

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 845/2025-T

Tema: IRC-RFAI-Criação de postos de trabalho e aumento da capacidade do estabelecimento.

SUMÁRIO

- a) No contexto das NCRF, os abatimentos, frequentemente tratados como perdas por imparidade (NCRF 12) ou ajustamentos de valor (NCRF 18), representam a redução do valor de ativos quando o seu valor contabilístico supera o seu valor recuperável. Estes ajustes garantem que os ativos não estão registados acima do seu valor realizável;
- b) Uma indemnização por incumprimento de cláusula contratual que não reduz o valor do bem (não vem invocada a redução do valor do bem, nem pela Requerente, nem pela Requerida, pelo que não pode o Tribunal presumi-la) não constitui um abatimento;
- c) Tanto mais que, tendo a importância da indemnização sido contabilizada como rendimento e, consequentemente tributada em IRC, a Requerente, ao ser obrigada a reduzir o custo de aquisição, fica prejudicada em sede de custos, pois não poderá fazer depreciações superiores a esse custo já reduzido. E, simultaneamente, foi tributada pela indemnização, que reconheceu como proveito;
- d) O RFAI exige que os investimentos sejam aptos a aumentar a capacidade do estabelecimento, mas não impõe como resultado um aumento efetivo e imediato da capacidade produtiva de um estabelecimento existente;
- e) Constitui jurisprudência reiterada que “nem a letra, nem a *ratio legis* do artº. 22, nº. 4, al. f), do CFI, autorizam a interpretação da expressão "criação de postos de trabalho" com o sentido de "criação líquida de postos de trabalho" (cfr., entre outros, o Acórdão do STA de 14/01/2026, proferido no Processo n.º 425/23.3BEAVR).

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na..., ...-..., ..., ... (doravante designada de “Requerente”), requereu a constituição de Tribunal Arbitral ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º n.º1 al. a) e 10.º n.º1 al. a) e n.º2 do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (doravante “RJAT”), com as alterações subsequentes, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, alterada pela Portaria n.º 287/2019, de 3 de setembro.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pede:

Nos termos referidos, a R. Conclui pela ilegalidade dos atos liquidatários de IRC e juros do ano de 2021, peticionando em consequência: a) Seja anulada a Decisão da Reclamação Graciosa que constitui o Doc. 4 deste R.I. por padecer de vício de violação de lei e por erro nos pressupostos de facto e de direito, b) Sejam anuladas as liquidações de IRC e juros de 2021 formalizadas pelos Doc. 1 a 3 deste R.I.; c) Seja ordenada a restituição à R. do imposto e juros liquidados, acrescido dos peticionados juros indemnizatórios nos termos do art. 43º da LGT. Tudo com as legais consequências.

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

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 28-09-2025, aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 29-09-2025, e seguiu a sua normal tramitação.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto nos artigos 6.º n.º1 al. a) e 11.º n.º1 al. a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho

Deontológico do CAAD designou os signatários como Árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo devido.

Foram as partes notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar (cf. artigo 11.º, n.º 1, al. b) e c) do RJAT, em conjugação com o disposto nos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD), pelo que, ao abrigo da al. c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT. Não se verificou a possibilidade prevista no artigo 13º do RJAT, pelo que, decorrido o prazo aí previsto para a eventual alteração ou revogação do ato impugnado, foi o Tribunal Arbitral constituído em 13-01-2026.

Em 03-12-2025, o Tribunal Arbitral proferiu Despacho, nos termos do artigo 17º do RJAT, ordenando a notificação da Requerida para apresentar Resposta, juntar cópia do Processo Administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional. A Requerida apresentou a sua resposta, em 21-01-2026, remetendo o respetivo processo administrativo e requerendo a realização de prova testemunhal.

Em face da matéria de exceção deduzida pela Requerida na Resposta, o Tribunal Arbitral proferiu despacho no dia 28 de janeiro de 2025 para a Requerente se pronunciar.

Em 28-02-2026. foi proferido despacho a designar o dia 18-03-2026 para inquirir as testemunhas indicadas pela Requerente.

No dia 18 de março teve lugar audiência de julgamento tendo sido ouvidas as testemunhas conforme respetiva ATA que se dá por reproduzida para todos os devidos e legais efeitos.

As partes vieram aos autos juntar as suas alegações escritas, respetivamente, a Requerente em 8-04-2026 e a Requerida em 14.04 2026

II – SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES

Como fundamento do pedido arbitral, a Requerente alega, em síntese, que é ilegal a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2024-... e a liquidação de juros compensatórios n.º 2024-..., liquidação de juros de recebimento indevido n.º 2024..., referentes ao exercício de 2021, cujo acertos de contas n.º 2024-..., efetuado em 2021-10-23, soma o montante de 101.510,86€. Alega, ainda, que é igualmente ilegal a decisão de indeferimento da Reclamação consequentemente interposta (n.º ...2025...) proferida no dia 27 de junho de 2025.

Relativamente à anulação das liquidações de IRC do ano de 2021, a Requerente sufraga o entendimento segundo o qual essa anulação é ilegal na medida em que existe um erro sobre os pressupostos da natureza do investimento efetuado, para efeitos de aplicação do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”) e um erro sobre os pressupostos relativamente à criação e manutenção dos postos de trabalho para efeitos de aplicação do RFAI.

Concretamente, sufraga o entendimento segundo o qual o investimento no valor total de € 725.000,00 (comprovado através da emissão de duas faturas ao fornecedor “B..., Lda.”) deve ser totalmente considerado para efeitos de aplicação do RFAI, sendo que a nota de crédito emitida por aquele fornecedor no valor de € 435.000,00 traduz-se numa compensação por força do dano sofrido em consequência do atraso na entrega dos bens e não uma redução do preço do investimento.

Por sua vez, considera que o investimento no valor de € 83.435,49 na aquisição e manutenção de software e equipamento informático é elegível para efeitos de aplicação do RFAI, uma vez que se enquadra, na sua globalidade, no conceito de investimento inicial previsto no artigo 22.º n.º1 e 2 do CFI conjugado com o artigo 2.º n.º2 al. d) da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro e com o disposto no artigo 2.º § 49, al. a) do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão.

No que respeita ao investimento na “Linha de Pintura” implicou a contratação de dois trabalhadores indissociavelmente ligados ao investimento em causa: i) C... foi contratado como, e com a categoria de Chefe da Linha de Pintura; ii) D... foi contratado para operador de máquinas, incluindo robotizadas .

Em relação ao investimento no armazém “BAG” este implicou a contratação de vários postos de trabalho referenciados no quadro 81 do Pedido.

E, enfim, a Requerente sufraga o entendimento segundo o qual é legalmente irrelevante, para efeitos de acesso ao RFAI, aferir a criação líquida de emprego considerando a globalidade do estabelecimento, mas apenas a criação de postos do trabalho relativamente ao concreto investimento realizado.

Já relativamente à decisão da reclamação graciosa, a Requerente entende que se verifica a falta de fundamentação.

Consequentemente, a Requerente peticiona a anulação da decisão da reclamação graciosa, anulando-se as liquidações de IRC e juros do ano de 2021, sendo ordenada a restituição do imposto e juros liquidados, acrescidos dos juros indemnizatórios.

Por sua vez, a Requerida respondeu nos seguintes termos:

A falta de fundamentação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa consubstancia-se num vício de segundo grau na medida em que está relacionado com o próprio procedimento da reclamação. Por consequência e nos termos do artigo 2.º n.º1 do RJAT, escapa ao âmbito material da arbitragem tributária a apreciação e o julgamento desse vício o que determina a incompetência material do Tribunal Arbitral.

Relativamente aos erros sobre os pressupostos da natureza do investimento efetuado para efeitos do RFAI, a Requerida sustenta a realização de uma interpretação legal do conceito “investimento inicial” e, por outro lado, fundamenta que a nota de crédito no valor de €

435.000,00, consubstancia-se numa verdadeira redução do preço dos bens e, portanto, do investimento, razão pela qual não pode ser considerada o valor inicialmente reportado como investido (€ 725.000,00), mas apenas o valor remanescente (€ 290.000,00).

No mais, a Requerida sufraga o entendimento segundo o qual o requisito da criação e manutenção dos postos de trabalho previsto no artigo 22.º n.º4 al. f) do Código Fiscal ao Investimento (CFI) determina a relevância da manutenção dos postos de trabalho diretamente criados pelos investimentos elegíveis, bem como a evolução global do nível de emprego da empresa e, considerando estes dois fatores, não se verifica um erro sobre os pressupostos relativamente à criação e manutenção dos postos de trabalho para efeitos de aplicação do RFAI.

III – SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído face ao preceituado nos artigos 2.º n.º1 al. a) do RJAT. As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciária e têm legitimidade (cfr. artigos 4.º e 10.º n.º2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). O processo não enferma de nulidades.

IV – MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos Provados

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

- a) Para efeitos fiscais, a Requerente é um sujeito passivo de IRC residente em Portugal.
- b) A Requerente realizou, no período de tributação de 2018, investimentos que proporcionaram uma dedução à coleta do IRC, a título de RFAI, no montante de € 93.131,00 no exercício de 2021.
- c) Os atos liquidatários e, em consequência, a decisão da Reclamação Graciosa, todos objetos deste Requerimento (Doc. 1 a 4), tiveram origem em ação inspetiva levada a efeito pela Direção de Finanças de ...,

- d) Com fundamento na ordem de serviço n.º OI2024..., a Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo de âmbito parcial (IRC) ao período de 2021.
- e) Em resultado da ação de inspeção levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de ..., foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária que consta do processo administrativo e cujo teor se dá como reproduzido e onde se refere, além do mais, que: “ demonstra-se que não foram respeitadas normas técnicas estatuídas no Código do IRC (CIRC), com reflexo no apuramento do imposto IRC de 2021, resultante da consideração de dedução indevida de benefícios fiscais (RFAI) por falta de cumprimento da alínea f) do n.º4 do art. 22.º do CFI – não manutenção dos postos de trabalho.
- f) A correção no montante de 93.131,00€, resulta da dedução indevida à coleta no cálculo do imposto (IRC) no período de 2021, de benefícios fiscais (RFAI) que se traduz em imposto em falta no mesmo montante.”
- g) Neste contexto, foi efetuada a liquidação adicional n.º 2024-... e o acerto de contas n.º 2024-..., tendo sido apurado o montante total de 101.510,86€.
- h) Não obstante, a Requerente apresentou no dia 26 de março de 2025, reclamação graciosa que correu termos com o n.º ...2025... nos Serviços de Justiça Tributária da Direção de Finanças de
- i) Quanto à indemnização por atraso no fornecimento da linha de pintura a Requerente escolheu um dos fornecedores com vista à aquisição de duas linhas de pintura, a pó e a líquido.
- j) No contrato de aquisição estava prevista uma penalização para eventuais atrasos, na entrega da mercadoria e na instalação.
- k) Por força de atrasos no prazo de entrega e instalação das máquinas em causa, existiu um litígio entre a Requerente e o respetivo fornecedor tendo o litígio sido decidido por transação entre as partes homologada judicialmente – documento que vem anexo ao relatório de inspeção (Doc. 8) e que aqui se dá por reproduzido.
- l) Foi inicialmente elegível enquanto investimento para efeito de aplicação do RFAI duas faturas do fornecedor “B..., Lda.” no valor total de 725.000,00 euros relativamente à aquisição de equipamento para uma nova linha de pintura.

-
- m) Por força da transação judicial realizada, foi emitida uma nota de crédito por parte do fornecedor no montante de €435.000,00, sem IVA e euros (525.050,00 euros com IVA, saldando-se o valor em dívida a pagar pela Requerente em apenas 217.500,00 euros (valor sem IVA incluído).
- n) Quanto à contabilização da indemnização esta foi contabilizada como proveito, tendo a Requerente pago impostos sobre a nota de crédito emitida.
- o) Os SIT reduziram o valor do investimento pela dedução da indemnização recebida da Reclamante pelo atraso nos prazos de entrega.
- p) O investimento na “Linha de pintura” permitiu introduzir novas linhas de produção e aumentar a gama de produtos a oferecer (cfr. prova testemunhal).
- q) Este investimento implicou a contratação de dois trabalhadores, postos de trabalho direta e indissociavelmente relacionados com o investimento da linha de pintura da fábrica: i) O trabalhador C... foi contratado como, e com a categoria de Chefe da Linha de Pintura – cfr.: Doc. 18; e ii) O trabalhador de D... foi contratado para operador de máquinas, incluindo robotizadas (cfr. doc. 19).
- r) No que diz respeito ao investimento em software e equipamento informático, a introdução das mais avançadas tecnologias de inovação permite atualizar a produção introduzindo maior eficiência, redução de desperdícios e melhor integração de sectores, etc. (cfr. Prova testemunhal).
- s) Associados ao investimento designado por armazém «BAG» foram celebrados os contratos de trabalho e recibos de vencimento de janeiro de 2025 juntos em anexo com o pedido arbitral a saber: a) Contrato de trabalho de E...; b) Contrato de trabalho de F...; c) Contrato de trabalho de G...; d) Contrato de trabalho de H...; e) Contrato de trabalho de I...; f) Contrato de trabalho de J...; g) Contrato de trabalho de K...- (Cfr. Doc. 24 a 30 juntos com o pedido arbitral).
- t) Postos de trabalho cuja manutenção se prolongou para além do prazo mínimo legalmente fixado, sendo que o o Chefe de Equipa, o Técnico de Logística Industrial, e bem assim os Operadores de Logística Industrial foram contratados e exercem funções no Armazém BAG a que o investimento diz respeito, bem assim como todos os restantes colaboradores referidos na alínea anterior.

- u) A elegibilidade deste investimento para efeitos de RFAI enquadrando-se na tão proclamada Transformação Digital dos agentes económicos, com a adoção de Tecnologias de Informação e Comunicação (TICs) destinadas a modernizar e otimizar os processos da organização, com a Automação de Processos para a digitalização de fluxos de trabalho, e a Digitalização de Dados para a conversão de informações analógicas em formato digital e outros (cfr. docs 12 a 17 e prova testemunhal).
- v) No dia 27 de junho de 2025 foi proferido despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa.
- w) A Requerente pagou o montante total de 101.510,86€.
- x) A Requerente apresentou o presente pedido arbitral em 28-09-2025-

§2 – Factos Não Provados

Não foi provado que a indemnização paga à Requerente, na sequência do acordo judicialmente homologado, tem qualquer relação com a desvalorização, ou redução de valor, do ativo adquirido - valor do investimento “linha de pintura”.

§3 – Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos dados como provados resultam diretamente do processo administrativo, da prova documental junta, da posição processual das partes e das regras de experiência do Tribunal. A convicção do tribunal assenta, ainda, na prova testemunhal produzida em audiência, com o depoimento das testemunhas inquiridas: As testemunhas prestaram depoimento com isenção e conhecimento direto dos factos dados como provados, demonstrando conhecerem a realidade da empresa e os investimentos efetuados

V- MATÉRIA DE DIREITO

§1 QUESTÃO PRÉVIA: DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO E DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL

A Requerente começa por alegar que a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa padece de falta de fundamentação e, por sua vez, a Requerida responde que, tratando-se de um vício de segundo grau, o Tribunal Arbitral não é materialmente competente para apreciar essa concreta questão.

Cumpre decidir.

O artigo 2.º n.º 1 do RJAT, sob a epígrafe “Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável” prevê que:

- 1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*
- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
 - b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;*

Ora, a reclamação graciosa em causa nos presentes autos não se confunde com a liquidação cujo escrutínio é aqui solicitado e que, de facto, o Tribunal tem competência para conhecer, na medida em que é um ato de liquidação de um tributo.

O mesmo é dizer que o Tribunal apenas tem competência para se pronunciar quanto ao próprio ato tributário de liquidação e não relativamente à decisão da Administração da impugnação administrativa.

Veja-se a este propósito a decisão arbitral de 16 de janeiro de 2026 proferida no âmbito do processo 462/2025-T:

“Nesse sentido, uma reclamação graciosa ou recurso hierárquico, enquanto atos de segundo e terceiro graus, apenas poderão ser objeto de arbitragem tributária, na medida em que comportem a ilegalidade dos atos de liquidação, e não por vícios próprios do ato de indeferimento da reclamação graciosa (ou recurso hierárquico), sendo que os vícios próprios não cabem no âmbito material da arbitragem tributária, tal como se encontra definida no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT (cfr. SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, Contencioso Tributário, vol. II, Coimbra, 2017, pág. 434).

Assim se compreende que as decisões de indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas possam ser objeto impugnação judicial através do processo judicial tributário, nos termos de artigo 97.º, n.º 1, alínea c), do CPPT, permitindo-se que, através desse meio processual, haja lugar à impugnação da decisão da reclamação graciosa com base em vícios próprios (neste sentido, acórdão do STA de 2 de abril de 2009, Processo n.º 0125/09).

Por conseguinte, não pode considerar-se verificada a incompetência parcial do tribunal arbitral com base em fundamentação a posteriori resultante de vícios imputáveis às decisões de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico.

Assim, importa concluir que o Tribunal Arbitral é parcialmente incompetente quanto aos vícios imputados às decisões de indeferimento de reclamação graciosa e de indeferimento do recurso hierárquico, que não poderão ser conhecidos no âmbito da jurisdição arbitral, atento o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT.

Deste modo, procede a exceção de incompetência material parcial invocada pela Requerida.

§2º O REGIME JURÍDICO EM CAUSA

O Código Fiscal do Investimento encontra-se previsto no Decreto-Lei n.º 162/2014 de 31 de outubro e regulado pela Portaria n.º 297/2015.

Este Código Fiscal de Investimento prevê nos seus artigos 22.º e ss. o regime fiscal de apoio ao investimento que constitui um auxílio fiscal concedido às empresas, nomeadamente permitindo a dedução no IRC de uma percentagem dos investimentos realizados. No mais, este benefício foi aprovado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2015 da Comissão de 16 de junho de 2014.

Ora, podem beneficiar do incentivo fiscal previsto nos artigos 22.º e ss. do DL n.º 162/2014 de 31 de outubro, os sujeitos passivos de IRC que preenchem cumulativamente os pressupostos previstos nas várias alíneas do n.º4 do artigo 22.º desse diploma, a saber:

- “a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;*
- b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;*
- c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.os 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;*
- d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;*
- e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;*

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

Deste modo e para beneficiar dos incentivos fiscais previstos naquele diploma, a lei impõe o cumprimento de um conjunto de pressupostos, como é exemplo a natureza do investimento, a realidade contabilística da beneficiária, entre outros. Certo é que o preenchimento desses pressupostos tem de se verificar no momento em que é requerido o benefício fiscal, bem como ao longo do período legalmente determinado subsequente (como é exemplo o previsto na alínea f) do n.º4 do artigo 22.º).

Donde resulta que o benefício fiscal concedido no passado pode ser retirado no caso de não se cumprir todos os pressupostos de que a lei o faz depender e que o sujeito passivo previamente tomou conhecimento.

§3º DA NATUREZA DO INVESTIMENTO EFETUADO

A) Da incorreta valorização da linha de pintura

Como ficou dito, foi inicialmente elegível enquanto investimento para efeito de aplicação do RFAI duas faturas do fornecedor “B..., Lda.” no valor total de 725.000,00 euros relativamente à aquisição de equipamento para uma nova linha de pintura.

Sucedo que, por força de atrasos no prazo de entrega e instalação das máquinas em causa, existiu um litígio entre a Requerente e o referido fornecedor relativamente a uma fatura no valor de 652.500,00 euros que culminou com a aceitação do valor de 435.000,00 euros a título de sanção compensatória por incumprimento de cláusulas contratuais (525.050,00 euros com IVA incluído) em sede de transação judicial.

Nesta senda, o fornecedor entendeu emitir a nota de crédito NC2019A/6 no dia 09-04-2019 no montante de 435.000,00 euros (mais 100.050,00 euros de IVA), saldando-se o valor em dívida a pagar pela Requerente, após a compensação, em apenas 217.500,00 euros (valor sem IVA incluído).

Deste modo, verifica-se que para efeitos de aplicação do RFAI, a Requerente, a este propósito, submeteu um investimento no valor total de 725.000,00 euros quando, na verdade e por força do acionamento da cláusula penal contratual, recebeu, mais tarde e por força do incumprimento do fornecedor, o montante de 435.000,00 euros (mais 100.050,00 euros de IVA).

A Requerida sufraga o entendimento segundo o qual o pagamento de uma sanção compensatória de 435.000,00 euros traduz-se na parte do preço do investimento, reduzindo, deste modo, o valor final total do investimento efetivamente realizado pela Requerente.

O que não merece o acolhimento deste Tribunal.

Vejamos.

Cumprido em primeiro lugar realçar que "penalização" por incumprimento de cláusulas contratuais e "indenização" são conceitos que não têm o mesmo conteúdo normativo.

A penalização tem natureza sancionatória por incumprimento contratual e a indenização tem natureza ressarcitória de danos, patrimoniais ou não patrimoniais, causados. Em qualquer dos casos, não são, juridicamente, compensáveis com o preço do investimento que lhes possa ter dado origem. O cliente paga o preço estipulado, o fornecedor paga a penalização por incumprimento contratual. Trata-se de duas prestações distintas - como aliás o próprio relatório evidencia quando relata o tratamento em IVA: a "indenização" esteve sujeita a IVA.

Na sequência, e no reconhecimento contabilístico, o preço é custo, é passivo, e a importância recebida a título de penalização é proveito, é ativo, configurando uma variação patrimonial positiva que concorre para a formação do lucro tributável.

Assim sendo, bem andou a Requerente ao evidenciar, em separado, o preço do equipamento que comprou e o valor da penalização recebida. E não pode, corretamente, ser de outro modo para efeitos de IRC. Reconhecer como preço do ativo tangível o seu valor efetivo deduzido do valor da penalização, significaria, desde logo, impedir o adquirente de reconhecer como custo, através das depreciações, o valor total do preço e, ao mesmo tempo, tributá-lo pelo valor da penalização recebido. O que não representaria de modo apropriado a situação real verificada.

Esta é a solução que melhor se enquadra na legislação contabilística aplicável, como se passa a demonstrar.

O Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresa, que altera a Diretiva n.º 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e revoga as Diretivas n.ºs 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho.

O n.º 2.6 do Anexo ao referido diploma, sob a epígrafe "Compensação", dispõe o seguinte:

2.6 — Compensação

2.6.1 — Os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos, são mensurados separadamente e não devem ser compensados exceto quando tal for exigido ou permitido por uma norma contabilística.

2.6.2 — É importante que os ativos e passivos, e os rendimentos e gastos, sejam separadamente relatados. A compensação quer na demonstração dos resultados quer no balanço, exceto quando a mesma reflita a substância da transação ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transações, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de ativos líquidos de deduções de valorização, por exemplo, deduções de obsolescência nos inventários e deduções de dívidas duvidosas nas contas a receber, não é considerada uma compensação.

2.6.3 — O rédito deve ser mensurado tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. Uma entidade empreende, no decurso das suas atividades ordinárias, outras transações que não geram rédito mas que são inerentes às principais atividades que o geram. Os resultados de tais transações são apresentados, quando esta apresentação reflita a substância da transação ou outro acontecimento, compensando qualquer rendimento com os gastos relacionados resultantes da mesma transação. Por exemplo:

a) Os ganhos e perdas na alienação de ativos não correntes, incluindo investimentos e ativos operacionais, são relatados, deduzindo ao produto da alienação a quantia escriturada do ativo e os gastos de venda relacionados; e

b) Os dispêndios relacionados com uma provisão reconhecida de acordo com a norma contabilística respetiva e reembolsada segundo um acordo contratual com terceiros (por exemplo, um acordo de garantia de um fornecedor) podem ser compensados com o reembolso relacionado.

2.6.4 — Adicionalmente, os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transações semelhantes são relatados numa base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros detidos para negociação. Estes ganhos e perdas são, contudo, relatados separadamente se forem materiais.

Deste preceito decorre que a compensação em contabilidade é um procedimento excecional e que só deve ser efetuada quando tal for exigido ou permitido por uma norma contabilística.

Na tese defendida pela Requerida, entende-se que se está perante um abatimento **que reduz o valor do bem**. São os abatimentos que reduzem o valor do bem que devem ser deduzidos ao preço de aquisição, ao abrigo da Norma Contabilista e de Relato Financeiro 7 – Ativos Fixos Tangíveis (de ora em diante as normas são identificadas apenas por “NCRF”), que na sua alínea a) do parágrafo 17, estabelece o seguinte:

“O custo de um item do ativo fixo tangível compreende: a) O seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos;”

No contexto das NCRF, os abatimentos, frequentemente tratados como perdas por imparidade (NCRF 12) ou ajustamentos de valor (NCRF 18), representam a redução do valor de ativos quando o seu valor contabilístico supera o seu valor recuperável. Estes ajustes garantem que os ativos não estão registados acima do seu valor realizável.

Ora, uma indemnização por incumprimento de cláusula contratual que não reduz o valor do bem (não vem invocada a redução do valor do bem, nem pela Requerente, nem pela Requerida, pelo que não pode o Tribunal presumi-la) não constitui um abatimento. Tanto mais que, tendo a importância da indemnização sido contabilizada como rendimento e, consequentemente tributada em IRC, a Requerente, ao ser obrigada a reduzir o custo de aquisição, fica prejudicada em sede de custos, pois não poderá fazer depreciações superiores a esse custo já reduzido. E, simultaneamente, foi tributada pela indemnização, que reconheceu como proveito.

Nesta sequência deve neste caso prevalecer o princípio da contabilização separada de custos e de proveitos conforme o n.º 2.6.1. supratranscrito.

Realce-se que a Requerida reduz o preço de aquisição, mas não exclui da tributação a indemnização por incumprimento de cláusula contratual. Há aqui uma óbvia incongruência que só pode ser anulada por:

- Preço de aquisição: reposição do valor total, uma vez que o valor do bem não se mostra reduzido, sendo este valor deduzido como custo segundo o mecanismo das amortizações e reintegrações;
- Indemnização: sujeita a IRC na totalidade, no exercício em que foi consensualizada, de harmonia com o princípio da especialização dos exercícios.

B) Da Aquisição e manutenção do software e equipamento informático

As partes estão ainda em desacordo quanto à elegibilidade dos investimentos realizados em 2018 na aquisição de equipamentos informáticos e de software no valor total de € 83.435,49, discriminados do seguinte modo:

- i) Impressora 3D, instalação, manutenção, consumíveis (valor: € 47.776,00);

- ii) Empilhador armazém (€ 5.263,00);
- iii) Licença de software Microsoft Dynamics AX (valor: € 17.087,29);
- iv) Software de gestão de manutenção “ManWinWin” (valor: € 3.950,00);
- v) Módulos adicionais PMan + Mats (valor: € 3.300,00);
- vi) Suporte e assistência técnica (valor: € 1.729,20);
- vii) Parametrização e Formação (valor: € 3.840,00);
- viii) Configuração BD SQL (valor: € 490,00);

De modo a aferir a elegibilidade destas despesas enquanto investimento nos termos e para os efeitos do RFAI, importa atentar ao disposto no artigo 22.º n.º1 e n.º2 do CFI:

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

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

Conforme alega a Requerente não existem dúvidas de que, considerando a atividade económica a que se dedica, aquelas despesas foram afetas à exploração da Requerente.

Porém, esse é apenas um dos requisitos para o investimento ser elegível.

Com efeito, o conceito de investimento para efeitos de aplicação do RFAI é preenchido nos termos do artigo 2.º n.º2 al. d) da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro conjugado com o disposto no artigo 2.º § 49, al. a) do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão.

Estatui o artigo 2.º n.º2 al. d) da Portaria n.º 297/2015 que:

“d) Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do

artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.”

Por sua vez, note-se o disposto no artigo 2.º § 49, al. a) do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão:

“Para efeitos do presente regulamento, entende-se por:

49) «Investimento inicial», a) 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;”

Resulta, pois, de modo indubitável que para efeitos de aplicação do RFAI apenas é juridicamente relevante os investimentos relacionados com:

- i) A criação de um novo investimento;
- ii) O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;
- iii) A diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento;
- iv) Uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

Tal como a própria Requerente afirma no Requerimento Inicial os investimentos ora em causa foram fundamentais para *“atualizar a produção, melhorar a logística e otimizar a gestão da empresa”*, permitindo *“maior eficiência, redução de desperdícios e melhor integração de setores”* o que contribuiu para a criação de novos postos de trabalho especializados (vide artigos 36.º e ss. do Requerimento Inicial).

Por consequência, o que se encontra em causa nos presentes autos é aferir se o investimento no valor de € 83.435,49 possui a capacidade de aumentar a produção da Requerente.

Diga-se, desde já, que o investimento no valor de € 5.263 num empilhador de armazém consubstancia-se num investimento num instrumento de trabalho que, obviamente, não permite aumentar a capacidade de produção da Requerente e, como tal, não se traduz num “investimento inicial” na aceção do RGIC.

O mesmo já não se pode dizer relativamente ao investimento remanescente no valor de €78.172,49

Com efeito, os bens adquiridos por conta desse investimento (a impressora 3D, as respetivas licenças, os softwares, a formação, configuração e tudo o mais o que com esse bem se relaciona) reúnem as características para produzirem os efeitos exigíveis pela lei para serem enquadrados enquanto “investimento inicial”.

Conforme resulta das regras de experiência, a aquisição de instrumentos de trabalho modernos (como é a impressora 3D e as respetivas licenças e softwares) permite acelerar processos criativos, bem como aumentar a eficiência da produção interna de testes e amostras (tal como, de resto, consta do próprio texto do relatório de inspeção, nomeadamente no ponto V.1.2.1.2).

Contudo, alega a Requerida, que daí não resulta, necessária e inequivocamente, o aumento da capacidade do estabelecimento existente. Sucede que, nos termos do artigo 74.º n.º1 da LGT, a prova de que esse investimento não determinou o aumento da capacidade produtiva da Requerente cabia à Requerida e não ao Requerente. E, com efeito, a Requerida, no RIT, não logrou provar que o investimento no valor de €78.172,49 não aumentou a capacidade produtiva da Requerente e, assim, não se enquadrando no conceito de investimento previsto no artigo 2.º § 49, al. a) do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão e no artigo 2.º n.º2 al. d) da Portaria n.º 297/2015.

Neste contexto, o investimento no valor de € 5.263,00 não se enquadra no conceito legal de “investimento inicial”, não sendo, exatamente por isso, elegível para o benefício do RFAI.

Por seu turno, o investimento no valor de €78.172,49 enquadra-se no conceito legal de “investimento inicial”, sendo por isso, elegível para o benefício do RFAI.

No mesmo sentido, merece acolhimento o investimento na “Linha de pintura”, porquanto permitiu, através da introdução de nova tecnologia (linhas de pintura), produzir peças com formato inovador e assim contribuindo para aumentar a capacidade produtiva e a eficiência da empresa.

C) DA CRIAÇÃO E MANUTENÇÃO DOS POSTOS DE TRABALHO ASSOCIADOS AO INVESTIMENTO DA LINHA DE IMPRESSÃO E ARMAZÉM «BAG»

O artigo 22.º n.º4 alínea f) do Dl n.º Decreto-Lei n.º 162/2014 de 31 de outubro estatui o seguinte:

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

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

Do exposto resulta que não é qualquer investimento realizado que é relevante para efeitos do DL n.º 162/2014, mas apenas aquele que proporcione a criação de postos de trabalho.

Ora, resultou provado que o investimento em causa nos presentes autos proporcionou a criação de postos de trabalho.

Com efeito, resulta do importante relatório de inspeção junto aos autos (páginas 22 e 23 documento nº8 do requerimento inicial) que:

“Concluimos assim, dos elementos apresentados e confirmados no quadro resumo anterior, que a A... comprovou a criação de emprego, dado que no final dos projetos (dezembro de cada ano) se verificou um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores ao início de cada projeto.”

Porém, se no entender da Requerente esta criação de postos de trabalho é suficiente para cumprir o pressuposto previsto no artigo 22.º n.º4 al. f) do DI n.º 162/2014, já a Requerida sufraga o entendimento segundo o qual é necessário que se verifique um aumento da criação de postos de trabalho até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento.

Certo é que ambas as partes acordam que, de facto, o nível de empregabilidade da empresa (relativamente aos trabalhadores com contrato de trabalho sem termo) no final do exercício de 2023 é inferior ao que se verifica, em média, aos 12 meses anteriores ao início de qualquer um dos projetos de investimento objeto do RFI em causa (2018, 2019 e 2020), conforme, aliás, a página 23 do relatório de inspeção.

Deste modo, cumpre julgar a relevância jurídica da manutenção dos postos de trabalho até ao final de 2023.

Ora da letra da lei, mais concretamente do disposto no artigo 22.º n.º4 al. f) do DL n.º 162/2014 resulta, de modo inequívoco, a necessidade de o investimento proporcionar a criação de postos de trabalho e esses postos de trabalho manterem-se até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objetos de investimento.

Consequentemente, é indissociável a criação dos postos de trabalho ao investimento realizado.

Esta questão tem sido alvo de inúmeras decisões, sendo aqui de destacar a decisão proferido no processo arbitral n.º 307/2019-T, que se acompanha, nos termos seguintes:

“(…) Ora, como se viu já, 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, julga-se, a invocação do conceito de criação líquida de postos de trabalho do Regulamento em questão, para a interpretação a fazer da al. f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFAI. 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 a al. f) do n.º 4 do art.º 22.º 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. 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”

No mesmo sentido veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8-11-2023 no âmbito do processo n.º 0411/16.0BEPNF, em que se decidiu que «no âmbito do RFAI 2009,

nem a letra nem a ratio legis da alínea f) do n.º 3 do art. 2.º autorizam a interpretação da expressão aí utilizada de criação de postos de trabalho com o sentido de criação líquida de emprego» e em cuja fundamentação se refere o seguinte:

Mas ainda que se pudesse considerar que a letra da lei comportava o significado que a Recorrente lhe aponta – e, a nosso ver, não pode –, sempre teríamos de ter presente que «na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas» (Cfr. BAPTISTA MACHADO, ibidem.). Ora, 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. Também a sua razão de ser (a ratio legis) – factor hermenêutico cuja consideração é imposta ao intérprete pelo n.º 1 do art. 9.º do CC (Nos termos do art. 9.º, n.º 1, do Código Civil, a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, antes procurando reconstituir a partir do seu texto o pensamento legislativo.) – vai no sentido de que a norma releva a criação efectiva (e ulterior manutenção durante o período da dedução) de postos de trabalho (Sendo de realçar que a AT, através da Ficha Doutrinária – Processo 2010 002853 e 2010 001800, divulgou já o entendimento de que é suficiente a criação de um posto de trabalho), independentemente de ser positiva a relação entre o número absoluto dos trabalhadores nesse ano e no ano anterior, i.e., independentemente do efectivo aumento global do número de trabalhadores da empresa.

(...)

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

Na verdade, o referido Regulamento distingue dois tipos de apoios às PME: os apoios quantificados com base nos custos do investimento e os apoios 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.

Deste modo, é legalmente irrelevante, para efeitos de acesso ao RFAI, aferir a criação líquida de emprego na Requerida, considerando a globalidade do estabelecimento. Por consequência, revela-se inútil apreciar a argumentação utilizada pela Requerida para concluir que não houve uma criação líquida de emprego.

Assim, a interpretação da Requerida enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito quanto à interpretação da al. f), do n.º4 do artigo 22.º do DI n.º 162/2014, nos termos e pelos fundamentos que vêm expostos.

D) DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

De acordo com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação

que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Para além do reembolso do imposto indevidamente pago, dispõe o artigo 43.º, n.º 1, da LGT 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”.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica, em resultado da anulação parcial do ato de liquidação em IRC de 2021, impugnado há lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, na proporção do decaimento, calculados nos termos legais.

VI. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal:

- a) Julgar procedente a exceção de incompetência material parcial do Tribunal suscitada pela Requerida, quanto ao vício autónomo alegado quanto ao indeferimento da Reclamação Graciosa;
- b) Julgar parcialmente procedente o pedido, e, conseqüentemente
 - a. Julgar parcialmente ilegal o indeferimento da reclamação graciosa;
 - b. Anular a liquidação de IRC relativo ao de 2021, demonstração de liquidação de juros e demonstração de liquidação de acerto de contas impugnados, com exceção do investimento relativo ao empilhador;
- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios nos termos legais, na parte em que incorreu em ilegalidade.

VII- VALOR DO PROCESSO

Nos termos do disposto no artigo 306.º, n.º2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º1, al. a) do CPPT e no artigo 3.º, n.º2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 101.510,86, valor atribuído pelo Requerente, sem contestação da Requerida.

VIII- CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º2 e 22.º, n.º2, do RJAT, no artigo 4.º, n.º4, e na Tabela I (anexa) do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante de custas é fixado em €3.060,00, a cargo das partes, na percentagem de decaimento, na percentagem 5,18% a cargo da Requerente e o restante a cargo da Requerida.

Lisboa, 22 de maio de 2026

O Tribunal Arbitral,

Presidente: Fernanda Maças

Vogal: João Pedro Dâmaso, com declaração de voto vencido, abaixo indicada

Vogal: Maria do Rosário Anjos

Discordamos do sentido do acórdão por razões de mérito e processuais.

Face à matéria objeto subjacente, no primeiro momento, apresenta-se discordância quanto a factos, que em nosso entendimento, deveriam ter sido dado como provados, como também quanto ao facto dado como não provado, sendo que de seguida são apresentadas as razões que consubstanciam a discordância, face ao acórdão em referência, apresentando-se por diferentes parágrafos.

§1 Factos dados como provados e não provados

Deveria também ter sido dado como provado o seguinte:

- A. A redução de valor (de acordo com os pontos um e dois da transação celebrada), quanto à aquisição da linha de montagem, foi compensada no pagamento efetuado pela requerente ao seu fornecedor, ocasionando um pagamento único, conforme recibo n.º 2019/1/84, de 29 de março de 2019, emitido pela empresa fornecedora da requerente, sendo no total de 267 525 €.
- B. O investimento em equipamento informático, tem reflexo positivo em toda a empresa.
- C. É necessário manter o nível de emprego na requerente até 2023.
- D. Ocorreu uma redução do número de trabalhadores na requerente, nos anos de 2022 e 2023.

Por outro lado, foi dado como não provado que “(...) que a indemnização paga à Requerente, na sequência do acordo judicialmente homologado, tem qualquer relação com a desvalorização, ou redução de valor, do ativo adquirido - valor do investimento 'linha de pintura’”. Ora, discordamos na inclusão deste facto dado como não provado, porquanto o mesmo não é um facto, mas uma conclusão. Para tanto, observa-se que as regras de mensuração aplicáveis ao caso em apreço (como se verá mais adiante) obedecem ao estabelecido no Direito Contabilístico, e nesta medida é da análise e da conjugação das mesmas, que se pode retirar esta conclusão, e não em si mesmo, indica-lo como um facto não provado. Deveria, portanto, para a prolação do corresponde decisão, inexistir qualquer facto dado como não provado.

§2 Da competência do Tribunal Arbitral.

É expresso na decisão, nas suas conclusões, que “b) Uma indemnização por incumprimento de cláusula contratual que não reduz o valor do bem (não vem invocada a redução do valor do bem, nem pela Requerente, nem pela Requerida, pelo que não pode o Tribunal presumi-la) não constitui um abatimento;”.

Face ao concluído importa ter presente que no processo Arbitral, vigoram os princípios processuais constante do artigo 99.º da LGT, como do artigo 13.º do CPPT, *ex vi* alínea a) do número 1 do artigo 29.º RJAT.

Neste sentido, não podemos descorar da necessária aplicação do princípio do inquisitório, com vista à descoberta da verdade material, necessária à obtenção de uma boa decisão. Portanto, importa ter “em conta que vigora o âmbito do processo tributário o princípio da verdade material – e não da verdade formal, como no processo civil – deve entender-se que o tribunal tributário pode averiguar e considerar factos não alegados pelas partes, tendo como única limitação das questões suscitadas pelas mesmas. Assim, 'havendo no processo judicial tributário mais razões do que no processo civil para poderes de cognição ampliados, não poderá deixar-se de entender, sob pena de se estar a ofender o princípio da unidade de valoração legislativa no âmbito do sistema jurídico, que naquele processo, o tribunal tributário tem, no mínimo, poderes de cognição com amplitude idêntica ao atribuído do processo civil'. Ora no domínio do processo civil o juiz pode ter em conta factos não alegados pelas partes, desde que digam respeito a questões suscitadas pelas partes. Deste modo, no que respeita aos *factos*, o princípio do inquisitório revela-se mais forte no processo tributário do que no processo civil. Com efeito, como já salientamos, o conhecimento pelo juiz de factos não alegados pelas partes, quer sejam factos de conhecimento oficioso, quer sejam factos notórios, instrumentais ou complementares não consubstancia a nulidade de sentença nos termos do artigo 125º do CCPT. (...) Deste modo, chegamos à conclusão que em sede de processo judicial tributário, o juiz poderá conhecer de factos não alegados pelas partes, sejam ou não de conhecimento oficioso, desde que digam respeito às questões suscitadas pelas mesmas. Para conhecer a verdade relativamente a estes factos, o juiz deverá realizar ou

ordenar oficiosamente todas as diligências que considerar úteis, por força do princípio do inquisitório, nos termos dos artigos 99º, nº 1 da LGT e 13º, nº 1 do CPPT.”¹

Ora, nesta medida, não se pode concordar que a falta de invocação especificamente, quer por parte da requerente, como da requerida, da redução do valor do bem, obste, em concreto, à sua apreciação, à luz do normativo aplicável, no caso *a quo*. De facto, o que se solicita ao Tribunal, é que face aos factos que lhe são presentes, que produza uma decisão sobre os mesmos, concluindo com uma decisão, face ao Direito instituído. Nesta medida, não se pode aceitar a conclusão em crise, na medida em que o facto de ser ou não expressamente alegado pelas partes, que no caso em concreto, o valor da indemnização, é não subsumível, quanto às regras de mensuração do ativo correspondente, é uma questão de Direito, em particular de Direito Contabilístico (como se verá mais adiante), e por isso de natureza conclusiva, não tendo que ser expressamente arguido pelas partes, para que o Tribunal tome conhecimento da mesma, justamente, em concreto, por apreciação da prova constante, em especial, os documentos contidos no processo administrativo.

§3 Da valorização da linha de pintura

Na decisão em causa, sobre a valorização da linha de pintura, lê-se o seguinte:

A penalização tem natureza sancionatória por incumprimento contratual e a indemnização tem natureza ressarcitória de danos, patrimoniais ou não patrimoniais, causados. Em qualquer dos casos, não são, juridicamente, compensáveis com o preço do investimento que lhes possa ter dado origem. O cliente paga o preço estipulado, o fornecedor paga a penalização por incumprimento contratual. Trata-se de duas prestações distintas - como aliás o próprio relatório evidencia quando relata o tratamento em IVA: a "indemnização" esteve sujeita a IVA.

Na sequência, e no reconhecimento contabilístico, o preço é custo, é passivo, e a importância recebida a título de penalização é proveito, é ativo, configurando uma variação patrimonial positiva que concorre para a formação do lucro tributável.

¹ Carla Castelo Trindade e Serena Cabrita Neto, *Contencioso Tributário*, Volume II, Almedina, pp. 77 e 78.

Assim sendo, bem andou a Requerente ao evidenciar, em separado, o preço do equipamento que comprou e o valor da penalização recebida. E não pode, corretamente, ser de outro modo para efeitos de IRC. Reconhecer como preço do ativo tangível o seu valor efetivo deduzido do valor da penalização, significaria, desde logo, impedir o adquirente de reconhecer como custo, através das depreciações, o valor total do preço e, ao mesmo tempo, tributá-lo pelo valor da penalização recebido. O que não representaria de modo apropriado a situação real verificada.

É ainda, invocando o constante do parágrafo 2.6 do anexo ao Decreto-Lei número 198/2009, de 13 de julho, ao indicar-se que “deste preceito decorre que a compensação em contabilidade é um procedimento excecional e que só deve ser efetuada quando tal for exigido ou permitido por uma norma contabilística.”.

E continua, na mesma linha a decisão, ao indicar que:

No contexto das **NCRF**, os abatimentos, frequentemente tratados como perdas por imparidade (NCRF 12) ou ajustamentos de valor (NCRF 18), representam a redução do valor de ativos quando o seu valor contabilístico supera o seu valor recuperável. Estes ajustes garantem que os ativos não estão registados acima do seu valor realizável.

(...)

Nesta sequência deve neste caso prevalecer o princípio da contabilização separada de custos e de proveitos conforme o n.º 2.6.1. supratranscrito.

Realce-se que a Requerida reduz o preço de aquisição, mas não exclui da tributação a indemnização por incumprimento de cláusula contratual. Há aqui uma óbvia incongruência que só pode ser anulada por:

- Preço de aquisição: reposição do valor total, uma vez que o valor do bem não se mostra reduzido, sendo este valor deduzido como custo segundo o mecanismo das amortizações e reintegrações;
- Indemnização: sujeita a IRC na totalidade, no exercício em que foi consensualizada, de harmonia com o princípio da especialização dos exercícios.

Ora, quanto às conclusões transcritas, estou em absoluto desacordo, pois as mesmas resultam de uma leitura deturpada e não conforme com o Direito constituído. Nesta medida, é necessário ter bem presente os conceitos que disciplinam a forma de reconhecimento subjacente à redução do custo, que está inerente ao contrato de compra e venda celebrado, quanto à linha de montagem.

É sabido que foi acordado um valor, que consta das faturas correspondentes. Posteriormente, por vicissitude ocorrida, em particular por atraso na entrega do bem transmitido de apenas seis semanas, face ao que estava contratualizado, foi atribuída uma redução do seu custo, face ao valor a pagar inicialmente acordado, pela linha de montagem. Após a redução e valor, o custo da linha de montagem, quedou-se por apenas 60% do valor originalmente acordado². Nesta circunstância, a requerente pagou ao seu fornecedor a diferença de valor, entre o que originalmente estava contratualizado, e o que posteriormente foi transacionado; isto é: Reduziu o valor do seu pagamento, o valor resultante da aplicação de uma penalidade, que foi estabelecida de livre acordo entre comprador e vendedor. Para tanto, lê-se do acordo celebrado que “o pagamento da quantia de €267.525,00 (duzentos e sessenta e sete mil quinhentos e vinte e cinco euros) será realizado de uma só vez, na data da homologação da presente transação.”^{3/4}. É esta a substância, independentemente da forma.

Ora, aqui chegado, como bem se estabelece na alínea a) do parágrafo 17 da NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis “o custo de um item do ativo fixo tangível compreende: a) O seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos;” (sublinhado nosso).

Nesta medida, para o que é relevante para a decisão em causa, importa fazer a diferença entre descontos e abatimentos, e assim concluir se a penalização acordada, deve ou não relevar para efeitos de redução do valor do ativo.

Podemos afirmar que descontos, resultam da redução de valor do que for acordado entre comprador e vendedor, antes do contrato de compra e venda se concretizar, isto é, antes da tradição da coisa. São descontos que em termos comerciais foram estabelecidos,

² O valor originalmente acordado foi de 725 000 €, o qual corresponde a 72 500 € (relativo à adjudicação no valor de 10%) mais 652 500 € (que corresponde ao valor final do contrato). O valor da penalização aplicada foi de 435 000 €. Ora, observa-se a redução de 60% de valor, o qual é obtida da seguinte forma: 435 000/725 000.

³ O valor de 267 525 € é obtido da seguinte forma: 891 750 €, subtraído de 89 175 € e de 535 050 €. Para que se torne mais claro: O custo da linha de montagem, sem IVA é de 725 000 € (obtido da seguinte forma: 891 750/1,23; ou seja o valor total com IVA incluído é de 891 750 €). De salientar que 10% deste valor, foi pago pela adjudicação do equipamento, isto é: valor sem IVA de 72 500 € (que com IVA incluído perfaz o total de 89 175 €), e o valor da penalidade, sem IVA, é de 435 000 € (obtido de seguinte forma: 535 050/1,23, ou seja: O seu valor com IVA incluído é de 535 050 €). Para efeito de pagamento, como se indica, face ao acordo transacionado celebrado, é relevante ter em atenção os valores com IVA, pois o mesmo está incluído nesse pagamento efetuado.

O valor final a pagar de 267 525 €, é obtida da seguinte forma: 891 750 – 89 175 – 535 050.

⁴ Valor com IVA incluído. O valor a considerar para o fim do processo em causa, é expurgado deste imposto, sendo, portanto, de 217 500 € (obtido da seguinte forma: 267 525/1,23).

face às condições e envolvimento do negócio que é realizado. Enquanto que abatimentos resultam igualmente na redução de valor do ativo subjacente, mas resultante de factos que ocorreram posteriormente à entrega da coisa, por exemplo por uma prestação defeituosa, ou, em geral, por uma inadequada execução do contrato de compra e venda.

O que aconteceu na situação *a quo*, foi justamente uma inadequada prestação do vendedor ao comprador (ora requerente) que se traduziu em concreto, numa tardia execução do contrato de compra e venda, isto é que se materializou num atraso no fornecimento da linha de montagem de apenas seis semanas. De salientar que por este atraso, o valor original do bem objeto da transação, teve uma redução do seu valor de 60%.

É por isso que o valor da indemnização só pode ser considerada uma redução do valor do ativo, conforme de determina na alínea a) do parágrafo 17 da NCRF 7.

Para que fique mais claro: Não estamos no domínio de qualquer perda por imparidade, as quais nem configuram o conceito de abatimento que a norma determina. Na mesma NRCF 7, é definido que “perda por imparidade: é o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.”. Ora, a aplicação da penalidade, não é uma perda por imparidade. Mas, se ainda restarem dúvidas quanto a esta qualificação, basta observar, em concreto, o que se determina na NCRF 12 – Imparidades de Ativos, em particular os constantes nos seus parágrafos 10 a 26, que determinam a forma de mensuração desta mesma perda por imparidade, pelo que com facilidade se conclui que a indemnização jamais poderá ser assim qualificada.

Mas a decisão vai mais longe, ao assimilar a indemnização a um ajustamento de valor, conforme NCRF 18 – Inventários. Ora, percorrendo a norma, não se consegue vislumbrar, em concreto, qualquer definição de redução de valor. De salientar, porém, neste particular, que a regra de mensuração dos inventários, para além do mais, também estabelece a redução de valor por descontos e abatimentos praticados (conforme parágrafo 11 desta NCRF 18).

Tudo quanto o exposto, para indicar, que o valor de aquisição da máquina tinha que ser reduzido do valor da indemnização, e por essa via, ser esse montante líquido, que serviria de base ao cálculo do apoio, que se materializa numa redução à coleta de IRC, conforme de permite do RFAI.

§4 Da necessária manutenção dos postos de trabalho

Lê-se da decisão objeto da presente declaração de voto, o seguinte:

Com efeito, resulta do importante relatório de inspeção junto aos autos (páginas 22 e 23 documento nº8 do requerimento inicial) que:

“Concluimos assim, dos elementos apresentados e confirmados no quadro resumo anterior, que a A... comprovou a criação de emprego, dado que no final dos projetos (dezembro de cada ano) se verificou um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores ao início de cada projeto.”

(...)

Certo é que ambas as partes acordam que, de facto, o nível de empregabilidade da empresa (relativamente aos trabalhadores com contrato de trabalho sem termo) no final do exercício de 2023 é inferior ao que se verifica, em média, aos 12 meses anteriores ao início de qualquer um dos projetos de investimento objeto do RFI em causa (2018, 2019 e 2020), conforme, aliás, a página 23 do relatório de inspeção.

(...)

Ora da letra da lei, mais concretamente do disposto no artigo 22.º n.º4 al. f) do DL n.º 162/2014 resulta, de modo inequívoco, a necessidade de o investimento proporcionar a criação de postos de trabalho e esses postos de trabalho manterem-se até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objetos de investimento.

Como se observa, para este fim, estabelece a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, que podem beneficiar deste apoio, para além do mais, as entidades correspondentes que efetuam “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 (...)”. Sendo que de acordo com alínea c) do n.º 4 do mesmo artigo, tal período mínimo é de cinco anos (cfr. RIT, constante do PA, p. 22).

Ora, conforme conclui o STA no processo n.º 0425/23.3BEAVR, de 14 de janeiro de 2026, observa-se que “a norma apela à estabilidade do emprego, através da criação de postos de trabalho e a sua manutenção durante o período relevante a que alude a al.c) do preceito, neste caso, por se tratar de uma PME, durante 3 anos, e não ao tipo de contrato celebrado.

Por outras palavras, o que está em causa é que o investimento realizado por determinada empresa será elegível para usufruir do benefício fiscal em questão se, e na medida em que, dele resulte, de forma causalmente adequada, a criação de postos de trabalho e a sua manutenção durante o período relevante, no caso, de três anos.” (sublinhado nosso).

Na mesma decisão do STA, é ainda concluído que “(...) o investimento efectuado pela sociedade ora recorrida, proporcionou a criação de dois postos de trabalho, tendo-se mantido até ao final do período temporal estabelecido no artº.22, nº.4, al.c), do CFI, ou seja, três anos, motivo pelo qual, ao contrário do que defende a entidade recorrente, mostra-se cumprido o requisito previsto no artº.22, nº.4, al.f), do CFI, para o concreto sujeito passivo usufruir do benefício fiscal previsto no RFAI.” (sublinhado nosso).

Ou seja, o investimento em causa, no estabelecimento em que foi efetuado, deverá proporcionar a criação, e sobretudo a manutenção, dos postos de trabalho, durante o tempo necessário subjacente à entidade subjacente, que *in casu* é de cinco anos (e não apenas de três anos, como era o caso em concreto da decisão modelo).

Nesta medida, aqui chegados, importa ter presente em que áreas (ou setores) da requerente, ou mais concretamente em que estabelecimento, é que o investimento concretizado se reflete. Importa ter presente o que é expressamente afirmado (e por isso provado) no PPA (não contestado), conforme se segue:

- i. Artigo 42.º: “A Dynamic AX (“Microsoft Dynamics AX”), que integra este investimento, é uma solução de software de gestão empresarial (ERP - Enterprise Resource Planning ou Planeamento de Recursos Empresariais) da Microsoft, que oferece funcionalidades robustas para gestão financeira, cadeia de suprimentos, produção, Recursos Humanos e outras operações de empresas de médio e grande porte.”; (sublinhado nosso).
- ii. Artigo 43.º: “E centraliza dados e processos, aumentando a produtividade e a visibilidade.”; (sublinhado nosso).
- iii. Artigo 44.º: “O Dynamics AX é um sistema para gerenciar e integrar os processos centrais de grandes empresas, (...), contendo módulos abrangentes, porque inclui módulos para finanças, contabilidade, logística, comercial, manufatura, recursos humanos e mais.”; (sublinhado nosso).

-
- iv. Artigo 45.º: “O objetivo deste ativo é ajudar as empresas a organizar e automatizar processos, melhorar a produtividade, ter maior visibilidade dos dados e responder melhor às mudanças do mercado.”; (sublinhado nosso).
- v. Artigo 46.º: “Software ManWinWin constitui uma solução para gestão e organização de manutenção (“CMMS/EAM”), sendo a “CMMS” (Sistema de Gestão de Manutenção Informatizado) e “EAM” (Gestão de Ativos Empresariais) sistemas de software que gerenciam o ciclo de vida dos ativos da empresa.”;
- vi. Artigo 47.º: “É um software desenvolvido para reduzir custos e aumentar a disponibilidade de equipamentos. Com funcionalidades para gerir ordens de trabalho, histórico de manutenção, inventário de peças e digitalização das operações de manutenção, de forma a aumentar a produtividade das equipas.”;(sublinhado nosso).
- vii. Artigo 48.º: “As principais características e funcionalidades são as seguintes:
- a) Gestão de manutenção completa porque é um sistema de Gestão de Manutenção Assistida por Computador, que cobre todos os processos de manutenção,
 - b) (...)
 - c) Acesso web: possui uma interface dinâmica e responsiva, acessível a partir de qualquer dispositivo móvel e permitindo o acesso às funcionalidades a partir de qualquer lugar.
 - d) (...)
- E desta forma:
- e) Aumenta-se a produtividade: a simplicidade e o acesso digital aumentam comprovadamente a produtividade dos técnicos;
 - f) Melhora análise e planeamento: pela visibilidade em tempo real sobre todo o histórico de manutenção e ordens de trabalho. (sublinhado nosso).
- viii. Artigo 47.º: “É um software desenvolvido para reduzir custos e aumentar a disponibilidade de equipamentos. (...)

- ix. Artigo 49.º: “Além disso, a parametrização deste software permite que ele se adapte às necessidades específicas de cada empresa, sendo que a R. contratou a referida parametrização (Doc. 12 a 17).”; (sublinhado nosso).
- x. Artigo 50.º: (...);
- xi. Artigo 51.º: “Ou seja, o ManWinWin é um instrumento de (i) redução dos custos de manutenção, (ii) aumento da disponibilidade e a eficiência dos equipamentos, (iii) melhoramento da organização e do controlo de todas as operações de manutenção; (iv) ajuda a tomar decisões mais inteligentes com base em análise de dados e inteligência artificial”; (sublinhado nosso).
- xii. Artigo 52.º: (...);
- xiii. Artigo 53.ª: “Termos em que não se afigura restarem dúvidas sobre a elegibilidade deste investimento para efeitos de RFAI, enquadrando-se na tão proclamada Transformação Digital dos agentes económicos, com a adoção de Tecnologias de Informação e Comunicação (TICs) destinadas a modernizar e otimizar os processos da organização, com a Automação de Processos para a digitalização de fluxos de trabalho, e a Digitalização de Dados para a conversão de informações analógicas em formato digital e outros.”. (sublinhado nosso).

Ou seja, como afirma a requerente no seu PPA, o investimento no software, abrange todas as áreas da empresa (em especial, cfr. artigos 42.º e 43.º do PPA), logo, também a manutenção do emprego, como condição essencial para a obtenção do apoio RFAI, terá que igualmente ser observada em toda a empresa, dado justamente, que o impacto deste investimento, também ele próprio é global, em toda a empresa.

Dito de outra forma, não existe um ramo específico dentro da requerente, enquanto empresa, em que o investimento subjacente ao apoio RFAI a que se candidatou, se manifeste. Não se consegue identificar um estabelecimento em concreto em que tal investimento se materializa, dado que o mesmo tem impacto em toda a requerente. Existe um estabelecimento único, na situação *sub judice* – é a empresa.

De facto, tal investimento destina-se a produzir efeitos na globalidade da requerente, enquanto uma organização de produção, por este motivo, também o nível de emprego terá que ser concretizado em toda a organização, e não apenas em setores distintos, como se pretende.

Conforme se conclui, na decisão do CAAD, sob o processo n.º 307/2019-T “(...) 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.” (sublinhado nosso).

Nesta senda, observando o RIT, na parte constante da página 24 do processo administrativo, verifica-se que o número total de trabalhadores, por ano, foi o seguinte:

Anos	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Total de trabalhadores	131	191	211	228	223	163	112

Constata-se, com clareza, que existe uma redução, no número de trabalhadores da empresa, em concreto, nos anos de 2022, como também em 2023, ainda dentro do período temporal em que existia a obrigatoriedade da sua manutenção.

Desta forma, não está cumprido o requisito da manutenção do número de trabalhadores, necessário para que o RFAI seja atribuído (ou concedido) à requerente, pois o prazo para esta manutenção, culmina, justamente em 2023.

Como é sabido, a criação de emprego, resultante do investimento efetuado, é uma condição essencial, para a sua atribuição. Ora, não sendo verificado esta condição, logo o apoio não pode ser concedido.

§5 Do Auxílio de Estado ilegal praticado

Temos pelo menos duas circunstâncias que conduzem à existência de auxílio de Estado ilegal: (i) o primeiro por incumprimento do Direito Contabilístico, que ocasiona a atribuição de uma dedução à coleta do imposto superior a que é permitida decorrente do apoio RFAI concedido; e (ii) outra por não manutenção necessária dos postos de trabalho durante o período de vigência necessário para esse fim.

Vejamos de *per si* cada uma destas circunstâncias no contexto indicado:

§5.1. Da violação do Direito Contabilístico

Nas circunstâncias relevantes, importa ter em atenção, que o valor incorreto determinado, para efeitos de custo da linha de montagem, influi diretamente no cálculo do apoio a que a requerente pretende. De facto, na sua base de cálculo, foi tido em consideração apenas o valor constante da fatura e na sua adjudicação, no montante de 725 000 €, quando, como já vimos do parágrafo três, deveria este montante ser deduzido da penalização, o qual perfaz o valor de 290 000 €⁵.

Antes de mais importa ter presente que quanto à mensuração do investimento objeto de apoio sob o RFAI, observa-se que a alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI identifica claramente o termo de “ativos fixos tangíveis”. Ora, trata-se de um conceito eminentemente de natureza contabilística. Desta forma, para além do mais, quanto à mensuração dos bens que sejam assim reconhecidos, com esta natureza, deverá, em primeira linha, dar-se obediência à NCRF 7 – ativos fixos tangíveis. Aliás, já assim se encontra descrito no parágrafo três.

Esta norma, em particular na sua alínea a) do parágrafo 17, no que para agora importa, define, com clareza, os elementos que devem fazer parte do custo do ativo fixo tangível. Para que se torne um mais claro, também foi assim concluído no processo arbitral número 16/2022-T, dado que da decisão consta o seguinte:

Apesar de o artigo 22.º do CFI não contemplar as despesas de transporte, alfandegárias e de deslocações, a interpretação do conceito de aplicações relevantes no âmbito do RFAI, deve tomar por referência o conceito de ativos fixos tangíveis mencionado

⁵ Ver nota 3.

na alínea a) do seu n.º 2, com a aceção que este tem na sua fonte legal: as normas contabilísticas. A NCRF 7 inclui como elementos do custo de um ativo fixo tangível, além do seu preço de compra, uma série de outros componentes, como direitos de importação, custos de entrega e instalação. (...). (sublinhado nosso)

Esta conclusão, aliás, é absolutamente concordante com o modelo de dependência parcial do Direito Fiscal, face ao Direito Contabilístico. Ou seja, a génese da revelação da capacidade contributiva, tem justamente origem no resultado, o qual é obtido de acordo com o estabelecido no Direito Contabilístico. É desta forma, que se consegue concretizar o princípio da tributação pelo lucro real.

De salientar, que na presente declaração de voto, que para o caso da mensuração da linha de montagem, que não está a ser dada a natureza de desconto, mas de abatimento, como já vimos.

Importa ter presente, nesta fase, o que de facto aconteceu: Num primeiro momento, em 2018, é efetuado o reconhecimento contabilístico da linha de pintura, no valor de 725 000 €, na rubrica de ativo fixo tangível. Foi este valor que esteve na base do cálculo do apoio ao investimento. Naquela data de 2018, a taxa de benefício era de 25% (cfr. segunda sub-alínea i), da sub-alínea 1), da alínea a) do n.º 1 do artigo 23º do CFI, vigente à data). Em 2019, foi efetuado o abatimento, subjacente a esta mesma linha de pintura no valor de 435 000 €, o qual foi reconhecido de imediato em rendimentos. Naquele ano de 2019, taxa geral de IRC era de 21% (cfr. n.º 1 do artigo 87.º do CIRC à data vigente). Observa-se, que no período de tributação de 2019, a taxa de derrama municipal de ..., era no seu valor máximo, que é de 1,5%⁶, temos, portanto, uma taxa global máxima de imposto de 22,5% (obtido da seguinte forma: 21% + 1,5%).

Ora, no ano de 2019, o valor da coleta do imposto, pelo reconhecimento do abatimento de 435 000 € é de 97 875 € (obtido da forma seguinte: 435 000 x 22,5%). Enquanto que o benefício considerado para efeitos de RFAI, pela não consideração deste mesmo abatimento, na redução de valor do ativo subjacente, é de 108 750 € (obtido desta forma: 435 000 x 25%). Para que se torne mais claro: com a conduta adotada pela requerente, a mesma obteve uma redução do imposto de 10 875 € (obtido da seguinte forma: 108 750 – 97 875).

⁶ Cfr. ofício-circulado n.º 20224, de 5 de junho de 2020, da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Observa-se que estamos na presença da atribuição de um subsídio injustificado, por incumprimento de normativo contabilístico, que destróce as regras básicas da concorrência, em particular as liberdades fundamentais estabelecidas no Tratado de Funcionamento da União Europeia, em concreto, a liberdade de circulação de capitais.

Questão relevante, portanto, *ab initio*, é de determinar se as decisões que sejam proferidas pelos Tribunais nacionais, em concreto pelo Tribunal Arbitral, estão elas mesmas suscetíveis de serem consideradas um auxílio de Estado ilegal, e por isso originarem o direito de indemnização pelo mesmo Estado. Nesta medida, podemos afirmar que todos os órgãos estaduais são responsáveis pelas decisões que são tomadas pelos respetivos Estados, o que inclui para além dos próprios órgãos do Governo do EM, todas as suas restantes autoridades públicas, que incluem os próprios Tribunais nacionais, como também os oficiais de justiça que tenham sido nomeados. Estão por este motivo todos vinculados ao seu dever de cooperação leal face à UE, e por isso todos os atos por si praticados são imputáveis ao EM membro correspondente⁷.

De seguida, temos que para que uma decisão seja qualificada como auxílio do Estado, em termos gerais, é necessário que se observem um conjunto de condições, que são as seguintes: (i) a existência de uma empresa; (ii) a utilização dos recursos do Estado na prática adotada; (iii) a vantagem para o seu beneficiário; (iv) a seletividade da vantagem; e (v) a possível afetação das trocas comerciais entre EM, e adulteração ou ameaça da concorrência⁸.

Das cinco condições (gerais) indicadas, dada a matéria em apreço, ficam desde logo relevadas positivamente, como seja a existência de uma empresa, e a utilização de recursos do Estado na prática adaptada; de facto, quanto a este último elemento sempre se dirá que constitui a utilização de um recurso do EM, a sua não exigência de um pagamento do imposto, que nos termos das regras substantivas seria exigível, e apenas não é, por uma aplicação não conforme das regras internas que conduzem a determinação do seu *quantum*⁹.

Quanto à vantagem para o seu beneficiário, temos que existe uma redução do imposto a pagar, em virtude de ocorrer uma redução à coleta do imposto, por se permitir a dedução

⁷ Cfr. Decisão (UE) 2015/1470 da Comissão de 3 de março de 2015, caso Micula contra Roménia, ponto 120; Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1 do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia, número 2016/C 262/01, publicada do JOCE de 19 de julho de 2016, ponto 2.

⁸ Cfr. Tipke/Lang, *op.cit.*, pp. 212-213.

⁹ Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1 do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia, número 2016/C 262/01, publicada do JOCE de 19 de julho de 2016, ponto 51.

de benefícios fiscais, incorretamente apurados¹⁰. Trata-se, portanto, de uma seletividade na vantagem, que constitui também uma condição a observar, para que determinada decisão seja considerada um auxílio de Estado¹¹. É um desvio à aplicação coerente do sistema fiscal que não é aceitável¹². De salientar, como já observámos, que esta seletividade, não está unicamente à disposição das autoridades administrativas, sendo igualmente extensível às autoridades judiciais.

Quanto à afetação das trocas comerciais é de relevo que para que esta condição seja observada, basta que exista um auxílio de pequena dimensão, mesmo que a empresa não exerça uma atividade maioritariamente no mercado comunitário, ou que apenas exporte quase toda a sua produção. Basta tão-só que a posição da empresa beneficiária, seja melhorada relativamente a todas as suas restantes concorrentes, mesmo que de forma ténue¹³.

Não temos dúvidas que foi concedido um benefício injustificado com a presente de decisão de, pelo menos, 10 875 €, como demonstrámos supra.

Para que torne mais claro, temos a seguinte sucessão de factos: (i) Num primeiro momento, a requerente, através da apresentação da sua declaração de rendimentos modelo 22, para além do mais, deduz à coleta do imposto, o que no seu entender é permitido, em resultado do benefício fiscal RFAI; (ii) posteriormente, a Autoridade Tributária e Aduaneira, no exercício das suas funções, altera a liquidação do imposto, assim promovida pela requerente, desconsiderando o valor deste benefício fiscal; (iii) de seguida, de forma legítima é certo, a

¹⁰ Cfr. Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitem à fiscalidade direta das empresas (98/C 384/03), publicada do JOCE de 10 de dezembro de 1998, ponto 9. Cfr também Cfr. Tipke/Lang, *Steuerrecht*, Ottoschmidt, pp. 251 e 261; e ainda decisão do TJUE processo n.º C-148/04, de 15 de dezembro de 2005, *Unicredito*. Decisão do TJUE processo n.º C-156/98, de 19 de setembro de 2000, *Alemanha/Comissão*.

¹¹ Cfr. Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitem à fiscalidade direta das empresas (98/C 384/03), publicada do JOCE de 10 de dezembro de 1998, ponto 12. Ver também Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, número 2016/C 262/01, publicada do JOCE de 19 de julho de 2016, pontos 132 e seguintes.

¹² Cfr. Tipke/Lang, *op.cit.*, p. 211; decisão do TJUE processo n.º C-487/06, de 22 de dezembro de 2008, *British Aggregates*.

¹³ Cfr. Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitem à fiscalidade direta das empresas (98/C 384/03), publicada do JOCE de 10 de dezembro de 1998, ponto 11. Ver também Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1 do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia, número 2016/C 262/01, publicada do JOCE de 19 de julho de 2016, pontos 187 e seguintes.

requerente, no presente processo, requer a revogação da decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira, decorrente dos atos inspetivos por si levados a cabo; (iv) Por fim, temos que é o presente Tribunal Arbitral, revoga a decisão anterior da Autoridade Tributária e Aduaneira, promovendo com a mesma a existência de um auxílio de Estado ilegal, que é suscetível de ocasionar a obrigação de indemnizar, por parte da República Portuguesa.

Simplesmente, não posso aceitar a decisão que foi proferida, no que respeita ao apoio a considerar para a linha de montagem, razão pela qual voto contra a mesma, redigindo a presente declaração de voto.

Porém, outro facto e circunstância ocasiona a minha discordância.

§5.2. Da violação da obrigatoriedade de manutenção de postos de trabalho

Com a mesma fundamentação indicado no sub-parágrafo anterior, observa-se que não foram mantidos os postos de trabalho na empresa pelo período mínimo de cinco anos como é exigido, sobretudo no que respeita à consideração do apoio, quanto ao investimento no software, o qual, como vimos, tem uma repercussão em toda a requerente.

Observa-se que um requisito fundamental para a atribuição do RFAI, é, justamente, a manutenção dos postos de trabalho. É assim que se justifica a existência deste auxílio de Estado, por forma a que o mesmo não seja atribuído ilegalmente. Porém, no caso em apreço, não foi esse o caso; como vimos o número de trabalhadores reduziu se em 2022, como em 2023, dentro do período temporal exigível, para a sua manutenção, razão pela qual, nos termos já indicados no parágrafo quatro, a presente manutenção na ordem jurídica, da liquidação de IRC, subjacente à pretensão da requerente, como beneficiária da dedução à coleta do RFAI, constitui igualmente um auxílio de Estado ilegal, pelos fundamentos já aprofundados no sub-parágrafo anterior, para os quais remetemos.

Por todo o exposto, voto desfavoravelmente pela procedência do pedido apresentado.

João Pedro Dâmaso