

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 496/2025-T

**Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Dedução à coleta.
Benefícios fiscais contratuais e RFAI.**

SUMÁRIO:

I – Os investimentos efetuados pelos sujeitos passivos de IRC não respeitam os requisitos impostos pela legislação do RFAI para que sejam considerados elegíveis para esse efeito, não podendo, consequentemente, ser utilizado pela Requerente o correspondente benefício fiscal, inviabilizando desse modo a dedução à sua dedução à coleta do IRC do exercício fiscal, por ausência da verificação do requisito consistente na criação efetiva de postos de trabalho no ano de início do investimento que corresponde àquele em se pretende usufruir das vantagens fiscais que daí pudessem advir.

II. Os investimentos efetuados pelo sujeito passivo de IRC, devem respeitar os requisitos impostos pela legislação dos Benefícios Contratuais para que sejam considerados elegíveis para esse efeito e consequentemente para a utilização do benefício fiscal, que consiste na sua dedução à coleta do IRC desses mesmos exercícios, desde que tenham sido criados e mantidos os postos de trabalho constantes do Contrato de Benefícios Fiscais celebrado com o Estado Português.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – RELATÓRIO

1. **A..., S.A.**, pessoa coletiva n.º ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ... sob o mesmo número, com sede social na ..., n.º ..., ...-... ..., apresentou, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, e nos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro (doravante “RJAT”), conjugado com o disposto no artigo 99.º e na alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º, ambos do Código de Procedimento e

1.

de Processo Tributário, PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL, que tem por objeto a apreciação da legalidade da decisão final de indeferimento expresso da Autoridade Tributária no processo de reclamação graciosa n.º ...2024... e do ato tributário de autoliquidação de IRC n.º 2022... referente ao período de tributação de 2021, materializado na declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC do período de 2021, cuja liquidação conduziu ao apuramento de um valor a reembolsar de € 157.407,10 (cento e cinquenta e sete mil quatrocentos e sete euros e dez cêntimos).

2. Pretende com o seu pedido:

- (i) a revogação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada pela Requerente relativa ao ano de 2021, processo n.º ...2024... e
- (ii) a declaração de ilegalidade do ato tributário de autoliquidação de IRC referente ao período de tributação de 2021, materializado na declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC e respetiva demonstração de liquidação de IRC n.º 2022 ..., por erro na autoliquidação em relação às seguintes matérias:
 - i. Em sede de benefícios contratuais, existe um erro na autoliquidação por falta de inclusão do saldo referente a 2020 (€ 228.891,85) e da dotação referente ao ano de 2021 (€ 849.429,63);
 - ii. Em sede de SIFIDE II, existe um erro na autoliquidação por falta de inclusão dos saldos referentes a 2018 (€ 131.383,45) e 2020 (€ 529.368,10), e indicação incorreta do valor do saldo de 2019 (o valor correto é € 673.007,78).
 - iii. Em sede de RFAI, existe um erro na autoliquidação por indicação incorreta dos saldos referentes aos anos de 2017 (valor correto € 1.192.672,99), de 2018 (o valor correto € 506.507,28), de 2019 (valor correto € 377.226,07), de 2020 (valor correto € 187.520,68), e indicação incorreta do valor da dotação de 2021 (o valor correto € 361.792,43).

- QUESTÃO PRÉVIA -

3. A Autoridade Tributária, em cumprimento do artigo 13.º, n.º 2 do RJAT, decidiu pela revogação parcial da sua decisão inicial de indeferimento expresso da reclamação graciosa, na parte que respeita ao pedido de correção de saldos de períodos anteriores a 2021 referentes aos benefícios fiscais SIFIDE e RFAI, mantendo o indeferimento no que respeita aos restantes pedidos, ou seja, os benefícios contratuais para os períodos de 2020 e 2021, e RFAI para o período de 2021.

4. Daqui resultou que:

2.

i). Relativamente a SIFIDE II – o saldo a transitar é € 1.196.486,50 (proveniente de 2019: € 667.118,40 e de 2020: € 529.368,10);

ii). Relativamente a RFAI – o saldo a transitar é € 2.401.199,87 (proveniente de 2017: € 1.329.945,84, de 2018: € 506.507,28, de 2019: € 377.226,07 e de 2020: € 187.520,68).

5. Concluiu-se, assim, que as únicas matérias ainda controvertidas e que, consequentemente, carecem de decisão, são as relacionadas com:

(i) O RFAI do período de 2021, relativamente a uma dotação no valor de € 361.792,43, e

(ii) Os benefícios contratuais dos períodos de 2020 e 2021, no montante de € 228.891,85 e € 849.429,63, respetivamente.

II - A POSIÇÃO DA REQUERENTE

6. A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos.

7. A Requerente dedica-se à atividade de fabrico e comercialização de componentes e acessórios para veículos automóveis, designadamente radiadores, condensadores, refrigeradores de óleo, evaporadores, entre outros.

8. O *core business* da sociedade é o fabrico e comercialização de *intercooler*, ou seja, permutadores de calor que têm como principal função a redução da temperatura do ar na admissão dos carros a combustão, o que é fundamental para a potência e eficiência dos motores.

9. Mais recentemente, foi iniciado pela Requerente o processo de fabrico e comercialização de *chillers* que correspondem também a um sistema de refrigeração, mas aplicado em carros elétricos para arrefecimento da bateria.

10. No âmbito da sua atividade, a Requerente tem de fazer recorrentemente grandes investimentos nas suas instalações e linhas de produção, para poder acompanhar as necessidades dos seus clientes.

11. É do conhecimento público e geral que as principais marcas automóveis lançam regularmente vários modelos novos, com o objetivo de apresentar sempre veículos com melhorias a nível do seu desempenho e eficiência energética. Para tal, é fundamental um *intercooler* que responda a estas necessidades, pois é o que vai permitir que uma maior quantidade de oxigénio seja misturada com o combustível, o que se traduz em mais potência e eficiência do motor.

A. RFAI do período de 2021 (€ 361.792,43)

12. A Requerente invoca que faz anualmente investimentos na sua linha de produção, adquirindo novas máquinas, ferramentas e componentes, o que lhe permite aumentar a capacidade e diversificar a sua produção, investimentos esses que a Requerente considera estarem devidamente enquadrados no âmbito do regime previsto para o RFAI.

13. A Requerente começa por realçar que os documentos juntos relativos ao RFAI, são idênticos aos documentos já apresentados relativamente ao RFAI dos anos anteriores, anos esses que foram inclusive fiscalizados pela própria AT e que foram por esta considerados adequados.

14. A Requerente, para além de considerar que a prova do que afirma resulta inequívoca dos depoimentos das testemunhas arroladas (duas), remete o valor documental dessa prova para os Documentos 66 e 67 A juntos aos autos, para desse modo validar que estão preenchidos os requisitos enumerados no art.º 22º. do CFI, nomeadamente no que diz respeito ao:

(i) tipo de investimento em causa (considerando os bens adquiridos e o estado dos mesmos)
e à

(ii) criação de postos de trabalho, consequência do aumento de produção originado pelo investimento realizado.

15. Daqui resulta que estamos sempre a referir-nos, conclui a Requerente, a equipamentos adquiridos em estado de novo, enquadrando-se na definição de “Investimento Inicial”, conforme definido na alínea a), do parágrafo 49, do artigo 2.º do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (Regulamento UE n.º 651/2014 da Comissão de 16 de junho de 2014) (RGIC), na vertente de investimentos em ativos relacionados com o “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”, e até com a “diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente”.

16. A Requerente defende que o investimento aqui em causa, referente ao ano de 2021, foi diferente dos investimentos feitos no ano anterior, porquanto nesse ano a Requerente passou a produzir produtos novos, no âmbito de linhas de produção adicionais e distintas das existentes nos anos anteriores, no contexto e no formato particular daquela que é a unidade fabril e a sua estrutura funcional e organizacional.

17. Trata-se, assim, de um investimento inicial necessariamente distinto e incremental face ao existente, que permitiu a diversificação da atividade da Requerente, e do qual resultou uma autonomia funcional do processo de fabrico e um aumento da capacidade instalada da empresa.

- 18.** Por outro lado, ficou devidamente demonstrado que existiu uma ação substancial da empresa para o aumento da capacidade produtiva do estabelecimento existente, e os investimentos realizados, para além de se tratarem de adições ao ativo da Requerente, estão em relação direta e contribuem para a finalidade em causa de aumento da capacidade do estabelecimento existente.
- 19.** Finalmente, saliente-se que a Requerente considera que ficou devidamente provado que os ativos por si adquiridos neste âmbito foram ativos fixos tangíveis, que ficaram afetos à exploração da empresa, foram adquiridos em estado novo, e mantidos por um período mínimo de 5 anos.
- 20.** Fica por abordar a questão da criação de postos de trabalho, concluindo que nos últimos 5 anos, foram contratados um total de 302 trabalhadores, e que considerando as saídas nesses mesmos anos, existiu um efetivo aumento líquido de 125 novos postos de trabalho.
- 21.** Quanto à não cumulação de benefícios, a Requerente entende que tal prova resulta desde logo da análise dos documentos 67A e 62.
- 22.** A confrontação das faturas indicadas permite verificar que não houve dupla contabilização de despesas para efeitos de diferentes benefícios fiscais.
- 23.** Particularizando, que também as testemunhas B... e C... deixaram claro nos seus depoimentos que os investimentos considerados no âmbito de RFAI e em sede de benefícios contratuais dizem respeito a projetos diferentes, não tendo havido cumulação de benefícios fiscais em relação às mesmas despesas.
- 24.** Assim, resulta claro o cumprimento do princípio da exclusividade previsto no artigo 24.º do CFI: os investimentos considerados para efeitos de RFAI não foram considerados no âmbito de mais nenhum benefício fiscal, ou seja, as aplicações relevantes, os investimentos feitos, as despesas realizadas e usadas para efeitos de cálculo de RFAI, não foram consideradas para efeitos de outro benefício fiscal, nomeadamente, benefício fiscal contratual.
- 25.** Relativamente à questão dos limites máximos do benefício, a Requerente esclarece que, em cumprimento dos limites impostos pelos artigos 23.º e 43.º do CFI (na redação da lei em vigor à data dos factos), resulta que, tendo em conta o cofinanciamento em 15% numa das parcelas de aplicações relevantes, essas despesas foram apenas consideradas em 10% no cálculo do RFAI, em observância do limite máximo dos 25%.

Veja-se que:

- i). 25% da totalidade das aplicações relevantes seria € 362 255,22;
- ii). do apuramento de RFAI para 2021 nos termos acima demonstrados, a Requerente apurou um valor de € 361.792,43 de benefício fiscal;
- iii). cumprindo com o limite máximo imposto dos 25%.

26. Nestes termos, a Requerente entende que o seu pedido deve ser considerado procedente, devendo ser aceite o montante total de **€ 361.792,43** a título de RFAI para o ano de 2021.

B. BENEFÍCIOS CONTRATUAIS DE 2020 (€ 228.891,85) E 2021 (€ 849.429,63), NUM TOTAL DE € 1.078.321,48.

27. Quanto aos benefícios contratuais aplicados pela Requerente para os anos de 2020 e 2021, verificou-se que os mesmos resultaram de dois contratos por si celebrados com o Estado Português, através da entidade AICEP, para um projeto inovador de fabrico e comercialização de produtos novos no mercado da indústria automóvel – *chillers* e *intercoolers* de nova geração (o “Projeto”) (cf. documentos 60 e 61).

28. Os *chillers*, como já se referiu, são sistemas de arrefecimento das baterias e componentes eletrónicos para carros elétricos, sendo essenciais para o seu desempenho.

29. Os *intercooler* arrefecidos a água de nova geração são *intercoolers* mas destinados a carros elétricos.

30. Face à evolução do mercado automóvel e ao aumento da procura por carros elétricos, o Projeto apresentava-se como inovador e promissor, podendo Portugal ser dos primeiros países a fabricar estes componentes, o que representava uma mais-valia para a economia nacional, sendo do total interesse do Estado a realização do mesmo.

31. Nesse sentido, para efeitos deste Projeto, foram celebrados com o Estado Português, em 2021, os seguintes contratos:

(i) um Contrato de Investimento (“contrato de incentivos financeiros”), nos termos do qual o Estado atribuiu à Requerente um incentivo financeiro de 20% das despesas consideradas elegíveis – cfr. Doc. n.º 61.

(ii) Um Contrato Fiscal de Investimento (“contrato fiscal de investimento”), nos termos do qual o Estado concedeu à Requerente um benefício fiscal de 5% das despesas consideradas elegíveis (sendo este valor deduzido à coleta em sede de IRC) – cfr. Doc. n.º 60.

- 32.** O investimento feito para a execução do Projeto foi muito significativo e completamente inovador e diferente daquilo que era a atividade *core* da Requerente – implicou a expansão física da sua fábrica e a criação de um autêntico novo estabelecimento.
- 33.** Ademais, como já explicado, está em causa um Projeto único que deu origem a dois tipos de apoios, um incentivo financeiro, e um benefício fiscal, mas calculados com base no mesmo investimento feito pela Requerente.
- 34.** Ou seja, o investimento que a Requerente estava obrigada a fazer no âmbito do contrato de incentivos financeiros era o mesmo investimento previsto no contrato fiscal de investimento, e consequentemente, as despesas que seriam consideradas elegíveis para efeitos de cálculo do incentivo financeiro, seriam as mesmas consideradas elegíveis para efeitos do benefício fiscal contratual.
- 35.** Da análise do documento 62 junto aos autos é possível verificar a listagem dos investimentos invocados como aplicações relevantes e as despesas elegíveis no âmbito destes dois contratos, para os anos de 2019 a 2023.
- 36.** As referidas despesas foram fiscalizadas, validadas e aceites pelo Estado Português (AICEP).
- 37.** Conforme provado, o total de despesas elegíveis validadas e aceites pelo Estado foi de € 39.622.639,92, (anos de 2019 a 2023) – cfr. Doc. 62.
- 38.** Este é o montante a considerar, quer para efeitos de apuramento do incentivo financeiro de 20%, quer para apuramento do benefício fiscal contratual de 5% (nos termos da cláusula sexta do Doc. 60).
- 39.** Assim, o total do valor do benefício fiscal contratual apurado entre os anos de 2019 a 2023 ascende a € 1.981.131,99 (no Doc. 62 o montante total apurado de benefício fiscal é de € 1.981.158,46).
- 40.** Tendo em conta que a despesa elegível apurada e aceite para o ano de 2020 ascendeu a € 5.177.837,06, o benefício fiscal contratual de 5% (percentagem contratualizada com o Estado) será no valor de € 258.891,85 (no Doc. 62 o montante apurado de benefício fiscal é de € 265.263,14).
- 41.** Quanto ao montante de despesa elegível apurada e aceite no ano de 2021, este ascendeu a € 16.988.592,66, pelo que o benefício fiscal contratual de 5% (percentagem contratualizada com o Estado) será no valor de € 849.429,63 (no Doc. 62 o montante apurado de benefício fiscal é de € 848.391,20).

42. O montante total do investimento e as despesas consideradas encontram-se devidamente discriminadas e detalhadas, quer nas faturas apresentadas, quer no relatório de auditoria e no relatório emitido pela AICEP, todos juntos como Doc. 62.
43. Dúvidas não subsistem quanto ao facto destes investimentos terem sido investimentos iniciais, feitos de “raiz” e em aplicações relevantes.
44. Estes investimentos foram feitos em equipamentos novo, que representaram um aumento da produção da Requerente e que permitiu produzir produtos novos.
45. Quanto à criação de postos de trabalho, é desde logo perceptível que o referido Projeto criou uma necessidade de mão de obra, referindo-se aqui aos mesmos elementos que servem de prova para a invocada criação de postos de trabalho, no âmbito do benefício anteriormente referido (RFAI).
46. E a Requerente conclui que:
47. Ficou provado que as despesas incorridas pela Requerente no âmbito do Projeto não foram usadas para efeitos de outro benefício fiscal, a saber RFAI. Da confrontação da referida documentação, facilmente se verifica que, em relação às mesmas aplicações financeiras, não houve cumulação com outros benefícios fiscais, tendo sido cumprido o princípio da exclusividade plasmado no artigo 18.º do contrato benefício fiscal e no artigo 13.º do CFI.
48. Assim, resulta claro o cumprimento do artigo 18.º do contrato de benefício fiscal e no artigo 13.º do CFI: os investimentos considerados para efeitos de benefício fiscal contratual não foram considerados no âmbito de mais nenhum benefício fiscal, ou seja, as aplicações relevantes, os investimentos feitos, as despesas realizadas e usadas para efeitos de cálculo de benefício fiscal contratual, não foram consideradas para efeitos de outro benefício fiscal, nomeadamente, RFAI.
49. Nestes termos, deve ser procedente o pedido da Requerente, devendo ser aceite o montante de € 258.891,85 a título de benefício fiscal contratual para o ano de 2020 e de € 849.429,63 a título de benefício fiscal contratual para o ano de 2021.

III - A POSIÇÃO DA REQUERIDA

A. RFAI

50. Relativamente a estes benefícios a Requerida considerou que:
- (i) não se trata de investimentos feitos em equipamentos e linhas de produção novas,
 - (ii) que não se encontra provada a criação de postos de trabalho,

- (iii) que não se encontra provado que os investimentos considerados no âmbito deste benefício não foram considerados no âmbito de outros e,
- (iv) que o montante considerado não cumpre os limites impostos pelo artigo 43.º do Código Fiscal do Investimento (CFI).

51. A Requerida defende que os elementos adquiridos não passam de componentes acessórios, ou que o investimento feito se tratou de melhorias, manutenções ou alterações apenas para reforçar a capacidade de produção de unidades já produzidas nos anos anteriores.
52. A Requerida alega que se está perante meros investimentos de substituição, ou meros investimentos correntes ou de mera reposição necessários ao normal funcionamento da atividade já desenvolvida.
53. Assim como, não se trata de aquisições para mera manutenção ou alteração de processos de produção, nem da aquisição de equipamentos, ferramentas, *items*, componentes complementares a serem incorporados em outros ativos já existentes.
54. Na Resposta, a entidade Requerida remete a sua defesa para a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente.
55. Ora atentemos aos termos dessa defesa nessa sede:
56. “No que concerne o RFAI 2021 foram apreciados os seguintes elementos:
- a) Descrição do investimento inicial (2 páginas (pg));
 - b) Enquadramento no âmbito do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento – RFAI 2021 (7 pg);
 - c) Print SICAE – indicação do CAE 29320 – 1 pg;
 - d) Declaração - 1 pg;
 - e) Certidão de situação regularizada emitida pela Autoridade Tributária (AT) a 12-04-2022 -1 pg;
 - f) Certidão de situação regularizada emitida pela Segurança Social (SS) a 14-04-2022 – 1 pg;
 - g) Folha de cálculo do RFAI 2021 – 1 pg;
 - h) Folha de listagem das faturas – 4 pg;
 - i) Declaração modelo 22 de 2021 – ...-2022-...- 16 pg;

75.º Do que consta nas folhas referentes à descrição do investimento a a), a par de uma breve transcrição de partes da descrição do investimento, é entendimento destes serviços o que a seguir se reporta:

76.º A parte inicial, a reclamante apresenta na descrição do investimento que este se destina ao seguinte:

- “(...) de modo a robustecer o aumento da capacidade instalada (...) e reforçar a sua competitividade e promover um crescimento sustentado da sua atividade, realizou um investimento significativo na aquisição de ativos afetos à produção.” (...)
- (...) no decurso do exercício fiscal em consideração, a empresa realizou o projeto seguidamente descrito, caracterizado por várias iniciativas, que se destinam à produção de componentes para diferentes marcas e modelos, e que pretendem, desta forma, promover o aumento da capacidade instalada do estabelecimento da A... .

77.º Não obstante a descrição apresentada em que declara que realiza um investimento significativo na aquisição de ativos afetos à produção, tal não representa que essa aquisição de ativos seja em cumprimento dos requisitos de elegibilidade ao benefício fiscal do RFAI.

78.º Inclusive, não é bastante a mera indicação que o investimento visa o aumento da capacidade instalada, é necessária a sua demonstração e inequívoca distinção que o investimento efetivamente conduziu ao aumento da capacidade instalada.

79.º Na observância que capacidade instalada é um conceito distinto de níveis de produção. A capacidade instalada não é demonstrada pelos valores de faturação, que podem estar influenciados pelo preço, nem pela quantidade produzida, que podem estar ligados ao aumento da procura por alcance de outros clientes ou mercados.

80.º Daí que a comprovação passa por demonstrar que efetivamente houve criação de linhas de produção novas, outras para além das já existentes, e não alterações.

81.º O facto de referir “que se destinam à produção de componentes para diferentes marcas e modelos” não é bastante à comprovação necessária no âmbito da usufruição de benefício fiscal que se destina, pelo seu objetivo – demarcado no diploma que o regula, designadamente o § 31 do preâmbulo do Regulamento n.º 651/2014 da Comissão (RGIC) – o investimento terá que corresponder a uma estratégia global de investimento enquadrável no conceito de “investimento inicial” no sentido de investimento de raiz, ou

seja, um investimento necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente. Logo é necessária essa comprovação e a distinção que não se trata de investimento num contexto de “aquisição isolada” para manutenção ou alteração de linhas/processo de produção.

82.º Na razão que o benefício fiscal de RFAI não se destina a “financiar” a manutenção das atividades ou até o crescimento e desenvolvimento das atividades e aumento de produção e alcance de outros clientes e/ou mercados, pois esse é o objetivo corrente de qualquer empresa. Mas sim, o RFAI visa o incremento dessas atividades ou a realização de atividades adicionais, visa o investimento de expansão, aumento, ampliação.

83.º No mesmo documento na descrição do projeto de investimento em que invoca RFAI (aqui enunciado como a) no paragrafo 74º da presente informação), vem a reclamante fazer a seguinte descrição do projeto, a que denomina simplesmente de “Projeto de investimento 1”.

- “Projeto de Investimento 1

Tipologia de investimento inicial:

Aumento da capacidade de um estabelecimento existente Localização (NUTS II):
Alentejo”

“Iniciativa 1

Designação: Equipamentos para produção de novos modelos

Principais investimentos: Com o intuito de promover o aumento da capacidade instalada, foram efetuados diversos investimentos que permitiram a produção de diferentes componentes para várias marcas e modelos de automóveis. (...) adquiriu um conjunto de equipamentos produtivos para as novas linhas de modo a fornecer componentes para os novos modelos, nomeadamente: PSA CMP 64; MASERATI M189; PSA CMO MHEV; AUDI V6 TDI; PORSCHE PANAMERA;”

“Iniciativa 2

Designação: Equipamento de apoio à produção ou alterações a equipamentos para produção de novos produtos ou melhoria do processo produtivo.

Principais investimentos: (...) investimento substancial em equipamentos de suporte à produção e a alterações a inúmeros componentes da fábrica, tais como plataformas de acesso a áreas e equipamentos produtivos e de armazenagem, estruturas de alimentação

dos novos equipamentos produtivos, sistemas de ar comprimido e de ventilação, de corte e de transporte, elevação e movimentação de materiais, entre outros. (...)”

84.º O investimento realizado a que a reclamante invoca elegibilidade no âmbito do RFAI tem a denominação de “Projeto de Investimento 1”, não tem uma denominação mais concreta, em que seja possível aferir do seu objeto e objetivo.

85.º De seguida apenas faz uma repartição desse projeto de investimento de denominação: “Projeto de Investimento 1” em quatro iniciativas, que denomina de iniciativa 1 e 2.

86.º A iniciativa 1 tem a designação de “Equipamentos para produção de novos modelos” e a iniciativa 2 tem a designação de “Equipamento de apoio à produção ou alterações a equipamentos para produção de novos produtos ou melhoria do processo produtivo.”

87.º Sem prejuízo de reiterar o já exposto quanto aos requisitos de elegibilidade que se iniciam logo com o seu enquadramento no objetivo do benefício fiscal do RFAI.

88.º É entendimento destes serviços que a descrição apresentada não permite demonstrar de forma clara e inequívoca que os equipamentos sejam a aquisição de ativos fixos em estado novo para a criação de novas linhas de produção, na razão que o conceito de investimento inicial na tipologia aqui invocada pela reclamante no âmbito do RFAI apenas se enquadra a criação de novas linhas e não a remodelação das já existentes.

89.º De facto, em resultado direto da descrição do investimento feita pelo sujeito passivo, fica a convicção que o investimento se trata apenas da aquisição de bens com vista a alteração de linhas já existentes para a produção de novos modelos para diferentes veículos automóveis.

90.º De notar que o sujeito passivo descreve que o investimento diz respeito a “alterações a inúmeros componentes da fábrica”. Enunciando que o investimento em “plataformas de acesso a áreas e equipamentos produtivos e de armazenagem, estruturas de alimentação dos novos equipamentos produtivos, sistemas de ar comprimido e de ventilação, de corte e de transporte, elevação e movimentação de materiais, entre outros” se tratam de alterações a vários componentes de fábrica.

... ..

96.º Ao caso há que atender aos requisitos de elegibilidade do RFAI.

97.º Há que atender à distinção entre:

- O investimento no melhoramento dos ativos fixos tangíveis existentes resultantes do normal curso de uma atividade.

Na medida que, sendo objetivo do exercício corrente de uma atividade a manutenção da criação de réditos e obtenção de lucro, com o decorrer dos anos para que esse objetivo seja alcançável terão os agentes económicos que passar pelo aumento de eficiência dos ativos fixos tangíveis já existentes e correlacionados com o processo de produção, que se tornaram obsoletos, pelo seu uso/desgaste ou pelos avanços tecnológicos, passando essa estratégia de melhoria da eficiência por benfeitorias/melhoramentos ou mesmo por via da sua substituição.

- O investimento no âmbito do incentivo fiscal criado para os anos de 2014-2020 no âmbito do RFAI. Que consiste num regime de auxílio com finalidade regional com vista a promover o “desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando investimentos de inovação produtiva que proporcionem a criação de emprego num contexto sustentável”.

98.º Nesse âmbito, certo é que, mediante o descrito, não é claro e inequívoco que o investimento invocado a usufruição de RFAI seja passível de enquadramento no objetivo de criação do RFAI. Aliás, resulta o contrário.

... ..

103.º De destacar que este entendimento resulta igualmente da apreciação do documento listados a ponto h) do paragrafo 74º da presente informação - Folha de listagem das faturas – 4 pg – apresentado no âmbito dos elementos do Documento 4. Apreciado linha a linha.

104.º Ainda que na listagem apresentada não exista qualquer distinção quanto à iniciativa 1 ou 2. Apenas lista as faturas e a rubrica de registo contabilístico pelo número 4551 e 453211, sem qualquer denominação.

105.º Ainda que não tenha sido rececionado por estes serviços os elementos que referencia enviar por plataforma digital, sobre o qual se refere aqui mais uma vez que o procedimento de reclamação graciosa se revesta da forma escrita.

Mas que se depreende serem os extratos de contas e as faturas – pois faz referência ao suporte das despesas registadas em investimento, e mapa de amortizações – mapa referenciado, se bem que se considera ser elemento demonstrativo da elegibilidade todos

os elementos referentes aos AFT da reclamante, especialmente os extratos de conta dos AFT e inclusive mapa de mais-valias.

Apesar desses elementos permitirem aferir da aquisição dos equipamentos em estado novo (requisito de elegibilidade), da sua manutenção pelo período mínimo exigido nas normas, que por a reclamante não ser PME se trata de 5 anos (requisito de elegibilidade). (sublinhado nosso)

106.º Certo é que, em face de todo o acima descrito e fundamentado, se entende pela sua denominação em conjugação com a descrição do projeto de investimento que se tratam da aquisição de equipamentos/ ferramentas/ itens que são componentes complementares a serem incorporados em outros ativos já existentes como intervenções na estrutura produtiva pré-existente com vista à manutenção ou melhoria de eficiência/ operacionalidade do processo de fabrico, pois da sua denominação não se extrai uma autonomia funcional. Naquilo que é o conceito de investimento normal e corrente para a manutenção da fonte produtora de rendimento.

107.º Portanto, ao não serem passíveis de representar um investimento no âmbito do RFAI nem de integrar o conceito de “investimento inicial” ligados a uma de 4 tipologias que representam “investimento de raiz”, conforme previsto na alínea a) do ponto 49) do art.º 2.º do RGIC, alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, e termos definidos no art.º 11.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), não é possível dar provimento ao invocado quanto a usufruição de benefício fiscal de RFAI. (sublinhado nosso)

57. Mas a AT ainda prossegue na sua análise a outros aspetos invocados pela Requerente, então Reclamante, que lhe merecem os seguintes comentários.

110.º No que concerne a Tabela 1 apresentada sob o título de “Evolução da capacidade produtiva da A... (principais produtos), vem a reclamante apresentar um quadro com as quantidades produzidas no ano de 2020 e no ano de 2022, denominando como pré-projeto e pós-projeto.

111.º Em consonância com o já referido, a indicação das quantidades produzidas e o facto da diferença mostrar um aumento da produção não representa por si só um aumento da capacidade instalada (tipologia invocada pela reclamante no documento de descrição

apresentado neste direito de audição), mas tão somente que foram produzidas mais unidades.

112.º Tendo em consideração que o sujeito passivo produz sistemas térmicos para veículos automóveis, os modelos e produtos elencados poderão ser o mero resultado da procura. Seja porque a indústria automóvel tem uma produção variável com a procura, e aqui não se pode descurar a situação particular da situação pandémica e situação económica nos anos de 2020, 2021 e 2022 que teve repercussões ao nível da procura automóvel e conseqüentemente da produção de automóveis e seus componentes, incluindo os produzidos pela reclamante. Seja porque a indústria automóvel também se trata de uma indústria sazonal (por anos) correlacionada com a inovação e o lançamento de novos modelos/veículos.

113.º A PSA, a Maserati, a Audi, a Porsche, anunciaram lançar novos veículos, Híbridos, Elétricos, SUV e outros modelos, ou nova geração de modelos já existentes.

114.º Neste contexto,

115.º Entende-se que a análise da quantidade produzida nos anos de 2020 e 2022, como apresentado na tabela, não consubstancia uma demonstração direta, nem clara e inequívoca, de aumento da capacidade produtiva instalada.

116.º Ainda que haja investimento, esse investimento apenas consubstancia a aquisição isolada de ativos com vista à alteração da fabrica e manutenção da estrutura fabril no contexto daquele que é a gestão corrente das sociedades, ou aquisição isolada de ativos com vista à alteração da estrutura fabril com vista à produção de novos modelos.

... ..

121.º Na definição contida na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC e a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, só são considerados “investimentos iniciais” os investimentos em ativos corpóreos e incorpóreos ligados a uma de 4 tipologias:

- a) a criação de um novo estabelecimento;
- b) o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;
- c) a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento; ou

d) uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento já existente. Ou seja, sejam investimentos de “raiz” distinto dos pré-existentes.

122.º Nesse âmbito, de observar a desconexão de:

123.º Ao longo do presente procedimento a reclamante invocar benefício fiscal no âmbito do aumento da capacidade produtiva apresentando a indicação de unidades produzidas em 2020 e 2022 – que corresponde à tipologia 002 da norma, conforme descrição acima.

124.º Enquanto que no momento da invocação inicial – declaração modelo 22 aqui reclamada, invocou para o ano de 2021 (e exercícios anteriores nas anteriores modelos 22) benefício fiscal por enquadramento na tipologia 003 (Quadro 078 A1 do Anexo D da modelo 22). Tipologia referente a diversificação da sua produção relativamente a produtos que não tenham sido antes fabricados nesse estabelecimento.

125.º Nesse contexto, de referir que, não obstante a inovação e desenvolvimento; na medida que a reclamante requereu benefício fiscal no âmbito do SIFIDE - Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial, benefício cujo reconhecimento da idoneidade, legitimidade, controlo e do carácter de investigação e desenvolvimento compete à Agência Nacional de Inovação S.A. – ANI; sem demais demonstrações por parte da reclamante, entende-se que os produtos produzidos, ainda que com alterações/inovação tecnológica, representam os mesmos produtos fabricados antes. Até porque vem agora a reclamante invocar aumento da capacidade produtiva.

126.º Perante este cenário, entendem estes serviços que importa clarificar mais uma vez (já referido na informação do projeto de decisão) que; atenta a invocação de vários benefícios fiscais - Benefício contratual, RFAI e SIFIDE, e atendendo que estes não são passíveis de cumulação face às mesmas aplicações relevantes, conforme dispõe a clausula 18ª do contrato sob a epígrafe de exclusividade e o artigo 11º do CFI, como o artigo 24º e artigo 42º do CFI e no que diz respeito ao Benefício contratual, RFAI e SIFIDE, respetivamente; sob a reclamante impende o ónus da prova da demonstração da não acumulação de benefícios fiscais perante as mesmas despesas de investimento.

127.º O que não sucedeu.

58. Nesta Informação, quanto ao RFAI, os serviços concluem do seguinte modo:

“135.º Atendendo ao objetivo do RFAI, objetivo de índole regional que visa o crescimento da economia e redução de assimetrias regionais, tratando-se de um apoio ao investimento

de inovação produtiva que conduza ao desenvolvimento das regiões de uma forma sustentável, os seus requisitos de elegibilidade subordinam o investimento, não só à premissa de existência de um salto produtivo, mas também à premissa de criação de emprego de forma sustentável.

136.º Nesses termos temos o requisito de elegibilidade no âmbito do RFAI que diz respeito à exigência legal do investimento ser indutor da criação de posto de trabalho, ao qual a reclamante não efetua qualquer referência.

137.º O incumprimento de demonstração deste requisito não conduz a alteração do sentido do entendimento do invocado, pois, tal como já referido, entende-se que o investimento não reúne os requisitos de elegibilidade logo pela sua natureza.

138.º Porém, se assim não o fosse.

139.º Certo é que a reclamante procede à invocação de benefício fiscal sem observar a obrigação de demonstração do cumprimento de todos os requisitos de elegibilidade, ónus da prova que sobre si recai.”

59. Conclui assim que não deve colher a pretensão da Requerente, não sendo de aceitar o montante de **€ 361.792,43** a título de RFAI para o ano de 2021.

B. BENEFÍCIOS CONTRATUAIS

60. Alega a Requerida que a Requerente não apresenta elementos que demonstrem a aferição do *quantum* do benefício, o cumprimento dos limites legais impostos e dos pressupostos legais aplicáveis, nomeadamente:

- i).** Não indica a elegibilidade das despesas consideradas – ou seja, a prova de que as despesas dizem respeito a investimento em equipamentos novos;
- ii).** Não prova a criação de postos de trabalho;
não demonstra o cumprimento das regras de não cumulação;
- iii).** Não demonstra o cumprimento dos limites máximos estabelecidos por lei.

61. A Requerida não põe em causa, naturalmente, a existência de um Contrato de Investimento Fiscal celebrado a 20-07-2021, o qual versa sobre a atribuição de Benefício Contratual nos termos do CFI e por outro lado, de documentos que revelavam a existência de um Contrato de Investimento com o

Estado Português no âmbito do programa Portugal 2020, que consiste num incentivo financeiro e não num benefício fiscal, conforme se refere no artigo 481 do PPA.

62. Mas defende a sua posição remetendo para ao mesma Informação constante do indeferimento da Reclamação Graciosa que temos vindo a acompanhar.

63. E fá-lo do seguinte modo:

“140.º No que concerne ao B C a reclamante apenas procede à invocação do valor de 849.429,63 euros a final da presente petição de DA, tal como efetuado na petição inicial do presente procedimento de reclamação graciosa.

141.º Na petição inicial apresentou cópia do contrato.

142.º Na petição de DA referencia apresentar: • Documento 5 - “cópia de formulário do pedido de pagamento a título de reembolso final para efeitos de Benefício Contratual, relativo ao projeto n.º ..., do Sistema de Incentivos à Inovação Produtiva – Regime Contratual de Investimentos, o qual inclui:

(i) Mapa de classificação de investimentos e despesas;

(ii) Mapa de despesas de investimentos;

(iii) Estrutura de financiamento real do projeto;

(iv) (Declaração de despesa de investimento devidamente validade pelo ROC”;

• Documento 6 - “Relatório de encerramento do projeto de investimento recebido no dia 28 de dezembro de 2023”;

• Documento 7 - “Relatório de encerramento do projeto de investimento recebido no dia 20 de fevereiro de 2024” – No entanto, este documento não se encontra junto à documentação apresentada.

143.º Não obstante a denominação efetuada na petição de DA, os elementos juntos no DA foram os seguintes:

• Constantes de Documento 5:

a) Pedido de Pagamento – Resumo do pedido n.º 5 – Candidatura n.º ... - Contrato n.º 2021/..., datada de 08-11-2023 – 2 páginas mais anexos, no total de 87 pg;

b) Declaração do ROC – Revisor Oficial de Contas - relativamente ao documento anterior – quinto pedido de pagamento do incentivo apresentado a 08-11-2023, e declaração datada de 08-11-2023 – 3 pg;

c) Declaração do ROC relativamente a mapa de despesas que suporta o primeiro pedido de pagamento do incentivo apresentado a 18-11-2021, datada de 19-11-2021 – 2 pg;

d) Declaração do ROC relativamente a mapa de despesas que suporta o segundo pedido de pagamento do incentivo apresentado a 26-11-2021, datada de 26-11-2021 – 3 pg;

e) Declaração do ROC relativamente a mapa de despesas que suporta o terceiro pedido de pagamento do incentivo apresentado a 27-07-2022, datada de 29-07-2022 – 2 pg;

f) Declaração do ROC relativamente a mapa de despesas que suporta o quarto pedido de pagamento do incentivo apresentado a 29-09-2023, datada de 02-10-2023 – 2 pg; • Constantes de Documento 6:

g) Print de mensagem do SI Inovação - Sistema de Incentivos à Inovação empresarial de 28-12-2023, com referência ao encerramento do investimento – Projeto n.º ...;

• Ainda que na petição de direito de audição (DA) seja referido a junção de Documento 7, esse documento não foi anexo.

144.º Sem prejuízo de reiterar o acima exposto no que à matéria em apreço diz respeito, designadamente o ónus da prova, assim como o constante na informação subjacente ao projeto de decisão.

145.º A reclamante continua por não remeter a estes serviços o cálculo do benefício fiscal invocado a final da petição no montante de 849.429,63 euros.

146.º A reclamante não apresenta o documento de suporte ao benefício contratual, nem apresenta qualquer especificação da sua quantificação. Elemento essencial à apreciação do invocado. Não faz qualquer descrição ou apresenta qualquer ficheiro de excel ou mesmo quadro relativamente às aplicações relevantes que dizem respeito ao objeto do contrato.

147.º Designadamente não apresenta documento referente à descrição do projeto de investimento a que diz respeito o benefício contratual, das aplicações relevantes em causa no seu âmbito, com indicação das faturas, data e valor, da determinação do valor de benefício pretendido. De forma a se aferir da legitimidade do invocado, quer no que concerne à natureza do investimento objeto do contrato (chillers para veículos elétricos e intercooler arrefecido a água (WCAC) de nova geração em 3 variantes) quer no que concerne ao valor elegível. Inclusive, para se aferir se essa mesma aplicação relevante foi objeto de outro benefício fiscal da mesma natureza, e demonstração do cumprimento dos limites máximos que se encontram referenciados no contrato, limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional nos termos do artigo 43º do CFI e regras de cumulação previstas na legislação. De notar que a reclamante invoca outros benefícios fiscais e não só o benefício contratual aqui em apreço.

... ..

152.º Atento que a matéria em apreço – benefício contratual – se trata de benefício fiscal. Benefício fiscal que se traduz numa dedução à coleta – pelo quantum de 5% das aplicações relevantes, a operar-se nos termos definidos no contrato, e atendendo que a dedução anual tem o limite dos maiores valores: 25% do incentivo fiscal concedido ou 50% da coleta apurada em cada período de tributação, a ser efetuado no período de tributação em que forem realizadas as aplicações relevantes, ou nos exercícios seguintes até ao termo da vigência do contrato.

153.º Em conformidade com o disposto no artigo 17º do CFI, apesar da verificação do cumprimento por parte das entidades acima mencionadas, constantes do contrato e do artigo 14º do CFI, perante o invocado à AT, nas suas competências próprias de verificação do alegado, é necessária a apresentação de elementos probatórios quanto às aplicações relevantes correspondentes ao objeto do benefício contratual em causa, tal como acima referido, e já referido no projeto de decisão, de forma a aferir da sua elegibilidade.

154.º Nesse contexto, e no que diz respeito aos elementos apresentados, temos que:

155.º Na petição inicial a reclamante apresenta cópia de contrato, constando do Anexo II e III a proposta do plano de investimentos e aplicações relevantes, anexos que são idênticos, e apresentam a repartição do valor proposto de investimento e de aplicações relevantes de 40.674.282,95 euros pelos anos de 2020 a 2023 em 15.561.750,00 euros, 10.875.700,00 euros, 5.669.945,25 euros e 8.566.886,70 euros, respetivamente.

156.º No entanto a final do período de tributação em apreço – ano 2021 – já é do conhecimento do sujeito passivo/reclamante a efetiva realização de investimento/aplicações relevantes.

157.º Pelo que, ao invocado, não é bastante a apresentação do contrato, mas sim, toda a informação acima mencionada.

158.º No que diz respeito ao exercício do direito de audição, não obstante a reclamante referir que o documento 5 do DA se trata de elementos para efeitos de benefício contratual.

159.º É entendimento destes serviços que o documento não diz respeito ao benefício contratual em apreço, mas sim a candidatura a incentivo financeiro no âmbito do programa Portugal 2020. 160.º Na razão que a documento 5 foi apresentada a documentação relativa ao pedido de reembolso efetuado a 08-11-2023 no âmbito do incentivo financeiro ao Portugal 2020 referente à candidatura n.º 47263.

No anexo I, a folhas 3/87 a 7/87, são listados os AFT contratados e os realizados, sem que seja apresentado sequer um valor total do investimento realizado.

No anexo II, a folhas 8/87 a 82/87, é listada a descrição do investimento, com referência à fatura e seu ao valor, ao valor elegível; no valor do investimento é indicado um total de 45.431.585,84 euros, no valor elegível é indicado um total de 42.523.239,94 euros.

A anexo III é apresentada a estrutura do investimento, num total de 42.523.239,94 euros, com divisão do projeto por exercícios 2020, 2021, 2022 e 2023. Referenciando quanto ao ano de 2021 o montante de 17.154.224,33 euros.

Apresentando as declarações do ROC para o efeito, as declarações do ROC apresentadas dizem respeito ao incentivo financeiro ao Portugal 2020.

161.º E não corresponde necessariamente a documentação relativa ao benefício contratual em apreço.

162.º Portugal 2020 resulta de acordo de parceria entre Portugal e a Comissão da União Europeia quanto a fundos europeus e diz respeito a candidatura por parte do sujeito passivo/reclamante a incentivo financeiro.

163.º Não obstante as questões relacionadas com a cumulação dos apoios financeiros com o benefício fiscal contratual relativamente às mesmas despesas de investimento, e limites máximos dessa cumulação com respeito às regras comunitárias.

164.º Certo é que a reclamante apenas apresenta a documentação correspondente ao pedido de pagamento no âmbito do incentivo financeiro da candidatura n.º ... ao Portugal 2020.

165.º E não a necessária documentação referente ao projeto de investimento a que diz respeito o contrato de benefício fiscal ao investimento apresentado e aqui em dissídio.

166.º No que diz respeito ao documento 6; (e de notar novamente que embora seja referido apresentar documento 7 esse documento não foi anexo ao DA); apresenta print de mensagem do SI Inovação - Sistema de Incentivos à Inovação Empresarial datada de 28-12-2023, com referência ao encerramento do investimento – Projeto n.º.... Nele se encontra expresso que em sequência da comissão da AICEP de 27-12-2023, “nos termos e fundamentos da proposta I...-20231221-DVINC foi aprovado:

(i) O pagamento do incentivo remanescente no montante de 1.458.302,66 euros, a título de incentivo não reembolsável;

(ii) A descativação de 229.428,43 euros;

(iii) A compensação de valores entre rubricas, tendo em consideração o máximo estabelecido de 35% no Aviso (06/SI/2017), face às despesas elegíveis totais apuradas no caso das despesas associadas à rubrica De Construção de edifícios / obras de remodelação;

(iv) O encerramento financeiro, por concretização dos objetivos e condições subjacentes à aprovação do mesmo, nos termos e com os fundamentos da presente proposta, a comunicar às Direções de Auditoria, Financeira e Comercial, para os devidos efeitos;”

As conclusões acima foram geradas pelos seguintes montantes:

- *Investimento: 42.420.723,96 euros (104,29%);*
- *Despesa elegível: 39.527.140,78 euros (97,18%);*
- *Incentivo não reembolsável: 7.905.428,16 euros;*

167.º O documento apresentado diz respeito a mensagem quanto à atribuição de incentivo financeiro no âmbito do Portugal 2020 – candidatura

168.º Ainda que importe a demonstração da atribuição de incentivos financeiros, para aferir das aplicações relevantes que possam existir em comum, e assim consequentemente para aferição dos efeitos do que determina a imposição e respeito pelos limites máximos de auxílios regionais.

169.º A atribuição de incentivo financeiro no âmbito do programa Portugal 2020, não está necessariamente diretamente correlacionado com o benefício contratual em dissídio. Na razão que em apreço não está o incentivo financeiro do Portugal 2020, mas sim de benefício fiscal a operar por dedução à coleta de IRC no âmbito do contrato fiscal ao investimento apresentado e invocado.

170.º Nesses termos,

171.º Atendendo que a clausula 8ª do contrato estipula sua verificação financeira com base em declaração de despesa do investimento total certificada pelo ROC e atendendo que a clausula 9ª institui a obrigação dos sujeitos passivos constituírem um processo individual a constar do dossier fiscal a que diz respeito o artigo 130º do CIRC.

172.º Considera-se ser devida/obrigatória a existência de documentação específica ao benefício contratual em dissídio a ser compilada desde o início da realização dos investimentos.

173.º Atendendo que é entendimento que a documentação apresentada diz respeito ao incentivo fiscal de Portugal 2020 e não do benefício contratual em dissídio.

174.º Atendendo que não é bastante a invocação de um valor a título de benefício fiscal contratual, ao caso de 849.429,63 euros, apenas com a apresentação de contrato – cujos elementos são feitos com base em previsão/proposta, nem é bastante a referência a anexar documentação em relação ao benefício fiscal contratual quando essa documentação diz respeito a incentivo financeiro no âmbito do Portugal 2020 e não a

documentação específica a que as normas determinam a constar do dossier fiscal, assim como cláusulas 8ª e 9ª do contrato.

175.º É entendimento destes serviços que a reclamante não deu cumprimento ao ónus da prova que sobre si recai. Na observância de que, sem prejuízo de reiterar o já exposto, o ónus da prova dos pressupostos dos benefícios fiscais recai sobre os contribuintes e concretiza-se através da revelação do seu cálculo e da verificação dos pressupostos.

176.º Logo, se da falta de cumprimento desse ónus, tal como estatui a parte final do n.º 2 do artigo 14.º da LGT, os benefícios fiscais ficam sem efeito, na falta de cumprimento desse ónus, i.e., na falta de elementos claros e idóneos quanto ao benefício contratual em dissídio, não podem estes serviços dar provimento ao invocado pela reclamante.”

64. Nestes termos, entende a Requerida que, quanto a esta matéria, deve ser considerado improcedente o pedido da Requerente, não podendo ser aceite o montante de **€ 258.891,85** a título de benefício fiscal contratual para o ano de 2020, nem o montante de **€ 849.429,63** a título de benefício fiscal contratual para o ano de 2021.

65. Termos em que entende a Requerida que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, com todas as devidas consequências legais.

IV – TRAMITAÇÃO PROCESSUAL.

- 1.** Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, foram os signatários designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e aceitaram o cargo, no prazo legalmente estipulado, não se tendo as partes oposto a tais nomeações.
- 2.** O presente Tribunal foi constituído no dia 4 de agosto de 2025, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo que se encontra junta aos presentes autos.
- 3.** Nesse mesmo dia 4 de agosto de 2025, o Tribunal notificou, por despacho, o dirigente máximo do serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira para apresentar Resposta, juntar o processo administrativo, e caso o pretenda, solicitar produção de prova adicional, nos termos do disposto no

artigo 17.º do RJAT, tendo-se igualmente notificado as partes para submeterem todos os articulados em versão Word.

4. Em 5 de setembro de 2025, a Requerente procedeu à entrega de requerimento de retificação de erros do pedido de pronúncia arbitral e documentos anexos.

5. Em 19 de setembro de 2025, a Requerida apresentou pedido de prorrogação do prazo para apresentação da Resposta, por mais 30 dias, atendendo ao facto de que por requerimento de 05-09-2025, a Requerente veio, a um tempo:

- Corrigir o pedido de pronúncia arbitral quanto à numeração e nomenclatura de diversos documentos junta naquela sede;
- Corrigir lapsos de escrita e de redação, constantes no pedido de pronúncia arbitral;
- Adicionar aos autos diversos documentos protestados juntar no pedido de pronúncia arbitral;

6. Por Despacho de 24 de setembro de 2025, atento o exposto pela Requerida, o Tribunal concedeu um prazo adicional de 30 dias, contado do termo do prazo previsto na lei, para apresentação da Resposta por parte da Requerida.

7. Em 3 de outubro a entidade Requerida veio solicitar ao Tribunal:

“...o obséquio de convidar a ora Requerente a aperfeiçoar a sua p.i., no sentido de enxertar as alterações constantes no seu último requerimento àquele articulado, a fim de permitir, conforme se aludiu e alertou no nosso requerimento, uma leitura una e escoreita dos factos e do direito que a integram, em homenagem ao princípio da boa colaboração entre as partes e o Tribunal.”

8. Por Despacho de 6 de outubro de 2025 o Tribunal mandou notificar a Requerente para, se o entender necessário e conveniente, em 10 dias, dar satisfação ao sugerido pela AT no requerimento que antecede, tudo isto sem prejuízo do prazo em curso para apresentação da Resposta por parte da entidade Requerida.

9. Por requerimento de 17 de outubro de 2025, a Requerente procedeu ao aperfeiçoamento da petição inicial contendo o PPA, e procedeu à junção da totalidade dos documentos a ele Anexos.

10. Em 30 de outubro, a Requerida apresentou a sua Resposta, não tendo procedido à junção do processo administrativo.

11. Em 5 de novembro de 2025 o Tribunal lavrou o seguinte Despacho:

“Para realização da reunião a que se refere o art. 18º do RJAT e audição das testemunhas - que deverão comparecer em instalações do CAAD - designa-se o dia 13 de janeiro, às 15 horas.”

12. Em 4 de novembro de 2025, face aos requerimentos apresentados pelas partes do Tribunal lavrou o seguinte Despacho:

“Tendo presente o solicitado pela Requerente em 18/12/2025, bem como o contraditório deduzido pela Requerida, decide-se, em nome dos princípios da celeridade e economia processual, autorizar o depoimento por video conferência da testemunha E..., no dia e hora para tal agendados.

Deverá a testemunha, até tal data, juntar aos autos prova da sua ausência no estrangeiro.”

13. No dia 13 de janeiro, decorreu a reunião a que se refere o artº. 18º. do RJAT, com inquirição de duas das testemunhas arroladas, tendo a Requerente prescindido do depoimento e outras duas, tudo conforme ata que se encontra junta os autos, tendo as partes sido notificadas para apresentação de alegações escritas de modo simultâneo no prazo de 15 dias.

14. Em 14 de janeiro de 2026 o Tribunal lavrou o seguinte Despacho:

“Notifique-se a Requerente para juntar aos autos, com as suas alegações, documentação comprovativa da criação de postos de trabalho no ano de 2021 e da sua manutenção nos anos seguintes, desde que afetos aos investimentos realizados e cuja relevância fiscal está em causa nos presentes autos.

A Requerida terá o prazo de 10 dias, após tal junção, para, querendo, se pronunciar sobre tais documentos.”

15. Em 2 de fevereiro de 2026, a Requerente apresentou as suas alegações às quais juntou 4 documentos relativos à questão da criação de postos de trabalho.

16. Em 19 de fevereiro de 2025 a Requerida apresentou requerimento por intermédio do qual exerceu o seu contraditório quanto aos documentos juntos pela Requerente em sede de alegações.

17. Finalmente, por requerimento de 26 de fevereiro de 2026, a Requerente apresentou o contraditório relativamente ao próprio contraditório já anteriormente apresentado pela Requerida, no que à matéria da criação de postos de trabalho diz respeito.

V – SANEAMENTO.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades, nem foram invocadas exceções que obstem à apreciação do mérito da causa.

VI – FACTOS PROVADOS.

a). Esta a factualidade que importa dar como provada.

- A)** A Requerente é uma sociedade anónima de direito português que exerce a atividade de fabricação e comercialização de componentes e outros acessórios para veículos automóveis, designadamente radiadores, condensadores, refrigeradores de óleo, evaporadores, entre outros.
- B)** A Requerente dedica-se ao desenvolvimento, produção e fornecimento de sistemas térmicos de alta qualidade e performance para veículos automóveis.
- C)** A Requerente possui o Código de Atividade Económica (CAE) “29320 – fabricação de componentes e acessórios para veículos automóveis” (atividade principal), atividade esta inserida na classificação de “indústrias transformadoras” – cf. certidão comercial permanente junta como Doc n.º. 3.
- D)** A Requerente possui regime de contabilidade organizada, não sendo o seu lucro tributável determinado por métodos indiretos.
- E)** Para efeitos de IRC, até 2020, a Requerente é tributada ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), como sociedade dominante, adotando um período especial de tributação, o qual tem início a 1 de abril e termo a 31 de março do ano subsequente.
- F)** Nos referidos anos, o perímetro do Grupo, tributado de acordo com o RETGS, incluía à data dos factos, para além da Requerente, a entidade D..., Unipessoal LDA., pessoa coletiva n.º..., sociedade que foi, entretanto, extinta.
- G)** A Requerente não apresenta, nos períodos relevantes em causa no presente pedido, qualquer dívida ao Estado ou Segurança Social.

ANO DE 2020

- H)** No ano de 2020, a Requerente continuou a política de investimentos significativos para aumento de sua capacidade produtiva – cfr. “Descrição do Investimento Inicial” e “Enquadramento no âmbito do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento – RFAI 2020” (Doc. n.º. 53).
- I)** A Requerente realizou um investimento significativo na aquisição de ativos afetos a produção (Doc. n.º.53).

- J)** A Requerente realizou um projeto de investimento com objetivo de conseguir aumentar a sua capacidade produtiva, por forma a produzir mais e diversas componentes para diferentes marcas e modelos automóveis (Doc. n.º 53).
- K)** A Requerente adquiriu equipamentos produtivos, de modo a produzir e fornecer componentes para novos modelos automóveis (Doc. n.º 53).
- L)** Foram adquiridos novos equipamentos de produção, novos equipamentos para apoio à produção e para melhorias no processo produtivo, nomeadamente ao nível das estruturas de acesso aos equipamentos produtivos e instalação de diferentes sistemas (Doc. n.º 53 e Doc. nº. 54 - “Mapa de Investimentos e Cálculo de Benefício Fiscal Potencial”).
- M)** Foram adquiridos, nomeadamente, equipamentos ACAC, vários equipamentos para adaptação das linhas de pré-montagem, montagem e brasagem, máquina de injeção, câmara termográfica, sistemas de estanquicidade e deteção de fugas, sistema de lubrificação por micro pulverização, máquina de inserção de alhete interior, prensa térmica, material laboratorial (equipamentos de controlo e qualidade, equipamentos para secção laboratorial e secção de protótipos) – (Docs. n.º 53 e 54).
- N)** Os equipamentos em causa foram adquiridos em estado novo.
- O)** Os bens foram mantidos na Requerente pelo período mínimo de 5 anos.
- P)** O projeto considerava um aumento de capacidade produtiva de 2,2 milhares de unidades por ano (Doc. n.º 53).
- Q)** Para tal, foi também necessário aumentar a capacidade de mão-de-obra, tendo sido contratados novos trabalhadores.
- R)** No total, o investimento em causa representou uma despesa de € 2.217.573,17 (Doc. n.º 54).
- S)** Da análise dos documentos constantes do dossier fiscal da Requerente, resulta que foi apurado um montante total de € 461.587,51 relativo a benefício fiscal potencial no ano de 2020 (Doc. n.º 54).
- T)** Os investimentos e despesas incorridas foram consideradas para efeitos de aplicação de RFAI, tendo sido incluídos no anexo D da Declaração Modelo 22 entregue pela Requerente (Doc. nº. 55 - Declaração de Rendimentos Modelo 22 do Grupo, entregue pela Requerente em 31.08.2021).
- U)** Quanto ao período de tributação em causa apurou-se um total de € 186.393,01 de imposto a recuperar (Doc. n.º 55).
- V)** Conforme Anexo D da Declaração Modelo 22 de IRC, os saldos relativos a RFAI são os seguintes (Doc. n.º 55):

074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06															
744	NIF da soc. Individual (RETAGS)	01	Diploma	02	Período a que respeita o benefício	03	Saldo caducado	713	Saldo não deduzido no período anterior	714	Dotação do período	715	Dedução do período	716	Saldo que transita para período seguinte
		742		2016				995.702,60				166.413,28		829.289,32	
TOTAL							0,00	3.298.516,70		646.946,20		169.357,97		3.776.104,93	

074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06															
744	NIF da soc. Individual (RETAGS)	01	Diploma	02	Período a que respeita o benefício	03	Saldo caducado	713	Saldo não deduzido no período anterior	714	Dotação do período	715	Dedução do período	716	Saldo que transita para período seguinte
		742		2017				1.560.362,07				2.944,69		1.557.417,38	
		742		2018				591.918,39						591.918,39	
		742		2019				150.533,64						150.533,64	
		742		2020						646.946,20				646.946,20	

- W)** O montante total de benefício fiscal inscrito, relativo apenas ao período de 2020, corresponde a € 646.946,20.
- X)** Transitou do período anterior o montante de € 3.298.516,70.
- Y)** O montante total deduzido corresponde a € 169.357.97, tendo transitado para o ano seguinte o montante de € 3.776.104,93.
- Z)** O cálculo do montante obtido para efeitos de RFAI quanto ao período de 2020 encontra-se suportado e evidenciado por documentos e tabelas constantes do dossier fiscal apresentado pela Requerente (Doc. n.º 53 e 54).
- AA)** Verificando-se que, na declaração Modelo 22 entregue, o montante total a deduzir no âmbito de benefícios fiscais considerados, ascende a € 277.109,71 - (Doc. n.º 55).
- BB)** A 15.10.2021, a AT emitiu nota de liquidação de IRC relativamente ao exercício de 2020, determinando que a Requerente tinha direito a ser reembolsada, a título de IRC, do montante de € 186.393,02 (Doc. n.º. 56 A - nota de liquidação de IRC relativamente ao exercício de 2020).
- CC)** Posteriormente, a 20.08.2024, a Requerente, após ser notificada dos relatórios de inspeção aos exercícios de 2015 a 2019, e tendo aceite as alterações, submeteu declarações de substituição de modelo 22 referentes ao ano de 2020 (doc. n.º. 57 A -. Declaração de Substituição Modelo 22 do exercício de 2020)
- DD)** Nestas declarações, a Requerente fez refletir as correções levadas a cabo pela AT referentes a montantes de benefício fiscal a transitar de um exercício para o outro (Docs. n.º 48, 49, 50, 51, 52 e 57ª).

- EE)** A Requerente corrigiu ainda o valor da dotação de RFAI do próprio exercício de 2020 (Doc. nº. 58 - documentação de suporta da revisão voluntária do RFAI referente ao exercício de 2020).
- FF)** A Requerente foi notificada da Declaração da ANI reconhecendo à Requerente um crédito fiscal de € 529.368,10 a título de SIFIDE (Doc. nº. 59 - Declaração da ANI - SIFIDE 2020).
- GG)** A Requerente celebrou com o Estado Português, em 21.07.2021, um Contrato Fiscal de Investimento e, em 08.03.2021, um Contrato de incentivos financeiros (Doc. nº- 60 - Contrato Fiscal de Investimento e Doc. nº. 61 - Contrato de Incentivos financeiros).
- HH)** O período de investimento relevante para efeitos do Contrato Fiscal de Investimento era de 10 de fevereiro de 2020 a 30 de junho de 2023 (Doc. n.º 60).
- II)** O Contrato Fiscal de Investimento prevê a atribuição de um benefício fiscal, o qual opera por dedução à coleta, determinado com base na aplicação da percentagem de 5% das aplicações relevantes efetivamente realizadas em cada um dos períodos de tributação que decorram até ao termo da vigência do Contrato Fiscal de Investimento (Doc. n.º 60).
- JJ)** No período de tributação de 2020 a Reclamante efetuou investimentos elegíveis ao abrigo do Contrato Fiscal de Investimento (Doc. nº. 62 - processo justificativo para efeitos de benefícios contratuais).
- KK)** À luz do Contrato Fiscal de Investimento, e após auditoria da entidade competente (AICEP), e relatório final de certificação das despesas elegíveis para o efeito, a Requerente apurou uma dotação para efeitos de dedução à coleta a título de benefícios contratuais no valor de € 258.891,85 (Doc. n.º 62).
- LL)** Em 20.08.204 a Requerente submeteu a declaração de substituição de modelo 22 da sociedade dominante e a declaração de substituição de modelo 22 do Grupo (Doc. nº. 63 - Declaração de substituição de modelo 22 da sociedade dominante e Doc. nº. 64 - declaração de substituição de modelo 22 do Grupo).
- MM)** As declarações de substituição entregues visaram:
- Refletir o saldo global de RFAI que transita de 2019 em função das correções officiosas decorrentes das inspeções da AT aos períodos de 2015-2019 (redução global de saldos transitados em € 528.000,00);
 - Corrigir voluntariamente o RFAI de 2020 (i.e. diminuindo o valor da dotação do período para o montante de € 187.520,68, ou seja, a favor da AT) - cfr. doc. n.º 58.

c. Refletir a dotação do período associada ao SIFIDE de 2020, cujo valor aprovado pela ANI ascendeu a 529.368,10; e por último,

d. Refletir a dotação do período associada ao Benefício Contratual de 2020 no montante de € 258.891,85 (conforme melhor se demonstrara infra).

NN) Assim, relativamente à Declaração de Substituição do Grupo, consta que a sociedade tem a receber a título de IRC € 186.393,02 (Doc. n.º 64.)

OO) No anexo D, conforme referido, passaram a ser incluídos valores a título de SIFIDE referentes ao exercício fiscal de 2020 (Doc. n.º 64).

PP) Os valores considerados a título de SIFIDE foram - cfr. doc. n.º 64:

073 SIFIDE - Sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (Lei n.º 40/2005, de 3/8) e SIFIDE II (art.º 133.º da Lei 55-A/2010, de 31/12, art.ºs 33.º a 40.º do CFI (revogado) e art.ºs 35.º a 42.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10 e art.ºs 35.º a 42.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06)

	743-NIF da soc. Individual (RETGS)	01-Diploma	02-Período a que respeita o benefício	03-Saldo não dedutível ou caducado	709-Saldo não deduzido no período anterior	710-Dotação do período	711-Dedução do período	712-Saldo que transita para período seguinte
1		733 - Códig	2018	0,00 €	242.079,88 €	0,00 €	110.696,43 €	131.383,45 €
2		733 - Códig	2019	0,00 €	673.007,78 €	0,00 €	0,00 €	673.007,78 €
3		733 - Códig	2020	0,00 €	0,00 €	529.368,10 €	0,00 €	529.368,10 €
				Total - Saldo não dedutível ou caducado	Total - Saldo não deduzido no período anterior	Total - Dotação do período	Total - Dedução do período	Total - Saldo que transita para período seguinte
				0,00 €	915.087,66 €	529.368,10 €	110.696,43 €	1.333.759,33 €

QQ) A título de RFAI, considerando as correções efetuadas pela AT no âmbito dos procedimentos de inspeção identificados, e a revisão da dotação de RFAI para 2020, foram introduzidas alterações nos montantes considerados, nos seguintes termos (Doc. n.º 64):

074 Regime fiscal de apoio ao investimento (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10 e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06

	744-NIF da soc. Individual (RETGS)	01-Diploma	02-Período a que respeita o benefício	03-Saldo não dedutível ou caducado	713-Saldo não deduzido no período anterior	714-Dotação do período	715-Dedução do período	716-Saldo que transita para período seguinte
1		742 - RFAI - Reqi	2017	0,00 €	1.359.086,27 €	0,00 €	166.413,28 €	1.192.672,99 €
2		742 - RFAI - Reqi	2018	0,00 €	506.507,28 €	0,00 €	0,00 €	506.507,28 €

	744-NIF da soc. Individual (RETGS)	01-Diploma	02-Período a que respeita o benefício	03-Saldo não dedutível ou caducado	713-Saldo não deduzido no período anterior	714-Dotação do período	715-Dedução do período	716-Saldo que transita para período seguinte
3		742 - RFAI - Reqi	2019	0,00 €	377.226,07 €	0,00 €	0,00 €	377.226,07 €
4		742 - RFAI - Reqi	2020	0,00 €	0,00 €	187.520,68 €	0,00 €	187.520,68 €

Total - Saldo não dedutível ou caducado	Total - Saldo não deduzido no período anterior	Total - Dotação do período	Total - Dedução do período	Total - Saldo que transita para período seguinte
0,00 €	2.242.819,62 €	187.520,68 €	166.413,28 €	2.263.927,02 €

071 Benefícios fiscais contratuais ao investimento (ex-art.º 41.º, n.º 1 do EBF, art.ºs 15.º a 21.º do CFI (revogado) e art.ºs 2.º a 21.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10 e art.ºs 2.º a 21.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06

	700-NIF da soc. Individual (RETGS)	01-Diploma	02-Período a que respeita o benefício	03-Saldo não dedutível ou caducado	701-Saldo não deduzido no período anterior	702-Dotação do período	703-Dedução do período	704-Saldo que transita para período seguinte
1		003 - Códig	2020	0,00 €	0,00 €	258.891,85 €	0,00 €	258.891,85 €

Total - Saldo não dedutível ou caducado	Total - Saldo não deduzido no período anterior	Total - Dotação do período	Total - Dedução do período	Total - Saldo que transita para período seguinte
0,00 €	0,00 €	258.891,85 €	0,00 €	258.891,85 €

- RR)** A título de benefício contratual, os valores considerados são os do quadro acima exposto - cfr. doc. n.º 64. 331. Assim, o montante total de deduções à coleta de benefícios fiscais corresponde a € 277.109,71 (Doc. n.º 64).
- SS)** Os valores inscritos no anexo D, relativo aos benefícios fiscais a deduzir correspondem aos inscritos na declaração da sociedade dominante, refletindo as alterações constantes da mesma.
- TT)** Em 12.03.2025, foi emitida a respetiva demonstração de liquidação de IRC, e acerto de contas, calculadas após entrega das declarações de substituição, de onde consta que é devido a título de reembolso o montante total de € 186.393,02, verificando-se a aceitação das declarações de substituição submetidas (Doc. n.º. 65 - demonstração de liquidação de IRC e acerto de contas, emitidos em 12.03.2025).

ANO 2021

- UU)** No ano de 2021, a Requerente manteve a política de investimentos relevantes dos anos anteriores, com o objetivo de aumentar a sua capacidade produtiva (doc. n.º. 66 - “Descrição do Investimento Inicial” e “Enquadramento no âmbito do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento – RFAI 2021”).
- VV)** Nestes termos, a Requerente realizou um investimento significativo na aquisição de ativos afetos a produção (Doc. n.º 66).
- WW)** A Requerente realizou um projeto de investimento com o objetivo de conseguir aumentar a sua capacidade produtiva, por forma a produzir mais componentes para diferentes marcas e modelos automóveis (Doc. n.º 66).
- XX)** A Requerente adquiriu equipamentos produtivos, de modo a produzir e fornecer componentes para novos modelos automóveis (Doc. n.º 66).
- YY)** Foram adquiridos novos equipamentos de produção, novos equipamentos para apoio à produção e para melhorias no processo produtivo, nomeadamente ao nível das estruturas de acesso aos equipamentos produtivos e instalação de diferentes sistemas (Doc. n.º 66 e Doc. n.º. 67 A - “Mapa de Investimentos e Cálculo de Benefício Fiscal Potencial”).
- ZZ)** Foram adquiridos, nomeadamente, equipamentos ACAC, vários equipamentos para adaptação das linhas de pré-montagem, montagem e brasagem, máquina de injeção, sistema de ar

comprimido, máquina de inserção de alhete interior e equipamentos administrativos - (Docs. n.º 66 e 67A).

AAA) Os equipamentos em causa foram adquiridos em estado novo.

BBB) Os bens foram mantidos na Reclamante pelo período mínimo de 5 anos.

CCC) O projeto considerava um aumento de capacidade produtiva de 3,3 milhares de unidades por ano (Doc. n.º 66).

DDD) Para tal, foi também necessário aumentar a capacidade de mão-de-obra, tendo sido contratados novos trabalhadores.

EEE) A despesa em causa visa o aumento da capacidade produtiva da Requerente, sendo considerado um investimento relevante e elegível para efeitos de enquadramento no RFAI.

FFF) No total, a Requerente considerou o montante de € 1.44.020,88 de aplicações relevantes para efeitos de RFAI - (Doc. n.º 67A).

GGG) Da análise dos documentos constantes do dossier fiscal da Requerente, resulta que foi apurado um montante total de € 361.792,43 relativo a benefício fiscal potencial - (Doc. n.º 67A).

HHH) Os investimentos e despesas incorridas foram assim consideradas para efeitos de aplicação de RFAI, tendo sido incluídos no anexo D da Declaração Modelo 22 entregue pela Requerente (Doc. n.º 68 - Declaração Modelo 22 da Requerente).

III) A Declaração Modelo 22 de IRC (individual apenas porque deixou de haver grupo fiscal a partir de 2020) foi entregue pela Requerente a 31.08.2022 (Doc. n.º 68).

JJJ) Quanto ao período de tributação em causa apurou-se um total de € 154.407,62 de imposto a recuperar (Doc. n.º 68 - Anexo D da Declaração Modelo 22 de IRC, os saldos relativos a RFAI são os seguintes:

074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06															
744	NIF da soc. Individual (RETOG)	01	Diploma	02	Período a que respeita o benefício	03	Saldo caducado	713	Saldo não deduzido no período anterior	714	Dotação do período	715	Dedução do período	716	Saldo que transita para período seguinte
	742		2016						829.289,32						829.289,32
TOTAL							0,00		3.776.104,93		1.168.552,63		0,00		4.944.657,56
	742		2017						1.557.417,38						1.557.417,38
	742		2018						591.918,39						591.918,39
	742		2019						150.533,64						150.533,64
	742		2020						646.946,20						646.946,20
	742		2021								1.168.552,63				1.168.552,63

KKK) O montante total de benefício fiscal inscrito relativo apenas ao período de 2021 corresponde a € 1.168.552,63.

LLL) Transitou do período anterior o montante de € 3.776.104,93.

MMM) Não tendo sido deduzido qualquer montante, verifica-se que transitou para o ano seguinte o montante de € 4.944.657,56.

NNN) O cálculo do montante obtido para efeitos de RFAI quanto ao período de 2021 encontra-se suportado e evidenciado por documentos e tabelas constantes do dossier fiscal apresentado pela Reclamante (Docs. n.ºs 66 e 67).

OOO) Relativamente a SIFIDE, foram inscritos os seguintes montantes na Declaração Modelo 22 do período de 2021 (Doc. n.º 68):

073 SIFIDE - SISTEMA DE INCENTIVOS FISCAIS EM INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO EMPRESARIAL (Lei n.º 40/2005, de 3/8) E SIFIDE II (art.º 133.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, art.ºs 33.º a 40.º do CFI (revogado) e art.ºs 35.º a 42.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10 e art.ºs 35.º a 42.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06)															
743	NIF da soc. Individual (RETGS)	01	Diploma	02	Período a que respeita o benefício	03	Saldo caducado	709	Saldo não deduzido no período anterior	710	Dotação do período	711	Dedução do período	712	Saldo que transita para período seguinte
		733		2019					667.118,40						667.118,40
TOTAL							0,00		667.118,40		0,00		0,00		667.118,40

PPP) Resulta do exposto que não foi deduzido qualquer montante no período de 2021, tendo transitado para o período seguinte o saldo de € 667.118,40 (Doc. n.º 68).

QQQ) A Requerente verificou a ocorrência de erros no quadro supra indicado, tendo apurado um conjunto de investimentos que deveriam ter sido considerados para efeitos de aplicação de SIFIDE – cfr. Processo Justificativo de SIFIDE (Doc. n.º 71).

RRR) No âmbito dos já referidos contratos de investimento (fiscal e financeiro) com o Estado, no período de tributação de 2021, a Requerente efetuou investimento que considera como elegíveis para efeitos de aplicação do benefício contratual.

SSS) No entanto, e uma vez que o grau de cumprimento dos mesmos iria ser objeto de validação e auditorias a posteriori, pela AICEP, a Requerente não declarou qualquer montante a este respeito no Anexo D da respetiva declaração relativa ao período de 2021, nem inseriu qualquer saldo não deduzido do período anterior (Doc. n.º 68).

TTT) A 30.09.2022, foi emitida a nota de liquidação de IRC n.º 2022 ... (ato tributário objeto do presente pedido de pronúncia arbitral), relativa ao exercício de 2021, determinando que a Requerente tinha direito a ser reembolsada, a título de IRC, do montante de € 154.407,70 – cfr. nota de liquidação de IRC n.º 2022 ... (Doc. n.º 69.A).

UUU) Em 24 de fevereiro de 2025, a Direção de Finanças de Lisboa expediu Ofício em que notificava a Requerente do indeferimento da Reclamação Graciosa.

VVV) O pedido de pronúncia arbitral deu entrada em 27 de maio de 2025.

WWW) O despacho da Sra. Subdiretora-Geral da Área de Gestão Tributária do IR, datado de 27.08.2025, proferido por delegação de competências, determinou a revogação parcial da decisão da reclamação graciosa em apreço na parte que respeita ao pedido de correção de saldos de períodos anteriores a 2021, referentes aos benefícios fiscais SIFIDE e RFAI, mantendo-se o indeferimento no que respeita aos restantes períodos, nos seguintes moldes:

“Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, entende-se ser de revogar parcialmente a autoliquidação do IRC do período de tributação de 2021, com a indicação no anexo D da Dec. Mod.22: - QUADRO 071 - BENEFÍCIOS FISCAIS CONTRATUAIS AO INVESTIMENTO (Sem qualquer valor - €0,00)

- QUADRO 073 – SIFIDE

Campo 709 – Saldo não deduzido do período anterior €1.196.486,50 [referente a 2019: €667.118,40 e 2020: €529.368,10]

Campo 712 – Saldo que transita para o período seguinte €1.196.486,50 [referente a 2019: €667.118,40 e 2020: €529.368,10]

- QUADRO 074 – RFAI

Campo 713–Saldo não deduzido do período anterior €2.401.199,87 [referente a 2017:€1.329.945,84, 2018: €506.507,28, 2019: €377.226,07 e 2020:187.520,68]

Campo 714 – Dotação do período €0,00 Campo 716–Saldo que transita para o período seguinte €2.401.199,87 [referente a 2017: €1.329.945,84, 2018: €506.507,28, 2019: €377.226,07 e 2020:187.520,68]

Ante o exposto, e conforme acima retro expandido, mediante informação averbada com o Despacho da Sra. Subdiretora-Geral da Área de Gestão Tributária do IR, determinando-se a revogação parcial da decisão da reclamação graciosa em apreço na parte que respeita ao pedido de correção de saldos de períodos anteriores a 2021, referentes aos benefícios fiscais SIFIDE e RFAI, nos moldes supra discriminados, mantendo-se o indeferimento no que respeita aos restantes períodos, decisão essa já remetida para os serviços competentes para concretização.

A presente decisão de revogação parcial foi notificada à Ilustre Mandatária através do Ofício DSIRC n.º ... de 28.08.2025, registado sob o número RF...PT, entregue a 29.08.2025, conforme decorre da consulta ao site www.ctt.pt – cfr. Doc. 1 que se junta aos autos.”

B) FACTOS NÃO PROVADOS

A Requerente não logrou demonstrar:

- a). que a criação de postos de trabalho ocorreu no exercício de 2021 e não apenas ao longo dos cinco anos de duração do investimento.
- b). que a criação de postos de trabalho decorreu diretamente dos investimentos relevantes efetuados;
- c). que dos investimentos efetuados resultou, inequivocamente, a criação de novas linhas de produção, e que:
- d) tais trabalhadores estavam diretamente afetos a essas novas linhas de produção.

VII – QUESTÃO DECIDENDA

1. Se os investimentos efetuados no exercício de 2021 respeitam os requisitos impostos pela legislação do RFAI para que sejam considerados elegíveis para esse efeito e consequentemente para a utilização do benefício fiscal, que consiste na sua dedução à coleta do IRC desse mesmo exercício.
2. Se os investimentos efetuados nos exercícios de 2020 e 2021, respeitam os requisitos impostos pela legislação dos Benefícios Contratuais, para que sejam considerados elegíveis para esse efeito e consequentemente para a utilização do benefício fiscal, que consiste na sua dedução à coleta do IRC desses mesmos exercícios.

VII – PRESSUSPOSTOS DA DECISÃO

1. Os Investimentos efetuados pela Requerente nos últimos anos, em particular os exercícios de 2020 e 2021, foram postos em causa pela Autoridade Tributária, aquando da sua utilização, em sede de benefícios fiscais referentes ao RFAI e aos benefícios contratuais, por não respeitarem os requisitos de elegibilidade impostos pela respetiva legislação aplicável.
2. Quer da documentação junto aos autos, da posição assumida pelas partes e do depoimento das testemunhas inquiridas, que depuseram com conhecimento de causa, rigor técnico e isenção, resultam, entre as partes envolvidas no presente processo, duas visões completamente diferentes da realidade empresarial em causa, em concreto da natureza dos investimentos efetuados e, fundamentalmente, da sua relevância e enquadramento da legislação fiscal aplicável.

3. De um modo geral, a Autoridade Tributária colocou em causa a elegibilidade fiscal dos investimentos realizados pela Requerente, fundamentalmente por entender que dos mesmos não tinha resultado a criação de novas linhas de produção, com crescimento da capacidade instalada e com a criação de novos postos de trabalho.
4. Prefere aquela entidade uma visão da qual resulta uma natural substituição de equipamentos, com o passar dos anos, uma reformulação de alguns processos produtivos e a instalação de alguns novos equipamentos que visavam ajustar a capacidade instalada às novas exigências do mercado.
5. A Autoridade Tributária não põe em causa que se trate da aquisição de equipamentos novos, nem põe em causa que os mesmos tivessem permanecido na empresa os 5 anos impostos por lei.
6. Também não dá como provado que a Requerente tivesse demonstrado que os postos de trabalho criados o foram em função, e exclusivamente, para os novos investimentos que tivessem sido realizados. Que não considera como “iniciais”, de acordo com o conceito aqui utilizado.
7. Por seu turno, a Requerente defende-se exaustivamente através da junção de variada documentação, invocando que os investimentos em causa se destinavam a instalação de novas linhas de produção, para o fabrico de novos produtos, ditados pelas regras de mercado e nomeadamente por se tratar de equipamentos inseridos na produção de novos veículos elétricos.
8. Isto, para além da renovação dos equipamentos necessários à produção do mesmo tipo de equipamentos, mas para os motores a combustão, sempre mais evoluídos, a solicitação das mais diversas marcas de veículos automóveis existentes no mercado que ainda trabalham com esses motores.
9. Refere o natural aumento da sua capacidade de produção, o facto de tais investimentos serem imprescindíveis para comercialização de novos produtos ajustados aos novos mercados, que o investimento foi realizado na compra de equipamento em estado de novo, que os mesmos ainda permanecem ao serviço da empresa, e que em função desses novos investimentos foi necessária a contratação de mais trabalhadores, que quantifica.
10. Este enquadramento foi reiterado pelo depoimento das testemunhas inquiridas, que o fizeram com conhecimento direto dos factos, com rigor e isenção.
11. Importa decidir.
12. Como se sabe, o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, mais conhecido por RFAI, tem a sua previsão legal nos artigos 22º. e seguintes do Código Fiscal de Investimento (CFI), sendo

regulamentado pelas Portaria nº. 282/2014 de 30 de dezembro e pela Portaria nº. 297/2015 de 21 de setembro.

13. Consiste, em concreto, numa dedução à coleta do IRC de uma percentagem de determinados investimentos que sejam considerados elegíveis para o efeito.

14. O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade inserida em determinados códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, (CAE-Rev.3), estando a atividade da Requerente inserida nas “Indústrias transformadoras” - divisões 10 a 33;

15. O referenciado art.º 22.º do CFI considera como aplicações relevantes os investimentos nos ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo e desde que afetos à exploração da empresa.

16. Podem beneficiar do RFAI os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:

- a) Disponham de contabilidade regularmente organizada;
- b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de cinco anos os bens objeto do investimento;
- 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;
- 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).

17. Resulta dos autos que dúvidas não existem quanto à natureza dos ativos nos quais os investimentos em causa foram realizados, que os mesmos foram adquiridos em estado de novo e que estão cumpridos todos os outros requisitos previstos na lei, e que têm a ver com a contabilidade, situação fiscal, etc.

18. A diferença de perspetivas das partes reside, no que a estes aspetos diz respeito, ao facto de se considerar ou não que a Requerente fez investimentos relevantes que tivessem proporcionado a criação de postos de trabalho.

19. De notar que esta matéria foi alvo especial atenção do Tribunal aquando da realização da reunião do art.º 18.º do RJAT, e da respetiva inquirição das testemunhas arroladas, tendo nessa altura a Requerente sido notificada para juntar aos autos, com as suas alegações, a documentação

comprovativa da criação de postos de trabalho no ano de 2021 e a sua manutenção nos anos seguintes, desde que a criação desses postos de trabalho possa ser considerada afeta aos investimentos realizados e cuja relevância fiscal está em causa nos presentes autos.

20. Ora, a entidade Requerida resumiu assim a posição da Requerente:

“Nas suas alegações vem a Requerente afirmar o seguinte:

“Quanto ao pressuposto da criação e manutenção de postos de trabalho, em consequência do investimento realizado, foi esclarecido pelo depoimento das testemunhas B... e C..., respetivamente, que: “Foram gerados postos de trabalho em virtude do investimento de 2021, nomeadamente, nos anos seguintes e são mantidos até aos dias de hoje, tendo havido até incrementos.” - cfr. pag 6 e 7 das alegações

21. E ainda que:

“Há sempre criação de postos de trabalho; porque há sempre aumento da capacidade, logo, preciso de mais mão de obra para aumentar a produção. Por norma, os investimentos antecedem a nova produção porque para um novo projeto, tenho de desenvolver, investigar e construir para entrar em produção.” “Sem dúvida que quanto temos novos projetos, temos de ter mais pessoas não só para produzir, mas mais engenheiros, etc.” - cfr. pag 6 e 7 das alegações

22. Concluindo por:

“conclui-se que foram contratados, nos últimos 5 anos, um total de 302 trabalhadores, e que considerando as saídas nesses mesmos anos, existiu um efetivo aumento líquido de 125 novos postos de trabalho.”

23. Para de seguida a Requerida fazer o seu contraditório, afirmado que nunca a Requerente, nos elementos juntos aos autos e nas conclusões que dele tira, refere quantos postos de trabalho foram criados no ano de 2021 em razão do investimento e que tenham sido afetos a esse investimento.

24. E a Requerida cita mesmo o depoimento de uma das testemunhas inquiridas, quando esta afirma que:

“...os postos de trabalho afetos ao investimento da Requerente no ano de 2021 só foram criados nos anos seguintes.”

25. Invoca, ainda, que a Requerente apenas refere que nos últimos 5 anos foram criados 125 postos de trabalho.

26. E a Requerente contrapõe do seguinte modo:

“...o investimento relevante e considerado para efeitos de aplicação do benefício fiscal é aquele em que há a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período de 5 anos.

27. E continua:

“Não é exigível que os postos de trabalho tenham sido criados no ano em que o investimento foi realizado, mas apenas que sejam criados na sequência do investimento e para fazer face ao aumento de produção ocorrido.

28. Para concluir:

“Assim, verifica-se que o referido requisito se encontra preenchido e demonstrado, quer pelos documentos juntos aos autos, quer pela prova testemunhal produzida, de onde resultou claro que foi o investimento relevante feito no ano sub iudice que proporcionou e exigiu a criação de novos postos de trabalho afetos ao investimento realizado e que se mantêm até aos dias de hoje.

29. A Requerida defende o contrário, e que desse modo a Requerente falha na verificação do requisito previsto na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, condição cumulativa para a fruição do benefício fiscal do RFAI.

30. De todo o exposto, resulta que não restam dúvidas que nos tais últimos 5 anos, a empresa alcançou um número significativo de postos de trabalho, independentemente da sua quantificação, apontando a documentação apresentada pela Requerente para mais 125.

31. No que a posição das partes difere não tem de a ver com este aspeto, mas restringe-se ao facto de não ter ficado demonstrado nos autos, antes pelo contrário, que no ano a que os investimentos respeitam, nomeadamente o primeiro deles – 2021 - a Requerente não logrou demonstrar a efetiva criação de postos de trabalho.

32. Ora, não aderimos à tese de que os postos de trabalho, a que a lei se refere, possam vir a ser criados ao longo de todo o período de concretização e manutenção do investimento, já que, se assim fosse, nunca se conseguiria uma criação imediata e efetiva de postos de trabalho, contemporânea da atribuição do incentivo fiscal, podendo os mesmos, por exemplo, vir apenas a ser criados no último ano do período de investimento.

33. Entendemos, pelo contrário, que qualquer criação de postos de trabalho deve ser simultânea com o período de realização do investimento, cuja relevância fiscal se pretende ver assegurada.

- 34.** E, se tal investimento elegível, com a natural dedução à coleta do IRC de um específico exercício, não for efetivamente acompanhado, nesse mesmo ano, pela criação de pelo menos um posto de trabalho, como já foi jurisprudencialmente admitido, entendemos que não se encontram reunidos os requisitos impostos por lei, nomeadamente pela citada alínea f) do número 4 do artigo 22.º do CFI.
- 35.** Não foi esse o espírito do legislador, nem tal interpretação se encontra vertida nos textos legislativos.
- 36.** De recordar que a Requerida também entende que:
- (v)** não se trata de investimentos feitos em equipamentos e linhas de produção novas,
 - (vi)** que não se encontra provado que os investimentos considerados no âmbito deste benefício não foram considerados no âmbito de outros e,
 - (vii)** que o montante considerado não cumpre os limites impostos pelo artigo 43.º do Código Fiscal do Investimento (CFI).
- 37.** Se, para exclusão do benefício fiscal, basta a não verificação de apenas um dos requisitos exigidos por lei, podemos sempre referir que a linha argumentativa da Requerente quanto aos dois últimos aspetos acima enunciados nos parece perfeitamente satisfatória.
- 38.** Contudo, também manifestamos as nossas dúvidas quanto à verificação ou não do requisito que consiste em que o investimento se tem forçosamente que concretizar em linhas de produção novas.
- 39.** Não nos estamos a referir à compra de equipamentos em estado novo, pois relativamente a isso as partes estão de acordo, mas sim à efetiva criação de linhas de produção novas.
- 40.** É que a Requerida defende que não é bastante a mera indicação que o investimento visa o aumento da capacidade instalada, é necessária a sua demonstração e inequívoca distinção que o investimento efetivamente conduziu ao aumento da capacidade instalada, sendo que esta não é demonstrada pelos valores de faturação, que podem estar influenciados pelo preço, nem pela quantidade produzida, que podem estar ligados ao aumento da procura por alcance de outros clientes ou mercados.
- 41.** Daí que a comprovação passa por demonstrar que efetivamente houve criação de linhas de produção novas, outras para além das já existentes, e não meras alterações das existentes.
- 42.** Concordamos com a Requerida quando afirma que o RFAI visa o incremento dessas atividades ou a realização de atividades adicionais, visa o investimento de expansão, aumento, ampliação.

43. E que no conceito de investimento inicial, na tipologia aqui invocada pela Requerente no âmbito do RFAI, apenas se enquadra a criação de novas linhas e não a remodelação das já existentes.

44. Ou seja, em resultado direto da descrição do investimento feito pelo sujeito passivo, fica a convicção que estamos apenas perante a aquisição de bens com vista à alteração de linhas já existentes para a produção de novos modelos para diferentes veículos automóveis. Mas dentro das mesmas linhas de produção já existentes.

45. O investimento no melhoramento dos ativos fixos tangíveis existentes resultantes do normal curso da atividade da Requerente.

46. Podemos assim concluir que:

1. Os investimentos efetuados no exercício de 2021 não respeitam os requisitos impostos pela legislação do RFAI para que sejam considerados elegíveis para esse efeito, não podendo, consequentemente, ser utilizado pela Requerente o correspondente benefício fiscal, inviabilizando desse modo a sua dedução à coleta do IRC desse mesmo exercício, por ausência da verificação do requisito consistente na ausência de criação de novas linhas de produção e por ausência da verificação do requisito consistente na criação efetiva de postos de trabalho no ano de início do investimento que corresponde àquele em se pretende usufruir das vantagens fiscais que daí pudessem advir: exercício de 2021.

47. Temos em que, relativamente a esta matéria, improcede o pedido efetuado pela Requerente, devendo manter-se a correção efetuada pela Autoridade Tributária, não podendo ser devendo ser aceite o montante total de **€ 361.792,43** a título de RFAI para o ano de 2021.

B). BENEFÍCIO CONTRATUAL

48. O CFI estabelece no seu capítulo II (artigos 2.º e seguintes) o enquadramento legal dos benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo.

49. Até 31 de dezembro de 2027, podem ser concedidos benefícios fiscais, em regime contratual, com um período de vigência até 10 anos a contar da conclusão do projeto de investimento, aos projetos de investimento, tal como são caracterizados no presente capítulo, cujas aplicações relevantes sejam de montante igual ou superior a 3 000 000 €.

50. Os projetos de investimento acima referidos devem ter o seu objeto compreendido entre diversas atividades económicas, onde se encontra a Indústria transformadora.

51. Em termos de condições de elegibilidade subjetiva, nos termos do artigo 3.º do CFI, os projetos de investimento são elegíveis quando os promotores:

- possuam capacidade técnica e de gestão
- demonstrem uma situação financeira equilibrada;
- disponham de contabilidade organizada;
- o lucro tributável dos promotores não seja determinado por meios indiretos de avaliação;
- a contribuição financeira dos promotores, a partir dos seus recursos próprios ou mediante financiamento externo que assuma uma forma isenta de qualquer apoio público, corresponda, pelo menos, a 25 % dos custos elegíveis;
- os beneficiários não sejam empresas em dificuldade nos termos das orientações relativas aos auxílios estatais de emergência;
- apresentem a situação fiscal e contributiva regularizada;
- não estejam sujeitos a uma injunção de recuperação na sequência de uma decisão da Comissão o que declare um auxílio ilegal e incompatível com o mercado interno.

52. O artigo 4.º do CFI define os requisitos objetivos dos projetos de investimento determinando que:

*“1 – Podem ter acesso a benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo os projetos de investimento inicial, cuja realização não se tenha iniciado antes da candidatura prevista no artigo 15.º que demonstrem ter viabilidade técnica, económica e financeira, **proporcionem a criação ou manutenção de postos de trabalho** e que preencham, pelo menos, uma das seguintes condições:*

a) Sejam relevantes para o desenvolvimento estratégico da economia nacional;

b) Sejam relevantes para a redução das assimetrias regionais;

c) Contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional, para a melhoria do ambiente ou para o reforço da competitividade e da eficiência produtiva.

2 – Consideram-se projetos de investimento inicial 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 global de produção de um estabelecimento existente.

3 – Para efeitos do disposto no presente regime, considera-se que o início da realização de um projeto de investimento se reporta à data da primeira fatura emitida às empresas promotoras, relativa a débitos efetuados pelos fornecedores no âmbito do projeto, com exceção da aquisição de terrenos e trabalhos preparatórios como a obtenção de licenças e a realização de estudos prévios, bem como os adiantamentos para sinalização, relacionados com o projeto, até ao valor de 50 % do custo de cada aquisição. [...]” (negrito nosso)

53. Aqui chegados, importa desde logo apreciar o que se passou quanto à criação de postos de trabalho, já que este requisito de elegibilidade, embora noutros moldes, mantém-se em sede de benefícios contratuais e foi também com base na sua não verificação que se indeferiu a anterior pretensão da Requerente em sede de RFAI.

54. Ora, segundo refere a própria Requerente, a concessão do benefício fiscal fica condicionada à realização, no âmbito do Projeto, dos seguintes objetivos (cláusula terceira):

a) A criação, até 31 de março de 2026, de 101 (cento e um) postos de trabalho permanentes do Promotor bem como a manutenção dos 339 (trezentos e trinta e nove) postos de trabalhos permanentes já existentes, até ao final da vigência do contrato;

b) O alcance pelo Promotor dos seguintes valores de vendas e serviços prestados acumulados desde 1 de abril de 2020:

i. 403.151.610,44 € em 31 de março de 2026;

ii. 549.909.157,27 € em 31 de março de 2028;

iii. 701.633.350,65 € em 31 de março de 2030.

c) O alcance pelo promotor de determinados valores de valor acrescentado bruto acumulados desde 1 de abril de 2020:

55. Ora, independentemente dos outros aspetos, que não são postos em causa pela entidade Requerida, releva, então, cuidar da questão da criação dos postos de trabalho.

56. Como referido, não consta dos autos que os postos de trabalho criados, o tenham sido em resultados dos investimentos efetuados.

- 57.** Por outro lado, a documentação apresentada pela Requerente dá conta da existência na empresa de 302 trabalhadores em 2025, e não dos 339 a que a Requerente se tinha contratualmente obrigado.
- 58.** Ora, a criação desses postos de trabalho teria que se dar por verificada até 31 de março de 2026, data já ultrapassada neste momento.
- 59.** Ora, no caso concreto destes benefícios contratuais, parece-nos que a questão da criação dos postos de trabalho deverá ter outro enquadramento.
- 60.** E isto, nomeadamente, pela ausência da exigência da criação dos postos de trabalho no ano do início dos investimentos, mas a fixação de um objetivo de criação de 101 postos de trabalho até março de 2026.
- 61.** Outra condição imposta, relativamente a este aspeto, tem a ver com a manutenção dos postos de trabalho - 339 - existentes na empresa, eventualmente à data da contratação com o Estado do regime financeiro e fiscal para os investimentos a concretizar.
- 62.** Acontece que, dos dados juntos aos autos, não consta que alguma vez a empresa tivesse atingido esse objetivo, sendo que seria necessária a manutenção dos 339 postos de trabalho durante o período de vigência do contrato.
- 63.** O que, manifestamente, a Requerente não comprovou.
- 64.** Termos em que, relativamente a esta matéria, improcede o pedido efetuado pela Requerente, devendo manter-se a correção efetuada pela Autoridade Tributária, não podendo ser aceites os Benefícios Contratuais dos anos de 2020 (€258.891,85) e 2021 (€ 849.429,63).

IX – DECISÃO

Termos em que se decide neste Coletivo:

- a).** Julgar o presente pedido arbitral improcedente e em consequência manter a liquidação de IRC efetuada relativamente ao exercício de 2021, não sendo de aceitar o pedido de anulação dos benefícios fiscais em sede RFAI do ano de 2021 (€ 361.792,43), nem os Benefícios Contratuais dos anos de 2020 (€ 258.891,85) e 2021 (€ 849.429,63).
- b).** Manter a decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente para o ano de 2021, quanto aos benefícios em sede de RFAI no ano de 2021 e aos Benefícios Contratuais dos anos de 2020 e 2021;

c). Manter a decisão de revogação parcial da decisão inicial de indeferimento expresso da reclamação graciosa, na parte que respeita ao pedido de correção de saldos de períodos anteriores a 2021 referentes aos benefícios fiscais SIFIDE e RFAI, a qual não tem reflexos diretos na liquidação impugnada.

X - VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 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 (RCPAT), fixa-se ao processo o valor de € 154.407,70 (cento e cinquenta e quatro mil quatrocentos e sete euros e setenta cêntimos).

XI - CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 3.672,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

27 de abril de 2026,

Presidente do Tribunal Arbitral,

Rui Duarte Morais

Árbitro vogal

Adelaide Moura

Árbitro vogal

Jorge Carita

(Relator)