendo cada vez mais importante na sua sobrevivência e competitividade, contribuindo de forma inegável para o desenvolvimento sustentável deste setor.

Estando os referidos investimentos integrados numa estratégia de racionalização do processo produtivo (nomeadamente, no que se refere à substituição da energia primária necessária à produção de energia elétrica e térmica, passando também por um maior aproveitamento dessa energia primária, o que, cumulativamente, pode mesmo justificar um aumento da produção, em resultado de ganhos de eficiência energética), os mesmos não contribuem, por si só, para um aumento efetivo da capacidade de produção instalada no estabelecimento. Mesmo o sujeito passivo tendo em 2020-11-01 adicionado a atividade de produção de energia, esclarecemos que a referida atividade encontra-se incluída na divisão 35 das Indústrias Transformadoras (eletricidade, gás, vapor, água quente e fria e ar frio) e não se insere nos códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3, previstos nas alíneas do art.º 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, e de acordo com o n.º 1 do art.º 22.º do CFI, tal atividade está excluída do âmbito de aplicação do RFAI.

Com efeito, estabelece o considerando 33 do RGIC que *“A produção, distribuição e infraestruturas energéticas são sujeitas à legislação do mercado interna específica do setor, o que se reflete nos critérios para assegurar que os auxílios nestes domínios são compatíveis com o mercado interno e coerentes com as políticas da União em matéria de ambiente e energia. Os auxílios com finalidade regional concedidos ao abrigo da secção 1 do presente regulamento perseguem objetivos de desenvolvimento económico de coesão, sendo, por conseguinte, sujeitos a condições de compatibilidade muito diferentes. As disposições do presente regulamento em matéria*

de auxílios com finalidade regional não devem portanto, ser aplicadas às medidas relativas à produção, distribuição e infraestruturas energéticas.”. Ou seja, as atividades que promovam a produção, distribuição e infraestruturas energéticas não estão abrangidas pelas disposições respeitantes aos auxílios com finalidade regional (cf. alínea a), artigo 13.º do RGIC), pelo que, conseqüentemente, os investimentos gerados nestas áreas específicas também não estão abrangidos pelas disposições constantes no RGIC em matéria de auxílios estatais com finalidade regional, no qual se insere o RFAI, na tipologia de auxílios ao investimento.

Assim, o investimento efetuado na aquisição dos dois grupos de motores para remodelação da central de cogeração e custos de instalação, também não são elegíveis para efeitos de RFAI.

Concluindo:

Relativamente aos investimentos anteriormente identificados nas rubricas “Obras exteriores e reparações e substituições efetuadas em equipamentos e no edifício”, “Sistema de Colorimetria e laboratório de amostras”, “Equipamentos para a produção” e “Equipamentos administrativos”, será ainda de referir, a este propósito, o ponto 62 das Orientações relativas aos Auxílios estatais com finalidade Regional para 2014-2020 (OAR), que esclarece que “Se o auxílio não alterar o comportamento do beneficiário incentivando investimentos (adicionais) na região em causa, pode considerar-se que o mesmo investimento teria sido nela realizado, mesmo na ausência do auxílio. Esse auxílio carece de efeito de incentivo para alcançar o objetivo regional e não pode ser aprovado como compatível com o mercado interno.”

Ou seja, o incentivo não será compatível com o mercado interno quando se afigurar que um investimento idêntico teria sido efetuado na região ainda que o auxílio não tivesse sido concedido.

Conseqüentemente, o eventual aumento marginal da capacidade da empresa que resulte do “normal” investimento contínuo em ativos, quer substituindo os obsoletos, quer complementando os que existem, não pode caber na definição de investimento inicial, porque os apoios que daí poderiam advir seriam claramente incompatíveis com o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

Efetivamente, investimento inicial é precisamente o oposto de investimento de substituição, manutenção ou atualização.

De facto, enquanto que o investimento de manutenção se destina a reparar, conservar, substituir, atualizar, tornar mais eficiente, aumentar a produtividade (...) dos ativos existentes, sob pena de eliminação do mercado, um investimento inicial é um investimento adicional, de raiz, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente, **exigindo um conjunto suficiente de ativos que, de forma funcionalmente integrada e interrelacionada (entre si e não diretamente com a estrutura produtiva pré-existente)**, permita uma efetiva e significativa expansão da capacidade instalada, isto é, permita um “salto produtivo” que coloque a entidade num nível superior da sua capacidade produtiva instalada. (redimensionamento ou extensão da instalação produtiva).

Só assim se alcança um crescimento sustentável dirigido à COESÃO, que é o objetivo e condição dos auxílios regionais ao investimento.

Ou seja, a realização de um investimento inicial de aumento ou expansão da capacidade instalada não dispensa o investimento corrente na manutenção da capacidade pré-existente, sendo que, apenas o primeiro é elegível para efeitos do RFAI, impondo-se, por tal motivo a devida separação.

Face ao exposto, os investimentos referidos, não contribuirão, para o aumento da capacidade produtiva e como tal não são enquadráveis para efeitos de RFAI, pelo que ao investimento relevante declarado pelo sujeito passivo nos anos em causa, vão ser expurgadas as aquisições supracitadas, as quais se encontram discriminadas agora por ano de investimento, originando uma correção à dotação de RFAI gerada e declarada em cada um dos períodos, correspondente à aplicação da taxa de 25%, legalmente prevista na subalínea i), da al. a), do n.º 1 do artigo 23.º do CFI, ao valor das aplicações a desconsiderar.

Ano do
investimento realizado Dotação do
período

2016	59 077,18 €	14 769,30 €
2017	119 886,00 €	29 971,50 €
2018	15 125,07 €	3 781,27 €
2019	41 563,58 €	10 390,90 €
2020	1 052 314,50 €	263 078,63 €

Uma vez que, as dotações de RFAI geradas, nos períodos de 2017 a 2020, foram desconsideradas pela totalidade do investimento, pelo incumprimento das condições de criação e da manutenção dos postos de trabalho com nexo de causalidade com o investimento, as correções a esses períodos, já foram refletidas no ponto anterior V.1.1.1, pelo que os montantes não aceites nos anos de 2017 a 2020, não serão consideradas neste ponto, uma vez que estão integrados nesses períodos.

A correção relativa ao período de 2016, no montante de **14.769,30 €**, uma vez que o sujeito passivo ainda dispõe de saldo não deduzido no período anterior, será efetuada, no quadro 074, do Anexo D, à modelo 22, no campo “Saldo não dedutível ou caducado” e reduzido esse montante no campo “Saldo que transita para período seguinte”.

(...)

- 6) A sobredita inspeção detetou a AT irregularidades em sede de IRC, no valor de € 1.471.384,01, com impacto no exercício de 2020..
- 7) ...originando o montante de € 367.846,02, de imposto (IRC) em falta e a consequente liquidação;

- 8) A B... elaborou em 2015 um plano estratégico de investimentos tendo por base o aumento da sua capacidade produtiva de tinturaria de fio, de tecido e da criação de um novo departamento produtivo para um novo produto...
- 9) ... ao mesmo tempo que decidiu reduzir/não afetar recursos ao departamento de acabamento de malhas...
- 10) ...tendo esse investimento sido delineado para o incremento do negócio de têxteis-lar da Requerente, A...;
- 11) Em 17-11-2021 ocorreu a fusão entre a Requerente e a B..., com transferência global do património da B... para a Requerente, A..., SA, na sequência de projeto de fusão de que constava o seguinte: *“está prevista a fusão por incorporação na A... SA, com o objetivo de alcançar a verticalização total do processo produtivo. Com um plano de investimento superior a 8M€, a A... integrará novas fases essenciais, como tinturaria e acabamentos, após a internalização da tecelagem em 2018 com a fusão da X... SA. O projeto inclui a aquisição de equipamentos inovadores para aumentar a capacidade produtiva, permitindo produzir 7 toneladas diárias de produto e 8 toneladas na tinturaria, bem como a instalação de uma unidade com dois motores a gás natural para garantir a disponibilidade de água quente e vapor, fundamentais para suportar as novas necessidades energéticas. Adicionalmente, o investimento prevê melhorias nas instalações e reorganização do layout produtivo para otimizar os recursos, reduzir desperdícios e modernizar os processos. A introdução de produtos mais técnicos e orgânicos, com maior valor acrescentado, permitirá diferenciar a oferta no mercado global, melhorando o controlo da qualidade e os prazos de entrega. Esta estratégia visa consolidar a posição da empresa nos mercados internacionais, captar novos clientes e explorar novas oportunidades, contribuindo diretamente para o aumento da produtividade, competitividade e inovação no setor têxtil-lar.”*
- 12) Do investimento delineado, no valor global de 2,1 milhões de euros e projetado para se realizar entre os anos de 2016 e 2020, faziam parte as seguintes componentes:
 - Ampliação e alteração do edifício para acolher os novos equipamentos de tinturaria, laminagem e de produção de vapor e água quente;
 - Equipamentos de laminar
 - Máquinas de Tingir
 - Máquinas laboratoriais de preparar soluções de corantes, de pipetagem e de desenvolvimento de cores e de controlo
 - Equipamentos de extração da água das bobinas de fio
 - Equipamentos de preparar tecido
 - Equipamentos de transporte do tecido e das matérias-primas
 - Equipamentos de produção de vapor, água quente e eletricidade ao processo produtivo
 - Equipamento de condensados.
 - Diversos equipamentos complementares, fundamentais e de suporte ao processo produtivo [sem os quais seria impossível por em funcionamento o investimento de aumento de capacidade produtiva e de diversificação de produto]
- 13) O sobredito plano de investimentos era destinado a um “aumento da capacidade produtiva”, conforme consta do relatório da Inspeção Tributária, mas também a alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente;
- 14) Os ativos fixos tangíveis em causa foram afetos à atividade da B.....

- 15) ... e não o foram para fazer face a despesa corrente...
- 16) ... tendo sido adquiridos para os fins referidos na al. d) do artº 2º da Portaria 297/2015, de 21.09;
- 17) O valor do investimento realizado foi escalonado nos seguintes anos:

2016	€ 686.000,00
2017	€ 231.000,00
2018	€ 26.000,00
2019	€ 84.000,00
2020	€ 1.070.000,00

- 18) Com o investimento, a B... aumentou significativamente a sua capacidade produtiva [conforme desenvolve a Requerente nos artigos 15 e seguintes, do pedido de pronúncia arbitral (PPA)];
- 19) O sobredito investimento propiciou a criação de vários postos de trabalho;
- 20) Os bens acima descritos, todos eles, permitiram aumentar diretamente a capacidade de produção, sendo diretamente, como peças complementares e de suporte a outras que foram aceites como investimento elegível para RFAI;
- 21) Os equipamentos em causa não correspondem a meras substituições de equipamentos obsoletos, ou atualização dos mesmos, ou reparações de equipamentos...
- 22) ...mas antes foram consequência necessária da aquisição dos equipamentos de produção, existindo uma interdependência entre todos;
- 23) O sobredito investimento efetuado pela Requerente teve reflexos concretos no seu volume de negócios...
- 24) ... com aumento substancial da sua capacidade produtiva;
- 25) A Requerente dedicava-se ao tingimento de fio, de tecidos, malhas e acabamento dos mesmos;
- 26) Tratou-se de um investimento integrado, nas suas diversas componentes - em equipamentos produtivos e meios complementares necessários ao processo produtivo, a manutenção, a logística e a comercial;
- 27) Do investimento delineado, foi decidida a ampliação e alteração do edifício para acolher os novos equipamentos de tinturaria, laminagem e de produção de vapor e água quente, a aquisição de equipamentos de laminar e máquinas de tingir, bem como máquinas laboratoriais de preparar soluções de corantes, de pipetagem e de desenvolvimento de cores e de controlo e equipamentos de extração da água das bobines de fio, equipamentos de preparar tecido e equipamentos de transporte do tecido e das matérias-primas, equipamentos de produção de vapor, água quente e eletricidade ao processo produtivo e equipamento de condensados;
- 28) Sem estes diversos equipamentos complementares seria impossível por em funcionamento o investimento de aumento de capacidade produtiva e de diversificação de produto, tudo no valor global de 2,1 milhões de euros;
- 29) O investimento em causa foi projetado para se realizar durante o ano de 2016 a 2020, tendo sido um pouco atrasado em virtude da pandemia, mas realizou-se como previsto,

- tendo a empresa aumentado significativamente a sua capacidade produtiva: em 18,6% a tinturaria de peça e de fio resultante da aquisição dos equipamentos de produção de vapor e água quente e com a aquisição de máquinas de tingir, aumentou a capacidade produtiva da tinturaria de fio em 44%;
- 30) A tinturaria de fio aumentou, como resultado dos investimentos referidos, a sua capacidade de produção em 62,6%;
 - 31) A empresa passou a poder processar 8 metros de tecido de veludo por minuto, quando anteriormente ao investimento não processava qualquer metro de veludo;
 - 32) A tinturaria e o tecido aveludado exigem muita água quente e vapor, pelo que foram adquiridos equipamentos de produção de vapor e aquecimento de água;
 - 33) Simultaneamente a A... [na qual a B... veio a ser incorporada], delineou, em 2018, um projeto de investimentos de 7 milhões de euros de modo a processar 36 mil peças /dia de tecido;
 - 34) Quando a B... foi objeto de fusão com a A..., S.A., esta última dependia a 100% dos serviços de tingimento e acabamento de fio e tecidos da B...;
 - 35) A A... compreende essencialmente a comercialização de têxteis, nomeadamente artigos atalhados em tecidos turcos, atalhados de banho, roupões de banho e atalhados de praia e dirige-se a segmentos como a grande distribuição de têxteis- lar, hotelaria, retalhistas e publicidade;
 - 36) Com o investimento realizado, conseguiu alcançar a verticalização e aumento da capacidade produtiva, mantendo a sua oferta a estes segmentos, bem como adicionando um produto de maior qualidade, com maior nível de tecnicidade e mais orgânico;
 - 37) A A... produz artigos atalhados com recurso a matérias-primas mais nobres e...
 - 38) ... por via da verticalização (e, por isso, internalização de novas competências) passou a prestar serviços na área da tinturaria e acabamentos;
 - 39) O investimento realizado teve como objetivo aumentar a capacidade produtiva e aportar inovação ao processo produtivo.
 - 40) O investimento propiciou ainda a criação e manutenção de 9 postos de trabalho;
 - 41) O facto de haver redução de trabalhadores, a nível global da empresa, em 2018/2020, prendeu-se com o fim de uma seção de acabamento de malhas, que se tornou improdutiva e a pandemia ocorrida em 2020, tendo a referida secção de acabamento de malhas implicado a cessação de muitos contratos de trabalho...
 - 42) ... que foi o que fez o número absoluto decrescer;
 - 43) O volume de emprego retomou rapidamente após conclusão do investimento e com o fim da pandemia [cfr mapas da empresa, juntos ao relatório de inspeção, e aqui dados por reproduzidos];
 - 44) Antes do investimento, em 2015, o número de trabalhadores era de 152; em 2024, após conclusão do investimento, era de 213 trabalhadores [cfr quadro junto ao relatório de inspeção sob o anexo 1];
 - 45) A empresa fez um investimento estratégico no segmento dos têxteis-lar, em particular na criação de um produto novo, **artigos aveludados**, e no aumento das tinturarias...
 - 46) ...tendo criado postos de trabalho para essas áreas e manteve-os;
 - 47) Relativamente aos equipamentos e **quanto ao ano de 2016**, o valor relativo à **preparação do piso** era essencial para o aumento das instalações fabris da tinturaria, sendo certo que para haver acessos das matérias-primas, trabalhadores, camiões, entre outros, a requerente teve que proceder à preparação do terreno de modo a existirem acessos;
 - 48) Quanto ao **Laboratório de Amostras e ao Sistema Colorimétrico**, trata-se de

- equipamentos inovadores ao processo produtivo, sendo que **Laboratório de Amostras D...** permite fazer as preparações das soluções dos corantes necessários ao tingimento, permitindo a pipetagem das receitas e simulando em laboratório a produção;
- 49) É impossível tingir uma matéria com rentabilidade, nos dias de hoje, sem a existência de um laboratório que permita desenvolver uma receita de tingimento.
 - 50) O laboratório em causa está em conexão com o aumento da capacidade produtiva, porquanto simula, de forma fiável, mais rápida e sem desperdício de tempo e meios, a cor pretendida, sendo certo que o aumento do número de máquinas de tingimento e o conseqüente crescimento das toneladas produzidas obrigaram à aquisição deste sistema avançado de pipetagem para amostras;
 - 51) Sem esse sistema, não era possível realizar o número necessário de amostras e ensaios em tempo útil;
 - 52) Quanto ao **sistema de colorimetria**, este equipamento permite criar as receitas da cor pedida pelo cliente, e validar os parâmetros de cor exigidos pelos clientes;
 - 53) Sem estes equipamentos, tudo era feito manualmente - pesagem de gramas de corante, fazer a soluções manualmente, fazer a pipetagem por aspiração (do trabalhador) através de uma pipeta...
 - 54) ...sendo que o grau de erro que se transmitia ao processo produtivo era grande;
 - 55) O reprocessamento dos tingimentos era na ordem dos 40%;
 - 56) Um reprocessamento demora, no mínimo, duas horas;
 - 57) Com estes equipamentos, não existe reprocessamento dos tingimentos;
 - 58) Um tingimento, sem reprocessamento, demora 8 horas, e com reprocessamento 10 horas;
 - 59) Estes equipamentos permitiram aumentar a capacidade produtivas das máquinas de tingir em 10% ($2/8 \times 0,4$);
 - 60) **Quanto ao depósito de condensados**, o crescimento do parque de máquinas de tingir fio obrigou à aquisição de um depósito de condensados, de valor para o aquecimento do banho do tingimento, sendo este absolutamente indispensável ao processo produtivo;
 - 61) O condensado das máquinas, a temperaturas superiores a 90°, transforma-se em água quente que regressa de novo a máquina;
 - 62) Isto permite que a água fria seja transformada em água quente e deste modo regressar a máquina;
 - 63) Ou, mais concretamente: permite que a máquina não perca tempo a aquecer água porque o *depósito de condensados* vai permitir aumentar a capacidade produtiva das máquinas adquiridas porquanto reduz o tempo produtivo da máquina, aumentando de forma significativa a produção diária;
 - 64) O aquecimento da água de uma máquina de 20° para 60° demora 20 minutos mas se a água estiver quente, como resultado do condensado, demora zero;
 - 65) Em três faces do tingimento e acabamento: preparação do fio, tingimento e ensaboamento, é utilizado o condensado das máquinas, reduzindo o tempo de tingimento em 60 minutos;
 - 66) Este equipamento está afeto às máquinas de tingir deste investimento de modo a aumentar a capacidade produtiva das mesmas;
 - 67) Quanto aos **carrinhos de chapa**, o tecido que se destina ao processamento dos tingimentos e do veludo, a ser processado, antes e depois, tem que ser transportado por carrinho, não pode ser arrastado pelo chão, nem ser transportado aos ombros por funcionários, sendo que o equipamento de laminagem não funciona sem estes carrinhos;
 - 68) Os carrinhos de chapa foram adquiridos para o transporte de tecido para laminar e após

laminado, na sequência da aquisição do laminador Unitech, que foi considerado para efeitos de RFAI;

Quanto aos investimentos não considerados relevantes de 2017 a 2020:

- 69) No que diz respeito à **Cobertura em estrutura Galvanizada- Parque de Estacionamento** a mesma decorre do aumento das instalações fabris da empresa requerente para acomodar o aumento da sua capacidade produtiva, não fazendo qualquer sentido a sua exclusão;
- 70) Quanto à **Cesta de secador Pimatex**, ocorreu um aumento da cesta de secagem (extração de cerca de 50% humidade do fio que vem das máquinas de tingir), que anteriormente tinha a capacidade de 24 bobines, e agora tem capacidade para 48 bobines...
- 71) ... o que levou a um processamento maior de bobines de fio, resultante do investimento, que tinha necessariamente de aumentar a sua capacidade de extração de humidade...
- 72) ... traduzida num aumento de capacidade de extração de água para o dobro;
- 73) Quanto aos **Triodos (2 máquinas)**, os mesmos são equipamentos centrais da máquina de secar que determina a capacidade de secagem de fio;
- 74) O Triodo, antes do investimento, era o RS 3040 CL com 60 KV com capacidade de secagem de 2,5 toneladas de fio/dia, com o investimento foi substituído pelo RS 3060 CL com capacidade de 120 KW, com capacidade de secagem de 5 toneladas/dia;
- 75) A tinturaria aumentou a sua capacidade em 62,6% de processamento de bobines;
- 76) Para secar o acréscimo de fio a empresa teve de comprar estes equipamentos, substituindo os anteriores, uma vez que o fio tem que ser secado para ser utilizado...
- 77) ... e a secagem faz parte do processo produtivo de tingimento e acabamento do fio;
- 78) Trata-se de um equipamento novo com duplicação da capacidade produtiva de secagem;
- 79) Quanto ao **DST**, o aumento da capacidade produtiva dos equipamentos provocou problemas da linha elétrica, tendo sido necessário montar um novo passa-muros e DST (dispositivo de sobretensão) com maior capacidade, para estabilizar a linha elétrica;
- 80) Quanto à **cobertura armazém de peça**, este custo foi essencial para colocar os depósitos de água quente, caldeira de produção de vapor e restantes equipamentos de produção de energia térmica;
- 81) Tais equipamentos exigiram alteração da estrutura e cobertura numa parte do edifício onde estes equipamentos foram colocados, sendo que a estrutura anterior não permitia acomodar estes equipamentos;
- 82) Trata-se de um investimento de infraestrutura necessário a colocação dos equipamentos de produção de energia térmica para o processo produtivo;
- 83) Sem este investimento, não se poderiam instalar estes equipamentos, e sem estes equipamentos não podia existir aumento da capacidade produtiva;
- 84) Quanto ao **Variador G120**, demonstrou-se que todas as máquinas utilizam ar comprimido para poderem funcionar;
- 85) O aumento da capacidade produtiva dos equipamentos, do investimento, exigiu muito mais ar comprimido;
- 86) O equipamento anterior tinha uma potência de 75 KW e tinha uma capacidade em produzir 13.73 m³/min de ar comprimido;
- 87) O novo equipamento tem uma potência de 90 KW com a capacidade em produzir 16.22 m³/min de ar comprimido;
- 88) A empresa aumentou em 18% a sua capacidade de produção de ar comprimido;
- 89) O equipamento anterior era suficiente para abastecer em ar comprimido a empresa, mas

- não os novos equipamentos que foram adquiridos;
- 90) Quanto à *substituição da cobertura de fibrocimento Zona laboratório e fio*, essa substituição foi essencial para instalar os novos equipamentos exigiu um aumento das instalações e alteração parcial da estrutura e da cobertura na tinturaria de fio existente;
- 91) O investimento de alteração da estrutura limitou-se à zona necessária para acolher o investimento nos equipamentos que originaram o aumento da capacidade produtiva;
- 92) Quanto às *tubagens e isolamento Linhas Gerais Tecido*, verifica-se que a Lâmina e o Tumbler, para produzirem tecido acabado e em veludo de qualidade, necessitam de vapor e por isso...
- 93) ...comprar máquinas de laminar e Tumbler sem ter vapor seria um investimento completamente inútil;
- 94) Para tal foi necessário montar linhas de vapor, naturalmente isoladas, de modo a transportar o vapor para os equipamentos;
- 95) Os equipamentos de laminagem e de acabamento (Tumbler) foram considerados como relevantes para efeitos de RFAI, sendo estes equipamentos complementares e de suporte;
- 96) Quanto ao sistema *Rapid color com 24 copos IR-24 SM*, trata-se de um equipamento de tingir meadas de fio e de tecido para desenvolvimento da cor, após conceção e desenvolvimento da receita;
- 97) Este equipamento aumenta a eficiência das máquinas de tingir, permite processos mais ágeis e precisos, reduz erros, aumenta a eficiência e melhora substancialmente a produtividade das máquinas;
- 98) O grau de erro que se transmitia ao processo produtivo era grande antes destes equipamentos, sendo que o reprocessamento dos tingimentos era na ordem dos 40%, demorando cerca de 2 horas;
- 99) Estes equipamentos permitiram aumentar a capacidade produtivas das máquinas de tingir em 10% ($2/8 \times 0,4$);
- 100) Quanto aos *20 carrinhos de transporte de tecido*, são fundamentais ao processo produtivo em virtude do aumento do processamento do tecido;
- 101) Sem estes carrinhos não podia haver produção de tingimentos, de veludo e de acabamento de tecido;
- 102) Quanto ao Servidor *ML 350 e Multifunções RICOH MP60*, o colorímetro, o laboratório ..., o sistema Rapid, a cozinha de cores e as máquinas de tingir estão interligadas através de um equipamento informático, **um servidor**;
- 103) O laboratório D... tem que estar ligado ao Colorímetro e por sua vez as máquinas de tingir;
- 104) As máquinas de tingir têm que estar ligadas a um servidor para poderem trabalhar;
- 105) Os próprios equipamentos, altamente inovadores, demoram muito tempo a serem montados e colocados a funcionar;
- 106) Quanto à *Válvula Caldeira P..., 2 motores MTU 400 GN, Caldeira e chaminé e Contador de Gás, e Caleiros e Chaminé*, trata-se do investimento na caldeira para produzir vapor e nas chaminés da instalação da nova caldeira e do Tumbler...
- 107) ... sendo que não é possível produzir vapor sem chaminé...
- 108) ... nem é possível acabar tecido sem chaminé no Tumbler;
- 109) O Tumbler é um equipamento que seca e acaba o tecido dando-lhe brilho, toque e

- suavidade;
- 110) O Tumbler foi considerado como investimento relevante para efeitos de RFAI, pelo que as suas chaminés também têm que o ser;
- 111) A *válvula* é um equipamento de modelar o vapor com a finalidade de manter a pressão constante de abastecimento das máquinas, sendo que a introdução de vapor nas máquinas tem que ser regulada;
- 112) E se as máquinas de tingir foram consideradas como relevantes para efeitos de RFAI estes equipamentos complementares sem os quais não funcionavam ou funcionavam deficientemente têm que ser também considerados para o mesmo efeito;
- 113) O *contador de gás natural* é essencial para controlar o consumo dos novos equipamentos;
- 114) *Quanto aos motores MTU e Caldeira*, o tecido têxtil da Requerente, desde as matérias-primas até ao produto final, necessita de muita energia térmica, água quente e vapor, a altas temperaturas, para ser utilizado no processo produtivo;
- 115) Por isso a Requerente, para aumentar a sua capacidade produtiva, teve que investir em equipamentos geradores de energia térmica, sem a qual não existe produção de têxteis;
- 116) O investimento para a produção de energia consistiu nos seguintes equipamentos: dois motores MTU, reservatórios de água quente, caldeira de vapor, e diversos equipamentos complementares, tudo de modo a produzir água quente e vapor para o processo produtivo de transformação das matérias-primas e auxiliares em produto final;
- 117) A alternativa a este tipo investimento seria a queima direta numa caldeira a gás ...
- 118) ... mas com a seguinte desvantagem: o investimento seria muito semelhante e apenas se limitava a produção de vapor.
- 119) O que este conjunto de equipamentos permitiu para além de produzir vapor e água quente aos novos equipamentos, foi aumentar a capacidade produtiva em 25% dos equipamentos de tinturaria existentes;
- 120) O conjunto de equipamentos produz água quente, na ordem dos 80° de temperatura, evitando o tempo de espera de aquecimento a vapor de 18° (temperatura média da água durante o ano) até aos 80°, sendo que o vapor é utilizado para patamares de tingimento superior a 80°...
- 121) ... os quais variam entre os 40° e os 130°;
- 122) Este investimento permitiu, não só a produção de energia, em particular vapor e água quente, para o processo produtivo...
- 123) ... mas também a redução em 21% dos ciclos produtivos de todos os equipamentos de tinturaria antes e após projeto...
- 124) ... isto atendendo a que não ficam à espera da subida da temperatura da água até ao ponto em que se encontra a água nos depósitos, na ordem dos 80°;
- 125) Atualmente, uma máquina tem uma capacidade de produção de 3 partidas dias (24 h/ 8 h);
- 126) Antes do investimento, a mesma máquina apenas tinha a capacidade de produzir 2,4 partidas dia (24 h/10 h);
- 127) Este aumento de capacidade tanto se aplica aos equipamentos existentes, como aos futuros;
- 128) Estes ativos fixos tangíveis (relevantes para efeitos de RFAI), foram adquiridos para o aumento da capacidade produtiva instalada na empresa, em 25%, estão afetos intrinsecamente a exploração da atividade económica da empresa e destinam-se a fornecer energia aos novos equipamentos;
- 129) Sem eles, nenhum aumento da capacidade produtiva e de faturação seria realizado,

- mesmo realizando o restante investimento;
- 130) Os referidos equipamentos não foram adquiridos para exercer qualquer tipo de atividade autónoma, seja a título principal ou acessória da sua atividade, mas sim para produzir energia térmica necessária ao aumento da capacidade produtiva da empresa;
- 131) Antes do investimento, o tempo médio de tingimento era de 608 minutos e após investimento passou a ser de 480 minutos;
- 132) Este investimento, delineado em 2015, aumentou a capacidade da tinturaria, que necessita de energia para o processo produtivo;
- 133) Ao mesmo tempo a A... estava a investir (2019/2023) na tecelagem para produzir mais 16 mil metros dia, e a investir no mesmo período 1,7 milhões em equipamentos de tingir nas instalações de B..., dado que esta empresa seria objeto de fusão em 2020, mas que devido a pandemia apenas se concretizou em 2021...
- 134) ...para além de ter criado um novo departamento de laminagem, que necessita de energia térmica ao processo produtivo.
- 135) Foram os referidos motores, caldeira e restantes equipamentos complementares, que permitiram o fornecimento de energia necessária a estes novos equipamentos, ...
- 136) ...tendo contribuído para aumentar a capacidade produtiva do estabelecimento já existente (devendo integrar o conceito de "investimento inicial");
- 137) A capacidade produtiva diária de peças aumentou de forma exponencial, de uma média de 20 mil peças/ dia em 2018 a uma medida de 36 mil peças /dia em 2024;
- 138) Em virtude dos citados investimentos realizados, a empresa passou a conseguir produzir produtos diferentes, com técnicas diferentes, que anteriormente não tinha capacidade para produzir;
- 139) Todos os bens em causa foram comprados em estado de novo;
- 140) A Requerente aceitou que os "Rolos ...", no valor de € 5.640,00 a que corresponde uma dotação RFAI de € 1.410,00, não são elegíveis para efeitos do RFAI – Cfr artigos 230º e 231º do PPA e artigos 15º a 20º, da Resposta.

B – Factos não provados

Não constatou o Tribunal a existência de factos essenciais não provados.

C – Motivação

A convicção do Tribunal fundou-se essencialmente nos documentos juntos aos autos, incluindo a cópia do processo administrativo instrutor junto pela AT e nos depoimentos prestados em audiência por Y..., presidente do Conselho de Administração da Requerente que, depondo embora na qualidade de parte (é administrador desde 2003) descreveu, de forma profundamente conhecedora, convincente e exaustiva toda a atividade quer da requerente quer da B... e, concretamente, sobre os investimentos e sua razão de ser para a integração no regime RFAI. Este seu depoimento, conjugado com os prestados pelas testemunhas, Z..., engenheira têxtil e diretora técnica da Requerente – que corroborou ou confirmou, no essencial o depoimento de parte citado – e AA..., engenheiro mecânico e diretor comercial da Requerente, conjugados com os documentos, designadamente os juntos

com o PPA com os n.ºs 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, e 18 em articulação com a Resposta apresentada pela AT, levaram o Tribunal a formar a sua convicção quanto ao quadro factual descrito.

III Fundamentação (cont)

O Direito

Visam estes autos sindicar a elegibilidade ou não, para efeito de RFAI, de um conjunto de investimentos realizados pela empresa (B...) que veio a ser objeto de fusão com a Requerente (A...).

Em causa, concretamente, a (i) legalidade do ato de liquidação de IRC n.º 2023... e juros compensatórios (i) a demonstração da liquidação de IRC n.º 2025..., (ii) a demonstração de acerto de contas n.º 2025..., (iii) as correções no valor global de €367.846,02 em consequência da liquidação de IRC

As questões a decidir reconduzem-se, no essencial, a apurar:

- a) Se o ato de liquidação adicional ou de substituição praticado pela AT na sequência ou em consequência das razões ou fundamentos invocados no Relatório de Inspeção Tributária (RIT), deve manter-se ou se, pelo contrário, enferma dos vícios invocados pela Requerente e, em consequência, terá de ser anulado, conforme pedido;
- b) Se está ou não fundamentado esse ato;
- c) Se, mais concretamente, é ou não condição do RFAI a criação líquida de postos de Trabalho;
- d) Se, para ser elegível para efeitos de RFAI, o investimento deve ser inicial (artigo 2.º-2/d), do RFAI e
- e) Se se mostra violado o princípio da legalidade.

Vejamos:

A) A questão da falta de fundamentação do ato

Suscita o Requerente a questão formal de não fundamentação do ato tributário em causa. Pois bem, é hoje doutrinal e jurisprudencialmente aceite que um ato está devidamente fundamentado quando, pela motivação aduzida, se mostra apto a revelar a um destinatário normal as razões de facto e de direito que determinam a decisão, habilitando-o a reagir eficazmente pelas vias legais contra a respetiva lesividade⁵.

Sobre a fundamentação dos atos tributários tem o Supremo Tribunal Administrativo entendido que⁶ "(...) a falta ou insuficiência de fundamentação do ato, vício de natureza formal (e não substancial), se verifica quando o respetivo ato não exterioriza de modo claro, suficiente e congruente, as razões por que apresenta determinado conteúdo decisório. Sendo

⁵ Acórdão do STA, de 13-04-2000, Processo n.º 31616

⁶ Acórdão proferido no recurso n.º 01173/14, de 09-09-2015

que a falta ou insuficiência de fundamentação não se confunde com o vício decorrente de erro sobre os pressupostos (este ocorre quando, apesar de o autor do ato ter dado a conhecer as razões em que suporta a decisão, tais razões não são, todavia, apropriadas ou suficientes ou demandavam diversa solução (...))⁷

E dado que este dever legal de fundamentação tem, «a par de uma função exógena - dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do ato ou pela sua impugnação -, uma função endógena consistente na própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada, séria e isenta.» (ac. do STA, de 2/2/2006, rec. n.º 1114/05), então, essa fundamentação deve ser contextual e integrada no próprio ato (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do ato um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), equivalendo à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

Nas palavras de Vieira de Andrade⁷, *“assim, utilizando a linguagem da jurisprudência, o ato só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto ato administrativo (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do ato, sendo, portanto, essencial que o discurso contextual lhe dê a conhecer todo o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito que suportam a decisão ou os motivos por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro. Ela visa «esclarecer concretamente as razões que determinaram a decisão tomada e não encontrar a base substancial que porventura a legitime, já que o dever formal de fundamentação se cumpre “pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis, enquanto a fundamentação substancial exige a existência de pressupostos reais e de motivos corretos suscetíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo”. O discurso fundamentador tem de ser capaz de esclarecer as razões determinantes do ato, para o que há-de ser um discurso claro e racional; mas, na medida em que a sua falta ou insuficiência acarreta um vício formal, não está em causa, para avaliar da correção formal do ato, a valia substancial dos fundamentos aduzidos, mas só a sua existência, suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer as razões da decisão.»⁸*

Subsumindo:

In casu, é manifesto que a Requerente entendeu o sentido e alcance da liquidação sobre o

⁷ Cf. “O Dever de Fundamentação Expressa dos Atos Administrativos”, 1990, pag. 239

⁸ Cfr. Vieira de Andrade – ob. cit. pag. 239, na citação do ac. do STA, de 11/12/2002, rec. 01486/02

qual recai o pedido de pronúncia arbitral, e demonstra ter compreendido o quadro fáctico e legal em que assentou a decisão da Requerida (discordando naturalmente dela) quando em extensa e exaustiva contestação/resposta, revela, notoriamente, que entendeu as razões que levaram a Requerida à emissão da liquidação impugnada.

Assim é que, sem mais, desnecessários, desenvolvimentos, se julga **improcedente o vício de falta de fundamentação**.

B) A questão da criação líquida de postos de trabalho

O Código Fiscal do Investimento (originalmente aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro e alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro), procurou sintetizar um conjunto de apoios de índole fiscal ao investimento produtivo e também à investigação e desenvolvimento, pretendendo contribuir para a promoção da competitividade da economia nacional e para a manutenção de um contexto fiscal favorável ao investimento, à criação de emprego e ao reforço dos capitais próprios das empresas. No âmbito daquele Código foram estabelecidos diversos regimes de incentivos / benefícios fiscais, nomeadamente o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI). Este regime instituiu um benefício fiscal ao investimento em ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis, consubstanciado em deduções à coleta de IRC (do período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes e, quando não possa ser efetuada na totalidade, por insuficiência de coleta, pode sê-lo nas liquidações relativas aos dez períodos seguintes, com determinados limites), isenção de Imposto de Selo e isenção ou redução de IMI e IMT relativamente a imóveis adquiridos ou construídos neste âmbito, sendo aplicável aos sujeitos passivos de IRC, que exerçam a título principal uma atividade em determinados setores [classificados conforme a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev.3), de acordo com o definido na Portaria n.º 282/2014 de 30 de Dezembro].

O RFAI não é cumulável com outros benefícios da mesma natureza, para as mesmas aplicações relevantes, salvo os previstos no regime da DLRR (dedução por lucros retidos e reinvestidos), com os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional.

O RFAI é, por sua vez, um instrumento de política fiscal que visa oferecer o investimento produtivo através da concessão de um conjunto de benefícios fiscais, como sejam uma dedução à coleta de IRC, a isenção/redução do Imposto Municipal sobre Imóveis, a isenção/redução do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e a isenção de Imposto do Selo

Adiante-se, *brevitatis causa*, que não é condição de acesso ao benefício fiscal RFAI a exigência de uma situação de “criação líquida de emprego” pelo sujeito passivo investidor – cfr acórdão no proc CAAD n.º 652/2024, com o seguinte sumário: “(...)Os contratos de trabalho relativos a postos de trabalho criados por investimentos abrangidos pelo RFAI não precisam de ser, ab initio, sem termo. O que releva é a estabilidade do emprego criado e não a forma inicial do contrato. Não é condição de acesso ao benefício fiscal RFAI a exigência de uma situação de “criação líquida de emprego” pelo sujeito passivo investidor (...)”.

Com efeito, o tema não é novo e tem sido largamente tratado. Na verdade, a exigência adicional da AT de “*criação líquida*” e manutenção de saldo líquido, tem sido considerada uma restrição não prevista na al. f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI e como tal rejeitada pelo STA e pela jurisprudência arbitral dominante e que este Tribunal também subscreve

Neste sentido, se orienta o STA no acórdão de 08-11-2023, no âmbito do Proc. n.º 0411/16.0BEPNF, onde se decidiu que, no âmbito do RFAI, “nem a letra nem a *ratio legis* (...) autorizam a interpretar a ‘criação de postos de trabalho’ como ‘criação líquida de emprego’; (...) o RFAI é um apoio a investimento em ativos, não um apoio baseado em custos salariais, pelo que as condições de “aumento líquido” do RGIC ligam-se aos auxílios baseados em salários e não se transpõem para o RFAI.”⁹

E a jurisprudência reiterada do CAAD vai no mesmo sentido, citando-se, a título exemplificativo, o acórdão arbitral, de 27-06-2024, no âmbito do Proc. n.º 763/2023-T e as proferidas nos processos n.ºs 307/2019-T, 156/2022-T, 561/2022-T, 640/2023-T, 1094/2024-T e 1420/2024-T, algumas reforçando que o requisito central é o nexo causal investimento/posto(s) de trabalho e a manutenção desses postos, não o saldo líquido global de trabalhadores.

Note-se que ficou designadamente demonstrado que o investimento em causa propiciou a criação e manutenção de 9 postos de trabalho, sendo que, antes do investimento, o número de trabalhadores era de 152 e, em 2024, após conclusão do investimento, esse número era de 213 [cfr factos 40 e 44, dos factos provados]

Em conclusão, revelam os factos provados que, no caso, a Requerente cumpriu a condição prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do Decreto-Lei nº 162/2014, dado que o investimento relevante proporcionou a criação de postos de trabalho e a sua manutenção dentro do prazo legal.

C) Se o ato de liquidação adicional ou de substituição praticado pela AT na sequência ou em consequência das razões ou fundamentos invocados no Relatório de Inspeção Tributária (RIT), deve manter-se ou se, pelo contrário, enferma dos demais vícios invocados.

Está em causa apurar se os investimentos a que aludem os autos reúnem os pressupostos necessários para usufruírem dos benefícios fiscais previstos no RFAI e na Portaria nº 297/2015.

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) é um benefício fiscal regulado principalmente pelo CFI (Código Fiscal do Investimento), aprovado pelo DL nº 162/2014 e que permite às empresas, designadamente, deduzir à coleta de IRC uma percentagem do investimento realizado em ativos não correntes (tangíveis e intangíveis).

É objetivo do RFAI incentivar o investimento produtivo, a criação de emprego e aumentar a competitividade.

Sendo realizado o investimento, assim como observados os demais requisitos

⁹ Ver ainda o acórdão do STA de 14-01-2026, processo 0425/23.3BEAVR

exigidos – nomeadamente os que constam do n.º 4 do artigo 22.º do CFI – são concedidos aos sujeitos passivos de IRC os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do CFI.

Mas quais os investimentos e em que condições são elegíveis para efeitos de RFAI? Vejamos:

Dispõe o citado artigo artº 22º do Código Fiscal do Investimento

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

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

a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;

ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;

v) Equipamentos sociais;

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

b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

3 - (...)

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

a) (...)

b) (...)

c) (...)

d) (...)

e) (...)

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

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

traduza em adições aos investimentos em curso.

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

(...).

Os requisitos encontram-se ainda definidos ou complementados no artº 2º da Portaria nº 297/2015, de 21.09, que, na al. d) do nº 2 do artº 2º, dispõe o seguinte:

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 (sublinhados nossos).

Por outro lado, o artº 2º, § 49, alínea a), do Regulamento (CE) nº 651/2014 da Comissão (RGIC - Regulamento Geral de Isenção por Categoria) estabelece, como definição de “investimento inicial”, no que aqui interessa¹⁰, que é um “(...) investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente (...)”¹¹.

Conforme se assinalou no acórdão proferido no Proc do CAAD nº 156/2022-T, “(...) Uma vez que estão em causa “equipamentos complementares” que, por si só, não permitem um incremento daquela capacidade, revela-se necessário aferir a respetiva essencialidade ou importância para o processo produtivo. Tal exame não poderá resultar de uma análise individualizada e segmentada de cada um dos ativos, tendo antes de ser feita com base no projeto de investimento delineado pela Requerente que o configurou como um todo complexo, coerente e integrado, capaz de potenciar o aumento da capacidade produtiva (...). Ora, apesar de estarem em causa “equipamentos complementares” ou de “beneficiação de equipamentos pré-existent”, a verdade é que sem eles não seria possível atingir a finalidade última de expandir a capacidade produtiva instalada na unidade fabril. (...) de nada valia investir em “equipamentos produtivos” se a unidade fabril não dispusesse dos meios logísticos e/ou periféricos de suporte ao processo produtivo que eram necessários para acomodar o aumento da capacidade instalada e salvaguardar a manutenção da produtividade.

¹⁰ No seu nº 49, a).

¹¹ À semelhança do conceito contido no artº 4º nº 2 do CFI.

optimização e eficiência do processo produtivo. (sublinhado nosso).

Concorda-se ou subscreve-se um tal entendimento.

No caso dos autos, está demonstrado que os ativos fixos tangíveis que constituem o investimento, foram adquiridos no estado de novos, estando apenas em dissídio se se pode considerar inicial o investimento e que este visasse expandir ou aumentar a capacidade instalada, em condições distintas das necessárias para o normal funcionamento da atividade da demandante.

Resulta da matéria provada a existência de um plano de investimento integrado e agregador, de 2,1 milhões de euros com objetivos perfeitamente definidos para o período de 2016/2020, visando o aumento da capacidade produtiva de, designadamente, tinturaria de fio e de tecido [cfr factos 8 e 12, dos factos provados].

Desse investimento faziam parte (i) a ampliação e alteração do edifício para acolher os novos equipamentos de tinturaria, laminagem e de produção de vapor e água quente, (ii) elementos de laminar, (iii) máquinas de tingir, (iv) máquinas laboratoriais, (v) equipamentos de extração de água das bobines de fio, (vi) equipamentos de preparar tecido e de transporte do mesmo e matérias primas, (vii) equipamentos de produção de vapor, água quente e eletricidade, (viii) equipamentos de condensados, e (ix) diversos equipamentos complementares, fundamentais e de suporte ao processo produtivo, imprescindíveis para a eficácia do aumento da capacidade produtiva e diversificação do produto – cfr supra, factos provados, facto 12.

Todo o investimento, afeto à exploração da Requerente, não está abrangido pelas exclusões previstas no artigo 22º-2/a), do CFI e é manifesta a sua afetação ao aumento da capacidade produtiva instalada na unidade fabril em causa que assim passou a produzir mais e de forma diversificada.

Portanto, investimento de inovação e não de mera manutenção.

Há que deixar claro que o requisito de aumento da capacidade produtiva pode não ser efetivamente traduzido, no final, em aumento de produção.

Ou seja: para efeitos de RFAI não é o resultado final que conta (que está dependente de vários fatores) mas, digamos, a teleologia do investimento (cfr nesta linha, o acórdão proferido no processo CAAD nº 543/2020-T)

Obviamente que há aplicações do investimento que, analisadas de forma avulsa ou sem o enquadramento no âmbito da totalidade do investimento, poderiam, *prima facie*, ser excluídos do âmbito do RFAI.

Todavia, essa ponderação não pode ser feita dessa forma mas antes olhando ao investimento no seu todo e aferir da sua essencialidade ou importância para a eficácia ou bom funcionamento de alguns dos investimentos essenciais (Cfr acórdão do CAAD, no Proc nº 156/2022-T)

É que, na verdade, um projeto de investimento de mais de 2 milhões de euros, é um todo complexo, coerente e integrado de forma a que só sendo assim visto será capaz de cumprir o seu objetivo de aumento da capacidade produtiva.

Daí o entendimento de que o investimento em equipamentos produtivos não dispensa e

antes exige meios logísticos, periféricos ou de suporte ao processo produtivo, designadamente os necessários para acomodar o aumento da capacidade instalada e salvaguardar a manutenção da produtividade ou a otimização e eficiência do processo produtivo.

Assim é que, no caso, todos os componentes do investimento, sem exceção, que foram comprovados [cfr supra e designadamente, os factos provados 12 e 18], têm de ser considerados elegíveis para efeitos de RFAI.

E o mesmo acontece, em geral, relativamente às obras de ampliação e alteração do edifício fabril na medida em que foram necessárias, com os equipamentos complementares, para possibilitar o funcionamento de todo o investimento no sentido do aumento da capacidade produtiva e de diversificação do produto [Cfr 24, 25 e 26, dos factos provados].

Importa, todavia, não deixar de analisar, ainda que de forma necessariamente sintética, os argumentos específicos que a AT invocou para excluir determinadas categorias de bens do âmbito do RFAI, porquanto a mera afirmação do carácter integrado do investimento, sendo condição necessária, não é, por si só, condição suficiente da elegibilidade de cada componente. A abordagem holística do projecto de investimento não dispensa o Tribunal de verificar se cada bem ou categoria de bens satisfaz, à luz do quadro normativo aplicável, os requisitos de elegibilidade que a AT lhes negou.

i) Equipamentos de colorimetria, laboratório de amostras e sistema Rapid Color, e a questão dos adiantamentos

A AT argumentou, por um lado, que estes equipamentos não contribuem para o aumento da capacidade produtiva instalada, antes se limitando a introduzir melhorias na produtividade e eficiência, e, por outro, que os pagamentos efectuados em 2016 a título de laboratório de amostras D... (€ 24.500,00) e de sistema de colorimetria (€ 4.500,00) constituem meros adiantamentos, não elegíveis nos termos do n.º 5 do artigo 22.º do CFI.

Quanto ao primeiro argumento, não assiste razão à Requerida. Ficou demonstrado nos autos que, antes da aquisição destes equipamentos, a taxa de reprocessamento dos tingimentos era da ordem dos 40%, cada reprocessamento demorando, no mínimo, duas horas adicionais por partida.

Ora, a eliminação quase integral dos reprocessamentos não constitui uma mera melhoria qualitativa ou de produtividade: traduz-se, em termos práticos, na libertação de tempo efectivo de máquina que passa a estar disponível para novas partidas de tingimento, com o conseqüente aumento da capacidade produtiva real das máquinas.

Ficou provado que esta redução dos reprocessamentos permitiu um aumento da capacidade produtiva das máquinas de tingir em cerca de 10%, calculado pela Requerente através da relação entre o tempo poupado (2 horas) e o tempo total de um ciclo de tingimento (8 horas), aplicada à anterior taxa de reprocessamento de 40%.

Acresce que o laboratório de amostras, o colorímetro e o sistema Rapid Color estão interligados entre si e com as máquinas de tingir através do servidor, constituindo um

sistema integrado de preparação e controlo que viabiliza a operação das novas máquinas de tingir ao volume de produção para que foram adquiridas.

Sem estes equipamentos, as máquinas de tingir, embora fisicamente instaladas, não poderiam operar ao nível de capacidade projectado, o que os torna funcionalmente indissociáveis do investimento em capacidade produtiva.

Quanto ao argumento dos adiantamentos, os pagamentos de 2016 correspondem efectivamente a pagamentos parciais por conta de bens que só foram entregues e instalados em 2017.

Nos termos do n.º 5 do artigo 22.º do CFI, considera-se investimento realizado o correspondente às adições verificadas em cada período de tributação, e o n.º 6 exclui expressamente as adições que resultem de transferências de investimentos em curso transitados de períodos anteriores, «exceto se forem adiantamentos».

A própria norma ressalva expressamente os adiantamentos, pelo que os pagamentos parciais efectuados em 2016, na medida em que tenham a natureza de adiantamentos por conta de investimentos elegíveis, não ficam excluídos da dotação do período em que foram pagos.

A questão reduz-se, assim, a saber se os montantes em causa (€ 24.500,00 e € 4.500,00) configuram adiantamentos nos termos do n.º 6 do artigo 22.º do CFI, o que se afigura ser o caso, atenta a sua natureza de pagamentos por conta de bens que, sendo elegíveis conforme supra demonstrado, se traduziram em adições efectivas aos investimentos em curso.

Improcede, pois, a exclusão destes montantes.

ii) Substituições com aumento de capacidade: tríodos, cestas de secador e variador

A AT classificou estes bens como investimento de substituição, excluído do conceito de investimento inicial à luz da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 e do artigo 2.º, § 49, alínea a), do RGIC.

A exclusão do investimento de substituição do âmbito do RFAI é, em tese, pacífica: o investimento que se limita a repor a capacidade produtiva preexistente, substituindo activos obsoletos ou avariados por outros de capacidade equivalente, não integra o conceito de investimento inicial.

Todavia, a jurisprudência e a própria Decisão (UE) 2012/466 da Comissão, de 3 de Agosto de 2011 - invocada pela Requerida na Resposta -, distinguem claramente entre substituição simples e substituição com aumento de capacidade: quando o novo activo funciona em simultâneo com as unidades existentes ou as substitui com capacidade manifestamente superior, o projecto não constitui substituição, mas extensão ou expansão do sistema de produção.

É precisamente o que se verifica no caso dos autos.

Quanto aos tríodos (componentes centrais das máquinas de secagem de fio por radiofrequência), ficou provado que o tríodo anterior, modelo RS 3040 CL, tinha uma potência de 60 KW e uma capacidade de secagem de 2,5 toneladas de fio por dia, tendo sido substituído

pelo modelo RS 3060 CL, com potência de 120 KW e capacidade de secagem de 5 toneladas por dia - ou seja, o dobro exacto da capacidade anterior.

Quanto à cesta do secador Pimatex, a cesta original comportava 24 bobines e foi substituída por uma com capacidade para 48 bobines - novamente, o dobro.

Quanto ao variador G120, o anterior tinha uma potência de 75 KW e produzia 13,73 m³/min de ar comprimido, tendo sido substituído por um de 90 KW com capacidade de 16,22 m³/min, correspondendo a um aumento de 18% na capacidade de produção de ar comprimido.

Em nenhum destes casos estamos perante substituição por equipamento de capacidade equivalente.

Trata-se, isso sim, de substituição com duplicação ou aumento significativo da capacidade, motivada e tornada necessária pelo aumento do volume de fio processado na tinturaria (que cresceu 62,6%) e pela consequente necessidade de acompanhar esse acréscimo nas fases subsequentes do processo produtivo (extração de humidade, secagem e ar comprimido).

Não integram, por conseguinte, o conceito de investimento de substituição, antes se inserindo na tipologia de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.

iii) Motores MTU, caldeira, válvula, caleiros, chaminé e contador de gás (cogeração)

A argumentação da AT assenta aqui em três pilares: (a) que o investimento visa a eficiência energética e a redução de custos operacionais, não o aumento da capacidade produtiva, (b) que a produção energética está excluída dos auxílios com finalidade regional pelo artigo 13.º e pelo considerando 33 do RGIC, e (c) que os auxílios com relevância directa nos gastos de exploração corrente (energia) configuram auxílios ao funcionamento e não ao investimento, conforme a alínea p) do considerando 20 das OAR 2014-2020.

Nenhum destes argumentos pode proceder.

Quanto ao primeiro argumento, ficou provado que a aquisição dos dois motores MTU Série 4000 e caldeira associada não se limitou a substituir uma fonte de energia por outra mais eficiente.

Estes equipamentos produzem, em simultâneo, vapor, água quente (a temperaturas na ordem dos 70 a 80 graus centígrados) e electricidade.

A disponibilidade imediata de água quente a estas temperaturas, armazenada nos reservatórios de 75 m³ instalados, elimina o tempo de espera de aquecimento da água desde a temperatura ambiente (cerca de 18 graus) até aos patamares exigidos pelo processo de tingimento (que variam entre 40 e 130 graus), com um gradiente de aquecimento de apenas 2 a 2,5 graus por minuto.

Ficou demonstrado que esta eliminação do tempo de espera permitiu reduzir o ciclo médio de tingimento de 10 horas (com aquecimento convencional) para 8 horas, possibilitando a passagem de 2,4 partidas de tingimento por máquina/dia para 3 partidas - o que se traduz num aumento efectivo de 25% da capacidade produtiva de todas as máquinas de tinturaria, tanto as já existentes como as novas.

Este aumento de capacidade é mensurável, foi comprovado por ambas as testemunhas (incluindo a directora técnica, engenheira têxtil com 30 anos de experiência na empresa) e constitui um facto objectivo: a empresa passou de uma média de 20.000 peças/dia para 36.000 peças/dia.

Estamos, pois, perante um investimento que, embora incidindo sobre a produção de energia térmica, tem como resultado directo e comprovado o aumento da capacidade produtiva do estabelecimento.

Quanto ao segundo argumento, o considerando 33 do RGIC e o artigo 13.º, alínea a), do mesmo Regulamento excluem do âmbito dos auxílios com finalidade regional as medidas relativas à «produção, distribuição e infra-estruturas energéticas» enquanto sector de actividade.

Esta exclusão dirige-se a investimentos em produção energética como actividade económica autónoma - centrais eléctricas, redes de distribuição, parques eólicos ou solares -, e não a equipamentos de produção de energia térmica integrados num processo industrial como meio de produção complementar.

A Requerente não exerce a actividade de produção e venda de energia eléctrica; a energia produzida destina-se integralmente a autoconsumo no processo produtivo de tinturaria e acabamento de têxteis.

A circunstância de, em 1 de Novembro de 2020, ter sido adicionado ao registo da empresa o CAE correspondente à produção de energia, não altera a natureza substancial do investimento: a actividade principal da Requerente permanece a da indústria têxtil, e o investimento destina-se a alimentar o processo produtivo dessa indústria.

Admitir a tese da AT conduziria ao resultado absurdo de excluir do RFAI todo o investimento em caldeiras, geradores ou qualquer equipamento que produza energia para consumo interno do estabelecimento industrial, o que privaria de sentido útil a própria noção de investimento em aumento de capacidade produtiva, porquanto qualquer incremento de capacidade fabril exige, por definição, mais energia.

Quanto ao terceiro argumento, a qualificação como auxílio ao funcionamento pressupõe que o auxílio se destine a reduzir despesas correntes da empresa, sem contrapartida em investimento adicional.

Ora, os motores MTU, a caldeira e equipamentos associados são activos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, contabilizados como investimento e amortizáveis ao longo da respectiva vida útil.

Não estamos perante um subsídio à factura energética nem perante a redução de um gasto recorrente: estamos perante a aquisição de activos corpóreos que integram a infra-estrutura produtiva do estabelecimento e sem os quais - como ficou amplamente demonstrado - o aumento de capacidade produtiva proporcionado pelos restantes equipamentos de tinturaria e acabamento não teria sido possível.

A circunstância de o investimento gerar, como efeito reflexo, ganhos de eficiência energética, não o transmuta em auxílio ao funcionamento, sob pena de se negar a elegibilidade de qualquer investimento que, para além de aumentar a capacidade produtiva,

permita simultaneamente operar de forma mais eficiente - o que corresponderia a penalizar o investidor que otimiza recursos, resultado que o RFAI manifestamente não prossegue.

iv) Equipamentos de menor expressão: multifunções RICOH, servidor ML 350 e cobertura do parque de estacionamento

A AT classificou o servidor ML 350 (€ 3.035,55) e a multifunções RICOH MP601sf (€ 1.750,00) como «equipamento administrativo» e a cobertura do parque de estacionamento (€ 3.000,00) como infra-estrutura sem relação com a capacidade produtiva.

Quanto ao servidor, ficou provado que não se trata de um equipamento de gestão administrativa, mas do nó central de interligação entre o colorímetro, o laboratório D..., o sistema Rapid Color e as máquinas de tingir, sem o qual o sistema integrado de preparação e controlo de cor não funciona. As máquinas de tingir, que a AT aceitou como elegíveis, dependem desta interligação informática para receber as receitas de tingimento validadas pelo laboratório. A classificação contabilística do bem como «equipamento administrativo» não determina a sua natureza funcional para efeitos de RFAI: o que releva é a afectação efectiva à exploração produtiva, e esta ficou demonstrada.

Quanto à multifunções RICOH, a sua ligação ao aumento de capacidade produtiva é, objectivamente, mais ténue. Ficou provado que serve para imprimir a cores os designs dos produtos para apresentação a clientes - função que, embora integrada no circuito comercial da empresa, não tem relação directa com o processo produtivo propriamente dito. Ainda assim, tratando-se de um montante residual (€ 1.750,00, correspondendo a uma dotação RFAI de € 437,50) e estando inserido no âmbito do investimento global, a sua exclusão não teria impacto material na decisão. Entende o Tribunal, todavia, que, atenta a sua inserção no projecto de investimento e a circunstância de ter sido adquirido na sequência e em razão do aumento do volume de produção (que exigiu maior capacidade de apresentação comercial dos novos produtos), o equipamento não deixa de se reconduzir ao investimento integrado, beneficiando do critério de elegibilidade global adoptado.

Finalmente, quanto à cobertura em estrutura galvanizada do parque de estacionamento (€ 3.000,00), a demonstração da sua conexão directa com o aumento da capacidade produtiva é igualmente pouco expressiva. Ficou provado que decorreu do aumento das instalações fabris. Tratando-se de infra-estrutura de apoio inserida na ampliação global do estabelecimento e de montante igualmente residual, aplica-se o mesmo raciocínio: a sua inclusão no perímetro do investimento inicial é consequência da visão integrada do projecto, não constituindo, isoladamente, fundamento bastante para a exclusão do benefício.

Poderá assim afirmar-se, em resultado desta análise, que a Requerente, com o investimento global efectuado, provocou uma alteração fundamental de todo o processo de produção e aumentou significativamente a sua capacidade produtiva, tendo, mais concretamente e em resultado dos sobreditos investimentos, aumentado em 62,6% a tinturaria de fio e passado a

processar 8 metros de tecido de veludo por minuto quando antes do investimento não processava qualquer metro. Cada categoria de bens impugnados - desde os equipamentos de colorimetria e laboratório até aos motores de cogeração, passando pelas substituições com aumento de capacidade e pelos equipamentos complementares de menor expressão - ficou demonstrada como componente necessária e funcionalmente integrada no projecto de investimento, satisfazendo os requisitos de elegibilidade previstos no artigo 22.º do CFI, no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015 e no artigo 2.º, § 49, alínea a), do RGIC.

O que permite a elegibilidade global do investimento para efeitos do benefício RFAI e, conseqüentemente, a procedência da presente impugnação, com anulação dos actos sindicados por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, ficando prejudicada a apreciação do vício de violação do princípio da legalidade fiscal (artigos 381.º a 396.º, do PPA).

Por fim, refira-se que veio a Requerida, por requerimento apresentado em 26-03-2026, requerer a junção aos autos da decisão arbitral do CAAD, proferida em Tribunal singular no processo n.º 523/25-T, respeitante às mesmas partes dos presentes autos e que dissentiu parcialmente do que anteriormente se escreveu.

Respeitando, como se impõe, aquela decisão arbitral e os respectivos fundamentos, cumpre esclarecer que este Tribunal, pelas razões que ficaram expostas ao longo da presente decisão, perfilha um entendimento diverso quanto ao modo de aferição da elegibilidade das aplicações relevantes para efeitos de RFAI.

Com efeito, conforme supra se fundamentou, este Tribunal entende que o conceito de investimento inicial, tal como decorre do artigo 2.º, parágrafo 49, alínea a), do RGIC, e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, ao aludir a investimentos em activos «relacionados com» o aumento da capacidade de um estabelecimento existente, comporta a inclusão de activos que, não sendo equipamentos de produção directa, se revelem funcionalmente necessários à concretização do projecto de investimento e do aumento de capacidade por ele prosseguido.

Acresce que o presente processo apresenta um objecto, escala e configuração factual distintos dos que foram apreciados naquele processo, tendo a prova produzida nos presentes autos demonstrado, nos termos já expostos, a integração funcional dos equipamentos controvertidos no projecto de expansão da capacidade produtiva do estabelecimento da Requerente.

IV – Decisão

Pelo supra exposto, decide este Tribunal:

- a) Julgar procedente o pedido formulado pela Requerente A..., SA, e, em consequência,
- b) Anular a liquidação de IRC e juros compensatórios objeto do pedido, bem como a correcção efetuada, no valor de € 366.436,02 (com a redução de € 1.410,00 em resultado da exclusão do RFAI do equipamento denominado “Rolos...”, no valor de € 5.640,00, a que correspondeu a dotação RFAI de € 1.410,00 conforme exposto supra) e
- c) Condenar a Requerida nas custas.

V – Valor do processo

Em conformidade com o disposto no artigo 306, n.º 2 do CPC, no artigo 97-A, n.º 1, al. a) do CPPT [« 1- Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes: a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende (...)»], e no artigo 3, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária [«O valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário»], fixa-se o **valor da ação em € 366.436,02**, pelas razões assinaladas supra, no saneamento do processo.

VI – Custas

Nos termos do disposto nos artigos 12, n.º 2 e 22, n.º 4 do RJAT, no artigo 4, n.º 4 e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, **o montante de custas é fixado em € 6.120,00**, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa e CAAD, 27 de março de 2026

José Poças Falcão
(Presidente do Tribunal Arbitral)
(relator)

Alexandra Iglésias
(Árbitra Adjunto)

Martins Alfaro
(Árbitro Adjunto)