

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 590/2025-T**

**Tema: IRC. Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).**

## SUMÁRIO

*I- Em casos de benefícios fiscais de natureza condicionada, o prazo de caducidade do direito à liquidação suspende-se desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição, que é a verificação unitária de todas as condições cumulativas, depois de esgotado o último prazo legal de verificação de qualquer delas.*

*II- Não é violado o princípio da irrepetibilidade do procedimento inspectivo externo se o primeiro procedimento de inspecção tributária se tiver limitado à consulta, recolha de documentos ou elementos, ainda que os serviços de inspecção tenham detectado nessa sede irregularidades que sejam posteriormente objecto de correção num segundo procedimento inspectivo, agora de carácter externo.*

*III- O conceito de “investimento inicial” não se cinge à hipótese de “criação de um novo estabelecimento”.*

*IV- O afastamento de um benefício fiscal não pode basear-se no disposto numa Portaria, por falta de habilitação legal e validade constitucional para restringir, por essa via, o âmbito de um benefício fiscal definido em diploma legal.*

*V- A fase inicial de criação e design das peças de vestuário e a fase final de controlo de qualidade, que poderá implicar a realização de acabamentos ou novos trabalhos de confeção, integra, na nova realidade económica da produção não-fábrica em cadeias globais, o processo produtivo, e insere-se na actividade económica de transformação, constituindo uma aplicação relevante para efeitos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), independentemente de o fabrico das peças, na fase fabril, ser subcontratado a terceiros.*

*VI- O requisito de atribuição do benefício RFAI a que se refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do Código Fiscal de Investimento (CFI) não pressupõe a criação líquida de postos de trabalho, mas a criação de postos de trabalho associados ao investimento e a sua manutenção pelo período legalmente previsto.*

*VII - A aquisição de software de logística, que confere ao adquirente o direito de uso, constitui despesas com transferência de tecnologia e encontra-se abrangida pela norma do artigo 22.º, n.º 2, alínea b), do CFI.*

---

## DECISÃO ARBITRAL

### I – RELATÓRIO

1. A..., S.A., NIF ... (doravante “A...” ou “Requerente”), apresentou, no dia 17 de Junho de 2025, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do indeferimento tácito da reclamação graciosa (autuada com o n.º ...2024...) apresentada contra o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2024..., relativo ao exercício de 2019, e correspondentes demonstrações de liquidação de juros compensatórios e de acerto de contas, no montante de total de € 2.036.920,51, e, mediatamente, sobre a ilegalidade dessa mesma liquidação adicional; peticionando o reembolso da quantia indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 26 de Agosto de 2025.
7. Por Despacho de 1 de Setembro de 2025, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.

8. A AT apresentou a sua Resposta em 6 de Outubro de 2025, juntamente com o processo administrativo.
9. Em requerimento de 21 de Outubro de 2025, a Requerente tomou posição contra aquilo que considerou ser fundamentação “*a posteriori*” do acto tributário.
10. No dia 15 de Dezembro de 2025, realizou-se a reunião prevista no art. 18º do RJAT, tendo sido obtido o depoimento das testemunhas B..., C..., D..., e E... .
11. No dia 19 de Fevereiro de 2026 realizou-se a segunda parte da reunião atrás mencionada, tendo sido obtido o depoimento das testemunhas F... e G...; no final, as partes foram convidadas a apresentar alegações escritas.
12. A Requerente apresentou alegações em 9 de Março de 2026; a Requerida, em 25 de Março de 2026.
13. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objecto do processo.
14. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.
15. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.
16. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
17. O processo não enferma de nulidades.

## **II – MATÉRIA DE FACTO**

### **II. A. FACTOS PROVADOS**

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente, constituída em 2008, tem por objecto social “*Gestão de Participações sociais, como forma indirecta de exercício de actividade económica, compreendendo serviços técnicos de administração e gestão prestados às sociedades participadas*”.
2. Está inscrita para o exercício de “*actividades das sociedades gestoras de participações sociais não financeiras*” (CAE 64202), como actividade principal, e como actividades

- 
- secundárias, “compra e venda de bens imobiliários” (CAE 068100) e “atividades combinadas de serviços administrativos” (CAE 082110).
3. A Requerente é sociedade dominante de um grupo (o “Grupo H...”) tributado ao abrigo do Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS).
  4. O Grupo H... é composto, entre outras sociedades, pela I..., S.A. (doravante “I...”), J..., S.A. e K..., S.A.
  5. A I..., por sua vez, encontra-se enquadrada com os seguintes CAE’s: 47711 – Comércio a Retalho de Vestuário para adultos, em estabelecimentos especializados; 14131 – Confeção de outro vestuário exterior em série; e 46421 – Comércio por grosso de vestuário e acessórios.
  6. No ano de 2019, a Requerente iniciou a atividade de prestação de serviços partilhados a diversas entidades do Grupo, centrada nos serviços financeiros, de gestão de recursos humanos, *sourcing* dos produtos e serviços não *core* das participadas.
  7. Para isso, desenvolveu um centro de serviços partilhados na sua nova sede em ..., nele instalando a capacidade administrativa e de prestação de serviços necessária para assegurar a prestação de serviços partilhados a entidades do Grupo H...
  8. Assim, a Requerente realizou investimentos totais no desenvolvimento da sua nova sede no montante de € 5.304.150,77, tendo considerado uma parte desses investimentos não elegível para efeitos de RFAI (€ 463.373,82), outra parte dos investimentos totalmente elegível (€ 142.852,00 relativo à implementação ERP afeto ao centro de serviços partilhados), e uma última parte parcialmente elegível, na proporção de 15% do seu valor (€ 704.661,23), uma vez que a generalidade desses investimentos era relativa a obras e equipamentos do edifício, sendo aquela a proporção calculada como a área ocupada pelo Centro de Serviços Partilhados.
  9. Os investimentos considerados não elegíveis, totalmente elegíveis e parcialmente elegíveis foram os seguintes:

N.º de Comprova	Designação	Classificação do ativo	Fornecedor	Fatura		Valor total de fatura (C/ZVA)	Valor total de fatura (A/ZVA)	Registo contabilístico inicial			Registo contabilístico a 31.12.2019			Valor Eligível RFAI
				N.º fatura	Data fatura			N.º Documento	Conta SINC	Data de registo	Conta SINC	Número de Lançamento	Valor Eligível RFAI	
43	Mobiliário	4. Despesas não elegíveis	Interiors, S.A.	255	28/05/2019	1.345,01	1.093,50	CMP1905036	4350001	31/05/2019	4350001	CMP1905036	0,00	
44	Mobiliário	4. Despesas não elegíveis	Interiors, S.A.	256	28/05/2019	156,47	127,21	CMP1905037	4350001	31/05/2019	4350001	CMP1905037	0,00	
45	Mobiliário	4. Despesas não elegíveis	Interiors, S.A.	257	28/05/2019	16.175,73	13.151,00	CMP1905038	4350001	31/05/2019	4350001	CMP1905038	0,00	
46	Mobiliário	4. Despesas não elegíveis	Interiors, S.A.	258	28/05/2019	214,02	174,00	CMP1905039	4350001	31/05/2019	4350001	CMP1905039	0,00	
47	Mobiliário	4. Despesas não elegíveis	Interiors, S.A.	259	28/05/2019	133,77	108,78	CMP1905040	4350001	31/05/2019	4350001	CMP1905040	0,00	
48	Instalação Elétrica	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Elétricas e Reparções, Lda	PT 2019A1/159	11/06/2019	1.115,00	1.115,00	CMP1906005	4520001	30/06/2019	4220001	DIMO190011	167,25	
49	Mobiliário	4. Despesas não elegíveis	Mobiliário Integrado, S.A.	PT 2019A1/433	22/07/2019	98,40	80,00	CMP1908001	4350001	31/08/2019	4350001	CMP1908001	0,00	
50	Equipamento Informático	1.6. Outros ativos fixos tangíveis direta e indiretamente associado à atividade	Lda	13 691/191005730	20/08/2019	319,80	260,00	CMP1908003	4350001	31/08/2019	4350001	CMP1908003	39,00	
51	Equipamento Informático	1.6. Outros ativos fixos tangíveis direta e indiretamente associado à atividade	Lda	13 691/191005742	20/08/2019	1.137,75	925,00	CMP1908004	4350001	31/08/2019	4350001	CMP1908004	138,75	
52	Limpeza da obra	4. Despesas não elegíveis	Lda	1 197842	21/08/2019	369,00	300,00	CMP1908005	4520001	31/08/2019	4220001	DIMO190011	0,00	
53	Material elétrico	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Lda	PT 2019A12/86	27/08/2019	5.936,00	4.826,26	CMP1908009	4550001	31/08/2019	4220001	DIMO190010	723,94	
54	Tablet	4. Despesas não elegíveis	Lda	13 691/191005764	21/08/2019	229,00	186,18	CMP1908014	4350001	31/08/2019	4350001	CMP1908014	0,00	
55	Serviços e materiais de construção	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Impessoal, Lda	PT 2019/73	18/09/2019	414,60	414,60	CMP1909004	4550001	18/09/2019	4220001	DIMO190010	62,19	
56	Material de construção	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Cidadinox Serralharja Unipessoal, Lda	19/09/2019	18/09/2019	1.537,50	1.250,00	CMP1909005	4550001	18/09/2019	4220001	DIMO190010	187,50	
57	Acabamentos em Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Investimentos, Lda	FA 2019/469	18/09/2019	723,24	588,00	CMP1909009	4550001	30/09/2019	4220001	DIMO190010	88,20	
58	Acabamentos em Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Lda	FAO 2019/79	09/07/2019	2.913,69	2.913,69	CMP1909010	4550001	30/09/2019	4220001	DIMO190010	437,05	
59	Equipamento Informático	1.6. Outros ativos fixos tangíveis direta e indiretamente associado à atividade	Lda	13 691/191005813	22/08/2019	908,77	738,84	CMP1909012	4350001	30/09/2019	4350001	CMP1909012	110,83	
60	Decoração	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Publicidade, Unipessoal Lda	FAC A16/1626	29/09/2019	1.703,55	1.385,00	CMP1909017	4550001	30/09/2019	4220001	DIMO190010	207,75	
61	Material elétrico	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Lda	PT 2019A12/108	01/10/2019	1.180,21	959,52	CMP1910001	4550001	03/10/2019	4220001	DIMO190010	143,92	
62	Equipamento Informático	1.6. Outros ativos fixos tangíveis direta e indiretamente associado à atividade	Lda	13 691/191007349	17/10/2019	1.087,80	884,39	CMP1910005	4350001	18/10/2019	4350001	CMP1910005	132,66	
63	Equipamento Informático	1.6. Outros ativos fixos tangíveis direta e indiretamente associado à atividade	Lda	13 691/191007365	17/10/2019	1.346,70	1.094,88	CMP1910012	4350001	29/10/2019	4350001	CMP1910012	164,23	
64	Mobiliário	4. Despesas não elegíveis	Interiors, S.A.	480	31/10/2019	6.972,97	5.669,08	CMP1910024	4350001	31/10/2019	4350001	CMP1910024	0,00	
65	Mobiliário	4. Despesas não elegíveis	Indústria de Mobiliário,	FA 2019/487	05/11/2019	2.448,32	1.990,50	CMP1911001	4220001	05/11/2019	4220001	CMP1911001	0,00	
66	Acabamentos em Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Indústria de Mobiliário,	FA 2019/493	06/11/2019	553,50	450,00	CMP1911002	4220001	06/11/2019	4220001	CMP1911002	67,50	
67	Acabamentos em Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Indústria de Mobiliário,	FA 2019/596	05/12/2019	4.735,50	3.850,00	CMP1912001	4220001	05/12/2019	4220001	CMP1912001	577,50	
68	Acabamentos em Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Lda	FA 2019/612	12/12/2019	6.356,25	5.167,68	CMP1912004	4220001	12/12/2019	4220001	CMP1912004	775,15	
69	Material elétrico	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Lda	PT 2019A12/166	06/12/2019	2.987,83	2.669,60	CMP1912009	4220001	23/12/2019	4220001	CMP1912009	400,44	
70	Acabamentos em Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Divisórias, Lda	FAC 2019A/138	31/10/2019	8.845,57	8.845,57	CMP1909011	4550001	30/09/2019	4220001	DIMO190010	1.326,84	
71	Acabamentos em Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Sistemas de Informação, Lda	Fct F2019/109	08/10/2019	5.923,89	4.816,17	CMP1912011	4370001	26/12/2019	4370001	CMP1912011	722,43	
72	Mobiliário	4. Despesas não elegíveis	S.A.	PT 2019A1/849	13/12/2019	98,40	80,00	CMP1912016	4350001	31/12/2019	4350001	CMP1912016	0,00	
73	Implementação ERP	2.1. Despesas com o desenvolvimento de tecnologia, nomeadamente aquisição de direitos de patentes,	Consultoria Informática, S.A.	PT F19/00023	31/01/2019	34.646,64	28.168,00	CMP1910101	4430001	31/01/2019	4430001	CMP1910101	28.168,00	
74	Implementação ERP	2.1. Despesas com o desenvolvimento de tecnologia, nomeadamente aquisição de direitos de patentes,	Consultoria Informática, S.A.	PT F19/00369	31/05/2019	37.121,40	30.180,00	CMP1910110	4430001	31/08/2019	4430001	CMP1910110	30.180,00	
75	Implementação ERP	2.1. Despesas com o desenvolvimento de tecnologia, nomeadamente aquisição de direitos de patentes,	Consultoria Informática, S.A.	PT F19/00220	29/03/2019	34.646,64	28.168,00	CMP1910101	4430001	31/03/2019	4430001	CMP1910101	28.168,00	
76	Implementação ERP	2.1. Despesas com o desenvolvimento de tecnologia, nomeadamente aquisição de direitos de patentes,	Consultoria Informática, S.A.	PT F19/00120	28/02/2019	34.646,64	28.168,00	CMP1910212	4430001	28/02/2019	4430001	CMP1910212	28.168,00	
77	Implementação ERP	2.1. Despesas com o desenvolvimento de tecnologia, nomeadamente aquisição de direitos de patentes,	Consultoria Informática, S.A.	PT F19/00286	30/04/2019	34.646,64	28.168,00	CMP1904019	4430001	30/04/2019	4430001	CMP1904019	28.168,00	
						<b>Total</b>	<b>5 304 150,77</b>				<b>847 513,23</b>			

N.º de Comprova	Designação	Classificação do ativo	Fornecedor	Fatura		Valor total de fatura (C/ZVA)	Valor total de fatura (A/ZVA)	Registo contabilístico inicial			Registo contabilístico a 31.12.2019			Valor Eligível RFAI
				N.º fatura	Data fatura			N.º Documento	Conta SINC	Data de registo	Conta SINC	Número de Lançamento	Valor Eligível RFAI	
1	Empreitada Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Construção de Imóveis, S.A.	PT190020	31/01/2019	1.940.400,00	1.940.400,00	CMP1900010	4580001	31/03/2019	4220001	DIMO190020	291.060,00	
2	Empreitada Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Construção de Imóveis, S.A.	PT190021	28/02/2019	1.623.600,00	1.623.600,00	CMP1900012	4580001	31/03/2019	4220001	DIMO190020	243.540,00	
3	Empreitada Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Construção de Imóveis, S.A.	PT190023	29/03/2019	396.000,00	396.000,00	CMP1900019	4580001	31/03/2019	4220001	DIMO190020	59.400,00	
4	Empreitada Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Construção de Imóveis, S.A.	PT190020	28/08/2019	330.000,00	330.000,00	CMP1900003	4580001	30/08/2019	4220001	DIMO190020	46.500,00	
5	Instalação de escritórios	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Construção de Imóveis, S.A.	PT190021	02/03/2019	232.684,42	189.238,88	CMP1900007	4580001	31/03/2019	4220001	DIMO190020	0,00	
6	Sistema de controlo de acessos	1.6. Outros ativos fixos tangíveis direta e indiretamente associado à atividade	Construção de Imóveis, S.A.	PT190022	05/07/2019	85.792,12	46.289,48	CMP1900708	4370001	31/07/2019	4370001	CMP1900708	6.803,92	
7	DataCenter	4. Despesas não elegíveis	Sociedade de Investimentos, S.A.	NDF19A/0058	01/07/2019	112.088,31	91.128,71	CMP1900710	4380001	31/07/2019	4380001	CMP1900710	0,00	
8	Estaneta para Armário Metal	4. Despesas não elegíveis	Soluções de Armazenagem, Lda	FAC 1/202	09/01/2019	8.671,90	7.080,00	CMP1900302	4580001	31/01/2019	4220001	DIMO190020	0,00	
9	Empreitada Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Divisórias, Lda	FAC 2019/858	19/07/2019	6.798,41	6.798,41	CMP1912010	4220001	23/12/2019	4220001	CMP1912010	1.059,79	
10	Mobiliário de escritório	4. Despesas não elegíveis	Indústria de Mobiliário,	FA 2019/67	06/02/2019	2.612,90	2.124,31	CMP1902002	4580001 / 4520001	28/02/2019	4220001	DIMO190020 / DIMO190011	0,00	
11	Portas e painéis para edifício	4. Despesas não elegíveis	Indústria de Mobiliário,	FA 2019/68	06/02/2019	17.794,89	14.443,00	CMP1902003	4580001	28/02/2019	4220001	DIMO190020	2.186,45	
12	Mobiliário de escritório	4. Despesas não elegíveis	Indústria de Mobiliário,	FA 2019/64	04/02/2019	8.879,89	7.203,00	CMP1902004	4580001 / 4520001	28/02/2019	4220001	DIMO190020 / DIMO190011	0,00	
13	Empreitada Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Unip, Lda	PT 2019/15	04/02/2019	67.419,24	67.419,24	CMP1902007	4520001	28/02/2019	4220001	DIMO190011	10.128,89	
14	Rede AUIAC	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Instalação e Ar	13147	31/01/2019	34.789,64	34.789,64	CMP1902011	4520001	28/02/2019	4220001	DIMO190011	5.139,45	
15	Estaneta	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Soluções de Armazenagem, Lda	FAC 1/231	28/02/2019	20.233,80	18.480,00	CMP1902018	4580001	28/02/2019	4220001	DIMO190020	2.487,50	
16	Fornecimento e montagem de tetos e divisórias	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Indústria de Armazenagem e S.A.	FAC 2/003	07/03/2019	2.922,79	2.922,79	CMP1903001	4580001	31/03/2019	4220001	DIMO190020	438,42	
17	Showrooms Torre Vermelha	4. Despesas não elegíveis	Lda	5	15/03/2019	46.489,89	46.489,89	CMP1903002	4580001	31/03/2019	4220001	DIMO190020	0,00	
18	Empreitada Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Impessoal Lda	FAC A19/41	21/03/2019	744,00	744,00	CMP1903004	4580001	31/03/2019	4220001	DIMO190020	111,80	
19	Mobiliário diverso	4. Despesas não elegíveis	Indústria de Mobiliário,	FA 2019/92	08/03/2019	3.633,00	3.633,00	CMP1903008	4580001	31/03/2019	4220001	DIMO190011	0,00	
20	Empreitada Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Instal. Elétricas e	PT 2019A/80	22/03/2019	44.941,85	44.941,85	CMP1903014	4520001	31/03/2019	4220001	DIMO190011	6.741,28	
21	Empreitada Edifício Administrativo	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Impessoal Lda	FAC A19/48	22/03/2019	120,00	120,00	CMP1903015	4580001	31/03/2019	4220001	DIMO190020	18,00	
22	Edifício Administrativo - Sistemas elétricos	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Sistemas de Domótica,	239923	29/03/2019	1.181,84	960,68	CMP1903016	4580001	31/03/2019	4220001	DIMO190020	144,10	
23	Decoração	1.2. Construção, aquisição, reparação e manutenção de edifícios relativos a instalações fabris ou a atividades	Publicidade, Unipessoal Lda	FAC A16/1463	02/04/2019	3.873,15	2.908,00	CMP19						

respeitam a activos fixos tangíveis e activos intangíveis, afectos à exploração da Empresa, e nomeadamente à nova actividade de prestação de serviços partilhados a empresas do Grupo H... .

11. A I... (CAE's: 47711 – Comércio a Retalho de Vestuário para adultos, em estabelecimentos especializados; 14131 – Confeção de outro vestuário exterior em série; e 46421 – Comércio por grosso de vestuário e acessórios) é uma empresa do sector da indústria da moda e vestuário que se dedica à concepção, desenvolvimento, produção e comercialização de artigos têxteis, explorando marca própria; tendo, na fase inicial da produção, uma forte componente de criação e design, seguida de uma fase de acompanhamento do fabrico (que subcontrata a terceiros) e de controlo de qualidade, incluindo eventuais correcções e retrabalhos nas peças fabricadas.
12. Para essa finalidade, a I... investiu, nos anos de 2019 e 2020, na aquisição de um sistema de automatização, especificamente uma “*Infraestrutura intralogística*”.
13. Em resultado do investimento foram criados dois novos postos de trabalho.
14. Enquanto sociedade dominante do Grupo H..., a Requerente foi sujeita ao procedimento inspectivo credenciado pela Ordem de Serviço Externa n.º OI2023... .
15. Tendo exercido, em 5 de Fevereiro de 2024, o direito de audição prévia para o qual fora notificada, a Requerente foi notificada, em 15 de Fevereiro de 2024, da versão final do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), do qual resultou, por referência ao exercício de 2019, o apuramento de IRC, alegadamente em falta no resultado fiscal do Grupo, no montante de € 1.782.405,34.
16. Trata-se, como o próprio RIT da OI2023... reconhece, de mero reflexo das correcções aplicadas à própria A... no âmbito do procedimento de inspeção tributária credenciado pela OI2023..., e à sociedade dominada I..., S.A., NIPC..., no âmbito do procedimento de inspeção tributária credenciado pela OI2023... .
17. Em ambos os casos, a correcção deveu-se ao facto de não ter sido aceite o benefício relativo ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), por incumprimento dos respectivos requisitos.
18. Na esfera da “A... Filha” e da “I...”, resultaram correcções de natureza meramente aritmética em sede de IRC, respectivamente nos montantes de €211.878,31 e €1.570.527,03,

relacionadas com a usufruição do benefício fiscal RFAI, que opera por dedução à colecta daquele imposto.

19. Lê-se na “síntese das conclusões” do RIT:

*“Face ao exposto, resultam correções de natureza meramente aritméticas em sede de IRC, no montante de €211.878,31, relacionadas com a usufruição do benefício fiscal RFAI que opera por dedução à coleta daquele imposto.*

*Correções determinadas pela verificação do incumprimento dos pressupostos, designadamente o facto de o investimento realizado não poder ser considerado investimento inicial na perspetiva do quadro normativo que regula o referido benefício, o qual pretende incentivar o investimento adicional e incremental em relação ao investimento já existente. Incremental quer quanto à capacidade, quer quanto aos postos de trabalho criados.*

*O RFAI, enquanto medida ativa de apoio ao investimento produtivo e à criação de emprego, de base comunitária, com finalidade regional e âmbito setorial, somente é aplicável a determinadas atividades e condicionado à realização de um investimento inicial gerador de novos postos de trabalho.*

*O investimento em análise não pode ser considerado como um “investimento inicial”, no sentido de aumentar a capacidade do estabelecimento (tipologia indicada pelo sujeito passivo) ou tão pouco no sentido de criação de um novo estabelecimento, porquanto, no primeiro conceito de investimento, cabe os investimentos que possuem uma natureza agregada em torno de um investimento de conjunto que, de forma independente, se destaque em relação ao preexistente; e no segundo conceito (investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento), está subjacente a criação de um novo estabelecimento, mantendo os anteriores.*

*O investimento não constitui um “investimento inicial” porque a atividade “criada” através do “Centro de Serviços Partilhados” já era desenvolvida nos mesmos termos, com as mesmas pessoas e com os mesmos equipamentos no seio do grupo económico da “A...”, mais concretamente na “I...”.*

*Chegados a esta conclusão, ainda assim, sem prescindir será de referir outros factos e respetivas conclusões para se desconsiderar o investimento declarado pelo sujeito passivo para efeitos de usufruição do benefício fiscal RFAI:*

*- o investimento no “Centro de Serviços Partilhados” não proporcionou a criação de postos de trabalho nem a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento;*

*- acresce que, pelo facto de o sujeito passivo desenvolver no “Centro de Serviços Partilhados” muitas outras atividades, além das previstas na alínea k) do art.º 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro (k - Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas – classes 82110 e 82910), o investimento considerado elegível como aplicação relevante encontra-se simultaneamente afeto a atividades abrangidas e não abrangidas pelo âmbito deste benefício fiscal.*

*Não obstante o referido nos pontos anteriores, designadamente a não classificação do investimento como investimento inicial e o não preenchimento cumulativo das condições enumeradas no artigo 22.º do CFI, importa também ter em consideração que foram identificadas inexatidões no cálculo do montante declarado como aplicação relevante.*

*Pelo que, num cenário pouco provável, em que venha a ser documentalmente comprovado que são erróneas as premissas de base às conclusões retiradas, haverá sempre lugar a correções de natureza meramente aritméticas em sede de IRC.*

*Desde logo, ao valor a apurar como aplicação relevante, deve ser subtraído o valor dos investimentos não elegíveis, em sede de RFAI, referentes à aquisição de ativos intangíveis e de bens e serviços reconhecidos em “Fornecimento de Serviços Externos”, nos montantes de €142.852,00 e €10.782,59, que influenciaram o apuramento do valor das aplicações relevantes, pela aplicação das percentagens de 10% e 15%, respetivamente. Deve, ainda, ser expurgado do investimento realizado em áreas afetas a fins diferentes do “Centro de Serviços Partilhados” (€175.844,66).*

*Ou seja, ao valor do investimento declarado (€4.697.501,05) teria de ser subtraído o montante de €329.479,25 (=€142.852,00 + €10.782,59 + €175.844,66).*

*O critério adotado para apuramento da percentagem de 15%, sendo razoável, não foi objetivamente demonstrado, pelo que esta percentagem carece de prova e/ou de retificação.*

*A afetação parcial do investimento, no “Centro de Serviços Partilhados”, às atividades especificamente prevista poderia permitir o apuramento de um valor como aplicação relevante, em sede de RFAI, embora diferente e substancialmente inferior ao declarado.*

*Importa referir que, para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 25.º do Código Fiscal do Investimento, devem ser incluídos no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC os elementos definidos no artigo 7.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, devendo também a opção por determinado critério que a entidade considere razoável e objetivo estar fundamentada no referido processo de documentação fiscal.*

*E que cabe ao sujeito passivo, nos termos do artigo 74.º da LGT e dos artigos 6.º e 7.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, o ónus da prova dos factos que lhe conferem o direito ao Benefício Fiscal.”*

20. No que respeita exclusivamente à Requerente, lê-se nas “correções propostas em sede de IRC-RFAI” do RIT:

*“Importa aqui lembrar que, para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 25.º do CFI, devem ser incluídos no processo de documentação fiscal, a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, os elementos definidos no artigo 7.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, devendo também a opção por determinado critério, que a entidade considere razoável e objetivo, estar fundamentada no referido processo de documentação fiscal.*

*E que, cabe ao sujeito passivo nos termos do artigo 74.º da LGT e dos artigos 6.º e 7.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, o ónus da prova dos factos que lhe conferem o direito ao Benefício Fiscal.*

*No presente documento foram propostas correções de natureza meramente aritméticas, em sede de IRC, no montante de €211.878,31, relacionadas com a usufruição do benefício fiscal RFAI, que opera por dedução à coleta daquele imposto, tendo por base:*

- *o facto de o investimento em análise não poder ser considerado como um “investimento inicial”;*
- *não ter sido afeto em exclusivo a uma das atividades previstas na portaria referida no n.º 3 do artigo 2.º do CFI (Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro);*
- *não se ter verificado o preenchimento de uma das condições enumeradas no artigo 22.º n.º 4 do CFI, de cumprimento cumulativo obrigatório, mais propriamente a alínea f) - criação de posto de trabalho.*

*Tendo ainda sido identificado que, foi erradamente considerado como aplicação relevante o investimento em ativos intangíveis, no montante de €142.852,00, concretizado na aquisição do sistema de controlo de acessos e implementação de um ERP.*

*Importa também ter em consideração que, foram identificadas inexatidões no cálculo do montante declarado como aplicação relevante, nomeadamente encargos reconhecidos como gastos do período de investimento realizado em áreas afetas a fins diferentes do “Centro de Serviços Partilhados”, nos montantes de €10.782,59 e €175.844,66, respetivamente, os quais foram considerados como aplicação elegível, em 15% do seu valor.*

*Ao que acresce o facto de o critério adotado para apuramento da percentagem de 15%, sendo razoável, não foi objetivamente demonstrado, pelo que se considerou que esta percentagem carecia de prova e/ou de retificação.*

*Na petição em análise, o sujeito passivo manifesta o seu desacordo no enquadramento da sua atividade nos diversos códigos CAE (Pontos 52.º e 53.º) e traz à colação as conclusões retiradas sobre a criação de posto de trabalho (Pontos 54.º a 68.º) e o critério adotado para apuramento da percentagem de 15% (pontos 69.º a 90.º).*

#### *X.2.1. Da atividade exercida*

*Para cumprir os critérios de elegibilidade, o projeto de investimento em análise teria que ter o seu objeto compreendido numa das atividades económicas previstas no n.º 2 do CFI e no âmbito das atividades com os códigos de atividade económica (CAE) previstos na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro.*

*Assim, decorre da legislação em análise que, não é taxativo que o apoio seja para os centros de serviços partilhados, mas, sim, as atividades dos centros de serviços partilhados. Também, não está plasmado que as atividades dos centros de serviços partilhados se esgotam nas atividades referentes aos CAE’s 82110 Atividades combinadas de serviços administrativos e 82910 Atividades de cobranças e avaliação de crédito.(...)*

*Diga-se em abono da verdade que, os contratos subjacentes aos serviços em análise, preveem que a contraprestação pelos serviços prestados resulta do custo*

*anual da prestação de serviços, acrescido de uma margem de 5%. Acresce que o sujeito passivo, na petição em análise (para efeitos de IVA) demonstra possuir uma organização contabilística que lhe permite conhecer os valores dos custos das prestações de serviços dos diversos “departamentos”, designadamente, designadamente os seguintes: DSP – RH, DSP – Jurídico, DSP – DAF, DSP – PCG, DSP – DI/DSI, DSP – DSS – CMP, DSP – DSS – IM, DSP – DSS – Expansão.*

*Ou seja, a contraprestação das atividades do “Centro de Serviços Partilhados” corresponde ao preço de custo acrescido de 5% e o sujeito passivo com a sua organização contabilística conhece os custos de cada uma das áreas de atividade do “Centro de Serviços Partilhados”.*

*Embora na petição não seja identificado a que corresponde cada uma das siglas, pondera-se que, por exemplo, as siglas “DSP – RH” “DSP – Jurídico” e “DSP – DAF” correspondam aos serviços partilhados adstritos às áreas de recursos humanos, jurídica e administrativa e financeira, respetivamente.*

*Pelo que, se conclui, que querendo, teria sido exequível para o sujeito passivo afetar o investimento em análise às atividades do centro de serviços partilhados elegíveis no âmbito do auxílio de estado em análise.*

*E, ultrapassados os restantes condicionalismos, a afetação parcial do investimento, no “Centro de Serviços Partilhados”, às atividades especificamente previstas poderia permitir o apuramento de um valor como aplicação relevante, em sede de RFAI, embora substancialmente inferior ao declarado.*

#### *X.2.2. Criação de posto de trabalho*

*Podem beneficiar dos incentivos fiscais em análise os sujeitos passivos de IRC que cumulativamente, entre outras condições, efetuem um 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, no caso em apreço 5 anos, nos termos do artigo 22.º n.º 4 alínea f).*

*O articulado mencionado, obriga a que a criação de posto de trabalho duradouro resulte do investimento relevante.*

*Ora, no “Documento elaborado pela...” com o objetivo de documentar o projeto de investimento em análise, é afirmado que, no período de 2019, o investimento relevante realizado pela “A...” permitiu a criação direta de um novo posto de trabalho, o de L... .*

*Analisado o Relatório Único (RU) constata-se que L... tem a categoria profissional “Empregado de Escritório”, então a análise teve que incidir sobre os postos de trabalho com esta categoria profissional.*

*Também, a análise teve que incidir sobre a totalidade dos trabalhadores com contrato sem termo e com termo, ao contrário do que é afirmado pelo sujeito passivo, nos pontos 59.º e 60.º da petição, pois, só com esta análise é possível aferir-se do efetivo aumento do número de postos de trabalho, caso contrário, poder-se-ia assistir a uma substituição de posto trabalhado duradouro por novos postos de trabalho duradouros.*

*Ora, na categoria profissional “Empregado de Escritório”, como já afirmado no presente documento, não se verificou a criação de posto de trabalho duradouro.*

*Efetivamente tomou-se conhecimento, pela análise do RU referente a 2019, que o contrato de trabalho com termo de M..., com a categoria profissional “Engenheiro de obras de engenharia civil”, passou a contrato de trabalho sem termo em julho de 2019. Reconhecendo-se o afirmado no ponto 64.º da petição, que este trabalhador se encontra afeto ao “Centro de Serviços Partilhados”, não se vislumbra que a sua função se adegue a uma das atividades elegíveis CAE’s 82110 Atividades combinadas de serviços administrativos e 82910 Atividades de cobranças e avaliação de crédito.*

*Assim, mantém-se a conclusão já apresentada, o investimento relevante em análise não proporcionou a criação de postos de trabalho.*

### *X.2.3. Aferição da bondade do coeficiente*

*Reitera-se o afirmado inicialmente, o apuramento da percentagem de 15% não é transparente, nem objetivo, nem coerente.*

*Note-se que, a quantificação do coeficiente de 15%, e respetiva demonstração dos cálculos, não consta nem do “Documento Elaborado pela ...”, nem do “Processo de Documentação Fiscal”.*

*As explicações para o apuramento desta percentagem, surgiram após o pedido de esclarecimentos. A apresentação de elementos ocorreu de forma aleatória, inicialmente, foi apresentada a percentagem de 28%, sendo dito que esta percentagem correspondia à parte do edifício afeta à sede da “A...”, pelo que, havia sido considerado que 15% seria um valor prudente.*

*Depois, foram apresentadas as plantas com as áreas exclusivas do “Centro de Serviços Partilhados” sombreadas, mas, onde apenas alguns dos espaços tinham a identificação da respetiva área em m2.*

*Posteriormente, em sequência do pedido de novos esclarecimentos, por omissão da quantificação das áreas em m2, o sujeito passivo apresentou um documento, onde as áreas exclusivas correspondem a uma percentagem e apresentados cálculos onde foi apurada a percentagem de 17%. Agora, na presente petição, é dito que justo seria aplicar uma percentagem de 21%.*

*O documento remetido, em anexo à petição em análise (Anexo 2), é em tudo igual ao entregue, em formato Excel, em 2023-12-12. Através da informação que é possível retirar do documento em Excel, uma vez que nesse, ao contrário do agora apresentado, são visíveis as fórmulas matemáticas utilizadas, constata-se que a área de cada piso afeta ao “Centro de Serviços Partilhados” foi calculada da seguinte forma:*

- Para os Pisos 10, 9 e 8, a área exclusiva do “Centro de Serviços Partilhados” corresponde a uma percentagem das áreas privadas de cada um dos pisos*

*Ou seja, a título de exemplo, a área de 650m2, identificada como afeta ao “Centro de Serviços Partilhados” no piso 10, no quadro do ponto 70.º da petição, corresponde à aplicação da percentagem de 40% sobre a soma das áreas dos espaços identificados neste piso, no Anexo 2, como ‘Open Space’ (525m2) e Gabinetes (125m2). A área afeta 327,6m2 corresponde à soma desta área com o valor resultante do rateio das áreas comuns (salas de reuniões, casas de banho, copa, sala de espera, área de circulação) pelas áreas exclusivas.*

• Para o Piso 11, a área exclusiva do “Centro de Serviços Partilhados” corresponde à percentagem de 64% das áreas privadas e de salas de reuniões. Ou seja, a área de 494m<sup>2</sup>, identificada como afeta ao “Centro de Serviços Partilhados” no piso 11, no quadro do ponto 70.º da petição, corresponde à aplicação da percentagem de 64% sobre a soma das áreas dos espaços identificados neste piso, no Anexo 2, como ‘Open space’ (42m<sup>2</sup>), Gabinetes (182m<sup>2</sup>, 19m<sup>2</sup> e 161m<sup>2</sup>) e salas de reuniões (32m<sup>2</sup> e 58m<sup>2</sup>). A área afeta de 526,5m<sup>2</sup>, corresponde à soma desta área com o valor resultante do rateio das áreas comuns (salas de reuniões, casas de banho, copa, sala de espera, área de circulação) pelas áreas exclusivas.

Teria sido mais simples, claro e transparente, terem sido apresentadas as plantas inicialmente apresentadas, de cada um dos pisos, onde fossem identificadas as áreas de cada espaço em m<sup>2</sup>, e não apenas alguns dos espaços, como aconteceu.

Caso tivessem sido ultrapassadas as demais questões levantadas na análise do presente projeto de investimentos, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) teriam dificuldade em escolher uma das percentagens.

Os SIT não tiveram a veleidade de querer aferir se a percentagem de 15% corresponde à área efetivamente ocupada pelo “Centro de Serviços Partilhados”, pois isso implicaria, visitar as instalações, piso a piso, questionar os colaboradores no sentido de perceber que função desempenham e para quem trabalham.

O objetivo no pedido de esclarecimentos foi perceber se o critério adotado reunia condições para ser considerado razoável e objetivo, o que o sujeito passivo não logrou cumprir, nem com as explicações inicialmente apresentadas, nem na petição apresentada no exercício do direito de audição e agora em análise.

No ponto 76.º da petição em análise, é requerido que, no caso de os SIT não concordarem com a percentagem de 15%, seja reconhecida a percentagem de alocação de 17%. Estranha-se que, não seja requerido o reconhecimento dos 21%, agora apresentados na presente petição, uma vez que, o sujeito passivo utilizou 15% por precaução e os SIT não conseguem aferir qual destas percentagens corresponde à realidade, sempre deveria escolher a que fosse mais favorável ao sujeito passivo, aplicando o princípio do “in dubio pro reo”.

Não cabe aos SIT escolher uma percentagem, estes apenas devem se pronunciar se o critério adotado é razoável e objetivo.

Em jeito de resposta ao afirmado no ponto 85.º da petição, diga-se que, na planta do ‘Piso 2’, apresentada no dia 2023-11-14, o espaço com a área de 222,4m<sup>2</sup> está identificado como área técnica e não como sala de arquivo. Efetivamente no mesmo piso, estão identificados dois espaços reportados a arquivo, mas numa outra zona do piso e com áreas distintas.

Acresce que, as incongruências sinalizadas não se limitam ao ‘Piso 2’, pois também foi sinalizado que no Piso 11 - local identificado como a administração -, 64% desta área foi afeta ao “Centro de Serviços Partilhados”, o que corresponde a sete dos treze gabinetes do piso, bem como a áreas comuns, designadamente salas de reunião.

Pelo que, se reitera o afirmado inicialmente, o critério adotado no apuramento da percentagem de 15% não é transparente, nem coerente, nem objetivo.

#### *X.2.4. Conclusão*

*Em sede de IRC-RFAI, face ao exposto anteriormente, o sujeito passivo não apresentou elementos ou factos novos suscetíveis de alterar as propostas constantes do Projeto de Relatório, pelo que se mantêm as mesmas no Relatório de Inspeção Tributária.*

*O afastar o projeto de investimento realizado pela A... no “Centro de Serviços Partilhados” dos auxílios de Estado teve por base:*

*A) o facto de o investimento em análise não poder ser considerado como um “investimento inicial”;*

*B) não ter sido afeto em exclusivo a uma das atividades previstas na portaria referida no n.º 3 do artigo 2.º do CFI (Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro), sendo que no projeto de relatório foi dito ser admissível a afetação deste investimento às atividades elegíveis, se apresentado um critério que fosse considerado razoável e objetivo, designadamente através da repartição do investimento pelas atividades desenvolvidas elegíveis poderia ser efetuada em função da área ocupada;*

*C) não se ter verificado o preenchimento de uma das condições enumeradas no artigo 22.º n.º 4 do CFI, de cumprimento cumulativo obrigatório, mais propriamente a alínea f) - criação de posto de trabalho.*

*Ao que acresce o facto de o critério adotado para apuramento do valor do investimento no “Centro de Serviços Partilhados” (percentagem de 15%), não ser transparente, nem coerente, nem objetivo.*

*Sendo certo, que, nunca poderiam fazer parte das aplicações elegíveis:*

- o investimento em ativos intangíveis, no montante de €142.852,00, concretizado na aquisição do sistema de controlo de acessos e implementação de um ERP, por não reunir as condições para ser considerado como aplicação relevante. Pelo que não poderia fazer parte das aplicações elegíveis;*

- os montantes de €10.782,59 e €175.844,66, apurado pela percentagem de 15% ou outra, uma vez que são referentes a encargos reconhecidos como gastos do período e investimentos realizados em áreas afetas a fins diferentes do “Centro de Serviços Partilhados”.*

*O sujeito passivo nesta petição além de não vir refutar o facto de o investimento não poder ser considerado como “investimento inicial”, também não logrou colmatar as lacunas referentes aos factos referidos no projeto de relatório e relembrados no parágrafo anterior.”*

21. No RIT correspondente à I..., lê-se em sede de conclusões:

*“Pelo que ficou exposto:*

*1º- não foi demonstrado pela empresa de que forma a automatização do armazenamento contribuiu para o aumento da capacidade produtiva da empresa, no que em concreto diz respeito à atividade de Confeção de outro vestuário exterior em série, a única que seria elegível;*

*2º- de facto, não obstante a atividade secundária - código CAE 14131 - ter previsão legal na Portaria n.º 282/2014 e não estar excluída do âmbito setorial do RFAI, atenta a atividade efetivamente exercida pela sociedade (comércio por grosso e por*

*retalho de vestuário), não se afigura que a mesma possa ser considerada uma atividade transformadora; acresce que a natureza do investimento responde especificamente às necessidades inerentes às atividades de comércio, e em nada se relaciona com a declarada atividade secundária de confecção de vestuário;*

*3º - será de excluir, do âmbito das aplicações relevantes em sede de RFAI, os gastos com a licença/instalação do software, uma vez que, tal como o equipamento logístico subjacente, relacionam-se com a atividade de comércio, e, por outro lado, não se qualificam como “despesas com transferência de tecnologia”;*

*4º - verificamos que o número global de trabalhadores da empresa, no final do período de tributação de 2020, é inferior à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento, não ocorrendo um aumento do número de trabalhadores do estabelecimento (nível de empregabilidade) e não sendo assim cumprida a 2.ª condição geral relacionada com a criação de postos de trabalho. Ou seja, o investimento não contribuiu para “a pretendida diminuição do nível do desemprego” – ponto 19. do Ofício Circulado n.º 20259 de 2023-06-28.*

*Assim, decorrente dos motivos expostos, as aplicações relevantes a desconsiderar para efeitos de elegibilidade na atribuição do benefício fiscal, no ano de 2019, totalizam o valor de 6.282.108,10€.*

*Por conseguinte, o benefício fiscal RFAI que se reporta ao ano de 2019 não aceite por falta de elegibilidade das aplicações relevantes, ascende a 1.570.527,03€, correspondente à aplicação da taxa de 25%, legalmente prevista na subalínea ii) da alínea a) do nº1 do art. 23º do CFI, ao valor das aplicações a desconsiderar.*

*Desta forma, será corrigida a dotação total gerada em 2019 de 1.570.527,03€, declarada no campo 714 do Q074 do anexo D da Modelo 22, sendo igualmente expurgado esse valor do montante deduzido no período, com reflexos no campo 715 do referido Q074. Desta forma, será efetuada uma correção ao campo 355 do Q10 por esse montante.”*

22. Quanto às aplicações relevantes para RFAI da I..., totalizaram em 2019 o valor de € 6.282.108,10, tendo a I... apurado uma correspondente dotação do período no montante de € 1.570.527,03, que deduziu integralmente nesse exercício:

Lista de Aplicações Relevantes RFAI, ano 2019

Designação	Fornecedor	N.º fatura	Data fatura	Valor total da fatura (s/IVA)
Sistema de automatização - 30% (Adjudicação)	[redacted] Sistemas Internacional, S.L.	FVPTR19-000001	04/02/2019	1 986 424,50
Software Logística - Despesas instalação	O... [redacted] Partner Solutions S.L.	5-1902-0006	28/02/2019	4 085,39
Software Logística - Despesas instalação	O... [redacted] Partner Solutions S.L.	5-1902-0010	28/02/2019	10 097,96
Software Logística - 40%	[redacted] Partner Solutions S.L.	5-1902-0005	30/04/2019	113 552,00
Software Logística - 20%	O... [redacted] Partner Solutions S.L.	5-1904-0006	30/04/2019	56 776,00
Software logística (instalação)	O... [redacted] PARTNER SOLUTIONS S.L.	FT5-1906-0003	01/06/2019	56 776,00
Software logística (aceitação)	[redacted] PARTNER SOLUTIONS S.L.	FT5-1907-0016	31/07/2019	21 263,00
Sistema de automatização - 20% (Início da Entrega)	[redacted] sistemas Internacional, S.L.	FVPTR19-000008	31/07/2019	1 465 703,00
Sistema de automatização - 10% (Montagem)	[redacted] sistemas Internacional, S.L.	FVPTR19-000012	26/09/2019	732 851,50
Software logística (desenvolvimento)	O... [redacted] PARTNER SOLUTIONS S.L.	FT5-1909-0005	30/09/2019	150,00
Software logística (desenvolvimento)	[redacted] PARTNER SOLUTIONS S.L.	FT5-1909-0006	30/09/2019	1 200,00
Sistema de automatização - 5% (Entrega de componentes)	[redacted] Sistemas Internacional, S.L.	FVPTR19-000013	31/10/2019	366 425,75
Sistema de automatização - 10% (Conclusão da montagem de componentes em aço)	[redacted] Sistemas Internacional, S.L.	FVPTR19-000014	31/10/2019	732 851,50
Software logística (desenvolvimento)	O... [redacted] PARTNER SOLUTIONS S.L.	FT5-1910-0019	31/10/2019	350,00
Software logística (desenvolvimento)	[redacted] PARTNER SOLUTIONS S.L.	FT5-1911-0006	30/11/2019	100,00
Sistema de automatização - 10% (Conclusão da montagem mecânica e elétrica)	[redacted] Sistemas Internacional, S.L.	FVPTR19-000018	19/12/2019	732 851,50
Software logística (desenvolvimento)	O... [redacted] PARTNER SOLUTIONS S.L.	FT5-1912-0011	31/12/2019	650,00
<b>TOTAL</b>				<b>6 282 108,10</b>

23. No dia 19 de Julho de 2024, a Requerente procedeu ao pagamento integral da liquidação de IRC aqui em causa, e respectivos juros.
24. A Requerente apresentou, em 19 de Novembro de 2024, uma reclamação graciosa, nos termos do disposto no art. 54.º, 1, f), da LGT e nos arts. 68.º e segs. do CPPT, expondo as razões pelas quais entendia que o acto tributário devia ser anulado.
25. Com a passagem do tempo sem que a AT se pronunciasse, formou-se, em 19 de Março de 2025, uma presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa, nos termos do art. 57.º, 1 e 5 da LGT.
26. Inconformada com o indeferimento tácito da reclamação graciosa, a 17 de Junho de 2025 a Requerente apresentou o pedido de pronúncia que deu origem ao presente processo.

## II. B. MATÉRIA NÃO-PROVADA

Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

## II. C. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos e nos documentos juntos ao PPA e ao PA, e na prova testemunhal.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, no exame das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
5. Nos termos do art. 396º do Código Civil, a força probatória da prova testemunhal é livremente apreciada pelo tribunal.
6. As testemunhas B..., C..., D..., e E... revelaram conhecimento do funcionamento da Requerente e da I... e das implicações desse funcionamento para as questões aqui em litígio, tendo contribuído para a clarificação de alguns pontos relevantes.
7. Igualmente as testemunhas F... e G... deram conta das condições em que decorreram as acções inspectivas à Requerente e à I..., reiterando e detalhando as conclusões dos Relatórios de Inspeção que deram origem ao presente litígio.

8. Cabendo aqui lembrar-se, todavia, que, nos termos do art. 393º do Código Civil, havendo documentos, a prova testemunhal se deve cingir à interpretação do contexto desses documentos, não podendo incidir nos factos que esses documentos provam, ou deveriam provar.
9. Além do que precede, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

### **III. SOBRE O MÉRITO DA CAUSA**

#### **III. A. POSIÇÃO DA REQUERENTE**

1. A Requerente abre duas frentes no seu pedido de pronúncia, uma respeitante à correcção individual a que foi sujeita, outra respeitante à correcção individual a que foi sujeita a I... .

##### **III. A. 1. Correcção individual à Requerente (OI2023...)**

2. A Requerente invoca os arts. 45.º e 46.º, 1 da LGT para sustentar que o direito à liquidação caducou.
3. Tendo sido levada a cabo uma acção inspectiva, o prazo de caducidade suspendeu-se desde a notificação do início até à notificação do Relatório Final (parte final do art. 62.º, 2 do RCPITA).
4. Tendo o procedimento de inspecção externa OI2023... sido iniciado em 07.07.2023, o período de seis meses de duração, acrescido do período correspondente ao mês de agosto no qual se encontrou suspenso, esgotou-se no dia 06.02.2024; mas o RIT tem a data de 14.02.2024, tendo o ofício da notificação sido datado de 16.02.2024.
5. Uma vez que o procedimento de inspecção externo ultrapassou o prazo de seis meses, que se esgotou a 06.02.2024, não ocorreu a suspensão do prazo de caducidade do direito à

- liquidação do tributo, o que implica que o direito à liquidação adicional do imposto caducou quatro anos após o termo do ano em que o facto tributário ocorreu – em 31.12.2023, ou seja, bem antes da notificação em 19.06.2024, à Requerente, da liquidação de IRC em causa.
6. Isso configuraria, segundo a Requerente, a caducidade do direito à liquidação no caso do acto de liquidação em causa.
  7. Excluindo que se lhe aplique a suspensão de prazos determinada pelo art. 7.º, 3 da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, referente à pandemia Covid, porque essa suspensão é anterior ao início, em 07.07.2023, do procedimento de liquidação do imposto aqui em causa; e deixou de vigorar também antes dessa data, em 05.04.2021, por força da Lei n.º 13-B/2021. E que, mesmo que se levasse em conta os 160 dias totais de suspensão determinada pelo regime excepcional, o prazo de caducidade terminaria em 8.06.2024, pelo que a liquidação de IRC controvertida sempre teria sido notificada à Requerente já após o decurso desse prazo alargado de caducidade.
  8. Entende a Requerente que tal prazo de caducidade não se suspendeu com o ulterior procedimento de inspecção à sociedade dominante do Grupo, só por ter sido classificado como inspecção externa e por ter tido uma duração inferior a 6 meses – porque, no seu entender, inexistiram quaisquer diligências ou actos inspectivos de natureza externa, não obstante a designação atribuída: tratou-se de simples verificação do cumprimento das obrigações fiscais inerentes à aplicação do RETGS e verificação da repercussão das correcções efectuadas na sequência de anteriores procedimentos de inspecção.
  9. Concretamente, a análise efectuada incidiu sobre a Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal (IES/DA), a Declaração Modelo 22 de IRC, os mapas constantes do Dossier Analítico do Contribuinte (DAC), e outras informações que constavam já da base de dados da AT.
  10. Sendo que, nos termos do art. 13.º do RCPITA, o que torna interno ou externo um procedimento de inspecção tributária são os actos inspectivos concretamente praticados, e o lugar em que são praticados.
  11. Ora uma sociedade dominante, como o é a Requerente, não tem, enquanto sociedade dominante (uma entidade ficcionada que apenas opera uma soma algébrica dos resultados fiscais das diferentes sociedades que integram o perímetro da consolidação, e cumpre com

as obrigações fiscais e declarativas em nome do Grupo), quaisquer factos relevantes que possam ser objecto de averiguações externas por parte da AT – sendo tais averiguações externas levadas a cabo exclusivamente nas sociedades dominadas (com o foram as acções de inspecção à A... individual e à I..., respectivamente credenciadas pelas OI2023... e OI2023...).

12. Logo, a acção inspectiva à Requerente enquanto sociedade dominante (OI2023...) teve natureza interna, não havendo lugar à suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, nos termos do disposto no art. 46.º, 1, da LGT.
13. Pelo que se verificaria a caducidade do direito à liquidação no caso do acto de liquidação em causa, na parte relativa à correcção efectuada à Requerente ao abrigo do procedimento de inspecção credenciado pela OI2023... .
14. Também não se aplica, segundo a Requerente, a suspensão do prazo de caducidade a que fica sujeita a avaliação de um benefício fiscal, prevista no art. 46.º, 2, c) da LGT, pois tal suspensão vale estritamente para o segmento do benefício a que está sujeito o cumprimento da condição. Especificamente, no caso do benefício relativo ao RFAI, o prazo de caducidade do direito à liquidação suspende-se por referência às liquidações que sejam efectuadas com base no incumprimento das condições de verificação *a posteriori* (manutenção dos investimentos do RFAI e postos de trabalho por um determinado período de tempo), já não relativamente às liquidações emitidas com base no incumprimento de qualquer outra norma jurídico-tributária do regime legal aplicável ao benefício.
15. Não fazendo sentido, segundo a Requerente, que a suspensão do prazo se justifica por dificuldades da AT na análise dos restantes requisitos do RFAI que não são relativos à manutenção dos ativos e postos de trabalho por um período de cinco anos.
16. Além de que, no seu entender, as causas de suspensão da caducidade do direito à liquidação do tributo são sempre dotadas de um carácter absolutamente excepcional, devendo, por isso, ser objecto de uma interpretação restritiva, por forma a não comprometer os princípios da certeza e da segurança jurídica que a regra da caducidade visa assegurar.
17. E assim a suspensão prevista no art. 46.º, 2, c) da LGT, que se verifica em relação à manutenção, por um período de cinco anos, dos activos objecto de investimento e dos postos de trabalho criados, não é alargada também às liquidações efectuadas pela AT com base no

- incumprimento de qualquer outro requisito (como foi o caso, já que na correcção adiantada no RIT não está em causa o cumprimento da condição de manutenção dos investimentos do RFAI e postos de trabalho por um determinado período de tempo).
18. Tentar estender o âmbito de aplicação do art. 46.º, 2, c) da LGT redundaria, segundo a Requerente, em violação do princípio da proporcionalidade, consagrado no art. 18.º, 2 da CRP.
  19. É que o interesse do contribuinte em ver as suas obrigações estabilizadas deve ser sacrificado da menor forma possível, o que não se coaduna com um alargamento do prazo de caducidade nas situações em que está em causa a mera elegibilidade dos investimentos realizados para efeitos de RFAI, passível de ser verificada logo no dia seguinte à ocorrência do facto tributário – entendendo-se por razoável e proporcional o prazo de 4 anos que já existe.
  20. Invoca assim a Requerente que a norma ínsita no art. 46.º, 2, c) da LGT, quando interpretada no sentido de incluir no seu âmbito também as situações em que não está em causa o cumprimento da condição que determina que o prazo se suspenda (ou seja, no caso do RFAI, quando interpretada no sentido de suspender o prazo de caducidade do direito à liquidação quando não está em causa a condição de manutenção, por um dado período de tempo, dos investimentos e dos postos de trabalho), é inconstitucional, por violação dos arts. 2.º e 18.º, 2, da CRP.
  21. Assim, a admissão, no caso, de um período de suspensão correspondente ao período que medeia entre a apresentação da declaração anual de rendimentos do exercício de 2019 em causa, e o termo do período de cinco anos a contar da data do investimento, revelar-se-ia ilegal, porque contrária à norma interpretada.
  22. Conclui a Requerente que o prazo de caducidade do direito à liquidação de IRC do exercício de 2019 é de quatro anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (no caso, 31.12.2019), não se constatando a ocorrência de qualquer circunstância, legalmente prevista, conducente à sua suspensão ou ampliação. Reiterando, por isso, que se verifica a caducidade do direito à liquidação no caso do acto de liquidação de IRC de 2019, na parte relativa à correcção efectuada à Requerente ao abrigo do procedimento de inspecção credenciado pela OI2023... .

23. Mesmo que não tivesse ocorrido tal caducidade, entende a Requerente que a correcção empreendida no âmbito da inspecção OI2023..., e a subsequente liquidação (além do indeferimento tácito da reclamação graciosa, que manteve o acto), são ilegais.
24. Isto porque a Requerente discorda dos fundamentos apontados no RIT para empreender a correcção em causa, e que são os seguintes:
- O investimento em análise não poder ser considerado como um “investimento inicial”;
  - O investimento não ter sido dedicado exclusivamente a uma das actividades previstas na Portaria referida no art. 2.º, 3 do CFI;
  - O critério adoptado para o apuramento do valor do investimento no Centro de Serviços Partilhados (percentagem de 15%) não ser “transparente, nem coerente, nem objetivo”;
  - Não se verificar o cumprimento da condição de pelo menos um posto de trabalho associado ao investimento;
  - O investimento em intangíveis, no montante de € 142.852,00, concretizado na implementação de uma ERP, não poder fazer parte das aplicações elegíveis, por não reunir as condições para o efeito.
25. Lembra a Requerente que o RFAI (o novo RFAI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro, no âmbito do Código Fiscal do Investimento / CFI, ao abrigo da autorização legislativa concedida pelo art. 2.º, 1, c) da Lei n.º 44/2014, de 11 de Julho) é um incentivo fiscal que permite aos sujeitos passivos efectuar uma dedução à colecta correspondente a uma percentagem do investimento realizado em activos fixos tangíveis e intangíveis, em estado de novo, quando considerados aplicações relevantes, e desde que cumpridos os requisitos estabelecidos para o efeito.
26. No CFI estabelece-se o âmbito objectivo, por remissão do art. 22.º para o art. 2.º:

Artigo 22.º:

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

Artigo 2.º:

“1 - Até 31 de dezembro de 2020, 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 (euro) 3 000 000,00.

2 - Os projetos de investimento referidos no número anterior devem ter o seu objeto compreendido, nomeadamente, nas seguintes atividades económicas, respeitando o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) e do RGIC:

a) Indústria extrativa e indústria transformadora;

(...)

h) Atividades de centros de serviços partilhados.

3 - Por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia são definidos os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no número anterior.”

27. Esta última é a referência à Portaria n.º 282/2014, de 30 Setembro, e nos seus arts. 1.º e 2.º estabelece-se que:

Artigo 1.º:

“Em conformidade com as Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209, de 27 de julho de 2013 e com o Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187, de 26 de junho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria), não são elegíveis para a concessão de benefícios fiscais os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos setores siderúrgico, do carvão, da pesca e da aquicultura, da produção agrícola primária, da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, da silvicultura, da construção naval, das fibras sintéticas, dos transportes e das infraestruturas conexas e da produção, distribuição e infraestruturas energéticas.”

Artigo 2.º:

“Sem prejuízo das restrições previstas no artigo anterior, as atividades económicas previstas no n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, correspondem aos seguintes códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, Revisão 3 (CAE-Rev.3), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro:

a) Indústrias extrativas - divisões 05 a 09;

b) Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33;

c) Alojamento - divisão 55;

d) Restauração e similares - divisão 56;

e) Atividades de edição - divisão 58;

f) Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão

- grupo 591;

g) *Consultoria e programação informática e atividades relacionadas - divisão 62;*

h) *Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas e portais Web - grupo 631;*

i) *Atividades de investigação científica e de desenvolvimento - divisão 72;*

j) *Atividades com interesse para o turismo - subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;*

k) *Atividades de serviços administrativos”*

28. Neste quadro, a Requerente refuta a alegação no RIT de que não teria ocorrido um “investimento inicial” pelo facto de que a actividade prestada pelo Centro de Serviços Partilhados já seria “*desenvolvida nos mesmos termos, com as mesmas pessoas e com os mesmos equipamentos no seio da sociedade I..*”; insistindo que, ao invés, foi criado um novo estabelecimento e iniciou-se uma nova actividade de prestação de serviços partilhados, que gerou réditos na sua esfera, facturados no montante de € 2.057.874,00.
29. Sustentando que se trata de um investimento inicial para a Requerente, como beneficiária do RFAI, ela lembra que até um “investimento de substituição” não está, *ipso facto*, excluído do conceito de investimento inicial, para efeitos do art. 2.º, 49 do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC) e do art. 2.º, 2, d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, pois em ambos os casos só se exige que o investimento tenha produzido “*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*”, e esse incremento de serviços disponibilizados é indesmentível.
30. Quanto à alegação do RIT de que o investimento não teria sido dedicado exclusivamente a uma das actividades previstas na Portaria n.º 282/2014, de 30 Setembro, a Requerente refuta-a, lembrando que se está perante um Centro de Serviços Partilhados, uma unidade independente e central destinada a prestar serviços que beneficiam de economias de escala ao agregarem os tradicionais processos de suporte à actividade corrente (serviços administrativos, de contabilidade, de planeamento e controlo de gestão, de gestão de recursos humanos, de planeamento e manutenção de obras e equipamento, serviços jurídicos, serviços informáticos, consultadoria e estratégia organizacional) – tendo cabimento directo no art. 2.º, 2, h) do CFI, o que torna incorrecto considerar, como o entendeu o RIT, que só a actividade de “serviços administrativos correntes”, CAE 82110, se encontra abrangida para efeitos do RFAI.

31. Isto porque os CAEs incluídos na Portaria não poderão validamente afastar a aplicação de benefícios previstos em diplomas de natureza legislativa, como é o caso do benefício relativo ao RFAI no que se refere às “atividades de centros de serviços partilhados”, directamente previstas no art. 2.º, 2, h) do CFI<sup>1</sup>.
32. E lembra ainda que, na transição do CAE Rev.3 para o CAE Rev.4, o código CAE 82110 corresponde ao CAE 82100 (“atividades de serviços administrativos e de apoio”), que abrange “*atividades de prestação de serviços por conta de outrem que são funções correntes de apoio às empresas com base em contratos ou mediante pagamento de uma remuneração*” – o que, no entender da Requerente, corresponde perfeitamente à actividade de um centro de serviços partilhados.
33. Por outro lado, sendo o Centro de Serviços Partilhados uma actividade própria e estruturada, ainda que agregadora de outras actividades, a Requerente discorda do procedimento adoptado no RIT, o de atribuir múltiplos CAE’s eventualmente correspondentes a cada um dos subserviços isoladamente considerados que compõem a actividade do Centro de Serviços Partilhados – pois tal atribuição só se justificaria para a consideração separada de cada serviço ou subserviços, o que não é o caso.
34. Assim, não é justificável a desconsideração da actividade agregadora, em favor da consideração exclusiva das parcelas – sobretudo se nos lembrarmos de que existe uma classificação própria para tais actividades agregadoras, o CAE 82110, respeitante a “*fornecimento de uma combinação de vários serviços administrativos correntes, realizados por conta de terceiros, nomeadamente, de receção, planeamento financeiro, arquivo de expediente e faturas, serviços de pessoal e correio*”, o que corresponde a parte relevante da actividade do Centro de Serviços Partilhados da Requerente.
35. Entendendo a Requerente que é contraditório que a AT reconheça parte das referidas actividades, para depois concluir pelo afastamento total do RFAI.
36. Para sustentar que o critério adoptado para o apuramento do valor do investimento no Centro de Serviços Partilhados (percentagem de 15%) não foi “*transparente, nem coerente, nem objetivo*” como o RIT sustenta ter sido, a Requerente assinala que a base de cálculo da

---

<sup>1</sup> A Requerente invoca, em seu apoio, as decisões arbitrais nos Procs. n.ºs 220/2020-T e 670/2020-T.

área ocupada (total de 1.544m<sup>2</sup>, repartidos pelos pisos 2, 8, 9, 10 e 11 do edifício em causa) se afigura inteiramente razoável e objectiva.

37. A Requerente esclarece que chegou um valor de 17%, arredondado, por defeito, para 15%:

Piso	Tipo	Open Space + Gabinetes			Áreas Comuns		m2 SP Total	
		Área	% ocupada SP*	m2 afetos aos SP	Área	m2 afetos aos SP		
Piso 11	SP	494	64%	318	325	209	526,5	
Piso 10	SP	650	40%	260	169	68	327,6	
Piso 9	SP	650	36%	232	169	60	292,5	
Piso 8	SP	650	21%	139	169	36	175,5	
Piso 2	SP						222,0	
<b>Subtotal</b>							<b>1 544</b>	<b>17%</b>
Piso 8	SP - adicional	650	43%	279	169	72	351,0	
<b>TOTAL</b>							<b>1 895</b>	<b>21%</b>

Nota: SP = Serviços Partilhados

\*cf plantas previamente disponibilizadas

38. O RIT não aponta propriamente algum motivo de discordância face à demonstração, apenas considera que teria sido “*mais simples, claro e transparente*” demonstrar esta alocação “*através de plantas onde fossem identificadas as áreas de cada espaço em m<sup>2</sup> e não apenas de alguns dos espaços*”; o que, segundo a Requerente, representa uma violação, pela Requerida, do dever de descoberta da verdade material, estabelecido no art. 6.º do RCPITA.
39. Sublinhando que muitos erros de cálculo ou factuais que constavam do Projecto de Relatório, e cuja rectificação foi expressamente requerida em sede de audição prévia, foram simplesmente mantidos, sem qualquer justificação, no RIT.
40. Seja como for, se a Requerida discordava dos critérios de cálculo da Requerente, deveria ter sido apresentado um cálculo alternativo, não se avançando para a desconsideração pura e simples de qualquer valor.
41. Quanto à alegação de incumprimento da condição de existir, a criação de pelo menos um posto de trabalho associado ao investimento, a Requerente sustenta que foram criados dois postos de trabalho, de L... e de M..., ambos contratados sem termo para desempenharem funções no Centro de Serviços Partilhados, em cumprimento do art. 22.º, 4, f) do CFI.
42. Sobre a observação de que a entrada de L... foi compensada pela saída, menos de um anos depois, de N..., a Requerente alega que se trata de uma comparação de incomparáveis, por incluir ilegitimamente a situação de trabalhadores transitados da I..., como foi o caso de N... .

43. Quanto à alegação de que o investimento em intangíveis, no montante de € 142.852,00, concretizado na implementação de uma aplicação de computador “*entreprise resource planning*” (ERP), não pode fazer parte das aplicações elegíveis, por não reunir as condições para o efeito (afirma-se no RIT que “*não está em causa a aquisição da aplicação informática, mas sim, a reimplementação de uma aplicação implementada num determinado momento anterior ao investimento em causa e numa outra entidade*”), a Requerente julga que há uma confusão entre a aplicação NAV2009, comprada pela I..., e a aplicação NAV2017, adquirida pela Requerente em 2019.
44. Sendo que a aquisição de uma actualização de um *software* representa uma despesa com transferência de tecnologia para efeitos de elegibilidade no âmbito do RFAI. Isto porque não se pode adoptar a interpretação restritiva do art. 22.º, 2, b) do CFI que a AT parece subscrever, quando sustenta que “*não se pode confundir propriedade industrial (SNC 444) com “programas de computador” (SNC 443), onde se incluem as licenças de softwares e programas de gestão*”; porque a norma refere de forma expressa as “licenças” como situações cujas despesas de aquisição consubstanciam “despesas com transferência de tecnologia”, e as licenças conferem a uma determinada entidade o direito de uso ou de exploração da propriedade intelectual ou industrial de um terceiro, não a aquisição da propriedade sobre o próprio direito de propriedade intelectual ou industrial<sup>2</sup>.
45. De tudo isto retira a Requerente a conclusão de que deve ser anulada a correcção empreendida no âmbito da inspecção tributária credenciada pela OI2023..., relativa à desconsideração da dotação de RFAI do período de 2019, que subjaz, parcialmente, ao acto de liquidação de IRC impugnado.

### **III. A. 2. Correcção individual à I... (OI2023...)**

46. A Requerente refere que, no âmbito da acção inspectiva, foram solicitados à I... diversos elementos documentais.

---

<sup>2</sup> A Requerente invoca, em seu apoio, as decisões arbitrais nos Procs. n.ºs 643/2020-T, 427/2021-T e 500/2021-T.

47. Também quanto à acção inspectiva externa de âmbito parcial ao IRC do exercício de 2019, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2023..., a Requerente sustenta que a qualificação dada pela AT a esse procedimento inspectivo não tem carácter vinculativo.
48. Reconhece que, no caso da I..., e no procedimento iniciado com o DI2022..., os elementos que motivaram a correcção que foi comunicada a final foram obtidos por iniciativa da AT, sendo evidente que tal correcção não resultou de uma análise de conformidade de documentos que a AT tivesse já em seu poder; antes, a informação em causa só ficou disponível para a AT porque esta a recolheu externamente, junto do contribuinte.
49. Por isso, o procedimento de inspecção tributária ao IRC do mesmo exercício de 2019, credenciado pela OI2023..., representa uma violação do princípio da irrepetibilidade do procedimento inspectivo externo, previsto no art. 63.º, 4 da LGT, o que determina a anulabilidade do acto tributário que do mesmo resultou – até porque não foi invocada qualquer das excepções (factos ou circunstâncias novos) que pudessem afastar o referido princípio da irrepetibilidade.
50. Caso se entenda que todo o conjunto de elementos, informações, diligências e correcções que foram empreendidas ao abrigo do DI2022... não consubstanciaram um próprio e autónomo procedimento de inspecção de natureza externa, a Requerente, mesmo assim, chama a atenção para o facto de que os elementos aí apurados deram origem a correcções empreendidas ao abrigo da OI2023... – pelo que isso conduziria a concluir-se que o procedimento de inspecção formalmente credenciado por tal OI2023... teve o seu início efectivo em Março de 2022, e não em Julho de 2023, e por isso se teria prolongado por mais de seis meses.
51. A ser assim, teria cessado o efeito suspensivo do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no art. 46.º, 1 da LGT, com todas as consequências legais, nomeadamente a caducidade do direito à liquidação, no caso concreto – visto que as correcções efetuadas à I... dizem respeito ao IRC do exercício de 2019, pelo que o prazo de caducidade se iniciou em 31.12.2019 e terminou quatro anos depois, em 31.12.2023, muito antes da notificação à Requerente da liquidação de IRC em causa, que ocorreu em 19.06.2024.
52. Novamente sem excepções relativas à suspensão de prazos em tempos da pandemia, ou por causa do ulterior procedimento de inspecção realizado à sociedade dominante a coberto da

- OI2023..., ou por causa de uma interpretação do art. 46.º, 2, c) que a Requerente considera inconstitucional.
53. Também quanto à I..., entende a Requerente que, mesmo que não tivesse ocorrido tal caducidade, a correcção empreendida no âmbito da inspecção OI2023..., e a subsequente liquidação (além do indeferimento tácito da reclamação graciosa, que manteve o acto), são ilegais.
54. A Requerente lembra que, no RIT emitido por referência à I..., a AT empreendeu, a final, uma correcção relativa ao benefício fiscal do RFAI, no sentido de desconsideração das aplicações relevantes no exercício de 2019 que totalizaram € 6.282.108,10 – pelo que a dotação do benefício fiscal RFAI não aceite ascende a € 1.570.527,03 (por aplicação dos 25% previstos no art. 23.º, 1, a), ii) do CFI).
55. Alegaram os SIT que 1) não ficou provado que a automatização do armazenamento tenha contribuído para o aumento da capacidade produtiva da I..., que é uma empresa que se dedica mais ao comércio do que propriamente à actividade transformadora – pelo que os gastos com licença e instalação de software não podem qualificar-se como “despesas com transferência de tecnologia”; 2) não houve aumento de postos de trabalho.
56. Mas a Requerente sustenta que isso denota incompreensão do que seja o benefício fiscal de apoio ao investimento no contexto de cadeias de produção globais, e a respectiva racionalidade – que estão conexos com objectivos gerais de incremento da competitividade, do investimento, da criação de emprego e do reforço dos capitais próprios das empresas.
57. Insiste que a I... tem actividade transformadora, sem negar que ela tem igualmente uma forte componente de actividade comercial.
58. E chama a atenção para o surgimento, nas Cadeias de Valor Globais, dos “Factoryless Goods Producers” (FGPs), ou produtores sem factores de produção, que são comitentes que controlam a produção de bens, assegurando a vertente empresarial e as especificações técnicas dos produtos, mas fazendo recair totalmente sobre comissários o processo material de transformação – tipicamente, em situações nas quais o “produtor” tem direitos de propriedade e de concepção dos produtos, mas subcontrata a transformação dos materiais, o que contemporaneamente se considera incluído em actividades transformadoras (por

- exemplo, na revisão 5 da *ISIC: International Standard Industrial Classification of All Economic Activities*). E costuma dar-se o exemplo da Apple, uma produtora sem fábricas.
59. Para sustentar que a actividade da I... não se cinge, como sugerido no RIT, a actividades de “*logística, distribuição e comércio da produção realizada por subcontratados*”, a Requerente examina detalhadamente as tarefas da I... no desenvolvimento criativo dos produtos, na execução das especificações técnicas e do desenho dos produtos, da modelação e dimensionação das peças a fabricar, da prototipagem e especificações finais, da gestão e controlo da fabricação, e de recepção, controlo, retrabalhos, armazenamento e expedição das peças de vestuário – caracterizando-as a todas como actividades de transformação, próprias de uma indústria transformadora, tal como ela tem sido concebida, e reconcebida, nas modernas Cadeias de Valor Globais.
60. Assim sendo, conclui, a actividade da I..., como actividade transformadora (e mesmo que se questione se corresponde, ou não, ao CAE 14131 “*Confeção de outro vestuário exterior em série*” tipificado na Portaria), integra-se na previsão do art. 2.º, 2, a) do CFI, não podendo a Portaria n.º 282/2014 excluir aquilo que o CFI não exclui – porque, como resulta do art. 2.º, 3 do CFI, o que foi remetido para Portaria foi a definição dos “*códigos de actividade económica correspondentes às actividades referidas no número anterior*”, e não o elenco dessas actividades<sup>3</sup>.
61. A Requerente procura, de seguida, demonstrar que os gastos associados ao sistema de automatização se integram, em pleno, na actividade produtiva da I... – pois se trata da gestão da saída do produto final das suas instalações (em direcção aos diferentes pontos de venda), o que potencia a capacidade instalada da empresa.
62. Englobando, nesse sistema de automatização, o software de logística adquirido pela I... à O... S.L., no montante total de € 265.000,35, destinado ao controlo do referido sistema de automatização.
63. Isto porque, se o mecanismo de automatização aumenta a capacidade produtiva da empresa, isso abarca necessariamente as despesas com software complementares ao referido mecanismo de automatização.

---

<sup>3</sup> A Requerente invoca, em seu apoio, as decisões arbitrais nos Procs. n.ºs 220/2020-T e 670/2020-T.

64. Também aqui o RIT da I... está, segundo a Requerente, a reconduzir ou limitar as “despesas com transferência de tecnologia” às situações de aquisição da propriedade sobre direitos de propriedade intelectual ou industrial, fazendo uma interpretação restritiva do art. 22.º, 2, b) do CFI – infundada, sublinha a Requerente, já que na norma se abarcam igualmente as “licenças” como formas de “despesas com transferência de tecnologia”, não se exigindo transmissões de propriedade do software<sup>4</sup>.
65. Quanto à desconsideração da dotação de RFAI do período de 2019 da I... por alegado incumprimento do requisito do art. 22.º, 4, f) do CFI, relativo à criação de postos de trabalho, a Requerente lembra que o investimento relevante permitiu a criação de 2 novos postos de trabalho, de 1)P..., e de 2) Q... – o que, no seu entender, permitiria satisfazer até os requisitos enumerados pela AT no seu Ofício Circulado n.º 20259, de 28.06.2023.
66. Faz notar que o RIT adoptou uma interpretação que impõe a necessidade de uma criação “líquida” de postos de trabalho, mas lembra que o art. 22.º, 4, f) do CFI refere-se inequivocamente à “criação de postos de trabalho” e não à criação líquida de emprego, estando a AT a laborar em erro quando considera que este último conceito está compreendido no primeiro.
67. Esse erro assenta numa interpretação do art. 14.º, 9, a) do RGIC, que estabelece que “*o projeto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período*”, mas tal condição só é aplicável em circunstâncias diferentes das aqui em causa, nomeadamente “*quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados*”, o que aqui não sucede, pois se está perante um benefício fiscal baseado em investimento em activos fixos tangíveis e intangíveis<sup>5</sup>.
68. O requisito do art. 22.º, 4, f) do CFI deve ser interpretado, segundo a Requerente, como a criação de empregos directamente, causalmente, associados ao investimento realizado.

---

<sup>4</sup> A Requerente invoca a decisão arbitral nos Proc. n.º 500/2021-T para estabelecer a distinção entre licenciamento e transmissão de propriedade intelectual ou industrial. Cfr. ainda Procs. n.ºs 643/2020-T e 427/2021-T.

<sup>5</sup> A Requerente invoca, em seu apoio, as decisões arbitrais nos Procs. n.ºs 307/2019-T, 546/2020-T, 508/2021-T, 149/2022-T, 229/2022-T.

69. Mas mesmo quanto à criação “líquida”, ela terá ocorrido entre a média dos 12 meses precedentes ao início do investimento (349,90) e o final do período de investimento de 2020 (412), traduzindo-se num aumento de 62 trabalhadores com contrato sem termo:

Mapa mensal de trabalhadores por tipo de contrato, anos 2018 a 2022

Mês	2018			2019			2020			2021			2022		
	contratos com termo	contratos sem termo	Total	contratos com termo	contratos sem termo	Total	contratos com termo	contratos sem termo	Total	contratos com termo	contratos sem termo	Total	contratos com termo	contratos sem termo	Total
jan	687	333	1020	794	354	1148	835	354	1189	482	423	905	554	531	1085
fev	629	338	967	728	352	1080	720	355	1075	439	432	871	439	524	963
mar	638	353	991	738	355	1093	682	358	1040	417	441	858	459	519	978
abr	664	348	1012	722	353	1075	563	368	931	421	457	878	479	517	996
mai	671	350	1021	732	356	1088	492	364	856	467	471	938	497	504	1001
jun	699	347	1046	717	355	1072	528	389	917	483	473	956	514	504	1018
jul	696	351	1047	744	330	1074	530	396	926	468	499	967	554	499	1053
ago	721	353	1074	745	339	1084	546	395	941	478	501	979	574	489	1063
set	687	345	1032	738	344	1082	524	395	919	451	502	953	562	483	1045
out	678	350	1028	725	349	1074	523	403	926	452	500	952	537	487	1024
nov	815	356	1171	846	360	1206	508	407	915	614	507	1121	673	490	1163
dez	798	354	1152	837	356	1193	500	412	912	560	521	1081	669	490	1159

70. Essa criação foi mantida nos anos seguintes: em 31 de Dezembro de 2021, a I... tinha 521 trabalhadores com contrato sem termo, ou seja, mais 171 face à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento (349,90); e em 31 de dezembro de 2022, a I... tinha 490 trabalhadores com contrato sem termo, ou seja, mais 140 face à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento.

71. Nota que não cabe à AT sobrepor os seus critérios aos do legislador, o que se traduz na impossibilidade de aferir a criação de postos de trabalho, e o “nível de empregabilidade”, pela sua restrição aos contratos sem termo, como o faz no Ofício-Circulado n.º 20259, de 28.06.2023.

72. Alega a Requerente que, mesmo na insistência no requisito da “criação líquida”, a AT tem de comparar comparáveis, não aceitando, e depois rejeitando, a contabilização dos contratos a termo a par com os contratos sem termo. Reiterando que, mesmo com esse critério, ou qualquer critério, está comprovada a criação de postos de trabalho e o aumento significativo do nível de empregabilidade – mormente de acordo com o critério que a Requerente julga ser o único relevante – o do art. 22.º, 4, f) do CFI.

73. Assinala a Requerente, por outro lado, que, relativamente ao exercício de 2020, já houve decisão que lhe foi favorável em Tribunal Arbitral, em decisão correspondente ao Proc. n.º

973/2024-T. Recordando as implicações desse facto, perante o facto de os investimentos em causa serem naturalmente plurianuais.

### **III. A. 3. A questão dos juros indemnizatórios**

74. Como a Requerente procedeu ao pagamento da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios controvertida, pretende ser reembolsada e reclama juros indemnizatórios nos termos dos arts. 43.º, 1, e 100.º, 1, da LGT., invocando erro imputável aos serviços da AT.

### **III. A. 4. Alegações da Requerente**

75. Em alegações, a Requerente retoma o essencial dos seus argumentos, reforçando aspectos factuais que considera assentes pela prova testemunhal, e reiterando o essencial da fundamentação jurídica.

76. Aludindo ao argumento da Requerida, empregado na sua resposta, de que o RFAI constitui uma "*condição una*", ou seja, um conjunto de requisitos e pressupostos cuja verificação plena se encontra diferida no tempo — para, com isso, defender que o prazo de caducidade se encontraria suspenso nos termos do art. 46.º, 2, c) da LGT, até ao termo do período de cinco anos a contar da data do investimento —, a Requerente rebate-o, sustentando que isso resulta da confusão de dois planos: 1) os requisitos de acesso imediato ao benefício, que são verificáveis logo no período de tributação em que o investimento é realizado; e 2) a condição de manutenção temporal dos activos e postos de trabalho por cinco anos, cuja verificação plena é, essa sim, naturalmente diferida no tempo.

77. Sendo que, no seu entender, a suspensão do prazo de caducidade prevista no art. 46.º, 2, c) da LGT existe por causa e por referência a esta condição temporal, e só a ela — pelo que a extensão de tal suspensão a requisitos cuja verificação a AT podia realizar dentro do prazo normal de quatro anos equivaleria a premiar a inércia da AT, subvertendo a *ratio legis* da norma.

78. Sublinha que a AT iniciou a acção de inspecção em causa nos autos dentro do prazo normal de caducidade de 4 anos e foi capaz de aferir a verificação (ou não) dos requisitos relativos ao RFAI, empreendendo as correcções aqui controvertidas, ainda antes de transcorrido o período adicional, não utilizando a *condição* que subjaz à suspensão do prazo de caducidade.
79. E insiste que uma interpretação extensiva que trate a causa de suspensão como aplicável às situações em que não está em causa o cumprimento da condição de manutenção dos investimentos e dos postos de trabalho por um determinado período de tempo, mas a todos e quaisquer requisitos do RFAI (que são passíveis de serem verificados pela AT dentro do período de quatro anos), não só contradiz a norma como – por ser inadequado, desnecessário e desproporcional, traduzindo-se em sacrifício injustificado do interesse do contribuinte – é inconstitucional, por atentar contra os arts. 2.º e 18.º, 2 da CRP.
80. Quanto à natureza de “investimento inicial”, e quanto à ligação do investimento a actividades previstas na Portaria n.º 282/2014, invoca os depoimentos de E..., D... e F..., relativos à instalação do Centro de Serviços Partilhados; assinalando que, na sua resposta, a Requerida concede que não se justificava a desconsideração total a que se procedeu no RIT.
81. Quanto às dúvidas sobre o critério da percentagem de 15% para o apuramento do valor do investimento no Centro de Serviços Partilhados, assinala que a testemunha F... reconheceu que a percentagem de 11% calculada pela AT desconsiderava qualquer alocação de partes comuns ao Centro de Serviços Partilhados, quando a testemunha D... esclareceu que tais partes comuns tinham sido contabilizadas – o que deveria sugerir, de acordo com a Requerente, que ao menos se admitisse um *pro rata* para essas partes comuns.
82. Relativamente ao investimento em intangíveis na aquisição de software, a Requerente de novo invocou o depoimento de D... .
83. Especificamente no que respeita à correcção individual à I..., em alegações a Requerente procura refutar os argumentos expendidos pela AT na sua resposta.
84. Desde logo, invoca os depoimentos de D... e de G... para refutar o argumento de que as solicitações realizadas no âmbito do DI2022... se tinham confinado à mera "consulta e recolha" de documentos – e que, portanto, terá havido uma repetição ilegítima do

procedimento de inspecção, porque no âmbito do DI2022... teria decorrido um verdadeiro procedimento inspetivo de natureza externa, culminando, aliás, com a indicação de correcções, o que é revelador, e torna o procedimento iniciado com a OI2023... numa segunda inspecção externa ao mesmo sujeito passivo, ao mesmo imposto (IRC) e ao mesmo período de tributação (2019), sem que tenha existido qualquer decisão fundamentada em factos novos para o justificar, violando frontalmente o art. 63.º, 4, da LGT.

85. A Requerente assinala em alegações (como já o fizera em requerimento de 21 de Outubro de 2025) que a AT apresentou fundamentação superveniente, visto não se encontrar no RIT qualquer fundamentação de correcções assente numa eventual falta denexo de causalidade ou relação directa dos postos de trabalho concretamente criados com o aumento da capacidade produtiva (conforme aventado nos artigos 206 e 207 da Resposta da AT) – até porque, nota a Requerente, tal falta não seria fundamento para uma correcção, por não consubstanciar um requisito legal do RFAI.
86. Quanto à alegada inexistência de uma actividade transformadora, a Requerente invoca o depoimento de B..., que descreveu com detalha a participação da I... na actividade produtiva e transformadora, e ainda os pareceres de R... e S..., juntos aos autos; além do depoimento de G..., que, segundo a Requerente, corrobora a factualidade relevante.
87. Quanto à relação entre adopção de automatismos e gastos com licença/instalação do software, por um lado, e por outro a actividade produtiva e o aumento da capacidade produtiva, a Requerente novamente mobiliza os depoimentos de C... e de B... .
88. E reitera a posição já assumida quanto à interpretação do requisito correspondente à criação de postos de trabalho – novamente manifestando discordância relativamente ao aditamento do requisito de “criação líquida”, que julga totalmente infundado.

### **III. B. POSIÇÃO DA REQUERIDA**

89. Na sua resposta, a Requerida começa por refutar a pretensa caducidade do direito à liquidação, por ultrapassagem do prazo de 4 anos, invocada pela Requerente.
90. Lembra que o art. 46.º, 2, b) e c) da LGT contempla a suspensão do prazo de caducidade, em caso de benefícios fiscais: a alínea b) em caso de benefícios fiscais de natureza

contratual, desde o início até à resolução do contrato, ou durante o decurso do prazo dos benefícios; a alínea c) em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição.

91. Ora, como o benefício fiscal do RFAI, previsto no art. 23.º, 1, a) do CFI, permite ao sujeito passivo deduzir à coleta de IRC parte do investimento relevante, desde que sejam observadas as condições estatuídas no artigo 22.º, 4 do CFI, o RFAI qualifica-se como um benefício fiscal de natureza condicionada, pois exige o cumprimento cumulativo de vários requisitos previstos na redação do CFI (sendo que a Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, contempla alguns requisitos adicionais).
92. E define-o como uma “condição una”, por estar dependente da observância um conjunto de requisitos e pressupostos previstos no CFI e na Portaria n.º 297/2015, sendo que a sua verificação plena se encontra diferida no tempo – com a consequência de que a “condição una” apenas é passível de confirmação, em toda a sua plenitude, após decorridos todos os prazos exigíveis fixados no CFI e na Portaria n.º 297/2015, pelo que só após o decurso desses períodos de tempo se poderá considerar efectivo (ou não) o direito, pleno ou parcial, ao benefício fiscal.
93. Em casos como o da Requerente, essas condições incluem: 1) a manutenção dos bens objecto de investimento na empresa e na região, durante um período mínimo de 5 anos a contar da data do investimento (art. 22.º, 4, c) do CFI), e 2) o sujeito passivo efectuar um investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho, e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objecto de investimento, nos termos do art. 22.º, 4, c) do CFI; ou seja, até ao final do período de 5 anos a contar da data do investimento (art. 22.º, 4, f) do CFI).
94. Lembra ainda a Requerida que, nos termos do art. 23.º, 3 do CFI, quando a dedução à coleta do IRC, apurada nos termos do art. 90.º, 1, a) do CIRC, não possa ser efectuada integralmente no período de tributação em que foram concretizadas as aplicações relevantes por insuficiência de coleta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes, dentro dos limites e preceitos estabelecidos naquela norma. Assim, estando em causa um benefício fiscal de natureza condicionada, o prazo de 4 anos previsto no artigo 45.º, 1, da LGT suspende-se desde a apresentação da declaração

- de imposto até ao termo do prazo legal para cumprimento da condição, nos termos do artigo 46.º, 2, c) da LGT.
95. O que significa que, no caso em apreço, a Requerida entende que, considerando o prazo legal para cumprimento das condições previstas no art. 22.º, 4, c) e f) do CFI, o prazo de caducidade do direito à liquidação do IRC do exercício de 2019 ficou suspenso desde a data em que a Requerente apresentou as declarações modelo 22 de IRC daquele exercício, até ao termo do período de 5 anos a contar da data de investimento.
96. Assim, à data em que a Requerente foi notificada das liquidações de IRC dos exercícios de 2019, e dos correspondentes juros compensatórios, não se havia completado o prazo de caducidade de 4 anos previsto no art. 45º, 1 da LGT – improcedendo, pois, a alegada caducidade do direito à liquidação invocada pela Requerente<sup>6</sup>.
97. A Requerida lembra que o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) se encontra previsto nos arts. 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro. E que a Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, veio proceder à sua regulamentação, assegurando a aplicação integral das regras previstas no RGIC, e, quando aplicável, das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR).
98. Significando isto que, segundo a Requerida, as questões relativas ao RFAI têm sempre de ser lidas e entendidas, não só à luz da legislação interna (CFI e regulamentação das Portarias), como também do Regulamento ao abrigo do qual foi criado (RGIC) e das OAR, aplicáveis especificamente aos auxílios estatais com finalidade regional.
99. Por outro lado, sendo o RFAI um benefício fiscal automático (na medida em que não depende de reconhecimento), despoletado pela declaração apresentada pelo sujeito passivo, na qual se invoca o direito ao benefício, é sobre o sujeito passivo que recai o ónus da prova, nos termos do art. 74.º, 1 do LGT.
100. Dado esse pressuposto, alega a Requerida que a Requerente não fez qualquer prova do que alega, como lhe incumbia.

---

<sup>6</sup> A Requerida invoca, em seu apoio, a decisão arbitral no Proc. n.º 525/2021-T.

- 
101. Começando pela inexistência de um “investimento inicial”, que a Requerida reconduz a uma reorganização do grupo H..., o que não configura exatamente um investimento inicial – mais a mais quando 90% da facturação foi destinada exclusivamente à I..., e o grupo de trabalho das áreas de gestão, da contabilidade, administrativa, da engenharia e outros da I... passou para o Centro de Serviços Partilhados, criado e inserido na esfera da A... .
102. Assim, sustenta a Requerida, com excepção do investimento destinado à edificação, os recursos aplicados na implementação do Centro de Serviços Partilhados, que abrangeram os investimentos em capital humano e equipamentos, foram predominantemente provenientes das transferências realizadas pela I... para a A... .
103. Ora, como a espinha dorsal do Centro de Serviços Partilhados migrou da I... para a A..., estando ambas as empresas integradas num grupo de sociedades, com direcção unitária, conclui a Requerida que esta situação corresponde a uma estratégia de reorganização do grupo, tendo deixado a I... de prestar os serviços e passando a A... a prestar os mesmos serviços, com as mesmas pessoas e com o mesmo equipamento.
104. Mas o objectivo dos incentivos fiscais aqui em causa é estimular um maior investimento ou actividade económica nas regiões mais desfavorecidas (investimento de expansão, aumento, ampliação), e não a mera manutenção ou substituição do que já existe, não a mera transferência de meios de uma sociedade do grupo para outra.
105. Quanto à questão de o investimento não ter sido destinado em exclusivo a uma das actividades previstas na Portaria n.º 282/2024, de 30 de Dezembro, a Requerida observa que a Requerente juntou a actividade com o código CAE 82110 ao seu elenco de actividades, mas que as atribuições do referido Centro de Serviços Partilhados ultrapassam em muito o escopo das actividades previstas para o referido código CAE: serviços administrativos (CAE 82110), contabilidade (CAE 69200), planeamento e controle de gestão (CAE 70220), gestão de recursos humanos (CAE 70220), expansão da rede comercial, planeamento e manutenção de obras e equipamentos (CAE 71110/71120), serviços jurídicos (CAE 69101), serviços de tecnologia da informação (CAE 62010/62020) e consultoria de estratégia organizacional (CAE 70100) – enquanto o CAE 82110 prevê apenas as actividades relacionadas à “Gestão documental”, designadamente arquivo de

- documentos, tratamento e organização de correspondência, além da aquisição de equipamentos e softwares necessários para arquivo óptico.
106. E sublinha que não basta que uma entidade esteja registada com um dos CAEs previstos na Portaria mencionada, sendo essencial que, além disso, a actividade realizada seja exclusivamente vinculada a esse sector específico.
107. Portanto, para cumprir os critérios de elegibilidade, o projecto de investimento da Requerente teria que ter o seu objecto compreendido numa das actividades económicas previstas no CFI e no âmbito das actividades com os CAEs previstos na Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro. O apoio do RFAI seria dirigido, então, não a um Centro de Serviços Partilhados, mas a uma, ou mais, das actividades desses centros de serviços partilhados, desde que subsumíveis aos CAEs 82110 (Actividades combinadas de serviços administrativos) ou 82910 (Actividades de cobranças e avaliação de crédito).
108. Além disso, a Requerente não fez prova dos valores das prestações de serviços do Centro de Serviços Partilhados aos diversos “departamentos” do Grupo H..., o que não lhe teria sido impossível (já que contratualmente foi clausulado que cobraria 5% por esses serviços). E por essa via a Requerente teria podido especificar a afectação do investimento em causa às actividades do Centro de Serviços Partilhados. O que não fez.
109. Quanto ao cálculo do valor do investimento no Centro de Serviços Partilhados com base na percentagem de área ocupada pelo referido Centro em relação ao total de área disponível (15%), a Requerida começa por assinalar que foi a própria Requerente a tornar nmebuloso esse cálculo, na medida em que foi recorrendo, inconsistentemente, a diversas percentagens (15%, 17% e 21%), sem chegar a uma quantificação exacta.
110. A Requerida refere que a área total de 1.542,10 m<sup>2</sup>, calculada pela Requerente, resulta da soma da área exclusiva destinada ao uso do Centro de Serviços Partilhados com as áreas comuns, que foram calculadas por meio de um processo de rateio; mas de imediato assinala que tal cálculo de área não se revelou idóneo, pois se constatou que incluía áreas atribuídas ao Centro de Serviços Partilhados que eram inadequadas para tal finalidade – pelo que a área exclusivamente ocupada pelo Centro de Serviços Partilhados corresponde a não mais do que 11% da área total indicada nas plantas disponíveis.
111. Não tendo a Requerente feito a prova em contrário – que lhe incumbia.

112. Quanto à falta de criação de postos de trabalho, a Requerida sustenta que têm de se verificar três condições gerais: 1) que se verifique, em relação à média dos 12 meses precedentes, uma efectiva criação líquida de postos de trabalho, ou seja, um aumento efectivo do número de postos de trabalho do estabelecimento (trabalhadores com contrato sem termo no final do período); 2) um aumento do número de trabalhadores do estabelecimento (nível de empregabilidade); 3) contexto sustentável, ou seja, efeitos duradouros, quer no número de postos de trabalho (trabalhadores com contrato sem termo, no final do período), quer no nível de empregabilidade (número trabalhadores do estabelecimento), ambos acima da média dos 12 meses precedentes. Para lá das condições específicas, de 4) nexo de causalidade entre investimento e criação de postos de trabalho, e 5) manutenção desses postos de trabalho pelo período definido pelo art. 22.º, 4, c) do CFI.
113. No entender da Requerida, só assim se assegura o carácter incremental, subjacente ao objectivo de criação de emprego, definido no RGIC e inerente a esta medida de política fiscal.
114. Quanto à situação de L..., alega a Requerida que não se verificou a criação de posto de trabalho duradouro, até porque o seu ingresso foi acompanhado da saída de uma outra trabalhadora, N... . Quanto a M..., a Requerida alega que as suas funções não se enquadram em qualquer actividade cometida ao Centro de Serviços Partilhados, pelo que também a sua situação não é atendível.
115. Quanto ao investimento em activos intangíveis concretizado na implementação de um ERP, entende a Requerida que não pode fazer parte das aplicações elegíveis, por não reunir as condições para o efeito – nomeadamente por não constituir uma “despesa com transferência de tecnologia” referente a aquisições de propriedade intelectual ou propriedade industrial. Isto porque a Requerida lê, no art. 2.º, 30 do RGIC, que os intangíveis, para serem elegíveis, têm de se qualificar como “propriedade intelectual” – não podendo confundir-se “propriedade industrial” (SNC 444) com “programas de computador” (SNC 443), categoria na qual se incluem as licenças de softwares e programas de gestão.
116. Além disso, alega a Requerida que, da análise da documentação se retira que o que estava em causa não era senão a reimplantação de uma aplicação informática (NAV 2017) já utilizada para operacionalizar várias áreas funcionais do Grupo da Requerente – e

- que, portanto, de modo algum estão em causa quaisquer transferências de direitos de propriedade intelectual que pudessem qualificar-se como “transferências de tecnologia”.
117. No que respeita às correcções ao RFAI da I..., a Requerida começa por abordar a questão da alegada repetição de procedimentos de inspecção, esclarecendo que a consulta, recolha e cruzamento de elementos ao abrigo do Despacho Interno nº DI2022..., referente ao ano 2019, é um procedimento informal que não se confunde com uma inspecção, e que tem perfeita cobertura no estatuído no art. 63.º, 4 da LGT. Além de não ter tido as mesmas consequências nem ter conduzido aos mesmos resultados<sup>7</sup>.
118. Relativamente à existência de “investimento inicial” na I..., a Requerida recorda a necessidade de articulação do art. 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, com os arts. 22.º, 7 e 23.º do CFI e com o art. 2.º, 49, a) do RGIC – e com as definições de “*Investimento inicial*” e de “*Investimento inicial que cria uma nova atividade económica*”, constantes das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (OAR).
119. E lembra que, havendo documentação a apresentar, nos termos do art. 7.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, a I... procurou, com ela, comprovar a intenção de reforço da capacidade instalada na Empresa, e aumentar, pela via tecnológica, a sua eficiência e produtividade global, tendo, para isso, perspectivado a realização de um plano de investimentos em sede de automatização, de logística, ERP e software comercial.
120. Por isso se seguiu uma acção inspectiva particularmente focada no centro logístico e nos investimentos tecnológicos da I..., tendo-se apurado que todo o investimento se centrava no apoio ao fluxo logístico, não constituindo, de modo algum, um aumento da capacidade do estabelecimento já existente, nem qualquer outra das tipologias previstas no art. 2.º, 2, d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, o que teria afastado a hipótese de se tratar de um investimento inicial<sup>8</sup>.
121. Por outro lado, atendendo à circunstância de relevar exclusivamente, para efeitos de RFAI, a actividade efectivamente exercida pela empresa, a Requerida conclui que a I..., não obstante o seu CAE 14131, se dedica principalmente ao comércio, e não a actividades transformadoras – o que deixa tal actividade sem previsão legal em qualquer das alíneas do

<sup>7</sup> A Requerida invoca, em seu apoio, a decisão arbitral no Proc. n.º 740/2023-T.

<sup>8</sup> A Requerida invoca, em seu apoio, a decisão arbitral no Proc. n.º 374/2024-T.

---

art.º 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, pelo que, de acordo com o art. 22.º, 1 do CFI, tais actividades se encontram liminarmente excluídas do âmbito de aplicação do RFAI.

122. Quanto ao software associado ao mecanismo de automatização, entende a Requerida que ele não contribui para o aumento da capacidade produtiva da I..., mais uma vez porque não se qualificam como “despesas de transferência de tecnologia”, na medida em que tais licenças de utilização dos softwares não sofrem desenvolvimentos adicionais e não dão origem, nem o sujeito passivo comercializa, novos produtos/processos/aplicações assentes nessa tecnologia.
123. Quanto à criação de postos de trabalho na I..., a Requerida reitera que se exige a criação “líquida”, e que tal não ocorreu, e que a admissão de P... e de Q... correspondeu a necessidades de sectores que não têm uma relação directa com o aumento da capacidade produtiva, pelo que é de desconsiderar para efeitos de RFAI.
124. Não havendo lugar à anulação das liquidações, entende por fim a Requerida que não há cabimento para a atribuição de juros indemnizatórios.
125. Em alegações, a Requerida retoma os argumentos expendidos na resposta. Colocando, desta feita, mais ênfase na questão probatória, por considerar que a alegação de que os investimentos empresariais promoveram o “aumento ou extensão da capacidade instalada” se trivializaram, banalizando a invocação de benefícios fiscais ao abrigo do regime RFAI, gerando uma elevada despesa fiscal do Estado, sem contrapartidas visíveis a nível de crescimento económico e de emprego.
126. Pelo que mantém a exigência de rigor no preenchimento dos pressupostos estritos de que depende o reconhecimento e concessão daquele benefício fiscal – mantendo que as liquidações impugnadas devem ser mantidas na ordem jurídica.

## **IV. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO**

### **IV. 1. A QUESTÃO PRÉVIA DA FUNDAMENTAÇÃO “A POSTERIORI”**

#### **IV. 1. 1. O requerimento de 21 de Outubro de 2025**

Em requerimento de 21 de Outubro de 2025, a Requerente veio alegar ter ocorrido, na resposta da Requerida (especificamente nos artigos 206 e 207), uma sustentação “*a posteriori*” do acto tributário contestado nos autos, com invocação de fundamentos novos, não antes suscitados, nomeadamente no RIT.

Tratar-se-ia da exigência de um “nexo de causalidade” entre “funções exercidas” e “aumento da capacidade produtiva”, que, estando ausente do RIT, configuraria a falta de uma fundamentação contemporânea e contextual do acto tributário.

Ora, lembra a Requerente, não podem ser invocados pela Requerida novos fundamentos do acto tributário em sede de Resposta à impugnação arbitral.

#### **IV. 1. 2. Decisão sobre este ponto prévio da fundamentação sucessiva**

O alegado pela Requerente é válido, embora se reporte a um ponto secundário, e de modo algum decisivo, da argumentação da Requerida – até porque, como a própria Requerente nota, a exigência “inovadora” pode nem ter correspondência no quadro legal aplicável.

Em todo o caso, o Tribunal não dará relevância a esse ponto específico da argumentação veiculada na resposta da AT, a qual, insista-se, nem sequer é decisiva para a posição geral assumida pela Requerida.

E fá-lo por reconhecer que, quanto à fundamentação sucessiva, dita “*a posteriori*”, ou seja, a fundamentação não-contemporânea dos actos impugnados e aditada supervenientemente, ou quanto à possibilidade de suprimento, pelo Tribunal, de lacunas da fundamentação contemporânea (via materialmente equivalente à primeira), é dominante, na jurisprudência, o entendimento de que ela não é admissível – nem sequer quanto a fundamentos que, existindo objectivamente no momento da prática dos actos impugnados, não constem da motivação expressa desses actos –; isto com o argumento básico de que, numa impugnação judicial ou arbitral em contencioso de mera legalidade (como aquele que está previsto nos arts. 99.º e seguintes do CPPT), o tribunal está cingido à formulação de um juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constem dessa fundamentação, quer

estas sejam por ele escolhidas, quer sejam superveniente invocadas por uma parte no litígio (Acórdãos do STA de 26/3/2014, Proc. n.º 01674/13, de 23/4/2014, Proc. n.º 01690/13, de 22/3/2018, Proc. n.º 0208/17, de 11/12/2019, Proc. n.º 0859/04.2 BEPRT, ou de 28/10/2020, Proc. n.º 02887/13.8BEPRT).

Trata-se aqui do afloramento de uma exigência mais geral, de “lealdade” nos procedimentos e processos judiciais, de “*due process of law*”, a requerer que haja uma fundamentação completa, independente do mérito substantivo dos actos impugnados – mérito que não pode presumir-se que seja “evidente” ou “claro” a ponto de prescindir dessa fundamentação completa –, e que deverá preceder, como etapa instrutória, o próprio acto fundamentado.

E é pela mesma razão, a aditar ao princípio da separação de poderes, que não cabe a um tribunal suprir lacunas de fundamentação, ou decidir com base em fundamentação diferente daquela que tenha sustentado os actos a impugnar: o que, pela adição de novos fundamentos, materialmente equivaleria a uma invasão do núcleo essencial da função administrativa-tributária (Acórdãos do STA de 1/6/2011, Proc. n.º 058/11, e de 31/1/2018, Proc. n.º 1157/17).

Ressalvadas, evidentemente, as consequências do conhecimento e da actuação oficiosos que legalmente estejam cometidos ao Tribunal.

Por um outro prisma, o contencioso de mera legalidade deve apreciar o acto impugnado *tal como ele ocorreu*, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a *outros actos*, ainda quando eles pudessem ter conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o do acto praticado – porque só assim se preservam e respeitam os direitos de defesa ínsitos no princípio constitucional da tutela judicial efectiva (arts. 20.º, 1 e 268.º, 4 da CRP), pois, se a AT tivesse invocado outros fundamentos nos actos e decisões impugnados, a fundamentação do pedido de pronúncia arbitral poderia ser diferente (ou, antes dele, poderiam ser outros os meios de defesa administrativos e contenciosos), tal como poderiam ser outras as provas trazidas ao processo.

Por outras palavras, o direito à tutela judicial efectiva não permite que o Tribunal conheça de possíveis fundamentos dos actos impugnados que o sujeito passivo não tenha tido oportunidade de conhecer quando elaborou a sua impugnação, e relativamente aos quais não tenha tido oportunidade de utilizar todos os meios de defesa administrativos (reclamação

graciosa, recurso hierárquico) e contenciosos (impugnação judicial e pedido de constituição do tribunal arbitral) que a lei prevê, nas condições em que a lei atribui esses direitos.

*Assim, sob pena de violação do princípio da separação de poderes, o tribunal não pode, por exemplo, decidir sobre a manutenção de actos que deveriam ser anulados com base em fundamentação diferente da utilizada pela AT, e assumir-se como órgão de administração activa dos impostos; nem pode introduzir diferentes filtros para escrutinar a legalidade dos actos impugnados ou recorrer a novos fundamentos para os manter na ordem jurídica, estando impedido de invadir o núcleo essencial da função administrativa-tributária.*

Em suma, no contencioso de mera legalidade o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constem dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados a posteriori – novamente, sem prejuízo das margens de conhecimento oficioso que a lei atribui ao julgador.

## **IV. 2. SOBRE O MÉRITO DA CAUSA**

Sigamos, na organização dos temas, a sequência adoptada no pedido de pronúncia arbitral (PPA), encarando primeiro as questões relativas à Requerente, sobretudo na condição de holding do grupo empresarial (A...-Mãe, distinta da A-Filha, a “K..., S.A.”), e que são objecto dos arts. 19.º e seguintes do PPA; e depois as questões relativas à I..., empresa do grupo H..., objecto dos arts. 214.º e seguintes do PPA. Tudo de acordo com a seguinte sequência:

### ***A) Questões prévias:***

***Q1: Caducidade do direito à liquidação, relativamente à A... e relativamente à I...***

***Q2: Repetição dos procedimentos inspectivos na I... (despacho n.º DI2022... vs ordem de serviço n.º OI2023...)***

### ***B) Relativamente à A... (OI2023...)***

***Q3: A natureza de investimento inicial***

***Q4: A não-afectação em exclusivo a uma das actividades previstas na Portaria referida no n.º 3 do artigo 2.º do CFI***

***Q5: A transparência, coerência e objectividade do critério de apuramento do valor do investimento (percentagem de 15%) no Centro de Serviços Partilhados***

*Q6: A criação de postos de trabalho associados ao investimento*

*Q7: A elegibilidade do investimento em intangíveis (um ERP), no montante de € 142.852,00, como “transferência de tecnologia”*

**C) Relativamente à I... (OI2023...)**

*Q8: A elegibilidade do investimento e a classificação da actividade efectivamente exercida*

*Q9: A elegibilidade do investimento em sistema de automatização / investimento em licença e instalação de software de logística da O... S.L., no montante de € 265.000,35, como “transferência de tecnologia”*

*Q10: Criação de postos de trabalho*

**D) Questões finais**

*Q11: Direito a juros indemnizatórios*

#### **IV. 2. A) QUESTÕES PRÉVIAS:**

A título prévio, suscitam-se os problemas da caducidade do direito à liquidação em ambos os casos (Q1) e da repetição de procedimentos inspectivos no caso da I... (Q2).

#### **Q1: Caducidade do direito à liquidação, relativamente à A... e relativamente à I... – 19.º a 90.º, e 234.º a 239.º do PPA**

Lembremos que a Requerente invoca os arts. 45.º e 46.º, 1 da LGT para sustentar que o direito à liquidação caducou; isto porque, tendo o procedimento de inspecção externa OI2023... sido iniciado em 07.07.2023, o período de duração esgotou-se no dia 06.02.2024, enquanto que o RIT tem a data de 14.02.2024, e o ofício da notificação a data de 16.02.2024.

Ou seja, sustenta a Requerente que, tendo o procedimento de inspecção externo ultrapassado o prazo de seis meses, que se esgotou a 06.02.2024 (não aplicando os regimes relacionados com a pandemia, que são anteriores), não ocorreu a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação do tributo, o que implica que o direito à liquidação adicional do imposto caducou quatro anos após o termo do ano em que o facto tributário ocorreu – em 31.12.2023, ou seja, bem antes da notificação em 19.06.2024, à Requerente, da liquidação de IRC em causa.

E isso configuraria, segundo a Requerente, a caducidade do direito à liquidação.

Entende ainda a Requerente que tal prazo de caducidade não se suspendeu com o ulterior procedimento de inspecção à sociedade dominante do Grupo, só por ter sido classificado como inspecção externa e por ter tido uma duração inferior a 6 meses – porque, no seu entender, inexistiram quaisquer diligências ou actos inspectivos de natureza externa, não obstante a designação atribuída (que não releva, nos termos do art. 13.º do RCPITA), tendo-se tratado, antes, de simples verificações do cumprimento das obrigações fiscais inerentes à aplicação do RETGS e verificações da repercussão das correcções efectuadas na sequência de anteriores procedimentos de inspecção – até porque uma sociedade dominante (como o é a Requerente) não tem, enquanto tal, quaisquer factos relevantes que possam ser objecto de averiguações externas por parte da AT – sendo tais averiguações externas levadas a cabo exclusivamente nas sociedades dominadas, como o são a A... individual e a I... .

Assim, tendo tido natureza interna, a acção inspectiva à Requerente enquanto sociedade dominante não suspende o prazo de caducidade do direito à liquidação, nos termos do art. 46.º, 1, da LGT – daí decorrendo que teria ocorrido inequivocamente a caducidade do direito à liquidação no caso do acto de liquidação em causa, na parte relativa à correcção efectuada à Requerente ao abrigo do procedimento de inspecção credenciado pela OI2023... .

Lembremos ainda que, segundo a Requerente, não se verifica a suspensão do prazo de caducidade a que fica sujeita a avaliação de um benefício fiscal, prevista no art. 46.º, 2, c) da LGT, pois tal suspensão vale estritamente para o segmento do benefício a que está sujeito o cumprimento da condição – e, concretamente, o prazo de caducidade do direito à liquidação conexas com um benefício relativo ao RFAI suspender-se-ia por referência às liquidações que fossem efectuadas com base no incumprimento das condições de verificação *a posteriori* (manutenção dos investimentos do RFAI e postos de trabalho por um determinado período de tempo), já não relativamente às liquidações que tivessem sido já emitidas com base no incumprimento de qualquer outra norma jurídico-tributária do regime legal aplicável ao benefício.

Não sendo aceitável, para a Requerente, que a suspensão do prazo da caducidade do direito à liquidação, sempre uma situação excepcional, se justifique por alegadas dificuldades da AT na análise dos restantes requisitos do RFAI que não sejam relativos à manutenção dos activos e dos postos de trabalho – não devendo ser abrangidos pela suspensão prevista no art.

46.º, 2, c) da LGT, que é restrita àqueles requisitos, e não aos demais requisitos que podem ser verificados, seja inicialmente seja antes do prazo de cinco anos (uma extensão que a Requerente sustenta que violaria o princípio da proporcionalidade consagrado no art. 18.º, 2 da CRP, e que torna razoável e proporcional o prazo de caducidade de 4 anos – alegando que uma tal interpretação extensiva seria até inconstitucional); concluindo que o prazo de caducidade do direito à liquidação de IRC do exercício de 2019 é de quatro anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (31.12.2019), não se verificando qualquer circunstância susceptível de determinar a sua suspensão ou ampliação.

Especificamente, a Requerente contesta o entendimento, subscrito pela AT, de que o RFAI constitua uma “*condição una*”, cuja verificação plena possa diferir-se no tempo, para efeitos de se prostrar a suspensão do prazo de caducidade consagrado no art. 46.º, 2, c) da LGT até ao termo do período de cinco anos a contar da data do investimento; e contesta-o com a alegação de que tal entendimento resulta da confusão de dois planos, o dos requisitos de acesso imediato ao benefício, que são verificáveis logo no período de tributação em que o investimento é realizado, por um lado, com, por outro lado, o plano da condição de manutenção temporal dos activos e postos de trabalho por cinco anos, cuja verificação plena é, essa sim, naturalmente diferida no tempo.

Ou seja, a indiferenciação desses dois planos seria, para a Requerente, um prémio à inércia da AT, e uma violação – inconstitucional – dos direitos do contribuinte, que precisa de ver concluída, dentro do prazo de 4 anos de caducidade, a verificação dos requisitos que, pela sua natureza, sejam verificáveis logo inicialmente, ou o sejam, ao menos, dentro desse prazo de caducidade.

Em apoio do seu entendimento, a Requerente realça o facto de a Requerida ter iniciado a acção de inspecção em causa nos autos dentro do prazo normal de caducidade de 4 anos, tendo sido capaz de aferir a verificação (ou não) dos requisitos relativos ao RFAI, empreendendo as correcções aqui controvertidas, ainda antes de transcorrido o período adicional, não utilizando a *condição* que subjaz à suspensão do prazo de caducidade. Insistindo que qualquer outra leitura tornaria inconstitucional o art. 46.º, 2, c) da LGT.

Lembramos que, por seu lado, a Requerida recusa a existência de qualquer caducidade do direito à liquidação, e lembra que o art. 46.º, 2, b) e c) da LGT contempla de modo

diferenciado a suspensão do prazo de caducidade, em caso de benefícios fiscais: a alínea b) em caso de benefícios fiscais de natureza contratual, desde o início até à resolução do contrato, ou durante o decurso do prazo dos benefícios; a alínea c) em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição.

E lembra igualmente que o RFAI se qualifica como um benefício fiscal de natureza condicionada, na medida em que exige o cumprimento cumulativo de vários requisitos previstos no CFI, e ainda de requisitos previstos na Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro.

Dada a necessidade de verificação cumulativa de uma série de requisitos e pressupostos, tal verificação só ocorre plenamente após o decurso de todos os prazos exigíveis fixados no CFI e na Portaria n.º 297/2015, pelo que só após isso se poderá considerar efectivo, ou não, o direito, pleno ou parcial, ao benefício fiscal: daqui faz a Requerida decorrer a conclusão de que se trata de uma “*condição una*”, que reclama a verificação plena de todas as condições e pressupostos, mesmo os mais protraídos no tempo – os sujeitos a um prazo de verificação de 5 anos, nos termos do art. 22.º, 4, c) e f) do CFI.

Adicionalmente, sublinha a Requerida que, nos termos do art. 23.º, 3 do CFI, quando a dedução à coleta do IRC, apurada nos termos do art. 90.º, 1, a) do CIRC, não possa ser efectuada integralmente no período de tributação em que foram concretizadas as aplicações relevantes por insuficiência de colecta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes, dentro dos limites e preceitos estabelecidos naquela norma – o que reforça o seu entendimento de que, estando em causa um benefício fiscal de natureza condicionada, o prazo de 4 anos previsto no artigo 45.º, 1, da LGT se suspende desde a apresentação da declaração de imposto até ao termo do prazo legal para cumprimento da condição, nos termos do artigo 46.º, 2, c) da LGT.

Concretamente, entende a Requerida que, considerando o prazo legal para cumprimento das condições previstas no art. 22.º, 4, c) e f) do CFI, o prazo de caducidade do direito à liquidação do IRC do exercício de 2019 ficou suspenso desde a data em que a Requerente apresentou as declarações modelo 22 de IRC daquele exercício, até ao termo do período de 5 anos a contar da data de investimento – pelo que, no momento em que a Requerente foi notificada das liquidações de IRC do exercício de 2019, e dos correspondentes juros

compensatórios, não se havia completado o prazo de caducidade de 4 anos previsto no art. 45º, 1 da LGT.

### **R1: Decisão sobre este ponto da caducidade do direito à liquidação**

A norma decisiva é o art. 46.º, 1 e 2 da LGT (Suspensão do prazo de caducidade):

*“1 - O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção.*

*2 - O prazo de caducidade suspende-se ainda:*

- a) Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão;*
- b) Em caso de benefícios fiscais de natureza contratual, desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios;*
- c) Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição;*
- d) Em caso de o direito à liquidação resultar de reclamação ou impugnação, a partir da sua apresentação até à decisão.*
- e) Com a apresentação do pedido de revisão da matéria colectável, até à notificação da respectiva decisão.” (sublinhados nossos)*

Retira-se da leitura da norma que não é de sufragar o entendimento defendido pela Requerente, porquanto nada há na letra da lei que legitime, ainda que perfunctoriamente, que o caso de suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto na alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT possa ser cindido em diversas etapas de verificação de condições do benefício – cada uma delas, por absurdo, inaugurando novo prazo de caducidade.

Nos termos gerais de Direito, não pode o intérprete considerar o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso; e, pelo contrário, na fixação do sentido e alcance da lei deve o intérprete presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas, e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º, 2 e 3 do Código Civil).

O RFAI qualifica-se como um benefício fiscal de natureza condicionada, na medida em que exige o cumprimento cumulativo de vários requisitos previstos no correspondente quadro normativo, centrado no CFI.

Usando da terminologia adoptada pela Requerida, trata-se de uma “*condição una*”, que reclama a verificação plena de todas as condições e pressupostos, mesmo os mais protraídos no tempo – não se concebendo que uma tal verificação possa ser segmentada e antecipada, para se retirar consequências de uma caducidade que seria igualmente segmentada, com efeitos presumivelmente parcelares.

Por isso, se tivesse sido propósito legislativo consagrar na norma legal em apreço, a fim de delimitar o respetivo campo aplicativo, uma solução correspondente àquele que é o entendimento da Requerente, sempre tal deveria ter ficado expresso na letra da lei, por exemplo, exarando na alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT uma fórmula do género “*Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento de cada condição*” (sublinhámos) – abrindo a porta à verificação sucessiva de etapas ou segmentos do referido condicionamento do benefício.

Pelo contrário, entendemos que a verificação da causa de suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, estatuída na alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT, se reporta à verificação plena e definitiva de todas as condições para que remete um benefício fiscal de natureza condicionada, até estar verificada a última delas – pois de outro modo estaria aberta a porta à frustração dos objectivos da atribuição do benefício e da sua sujeição a condição, ao permitir-se a consolidação, através da caducidade, de efeitos que deveriam ser negados em caso de não-verificação plena dos pressupostos de atribuição do benefício. Ou seja, gerando, como facto consumado, uma irreversibilidade parcelar – antes mesmo da possibilidade de cabal verificação, ou não-verificação, da condição a que o benefício foi sujeito. A tal conduziria a ideia, subscrita pela Requerente com alegações de constitucionalidade, de uma verificação “*logo inicialmente*” de algumas condições, seguida da verificação faseada de outras condições, à medida que elas fossem separadamente – segmentadamente – verificáveis.

Ora as condições de que depende a elegibilidade para o benefício fiscal do RFAI são *cumulativas*, têm de verificar-se todas, e algumas têm de verificar-se ao longo de um período, pelo que só ao fim desse período elas podem dar-se por verificadas – e só quando *todas*

---

estiverem verificadas (normalmente ao fim de um prazo de verificação de três ou de cinco anos, conforme a dimensão da empresa) é que se consolida, ou se destrói, o direito ao benefício, sendo só a partir daí que pode começar a contar-se o prazo de caducidade da liquidação.

No caso vertente, mesmo que não se subscrevesse a ideia de verificação unitária, de “*condição una*”, o prazo de caducidade ter-se-ia suspenso com o ulterior procedimento de inspecção à sociedade dominante do Grupo, a ora Requerente, que foi um procedimento de inspecção externa verdadeiro e próprio, com uma duração inferior a seis meses – não sendo aceitáveis os argumentos que a Requerente esgrime para pretender reduzir tal procedimento a uma inspecção interna, com o único fito de lhe negar o efeito suspensivo.

Assim, atenta a factualidade, as datas e os prazos atendíveis, não ocorreu a caducidade do direito à liquidação, e os respectivos actos tributários controvertidos não padecem do apontado vício de violação de lei, que, assim, é considerado improcedente.

Também não assiste razão à Requerente quando alega que esta interpretação conduz à inconstitucionalidade do art. 46.º, 2, c) da LGT, por violação do princípio da proporcionalidade – isto porque o legislador, ao estabelecer a suspensão do prazo de caducidade, terá ponderado a natureza excepcional dos benefícios fiscais, e, no caso de benefícios sujeitos a condições, cujos pressupostos são de verificação cumulativa e de concretização prolongada no tempo, a necessidade de garantir a certeza e segurança jurídicas – contexto em que se torna fundamental que haja um termo inicial e um termo final do período de suspensão que sejam objectivos e que sejam iguais para todos os requisitos.

A opção do legislador afigura-se, assim, totalmente adequada, e a única admissível, quer por se tratar de um benefício fiscal de natureza condicionada, o qual exige a reunião de um conjunto de pressupostos cumulativos, quer pelo facto da eventual concretização se poder prolongar no tempo – o que faz com que o respectivo regime de atribuição deva ser rodeado de apertados requisitos, impondo cautelas reforçadas na sua interpretação e aplicação.

Que não há violação do princípio da proporcionalidade, ilustra-o ainda o facto de, como sublinha a Requerida, nos termos do art. 23.º, 3 do CFI, quando a dedução à colecta do IRC (apurada nos termos do art. 90.º, 1, a) do CIRC), não possa, por insuficiência de colecta, ser efectuada integralmente no período de tributação em que foram concretizadas as aplicações relevantes, a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos 10 períodos de

tributação seguintes, dentro dos limites e preceitos estabelecidos naquela norma – o que deixa transparecer que a norma questionada não pode ser interpretada à luz do princípio da proporcionalidade de uma forma isolada, mas em articulação com outros bens e princípios jurídicos fundamentais, incluindo a dimensão essencial daquele princípio da adequação à natureza condicionada do benefício, assim se salvaguardando uma interpretação em conformidade com a CRP.

Improcede este vício invocado pela Requerente.

## **Q2: Repetição dos procedimentos inspectivos na I... (despacho n.º DI2022... vs ordem de serviço n.º OI2023...) – 214.º a 233.º PPA**

Referindo que, no âmbito da acção inspectiva, foram solicitados à I... diversos elementos documentais, a Requerente assinala que, no caso da I... e no procedimento iniciado com o DI2022..., os elementos que motivaram a correcção que foi comunicada a final foram obtidos por iniciativa da AT, sendo evidente que tal correcção não resultou de uma análise de conformidade de documentos que a AT tivesse já em seu poder; antes, a informação em causa só ficou disponível para a AT porque esta a recolheu externamente, junto do contribuinte. A Requerente invoca até os depoimentos de D... e de G... para sustentar que as solicitações realizadas no âmbito do DI2022... não se limitaram à mera “consulta e recolha” de documentos, antes corresponderam a um verdadeiro procedimento inspectivo de natureza externa, culminando, aliás, com a indicação de correcções, o que seria revelador da sua natureza.

Pelo que o procedimento de inspecção tributária ao IRC do mesmo exercício de 2019, credenciado pela ordem de serviço n.º OI2023..., representaria uma violação do princípio da irrepetibilidade do procedimento inspectivo externo, previsto no art. 63.º, 4 da LGT, o que determinaria a anulabilidade do acto tributário que do mesmo resultou – até por não ter sido invocada qualquer das excepções (factos ou circunstâncias novos) que pudessem afastar o referido princípio da irrepetibilidade.

Em alternativa, e para o caso de se entender que o Despacho n.º DI2022... não originou um procedimento de inspecção de natureza externa *stricto sensu*, a Requerente chama a atenção para o facto de os elementos aí apurados terem dado, mesmo assim, origem a correcções

empreendidas ao abrigo da OI2023... – pelo que isso conduziria a concluir-se que o procedimento de inspeção formalmente credenciado por tal OI2023... teve o seu início efectivo em Março de 2022, e não em Julho de 2023, e por isso se teria prolongado por mais de seis meses – o que faria cessar o efeito suspensivo do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no art. 46.º, 1 da LGT, com todas as consequências legais, nomeadamente a caducidade do direito à liquidação, no caso concreto – visto que as correcções efetuadas à I... dizem respeito ao IRC do exercício de 2019, pelo que o prazo de caducidade se iniciou em 31.12.2019 e terminou quatro anos depois (sem suspensão de prazos em tempos da pandemia), em 31.12.2023, muito antes da notificação à Requerente da liquidação de IRC em causa, que ocorreu em 19.06.2024.

Por seu lado, a Requerida sustenta que não há qualquer repetição de procedimentos, visto que a consulta, recolha e cruzamento de elementos a que se procedeu ao abrigo do Despacho Interno nº DI2022..., referente ao ano 2019, é uma diligência informal que não se confunde com uma inspeção, e tem perfeita cobertura no estatuído no art. 63.º, 4 da LGT; além de não ter tido as mesmas consequências nem ter conduzido aos mesmos resultados que corresponderam à inspeção externa iniciada com a ordem de serviço n.º OI2023... .

## **R2: Decisão sobre este ponto da repetição dos procedimentos inspectivos na I...**

É sabido que o art. 63.º, 4 da LGT, na redacção introduzida pela Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro, estabeleceu que:

*“O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se o procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas.”*

Atendendo ao que foi comprovado e ao que foi alegado pelas partes, não se afigura que tenha existido tal repetição de procedimentos inspectivos – pois não se descortina que tenha

havido dois procedimentos inspectivos externos sucessivos que violassem o princípio da irrepetibilidade. Parece muito claro que as providências iniciadas com o despacho n.º DI2022... não constituem materialmente, nem sequer aproximadamente, o início ou o desenvolvimento de um procedimento inspectivo externo – para o qual faltariam as salvaguardas formais que necessariamente devem acompanhar o início e o desenvolvimento de um tal procedimento, podendo adivinhar-se que a ausência, ou deficiência, de tais requisitos formais seriam bastantes para dele se defender a Requerente.

O facto de ter havido consequências posteriores não desmente essa conclusão, subscrevendo-se aqui a conclusão sumariada na decisão do Proc. Arbitral n.º 740/2023-T:

*“I. Não é violado o princípio da irrepetibilidade do procedimento inspectivo externo previsto no artigo 63.º, n.º 4 da LGT, na redação conferida pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, se o primeiro procedimento de inspeção tributária se tiver limitado à consulta, recolha de documentos ou elementos, ainda que os serviços de inspeção tenham detetado nessa sede irregularidades que são posteriormente objeto de correção num segundo procedimento inspectivo, agora de carácter externo.”*

O que significa que, nos casos em que um dos procedimentos inspectivos esteja limitado à *consulta ou recolha de documentos ou elementos*, a AT não fica impedida de realizar um segundo procedimento de inspeção, do qual poderão resultar actos de liquidação desfavoráveis ao contribuinte – como se conclui também na citada decisão arbitral do Proc. n.º 740/2023-T.

Logo, não se verificou, no procedimento inspectivo levado a cabo ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2023..., a ilegalidade respeitante à violação do princípio da irrepetibilidade do procedimento de inspeção, pelo que também improcede este vício invocado pela Requerente.

#### **IV. 2. B) RELATIVAMENTE À A... (OI2023...)**

##### **Q3: A natureza de investimento inicial - 92.º e 105.º a 118.º PPA**

Depois de sublinhar o que é o RFAI como incentivo fiscal (uma dedução à colecta correspondente a uma percentagem do investimento realizado em activos fixos tangíveis e intangíveis, em estado de novo, quando considerados aplicações relevantes, e desde que cumpridos os requisitos estabelecidos para o efeito), e de evocar o quadro normativo aplicável

na definição do seu âmbito objectivo (mormente os arts. 2.º, 1, 2, a) e h) e 3, e 22.º do CFI e os arts. 1.º e 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 Setembro), a Requerente insiste que ocorreu um “investimento inicial”, que não é mero prolongamento de actividade anteriormente prestada no seio da I... – tratando-se, com o Centro de Serviços Partilhados, de um novo estabelecimento com nova actividade que gerou réditos na sua esfera, devidamente facturados.

E lembra que, mesmo que não fosse um puro “investimento inicial”, mas se tratasse, antes, de um “investimento de substituição” isso não excluiria o benefício do RFAI, para efeitos do art. 2.º, 49 do Regulamento (UE) n.º 651/2014 (RGIC) e do art. 2.º, 2, d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, pois em ambos os casos só se exige que o investimento tenha produzido “*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*”, e esse incremento de serviços disponibilizados é, no entender da Requerente, indesmentível – convocando em seu auxílio os depoimentos de E..., D... e F..., relativos à instalação do Centro de Serviços Partilhados; assinalando que, na sua resposta, a Requerida concede que não se justificava a desconsideração total a que se procedeu no RIT.

Por seu lado, na sua resposta a Requerida lembra que o RFAI se encontra previsto nos arts. 22.º a 26.º do CFI, e que a Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, veio proceder à sua regulamentação, assegurando a aplicação integral das regras previstas no RGIC, e, quando aplicável, das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR) – o que implica, segundo ela, que as questões relativas ao RFAI tenham sempre de ser interpretadas, não só à luz da legislação interna (CFI e regulamentação das Portarias), como também do Regulamento ao abrigo do qual foi criado (RGIC) e das OAR, aplicáveis especificamente aos auxílios estatais com finalidade regional.

Além disso, entende a Requerida que é sobre o sujeito passivo que invoca o direito ao benefício que recai o ónus da prova, nos termos do art. 74.º, 1 do LGT, já que o RFAI é um benefício fiscal automático, que não depende de qualquer acto adicional de reconhecimento, e portanto é inteiramente determinado pelo preenchimento de deveres declarativos do contribuinte.

Nesse pressuposto, a Requerida conclui que não foi feita prova de que a reorganização do grupo H... tenha sido, ou tenha implicado, um “investimento inicial”, sobretudo se se constata que o Centro de Serviços Partilhados é agregação de serviços da I... - empresa à qual

continua a caber 90% da facturação do grupo empresarial – apenas se registando, como novidade, um investimento destinado à edificação para instalação do referido Centro.

Uma situação que, no entender da Requerida, não corresponde aos objectivos do RFAI, os quais foram concebidos para estimular um maior investimento ou actividade económica nas regiões mais desfavorecidas (investimento de expansão, aumento, ampliação), não para financiarem a mera manutenção ou substituição do que já existe, não a mera transferência de meios de uma sociedade do grupo para outra.

E vimos que, em alegações, a Requerida insiste na questão probatória, por considerar que a alegação de que os investimentos empresariais promoveram o “aumento ou extensão da capacidade instalada” se trivializaram, banalizando a invocação de benefícios fiscais ao abrigo do regime RFAI, gerando uma elevada despesa fiscal do Estado, sem contrapartidas visíveis a nível de crescimento económico e de emprego.

### **R3: Decisão sobre este ponto da natureza de investimento inicial**

O conceito de “investimento inicial” encontra-se consagrado no art. 2.º, 2, d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, o qual dispõe que:

*“Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do CFI apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a), do parágrafo 49, do artigo 2.º, do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente” (sublinhado nosso).*

Por sua vez, o art. 2.º, 49, a), do RGIC, limita-se a estabelecer (como já o fazia o seu considerando 31) que se inclui no conceito de “investimento inicial”:

*“Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente” (sublinhado nosso).*

Como se vê, são várias as hipóteses que são abrangidas no conceito de “investimento inicial”, e algumas bem diversas da ideia de “criação de um novo estabelecimento” que a expressão parece sugerir.

Ora, no caso vertente, algumas dessas hipóteses verificam-se simultaneamente: seja a criação de uma entidade nova, o Centro de Serviços Partilhados, seja o aumento, através dessa nova estrutura, da capacidade de estabelecimentos existentes, a A...-“filha” e a I...- no sentido específico de se possibilitar um maior volume de produção nos moldes não-fabris (com a fabricação material assegurada por subcontratação) já anteriormente adoptados pela I... .

E note-se que não se exige que os investimentos aumentem, por si só, a capacidade de produção, bastando que tenham potencialidade para influenciar esse aumento quando integrados num conjunto de aquisições que o geram: não são “obrigações de resultado”, nem poderiam sê-lo sem interferirem nas margens de liberdade de gestão e de incerteza que são inerentes à vida empresarial. Reportam-se antes a decisões estratégicas, redundando em investimentos de natureza planeada e prospectiva.

Note-se que já tem sido invocada a inconstitucionalidade orgânica do art. 2.º, 2, d) da Portaria n.º 297/2017, quando ele estabelece que o benefício fiscal do RFAI apenas é aplicável a investimentos iniciais, nos termos do art. 2.º, 49, a) do RGIC, entendendo-se que aquela constitui uma disposição regulamentar inovadora que limita o âmbito objectivo do referido regime, introduzindo um pressuposto adicional, sem estar, como devia, suportada em norma legal habilitante (art. 103.º, 3 da CRP). Todavia, tem sido comum o argumento (estribado na conjugação do art. 8.º, 4 da CRP com o art. 288.º do TFUE) de que o RGIC é directamente aplicável ao RFAI, criando o necessário suporte legal da condição relativa ao “investimento inicial”: veja-se, por exemplo, as decisões arbitrais n.ºs 545/2018-T e 427/2020-T, a justificarem a solução de se dever interpretar e aplicar o CFI e a Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, no contexto institucional e normativo do RGIC, tido este como o diploma-base e o parâmetro de validade do quadro regulatório dos auxílios estatais conferidos pelos Estados-Membros, impondo-se como fonte legal, de patamar superior, à face do disposto no artigo 8.º, 4 da CRP e do princípio do primado do Direito da União. Não se pretende afirmar que o RGIC substitui ou autonomiza o regime interno do RFAI, mas sim que funciona como parâmetro normativo

européu condicionante da validade e interpretação das normas nacionais, nos termos do já referido art. 8.º, 4 da CRP.

Essa posição afasta, naturalmente, a alegação de inconstitucionalidade da Portaria n.º 297/2017.

Em todo o caso, a amplitude do conceito legal de “investimento inicial” permite considerar que ele se encontra verificado no caso dos autos.

Acresce salientar que, por um lado, a aferição dos requisitos de que depende a aplicação do RFAI deve ser feita não numa perspetiva atomística, mas sim globalmente, isto é, tendo em conta a globalidade dos investimentos a que se referem as aquisições de activos; e que, por outro lado, quando se faz um aumento da capacidade de produção de uma empresa, toda a respectiva estrutura empresarial (para além da área de produção, ou seja, a área administrativa, a área comercial, a logística, etc.) tem de responder a esse aumento, acompanhando-o, pois é do conjunto dos respectivos elementos que resulta o aumento de produção. É nesse sentido que devem ser lidos os vários sentidos de “investimento inicial” que se retiram do quadro normativo aplicável

Procede, neste ponto, o pedido da Requerente.

#### **Q4: A não-afecção em exclusivo a uma das actividades previstas na Portaria referida no n.º 3 do artigo 2.º do CFI – 92.º e 119.º a 139.º PPA**

Vimos que a Requerente procura refutar a alegação de que o investimento não teria sido dedicado exclusivamente a uma das actividades previstas na Portaria n.º 282/2014, de 30 Setembro, enfatizando que o Centro de Serviços Partilhados é uma unidade independente e central destinada a prestar serviços que beneficiam de economias de escala, por agregação dos tradicionais processos de suporte à actividade corrente, estando directamente abrangido pelo art. 2.º, 2, h) do CFI – o que tornaria incorrecto considerar, como o fez o RIT, que só a actividade de “serviços administrativos correntes” (CAE 82110) se encontra abrangida para efeitos do RFAI.

E acrescenta que benefícios previstos em diplomas de natureza legislativa, como é o caso do RFAI, não podem ser afastados por requisitos adicionais estabelecidos em diplomas

hierarquicamente inferiores, como é o caso de Portarias – pelo que o estatuído no art. 2.º, 2, h) do CFI não pode ser prejudicado por uma deficiente enumeração de CAEs numa Portaria. Lembrando ainda que, na transição do CAE Rev.3 para o CAE Rev.4, o código CAE 82110 corresponde ao CAE 82100 (“*atividades de serviços administrativos e de apoio*”), que abrange “*atividades de prestação de serviços por conta de outrem que são funções correntes de apoio às empresas com base em contratos ou mediante pagamento de uma remuneração*” – o que, no entender da Requerente, corresponde perfeitamente à actividade de um centro de serviços partilhados.

Além de que a Requerente entende ilegítimo que procure desconsiderar-se a autonomia do Centro de Serviços Partilhados através de uma tentativa de desagregação nos CAEs dos serviços e subserviços abrangidos por aquele Centro – uma desconsideração da actividade agregadora, em favor da consideração exclusiva das parcelas, que parece querer ignorar propositadamente uma classificação própria para tais actividades agregadoras, o CAE 82110, respeitante a “*fornecimento de uma combinação de vários serviços administrativos correntes, realizados por conta de terceiros, nomeadamente, de receção, planeamento financeiro, arquivo de expediente e faturas, serviços de pessoal e correio*”, além de ser contraditória – já que ao menos o reconhecimento dos CAEs das actividades parcelares ditaria logicamente o não-afastamento pleno do RFAI, como se nem estas últimas existissem.

Vimos que, em resposta, a Requerida observou que a indicação, pela Requerente, do código CAE 82110 no seu elenco de actividades é inadequada, visto que o CAE 82110 prevê apenas as actividades relacionadas à gestão documental (arquivo de documentos, tratamento e organização de correspondência, aquisição de equipamentos e softwares necessários para arquivo óptico), enquanto que as atribuições do Centro de Serviços Partilhados são apresentadas como sendo muito mais amplas: serviços administrativos (CAE 82110), contabilidade (CAE 69200), planeamento e controle de gestão (CAE 70220), gestão de recursos humanos (CAE 70220), expansão da rede comercial, planeamento e manutenção de obras e equipamentos (CAE 71110/71120), serviços jurídicos (CAE 69101), serviços de tecnologia da informação (CAE 62010/62020) e consultoria de estratégia organizacional (CAE 70100).

E a Requerida sustenta que, para cumprir os critérios de elegibilidade, o projecto de investimento da Requerente teria que ter o seu objecto compreendido numa das actividades

económicas previstas no CFI e no âmbito das actividades com os CAEs previstos na Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro – sendo essencial que a actividade realizada fosse exclusivamente vinculada a um sector específico, o que a Requerida entende que não aconteceu com a indicação parcelar, truncada, de um CAE para o Centro de Serviços Partilhados. Em alternativa, indica a Requerida que a afectação do investimento em causa às actividades do Centro de Serviços Partilhados poderia ter sido alcançada pela prova dos valores das prestações de serviços do Centro de Serviços Partilhados aos diversos “departamentos” do Grupo H... – uma prova que, estando longe de ser difícil, no entanto não foi feita.

**R4: Decisão sobre este ponto da não-afectação em exclusivo a uma das actividades previstas na Portaria referida no n.º 3 do artigo 2.º do CFI**

Como ponto prévio, reconhecamos que o facto de um sujeito passivo demonstrar dispor de determinado CAE previsto na Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, não significa que ele possa automaticamente beneficiar do benefício fiscal, nem tão pouco que possa ser excluído do mesmo só por não dispor do referido CAE – pois o que deve prevalecer e ser tido em conta, segundo o princípio da verdade material, é a determinação da circunstância de o sujeito passivo desenvolver, ou não, uma actividade económica no âmbito sectorial, tal como previsto no art. 2.º do CFI.

Como resulta do teor expresso do art. 2.º, 3 do CFI, o que nele se remeteu para Portaria foi apenas a definição dos “*códigos de actividade económica (CAE) correspondentes às actividades referidas no número anterior*” e não a definição dessas actividades, o que se compreende, por nem ser constitucionalmente admissível a definição do âmbito objectivo de benefícios, que é matéria integrada na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, só podendo ser regulada por lei formal ou decreto-lei autorizado, como decorre do preceituado nos artigos 103.º, 2, e 165.º, 1, i), e 198.º, 1, b) da CRP.

Na verdade, não pode uma Portaria excluir um sector de actividade que o legislador fiscal soberano tenha expressamente decidido dever ser beneficiado; ao fazê-lo está a derrogar a lei numa matéria central da tipicidade tributária – o que nem mesmo as posições doutrinárias mais flexíveis sobre a teoria da legalidade tributária admitem.

Por isso, tendo em mente que, por força do disposto no art. 112.º, 5 da CRP, “*nenhuma lei pode criar outras categorias de actos legislativos ou conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos*”, o art. 2.º, 3 do CFI não deve ser interpretado como permitindo aos membros do Governo a definição do âmbito de aplicação dos benefícios através de diploma regulamentar.

Na verdade, sendo a Constituição e não a lei que estabelece a hierarquia normativa, serão necessariamente inconstitucionais as normas legais que infrinjam a proibição de delegação, sendo consequentemente ilegais os regulamentos que porventura sejam emitidos ao abrigo dessa delegação.

Por isso aquele art. 2.º, 3 do CFI deve ser interpretado com o alcance de permitir que sejam definidos por Portaria os códigos de actividade económica que se reportam às actividades que nele se indicam como podendo beneficiar do RFAI; e não com o alcance de permitir que sejam alteradas, para menos, as actividades abrangidas. Ou seja, qualquer alcance restritivo, qualquer enumeração de inelegibilidades, da Portaria não encontra – porque não pode encontrar – uma norma habilitante no art. 2.º, 3 do CFI.

É certo que os diplomas de Direito da União que são invocados no Preâmbulo da Portaria n.º 282/2014, e a “*necessidade de observar as normas e demais atos emanados das instituições, órgãos e organismos da União Europeia em matéria de auxílios estatais*” aí referida, poderiam constituir um fundamento constitucional e uma habilitação legal prévia da emanação de regulamentos internos, mas tal habilitação não é admissível quando seja incompatível com a ordem material de competências constitucionalmente estabelecida – excluindo-se-se, pois, regulamentos de aplicação de directivas em matérias de reserva de lei, como sucede no caso de invocação de uma Portaria para restringir o perímetro do RFAI, pois a definição do âmbito dos benefícios é matéria que a CRP integra na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República (arts. 103.º, 2 e 165.º, 1, i)).

Assim, o afastamento do benefício fiscal não pode basear-se no art. 1.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, por falta de habilitação legal e validade constitucional para restringir o âmbito do benefício fiscal definido no artigo 2.º do CFI.

Insistir numa leitura directa e exclusiva da norma da Portaria redundaria numa inconstitucionalidade indirecta, por omissão, ou naquilo que tem sido caracterizado como uma “ilegalidade normativa” – resultado directo da inaplicabilidade das normas de hierarquia inferior contrárias a normas de hierarquia superior.

Em voto de vencido no Proc. n.º 218/2019-T, do CAAD, João Taborda da Gama chamou a atenção para o problema, em termos que suscitaram uma reacção jurisprudencial duradoura, pelo que vale a pena transcrever:

*“Entendo que tendo em conta o princípio da legalidade fiscal, previsto no artigo 103.º e 165, n.º 1, al. I) da Constituição da República Portuguesa, prevendo um Decreto-Lei autorizado – o Decreto-Lei n.º 162/2014 – que um determinado benefício fiscal – o RFAI – é a aplicável aos sujeitos passivos – a requerente – que exerçam atividade num setor específico – as telecomunicações – não pode a Administração fiscal deixar de reconhecer a aplicação do dito benefício fiscal a empresas desse setor que cumpram os requisitos de acesso ao benefício, sob pena de ilegalidade da decisão. [§] O facto de uma portaria não referir um setor que a lei expressamente prevê como elegível para o benefício é juridicamente irrelevante. Como é natural, não pode uma portaria – independentemente de qualquer qualificação jurídico-pedagógica que se lhe dê – excluir um setor de atividade que o legislador fiscal soberano expressamente decidiu dever ser beneficiado e não alterou a sua decisão através de um procedimento legislativo de igual valor (lei ou decreto-lei autorizado). Ao fazê-lo está a derrogar a lei numa matéria central da tipicidade tributária – o que nem mesmo as posições doutrinárias mais flexíveis sobre a teoria da legalidade tributária admitem. [§] Havendo a suspeita de que uma lei fiscal não respeita o Direito Europeu – o que na minha opinião está aqui longe de se ter demonstrado – não cabe nunca a uma portaria corrigir a lei, pois não há qualquer arrimo metodológico para essa operação que, de resto, arvoraria o poder regulamentar em poder de fiscalização corretiva geral e abstrata da lei. (...) [§] A tese que fez vencimento no presente acórdão, ao afirmar que “a Portaria para que a lei remeteu a definição dos códigos de actividade económica poderia seleccionar, no interesse geral, determinadas actividades em detrimento de outras, ainda que estas se encontrassem também incluídas no âmbito objectivo de aplicação dos benefícios fiscais”, abre a porta para que, em qualquer matéria de benefício fiscal, ou mesmo de incidência tributária, o poder administrativo possa escolher o que cai dentro ou fora de uma norma por mera portaria, o que não se pode tolerar.”*

E podemos resumir o entendimento jurisprudencial que veio a tornar-se consensual, citando a decisão arbitral no Proc. n.º 564/2020-T:

*“À face do exposto, não se pode concordar com a posição da Requerente de que a Portaria n.º 297/2015 é inconstitucional, por “legislar” sobre matéria da exclusiva competência da Assembleia da República (benefícios fiscais), em violação do*

*disposto nos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição, por duas ordens de razões.*

*A primeira deriva de a Portaria em causa ter natureza meramente regulamentar e não inovatória, limitando-se a concretizar as normas previstas no CFI e no RGIC, i.e., estando a coberto de normas legais habilitantes, no âmbito do exercício de poderes administrativos (não legiferantes - v. também o artigo 112.º da Constituição).*

*Isso mesmo resulta do preceituado no artigo 1.º, n.º 1 da Portaria n.º 297/2015, segundo o qual esta procede à regulamentação do RFAI estabelecido no CFI “assegurando a aplicação integral das regras previstas no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado”.*

*A segunda prende-se com a conceção, expressa na declaração de voto no processo arbitral n.º 545/2018-T, de que a atividade regulamentadora, sendo “mediada pela lei, não é suscetível de entrar em colisão direta com a Constituição e é, antes de inconstitucional, ilegal”. Assim, o vício da Portaria, caso existisse (que não existe), não representaria uma violação das normas constitucionais mencionadas, situando-se num plano inferior, de ilegalidade. Porém, a Requerente não argui que a Portaria tenha infringido qualquer norma legal”.*

No entanto, e em paralelo com o que vimos quanto à questão da inconstitucionalidade orgânica do art. 2.º, 2, d) da Portaria n.º 297/2017 – questão que, lembremos, se reportava ao requisito do “investimento inicial” –, tal vício do art. 1.º da Portaria n.º 282/2014 não determina necessariamente a anulação das liquidações impugnadas, pois é usualmente invocado também, como fundamento para exclusão do benefício fiscal, o próprio art. 22º, 1 do CFI, que, na sua parte final, excepciona do âmbito de aplicação do referido regime as actividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR (Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209/1, de 27 de julho de 2013) e do RGIC (Regulamento Geral de Isenção por Categoria, aprovado pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187/1, de 26 de Junho de 2014):

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

Na medida em que dizem respeito à matéria europeia dos auxílios de Estado, o CFI, e especificamente o RFAI, e a Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, devem ser entendidos,

todos eles, como instrumentos de execução, efectivação e aplicação dos princípios e regras contidos nos arts. 107.º a 109.º do TFUE, no RGIC e nas OAR, e nesse sentido a Portaria apenas pode ser tida como um diploma de execução de disposições de direito da União, não sendo susceptível de aplicação autónoma.

Ora, quando um acto tributário tenha mais do que um fundamento, cada um deles com potencialidade para, só por si, assegurar a sua legalidade, é irrelevante que um deles seja ilegal, pois o tribunal, para anular ou declarar a nulidade da decisão questionada, emitida no exercício de actividade vinculada da Administração, não se pode bastar com a constatação da insubsistência de um dos fundamentos invocados, pois só a verificação da improcedência de todos eles habilitará o tribunal a invalidar o acto.

Ora, no caso em apreço, as actividades da Requerente não estão excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR ou do RGIC (como o estão, por exemplo, actividades de pesca, aquicultura, agricultura e transportes).

Em conclusão, o pedido da Requerente procede quanto a este ponto.

**Q5: A transparência, coerência e objectividade do critério de apuramento do valor do investimento (percentagem de 15%) no Centro de Serviços Partilhados – 92.º e 140.º a 176.º PPA**

Ao contrário da conclusão alcançada pelo RIT, a Requerente defende que foi transparente, coerente e objectiva a forma como calculou em 15% o valor do investimento no Centro de Serviços Partilhados, visto que apurou que o Centro de Serviços Partilhados ocuparia cerca de 17% da área total do edifício onde está instalado, tendo arredondado, por defeito, para 15%.

A Requerente assinala que o próprio RIT não discorda propriamente da verdade material, apenas coloca dúvidas quanto à metodologia, exprimindo a preferência por uma demonstração gráfica das áreas ocupadas.

E assinala alguma incongruência da parte da Requerida, seja porque – em aparente violação do dever de descoberta da verdade material, estabelecido no art. 6.º do RCPITA – não especificou concretamente uma metodologia que considerasse superior, seja porque, tendo em

sede de audição prévia admitido rectificações propostas pela Requerente ao projecto de RIT, não lhes deu seguimento na versão final do RIT.

A discordância centrou-se na afectação de partes comuns do prédio ao Centro de Serviços Partilhados, e a Requerente entende que a referência, pela AT, a 11% resulta da pura e simples desconsideração dessas partes comuns – o que, entende a Requerente, não pode aceitar-se como consequência lógica de meras divergências de cálculo, não devendo chegar-se a uma conclusão que nem sequer admita um *pro rata* para essas partes comuns.

Em resposta, a Requerida insiste que houve esse rateio por iniciativa da Requerente, mas que ele não poderia nunca assentar, seja em inconsistências de cálculo (imputando à Requerente a indicação de diversos valores de percentagem de área ocupada pelo referido Centro em relação ao total de área disponível, de 15%, 17% e 21%), seja na inclusão de áreas inadequadas para afectação a um Centro com tais características. Entendendo que a Requerente não apresentou, para contrariar estas conclusões, a prova que lhe incumbia.

#### **R5: Decisão sobre este ponto do critério de apuramento do valor do investimento no Centro de Serviços Partilhados**

Nos termos precisos em que esta questão é colocada, afigura-se que a Requerida não contesta directamente os valores apresentados pela Requerente – por insuficiência, porventura, das suas próprias diligências na descoberta da verdade material, de acordo com o princípio do inquisitório (art. 58.º da LGT).

Limita-se, por isso, a lançar dúvidas sobre a metodologia usada pela Requerente, sobre o “critério de apuramento” e respectiva “transparência, coerência e objectividade”.

Mas alegações, por persuasivas que sejam, não constituem prova, não se substituem a ela e não a dispensam.

Se a Requerida pretendia oferecer uma base factual e um cálculo alternativo alternativos aos apresentados pela Requerente, deveria, para lá da “verdade extraprocessual” a que tivesse chegado pelo cumprimento do princípio do inquisitório, ter oferecido prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária, nos termos do art. 74.º, 1 da LGT.

Não pode a Requerida, em vez disso e em violação das próprias regras de distribuição do ónus da prova, partir de alegados factos que entenda qualificar como “indícios”, para daí concluir, generalizando, ou por amostragem, pela desconsideração integral do valor que foi objecto de prova pela Requerente.

O TCAN, em acórdão de 30 de Novembro de 2012, Proc. n.º 00554/05.5BEBRG, estabeleceu:

*“(...) é hoje inquestionável que é sobre a Administração que recai o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais da sua actuação enquanto ao administrado cumpre apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados esses pressupostos. Por outras palavras, deve ser a Administração a suportar a desvantagem de não ter sido feita a prova (de o juiz não se ter convencido) da verificação dos pressupostos legais que permitem à Administração agir com autoridade (pelo menos, quando produza efeitos desfavoráveis para os particulares)”*.

Cabendo à Requerida o ónus da prova, nos termos do art. 74.º, 1 da LGT, a insuficiência de prova terá necessariamente de ser valorada em seu desfavor.

Devendo lembrar-se que *“O significado essencial do ónus da prova não está tanto em saber a quem incumbe fazer a prova do facto [ónus subjectivo ou formal] como em determinar o sentido em que deve o tribunal decidir no caso de se não fazer essa prova [ónus objectivo ou material]”* (Pires de Lima & Antunes Varela, Código Civil Anotado, I, 4.ª ed., p. 306.); e que *“O ónus da prova não consiste no encargo lançado sobre a parte de alegar o facto e de carrear, por si mesma, para o processo todos os elementos capazes de convencer o juiz da realidade desse facto, sob pena de ter como assente o facto oposto. Significa a situação da parte contra quem o tribunal dará como assente [ou como não assente] um facto sempre que o juiz se não convença da realidade dele”* (Abílio Neto, Código de Processo Civil Anotado, 18.ª ed., p. 871).

O princípio do ónus da prova, e as regras da sua distribuição, correspondem a um critério de decisão de direito, inerente ou inseparável da previsão ou dos elementos integrantes da norma jurídica a aplicar para resolução da lide, a ser ponderado em função da pretensão e da posição das partes na relação material dela objecto. Se o autor não prova o facto constitutivo, a acção é julgada improcedente segundo o princípio *actore non probante reus absolvitur*, mesmo que o réu não prove qualquer facto impeditivo, modificativo ou extintivo do direito que invoca.

---

E o inverso vale quando, provado o facto constitutivo, não é feita a prova de factos impeditivos, modificativos ou extintivos que sejam meramente alegados.

Procede, assim, o pedido da Requerente, quanto ao valor do investimento no Centro de Serviços Partilhados.

#### **Q6: A criação de postos de trabalho associados ao investimento – 92.º e 177.º a 195.º PPA**

Vimos que a Requerente indicou a criação de dois postos de trabalho, de L... e de M..., ambos contratados sem termo para desempenharem funções no Centro de Serviços Partilhados, em cumprimento do art. 22.º, 4, f) do CFI.

Quanto à alegação de que a entrada de L... foi compensada pela saída, menos de um anos depois, de N..., vimos que a Requerente alegou tratar-se de uma comparação de incomparáveis, por incluir ilegitimamente a situação de trabalhadores transitados da I..., como era o caso de N... .

E vimos, relativamente a este ponto, que a Requerida, na sua resposta, sustenta que têm de verificar-se três condições gerais: 1) que tenha havido, em relação à média dos 12 meses precedentes, uma efectiva criação líquida de postos de trabalho, ou seja, um aumento do número de postos de trabalho efectivos do estabelecimento (trabalhadores com contrato sem termo no final do período); 2) um aumento do número global de trabalhadores do estabelecimento (nível de empregabilidade); 3) contexto sustentável, ou seja, efeitos duradouros, quer no número de postos de trabalho (trabalhadores com contrato sem termo, no final do período), quer no nível de empregabilidade (número trabalhadores do estabelecimento), ambos acima da média dos 12 meses precedentes. Isto para lá de duas outras condições específicas, a de 4) nexo de causalidade entre investimento e criação de postos de trabalho, e a de 5) manutenção desses postos de trabalho pelo período definido pelo art. 22.º, 4, c) do CFI.

Sendo que, no entender da Requerida, só assim se assegura o carácter incremental, subjacente ao objectivo de criação de emprego, definido no RGIC e inerente a esta medida de política fiscal.

E insiste, quanto à situação de L..., que não se verificou a criação de posto de trabalho duradouro, até porque o seu ingresso foi acompanhado da saída de uma outra trabalhadora, N...;

e quanto a M..., que as suas funções não se enquadram em qualquer actividade cometida ao Centro de Serviços Partilhados, pelo que também a sua situação não é atendível.

#### **R6: Decisão sobre este ponto da criação de postos de trabalho associados ao investimento**

Sobre o ponto da criação de postos de trabalho, existe uma linha claramente predominante em decisões arbitrais, que nos limitaremos a seguir, mormente na convocação dos quadros do direito da União, e do direito Português, aqui aplicáveis.

Nessa linha jurisprudencial, tem-se considerado que a referência feita no art. 22.º, 4, f) do CFI deve ser entendida como reportando-se à criação de postos de trabalho causalmente associáveis ao investimento realizado, independentemente de, sob um ponto de vista global, a empresa ter verificado, ou não, um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço – dispensando-se, pois, a referência a aumentos “líquidos”.

Com efeito, o regime legal em questão foi criado pela Lei 10/2009, no âmbito da Iniciativa para o Investimento e o Emprego, designada por Programa IIE, que visou “*promover o crescimento económico e o emprego, contribuindo para o reforço da modernização e da competitividade do País, das qualificações dos Portugueses, da independência e da eficiência energética, bem como para a sustentabilidade ambiental e promoção da coesão social*”.

No âmbito do programa IIE, incluíram-se medidas de “Apoio especial à actividade económica, exportações e pequenas e médias empresas (PME)” e de “Apoio ao emprego e reforço da protecção social” (cfr. als. d) e e) do n.º 1 do art. 2.º da Lei 10/2009).

No quadro daquele programa, o RFAI 2009 foi criado como “*um sistema específico de incentivos fiscais ao investimento*”, conforme resulta do art.º 1.º do mesmo Regime.

Foi, assim, o regime em questão, expressamente e no que para o caso interessa, formulado como um incentivo ao investimento (gerador de crescimento económico) tendo em vista o reforço da modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos portugueses, explicando-se dessa forma o art. 22.º, 4, f) CFI.

Neste contexto, a criação de emprego previsto nessa al. f) do n.º 4 do art. 22.º CFI, deverá ser entendido como um requisito *sine qua non* do direito ao benefício fiscal, já que é esse um dos propósitos assumidos pelo legislador, e consta expressamente da letra da lei.

Não obstante, não se poderá, nem deverá, esquecer que o regime em questão visa, à frente daquele propósito, fomentar o investimento, para além da modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos portugueses, sendo essencialmente um regime de apoio ao investimento, e não directamente ao emprego.

Neste quadro, portanto, e na leitura e interpretação do regime em questão, dever-se-á sempre ter presente em primeira linha a ideia do incentivo ao investimento, sendo a criação de emprego uma condição, mas não o fundamento, do direito ao benefício fiscal.

Assim, e tendo presente igualmente as finalidades de modernização e da competitividade do País, e das qualificações dos portugueses, dever-se-á concluir que o regime em questão visa promover o investimento modernizador, que aumente a competitividade do país, e fomente a actualização, ou a aquisição de novas competências pelos trabalhadores.

Posto isto, poderá lançar-se mão do enquadramento europeu em matéria de auxílios de Estado com finalidade regional, no qual se inscreve o RFAI, constituído, nos termos do n.º 2 do art.º 1.º do CFI, pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do TFUE.

Sendo, evidentemente, um elemento relevante, essa articulação deve subordinar-se à referência ao Regulamento (CE) N.º 800/2008 da Comissão, de 6 de Agosto de 2008, vigente na altura da implementação do RFAI 2009, que, como se viu, está na génese do RFAI integrado no CFI.

Nesse Regulamento referem-se dois tipos distintos de apoios às PME, que são os apoios quantificados:

- a) com base nos custos do investimento; e
- b) nos custos relativos aos postos de trabalho directamente criados por um projecto de investimento.

E é para este último tipo de apoios que é utilizado, e exigido, o conceito de aumento *líquido* de postos de trabalho, por se tratar, justamente, do tipo em que a utilização de tal conceito se justifica.

O Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, segue, no que para o caso importa, a mesma lógica, referindo no preâmbulo que “*A fim de não favorecer o investimento em capital*

*em relação ao investimento nos custos da mão de obra, deve prever-se a possibilidade de quantificar os auxílios regionais ao investimento com base quer nos custos do investimento quer nos custos salariais do emprego diretamente criado por um projeto de investimento”;*

Dispondo no art.º 17.º que:

*“2. Os custos elegíveis devem ser um dos seguintes custos ou ambos:*

- a) Os custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos;*
- b) Os custos salariais estimados do emprego diretamente criado pelo projeto de investimento, calculados para um período de dois anos.”.*

No art.º 14.º também se dispõe que:

*“4. Os custos elegíveis devem ser os seguintes:*

- a) Custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos;*
- b) Custos salariais estimados decorrentes da criação de emprego, em virtude de um investimento inicial, calculados ao longo de um período de dois anos; ou*
- c) Uma combinação das alíneas a) e b), que não exceda o montante de a) ou b), consoante o que for mais elevado.”.*

É neste contexto que o n.º 9 do mesmo art.º 14.º dispõe que:

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

- a) O projeto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período;*
- b) Cada posto de trabalho deve ser preenchido no prazo de três anos após a conclusão dos trabalhos; e*
- c) Cada posto de trabalho criado através do investimento deve ser mantido na zona em causa durante um período mínimo de cinco anos a contar da data em que a vaga foi preenchida, ou três anos no caso de PME.”.*

Ora, como se viu, o RFAI foi sempre um apoio ao investimento, e é calculado com base nos custos de investimento em activos corpóreos e/ou incorpóreos, e não com base nos custos de investimento em postos de trabalho, ou em custos salariais estimados.

Daí que não seja fundada a invocação do conceito de criação líquida de postos de trabalho do Regulamento em questão, para a interpretação a fazer do art. 22.º, 4, f) do RFAI.

De resto, terá sido por ter noção do quanto se expôs que o legislador não utilizou a expressão “*criação líquida de emprego*”, quando a mesma era utilizada, por exemplo, no art.º

19.º do EBF vigente à data – esse sim, um benefício fiscal que tem por base os custos de investimento em postos de trabalho.

Considerando-se, então, que o art. 22.º, 4, f) do CFI, não se reporta à criação líquida de postos de trabalho, nos termos em que, por exemplo, o referido art.º 19.º do EBF e as Directivas sobre apoios de Estado o fazem, é ainda necessário densificar qual o sentido e alcance da expressão “*criação de postos de trabalho*”, ali empregue, tem.

Lembremos, de novo, que o n.º 32 do art. 2.º do RGIC, no âmbito das definições genéricas, identifica que “*aumento líquido do número de trabalhadores*” é o “*aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo, devendo os postos de trabalho suprimidos durante esse período ser, por conseguinte, deduzidos e o número de trabalhadores a tempo inteiro, a tempo parcial e sazonais ser considerado segundo as respetivas frações de trabalho anual*”.

Em idêntico sentido, segundo disposto na alínea k) do ponto 1.2 das OAR, que se refere às definições aplicáveis para efeito dessas orientações, entende-se como criação de emprego “*um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, após deduzir os postos de trabalho eventualmente suprimidos durante o mesmo período do número aparente de postos de trabalho criados.*”

Mas é de realçar que, como acabámos de ver, apenas é feita menção no RGIC, no capítulo específico sobre os auxílios com finalidade regional (subsecção A, da Secção I, capítulo III), às condições relativas ao número de trabalhadores, concretamente no n.º 9 do artigo 14.º, quando os custos elegíveis sejam calculados por referência aos custos salariais estimados.

O artigo 5.º do Anexo I do RGIC define que os efectivos correspondem ao número de Unidades de Trabalho-Ano (UTA), isto é, ao número de pessoas que trabalharam na empresa em questão, ou por conta dela, a tempo inteiro durante todo o ano considerado, sendo que o trabalho das pessoas que não tenham trabalhado todo o ano, ou que tenham trabalhado a tempo parcial, independentemente da sua duração, ou o trabalho sazonal, é contabilizado em fracções de UTA.

Os efectivos são compostos por trabalhadores, pessoas que trabalham para essa empresa, com umnexo de subordinação com ela e equiparados a trabalhadores à luz do direito nacional, proprietários-gestores e sócios que exerçam uma actividade regular na empresa e beneficiem das vantagens financeiras da mesma.

Em conclusão, no quadro normativo comunitário relevante, apenas podem ser aplicadas as “definições” relativas ao emprego, nos “auxílios regionais” (como o RFAI), quando os custos elegíveis sejam calculados por referência aos custos salariais estimados.

Sendo então, só nesse caso, que o investimento deve conduzir ao aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento, preenchido nos três anos seguintes à sua conclusão e mantido pelo mesmo prazo.

Dito de outra forma, os critérios determinados em cada definição não são genéricos ou extrapoláveis e só podem ser aplicados quando sejam enquadráveis.

Pelo que não podemos invocar uma obrigação relativamente a algo que não está previsto no contexto específico em causa.

No direito interno, relativamente à criação de postos de trabalho, a disposição está exclusivamente no Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro, e não na Portaria de regulamentação, sendo que, pela alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º, somente podem beneficiar dos incentivos do RFAI (que é um “auxílio regional”) os sujeitos passivos de IRC quando *“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)”* [três anos para as PME e cinco nos restantes casos].

Do ponto de vista meramente textual, é, portanto, exigida a:

- i) criação de postos de trabalho,
- ii) proporcionada pelo investimento e
- iii) a sua manutenção por um prazo.

Daqui resulta que, de forma literal, estamos a falar da criação de emprego em resultado do investimento relevante, devendo ambos ser mantidos pelo mesmo prazo.

Ora, como já vimos, as disposições comunitárias só determinam, por um lado, obrigações no caso de os custos elegíveis, que são a base do incentivo, terem uma componente

em função da criação de emprego, concretamente dos seus encargos por dois anos (individual ou cumulativa com o investimento).

E, por outro, consideram que o emprego diretamente criado por um projeto de investimento é aquele ligado à actividade relacionada com o investimento, incluindo o emprego criado na sequência do aumento da taxa de utilização da capacidade criada pelo investimento.

Os custos de emprego não são elegíveis no RFAI. Ou seja, a criação de postos de trabalho proporcionado por investimento relevante é uma condição de candidatura, e não de elegibilidade de custos.

Relativamente ao contexto contemporâneo nacional, deve ser destacado que o (revogado) artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais identificava que o apuramento do benefício se fazia com base nos encargos com a criação de emprego, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, e indicava que eram apurados em termos líquidos, tudo condições que não se verificam no RFAI.

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

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

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

Assim, e por exemplo, se uma determinada empresa adquirir um veículo pesado de mercadorias e contratar um motorista habilitado à sua condução, para o conduzir, verificar-se-á o pressuposto da criação de postos de trabalho, pressuposto pelo art. 22.º, 4, f) do CFI.

Mas uma empresa que adquira um veículo pesado de mercadorias, e já dispusesse nos seus quadros de um motorista habilitado à sua condução (que estivesse, por exemplo, afecto à condução de um veículo ligeiro de mercadorias), e contrate um colaborador para a limpeza das suas instalações, que também faça a lavagem e limpeza do veículo adquirido, não preencherá o referido pressuposto de criação de postos de trabalho, já que, embora o referido colaborador possa executar alguns serviços relacionados com o bem adquirido, não se poderá, em princípio, concluir que a sua contratação se relacione de forma causalmente adequada àquela aquisição.

Deverá ser assim este, julga-se, o critério para aferir da criação de postos de trabalho, pressuposto pelo art. 22.º, 4, f) do CFI.

Como se lê na fundamentação do Acórdão do STA de 8 de Novembro de 2023 (Proc. n.º 0411/16.0BEPNF),

*“Na verdade, (...) o legislador disse investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período de dedução (...) e não que haja criação líquida de emprego nesse ou noutro período expressões de sentido obviamente diverso -, apesar de ter utilizado expressamente esta segunda expressão relativamente a outros regimes de benefícios fiscais. Ora, o n.º 3 do art. 9.º CC impõe-nos presumir, não só que o legislador consagrou as soluções mais acertadas» como também que soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. Mas ainda que se pudesse considerar que a letra da lei comportava o significado que a Recorrente lhe aponta (...) sempre teríamos de ter presente que na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas (...). Ora, criação de postos de trabalho não se confunde com criação líquida de emprego, sendo que esta última expressão tem, manifestamente, um carácter bem mais restritivo que a primeira. Tenha-se presente que se aconselha redobrado cuidado na tarefa hermenêutica uma vez que nos situamos no âmbito de benefícios fiscais, que, como é sabido, se encontram a coberto do princípio da legalidade tributária (cfr. art. 8.º da LGT e art. 103.º da Constituição da República Portuguesa), o que proíbe a sua integração por analogia (cfr. art. 11.º, n.º 4, da LGT). Para além disso, as normas que criam benefícios fiscais têm a natureza de normas excepcionais (cfr. art. 2.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais), pelo que devem ser interpretadas nos seus precisos termos, sem ampliações ou restrições. Mas não é só a letra da lei a apontar esse significado (...) o RFAI 2009 foi formulado como um incentivo ao investimento. Assim sendo,*

*a criação de emprego é uma condição para a aplicação do benefício fiscal nele previsto, não é o seu objectivo principal, motivo por que bem se compreende que o legislador se tenha bastado com a «criação de postos de trabalho», ao invés de exigir, como noutros a criação líquida de emprego. Nesse contexto, a criação de postos de trabalho a que alude a alínea f) do n.º 3 do art. 2.º daquele regime, deverá ser entendido como um requisito sine qua non do direito ao benefício fiscal, mas não o fundamento desse direito. No mesmo sentido aponta o Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão, de 6 de Agosto de 2008, vigente na altura da implementação do RFAI 2009 e que está na sua génese. Na verdade, o referido Regulamento distingue dois tipos de apoios às PME: os apoios quantificados com base nos custos do investimento e os apoios quantificados com base nos custos relativos aos postos de trabalho directamente criados por um projecto de investimento. É para este último tipo de apoios que é utilizado o conceito de criação líquida de postos de trabalho por serem, justamente, aqueles em que a utilização de tal conceito se justifica. Ora, como deixámos já dito, o RFAI 2009 foi um apoio ao investimento, calculado com base nos custos de investimento em activos corpóreos e/ou incorpóreos, e não com base nos custos de investimento em postos de trabalho ou em custos salariais estimados. Por isso, também a ratio legis não autoriza a invocação do conceito de criação líquida de postos de trabalho para a interpretação a fazer da alínea f) do n.º 3 do art. 2.º do RFAI 2009, que se refere a criação de postos de trabalho. Concluimos, pois, que a expressão criação de postos de trabalho não pode ser interpretada, como pretende a Recorrente, com o sentido de criação líquida de postos de trabalho”*

Assim, não tendo a Administração efectuado, em primeira linha, a prova que lhe incumbia, na medida em que basicamente parte de um mero juízo presuntivo, acaba por decidir em sentido desfavorável ao contribuinte com base na inversão do ónus da prova, exigindo que fosse este a comprovar cabalmente que ocorreu uma efectiva criação de novos postos de trabalho, de acordo com um critério de avaliação “global” ou “líquido” que, no quadro aplicável, não tem base legal.

Em conclusão, considera-se demonstrado que a Requerente cumpriu a condição prevista no art. 22.º, 4, f) do Decreto-Lei nº 162/2014, dado que o investimento relevante proporcionou a criação de postos de trabalho e a sua manutenção pelo prazo aplicável.

Restando concluir que, dados os factos que considerámos provados, se encontra cumprido, pela Requerente, o requisito da criação de postos de trabalho.

Procede, neste ponto, o pedido da Requerente.

**Q7: A elegibilidade do investimento em intangíveis (um ERP), no montante de €**

**142.852,00, como “transferência de tecnologia” – 92.º e 196.º a 212.º PPA.**

Vimos que o RIT questionou se, com a aquisição de uma aplicação de computador “*entreprise resource planning*” (ERP, no montante de € 142.852,00), em vez da anunciada aquisição “*ex novo*”, não se teria tratado, antes, de mero reaproveitamento de uma aplicação já anteriormente usada na I...– ao que a Requerente responde que há uma confusão entre a aplicação NAV2009, comprada pela I..., e a aplicação NAV2017, adquirida pela Requerente em 2019.

Sustentando a Requerente que, mesmo que se encare a NAV2017 como mera actualização da aplicação NAV2009, a aquisição de uma actualização de um *software* representa já, por si mesma, uma despesa com transferência de tecnologia para efeitos de elegibilidade no âmbito do RFAI.

Acusa a Requerida de adoptar uma interpretação ilegítimamente restritiva do art. 22.º, 2, b) do CFI, quando aquela sustenta que “*não se pode confundir propriedade industrial (SNC 444) com “programas de computador” (SNC 443), onde se incluem as licenças de softwares e programas de gestão*”. Mas, segundo a Requerente, trata-se de uma interpretação ilegítimamente restritiva – porque a norma refere de forma expressa as “licenças”, indicando que a respectiva aquisição acarreta “despesas com transferência de tecnologia”, e as licenças conferem a uma determinada entidade o direito de uso ou de exploração da propriedade intelectual ou industrial de um terceiro, não a aquisição da propriedade sobre o próprio direito de propriedade intelectual ou industrial.

Vimos que, na sua resposta, relativamente ao investimento em activos intangíveis concretizado na implementação de um ERP, a Requerida entendeu que tal investimento não pode fazer parte das aplicações elegíveis, por não reunir as condições para o efeito – nomeadamente por não constituir uma “despesa com transferência de tecnologia” referente a aquisições de propriedade intelectual ou propriedade industrial.

E isto porque a Requerida lê, no art. 2.º, 30 do RGIC, que os intangíveis, para serem elegíveis, têm de se qualificar como “propriedade intelectual” – não podendo confundir-se “propriedade industrial” (SNC 444) com “programas de computador” (SNC 443), categoria na qual se incluem as licenças de softwares e programas de gestão.

---

Reiterando que, da análise da documentação, se retira que o que estava em causa não era senão a reimplantação de uma aplicação informática já utilizada para operacionalizar várias áreas funcionais do Grupo da Requerente – e que, portanto, de modo algum estão em causa quaisquer transmissões de direitos de propriedade intelectual que pudessem qualificar-se como “transferências de tecnologia”.

**R7: Decisão sobre este ponto da elegibilidade do investimento em intangíveis como “transferência de tecnologia”**

Assentemos, desde logo, na ideia de que não está provado aquilo que a AT alega: que a aplicação NAV2017 e a aplicação NAV2009 sejam uma e a mesma coisa. Pois, mesmo que a aplicação NAV2017 não passe de uma actualização da aplicação NAV2009, é manifesto que essa actualização não era gratuita para os detentores da “versão anterior”, implicando uma despesa específica – que pode ser encarada, como melhor se verá, como despesa com transferência de tecnologia, para efeitos de elegibilidade no âmbito do RFAI.

Vamos remeter a fundamentação da decisão deste ponto para a apreciação da “transferência de tecnologia” ocorrida na I..., *infra* (Q9 e R9), por considerarmos que a questão se torna mais compreensível só depois do esclarecimento cabal da natureza e classificação da actividade efectivamente exercida pela I... (Q8 e R8).

Desde já adiantando que entendemos que a aquisição desse *software*, não obstante conferir ao adquirente o mero direito de uso – como é usual no modelo de negócio das aplicações informáticas, a nível mundial –, constitui uma despesa com transferência de tecnologia que se encontra abrangida pelo art. 22.º, 2, b), do CFI.

Veremos que procede, neste ponto, o pedido da Requerente.

**IV. 2. C) RELATIVAMENTE À I... (OI2023...)**

**Q8: A elegibilidade do investimento e a classificação da actividade efectivamente exercida – 261.º a 331.º PPA**

Quanto à I..., e para lá das alegações de caducidade do direito à liquidação, vimos que a Requerente pugna pela ilegalidade dos actos subsequentes à proposta, no RIT, de correcção da liquidação.

Para lá do argumento relativo ao não-aumento de postos de trabalho, a fundamentação do RIT quanto à I... centrou-se na ideia de que ela não seria uma empresa industrial, no sentido de se dedicar à actividade transformadora, mas seria, antes, uma empresa principalmente dedicada ao comércio – o que repercutiria na qualificação dos esforços de automatização do armazenamento e sua pretensa contribuição para um aumento de “capacidade produtiva”, e na qualificação de gastos com licença e instalação de software como “despesas com transferência de tecnologia”.

Entende a Requerente que isso denota incompreensão da Requerida sobre o que sejam as novas realidades da produção industrial, e sobre o que é a racionalidade própria das cadeias de produção globais – o modo como, combinando actividade comercial e actividade industrial, as empresas modernas prosseguem objectivos gerais de incremento da competitividade, do investimento, da criação de emprego e do reforço dos capitais próprios sem se dedicarem principalmente, ou exclusivamente, às formas mais tradicionais da transformação fabril.

É nesse contexto que a Requerente chama a atenção para o surgimento, nas Cadeias de Valor Globais, dos “*Factoryless Goods Producers*” (FGPs), ou produtores não-fabris, sem factores de produção próprios, que são comitentes que controlam a produção de bens, assegurando a vertente empresarial e as especificações técnicas dos produtos, mas fazendo recair totalmente sobre comissários seus o processo material de transformação – tipicamente, em situações nas quais o “produtor” tem direitos de propriedade e de concepção dos produtos, mas subcontrata a transformação dos materiais, o que contemporaneamente se considera incluído em actividades transformadoras (por exemplo, na revisão 5 da *ISIC: International Standard Industrial Classification of All Economic Activities*), dando-se usualmente o exemplo da Apple como ilustração do que é uma produtora não-fabril, isto é, que não dispõe de fábricas próprias.

Em apoio deste entendimento, a Requerente juntou aos autos os pareceres de Hélder Carvalho e Álvaro Almeida.

A aceitar-se a prevalência dessa nova realidade, desse novo modelo de negócio, a I... nada tem de anómalo: ela dedica-se ao desenvolvimento criativo dos produtos, à execução das especificações técnicas e ao desenho dos produtos, à modelação e dimensionamento das peças a fabricar, à prototipagem e especificações finais, à gestão e controlo da fabricação, e à recepção, controlo, retrabalhos, armazenamento e expedição das peças de vestuário – caracterizando-as a todas como actividades de transformação, próprias de uma indústria transformadora, tal como ela tem sido concebida, e reconcebida, nas modernas Cadeias de Valor Globais.

Assim, mesmo que surgissem dúvidas quanto ao CAE aplicável à actividade da I... (se corresponde, ou não, ao CAE 14131, “*Confeção de outro vestuário exterior em série*”, tipificado na Portaria), essa actividade deve considerar-se transformadora e ser integrada na previsão do art. 2.º, 2, a) do CFI.

Sublinha a Requerente, além disso, que a Portaria n.º 282/2014 não pode excluir aquilo que o CFI não exclui – porque, como resulta do art. 2.º, 3 do CFI, o que foi remetido para Portaria foi a definição dos “*códigos de atividade económica correspondentes às atividades referidas no número anterior*”, e não o elenco dessas actividades.

Em resposta, a Requerida vem retomar a ideia da necessidade de articulação do art. 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, com os arts. 22.º, 7 e 23.º do CFI e com o art. 2.º, 49, a) do RGIC – e com as definições de “*Investimento inicial*” e de “*Investimento inicial que cria uma nova atividade económica*”, constantes das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (OAR).

E lembra foi por causa da invocação da existência de uma finalidade de reforço da capacidade instalada na I... (através da realização de um plano de investimentos em sede de automatização, de logística, ERP e software comercial), que a acção inspectiva incidiu particularmente no centro logístico e nos investimentos tecnológicos da I..., tendo-se concluído que todo o investimento se centrava no apoio ao fluxo logístico, não constituindo, de modo algum, um aumento da capacidade do estabelecimento já existente, nem qualquer outra das tipologias previstas no art. 2.º, 2, d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, o que teria afastado a hipótese de se tratar de um investimento inicial.

Insistindo a Requerida, adicionalmente, que a C I..., não obstante o seu CAE 14131, se dedica principalmente ao comércio, e não a actividades transformadoras – o que deixa tal actividade, que é a actividade efectivamente exercida pela empresa, sem previsão legal em qualquer das alíneas do art. 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de Dezembro, pelo que, de acordo com o art. 22.º, 1 do CFI, tais actividades se encontrariam liminarmente excluídas do âmbito de aplicação do RFAI.

### **R8: Decisão sobre este ponto da elegibilidade do investimento e a classificação da actividade efectivamente exercida**

Seguimos de perto a decisão do processo arbitral n.º 973/2024-T, e a conclusão nele sumariada de que *“A fase inicial de criação e design das peças de vestuário e a fase final de controlo de qualidade, que poderá implicar a realização de acabamentos ou novos trabalhos de confeção, integra o processo produtivo e insere-se na actividade económica de transformação, constituindo uma aplicação relevante para efeitos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), independentemente de o fabrico das peças ser subcontratado a terceiros”*.

A referência normativa básica para a concessão do benefício fiscal é o art. 2.º do CFI, que faz referência, como actividade económica elegível, à indústria transformadora – sendo, por outro lado, que a elegibilidade dos projectos fica ainda dependente, em concreto, da especificação dos códigos de actividade económica (CAE), especificação essa que o legislador remeteu para diploma regulamentar.

Para densificar o conceito de “indústrias transformadoras”, são relevantes as definições que constam do Anexo ao Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de Novembro, que estabelece a Classificação Portuguesa de Actividades Económicas, Revisão 3 (CAE - Rev. 3), o quadro comum a nível nacional. Na secção C, correspondente às indústrias transformadoras, surge na divisão 47, grupo 477, classe 4771, a designação *“Comércio a retalho de vestuário, em estabelecimentos especializados”*; na divisão 14, grupo 141, classe 1413, subclasse 14131, aparece a designação de *“Confeção de outro vestuário exterior”*; e na divisão 46, grupo 464,

classe 4642, subclasse 46421, encontra-se a designação “*Comércio por grosso de vestuário e acessórios*”.

Ora, na matéria de facto dada como provada, consta que a I... está enquadrada no CAE 47711, Comércio a Retalho de Vestuário para adultos, em estabelecimentos especializados, no CAE 14131, Confeção de outro vestuário exterior em série, e no CAE 46421 - Comércio por grosso de vestuário e acessórios. Dado esse enquadramento, todos respeitantes à indústria transformadora, nada permitiria concluir que a I... não preenche o requisito constante do art. 2.º, b) da Portaria n.º 282/2014, quanto ao âmbito sectorial do benefício fiscal.

Em documentos e depoimentos ficou abundantemente ilustrado que a I... tem presença relevante no sector da indústria da moda e vestuário, explorando uma marca própria e intervindo, no processo produtivo, numa fase inicial de criação e *design*, que é assegurada pelo departamento de desenvolvimento do produto, nas suas instalações, que envolve a selecção das matérias-primas e a definição da matriz do produto, e, numa fase final de controlo de qualidade, poderá implicar a realização de acabamentos finais ou novos trabalhos de confeção – dispondo, para o efeito, de matérias-primas e instrumentos para confeção de peças de vestuário, amostras e modelos, e ainda de meios de testagem e avaliação das características técnicas das peças, antes da respectiva comercialização.

A I... investiu, no período sob exame, na aquisição de um sistema de automatização, que consiste numa infraestrutura intralogística, que inclui um sistema de transportadores, de distribuição e de máquinas de handling – e, nos termos e para efeitos do art. 25.º, 1 e 2 do CFI, apresentou um relatório referente ao enquadramento da empresa no RFAI 2019, que descreve tal despesa como um investimento inicial de “aumento da capacidade logística destinada ao fornecimento de novos artigos de vestuário no mercado”, do tipo “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”, e motivado pelos propósitos de reforçar a capacidade instalada na empresa, aumentar a eficiência e fortalecer a sua competitividade.

Não subsistem dúvidas quanto à caracterização básica da actividade da I...: ela desenvolve uma actividade de transformação de matérias-primas:

- seja por via do desenvolvimento conceptual do produto, que envolve diversos processos criativos e técnicos, que conduzem à especificação, desenho e prototipagem da peça de vestuário;

- seja através de um controlo de qualidade que se destina a garantir que as especificações originais e os processos de fabrico foram cumpridos, o qual pode implicar a realização de acabamentos finais e retrabalhos específicos nas peças de vestuário;
- seja ainda por efeito da fase final de recepção, armazenamento e expedição para o comércio retalhista.

Todas essas actividades, sem as quais o produto não existiria com as características com que é colocado à venda, integram a indústria transformadora, independentemente de o fabrico material, físico, das peças de vestuário ser subcontratado a terceiras entidades.

Daqui se concluirá que o investimento satisfaz todas as condições de elegibilidade a que refere o CFI, nos seus arts. 2.º, 2, a), 4.º, 1 e 2, 22.º, 1 e 2, e 25.º, 1 e 2.

Apegada a uma concepção estritamente fabril do que é actividade produtiva, indiferente ao surgimento, nas Cadeias de Valor Globais, dos “*Factoryless Goods Producers*” (FGPs), ou produtores não-fabris, sem factores de produção próprios, de comitentes que controlam a produção de bens, assegurando a vertente empresarial e as especificações técnicas dos produtos, mas fazendo recair totalmente sobre comissários seus o processo material de transformação, os SIT, sem porem em causa a realização do investimento e a sua potencialidade para aumentar a eficiência do processo logístico da empresa, acabaram por corrigir a dotação gerada em 2019 a título de benefício fiscal inscrita na declaração Modelo 22, e expurgar o montante deduzido nesse período, limitando-se a considerar que se trata de um investimento relacionado com a actividade de comércio, CAE 4711e 46421, que não se traduziu num aumento da capacidade produtiva da empresa.

Se, pelo contrário, estivermos atentos à evolução dos modelos de produção e de negócio num mundo crescentemente globalizado, com separação vertical, ou desintegração vertical, das tarefas produtivas, com “*outsourcing*” e deslocalização, reconheceremos de imediato a presença crescente – e até a proeminência – de produtores não-fabris, “*factoryless*”, resistindo ao erro de considerar que se circunscrevem ao comércio actividades que modernamente são reconhecidas como actividades produtivas de uma indústria transformadora, que continuam a merecer o enquadramento nos CAEs 14131, 4711 e 46421, e que apenas sucede funcionarem de modo menos verticalmente integrado, menos hierarquizado, do que aquele que era preponderante em épocas passadas.

Insistamos num ponto: quando o legislador fiscal consagra e define os pressupostos de aplicação de um determinado benefício, caracterizado por pressupor o exercício efectivo de uma determinada actividade económica, não lhe cabe ponderar se estabelece, ou não, a possibilidade de essa tarefa vir a ser parcial ou totalmente subcontratada. Com efeito, trata-se de matéria de âmbito geral, consagrada e regulamentada em sede própria, porque ligada à liberdade contratual das empresas. O recurso, em concreto, por parte de uma empresa à subcontratação resulta sempre de uma decisão puramente de gestão e de estratégia empresarial, que nada tem a ver com a natureza e pressupostos de determinado benefício fiscal.

O âmbito e modelo adoptado de subcontratação, parcial ou total, pode assentar no propósito de aumento da eficiência do processo produtivo, e de superação de limitações de capacidade inerentes ao processo de produção em série, num contexto de desintegração vertical da produção, de deslocalização e de globalização.

Não cabe ao legislador fiscal ponderar qualquer solução nesta matéria; e, se o fizesse, por exemplo, se restringisse o uso da subcontratação, estaria a contender com o princípio da liberdade contratual e a liberdade de iniciativa económica das empresas. Por conseguinte, o recurso à subcontratação será sempre admissível.

Em suma, em documentos e depoimentos ficou abundantemente ilustrado que o automatismo adquirido pela I... permitiu aumentar a capacidade produtiva da empresa, na medida em que contribui para uma maior eficiência das suas operações logísticas – sendo que no próprio RIT se reconhece que os activos adquiridos pretendem potenciar a eficiência do processo logístico da empresa, considerando-se apenas que não implicam um aumento da capacidade produtiva, com base no erróneo entendimento de que a actividade desenvolvida pela I... se relaciona com a área do comércio, e não com a área da indústria transformadora.

Devendo concluir-se, portanto, que a correcção tributária é ilegal, por indevida qualificação, pela AT, da actividade efectivamente exercida pela I...; e que essa indevida qualificação não deve interferir na elegibilidade do investimento para efeitos de RFAI.

Procede, neste ponto, o pedido da Requerente.

---

**Q9: A elegibilidade do investimento em sistema de automatização / investimento em licença e instalação de software de logística da O... S.L., no montante de € 265.000,35, como “transferência de tecnologia” – 332.º a 344.º, 345.º a 385.º PPA**

Dada a forma como descreve a actividade efectivamente exercida pela I..., a Requerente procura demonstrar que os gastos associados ao sistema de automatização (englobando, nesse sistema de automatização, o software de logística adquirido pela I... à O... S.L., no montante total de € 265.000,35, destinado ao controlo do referido sistema de automatização) se integram, em pleno, em tal actividade produtiva – na medida em que, por um lado, se trata da gestão da saída do produto final das suas instalações em direcção aos diferentes pontos de venda, o que potencia a capacidade instalada da empresa; e, por outro lado, porque, se o mecanismo de automatização aumenta a capacidade produtiva da empresa, isso abarca necessariamente as despesas com software complementares ao referido mecanismo de automatização.

Também em relação à I... o RIT estaria, segundo a Requerente, a reconduzir ou limitar as “despesas com transferência de tecnologia” às situações de aquisição da propriedade sobre direitos de propriedade intelectual ou industrial, fazendo uma interpretação restritiva do art. 22.º, 2, b) do CFI – uma interpretação infundada, reafirma a Requerente, já que na norma se abarcam igualmente as “licenças” como formas de “despesas com transferência de tecnologia”, não se exigindo transmissões de propriedade do software.

Na sua resposta, a Requerida insiste que o software associado ao mecanismo de automatização não contribui para o aumento da capacidade produtiva da I..., mais uma vez porque os correspondentes investimentos não se qualificam como “despesas de transferência de tecnologia”, na medida em que tais licenças de utilização de software não sofrem desenvolvimentos adicionais e não dão origem, nem o sujeito passivo comercializa, novos produtos/processos/aplicações assentes nessa tecnologia.

**R9: Decisão sobre este ponto da elegibilidade do investimento em sistema de automatização / investimento em licença e instalação de software de logística da O... S.L. como “transferência de tecnologia”**

Novamente seguimos de perto a decisão do processo arbitral n.º 973/2024-T, que, da conclusão nele sumariada de que “*A fase inicial de criação e design das peças de vestuário e a fase final de controlo de qualidade, que poderá implicar a realização de acabamentos ou novos trabalhos de confeção, integra o processo produtivo e insere-se na atividade económica de transformação, constituindo uma aplicação relevante para efeitos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), independentemente de o fabrico das peças ser subcontratado a terceiros*”, faz decorrer uma outra decisão, igualmente sumariada, de que “*A aquisição de software de logística, que confere ao adquirente o direito de uso, constitui despesas com transferência de tecnologia e encontram-se abrangidas pela norma do artigo 22.º, n.º 2, alínea b), do CFP*”.

Os SIT sustentaram, como fundamento adicional para a correcção tributária, que será de excluir, do âmbito das aplicações relevantes em sede de RFAI, os gastos com a licença e instalação do *software*, uma vez que, tal como o equipamento logístico subjacente, se relacionariam com a actividade de comércio; além de que, por outro lado, não se qualificariam como “despesas com transferência de tecnologia”.

Pelo que se viu no ponto anterior (Q8 e R8), o primeiro argumento é infundado, na medida em que assenta em errada qualificação da actividade exercida pela I... .

Quanto ao segundo argumento, resulta claro que o *software* de logística é complementar do sistema de automatização, e que, nos termos contratados com a fornecedora, O... S.L., a entidade fornecedora mantém os direitos exclusivos sobre todo o *software*, incluindo direitos de autor, direitos sobre invenções e propriedade técnica, enquanto a I..., como adquirente, detém o direito de utilizar o *software*, o que corresponde a um mero direito de uso.

Para desconsiderar a despesa para efeito do RFAI, o RIT sustenta que o investimento em *software* não se qualifica como “transferência de tecnologia”, na medida em que esse tipo de despesas está associado exclusivamente às situações de aquisição da propriedade sobre direitos de propriedade intelectual ou propriedade industrial.

Todavia, essa posição da AT desconsidera que a enumeração de despesas com transferência de tecnologia, no art. 22.º, 2, b) do CFI, é meramente exemplificativa (“*nomeadamente*”), sendo, portanto, que a referência a direitos de patentes, licenças, *know-how* ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente não esgota as possibilidades de

“transferências de tecnologia”, e que essas transferências, por óbvio, não estão limitadas a um único modelo contratual, nem estão dependentes da transmissão de titularidades plenas sobre os activos tecnológicos utilizados, ou a utilizar – nem deveriam estar nunca, visto que a aquisição de licenças de uso e exploração da propriedade intelectual ou industrial de um terceiro exclui, obviamente, a transmissão ao licenciado dos direitos de propriedade que permanecem na titularidade do licenciador.

Além disso, insista-se que, no respeitante aos gastos incorridos pela Requerente com a aquisição, renovação e instalação de *softwares*, do quadro normativo aplicável não decorre qualquer imposição de que a aquisição de uma licença tenha subjacente a transmissão de propriedade intelectual ou industrial, o que, aliás, configura uma contradição, pois se se trata de adquirir uma licença, não podendo estar em causa a transmissão de direitos de propriedade, e vice-versa – sendo único factor determinante que exista um activo intangível constituído por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de licenças, como acontece no caso concreto.

Nestes termos, é difícil de aceitar que a instalação de software, acompanhada de licenciamento de uso, não seja concebida como “*despesa com transferência de tecnologia*”, especificamente para efeitos de aplicação do art. 22.º, 2, b) do CFI. Em todo o caso, os serviços inspectivos não efectuaram uma qualquer análise circunstanciada do *software* em causa que pudesse afastar fundadamente essa qualificação.

Pelo que pode concluir-se que o investimento é elegível, e procede, neste ponto, o pedido arbitral.

#### **Q10: Criação de postos de trabalho – 386.º a 464.º PPA**

Quanto à desconsideração da dotação de RFAI da I..., no período de 2019, por alegado incumprimento do requisito do art. 22.º, 4, f) do CFI, relativo à criação de postos de trabalho, a Requerente lembra que o investimento relevante permitiu a criação de 2 novos postos de trabalho (P... e Q...).

E faz notar que o RIT veicula uma interpretação que impõe a necessidade de uma criação “líquida” de postos de trabalho, mas lembra que o art. 22.º, 4, f) do CFI refere-se

inequivocamente à “criação de postos de trabalho” e não à criação líquida de emprego, estando a AT a laborar em erro quando considera que este último conceito está compreendido no primeiro – por interpretação incorrecta, e indevida, do art. 14.º, 9, a) do RGIC, que, no entender da Requerente, apenas seria aplicável em situações em que *custos elegíveis fossem calculados por referência aos custos salariais estimados, o que não corresponde à situação em apreço, que é a de um benefício fiscal baseado em investimento em activos fixos tangíveis e intangíveis* – caso em que o requisito do art. 22.º, 4, f) do CFI deve ser interpretado como a criação de empregos directamente, causalmente, associados ao investimento realizado.

Todavia, mesmo um pressuposto de criação “líquida” de postos de emprego teria de ter-se por verificado, dado o aumento de 62 trabalhadores com contrato sem termo registado entre a média dos 12 meses precedentes ao início do investimento e o final do período de investimento – um aumento mantido nos anos seguintes.

Já a Requerida, na sua resposta, manteve a que não ocorreu, na I..., a criação “líquida” de postos de trabalho que ela considera exigível, e que a admissão de P... e de Q... correspondeu a necessidades de sectores que não têm uma relação directa com o aumento da capacidade produtiva, pelo que é de desconsiderar para efeitos de RFAI.

#### **R10: Decisão sobre este ponto da criação de postos de trabalho**

Limitamo-nos a remeter para a fundamentação expendida no ponto referente à criação de postos de trabalho na Requerente / A... (supra, Q6 e R6), por absoluta similitude das questões jurídicas suscitadas.

Reiterando a conclusão de que se encontra cumprido, pela Requerente, o requisito da criação de postos de trabalho, procedendo, neste ponto, o pedido da Requerente.

#### **IV. 2. D) QUESTÕES FINAIS**

##### **Q11: Direito a juros indemnizatórios – 473.º a 477.º PPA**

Como a Requerente procedeu ao pagamento da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios controvertida, reclama, para lá do reembolso do imposto indevido, juros indemnizatórios, nos termos dos arts. 43.º, 1, e 100.º, 1, da LGT, invocando erro imputável aos serviços da AT.

Enquanto que a Requerida sustenta que, não havendo lugar à anulação das liquidações, não há cabimento para a atribuição de juros indemnizatórios.

### **R11: Decisão sobre este ponto do direito a juros indemnizatórios**

Dispõe o art. 24.º, b) do RJAT que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, de acordo com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto no art. 29.º, 1, a) do RJAT) que estabelece que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

É hoje consensual que os tribunais arbitrais abarcam nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, até porque o processo arbitral foi desenhado como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Por sua vez, o processo de impugnação admite a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, como resulta do teor do art. 43.º, 1 da LGT, em que se dispõe que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária*

*em montante superior ao legalmente devido”, e do art. 61.º, 4 do CPPT, que estabelece que “se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”.*

Igualmente o art. 24.º, 5 do RJAT, ao estabelecer que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”,* deve ser interpretado e aplicado como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Nos termos dos artigos 61.º do CPPT e 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando, anulados os actos por vício de violação de lei, se apure que a culpa do erro subjacente à anulação do acto é imputável aos serviços da Administração Tributária, ou, em bom rigor, não é imputável ao contribuinte.

Uma vez verificado o erro, e ordenada judicialmente a sua anulação, é manifesto que, para além da devolução dos montantes ilegalmente retidos, o Requerente tem direito a que lhe sejam pagos os juros vencidos sobre esses valores (ilegalmente retidos) até integral restituição.

Estamos assim, neste caso, perante uma actuação por parte da AT que se traduz num “erro imputável aos serviços”, para efeitos da aplicação art. 43.º da LGT.

Lembremos que, de acordo com a jurisprudência do STA:

*“Para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, imposta à administração tributária pelo art. 43.º da LGT, havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. [§] Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado” – acórdão de 07/11/2001, Proc. n.º 26404.*

À luz desta jurisprudência, não sendo os erros que afectam a liquidação adicional imputáveis ao Requerente, eles são imputáveis à Requerida.

Os juros indemnizatórios contam-se a partir da data do pagamento indevido do imposto e juros compensatórios; e, atendendo ao estabelecido no art. 61.º do CPPT, tais juros são calculados à taxa legal, e contados até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos.

### **IV. 3. QUESTÕES PREJUDICADAS**

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria, por isso, inútil – art. 608.º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT.

### **V. DECISÃO**

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando a ilegalidade da liquidação adicional de IRC n.º 2024..., relativa ao exercício de 2019, e correspondentes demonstrações de liquidação de juros compensatórios e de acerto de contas, no montante de total de € 2.036.920,51, e do indeferimento tácito da reclamação graciosa, autuada com o n.º ...2024..., apresentada contra os referidos actos de liquidação;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira ao reembolso do imposto indevidamente pago;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data do pagamento indevido até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

### **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 2.036.920,51 (dois milhões, trinta e seis mil, novecentos e vinte euros e cinquenta e um cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art.º 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## VII. CUSTAS

Custas no montante de € 26.622,00 (vinte e seis mil, seiscentos e vinte e dois euros) a cargo da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 14 de Maio de 2026.

Os Árbitros

Fernando Araújo

Luisa Anacoreta

Alexandra Gonçalves Marques