

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 873/2025-T

Tema: IRC. Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI). Criação de postos de trabalho. Investimento inicial. Aumento de capacidade de estabelecimento já existente. Ativos adquiridos em estado de novo. Ónus da prova.

Sumário

I – O requisito de atribuição do benefício RFAI a que se refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI não pressupõe a criação líquida de postos de trabalho, mas a criação de postos de trabalho e a sua manutenção pelo período legalmente previsto;

II – No âmbito da atividade industrial, a ampliação dos balneários e vestiários e a reinstalação do laboratório de controlo de qualidade, pela sua própria natureza, fazem parte integrante das instalações fabris, na medida em que se destinam a assegurar as condições de higiene e de trabalho e de monitorização a que a Requerente se encontra obrigada a manter, no exercício da sua atividade;

III- Do mesmo modo, a aquisição dos cacifos para os vestiários e de cadeira para o laboratório de controlo de qualidade está diretamente conexcionada com as obras de construção civil realizadas, não podendo ser entendidos como “mobiliário” para efeitos do disposto na subalínea iv) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

IV - Sendo possível estabelecer uma relação de causalidade entre os investimentos e o aumento da capacidade produtiva da empresa, haverá de concluir-se que se trata de *investimentos iniciais*, na aceção da alínea d) do n.º 2 do artigo 22.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, na medida em que se trata de investimentos relacionados como aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.

V) A construção e instalação de máquinas industriais através de um processo construtivo interno, com base na aquisição de peças e equipamentos adquiridos em estado novo, preenche o requisito do artigo 22.º, n.º 2, alínea a), primeira parte, e constitui uma aplicação relevante para efeitos de RFAI;

VI - Estando em causa a apreciação da legalidade de um ato de liquidação oficiosa, praticado pela Autoridade Tributária, corrigindo liquidação anterior baseada na declaração do contribuinte, é à Administração que incumbe o ónus da prova dos pressupostos legais da correção que operou.

Decisão Arbitral

Acordam em tribunal arbitral

I - Relatório

1.A..., S.A., titular do número de identificação fiscal e de pessoa coletiva ..., com sede na Rua ..., nº ..., ..., ...-... ..., na qualidade de sociedade dominante de grupo sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2025..., respeitante ao exercício de 2019, e correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios e de demonstração de acerto de contas, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária em indemnização pelos encargos incorridos com a prestação indevida de garantia.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é a sociedade dominante do Grupo B..., que integrava, no exercício de 2019, como sociedade dominada, a C..., S.A.

A A... tem como objeto social a atividade de produção e comércio de cordoaria de fibras naturais e sintéticas, redes e cabos metálicos, com o CAE principal 25931.

No exercício de 2019, a Requerente realizou investimentos tendentes ao aumento da sua capacidade de produção, que considerou como aplicações relevantes para o apuramento do benefício fiscal de Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), nos termos dos artigos 22.º e seguintes do Código Fiscal ao Investimento (CFI).

A Requerente apurou um valor de RFAI, em 2019, de € 129.923,97 correspondente a 25% do valor dos seguintes investimentos relevantes efetuados na unidade fabril da ...: € 65.768,26 – Capex 710-2018-407 - Construção de duas novas máquinas de cordão para produção de cordas Maxipact pequenas, gama 10 a 20 mm – máquinas n.º 1211 e 1212; € 281.518,81 – Capex 710-2018-738 – Aquisição e instalação de duas máquinas de cordão para produção de cordas Maxipact pequenas, gama menor que 10 mm – máquinas n.º 1150 e 1151; € 28.136,44 – Capex 710-2018-970 – Aumento da área de montagem de bobines; € 144.272,36 – Capex 710-2019-175 – Novo laboratório de controlo de qualidade e expansão de vestiários.

Assim, foi inscrito no campo 714 do quadro 071 do Anexo D da respetiva declaração de rendimentos individual de IRC, entregue a 26 de junho de 2020, e na declaração de rendimentos individual de IRC de substituição entregue em 4 de agosto de 2021, a dotação de crédito de RFAI no montante de € 129.923,97.

Na qualidade de sociedade dominante do Grupo, a Requerente entregou, a 14 de julho de 2020, a declaração de rendimentos de IRC do Grupo, referente ao período de tributação de 2019, e, em 4 de agosto de 2021, entregou uma declaração de rendimentos de IRC de substituição.

Na aludida declaração de substituição, o Grupo apurou uma coleta total de IRC (campo 378) no valor de € 1.430.175,04, incluindo derrama estadual no valor de € 145.692,74.

No campo 355 dessa declaração foi deduzida à coleta do Grupo o montante de € 1.126.286,39 correspondente aos seguintes benefícios fiscais apurados pelas sociedades do Grupo: Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial II (SIFIDE II), no montante de € 91.950,89; RFAI, no montante de € 129.923,97; SIFIDE apurado pela C... (NIPC...), no montante de € 333.394,18; e RFAI apurado pela C... (NIPC...), no montante de € 571.017,35.

Em cumprimento do disposto na ordem de serviço com o n.º OI2025..., foi determinada a realização de um procedimento inspetivo à Requerente, de âmbito parcial, com incidência sobre o IRC do exercício de 2019.

No Projeto de Relatório de Inspeção, os serviços inspetivos propuseram uma correção ao valor total do benefício fiscal de RFAI apurado pela Requerente no exercício de 2019, no montante de € 129.923,97, porquanto consideraram que não foi cumprido pela Requerente o requisito da criação de postos de trabalho.

Adicionalmente, os serviços inspetivos consideraram ainda que não estão cumpridos os requisitos de elegibilidade das aplicações relevantes no que respeita a dois dos quatro investimentos: (1) A ampliação dos balneários e reinstalação do laboratório de controlo de qualidade - Capex 710-2019-175, a que corresponde um investimento de € 144.272,36 – por terem entendido que este investimento não se encontra associado a equipamento produtivo direcionado para aumentar a capacidade produtiva da empresa; (2) A construção e instalação de duas máquinas “stranders” (máq. 1211 e 1212) – Capex 710-2018-407 Maxipact (< 20 mm), que corresponde um investimento, em 2019, de € 68.768,26, por se tratar de uma produção interna de máquinas e, dessa forma, não se tratar de uma aquisição de ativos fixos em estado de novo.

Uma vez que a Requerente faz parte, enquanto sociedade dominante do Grupo B..., foi ainda determinado procedimento inspetivo titulado pela ordem de serviço OI2025..., visando repercutir na declaração de rendimentos de IRC do Grupo, no exercício de 2019, as correções efetuadas pelos serviços inspetivos na esfera individual da Requerente.

No Relatório de Inspeção Tributária foi proposta uma correção à dedução à coleta inscrita no campo 355 da declaração de rendimentos de IRC de 2019 do Grupo, no montante de € 129.923,97, correspondente à dotação de RFAI de 2019 apurado pela Requerente.

Como consequência das correções tributárias, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC, referente ao exercício de 2019, com o n.º 2025..., bem como da correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2025 ... e demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., no montante total a pagar de € 148.855,15, sendo a importância de € 129.923,27 relativa a IRC e o montante de € 18.931,18 referente a juros compensatórios.

A Requerente não procedeu ao pagamento do imposto liquidado e correspondentes juros compensatórios até ao termo do prazo fixado para o efeito, pelo que foi instaurado o processo de execução fiscal com vista à cobrança da dívida, tendo a Requerente optado por prestar garantia bancária tendente a obter a suspensão do processo executivo.

No plano do direito, e quanto à criação de postos de trabalho como condição de acesso ao benefício do RFAI, a Requerente refere que, para efeitos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, não é exigível a criação líquida de emprego, mas a criação de, pelo menos, um posto de trabalho e a sua manutenção, em consequência do investimento realizado.

Encontrando-se demonstrado que, relativamente aos investimentos elegíveis para efeitos de benefício de RFAI em 2019, foi identificada a criação de um posto de trabalho, e os postos de trabalho diretamente relacionados com os investimentos se mantinham em 31 de dezembro de 2024, é de concluir que a Requerente cumpriu com a condição de acesso ao benefício de RFAI, prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, ou seja, da criação de postos de trabalho e da sua manutenção pelo prazo de 5 anos.

Relativamente à elegibilidade das despesas de dois dos projetos realizados em 2019, um desses investimentos respeita à ampliação dos balneários e reinstalação do laboratório de controlo de qualidade (Capex 710-2019-175).

O investimento relativo à expansão dos vestiários, no montante de € 68.238,47, compreendeu a aquisição de serviços e materiais de construção e a aquisição de 171 cacifos. O investimento relativo à construção do novo laboratório, no montante de € 76.033,89, traduziu-se em trabalhos de construção civil.

O espaço do anterior laboratório foi ocupado pela expansão dos vestiários, e o novo laboratório foi construído noutra zona do edifício industrial da

Os serviços inspetivos referem que, em relação aos investimentos de ampliação dos balneários/vestiários e translação do laboratório, há que distinguir duas componentes: o investimento em edifícios e o investimento na aquisição de cacifos e cadeira de laboratório.

E concluem que não é aceite, para efeitos de aplicação do benefício fiscal, o investimento realizado em quaisquer edifícios - construção, aquisição, reparação, ampliação - , exceto se os mesmos constituírem instalações fabris, ficando afastados do benefício as edificações que apesar de situadas em unidades fabris, não se destinem à atividade produtiva de forma direta e imediata, pelo que, a ampliação dos vestiários e translação do laboratório, não podem ser considerados um investimento relevante para o efeito (subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI).

Quanto à aquisição dos cacifos e cadeira de laboratório, trata-se de aquisição de mobiliário e artigos de conforto, e estes, salvo se se tratar de equipamento hoteleiro afeto a exploração turística, encontram-se igualmente excecionados do benefício fiscal, nos termos da subalínea iv) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

A Requerente entende, quanto a este ponto, que os vestiários e balneários constituem infraestruturas que tem obrigatoriamente de disponibilizar aos seus trabalhadores. E não podem deixar de ser considerados como parte integrante de edifícios fabris e destinados à atividade produtiva da empresa. E quanto aos cacifos não podem ser tidos como um equipamento acessório ou dispensável, visto que constituem uma condição prevista na legislação laboral aplicável à atividade da Requerente.

Quanto à construção e instalação de duas máquinas “strandings” (Maxipact Capex 710-2018-407), a Requerente considera que o investimento identificado corresponde à construção e instalação de duas máquinas de cordão para a produção de cordas “Maxipact pequenas”, na gama de diâmetro de cabo de 10 a 20 mm.

Para efeitos de apuramento do benefício de RFAI apenas foi considerado o investimento efetuado em 2019, no montante de € 65.768,26, que compreendeu, entre outros, os serviços de eletrificação das máquinas de cordão realizadas em 2019 (€ 14.600), aquisição de peças, em estado novo, incluindo uma bobine de aço tipo BTE (€ 13.145), aquisição de serviços de manutenção mecânica (€ 7.737,50) e autoconsumos de peças e acessórios armazenados (inventários) e horas de trabalho.

Quanto a este investimento, a Administração entende que as respetivas despesas não são elegíveis na medida em que não correspondem à aquisição de ativos fixos em estado de novo, dado resultarem de um processo construtivo interno.

A Requerente discorda de tal entendimento, porquanto ainda que as máquinas tenham resultado de um processo construtivo interno, não deixam de corresponder a um ativo fixo novo, construído a partir de peças e equipamentos adquiridos em estado novo, ao que acresce o facto de as máquinas terem contribuído para um aumento da capacidade produtiva anual em 300 toneladas de cabo, conforme informação constante do RIT (ponto V.2. (a)).

Também neste âmbito, considera-se ilegal o entendimento da Autoridade Tributária ao concluírem pela inelegibilidade da totalidade do investimento efetuado com a construção das duas máquinas.

Conclui no sentido da procedência do pedido arbitral.

Na resposta, a Autoridade Tributária refere, em síntese, o seguinte.

Relativamente à condição a que se refere a alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, a Requerente deu cumprimento apenas em parte às regras de acesso ao RFAI relacionadas com a criação de emprego, tendo sido possível aos serviços inspetivos confirmar *i.*) a identificação e demonstração do nexo de causalidade entre o investimento relevante para efeitos de RFAI e os postos de trabalho criados estritamente em razão desses investimentos, *ii.* a sua manutenção pelo período definido na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI (5 anos), *iii.* e o registo de um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento – mais quatro

trabalhadores com contrato sem termo no final do período em relação à média dos 12 meses precedentes.

Porém, em face dos objetivos deste tipo de auxílios de Estado, esta criação de emprego deve ocorrer “num contexto sustentável”, ou seja, que os seus efeitos perdurem, sejam duradouros, isto é, que, o investimento deva ser capaz de manter um nível de empregabilidade do estabelecimento (número total de trabalhadores do estabelecimento com contrato de trabalho sem termo) superior à média dos 12 meses precedentes acrescida dos 4 postos de trabalho criados em referência aos 4 projetos de investimentos distintos, ou seja, 243 postos de trabalho.

Porém, no caso em apreço, tal premissa não foi cumprida pela Requerente, porquanto nos anos seguintes ao investimento os serviços inspetivos certificaram, em 2021, 230 trabalhadores com contrato de trabalho sem termo, e, em 2024, 238 trabalhadores com contrato de trabalho sem termo, e a empresa reduziu o número de trabalhadores com contrato de trabalho sem termo, abaixo da média dos 12 meses precedentes acrescida dos 4 postos de trabalho criados em referência aos 4 projetos de investimentos distintos (243), e abaixo da média dos 12 meses pré-investimento (239).

No tocante à ampliação dos balneários e à reinstalação do laboratório de controlo de qualidade, considera a Autoridade Tributária que o investimento se consubstanciou em obras de construção civil, que apenas são elegíveis para efeitos do RFAI, se fizerem parte de um investimento inicial, proporcione um aumento da capacidade produtiva e, tratando-se de obras de construção, sejam realizadas em instalações fabris.

Por outro lado, a aquisição dos cacifos para os vestiários e a cadeira de laboratório, por se tratar de mobiliário, encontram-se excecionados do âmbito de aplicação do RFAI, nos termos da subalínea iv) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Conclui pela improcedência do pedido arbitral.

2. No seguimento do processo, houve lugar, em 5 de maio de 2026, à inquirição da testemunha arrolada, a que se seguiu a apresentação de alegações escritas por prazo sucessivo, em 25 e 27 de maio de 2026.

Em alegações, as partes procuraram fixar a matéria de facto considerada como assente e, no mais, mantiveram as suas anteriores posições.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportunamente e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 11 de dezembro de 2025.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades nem foram suscitadas exceções.

II - Fundamentação

Matéria de facto

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

- A) A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades tributado, em sede de IRC, de acordo com o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) [cfr. Relatório de Inspeção Tributária (RIT) III. 1.1.1].
- B) No exercício de 2019, o grupo era constituído pela A..., S.A., e, como sociedade dominada, pela C..., S.A. (C...) (cfr. RIT III. 1.1.1).
- C) A A... tem como objeto social a atividade de produção e comércio de cordoaria de fibras naturais e sintéticas, redes e cabos metálicos, com o Código de Atividade Económica Principal 25931 (cfr. RIT III. 1.1.1).
- D) A A... não se encontra qualificada como pequena e média empresa (PME) (cfr. RIT III. 1.1.2).
- E) No exercício de 2019, a Requerente apurou um valor de RFAI € 129.923,97 correspondente a 25% do valor dos seguintes investimentos relevantes efetuados na unidade fabril da ...:
 - € 65.768,26 – Capex 710-2018-407 - Construção de duas novas máquinas de cordão para produção de cordas Maxipact pequenas, gama 10 a 20 mm – máquinas n.º 1211 e 1212 (RIT V.2. a) i)).
 - € 281.518,81 – Capex 710-2018-738 – Aquisição e instalação de duas máquinas de cordão para produção de cordas Maxipact pequenas, gama menor que 10 mm – máquinas n.º 1150 e 1151 (RIT V.2. a) ii)).
 - € 28.136,44 – Capex 710-2018-970 – Aumento da área de montagem de bobines (RIT V.2. b)).

€ 144.272,36 – Capex 710-2019-175 – Novo laboratório de controlo de qualidade e expansão de vestiários (RIT V.2.(c)).

- F) Em 2019, relativamente aos investimentos a que se refere a alínea antecedente, a Requerente criou quatro postos de trabalho, correspondendo um posto de trabalho a cada um dos investimentos realizados, nos termos do quadro que segue (cfr. RIT V.I.2. e prova testemunhal):

N.º Emp	Nome	Dt. Efetivo	RFAI (posto trab.)
400380	D...	19/01/2019	máq. 1150 (capex 710-2018-738)
400440	E...	09/10/2019	máq. 1151 (capex 710-2018-738)
400433	F...	12/09/2019	capex 710-2018-970 (bob.mad.)
400441	G...	09/10/2019	capex 710-2019-175 (4.º turno)

- G) Em 2019, a Requerente realizou um investimento para a construção do novo laboratório de controlo de qualidade e a expansão dos vestiários, para dar resposta ao aumento do número de trabalhadores com a criação do 4.º turno, no total de € 144.272,36 (cfr. RIT V. 2. (c)).
- H) O total do investimento engloba aquisições de bens e serviços a entidades externas no montante de € 138.694,31, correspondente aos valores parcelares de € 19.381,99 (construção) e de € 19.312,32 (mobiliário)] e trabalhos para a própria empresa, no montante de € 5.578,05 (cfr. RIT V. 2. (c)).
- I) O investimento na área dos balneários e vestiários, no montante de € 68.238,47, concretizou-se na aquisição de bens e serviços para a realização de obras de construção no edifício e aquisição de equipamentos - cacifos (cfr. RIT V. 2. (c)).
- J) O investimento, no laboratório, no montante de € 76.033,89, concretizou-se na aquisição de bens e serviços para a realização de obras de construção no edifício e na aquisição de equipamentos - cadeira) (cfr. RIT V. 2. (c)).
- K) A atividade da empresa implica o trabalho com máquinas e os trabalhadores têm de vestir a roupa de trabalho no princípio e até ao fim do turno, pelo que existe, no edifício principal, uma zona de vestiário com cacifos para troca de roupa e uma zona de balneário, com lavatórios, sanitas e chuveiros, destinados à população fabril (prova testemunhal).
- L) Em 2019, verificou-se um grande aumento de encomendas e da produção, com os prazos de entrega a superar os seis meses, e houve necessidade de aumentar a produção e contratar mais pessoal, pelo que se tornou necessário aumentar e atualizar os vestiários e balneários (prova testemunhal).
- M) A expansão dos vestiários foi realizada no espaço onde se situava o laboratório, com a consequente necessidade de o reinstalar num edifício contíguo ao edifício industrial principal (cfr. RIT V. 2. (c) e prova testemunhal).
- N) Quanto ao investimento de € 65.768,26, designado Capex 710-2018-407- Construção de duas novas máquinas de cordão para produção de cordas Maxipact, a Requerente apresentou como encargos elegíveis, aquisições de bens e de serviços a entidades externas, no montante de € 32.998,77, e trabalhos para a própria empresa, no montante

de € 32.769,49, conforme o quadro que segue (cfr. RIT V.2 (i), quadro 15, e documento n.º 8 junto ao pedido arbitral:

Quadro 15 – Aquisições para Capex 710-2018-407 (2019)

Descrição	Aplicação Relevante
Máquina (Eletrificação) 20%	14.600,00€
Peças	13.145,00€
Serviços manutenção mecânica	5.062,50€
Direitos Alfandegários	109,22€
Transporte	82,05€
Subtotal Aquisições Externas	32.998,77€
Trabalhos própria empresa	32.769,49€
Total Geral	65.768,26€

- O) A montagem de duas máquinas “stranders” foi efetuada pela Requerente, mediante a aquisição de componentes adquiridos em estado novo e a prestação de serviços por empresas especializadas
- P) A Requerente entregou, em 26 de junho de 2020, a declaração de rendimentos (Modelo 22) individual de IRC de 2019, com o número de identificação..., e, em 4 de agosto de 2021, a declaração de rendimentos (Modelo 22) individual de IRC de 2019 de substituição, com o número de identificação ... (Documento n.º 2).
- Q) No campo 714 do quadro 071 do Anexo D da declaração foi inscrita a dotação de crédito de RFAI no montante de € 129.923,97 (Documento n.º 2).
- R) Contudo, uma vez que a Requerente, a título individual, não apurou coleta no exercício de 2019, não foi mencionado qualquer valor de dedução no campo 355 do quadro 10 da respetiva declaração de rendimentos individual de IRC de 2019, pelo que o valor do benefício fiscal apurado transitou para o período de tributação seguinte (RIT IV.1.).
- S) Na qualidade de sociedade dominante do Grupo, a Requerente entregou, a 14 de julho de 2020, a declaração de rendimentos (Modelo 22) de IRC do RETGS, com o número de identificação ... referente ao período de tributação de 2019 e, em 4 de agosto de 2021, entregou uma declaração de rendimentos (Modelo 22) de IRC do RETGS de substituição, com o número de identificação ... (Documento n.º 3).
- T) Na declaração de substituição do Grupo foi apurada uma coleta total de IRC no valor de € 1.430.175,04, incluindo derrama estadual no valor de € 145.692,74 (documento n.º 3).
- U) No campo 355 dessa declaração foi deduzido à coleta o montante de € 1.126.286,39 correspondente aos seguintes benefícios fiscais, apurados pelas sociedades do Grupo (documento n.º 3):
- Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial II (SIFIDE II) apurado pela Requerente, no montante de € 91.950,89;
 - RFAI apurado pela Requerente, no montante de € 129.923,97;

- SIFIDE apurado pela C... (NIPC...), no montante de € 333.394,18;
 - RFAI apurado pela C... (NIPC...), no montante de € 571.017,35.
- V) Em cumprimento da ordem de serviço com o n.º OI2025..., foi determinada a realização de um procedimento inspetivo interno à Requerente, de âmbito parcial, com incidência sobre o IRC do exercício de 2019, visando a verificação do cumprimento das disposições legais previstas nos artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal de Investimento (documento n.º 4).
- W) No Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, os serviços inspetivos propuseram uma correção ao valor total do benefício fiscal de RFAI apurado pela Requerente no exercício de 2019, no montante de € 129.923,97 (documento n.º 4).
- X) A Requerente não exerceu o direito de audição, pelo que, subsequentemente, foi notificada do Relatório Final de Inspeção que constitui o documento n.º 5 junto ao pedido arbitral, que aqui se dá como reproduzido, e no qual se manteve a correção ao valor de dotação RFAI de 2019, no montante de € 129.923,97.
- Y) Em termos conclusivos, a correção tributária encontra-se justificada do seguinte modo:

V.6. Conclusão

V.6.1. Incumprimento da exigibilidade de criação e manutenção de emprego transversal a todos os projetos

Conforme decorre do exposto no presente documento, conclui-se que não foram cumpridas pelo sujeito passivo duas das três condições gerais da exigência de criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento.

Com efeito, verificou-se o incumprimento do incremento do nível de empregabilidade (2.ª condição geral) e da manutenção quer do número de trabalhadores quer do nível de empregabilidade (3.ª condição geral), ambos visto face à média dos 12 meses precedentes, indicadores que se exige se mantenha em número igual ou superior ao mínimo exigível para o cumprimento da condição de criação de emprego no ano da conclusão do investimento relevante.

Consequentemente, 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 € 519.695,87.

Por conseguinte, o benefício fiscal RFAI gerado em 2019 não aceite, por falta de elegibilidade das aplicações relevantes ascende a € 129.923,97, correspondente à aplicação da taxa de 25% legalmente prevista na subalínea ii) da alínea a) do nº1 do artigo 23º do CFI, ao valor das aplicações a desconsiderar.

Desta forma, com referência ao período de 2019, propõe-se a correção do Anexo D da Modelo 22, com a desconsideração dos respetivos valores inscritos, nos quadros: Q074 (Regime Fiscal de Apoio); 074-A - RETGS – informação adicional (Benefício no âmbito do grupo); e 078-A - Incentivos sujeitos às taxas máximas de auxílios regionais. Na consequência da usufruição dos benefícios fiscais identificados no quadro abaixo, o sujeito passivo continua a beneficiar do montante de 91.950,89€:

Quadro 30 – Apuramento do valor dos Benefícios Fiscais

Tipo Benefício	Valor Declarado	Valor da Correção	Valor Corrigido
Q 74 – RFAI	129.923,97	129.923,97	0,00
Q 73 – SIFIDE	91.950,89	0,00	91.950,89

V.6.2. Incumprimento de exigibilidades no que respeita a dois dos quatro projetos

Pese embora as conclusões do ponto anterior, que por si só demonstram o incumprimento de uma das condições cumulativas de acesso ao RFAI, e sem prescindir, será de complementar a análise com a sinalização do incumprimento de outras condições de acesso, designadamente quanto à tipologia de e à natureza de algumas das aplicações relevantes, no que respeita a dois dos quatro investimentos.

V.6.2.1. Ampliação dos balneários e reinstalação do laboratório de controlo de qualidade

Conforme já exposto, o investimento de ampliação dos balneários e reinstalação do laboratório de 19, consubstanciou-se em investimentos em edifícios, mais concretamente em obras de construção civil, com o objetivo de renovar e ampliar os balneários/vestiários, e na sequência desta ampliação, na translação do laboratório, com a respetiva reinstalação num edifício contíguo ao edifício industrial principal. Estas obras de construção civil apenas serão suscetíveis de ser consideradas elegíveis, como aplicações relevantes para efeitos de RFAI, se fizerem parte de um investimento que:

- integre o conceito de investimento inicial;
- seja afeto à exploração da empresa, em concreto, a uma atividade prevista no artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, que não esteja excluída no âmbito setorial do RFAI;
- seja considerado, de uma forma global, que cumpre os critérios previstos nas normas contabilísticas para ser reconhecido no ativo fixo tangível;
- corresponda a aquisições em estado de novo;
- seja realizado em instalação fabris.

Desde logo, conforme exposto, considera-se que não foi cumprido um requisito essencial para o sujeito passivo poder beneficiar do RFAI, designadamente ter realizado investimento inicial conforme estabelecido na alínea d) do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria 297/2015 e na alínea a) do parágrafo 49 do art.º 2.º do RGIC (Regulamento Geral de Isenção por Categoria), ou seja, que o investimento aumente a capacidade de um estabelecimento já existente.

Ao que acresce o facto de os investimentos realizados se encontrarem abrangidos pelo âmbito de exclusão previsto no n.º 2.º do artigo 22.º do CFI. Isto porque:

1. Todo o investimento é constituído por aquisições de ativos não produtivos, de utilização generalizada, sem estar inserido num projeto/investimento integrado e agregador, de forma que seja justificado o seu enquadramento numa das tipologias abrangidas pelo conceito de investimento inicial.

2. Não foi demonstrado (ónus que recai sobre o sujeito passivo), se é que podia ser, de que forma o investimento realizado terá sido indutor do aumento da capacidade de produção instalada e de criação de emprego.

3. Parte do investimento respeitou a obras de adaptação do edifício antigo, ou seja, está-se perante um investimento que se cingiu à adaptação ou melhoria de uma parte do edifício, com a necessária reposição e substituição de materiais.

Outra parte, consubstanciou-se em obras para translação e reinstalação do laboratório já existente, na área antiga do edifício principal.

Então, apesar de estarmos perante um investimento que alterou uma área da empresa, promovendo a sua ampliação, não se encontra associado, a investimento em equipamento produtivo, direcionado para aumentar a capacidade produtiva da empresa. O investimento na ampliação dos balneários/vestiários e a aquisição de mobiliário associado (cacifos) pode ter permitido melhorar as condições de utilização, criando melhores condições de trabalho, no entanto, manifestamente, não permitiu aumentar a capacidade de produção instalada. Além disso, trata-se de um investimento de substituição, uma vez que, foi demolida a edificação existente afeta aos balneários/vestiários e laboratório, para efetuar a reconstrução de uma área social. Nitidamente, o primordial objetivo deste investimento não foi o aumento da capacidade de produção, mas foi despoletado pela necessidade de modificação da disposição dos balneários/vestiários e em sequência a translação do laboratório ocorreu por insuficiência da área das instalações.

As aquisições em análise, no montante total de € 144.272,36, investimento realizado na ampliação dos balneários/vestiário e na reinstalação do laboratório, não só, não configuram a definição de investimento inicial, conforme definido no parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, como, as obras de construção civil, por não serem realizadas em instalações fabris, estão excecionadas como elegíveis por força do disposto na primeira parte da subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI.

E, por sua vez, a aquisição dos cacifos para os vestiários e a cadeira de laboratório, por se tratar de mobiliário, encontram-se excecionadas, nos termos das subalíneas iv) da alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI.

Pelo que, tomando isoladamente este investimento, decorrente dos motivos expostos, as aplicações relevantes a desconsiderar, em resultado desta análise, para efeitos de elegibilidade na atribuição do benefício fiscal, no ano de 2019, totalizaria o valor de € 144.272,36.

Por conseguinte, o benefício fiscal RFAI, do ano de 2019, não aceite por falta de elegibilidade das aplicações relevantes, em análise, ascenderia a x 25%), correspondente à aplicação da taxa de 25%, legalmente prevista na subalínea ii) da alínea a) do nº1 do artigo 23º do CFI, ao valor das aplicações a desconsiderar.

V.6.2.2. Construção e instalação de duas máquinas “strandors” (tubular stranders) Capex 710-2018-407 Maxipact capacity expansion (<20mm) Máquinas n.ºs 1211 e 1212

O sujeito passivo apresentou o investimento como sendo a construção e instalação de duas novas máquinas [710-2018-407 Expansão da capacidade da Maxipact (<20mm)], no valor total de 341.907,50€, iniciado em 2018 e concluído em 2019, ascendendo o investimento apurado, em 2019, ao montante de 65.768,28€.

O sujeito passivo, em 2018 e em 2019, adquiriu, a entidades externas, diversas componentes para as máquinas, bem como diversos serviços, designadamente, entre outros, serviços de eletrificação das máquinas, e com recurso a consumos internos de inventários (peças) e de mão de obra, construiu, montou e instalou as referidas máquinas.

De facto, os consumos internos de inventários e de mão de obra não consubstanciam trabalhos preparatórios para a instalação das máquinas, mas antes, a produção interna de duas máquinas.

A construção das máquinas pela A... não consubstancia a aquisição de ativos fixos tangíveis em estado novo, configura antes “trabalhos para a própria empresa”

Logo, as aquisições, em 2019, no montante de 65.768,28€, estão excluídas do conceito de aplicações relevantes, por não se estar na presença de ativos fixos tangíveis adquiridos em estado novo.

Tomando isoladamente este investimento, decorrente dos motivos expostos, as aplicações relevantes a desconsiderar, em resultado desta análise, para efeitos de elegibilidade na atribuição do benefício fiscal, no ano de 2019, totalizaria o valor de 65.768,28€.

Por conseguinte, o benefício fiscal RFAI, que se reporta ao ano de 2019, não aceite por falta de elegibilidade das aplicações relevantes, ascenderia a 16.442,07€ (65.768,28€ x 25%), correspondente à aplicação da taxa de 25%, legalmente prevista na subalínea ii) da alínea a) do n.º1 do artigo 23.º do CFI, ao valor das aplicações a desconsiderar.

- Z) Na sequência da correção tributária efetuada na esfera jurídica individual da A..., foi desencadeado um procedimento inspetivo interno, titulado pela ordem de serviço OI2025..., visando repercutir essa correção, relativa ao exercício de 2019, na declaração de rendimentos do Grupo (documento n.º 6).
- AA) No projeto de Relatório de Inspeção Tributária os serviços inspetivos propuseram uma correção à dedução à coleta inscrita pela Requerente no campo 355 da declaração de rendimentos do Grupo, no montante de € 129.923,97, correspondente à dotação de RFAI de 2019 apurado a título individual pela Requerente (documento n.º 6).
- BB) Em consequência das correções tributárias, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC do exercício de 2019 com o n.º 2025..., bem como da correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2025 ... e demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., no montante total a pagar de € 148.855,15, sendo a importância de € 129.923,27 relativa a IRC e o montante de € 18.931,18 referente a juros compensatórios (documento n.º 1).
- CC) Não tendo a Requerente procedido ao pagamento do valor de imposto adicionalmente liquidado e juros compensatórios até 7 de julho de 2025, termo do prazo fixado para o efeito, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2025... com vista à cobrança da dívida (documento n.º 7).
- DD) Em 29 de agosto de 2025, a Requerente apresentou perante a Autoridade Tributária requerimento tendente a obter a suspensão do processo executivo, tendo prestado, para o efeito, garantia bancária (documento n.º 7).
- EE) O pedido arbitral deu entrada em 3 de outubro de 2025.

Factos não provados

Não é feita a prova quanto a saber se as instalações fabris da Requerente situadas na ..., onde foi realizado o investimento com a ampliação dos vestiários/balneários, foram adquiridas em estado novo ou em estado de uso.

Não ficou provado o montante líquido das despesas que a Requerente suportou com a prestação da garantia bancária para suspender o processo de execução fiscal.

Motivação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade dada como assente na prova testemunhal produzida em audiência, e ainda com base nos documentos juntos à petição inicial e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

A testemunha arrolada, diretor da industrial da fábrica e responsável pelas áreas de produção, manutenção e qualidade, referiu, em audiência, que a atividade principal da Requerente é o fabrico de cabos de aço para diversas áreas, quer pesca industrial, quer cabos para gruas ou para minas e cerca de 90% do fabrico é exportado. Os cabos metálicos são produzidos na fábrica da ..., que constitui a única fábrica da empresa em Portugal. A fábrica tem 17.000 m² de área de fabrico coberto e 300 trabalhadores.

A atividade da empresa implica o trabalho com máquinas e os trabalhadores têm de vestir a roupa de trabalho no princípio e até ao fim do turno, pelo que existe, no edifício principal, uma zona de vestiário com cacifos para troca de roupa e uma zona de balneário, com lavatórios, sanitas e chuveiros, destinados à população fabril. O dimensionamento dos vestiários/balneários e a separação entre homens e mulheres estão regulados na legislação.

Em 2019, verificou-se um grande aumento de encomendas e da produção, com os prazos de entrega a superar os seis meses, e houve necessidade de aumentar a produção e contratar mais pessoal. Realizaram-se também investimentos para aumentar a capacidade produtiva, pelo que se tornou necessário aumentar e atualizar os vestiários e balneários porque já não podiam albergar a totalidade dos trabalhadores.

O laboratório de controlo de qualidade era adjacente aos vestiários e já não podia ocupar o espaço fabril por virtude da expansão dos vestiários, pelo que foi mudado para um outro edifício da fábrica. O laboratório efetua testes ao produto final, às matérias-primas e na investigação de reclamações e qualquer fábrica que se dedique à mesma atividade não pode funcionar sem um laboratório deste tipo.

O aumento de encomendas determinou um efetivo aumento da capacidade produtiva instalada e, na sequência da introdução de novas máquinas, foram criados novos postos de trabalho. Entre 2018 e 2019, a produção aumentou cerca de trezentas toneladas.

Em 2019, as máquinas que produzem cordões de aço (Stranders Maxi-Pact) estavam ocupadas em turnos de 24 horas e a empresa não tinha capacidade de aumentar a produção com os equipamentos existentes, pelo que se tornou necessário adquirir duas novas máquinas *strand*ers, passando a empresa a ter à sua disposição o total de dez máquinas.

Essas máquinas foram montadas na fábrica, pelo que só foram adquiridos os componentes. A empresa tinha o projeto de montagem e tinha experiência na montagem dessas máquinas (já tinha montado oito dessas máquinas em anos anteriores) e era a maneira mais rápida de colocá-las em funcionamento. As peças para a montagem dessas máquinas foram adquiridas a entidades terceiras em estado novo.

Os componentes necessários foram adquiridos a empresas especializadas. Na fábrica era só efetuada a montagem mecânica.

Nesse ano de 2019 foram também adquiridas na Coreia máquinas já construídas por se tratar de máquinas diferentes das que tinham sido anteriormente montadas na fábrica e a empresa não dispunha do projeto nem tinha experiência para as construir.

Matéria de direito

5. A Requerente põe em causa a legalidade do ato de liquidação adicional de IRC, referente ao exercício de 2019 no que se refere ao incumprimento da condição de acesso ao benefício fiscal prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, relativa ao requisito da criação de postos de trabalho, e no tocante à não elegibilidade dos investimentos realizados com a ampliação dos balneários e reinstalação do laboratório de controlo de qualidade (Capex 710-2019-175) e a construção e instalação de duas máquinas “strand

ers” – Maxipact < 20 mm (Capex 710-2018-407).

Criação de postos de trabalho

6. No que se refere à primeira das questões em discussão, a Requerente alega que criou quatro novos postos de trabalho, um por cada investimento realizado, e, desse modo, cumpriu a condição da “criação de postos de trabalho”, nos termos da referida alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

A Requerida considera que, para efeitos de validação da contratação líquida de trabalhadores, terá de se aferir se o número de trabalhadores no final do período de tributação, em 31 de dezembro de 2019, é superior à média dos 12 meses precedentes e se essa condição se mantém durante o período de manutenção exigível (cinco anos), partindo do pressuposto que a referida disposição exige a criação líquida de emprego.

Para analisar esta questão importa verificar as disposições aplicáveis, relativamente ao emprego, a nível europeu e nacional.

O n.º 32 do artigo 2.º do RGIC (Regulamento Geral de Isenção por Categoria), no âmbito das definições genéricas, identifica o “aumento líquido do número de trabalhadores” como 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 Orientações relativas aos auxílios estatais em finalidade regional (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 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, “[q]uando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados”, descritos no n.º 4 (alíneas b) e c)), ou seja, “decorrentes da criação de emprego, em virtude de um investimento inicial, calculados ao longo de um período de dois anos”.

Nesse caso, “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”.

O artigo 5.º do Anexo I do RGIC define que os efetivos 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 frações de UTA.

Os efetivos são compostos por trabalhadores, pessoas que trabalham para essa empresa, com um nexo de subordinação com ela e equiparados a trabalhadores à luz do direito nacional.

Como é de concluir, no quadro normativo pouco 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, e 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 na situação em análise. Pelo que não se pode 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 que interessa considerar é a já referida alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, pela qual somente podem beneficiar dos incentivos do RFAI 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 iii) e a sua manutenção por cinco anos quando a entidade em causa não está qualificada como micro, pequena ou média empresa (cfr. alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI).

Ora, como já vimos, as disposições de direito europeu, por um lado, só determinam 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 atividade 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.

No 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 âmbito do RFAI.

Relativamente à condição da criação de emprego no RFAI, no sentido de a aferição dever ser feita se relacionada com o investimento e não de forma líquida na entidade, importa ter presente a decisão arbitral proferida no Processo nº 307/2019, em que se conclui do seguinte modo:

“Nessa perspetiva, 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” (em idêntico sentido, as decisões arbitrais proferidas nos Processos n.º 561/2022-T e 973/2024-T).

Não é, por conseguinte, exigível a criação líquida de postos de trabalho, uma vez que a criação de postos de trabalho, no âmbito do RFAI, está especificamente associada à criação de, pelo menos, um posto de trabalho, que deverá ser mantido pelo período legalmente previsto.

Tendo a Requerente criado quatro novos postos de trabalho, um por cada investimento realizado, considera-se demonstrado que cumpriu a condição prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, dado que o investimento relevante proporcionou a criação de postos de trabalho e a sua manutenção por cinco anos (cfr. alínea F) da matéria de facto).

Ampliação dos balneários e reinstalação do laboratório de controlo de qualidade

7. A Autoridade Tributária considerou não elegível, para efeito do Regime Fiscal de Apoio ao Financiamento (RFAI), o investimento relacionado com a ampliação dos balneários e reinstalação do laboratório de controlo de qualidade, por considerar, no âmbito do procedimento inspetivo, que o investimento se consubstanciou em obras de construção civil, com o objetivo de renovar e ampliar os balneários/vestiários e a consequente necessidade de reinstalação do laboratório num edifício contíguo ao edifício principal.

Entende a Requerida que o investimento pode ter permitido melhorar as condições de utilização e criar melhores condições de trabalho, mas tratando-se de um investimento de substituição, não pode ter permitido aumentar a capacidade de produção instalada.

Nesse sentido, o investimento não se enquadra no conceito de investimento inicial, conforme o disposto no parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, e correspondendo a obras de construção civil que não foram realizadas em instalações fabris, não são elegíveis nos termos da subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

E, por sua vez, a aquisição dos cacifos para os vestiários e a cadeira de laboratório, por se tratar de mobiliário, encontra-se excecionada do âmbito do RFAI, nos termos da subalínea iv) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Os normativos básicos para a concessão do benefício fiscal, para além do citado artigo 22.º do CFI, é o artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que procede à regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI), e, em especial, a sua alínea d), que dispõe nos seguintes termos:

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

Por outro lado, a transcrita alínea d) do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 reproduz, nos seus exatos termos, o que consta da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, para efeito do que se entende por “investimento inicial”.

Ainda segundo o disposto no artigo 22.º, n.º 2, alínea a), do CFI, considera-se como aplicações relevantes os investimentos em ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de “construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas (subalínea ii)), e mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística (subalínea iv)).

Analisando a questão, não pode deixar de entender-se que a ampliação dos balneários/vestiários e a reinstalação do laboratório de controlo de qualidade, pela sua própria natureza, fazem parte integrante das instalações fabris, na medida em que se destinam a assegurar as condições de higiene e de trabalho e de monitorização a que a Requerente se encontra obrigada a manter, no exercício da sua atividade, em adequado estado de funcionamento. Do mesmo modo, a aquisição dos cacifos para os vestiários e de cadeira para o laboratório está diretamente conexcionada com as obras de construção civil realizadas, não podendo ser entendidos como “mobiliário” para efeitos do disposto na subalínea iv) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Neste contexto, haverá de concluir-se que se trata de *investimentos iniciais*, na aceção da alínea d) do n.º 2 do artigo 22.º da Portaria n.º 297/2015, na medida em que estamos perante investimentos relacionados como aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.

Com efeito, como resulta da prova testemunhal produzida, a expansão dos vestiários é uma consequência de um grande aumento de encomendas verificado em 2019, que determinou a necessidade de aquisição de novas máquinas e contratação de mão-de-obra, e, por outro lado, foi essa mesma ampliação dos vestiários que implicou a reinstalação do laboratório de controlo de qualidade, que se encontrava nas instalações fabris, para um outro edifício. Sendo possível estabelecer, por conseguinte, uma relação de causalidade entre os investimentos e o aumento da capacidade produtiva.

Por outro lado, quanto à exigência de que os ativos devem ser adquiridos *em estado novo*, conforme consta do proémio da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, é de fazer notar

que essa regra, por efeito da subalínea *ii*), está sujeita a uma dupla exceção: estão excluídos os investimentos relativos à construção, aquisição reparação e ampliação de quaisquer edifícios, o que significa que continuam a ser relevantes para efeitos de RFAI, os investimentos realizados em *quaisquer edifícios*, ainda que tenham sido adquiridos em estado de uso; mas encontram-se excecionados os *edifícios* que constituam instalações fabris.

Ora, como resulta da matéria de facto dada como assente (alínea M) da matéria de facto), a ampliação dos vestiários foi realizada nas instalações fabris, ocupando o espaço que anteriormente era destinado ao laboratório. E, consequentemente, o laboratório foi transferido para um edifício contíguo ao edifício principal já fora das instalações fabris.

Assim sendo, nada obstava a que o investimento com o laboratório tivesse sido em realizado em edifício adquirido em estado de uso, uma vez que não se encontra abrangido pela exceção constante da segunda parte da subalínea *ii*).

A dúvida pode subsistir quanto à expansão dos vestiários, que foi consumada no interior das instalações fabris. No entanto, não é feita qualquer prova quanto a saber se as ditas instalações fabris foram adquiridas em estado novo ou em estado de uso.

Não tendo sido feita essa prova, chega-se a uma situação de incerteza quanto aos factos relevantes que terá de ser resolvida em desfavor da parte sobre quem impende o ónus da prova (artigos 346.º, *in fine*, do Código Civil, e 414.º do Código de Processo Civil, e, na jurisprudência, o acórdão proferido no Processo n.º 161/2018-T).

Estando em causa a apreciação da legalidade de um ato de liquidação oficiosa, praticado pela Autoridade Tributária, corrigindo liquidação anterior baseada na declaração do contribuinte, é à Administração que incumbe o ónus da prova dos pressupostos legais da correção que operou.

O pedido arbitral, nesta parte, mostra-se ser procedente.

Construção e instalação de duas máquinas *strand*ers (Capex 710-2018-407)

8. Os serviços inspetivos consideraram ainda não elegível no âmbito do RFAI o investimento designado como sendo de construção e instalação de duas novas máquinas [710-2018-407 Expansão da capacidade da Maxipact (<20mm)], no valor total de € 341.907,50, iniciado em 2018 e concluído em 2019, e que neste último ano ascendeu ao montante de € 65.768,28.

Entende a Autoridade Tributária que a Requerente adquiriu a entidades externas diversos componentes para as máquinas, bem como a prestação de diversos serviços, designadamente de eletrificação, e montou as referidas máquinas com o recurso a peças e de mão de obra da empresa, pelo que não se trata da aquisição de ativos fixos tangíveis em estado novo, mas antes “trabalhos para a própria empresa” que se consubstanciam na produção interna de máquinas.

A Requerente discorda deste entendimento, porquanto, ainda que as máquinas tenham resultado de um processo construtivo interno, não deixam de corresponder a um ativo fixo novo, construído a partir de peças e equipamentos adquiridos em estado novo, apoiando-se na decisão arbitral proferida, em situação similar, no Processo n.º 273/2019-T.

É esta a questão que cabe agora dirimir.

O artigo 22.º, n.º 2, alínea a), do Código Fiscal do Investimento (CFI), referindo-se ao Regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI), dispõe nos seguintes termos:

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

- a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:
 - i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areeiros em investimentos na indústria extrativa;
 - ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;
 - iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;
 - iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;
 - v) Equipamentos sociais;
 - vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;

O RFAI, previsto nos artigos 22.º a 26.º do CFI, configura um regime de auxílio com finalidade regional autorizado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão Europeia, de 16 de junho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), conforme é expressamente reconhecido no artigo 1.º, n.º 2, do CFI e reiterado no preâmbulo da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

O referido artigo 1.º, n.º 2, do CFI consigna que “[O] regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e o RFAI constituem regimes de auxílios com finalidade regional aprovados nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado [...]”.

Por sua vez, a Portaria n.º 297/2015, que procede à regulamentação do Regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI), na respetiva nota preambular, refere o seguinte:

Através do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, o Governo aprovou um novo Código Fiscal do Investimento, com o objetivo de intensificar o apoio ao investimento, favorecendo o crescimento sustentável, a criação de emprego e contribuindo para o reforço da estrutura de capital das empresas.

Neste âmbito, foi estabelecido o regime fiscal de apoio ao investimento (adiante RFAI), que, conforme previsto no n.º 2 do artigo 1.º do Código Fiscal do Investimento, constitui um regime de auxílios de Estado com finalidade regional, aprovado nos termos do Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º L 187, de 26 de junho de 2014 (adiante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou RGIC), bem como o regime da dedução por lucros retidos e reinvestidos (adiante DLRR), o qual, conforme previsto no n.º 3 do artigo 1.º do Código Fiscal do Investimento, constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento a favor de micro, pequenas e médias empresas, aprovado nos termos do RGIC.

Segundo o disposto no artigo 14.º, n.º 6, do RGIC, “[O]s ativos adquiridos devem ser novos, exceto no que se refere a pequenas e médias empresas e à aquisição de um estabelecimento”.

O RGIC constitui um regulamento que autoriza os Estados-membros a criar certas categorias de auxílios estatais, que poderão instituir, dentro dos limites estabelecidos pelo RGIC, os benefícios fiscais que entendem por necessários ou convenientes, suportando a perda de receita fiscal que lhe está associada.

Enquanto regulamento da União Europeia, o RGIC tem aplicação direta na ordem jurídica nacional, nos termos do artigo 288.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

Nestes termos, qualquer interpretação da norma nacional que admita a elegibilidade de ativos adquiridos em estado de uso, sem que se atenda aos limites das exceções previstas no artigo 14.º, n.º 6, do RGIC, configura um auxílio de Estado incompatível com o mercado interno, à luz do direito da União Europeia (quanto a todos estes aspetos, cfr. a decisão arbitral proferida no Processo n.º 1039/2024-T).

A Requerente não é uma PME e, sendo assim, não se encontra coberta pela exceção constante do referido artigo 14.º, n.º 6, do RGIC.

Resta considerar a norma de direito interno aplicável.

Como se depreende da transcrita disposição da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, consideram-se aplicações relevantes, para efeitos do RFAI, os investimentos em ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com as exceções que constam das suas diversas subalíneas.

No caso vertente, a correção tributária respeita ao investimento na construção e instalação de duas novas máquinas, designado Capex 710-2018-407 Expansão da capacidade da Maxipact (<20mm)], que, em 2019, atingiu o montante € 65.768,26.

Não se trata, como é patente, de ativos que se encontrem excecionados por qualquer das subalíneas da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, pelo que tem aplicação o princípio-regra que consta do proémio dessa alínea a), ou seja, o investimento poderá constituir uma aplicação relevante para efeito do RFAI se os ativos forem adquiridos em estado novo.

Como resulta da prova testemunhal produzida, o investimento corresponde à construção e instalação de duas máquinas de cordão para a produção de cordas “Maxipact pequenas”, e que se tornou necessário adquirir por já não ser possível aumentar a capacidade de produção com os equipamentos existentes.

Essas máquinas foram montadas na fábrica uma vez que a empresa já tinha montado oito dessas máquinas em anos anteriores, dispunha de experiência, e essa era a maneira mais rápida de colocá-las em funcionamento. As peças principais, como motores elétricos, peças maquinadas ou fundidas, foram adquiridas a terceiros em estado novo. Foram também prestados serviços de automação e de eletrificação por empresas especializadas. Na fábrica só foi efetuada a montagem mecânica.

Como fica demonstrado, a Requerente efetuou, nas suas instalações fabris, a montagem de duas máquinas “stranders”, mediante a aquisição de componentes adquiridos em *estado novo* e a prestação de serviços por empresas especializadas, pelo que o investimento cumpre o requisito da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, não havendo motivo para o considerar inelegível para efeitos de atribuição do benefício fiscal.

A este propósito, a Requerida discute ainda o conceito de “ativos adquiridos em estado de novo”, que consta da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, para afastar a elegibilidade de “trabalhos para a própria empresa”. Mas, como resulta ainda da factualidade considerada provada, a Requerente apresentou como encargos elegíveis, aquisições de bens e de serviços a entidades externas, no montante de € 32.998,77, e trabalhos para a própria empresa, no montante de € 32.769,49 (cfr. alínea O) da matéria de facto).

E, por outro lado, as máquinas foram montadas na fábrica a partir de componentes adquiridos em estado novo e a prestação de serviços especializados por entidades terceiras. Não há nenhum motivo, por conseguinte, para desconsiderar, para efeitos de RFAI, o próprio trabalho desenvolvido na empresa, sem o qual não teria sido possível concretizar o investimento.

Em qualquer caso, tendo em conta o critério que resulta do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, pelo qual o “ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária e dos contribuintes recai sobre quem os invoque”, e estando em causa a apreciação da legalidade de um ato de liquidação oficiosa, praticado pela Autoridade Tributária, corrigindo liquidação anterior baseada na declaração do contribuinte, é à Administração que incumbe o ónus da prova dos pressupostos legais da correção que operou (cfr. os acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 305/2021-T e 78/2022-T).

E, no caso, a Administração não logrou demonstrar que os componentes destinados à montagem das máquinas não tinham sido adquiridos em estado novo e os trabalhos para a empresa efetuados pelos seus próprios trabalhadores, tal como os serviços prestados por empresas especializadas, não pudessem ser contabilizados no investimento.

O pedido arbitral é também procedente nesta parte,

Indemnização por prestação indevida de garantia

9. A Requerente veio ainda requerer o pagamento da correspondente indemnização por prestação de garantia indevida, invocando o disposto nos artigos 171.º do CPPT e 53.º da LGT, tendo para o efeito alegado e demonstrado que procedeu à constituição de garantia bancária para obter a suspensão do processo de execução fiscal.

Sem dúvida que o artigo 171.º do CPPT garante a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada, que poderá ser requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda, havendo de entender-se que o processo arbitral é também o meio processual próprio para deduzir esse pedido visto que poderá ter por objeto a apreciação de pretensões relativas à declaração de legalidade de atos de liquidação de tributos (artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

O artigo 53.º da LGT admite ainda que o devedor que ofereça garantia bancária ou equivalente para suspender a execução fiscal será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos, salvo quando se verifique na impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, caso em que a indemnização não está dependente do prazo pelo qual vigorou a garantia.

Como se decidiu no acórdão do STA de 24 de outubro de 2012 (Processo n.º 0528/12), só pode entender-se como garantia para os pretendidos efeitos indemnizatórios a garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer outro meio suscetível de justificar a existência de despesas que possam ocorrer por efeito do decurso do tempo, a que se refere o artigo 199.º, n.º 1, do CPPT, e que têm como limite máximo o valor garantido da taxa dos juros indemnizatórios (artigo 53.º, n.º 3, da LGT).

Por outro lado, entende-se haver lugar a *«erro imputável aos serviços na liquidação do tributo»*, quando o acto tributário se encontra inquinado de ilegalidade declarada em impugnação judicial (cfr. Decisão Arbitral n.º 239/2016-T).

Procede, nestes termos, o pedido de condenação da Autoridade Tributária a pagar à Requerente a indemnização pelas despesas que suportou com a prestação da garantia bancária, cujo montante não foi indicado até à presente data e consequentemente deverá ser apurado em execução de julgado.

III - Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral e anular o ato de liquidação adicional de IRC n.º 2025..., referente ao exercício de 2019, bem como a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2025... e demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., no valor a pagar de a pagar de € 148.855,15;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a indemnizar a Requerente pelos encargos incorridos com a prestação indevida de garantia, a liquidar em execução de julgado.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 148.855,15, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00 que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 20 de julho 2026,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha (Relator)

O Árbitro vogal

Gaspar Vieira de Castro

O Árbitro vogal

António Lima Guerreiro