

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 312/2025-T

Tema: IRC – RFAI: Aumento da capacidade produtiva, Diversificação da produção, Criação e manutenção dos postos de trabalho.

SUMÁRIO:

- I.** O benefício fiscal do RFAI, previsto no artigo 22.º e seguintes do CFI, tem por objetivo a promoção e desenvolvimento de uma atividade num sector específico, mediante investimentos feitos por sujeitos passivos de IRC, em ativos fixos tangíveis e intangíveis, e que esses resultem e criem postos de trabalhos e aumentem a capacidade produtiva;
- II.** O artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do CFI exige a demonstração dos requisitos relativos à criação, causalidade e manutenção dos postos de trabalho, prova que a Requerente não logrou produzir, designadamente quanto aos postos de trabalho alegadamente criados em 2019, ao respetivo nexó com o investimento e à sua manutenção nos termos legalmente exigidos.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof. Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dr. Luís Alberto Ferreira Alves, Dra. Adelaide Moura (Adjuntos) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

1. Relatório

1.1. As Partes

A...– **SGPS, S.A.**, sociedade comercial anónima matriculada na Conservatória do Registo Comercial com o número único de matrícula e de identificação de pessoa coletiva ..., com sede social na ..., ...-..., ..., ... (doravante abreviadamente designada por **A...** ou **Requerente**), na

1.

qualidade de sociedade dominante de um grupo sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), aplicáveis *ex vi* artigo 137.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), apresentou pedido de pronúncia arbitral (PPA) tendo em vista o ato de indeferimento parcial da reclamação graciosa com n.º de processo ...2022..., deduzida contra o ato de autoliquidação de IRC de 2019 do grupo de sociedades tributado no âmbito do RETGS e os atos de autoliquidação de IRC de 2019 das sociedades dominante e dominada.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por AT ou simplesmente Administração Tributária).

1.2. Do pedido

O objeto imediato do presente PPA é o indeferimento parcial da Reclamação Graciosa n.º ...2022... - despacho proferido, em 2024.12.27 pela Chefe da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Aveiro, e o objeto mediato é o ato de autoliquidação de IRC de 2019 do grupo de sociedades tributado no âmbito do RETGS, efetuado pela Requerente mediante a entrega da declaração de rendimentos: - n.º..., de 2020.08.03 referente ao exercício de 2019, na qual declarou uma coleta de € 602.118,01, e à qual se deduziu benefícios fiscais no montante de € 555.521,52, consubstanciada na liquidação de IRC n.º 2020 ... de 2020-09-28.

A Requerente formula o seu pedido:

“Termos em que deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado provado e procedente, requerendo-se que, com as devidas consequências legais, se digne a V. Exa.:

(i) Anular o ato de indeferimento da reclamação graciosa e, dada a sua manifesta ilegalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito, com os argumentos atrás enunciados, ordenar que a AT proceda à reconstituição da situação que presumivelmente existiria se a ilegalidade de que enferma o ato anulado não tivesse sido cometida, designadamente através da correção das declarações Modelo 22 apresentadas pela Requerente, na qualidade de sociedade dominante, e pela B..., acima melhor identificadas;

(ii) Reconheça e condene a AT ao pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal em favor da Requerente, na qualidade de sociedade dominante, e da B..., pelo menos desde o ato de indeferimento da reclamação graciosa até ao integral e efetivo reembolso (acrescidos demais juros legais pela privação do montante indevidamente pago).

1.3. Tramitação

A Requerente apresentou em 31-03-2025 o pedido de pronúncia arbitral (PPA) o qual foi aceite pelo Exmo. Senhor presidente do CAAD em 02-04-2025 e nessa data foi automaticamente notificada à AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD em 23-05-2025 designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Na mesma data as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 11-06-2025, o qual foi nessa data comunicado às partes.

Por despacho de 16-06-2025, notificado a 17-06-2025 a Requerida foi notificada para apresentar Resposta e juntar o Processo Administrativo, (PA).

Em 04-09-2025 a Requerida apresentou a Resposta e o Processo Administrativo (PA).

Em 16-09-2025, o Tribunal Arbitral proferiu um despacho em que convidou a Requerente a indicar os temas de prova.

A Requerente por requerimento de 26-09-2025, indicou os temas de prova sobre os quais pretende que sejam inquiridas as testemunhas.

Confrontando os arts. do PPA indicados com a prova constante dos autos, concluiu-se que a prova dos factos alegados depende essencialmente de prova documental, e que esta não é suscetível de provar os factos alegados e em nada poderá contribuir para a descoberta da verdade material.

A Requerente indicou nomeadamente que a inquirição das testemunhas incidiria sobre os arts, 11 a 63, 68, 69, 77 e 78 do PPA.

Considerando esta indicação o Tribunal Arbitral procedeu à análise do conteúdo destes arts do PPA. Assim, os arts. 11 e seguintes, se resumem a mencionar a sua posição no segmento de mercado em que atua e relatar a história da empresa desde a sua origem, há mais de 40 anos e de seguida faz referência ao processo produtivo, juntando documentos até ao art. 63.

Os factos relatados nos arts. 68 e 69 do PPA, referem que adquiriu moldes de injeção plástica para a produção de um leque de produtos novos antes não fabricados, traduzindo-se numa efetiva diversificação da produção do seu estabelecimento e que aumentou a capacidade produtiva, enquanto no art. 77 do PPA faz afirmações genéricas sem qualquer concretização em factos relativamente à importância crucial da realização dos investimentos em transferência de tecnologia, nomeadamente aquisição de direitos de patentes, licenças, “saber-fazer” ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente o desenvolvimento da B..., tendo permitido criar condições para um crescimento sustentável com vista ao aumento do volume de negócios, ao alargamento da carteira de clientes e, ainda, à criação de postos de trabalho e, no art.78 do PP, refere-se à descrição da utilização concreta dos supra referidos investimentos em transferência de tecnologia na gestão da empresa, a comprovantes utilizados na gestão da empresa, que se concretizam na utilização de computadores e software.

Por conseguinte o Tribunal arbitral, em 05-12-2025, proferiu despacho em que referiu nomeadamente o seguinte:

“a) É requerida prova testemunhal, mas afigura-se que não há matéria de facto controvertida relevante para a decisão da causa que possa ser esclarecida com a produção de prova testemunhal.

b) Ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, decide-se dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.”, tendo-se ainda decidido dispensar as alegações.

A Requerente em 07-12-2025, apresentou requerimento que foi notificado a 09-12-2025 em que pede a revogação do despacho proferido em 05-12-2025.

O Tribunal Arbitral proferiu em 21-01-2026 despacho em que decidiu manter o despacho proferido em 05-12-2025.

Por requerimento de 20-02-2026 a Requerente juntou aos autos a decisão arbitral proferida no Processo n.º 305/2025-T, disponível no site da jurisprudência do CAAD, in https://caad.org.pt/tributario/decisooes/index.php?s_processo=305%2F2025-

[T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=](#)

Considerando esta disponibilidade na web da decisão arbitral, admite-se, uma vez que é de livre acesso a qualquer utilizador.

Por despacho de 23-03-2026 o senhor Presidente do Conselho Deontológico aceitou a renúncia às funções arbitrais da Exma. Dra. Elisabete Flora Louro Martins Cardoso e, em tal conformidade, nos termos e ao abrigo do disposto do Código Deontológico do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa determinou a substituição, como árbitro-adjunta no presente processo, da Exma. Dra. Elisabete Flora Louro Martins Cardoso pela Exma. Dra. Adelaide Moura, que foi nomeada por despacho de 02-03-2026.

O Tribunal Arbitral tomou conhecimento do requerimento apresentado em 10-04-2026, através do qual a Requerente comunicou o trânsito em julgado da decisão proferida no Processo n.º 305/2025-T. Não obstante a identidade da questão jurídica, tal decisão não reveste qualquer utilidade ou relevância jurídica para o presente processo, sendo a decisão a proferir adotada com plena autonomia e independência, tendo por base exclusivamente os factos constantes destes autos e a interpretação do direito que a este Tribunal compete realizar.

2. Saneamento

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O processo não enferma de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias que cumpra conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades tributado, em IRC, de acordo com as regras do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS);
- b) À data dos factos relevantes, e para efeitos de RETGS, esse grupo era constituído pelas seguintes sociedades dominadas:
 - a. B..., S.A. (“B...”), titular do NIPC..., que se dedica à produção, marca e comercialização de produtos e acessórios plásticos para veículos de duas rodas;
 - b. C..., S.A. (“C...”), titular do NIPC..., que se dedica à transformação e injeção de materiais plásticos;
 - c. D..., Lda. (“D...”), titular do NIPC..., que se dedica ao fabrico e ao desenvolvimento de moldes para o Grupo E...;
 - d. F..., S.A. (“F...”), NIPC..., que se dedica à customização de garrafas desportivas;
 - e. G..., Lda. (“G...”), titular do NIPC..., que se dedica à compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim; administração, locação, construção e reparação de bens imóveis próprios ou de terceiros e demais atividades conexas.
- c) – A Requerente afirma que, *“Por referência ao exercício de 2019, nos termos da declaração Modelo 22 da B... apresentada no dia 28.08.2020, a que coube o n.º ... (em substituição da declaração apresentada no dia 20.07.2020, a que coube o n.º...), e da declaração Modelo 22 do grupo apresentada no dia 03.08.2020, a que coube o n.º..., a Requerente não só não considerou corretamente o benefício fiscal relativo ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”), como inscreveu no campo 355 um valor inferior àquele que poderia deduzir a título de benefícios fiscais. Com efeito, no âmbito de uma revisão às referidas declarações, a Requerente concluiu que, no momento da entrega da declaração Modelo 22 relativa ao período de tributação de 2019, por lapso, o valor de benefícios fiscais dedutíveis à coleta apurada (campo 355) não se encontra corretamente calculado”*; (cfr. arts. 3 e 4 do PPA).
- d) *“Em 2019, o REGTS encabeçado pela Requerente apurou uma coleta total de € 602.118,01 (campo 378 da declaração mod. 22 do grupo);* (cfr. art. 5 do PPA).

e) Afirma ainda que: *“que no campo 714 “Regime Fiscal de Apoio ao Investimento” do Quadro 07 do Anexo D, não foi incluído qualquer montante quanto ao RFAI de 2019, quando, após um correto apuramento dos factos e dos investimentos relevantes afetos à exploração da sociedade dominada B..., a Requerente defende que deveria ter indicado, a título de crédito fiscal apurado por referência ao período de tributação de 2019, o montante de €243.527,53, resultante da contabilização de investimento considerado relevante para efeitos de RFAI, no valor total de €1.086.052,52 (cfr. art. 6. do PPA)*

f) E que *“ao visitar a declaração submetida, em particular o Campo 355, a Requerente constatou que o saldo de benefícios fiscais deduzidos à coleta do IRC se encontrava aquém da previsão legal no montante de € 46.596,49, o que pressupunha uma dedução adicional a título do crédito fiscal de SIFIDE apurado em 2019 nesse montante o correspondente reembolso do IRC pago em excesso no valor de € 46.596,49” (cfr. art. 7 do PPA).*

g) A atividade principal da B... (PP) O CAE principal desta empresa é o 30920 – “Fabricação de bicicletas e veículos para inválidos”⁴, estando ainda registada para os exercícios da atividade de “Fabricação de outros componentes e acessórios para veículos a motor” (CAE 29320), “Fabricação de motociclos” (CAE 30910)⁵, “Locação de propriedade intelectual e produtos semelhantes, excetuando obras protegidas por direitos de autor” (CAE 77400) e “Produção de eletricidade de origem solar” (CAE 35123). (cfr. PPA e PA).

h) Afirma a Requerente que o investimento efetuado durante o ano de 2019, considerado elegível pela PP para efeitos de RFAI, é enquadrado pela PP como fazendo parte de um projeto plurianual, sob a designação de "Projeto 1": "A... New Products 2017/2019 - Criação das infraestruturas necessárias ao lançamento de novos produtos", e subsumido na tipologia de investimento inicial como “diversificação”.

i) E, mais afirma que os objetivos da PP com a realização desse “plano de investimentos”, “com a duração de 24 meses (a decorrer entre 2017 e 2019)”, no montante de 4.534.821,73 Euros, são os seguintes:

- Criação de novas gamas/tipologias de produto, de carácter inovador e diferenciado para o mercado internacional;
- Alargamento/extensão das gamas de produtos existentes por via da introdução de um conjunto de inovações e avanços técnicos, não só ao nível da funcionalidade, como também do design;

- Evolução do atual portfólio de produtos, dotando-os de propriedades técnicas e estéticas melhoradas, privilegiando a introdução de novos modelos e funcionalidades;
- Reforço do posicionamento no mercado, prevendo-se o aumento da carteira de clientes, bem como a entrada em novas geografias de negócio.

Tendo o investimento sido enquadrado pela entidade na tipologia de "diversificação da produção de um estabelecimento", é necessário, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015, que os custos elegíveis excedam em, "pelo menos, 200% o valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizados, tal como registado no período de tributação anterior ao do início da realização do investimento". O cumprimento desta condição é efetuado no dossier através da tabela infra:

1. Terrenos	140.990	26,10%	36.798,39
2. Edifícios/ Construções	1.185.747	26,10%	309.479,97
3. Máquinas /Equipamentos	2.208.688	1,50%	33.130,32
4. Transportes	69.939	30,00%	20.981,70
5. Outros	76.831	30,00%	23.049,33
6. Intangíveis	2.417.534	15,00%	362.630,03
Total	6.099.729		786.069,73
Aplicações relevantes			4.534.821,73
Cumprimento do critério de elegibilidade da tipologia de investimento			OK

j) A Requerente afirma que no ano de 2019, os investimentos considerados elegíveis para efeitos de RFAI ascenderam a 994.567,67 €, tendo a entidade destacado no dossier fiscal os seguintes:

- Equipamentos produtivos (equipamento básico e ferramentas/utensílios): neste âmbito, a A... investiu um valor superior a Euro 900 mil, sendo, entre outros, de realçar a aquisição de novos moldes de injeção de plástico, cuja aquisição se afigura fundamental para a conceção e introdução de novos produtos e/ou acessórios no mercado;
- Equipamento de transporte: a este respeito, salienta-se a aquisição de um equipamento elétrico de reboque e de porta-paletes;
- Outros ativos fixos tangíveis, direta e imprescindivelmente associados à atividade produtiva: a este nível, a Empresa investiu essencialmente na aquisição de equipamento logístico (e.g. cestos, carros e meios de movimentação) e laboratorial (e.g. micrómetro, termómetro);
- Despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente aquisição de direitos de patentes, licenças. 'saber-fazer' ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente: neste âmbito,

salienta-se a aquisição de soluções de Business Intelligence, em particular nos domínios de e-commerce, e-quotation e e-procurement;

- Edifícios e outras construções: a este nível, realça-se a contratação de trabalhos de construção civil conexos com a instalação de sistemas de ar condicionado e de infraestruturas elétricas, remodelação/ampliação de escritórios, laboratório e cais de carga.

k) Deste montante, 114.087,25 € correspondem a investimento cofinanciado no âmbito do Projeto de Inovação Produtiva - projeto ... - do PT2020, e 880.480,42€ a investimento não cofinanciado.

l) O valor do crédito fiscal (dotação de RFAI) foi calculado em 220.656,32€, correspondendo a 25% do investimento não cofinanciado ($220.120,11€ = 880.480,42€ \times 25\%$) e a 0,47% do investimento cofinanciado ($536,21€ = 0,47\% \times 114.087,25€$), conforme o quadro seguinte (retirado do dossier do RFAI):

Despesas relevantes não co-financiadas	880.480,42
Benefício fiscal associado a investimento não co-financiado (25%)	220.120,11
Despesas relevantes co-financiadas	114.087,25
Benefício fiscal associado a investimento cofinanciado (0,47%)	536,21
Montante máximo de dedução à coleta em IRC	220.656,32

3.4. ANÁLISE DO INVESTIMENTO PARA EFEITOS DE RFAI

1. O investimento considerado relevante pela PP para efeitos de RFAI consubstanciou-se na contabilização da aquisição, no período de tributação de 2019, de ativos fixos tangíveis (AFT) e ativos intangíveis (AI) afetos à exploração da empresa, identificados no dossier de enquadramento do seguinte modo:

Descrição	Investimento relevante
1. Ativos Fixos Tangíveis (AFT)	
1.2. Construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades administrativas	12.482,40
1.3. Equipamento produtivo - Equipamento Básico	902.926,53
1.5. Equipamento de transporte	24.900,00
1.6. Outros ativos fixos tangíveis direta e imprescindivelmente associado à atividade	12.794,24
2. Ativos Intangíveis (AI)	
2.1. Despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente aquisição de direitos de patentes, licenças, 'saber-fazer' ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente	41.464,50
Total	994.567,67

m) É mencionado no PA que “Os documentos de suporte dessas aquisições, no total de 381 (denominados pela entidade como "com provantes"), estão discriminados numa listagem incluída no referido dossier - que junta em anexo.

n) No PPA a Requerente afirma que:

“Em 2019, a B... realizou um conjunto de investimentos alinhados com os seus objetivos estratégicos, passíveis de serem enquadrados no RFAI 2019, conforme sustentado no relatório/dossier de suporte ao RFAI 2019 elaborado por uma consultora e para o qual se remete (que se protesta juntar como documento n.º 7).

Em particular, foram concretizados os seguintes itens de investimento (ativos fixos tangíveis), no valor global de € 1.086.052,52:

a) 1.2. Construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades administrativas, no valor de € 117.047,40: contratação de trabalhos de construção civil conexos com a instalação de sistemas de ar condicionado e de infraestruturas elétricas, remodelação/ampliação de escritórios, laboratório e cais de carga;

b) 1.3. Equipamento produtivo – Equipamento Básico, no valor de € 991.846,38: aquisição de novos moldes de injeção de plástico, cuja aquisição se afigura fundamental para a conceção e introdução de novos produtos e/ou acessórios no mercado;

c) 1.5. Equipamento de transporte, no valor de € 24.900,00: aquisição de equipamento elétrico de reboque e de porta-paletes;

d) 1.6. Outros ativos fixos tangíveis direta e imprescindivelmente associados à atividade produtiva, no valor de € 12.794,24: aquisição de equipamento logístico (cestos, carros e meios de movimentação) e laboratorial (micrómetro, termómetro);

e) 2.1. Despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente aquisição de direitos de patentes, licenças, “saber-fazer” ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente, no valor de € 41.464,50: aquisição de soluções de Business Intelligence, em particular nos domínios de e-commerce, e-quotation e e-procurement).

(cuja listagem detalhada do investimento realizado em 2019 se junta como documento n.º 8 e cujo

conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

- o)** Deste montante global, € 114.087,25 correspondem a investimento cofinanciado no âmbito do Projeto de Inovação Produtiva – projeto ... – do PT2020, e € 971.965,27 a investimento não cofinanciado; (cfr. PPA e PA).
- p)** A Requerente afirma que em particular, em 2019, foram fabricados novos produtos relacionados com carenagens (mota), acessórios de mota e de bicicleta, guarda-lamas, capacetes e sapatos de bicicleta:
- (i)** *Plásticos Kawasaki KX 450F 2019*; **(ii)** *Plásticos Husqvarna TC/FC 2019*; **(iii)** *Plásticos KTM SX/SX-F 2019*; **(iv)** *Protetor de Mãos Hammer*; **(v)** *Protetor de Mãos Nomad*; **(vi)** *Frame Protector*; **(vii)** *Proteção Cáster Fortress Skid Plate*; **(viii)** *Proteção Escape Armadillo Pipe Guard*; **(ix)** *Mud-Slim*; **(x)** *Mud-Pro*; **(xi)** *Tool Bottle*; **(xii)** *Bottle Cage Pro*; **(xiii)** *Sport Ride*; **(xiv)** *Ride In*; **(xv)** *WHISPER OVAL CARBON ROAD*; **(xvi)** *MIXINO LEGEND ROAD*; **(xvii)** *WHISPER OVAL CARBON MTB*; **(xviii)** *WHISPER OVAL MTB* – cuja descrição e conexão aos moldes adquiridos pela B... em 2019 se encontra detalhada na listagem constante do doc. 9, junto com o PPA.;
- q)** A Requerente tinha a sua situação regularizada perante a AT e a Segurança Social, conforme certidões emitidas em 14-02-2020 e 22-10-2020 (AT) e certidão emitida pela Segurança Social em 30-09-2019; (cfr. PA).
- r)** A Requerente apresentou através de carta registada com data de 20-07-2022, reclamação graciosa, procedimento aberto a 21-07-2022 e a que foi atribuído o n.º ...2022...; (cfr. doc. 3 junto com o PPA e PA).
- s)** Reclamação graciosa que foi indeferida por despacho notificado à Requerente por carta registada com data 29-11-2024; (cfr. doc. 4 junto com o PPA)

3.2. Factos não provados

Não ficou provada a criação de postos de trabalho - quando se iniciaram, até quando esses trabalhadores se mantiveram e a relação dos trabalhadores admitidos com o investimento realizado.

3.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

O juiz (ou o árbitro) não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência.

Assim, o presente Tribunal Arbitral formou a sua convicção quanto à factualidade provada tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, como prevê o artigo 110.º do CPPT, e a prova documental produzida.

Quanto à criação líquida de postos de trabalho, a Requerente alega nos arts. 72 a 74 do PPA *“um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média desses 12 meses anteriores. E que “O investimento relevante realizado pela B... em 2019 permitiu a criação líquida de 5 postos de trabalho”*.

Mas não apresentou qualquer meio de prova, que permita determinar as datas do início do contrato de trabalho, a sua ligação ao investimento e a sua manutenção.

A Requerente, no requerimento (de 26-09-2025) em que identifica os temas de prova, omite por completo qualquer referência à relação dos postos de trabalho alegadamente criados com o investimento em causa e a sua manutenção, (o que também não menciona nos arts. 72.º a 74.º do PPA, onde alega a criação dos **5 postos de trabalho**). Esta omissão não pode ser desvalorizada: evidencia que a Requerente não demonstrou qualquer interesse em produzir prova sobre este requisito, apesar de ser um elemento relevante para a apreciação do pedido. A Requerente limita-se a centrar a prova exclusivamente em aspetos ligados ao seu processo produtivo, ao ciclo de vida dos produtos e à qualificação como “novo produto”/diversificação da produção, ignorando totalmente a vertente dos postos de trabalho.

Acresce que, no quadro constante da pág. 18 do projeto de decisão relativo à Reclamação Graciosa, PA, a AT menciona **um aumento de 34 postos de trabalho**.

Quadro da pág. 18 do projeto de decisão relativa à Reclamação Graciosa PA:

5. O cumprimento da condição da criação de postos de trabalho através do investimento efetuado pela P+ é justificado pelo facto de ter ocorrido um aumento líquido do número de trabalhadores com contrato sem termo entre 31-12-2019 (152) e a média dos 12 meses precedentes (dezembro de 2018 a novembro de 2019), conforme o seguinte quadro-resumo (que consta do referido dossier):

	111	111	110	113	114	114	117	116	116	118	115	152	152
Contratados sem termo													
Média de contratos de trabalho sem termo (Dez-17 a Nov-18)							117,67						
Criação líquida de postos de trabalho							34						

O princípio do ónus da prova consubstancia-se no princípio de que quem alega um determinado facto constitutivo de um direito, tem a necessidade de prová-lo. (cf. art.º 342.º do Código Civil – CC e n.º 1 do art.º 74.º da LGT).

Refere, ainda, Manuel de Andrade a propósito deste princípio geral de prova:

“para a parte a quem compete, no encargo de fornecer a prova do facto visado, incorrendo nas desvantajosas consequências de se ter como líquido o facto contrário, quando omitiu ou não logrou realizar essa prova: ou na necessidade de, em todo o caso, sofrer tais consequências se os autos não contiverem prova bastante desse facto (trazida ou não pela mesma parte)” (cfr. Manuel de Andrade, Noções Elementares de Processo Civil, 1956, pág. 184).

É à Parte que alega determinados factos que compete fornecer a demonstração da realidade dos factos alegados, necessários à procedência do pedido por si deduzido em juízo, sendo que a Requerente limitou-se a alegar a criação em 2019 de 5 postos de trabalho.

Pelo exposto, não é possível a este Tribunal Arbitral determinar se foram criados postos de trabalho em 2019, se tiveram relação com o investimento realizado e se foram mantidos durante o prazo previsto no artigo 22.º 4.º, f) do CIF e do artigo 14.º do RGIC.

4. Questões a decidir

Nos presentes autos está em causa, conforme o pedido da Requerente, decidir se a Requerente aplicou corretamente o RFAI no exercício de 2019, no que respeita ao investimento realizado, ao aumento da capacidade produtiva e à criação de postos de trabalho, nos termos do artigo 22.º, f), do RFAI e do RGIT.

4.1. Posição da Requerente

Em síntese, a Requerente defende a procedência do presente pedido de pronúncia arbitral, alegando em síntese que:

“Em 2019, a sociedade dominada B... realizou um conjunto de investimentos alinhados com os seus objetivos estratégicos, passíveis de serem enquadrados no RFAI 2019, em particular, foram concretizados os seguintes itens de investimento, no valor global de €1.086.052,52 cuja soma totaliza 1 188 052,52 € (?), sendo que deste investimento, € 114.087,25 correspondem a investimento cofinanciado no âmbito do Projeto de Inovação Produtiva – projeto ... – do PT2020, e € 971.965,27 a investimento não cofinanciado (§§65.º e 67.º do PPA):

- a. Contratação de trabalhos de construção civil conexos com a instalação de sistemas AVAC, de postos de transformação e de infraestruturas elétricas, remodelação e ampliação de escritórios e execução/ampliação de postos de trabalho e cais de carga, no valor de €117.047,40;*
 - b. Aquisição de novos moldes de injeção de plástico, cuja aquisição se afigura fundamental para a conceção e introdução de novos produtos e/ou acessórios no mercado, no valor de €991.846,38;*
 - c. Aquisição de equipamentos e porta-paletes no valor de €24.900,00;*
 - d. aquisição de equipamento logístico (cestos, carros e meios de movimentação) e laboratorial (micrómetro, termómetro) no valor de €12.794,24.*
 - e. Despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente aquisição de direitos de patentes, licenças, “saber-fazer” ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente, no valor de € 41.464,50.*
- (...)

Por outro lado, em 2019, realizou investimentos em software com uma vida útil contabilística de três anos, os quais foram efetivamente utilizados pela B... nesse período, sendo que tais investimentos revelaram-se fundamentais para o crescimento da empresa, contribuindo para o aumento do volume de negócios, a diversificação da carteira de clientes e a criação de novos postos de trabalho. (75.º a 77.º do PPA).”

4.2. Posição da Requerida

Em síntese entende a AT:

“para efeitos de aplicação do regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI), o critério relevante, no que respeita ao “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, é a demonstração efetiva de um acréscimo da respetiva capacidade máxima instalada, ou seja, um aumento no volume máximo de produção que as instalações do sujeito passivo, a operar em condições normais, são tecnicamente aptas a assegurar.

Face ao exposto, conclui-se que nenhum dos investimentos objeto da presente análise preenche os requisitos de elegibilidade ao abrigo do regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI), uma vez que não se enquadra em nenhuma das tipologias previstas no n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, devendo, por conseguinte, ser excluído do âmbito das aplicações relevantes para efeitos daquele regime.

Entende-se, portanto, não assistir razão à Requerente no por si peticionado nos presentes autos, não merecendo, pois, qualquer censura o ato recorrido, dado que o mesmo resulta do escrupuloso cumprimento do quadro legal aplicável.

Assim, é manifesto que o ato de liquidação de IRC n.º 2020 ... de 2020-09-28, relativo ao exercício de 2019, o respetivo ato de liquidação de juros compensatórios, bem como as demonstrações de acerto de contas devem ser mantidos na ordem jurídica, tendo ficado claramente demonstrado que a argumentação aduzida no pedido de pronúncia arbitral deverá improceder.”

5. A Legislação

Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014:

O regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e o RFAI constituem regimes de auxílios com finalidade regional aprovados nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 187, de 26 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, n.º L 270/39, de 29 de julho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC).

RGIC

o § 31 do preâmbulo:

“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. Nas regiões que satisfazem as condições previstas no artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do Tratado, os auxílios com finalidade regional podem ser concedidos para promover a criação de novos estabelecimentos, a extensão da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um estabelecimento ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente. Tendo em consideração que as grandes empresas são menos afetadas por desvantagens regionais do que as PME quando investem numa região que satisfaz as condições previstas no artigo 107.º, n.º 3, alínea c), do Tratado, os auxílios com finalidade regional às grandes empresas devem ser isentos da obrigação de notificação apenas para os investimentos iniciais a favor de uma nova atividade económica nessas regiões.”

“Artigo 14.º

Auxílios regionais ao investimento

1. As medidas de auxílio regional ao investimento devem ser compatíveis com o mercado interno, na aceção do artigo 107.º, n.º 3, do Tratado, e devem ser isentas da obrigação de

notificação imposta pelo artigo 108.º, n.º 3, do Tratado, desde que preencham as condições estabelecidas no presente artigo e no capítulo I.

2. Os auxílios devem ser concedidos em zonas assistidas.

3. Em zonas assistidas que preencham as condições do artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do Tratado, o auxílio pode ser concedido para um investimento inicial, independentemente da dimensão do beneficiário. Em zonas assistidas que preencham as condições do artigo 107.º, n.º 3, alínea c), do Tratado, o auxílio pode ser concedido a PME, independentemente da forma do investimento inicial. Os auxílios às grandes empresas só podem ser concedidos para um investimento inicial a favor de uma nova atividade económica na região em causa.

4. Os custos elegíveis devem ser os seguintes:

a) Custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos;

b) Custos salariais estimados decorrentes da criação de emprego, em virtude de um investimento inicial, calculados ao longo de um período de dois anos; ou

c) Uma combinação das alíneas a) e b), que não exceda o montante de a) ou b), consoante o que for mais elevado.

5. O investimento deve ser mantido na zona beneficiária durante pelo menos cinco anos, ou pelo menos três anos no caso de PME, após a conclusão do investimento. Este facto não impede a substituição de uma unidade de produção ou de equipamento obsoleto ou avariado no decurso deste período, desde que essa atividade económica seja mantida na zona em causa durante o período mínimo pertinente.

6. Os ativos adquiridos devem ser novos, exceto no que se refere às PME e à aquisição de um estabelecimento. Os custos relacionados com a locação de ativos corpóreos podem ser tidos em conta nas seguintes condições:

a) No caso de terrenos e edifícios, a locação deve manter-se pelo menos cinco anos após a data prevista de conclusão do projeto de investimento, no que se refere às grandes empresas, ou três anos, no que se refere às PME;

b) No caso de instalações ou máquinas, a locação deve assumir a forma de uma locação financeira e prever a obrigação de o beneficiário do auxílio adquirir o ativo no termo do contrato de locação.

No caso da aquisição dos ativos de um estabelecimento, na aceção do artigo 2.º, ponto 49, apenas devem ser tomados em consideração os custos da compra dos ativos a terceiros não relacionados com o comprador. A operação deve ser realizada em condições de mercado. Se o auxílio destinado à aquisição de ativos tiver sido concedido antes dessa aquisição, os custos desses ativos devem ser deduzidos dos custos elegíveis relacionados com a aquisição de um estabelecimento. Se um membro da família do proprietário inicial, ou um empregado, adquirir uma pequena empresa, não deve ser exigida a condição de que os ativos sejam adquiridos a terceiros não relacionados com o adquirente. A aquisição de ações não constitui um investimento inicial.

7. No caso dos auxílios concedidos a favor de uma alteração fundamental no processo de produção, os custos elegíveis devem exceder a amortização dos ativos associados à atividade a modernizar no decurso dos três exercícios fiscais precedentes. Em relação aos auxílios destinados à diversificação de um estabelecimento já existente, os custos elegíveis devem exceder em, pelo menos, 200 % o valor contabilístico dos ativos que são reutilizados, tal como registado no exercício fiscal que precede o início dos trabalhos.

8. Os ativos incorpóreos são elegíveis para o cálculo dos custos de investimento, se preencherem as seguintes condições:

- a) São exclusivamente utilizados no estabelecimento beneficiário do auxílio;*
- b) São amortizáveis;*
- c) São adquiridos em condições de mercado a terceiros não relacionados com o adquirente; e*
- d) São incluídos nos ativos da empresa beneficiária do auxílio e permanecem associados ao projeto a favor do qual o auxílio é concedido durante pelo menos cinco anos, ou três anos no caso das PME.*

No tocante às grandes empresas, os custos dos ativos incorpóreos só são elegíveis até 50 % da totalidade dos custos de investimento elegíveis para o investimento inicial.

9. Quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados, descritos no n.º 4, alínea b), devem ser preenchidas as seguintes condições:

- a) O projeto de investimento deve conduzir a 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;

b) Cada posto de trabalho deve ser preenchido no prazo de três anos após a conclusão dos trabalhos; e

c) Cada posto de trabalho criado através do investimento deve ser mantido na zona em causa durante um período mínimo de cinco anos a contar da data em que a vaga foi preenchida, ou três anos no caso de PME.”

Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro - CFI:

“Artigo 22.º

Âmbito de aplicação e definições

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

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

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

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

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

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

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

v) Equipamentos sociais;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c). (redação em vigor até dezembro de 2023).

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

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

7 - *Nas regiões elegíveis para auxílios nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia constantes da tabela do artigo 43.º, no caso de empresas que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis e intangíveis relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento”.*

6. Apreciação

O RFAI - Regime Fiscal de Apoio ao Investimento é um benefício fiscal que permite às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado em ativos não correntes (tangíveis e intangíveis). Está prevista uma dedução à coleta de IRC (Esta dedução não pode exceder 50% da coleta do IRC, exceto nos casos de investimentos realizados no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes) das seguintes importâncias:

No caso de investimentos realizados nas regiões Norte, Centro, Alentejo, Região Autónoma dos Açores e Região Autónoma da Madeira, pode-se deduzir 25% das aplicações relevantes para investimentos até €10.000.000,00, e 10% das aplicações relevantes para a parte excedente. Já nos investimentos nas regiões do Algarve, Grande Lisboa e Península de Setúbal, pode-se deduzir 10% das aplicações relevantes.

O RFAI está previsto nos artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014, sendo regulado pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014 (RGIC).

Este é aplicado pelos sujeitos passivos consoante o cumprimento das regras e condições estabelecidas na lei, não estando dependente de decisão de concessão pela Administração fiscal. 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.

Importa referir que a Requerente exerce a sua atividade no sector fabril e ao desenvolvimento de moldes para o Grupo E...; o qual é elegível para efeitos de RFAI, com o CAE principal o 30920 - “Fabricação de bicicletas e veículos para inválidos” estando ainda registada para os exercícios da atividade de “Fabricação de outros componentes e acessórios para veículos a motor” (CAE 29320), “Fabricação de motociclos” (CAE 30910)5, “Locação de propriedade intelectual e produtos semelhantes, excetuando obras protegidas por direitos de autor” (CAE 77400) e “Produção de eletricidade de origem solar” (CAE 35123).

Face a este enquadramento, importa tratar cada um dos investimentos e criação de postos de trabalho em causa.

6.1. Construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades administrativas (valor contestado no PPA € 35.695,50€)

Considerando que o valor contestado é consubstanciado nas rubricas discriminadas no quadro infra:

<i>“1.2. Construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades administrativas”</i>	
Remodelação da expedição e zona de reciclagem	10 900,00 €
Obras remodelação CLM	8 800,00 €
Remodelação Edifício	5 494,30 €
Luminárias Sirius 70W	7 936,20 €
Total	35 695,50 €

À luz do preconizado na NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis, tais despesas são capitalizáveis como ativos fixos tangíveis, desde que aumentem benefícios económicos futuros do edifício/instalações e não sejam mera manutenção corrente.

Concretamente, quanto a “Remodelação da expedição e zona de reciclagem”, “obras de remodelação CLM” e “Remodelação do Edifício”, no valor acumulado de 25.194,30 €, estando em causa o melhoramento das instalações existentes, desde que alterem a estrutura/layout de forma duradoura, aumentem capacidade, reduzem custos operacionais, melhoram condições de trabalho ou prolongam vida útil, como se afigura no presente caso, devem ser classificados contabilisticamente como ativos fixos tangíveis e não como gastos do período. Com efeito, seriam apenas suscetíveis de classificação contabilística como gastos do período se consubstanciassem meras obras de reparação/ manutenção, sem acréscimo de benefícios futuros, de que são exemplos, pequenas pinturas de rotina ou substituições pontuais sem aumento de desempenho.

Quanto a “Luminárias Sirius 70W”, sendo bens corpóreos com vida útil plurianual, igualmente devem qualificar como ativo fixo tangível nos termos da referida NCRF 7.

Para este enquadramento releva também que estas obras estão inseridas no âmbito do plano mais vasto de expansão/modernização, para aumento ou melhoria da capacidade produtiva/logística, eficiência ou segurança, o que cumpre tipicamente os critérios de enquadramento como ativos fixos tangíveis, mesmo quando feitas em ativos já existentes.

Apenas pequenas intervenções pontuais, de carácter claramente reparatório e de reduzida materialidade, poderiam ser tratadas como gasto do período, o que não parece ser o caso de despesas incorridas no âmbito de um projeto de expansão de maior expressão, aliás já iniciado, pelo menos, em 2018.

6.2. Equipamento produtivo – Equipamento Básico (valor contestado no PPA 592.881,46€)

Considerando que o valor contestado se subsume às rubricas mencionada no quadro infra:

Investimento considerado elegível pela Requerente para RFAI	Valor da divergência em contestação neste Processo
<i>"1.3. Equipamento Produtivo – equipamento básico"</i>	
Moldes	592 881,46 €
Total	592 881,46 €

À luz do preconizado na NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis, tais despesas são capitalizáveis como ativos fixos tangíveis, porque inequivocamente aumenta benefícios económicos futuros, ainda que por substituição de outros em que possa verificar-se a redução da procura em resultado da sua obsolescência total ou parcial ou por alteração das preferências dos consumidores.

Economicamente, a aquisição de moldes, no âmbito de execução de um plano plurianual de projetos, destinado à criação de novos produtos e que continuam a ser utilizados enquanto os produtos se mantêm no mercado, assegura o crescimento da capacidade produtiva e a diversificação da produção da Requerente.

Com efeito, é requerida a aquisição de novos moldes para produzir um produto novo, por não ser possível reutilizar moldes já existentes para o efeito. E, desse modo, o investimento é, em si mesmo, indiciário de uma diversificação da produção.

Por outro lado, afigura-se irrelevante que a empresa não disponha de máquinas de injeção para a produção de acessórios plásticos, uma vez que, como resulta da matéria de facto, a empresa externalizou essa operação através de subcontratação, e, por conseguinte, a aquisição dos moldes, na medida em que originam novos produtos, relevam para a diversificação da produção e o aumento da capacidade produtiva da empresa.

A externalização da operação da injeção do plástico nos moldes, não invalida que o desenvolvimento dos novos produtos seja realizado pela B..., e não há qualquer razão para considerar que a introdução de novos produtos no mercado, como decorrência necessária do investimento, não possa determinar o aumento de postos de trabalho.

6.3. - Outros ativos fixos tangíveis direta e imprescindivelmente associados à atividade produtiva

Não se identificaram divergência entre Requerente e Requerida

6.4. Despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente aquisição de direitos de patentes, licenças, “saber-fazer” ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente (valor contestado no PPA 60.278,75€)

Considerando que o valor contestado é consubstanciado nas rubricas discriminadas no quadro infra:

Investimento considerado elegível pela Requerente para RFAI	Valor da divergência em contestação neste Processo
<i>“2.1. Despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente aquisição de direitos de patentes, licenças, “saber-fazer” ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente”</i>	
Ativos Intangíveis (30% Kofax Tota + 20% CRM (informática) (*)	18 814,25 €
Licenciamento Infor OS+ M3 Enterprise search / Projeto <input type="text" value="A..."/> "Equotation", Projeto "E.procurement", Projeto site "Corporate" / Hosting Red W10 (B2B)	41 464,50 €
Total	60 278,75 €
(*) Valor erradamente enquadrado pela Requerente em "Equipamento Produtivo" quando pretendia considerá-lo como "Despesas com transferência de tecnologia"	

À luz do preconizado na NCRF 6 – Ativos intangíveis, estes são entendidos como ativos não monetários identificáveis sem substância física, sendo que, por seu lado, é entendido como ativo um recurso que é controlado por uma entidade em resultado de acontecimentos passados e do qual se espera um benefício económico futuro para a Entidade.

Detalhando, “recurso controlado pela Entidade” significa que a Entidade tem poder de usar esse recurso, decidir como é utilizado e obter os benefícios que ele gera, mesmo que juridicamente não seja necessariamente proprietária e “como resultado de acontecimentos passados”, quer dizer que esse controlo não é meramente uma intenção futura; resulta de algo que já aconteceu, como uma compra, um contrato, etc., ou seja, a transação de aquisição do direito é o que fundamenta o controlo atual do recurso, permitindo reconhecê-lo como ativo no balanço.

Com efeito, a aquisição de direitos de patentes, licenças, saber-fazer consubstancia o acontecimento passado (celebração de contrato, pagamento, registo, etc., que já ocorreu e deu origem ao direito). Por outro lado, os direitos adquiridos (explorar uma patente, usar determinada tecnologia, aplicar um know-how exclusivo) constitui o recurso controlado (a Entidade tem poder de usar, explorar economicamente e, sendo caso disso, restringir terceiros. Resultando destes direitos benefícios económicos futuros (vendas, serviços, redução de custos) e sendo o custo fiavelmente mensurável (preço de aquisição), a NCRF 6 permite o seu reconhecimento como ativo intangível.

Porém, no caso de conhecimentos técnicos não protegidos por patente (know-how “não registado”), afigura-se indispensável demonstrar que a Requerente os controla (por exemplo, através cláusulas de confidencialidade, acesso restrito, impossibilidade de serem livremente usados por terceiros), pelo que, se não houver controlo efetivo, continua a ser um recurso útil, mas não cumpre o requisito de ativo (“recurso controlado”).

Considera o Tribunal Arbitral que apesar da longa argumentação jurídica utilizada pela Requerente, estas despesas não podem ser consideradas como ativo, e devem ser consideradas com gastos e não como ativos intangíveis.

6.5. Criação de postos de trabalho

Nos termos da legislação da União Europeia (RGIC) e da legislação nacional (CFI), resulta claro que a atribuição do benefício fiscal -RFAI- depende, entre outros requisitos, da criação de postos de trabalho, condição que sempre integrou o regime do RFAI.

De acordo com as disposições conjugadas das alíneas c) e f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, apenas podem beneficiar do RFAI os sujeitos passivos de IRC que realizem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e assegure a sua manutenção até ao termo do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, período esse que corresponde, regra geral, a três anos no caso de micro ou PME e a cinco anos no caso de grandes empresas.

O § 31 do preâmbulo do RGIC explicita que os auxílios com finalidade regional visam promover a coesão económica, social e territorial, apoiando o investimento e a criação de

emprego nas regiões mais desfavorecidas. Aí se estabelece igualmente o enquadramento aplicável às regiões abrangidas pelo artigo 107.º, n.º 3, alíneas a) e c), do Tratado, bem como o regime específico aplicável às grandes empresas.

Assim, para efeitos de concessão do benefício fiscal, apenas releva o investimento que efetivamente proporcione a criação de postos de trabalho específicos, correspondentes a funções determinadas, com conteúdo funcional próprio e compatível com o investimento realizado, traduzindo uma necessidade permanente associada ao projeto e indispensável ao seu normal funcionamento. Exige-se, ainda, que os postos de trabalho criados contribuam para o aumento do nível de empregabilidade da empresa e da região, aferido através do aumento líquido do número de trabalhadores ao serviço da empresa.

No que respeita à criação e manutenção de postos de trabalho, importa salientar que, embora a quantificação dos benefícios fiscais no âmbito do RFAI - entre as soluções previstas no n.º 4 do artigo 14.º do RGIC - assente nos custos do investimento elegível e não nos custos salariais decorrentes da criação de emprego, o artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do CFI impõe, de forma inequívoca, que o investimento assegure a criação de postos de trabalho e a respetiva manutenção até ao final do período mínimo legal.

Tal exigência encontra correspondência no n.º 9 do artigo 14.º do RGIC, aplicável quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados. Este preceito determina que o projeto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, devendo qualquer perda de postos de trabalho ser deduzida ao número aparente de postos criados nesse período. Prevê igualmente que cada posto de trabalho criado seja mantido durante cinco anos, ou três anos no caso de PME.

O conceito de “aumento líquido do número de trabalhadores” corresponde ao de “criação de postos de trabalho” ou “criação de emprego”, tal como definido no § 32 do artigo 2.º do RGIC e nas Orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para 2014-2020 (OAR), publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013.

Deste modo, a aferição da criação e manutenção dos postos de trabalho deve ser efetuada de forma global, nos termos definidos pelo quadro jurídico europeu, uma vez que apenas assim se

pode concluir que o investimento foi indutor de criação de emprego, pressuposto que deve ser incremental.

Sendo o RFAI um auxílio com finalidade regional sujeito a dotações anuais, a verificação da criação de postos de trabalho é realizada por referência a 31 de dezembro, comparando-se o número de trabalhadores com a média dos 12 meses anteriores, conforme previsto no n.º 9 do artigo 14.º do RGIC. Nos termos do RGIC e das OAR, considera-se cumprida a condição de criação de postos de trabalho quando, nessa data, se verifique um aumento líquido relativamente à média dos 12 meses precedentes, podendo tal aumento resultar da admissão de um único trabalhador.

O artigo 14.º do RGIC, relativo aos auxílios regionais ao investimento, estabelece no seu n.º 9 que, quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados, devem ser cumpridas as condições de aumento líquido do número de trabalhadores, preenchimento das vagas no prazo de três anos após a conclusão dos trabalhos e manutenção dos postos criados durante cinco anos, ou três anos no caso de PME.

A Requerente encontra-se, assim, obrigada a assegurar a criação de postos de trabalho conexos com o investimento elegível e a sua manutenção pelo período legalmente exigido, de três ou cinco anos, conforme aplicável.

Ainda que assim não fosse, entende este Tribunal Arbitral que, para efeitos de validação da legalidade na aplicação do RFAI, apenas relevam os postos de trabalho criados pelo investimento considerado em sede do próprio regime, uma vez que a condição não se baseia na celebração de contratos de trabalho sem termo, mas sim na criação de postos de trabalho decorrentes do investimento elegível e na sua manutenção pelo período legalmente previsto.

Efetivamente, e como bem se refere na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 229/2022-T, em 7 de fevereiro de 2023, a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI exige:

- (i) Criação de postos de trabalho,
- (ii) Proporcionado pelo investimento e
- (iii) A sua manutenção por 5 anos ou 3 anos (no caso de PME).

Daqui resulta aferir se se trata da criação de emprego em resultado de um investimento relevante, devendo ambos ser mantidos pelo mesmo prazo.

Este Tribunal Arbitral adere ao entendimento consagrado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14-01-2026, proferido no Proc. 0425/23.3BEAVR, no qual se afirmou que, para efeitos de elegibilidade ao RFAI, basta que o investimento realizado pela Requerente origine a criação de, pelo menos, um posto de trabalho e assegure a sua **manutenção pelo período legalmente exigido** (sublinhado nosso).

Com a devida vénia, transcreve-se segmento do referido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14-01-2026, proferido no Proc. 0425/23.3BEAVR, porquanto nele se fundamenta que os postos de trabalho criados no âmbito de um projeto de investimento devem ser mantidos até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c) do n.º 9 do artigo 14.º do RGIC, cumprindo igualmente o disposto no artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do RFAI.

“Revertendo ao caso dos autos, em primeira linha, em causa está o exame do art.º.22, n.º.4, al.f), do Código Fiscal do Investimento (CFI), norma cuja exegese fundamenta a dissensão entre a entidade recorrente e o Tribunal "a quo".

O denominado Código Fiscal do Investimento (CFI) materializa um conjunto de medidas legislativas que se inserem num propósito de promoção do desenvolvimento e da competitividade empresarial e, de forma mais abrangente, da economia portuguesa e da manutenção de um contexto fiscal favorável ao investimento em Portugal, através da consagração de benefícios fiscais

(...)

*O RFAI, conforme resulta do teor das normas dos art.ºs.22 a 26, do CFI, tem como objectivo a promoção do investimento produtivo, materializado na aquisição de activos fixos tangíveis (adquiridos em estado de novo e utilizados na exploração da empresa) e intangíveis, que proporcionem **a criação e manutenção de postos de trabalho**, permitindo às empresas a dedução à colecta de I.R.C. de uma percentagem desse investimento [cfr. art.º.23, n.º.1, al.a), do CFI]. Os requisitos que permitem às empresas beneficiar dos incentivos fiscais previstos no RFAI, constam das diversas alíneas do art.º.22, n.º.4, do CFI, na redacção em vigor nos anos de 2017 e 2018,*

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 ...61..., 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; (...) 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).

(...)

É hoje pacífico que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina (cfr.artº.9, do C.Civil; artº.11, da L.G. Tributária; José de Oliveira Ascensão, O Direito, Introdução e Teoria Geral, Editorial Verbo, 4ª. Edição, 1987, pág.335 e seg.; J. Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1989, pág.181 e seg.; Nuno Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, II, Cadernos de C.T.Fiscal, nº.174, 1996, pág.363 e seg.).

Fazendo a exegese da norma [artº.22, nº.4, al.f), do CFI], deve o intérprete ater-se, desde logo, na letra do preceito que constitui "o ponto de partida e limite da interpretação". Ora, da norma não se retira que o acesso aos benefícios fiscais do RFAI, dependa da criação de postos de trabalho por contratação de trabalhadores com contrato de trabalho sem termo. Na verdade, a norma apela à estabilidade do emprego, através da criação de postos de trabalho e a sua manutenção durante o período relevante a que alude a al.c) do preceito, neste caso, por se tratar de uma PME, durante 3 anos, e não ao tipo de contrato celebrado. Por outras palavras, o que está em causa é que o investimento realizado por determinada empresa será elegível para usufruir do benefício fiscal em questão se, e na medida em que, dele resulte, de forma causalmente adequada, a criação de postos de trabalho e a sua manutenção durante o período relevante, no caso, de três anos.

"In casu", conforme se retira do probatório supra, os dois trabalhadores em causa, AA e BB, foram admitidos em Março de 2017, com contratos a termo, para preenchimento de

necessidades temporárias por parte da empresa, mas vindo a integrar os quadros da empresa em Março de 2020 (cfr.n.ºs.7 a 9 da matéria de facto), assim se encontrando preenchida a previsão da norma sob exegese, contrariamente ao que defende a recorrente.

Já face ao art.º.2, n.º.32, do Regime Geral de Isenções por Categoria (RGIC) [Regulamento (UE) 651/2014, da Comissão, de 16/06/2014], deve começar por se vincar que o identificado diploma comunitário declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno [nomeadamente, os auxílios com finalidade regional - cfr.art.º.1, n.º.1, al.a), do Regulamento], em aplicação dos art.ºs.107 e 108, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). Especificamente, o citado art.º.2, do Regulamento, estabelece o significado das expressões jurídicas utilizadas pelo próprio diploma, sendo que o seu n.º.32 se refere à proposição "aumento líquido do número de trabalhadores", a qual não se confunde com a expressão "criação de postos de trabalho" utilizada pelo legislador nacional no identificado art.º.22, n.º.4, al.f), do CFI.

Rematando, neste segmento e em conclusão, a sentença recorrida não violou o art.º.22, n.º.4, al.f), do CFI, tal como o art.º.2, n.º.32, do Regime Geral de Isenções por Categoria (RGIC) [Regulamento (UE) 651/2014, da Comissão, de 16/06/2014].

Haverá, agora, que reverter a nossa atenção para o outro segmento da apelação, o qual se consubstancia no alegado erro de julgamento de direito derivado da desconsideração, pela sentença recorrida, das exigências de criação líquida de emprego e a manutenção do emprego por um período mínimo de três anos, conforme requerido pelo RFAI e pela jurisprudência comunitária.

Ora, lembrando a redacção da norma em causa, ali se refere a "criação de postos de trabalho", e não a "criação líquida de emprego" ou "aumento líquido do número de trabalhadores", expressões que não se confundem, sendo que esta última tem, manifestamente, um carácter bem mais restritivo que a primeira.

Na verdade, da previsão e estatuição da norma consta "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 al. c)", e não que haja criação líquida de emprego nesse período, sendo que, por apelo ao art.º.9, n.º.3, do C. Civil, sempre se impõe presumir que não só o legislador consagrou as soluções mais acertadas, como também

que soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. Mas ainda que se pudesse considerar que a letra da lei comportava o significado que a entidade recorrente lhe aponta - e, a nosso ver, não pode -, sempre teríamos de ter presente que na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar, em princípio, por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas (cfr. Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1989, pág.182).

Deste modo, tendo presente a redacção da norma, concluímos que a mesma dá relevância à criação efectiva de postos de trabalho e ulterior manutenção durante o período de dedução do investimento, independentemente do efectivo aumento global do número de trabalhadores da empresa. No sentido desta visão hermenêutica do preceito vide acórdão do S.T.A.-2ª. Secção, 8/11/2023, rec.0411/16.0BEPNF, no qual, se decide, além do mais, que no âmbito do RFAI 2009, nem a letra nem a ratio legis do artº.2, nº.3, al.f), autorizam a interpretação da expressão aí utilizada de criação de postos de trabalh com o sentido de criação líquida de emprego. E recorde-se que a norma constante do citado artº.2, nº.3, al.f), do RFAI 2009, aprovado pelo artº.13, da Lei 10/2009, de 10/03, mantém a mesma redacção que o supra identificado artº.22, nº.4, al.f), do CFI, na redacção em vigor nos anos de 2017 e 2018.

O RFAI deve ser configurado como um benefício fiscal visando, conforme vincado supra, o apoio ao investimento, mais sendo calculado com base nos custos de investimento em activos corpóreos e/ou incorpóreos, e não com base nos custos de investimento em postos de trabalho ou em custos salariais estimados. Daí que não seja fundada a invocação do conceito de "criação líquida de postos de trabalho", constante do artº.2, nº.32, do Regulamento (UE) 651/2014, da Comissão, de 16/06/2014, para a interpretação a fazer do artº.22, nº.4, al.f), do CFI. De resto, terá sido por ter noção do quanto se expôs que o legislador não utilizou a expressão "criação líquida de postos de trabalho", quando a mesma era utilizada, por exemplo, no artº.19, do EBF, vigente à data, esse sim, um benefício fiscal visando a criação de emprego e que tem por base os custos de investimento em postos de trabalho.

Com estes pressupostos e face à fundamentação supra expendida, é legalmente irrelevante, para efeitos de acesso ao RFAI, saber se houve, ou não, criação líquida de postos de trabalho

pela sociedade recorrida e sendo, conseqüentemente, inútil apreciar a bondade dos critérios utilizados pela A. Fiscal para concluir que não houve uma tal criação líquida de emprego.

Pelo que, e voltando à factualidade acima elencada, o investimento efectuado pela sociedade ora recorrida, proporcionou a criação de dois postos de trabalho, tendo-se mantido até ao final do período temporal estabelecido no art.º 22, n.º 4, al. c), do CFI, ou seja, três anos, motivo pelo qual, ao contrário do que defende a entidade recorrente, mostra-se cumprido o requisito previsto no art.º 22, n.º 4, al. f), do CFI, para o concreto sujeito passivo usufruir do benefício fiscal previsto no RFAI.

Por último, examinemos a menção da entidade recorrente à jurisprudência de direito da união europeia, concretamente, o acórdão proferido pelo TJUE no Processo C-415/07, de 2/04/2009. O identificado aresto responde a questão prejudicial incidente sobre as orientações relativas aos auxílios ao emprego, a qual deve ser interpretada no sentido de que, para verificar se se procedeu a um aumento dos postos de trabalho, se deve comparar a média de Unidades de trabalho-ano (UTA) do ano anterior à contratação com a média de UTA do ano seguinte à contratação (cfr. parágrafo 32 do acórdão). Sendo que, à questão prejudicial a que o TJUE foi chamado a responder subjaz o exame do aumento líquido do número de postos de trabalho em relação à média de um dado período (cfr. parágrafo 25 do acórdão). Ora, a jurisprudência emanada do identificado aresto do TJUE nenhum relevo apresenta quanto à decisão do presente processo em que, vinque-se, em causa está o exame do art.º 22, n.º 4, alínea f), do CFI, essencialmente quanto à exegese da expressão "criação de postos de trabalho" utilizada pelo legislador nacional.

Resulta do probatório que a Requerente alega ter ocorrido, no ano de 2019, uma criação líquida de cinco postos de trabalho, afirmando que tais postos se encontrariam diretamente relacionados com o investimento realizado e que teriam sido mantidos nos anos subsequentes.

Porém, a Requerente não logrou provar a efetiva criação dos postos de trabalho que alega terem ocorrido em 2019, nem o respetivonexo de causalidade com o investimento em apreço, tampouco que a sua manutenção tenha sido assegurada nos termos legalmente exigidos. Nestas circunstâncias, conclui este Tribunal que **não se mostra verificado o cumprimento do disposto no artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do CFI.**

Pelo exposto, decide este Tribunal Arbitral julgar improcedente o pedido.

Considerando o decidido, fica prejudicado, por inútil, o conhecimento do pedido de reenvio prejudicial.

Em consequência, fica igualmente prejudicado o conhecimento do pedido de restituição do montante de IVA alegadamente pago em excesso, bem como o pedido de juros indemnizatórios incidentes sobre tal montante.

7. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido arbitral.
- b) Manter na ordem jurídico o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, com o n.º ...2022....;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

8. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 167.598,79 indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

9. Custas

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

Notifique-se.

Lisboa, 20 de abril de 2026

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro - Presidente)

(Adelaide Moura– Adjunta)

(Luís Alberto Ferreira Alves – Adjunto)

Declaração de voto

Votei vencido por entender que a improcedência do pedido apresentado pela Requerente deve subsumir-se à parte do investimento respeitante a “Despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente, aquisição de direitos de patentes, licenças, “saber-fazer” ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente”, no montante de 60.278,75€, e por considerar que a condição de criação de postos de trabalho subjacente à aplicação do RFAI ao IRC de 2019 pela Requerente não constitui divergência invocada pela Requerida no presente processo, dada a aceitação parcial pela Requerida de parte dos investimentos realizados pela Requerente com referência ao RFAI 2019, bem como da íntima convicção que formei na avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, face à minha experiência de vida e considerando a valoração que dei à decisão arbitral transitada em julgado no Processo nº 305/2025-T, que foi junta pela Requerente a este processo, no que respeita aos demais investimentos realizados que constituem a divergência entre Requerente e Requerida.

(Luís Alberto Ferreira Alves – Adjunto)