

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 397/2025-T

Tema: IRC. RFAI.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (Presidente), Dr. Ricardo Marques Candeias e Dr. João Taborda da Gama, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem o seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., NIPC..., com sede na ... n.º ..., ...-... ... e **B... SGPS LDA, NIPC ...**, com sede na mesma morada (doravante designadas conjuntamente por “Requerentes”), apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por “RJAT”), peticionando a anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024..., apresentada contra as liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º 2024..., relativa ao exercício de 2016, e n.º 2024..., relativa ao exercício de 2020, bem como a anulação dessas liquidações.

As Requerentes pedem ainda o reembolso das quantias pagas, com juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 22-04-2025.

Os Árbitros designados pelo Conselho Deontológico do CAAD aceitaram as designações.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 12-06-2025.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 02-07-2025.

A AT apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Foi realizada perícia.

Em 25-11-2025 realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos, com relevo para a decisão da causa:

- A. A Requerente A..., S.A. é uma sociedade anónima, constituída em 1973, dedicada à indústria de estamparia, tinturaria e acabamentos têxteis, com CAE Principal 13302 – Estampagem;
- B. Em 2016, a Requerente A..., S.A. iniciou um projeto de investimento tendo em vista realizar a transição de métodos de estamparia convencional para estamparia digital (declarações de C... e depoimento de D...);
- C. No âmbito deste investimento, foi necessária a aquisição de novas máquinas destinadas exclusivamente à estamparia digital, assim como a remodelação do espaço, incluindo a climatização, devido às características únicas deste método de

produção que exige certas condições quer para o armazenamento do produto, como para a sua produção (declarações de C...);

- D. Estes investimentos permitiram à Requerente A..., S.A. diminuir o tempo necessário para obter o produto final e produzir novos tipos de produtos (declarações de C...);
- E. No âmbito deste investimento, a Requerente A..., S.A. foi objeto de cinco procedimentos de inspeção tributária, credenciados pelas ordens de serviço n.ºs 012024..., 012024..., 012024..., 012024... e 012023..., de âmbito parcial (IRC), incidentes sobre os períodos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020 (documentos n.ºs 4, 5, 6, 7 e 8, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- F. Os procedimentos inspetivos, e as correções deles resultantes, incidiram na sua essência sobre o RFAI de 2016, com exceção do ano de 2020, em que foram determinadas outras correções a nível de IRC, relacionadas com uma perda por imparidade sobre adiantamentos feitos a um fornecedor que, entretanto, abriu insolvência;
- G. A partir de 2019, as Requerentes passaram a aplicar o Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS);
- H. No período de 2016, a Requerente A..., S.A. deduziu o valor de RFAI de € 32.186,58, transitando para o período seguinte o saldo de € 1.142.182,85 (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- I. Nos períodos de 2017, 2018 e 2019 não se verificou qualquer dedução a título de RFAI, transitando a integralidade do saldo para o período seguinte (documentos n.ºs 5, 6, e 7 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- J. No período de 2020 verificou-se uma dedução de RFAI no valor de € 842.831,30, transitando para 2021 um saldo de € 299.351,55 (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- K. No Relatório da Inspecção Tributária (RIT) da inspecção relativa ao exercício de 2016, que consta do documento n.º 4, cujo teor se dá como reproduzido, se refere-se, além do mais, o seguinte:

O projeto de investimento efetuado em 2016 teve por objetivo o aumento da capacidade produtiva e alterações fundamentais no processo produtivo.

Este objetivo foi atingido com adaptação da área fabril e aquisição de novas máquinas. O investimento tem enquadramento na tipologia “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente” constante da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

No mercado existia procura para grandes encomendas em impressão digital têxtil, mas que tinha como condição a resposta do seu fabrico ser em poucos dias de trabalho de execução das mesmas, quando na época a execução de uma encomenda demoraria cerca de 40 dias em função da tecnologia corrente disponível. Para responder à parte da impressão digital, todo o trabalho necessário de branqueamento das malhas e tecidos bem como a sua mercerização tinha de ter capacidade idêntica à estamparia, pelo que o investimento faz sentido no seu conjunto: preparação, branqueio em contínuo e mercerização e lavagem em contínuo, bem como a lavagem posterior do estampado digital.

A aquisição do equipamento “Máquina de branquear e lavar em contínuo” para malhas e tecidos em aberto é crítica para o projeto porque este equipamento tem uma capacidade de produção diária de 201.000 a 30.000 metros dia.

A aquisição da “Máquina de mercerizar e lavar em contínuo” justifica-se pela necessidade de que as malhas e tecidos em digital, para obtenção de melhor rendimento de cor e qualidade de impressão gráfica, devem ser sujeitos ao processo de mercerização e lavagem.

A aquisição da máquina de Digital de passagem única permite uma capacidade de produção diária de 20.000 a 30.000 metros dia que comparava com a tecnologia existente à data em que uma máquina tinha uma capacidade de produção diária de apenas 2.000 a 3.000 metros dia.

Com este conjunto de investimento a empresa ficou dotada de equipamento únicos em Portugal e na europa fundamentais para poder responder às solicitações do mercado.
(...)

Quanto à natureza dos ativos objeto do Investimento (aplicações relevantes)

Aqui importa também ter presente o disposto no nº 2 do artigo 22º do CFI, segundo o qual: “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 extractiva;
 - 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 à exploração turística;
 - v) Equipamentos sociais;
 - vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;

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

Assim, no que respeita às aplicações relevantes elegíveis para efeitos do RFAI, de acordo com o n.º 2 do artigo 22.º do CFI, apenas é elegível, para efeitos do benefício do RFAI, o investimento em aplicações relevantes, nos termos e condições aí previstas e, tratando-se de ativos fixos tangíveis, apenas são elegíveis os que forem adquiridos em “estado de novo”, desde que afetos à exploração da empresa.

Embora o investimento em edifícios (construção, aquisição reparação e ampliação) seja afastado do referido benefício por força do disposto na primeira parte da subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI, fica salvaguardada a sua elegibilidade se forem instalações fabris ou se forem afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas, por força do disposto na última parte do referido normativo.

No que respeita às “obras a realizar no edifício”, as mesmas apenas serão suscetíveis de ser consideradas elegíveis como aplicações relevantes para efeitos de RFAI se, consideradas de uma forma global, cumprirem os critérios previstos nas normas contabilísticas para serem reconhecidas no ativo fixo tangível da requerente, sem prejuízo de o investimento ter que integrar o conceito de “investimento inicial” atrás mencionado, e ainda, de o referido edifício ter que ser 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.

A empresa apresentou um quadro referente aos “Elementos Base RFAI 2016”, com a descrição dos ativos adquiridos, respetivo fornecedor, valor de compra, entre outras informações, o qual juntamos em Anexo 1.

Apresentou também cópias de todas as faturas subjacentes aos ativos adquiridos.

Por visita efetuada às instalações da empresa, em 28-02-2024, verificámos fisicamente os ativos que compõem o investimento.

No entanto, concluímos que parte dos mesmos não integram o conceito de “investimento inicial”, legalmente previsto no nº 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21/09, como passaremos a descrever:

Ativos adquiridos no estado de “usado” e respetivas despesas associadas

Em relação à máquina de branquear e lavar em contínuo E..., adquirida à empresa alemã E... GmbH, com o número de IVA ..., dedicada à fabricação de outros reservatórios e recipientes metálicos, o investimento realizado traduziu-se, não apenas na aquisição da própria máquina, mas também no tanque de água quente, nas fundações e esgotos, linha de água, ar comprimido, vapor, condensador e isolamento térmico e instalações hidráulicas para escoamento de efluentes, que foram necessários realizar para o funcionamento da mesma, bens e serviços adquiridos a outras empresas.

No que se refere à máquina de mercerizar Goller, adquirida à empresa espanhola, F... SL, com o número de IVA ..., verificámos, no local, a respetiva chapa com a matrícula nº..., registo 61/2008, tendo-se concluído que o ano de fabrico da mesma foi 2008. Efetivamente, antes da compra pela A..., a referida máquina encontrava-se na fábrica G... S.R.L. in liquidazione, dedicada ao acabamento de têxteis, sita em ..., Itália. A empresa juntou comprovativos do transporte efetuado desde Itália.

Do investimento considerado pela A... constava não apenas o valor de aquisição da máquina, mas também todos os custos com fretes, desmontagem da máquina em Itália e montagem em Portugal, empilhador e guias, tubagens e ainda linha de água, ar comprimido, vapor, condensador e isolamento térmico e instalações hidráulicas para escoamento de efluentes, que foram necessários contratar a terceiros.

De facto, do mapa de investimentos apresentado, verificamos um total de 52.285,53€ designado “Instalações hidráulicas para escoamento efluentes nas máquinas Goller e Erbatech”.

Foi ainda adquirida uma máquina de estamparia digital PIKE, à empresa dos Países Baixos, sita em ..., H... B.V., número de IVA ..., traduzindo-se num investimento na aquisição da máquina, bem como nas instalações hidráulicas para escoamento de efluentes, ligação à rede de gás e instalação à rede de conduta, que contratou a empresas nacionais. O SP apresentou cópia do respetivo contrato de aquisição e especificações técnicas da máquina, bem como documento de transporte, referente a esta aquisição intracommunitária.

No local, verificámos ainda as obras de transformação e adaptação da área fabril para ampliação do setor de estamparia digital, bem como os investimentos realizados em instalações elétricas, de rede de incêndio, de vapor, condensados e ar comprimido, instalação de dados, de gás e de refrigeração. Foram confirmados os aparelhos de laboratório, bem como outras máquinas e instalações, nomeadamente aparelhos de ar condicionado. Foi ainda averiguado um conjunto de máquinas ligeiras, computadores e impressora. Foram ainda confirmadas as obras de reconstrução das instalações sanitárias e os respetivos equipamentos sanitários.

Desta forma, de acordo com o citado nº 2 do artigo 22º do CFI, não são consideradas elegíveis, para efeitos de RFAI, as aquisições de ativos fixos tangíveis usados, como é o caso da máquina Goller. Este investimento totalizou 361.873,14€, incluindo todos os custos com fretes, desmontagem da máquina em Itália e montagem em Portugal, empilhador e guias, tubagens e ainda linha de água, ar comprimido, vapor, condensador e isolamento térmico, que foram necessários contratar a terceiros, valor que teremos que desconsiderar para efeitos de base do cálculo do benefício fiscal.

Fornecedor	Descrição	Valor
5.L	Máq. Mercerizar Goller	265 000,00
LOGISTICS SA	Máq. Mercerizar Goller - Fretes	2 350,00
LOGISTICS SA	Máq. Mercerizar Goller - Fretes	2 350,00
LOGISTICS SA	Máq. Mercerizar Goller - Fretes	2 350,00
LOGISTICS SA	Máq. Mercerizar Goller - Fretes	2 350,00
LOGISTICS SA	Máq. Mercerizar Goller - Fretes	2 350,00
MERCADORIAS,LDA	Máq . Mercerizar Goller - desmontagem e montagem	1 135,00
MOBI, UNIP,LDA	Máq . Mercerizar Goller - Bacia retenção e tubagem esgoto	6 744,75
AQUINAS TEX. UNP LDA	Máq. Mercerizar Goller - desmontagem e montagem	28 960,00
MERCADORIAS,LDA	Máq . Mercerizar Goller - desmontagem e montagem	1 600,00
INDUSTRIAIS LDA	Máq . Mercerizar Goller - forn e montagem Linha de água/ar comprimido/vapor/ condensados/ isol. Térmico	5 250,00
INDUSTRIAIS LDA	Máq . Mercerizar Goller - forn e montagem Linha de água/ar comprimido/vapor/ condensados/ isol. Térmico	8 750,00
INDUSTRIAIS LDA	Máq . Mercerizar Goller - tubagens	2 906,25
INDUSTRIAIS LDA	Máq . Mercerizar Goller - forn e montagem Linha de água/ar comprimido/vapor/ condensados/ isol. Térmico	1 750,00
INDUSTRIAIS LDA	Máq . Mercerizar Goller - forn e montagem Linha de água/ar comprimido/vapor/ condensados/ isol. Térmico	1 750,00
INDUSTRIAIS LDA	Máq . Mercerizar Goller - tinas e linhas de soda	2 401,05
DA	Máq. Mercerizar Goller - MO subcontratada para montagem	1 548,09
S.A.	Máq. Mercerizar Goller - rolo oco	4 460,00
S.A.	Máq. Mercerizar Goller - rolo oco	6 690,00
UNP LDA	Máq. Mercerizar Goller - montagem e desmontagem	7 240,00
UNIP LDA	Máq . Mercerizar Goller - Bacia retenção e tubagem esgoto	2 000,00
DA	Máq . Mercerizar Goller - empilhador e grua de apoio	1 938,00

Simultaneamente, é referido um conjunto de obras relacionadas com as Instalações hidráulicas para escoamento efluentes nas máquinas Goller e Erbatech, as quais se encontram posicionadas lado a lado, nas instalações fabris, tendo esta obra sido realizado para o funcionamento das duas máquinas:

Fornecedor	Descrição	Valor
IMOBI, UNIP,LDA	Instalações hidráulicas para escoamento efluentes mas máq. Goller e Erbatech	9 500,00
IMOBI, UNIP,LDA	Instalações hidráulicas para escoamento efluentes nas máq. Goller e Erbatech	4 000,00
IMOBI, UNIP,LDA	Instalações hidráulicas para escoamento efluentes nas máq. Goller e Erbatech	6 000,00
IMOBI, UNIP,LDA	Instalações hidráulicas para escoamento efluentes nas máq. Goller e Erbatech	10 000,00
IMOBI, UNIP,LDA	Instalações hidráulicas para escoamento efluentes nas máq. Goller e Erbatech	3 000,00
IMOBI, UNIP,LDA	Instalações hidráulicas para escoamento efluentes nas máq. Goller e Erbatech	5 000,00
IMOBI, UNIP,LDA	Instalações hidráulicas para escoamento efluentes nas máq. Goller e Erbatech	1 421,80
DA	Instalações hidráulicas para escoamento efluentes nas máq. Goller e Erbatech	13 363,73

Sendo de desconsiderar o investimento com a máquina Goller, iremos desconsiderar 50% dos investimentos com as obras realizadas para escoamento dos efluentes, critério que se afigura adequado, e que se traduz na desconsideração de 26.142,77€ da base de cálculo da dotação de RFAI gerada no período.

Obras em instalações não fabris

O mesmo nº 2 do artigo 22º do CFI, refere que se consideram 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.

Tal como referido, verificámos as obras de reconstrução das instalações sanitárias do piso 0, as quais se encontram na área afeta aos departamentos comercial e criativo. Tratam-se de gastos de construção, num total de 66.303,00€, não relacionados com instalações fabris, motivo pelo qual ficam assim claramente excluídas do âmbito do RFAI. Da mesma forma, a aquisição dos equipamentos sanitários, num total de 3.425,36€, em nada contribuiu para o aumento da capacidade produtiva da empresa, tratando-se da aquisição isolada de ativos não integrada em nenhum projeto de investimento.

Fornecedor	Descrição	Valor
IMOBI, UNIP.LDA	Empreitada de reconstrução das instalações sanitárias do piso 0	5 000,00
	Reconstrução Instalações sanitárias piso 0	12 500,00
	Reconstrução Instalações sanitárias piso 0	10 000,00
	Reconstrução Instalações sanitárias piso 0	5 000,00
	Reconstrução Instalações sanitárias piso 0	6 401,05
	Reconstrução Instalações sanitárias piso 0	5 728,01
JUNIPESSOAL LDA	Equipamento sanitários	1 994,51
LDA	Reconstrução Instalações sanitárias piso 0	6 575,00
LDA	Equipamento sanitários	349,72
LDA	Equipamento sanitários	788,45
SOCIEDADE UNIPESSOAL LDA	Reconstrução Instalações sanitárias piso 0	4 761,00
UNIP. LDA	Reconstrução Instalações sanitárias piso 0	5 950,94
SOC.UNIP. LDA	Reconstrução Instalações sanitárias piso 0	999,00
UNIPESSOAL LDA	Reconstrução Instalações sanitárias piso 0	770,00
NIPESSOAL LDA	Equipamento sanitários	195,12
NIPESSOAL LDA	Equipamento sanitários	97,56
UNIPESSOAL LDA	Reconstrução Instalações sanitárias piso 0	2 030,00
UNIPESSOAL LDA	Reconstrução Instalações sanitárias piso 0	588,00

De referir o Acórdão do STA de 30.06.1993, Processo n.º 016050, em que foi decidido que “Não constitui crédito fiscal por investimento (CIF), - a que se refere a aliena a) do n.º 1 do art.º 2.º do DL 197-C/86, a construção de um pavilhão destinado a armazém, serviços sociais e escritórios, por não se tratar de “instalações fabris”, no sentido de instalações ligadas imediatamente ao processo produtivo propriamente dito”.

Tal resulta também da Decisão do CAAD referente ao processo n.º 307/2019-T que seguidamente se cita:

“(...) o conceito funcional de “instalação fabril” não é extensível e já foi, ele próprio, objeto de interpretação pela jurisprudência, em que se definiu os conceitos de “instalações fabris” como sendo todas as instalações ligadas de forma imediata ao processo produtivo. (...) Ou seja, a jurisprudência, analisando o tema, não teve dúvidas em ligar o conceito das instalações fabris ao processo produtivo (conceito funcional), afastando o critério da edificação se integrar num complexo fabril ou industrial.”.

Desta forma, e pelo exposto, por “instalações fabris”, nos termos e para os efeitos da subalínea ii) da alínea a) do art.º 22.º do RFAI, dever-se-á entender como compreendendo todas as instalações ligadas de forma imediata ao processo produtivo.

Há também uma decisão do CAAD referente ao Processo n.º 113/2022-T que refere:

“Para a AT, não resulta evidente “a ligação direta entre as obras realizadas e a criação do investimento inicial, pese embora se tenha alegado que funcionou no espaço, hoje dedicado

ao comércio e produtos acabados, uma unidade fabril, não se logra alcançar qualquer indício do seu funcionamento” (cfr. ponto 3 das Alegações da AT).

Considera a AT que foram realizadas obras de melhoria das instalações com vista ao armazenamento de produtos oriundos das instalações fabris localizadas na sede da empresa sita na Rua ..., em ..., que não evidenciam indícios de existência de qualquer produção fabril, mas a utilização de um espaço utilizado para armazém (cfr. pontos n.ºs 49 e 50 da Resposta da AT). (...)”.

Investimento de reparação e substituição

No que respeita às despesas com conservação e manutenção do edifício fabril, no caso a remodelação da cobertura, investimento de 52.455,00€, as mesmas também não configuram um “investimento inicial” de acordo com a alínea d) do n.º 2 do art.º 2.º da referida portaria.

Fornecedor	Descrição	Valor
MOBI, UNIP.LDA	Empreitada relativa à remodelação da cobertura da nave do armazém - Adjudicação	10 000,00
MOBI, UNIP.LDA	Empreitada relativa à remodelação da cobertura da nave do armazém	10 000,00
MOBI, UNIP.LDA	Empreitada relativa à remodelação da cobertura da nave do armazém	10 000,00
MOBI, UNIP.LDA	Empreitada relativa à remodelação da cobertura da nave do armazém	10 000,00
MOBI, UNIP.LDA	Empreitada relativa à remodelação da cobertura da nave do armazém	10 000,00
MOBI, UNIP.LDA	Empreitada relativa à Remodelação da cobertura da nave do armazém	2 455,00

Com efeito, de acordo com o n.º 5 do artigo 22.º do CFI, “Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso”, pelo que, apenas se consideram elegíveis as aplicações relevantes em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo que se traduzam em “adições”, excluindo, portanto, os investimentos de substituição.

As despesas com a reparação do edifício original têm subjacente uma natureza de substituição de parte das instalações fabris, que, ao longo dos anos, se foi deteriorando, tornando-se necessário realizar obras de conservação e reparação.

O aumento da capacidade de um estabelecimento existente tem que ter um carácter totalmente incremental, não podendo confundir-se com mera substituição, atualização ou complemento da capacidade existente (investimentos que teriam sempre que fazer devido a desgaste, obsolescência, etc.), ainda que permita ganhos e eficiência ou aumentos marginais de capacidade.

Estando, assim, em causa investimentos relacionados com a conservação/reparação de edifícios, os mesmos traduzem-se em meros investimentos de substituição e não em adições, e como tal não podem ser considerados elegíveis para efeitos de cálculo do valor do crédito fiscal RFAI.

Investimentos necessários para a manutenção da fonte produtora

Da análise efetuada aos investimentos considerados relevantes para efeitos de RFAI, concluímos ainda que algumas das máquinas ligeiras identificadas, num total de 8.082,53€, também não integram o conceito de “investimento inicial”, na medida em que

consubstanciam investimentos necessários que decorrem do normal funcionamento de uma atividade industrial.

Fornecedor	Descrição	Valor
ADVANCE,LDA.	Máq. Limpeza	7 065,00
LDA	Dyson airblade	1 017,53

O mesmo acontece com os ativos classificados como “ferramentas”, adquiridos para a atividade de exploração corrente, investimento necessário para manutenção da fonte produtora, afastado do conceito de investimento inicial, num total de 20.151,10€:

Fornecedor	Descrição	Doc.Compra	Valor
EQUIP.INDUSTR. LTDA.	Discos de corte para ramola	201606000010	19 087,00
DESPACHANTE OFICIAL UNIP.LDA	Discos de corte para ramola - despesas	201609000018	317,86
DESPACHANTE OFICIAL UNIP.LDA	Discos de corte para ramola - despesas	201609000018	904,82
DESPACHANTE OFICIAL UNIP.LDA	Discos de corte para ramola - despesas	201609000019	-158,58

Investimento afetos à área administrativa, não relacionados com o aumento da capacidade produtiva

Da mesma forma, a empresa adquiriu uma impressora multifunções que afetou ao setor administrativo/contabilidade (5.300,00€) e diversos computadores, afetos às áreas administrativa, comercial e criativa (57.269,91€), tratando-se de meras aquisições isoladas:

Fornecedor	Descrição	Valor
LDA	Impressora Multifunções Ricoh MPC 3004	5 300,00

SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Servidor HP DL 380 Gen 9 Intel E5-2620/ 16Gb/ 12 Baías	3 885,00
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Discos e controladora adicional	7 250,00
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	2 ciber pc Intel	1 324,48
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Monitor dell U2713H 27"	695,00
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	3 Monitor dell U2713H 27" + 2 wacom Intuos pro L	2 883,00
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	3 Mac Pro Intel Xeon E5 Quad core 3,7Ghz	9 221,70
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Monitor dell U2713H 27"	695,00
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Monitor dell U2713H 27"	717,18
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	2 Portage Z30 - C-138, Core i7 -6500U	3 298,00
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	1 portage Z30 c-10w core i5	1 135,00
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	3 impressoras hp laserjet P1102	348,00
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	2 postos trabalho Ciber pc intel core i5	1 405,78
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Servidor HP Proliant DL380 Gen9 E5	7 555,00
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Macbook 12" Core M5	1 535,00
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Ciber pc intel	586,97
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	1 toshiba port. Z30 c-10w i5	1 409,65
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Monitor asus 21" WS	136,00
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Servidor cozinha de cores	631,84
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	3 toshiba port. Z30 c-10w i5	4 367,90
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	3 monitor Asus 21" WS	408,00
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	1 ciber pc intel core i5	729,35
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Monitor asus 21" WS	136,90
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	1 workstation HP z640 ZD2 1Tb	2 446,30
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Monitor HP Z23N Narrow	249,90
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	1 toshiba port. Z30 c-10w i5	1 409,65
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Monitor asus 21" WS	136,00
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	1 Ciberpc intel i5 a 3,3 ghz	781,54
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Monitor asus 23" WS	159,22
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	2 tablet lenovo MIIX 310 4gb 10.1	819,80
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	1 Ciberpc intel i5 a 3,3 ghz (Gamanatura)	912,75

Para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível, é necessário que integre o conceito de “investimento inicial”, não se considerando como aplicação relevante a “aquisição isolada” de ativos que não integrem tal conceito, não sendo também elegível como aplicação relevante o investimento na “aquisição de equipamentos de substituição”. E, tem sido entendimento que a referida norma [alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015] pressupõe a existência de uma estratégia global de investimento, realidade que não se compagina com a aquisição isolada de qualquer bem do ativo.

Não obstante as aquisições supra identificadas terem como objetivo comum o aumento da rentabilidade da empresa, o aumento da produtividade, redução do desperdício e modernização da empresa, entre outros, não se inseriram numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o fim subjacente à tipologia do investimento indicada “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”.

Efetivamente, investimento inicial é precisamente o oposto de investimento de substituição, manutenção ou atualização.

De facto, enquanto que o investimento de manutenção se destina a reparar, conservar, substituir, atualizar, tornar mais eficiente, aumentar a produtividade (...) dos ativos existentes, sob pena de eliminação do mercado, um investimento inicial é um investimento adicional, de raiz, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente, exigindo um conjunto suficiente de ativos que, de forma funcionalmente integrada e interrelacionada (entre si e não diretamente com a estrutura produtiva pré-existente), permita uma efetiva e significativa expansão da capacidade instalada, isto é, permita um “salto produtivo” que coloque a entidade num nível superior da sua

capacidade produtiva instalada. (redimensionamento ou extensão da instalação produtiva).

Só assim se alcança um crescimento sustentável dirigido à COESÃO, que é o objetivo e condição dos auxílios regionais ao investimento.

Ou seja, a realização de um investimento inicial de aumento ou expansão da capacidade instalada não dispensa o investimento corrente na manutenção da capacidade pré-existente, sendo que, apenas o primeiro é elegível para efeitos do RFAI, impondo-se, por tal motivo a devida separação.

Os auxílios do Estado com finalidade regional não se destinam a financiar as necessidades de investimento para a realização da atividade de exploração corrente, nem se destinam ao funcionamento das atividades pré-existentes, ainda que permitam ganhos de eficiência e/ou produtividade, uma vez que não é a manutenção das atividades que promove o crescimento, o desenvolvimento sustentável e a criação de emprego, é o incremento dessas atividades ou a realização de atividades adicionais.

Com efeito, verificou-se que foram considerados elegíveis gastos resultantes da atividade normal da empresa, cujo fim último será a substituição de material de desgaste rápido, atualização ou complemento da capacidade existente (investimentos que teria sempre de fazer, devido a desgaste, obsolescência, adaptação a novas marcas ou novos modelos, etc), não enquadráveis no conceito de investimento inicial, conforme vem definido na al d), do nº1, do art.º 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21/09 e, portanto, não elegíveis para efeitos de RFAI.

Ativos intangíveis que não correspondem a transferência de tecnologia

O restante investimento respeita ao software que a empresa contabilizou em 443 Ativos intangíveis – programas de computador, que a seguir se apresenta:

Fornecedor	Descrição	Valor
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	software teamviewer 11 Corporate	2 350,00
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Microsoft office HB 2016	229,90
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	2 microsoft office HB 2016	459,80
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	MS Windows server 2012 cal 5 user	159,90
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Windows e office HB 2016	386,28
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	Office 365 Pro Plus	159,90
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	3 Office H&B Port	689,70
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	1 Office H&B Port	229,90
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	1 Office H&B Port	229,90
SISTEMAS INFORMATICA,LDA.	1 Office H&B Port	229,90

Tal como referido, a alínea b) do nº 2 do artigo 22.º CFI considera, também, como aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:

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

Perante a redação acima, as únicas aplicações relevantes em ativos intangíveis consideradas elegíveis em sede de RFAI são, como atrás referido, as “despesas com

transferência de tecnologia”, as quais estão associadas a aquisições de propriedade intelectual ou propriedade industrial (direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente).

Ou seja, não se pode confundir “propriedade industrial” (SNC 444) com “programas de computador” (SNC 443 – onde se incluem as licenças de softwares e programas de gestão). Assim, a licença de “direito de uso” e as despesas de instalação e manutenção de programa de computador não correspondem à transmissão de qualquer direito de propriedade intelectual, não se qualificando como “transferência de tecnologia”.

Veja-se o processo 2021 0001189, sancionado por despacho de 12-12-2022, pela Subdiretora-Geral dos Impostos sobre o Rendimento e das Relações Internacionais – PIV 20416 sobre o enquadramento dos Contratos de licença para utilizar o software de fontes:

“Considera-se, portanto, que, no caso de rendimentos respeitantes a licenças de uso de software estandardizado para uso próprio dos adquirentes, em que não há transferência de quaisquer direitos de propriedade intelectual, sendo os direitos limitados aos necessários para permitir ao utilizador final utilizar o programa, os mesmos são qualificados como rendimentos comerciais, não podendo beneficiar do regime do artigo 50.º-A do CIRC.”

Assim, será igualmente de excluir, do âmbito das aplicações relevantes em sede de RFAI, os gastos com programas de computador, no montante de 5.125,18€, uma vez que não se qualificam como “despesas com transferência de tecnologia”.

Assim, será de excluir, do âmbito das aplicações relevantes em sede de RFAI, um total de 606.127,99€, desagregado no quadro seguinte pelos motivos que levam à sua não elegibilidade:

Fornecedor	Valor
Ativos adquiridos no estado de “usado” e respetivas despesas associadas	388 015,91
Obras em instalações não fabris	69 728,36
Investimento de substituição (telhado)	52 455,00
Investimentos necessários para manutenção da fonte produtora	28 233,63
Investimento afetos à área administrativa, não relacionados com o aumento da capacidade produtiva	62 569,91
Ativos intangíveis que não correspondem a transferência de tecnologia	5 125,18
TOTAL	606.127,99

E desta forma seria corrigida a dotação de RFAI, pela aplicação da taxa de 25% ao total das aplicações a desconsiderar, pelo montante de 151.531,99€.

V.1.3. Criação líquida de postos de trabalho

Pese embora as conclusões do ponto anterior, que desde logo demonstram o incumprimento das condições de acesso ao RFAI, relativamente a parte das aplicações relevantes consideradas elegíveis pela A..., não deixaremos de complementar a análise com a validação das demais condições de acesso.

Para além do cumprimento das condições de elegibilidade, a obtenção do direito ao benefício fiscal está também condicionada com a criação de postos de trabalho, requisito sempre imposto em todas as redações do regime do RFAI.

Esta condição encontra-se prevista, desde logo, na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, a qual estabelece que os investimentos relevantes têm de proporcionar 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).

Recorde-se que o espírito subjacente à permissão destes auxílios do Estado, regidos pelo Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão, de 6 de agosto, e Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, insere-se num objetivo fulcral de alcançar uma melhoria do rendimento per capita nas regiões menos desenvolvidas da União Europeia.

Veja-se, ainda, o § 40 do preâmbulo do Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão, de 6 de agosto, que determina que os “auxílios estatais com finalidade regional, destinam-se a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável”. E, no mesmo sentido, o § 31 do preâmbulo do RGIC.

Assim, tendo em vista este desiderato, as diferentes redações do RFAI, desde 2009 até à data, sempre exigiram que o investimento realizado, para ser elegível, “proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento”, pois só assim se alcança o objetivo de incremento do rendimento per capita das regiões identificadas como desfavorecidas, no desejado contexto sustentável (duradouro). Ou seja, não releva todo e qualquer investimento, mas somente o investimento que proporcione a criação de postos de trabalho específicos, e que os postos de trabalho criados aumentem o nível de empregabilidade na empresa e na região, medido pelo aumento líquido do número de trabalhadores ao serviço.

Acerca da aferição da condição relativa à criação de postos de trabalho a que se refere a alínea f), do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, a AT emitiu a informação vinculativa referente ao processo n.º 2010 002853, Informação Vinculativa n.º 1212, com entendimento sancionado por Despacho de 2010-10-27, do Diretor-Geral da AT, à data.

Mais recentemente, no intuito de esclarecer diversas questões interpretativas sobre a referida condição, foi emitido pelo Subdiretor Geral da Gestão Tributária – Área do Imposto sobre o Rendimento, o ofício-circulado n.º 20.259, de 2023-06-28.

De acordo com a referida informação vinculativa, raciocínio que podemos transpor para o presente caso concreto, apenas pode integrar o conceito de “criação de postos de trabalho” a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), abrangendo a admissão de trabalhadores novos e de trabalhadores que já estivessem na empresa, mas ao abrigo de um contrato com termo (conforme § 1 da informação vinculativa).

Ou seja, para poder usufruir do benefício fiscal no âmbito do RFAI, a condição relativa à criação de postos de trabalho proporcionada pelo investimento relevante e à sua manutenção, face ao disposto na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, tem que ser cumprida “à custa” de contratos de trabalho sem termo e os postos de trabalho criados (criar é incrementar em relação ao existente) têm que garantir um acréscimo efetivo do número de trabalhadores admitidos na empresa em determinado período, salvaguardando assim os valores subjacentes aos auxílios com finalidade regional, nos quais se inscreve o RFAI, designadamente, no § 31 do preâmbulo do RGIC.

Indo de encontro à alínea b) do n.º 3 do artigo 12.º do Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão, de 6 de agosto, bem como do § 32 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, e à alínea a) do n.º 9 do artigo 14.º, deste último

regulamento, doravante designado por RGIC, a informação vinculativa citada determina ainda que a condição de “criação de postos de trabalho” se considera “cumprida quando, à data de 31 de Dezembro (...) (considerando que o período de tributação do sujeito passivo coincide com o ano civil), se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes” (conforme § 2 da mencionada informação vinculativa), acrescentando que “pode acontecer com admissão de um único trabalhador” (conforme § 3 da informação vinculativa).

Ou, dito de outro modo, tem que haver real criação de emprego aferida no seu todo, ou seja, os postos de trabalho especificamente criados pelo investimento têm que garantir o aumento líquido do número de trabalhadores ao serviço da empresa.

Esta condição de “aumento líquido do número de trabalhadores” encontra-se definida no § 32 do artigo 2.º do RGIC, no qual se estabelece ter de existir um “aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo”.

Por sua vez, a alínea a) do n.º 9 do artigo 14.º, do RGIC, estipula que deve ocorrer “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”.

O conceito de “criação de emprego” consta da alínea k) do ponto 1.2 (Definições) das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR 2014-2020), onde se esclarece que deve entender-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”. Sendo que, de acordo com a alínea 20) das Definições, o número de trabalhadores corresponde ao número de unidades de trabalho anuais.

Também o § 32 do artigo 2.º do RGIC refere que se entende por “«Aumento líquido do número de trabalhadores», 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.”

Mais recentemente, o citado ofício-circulado n.º 20.259, de 28-06-2023, veio esclarecer como se afere essa criação líquida, indicando que, no final de cada um dos períodos de tributação compreendidos no período determinado nos termos da alínea c), do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, terá de verificar-se um número superior de trabalhadores face à média dos 12 meses anteriores ao início do investimento.

Note-se que, se assim não fosse, ou seja, caso não se verificasse um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento, assim como a manutenção de um nível de empregabilidade superior ao período precedente à conclusão do investimento relevante, havendo apenas a obrigação de criar e manter os postos de trabalho criados em razão do investimento relevante para efeitos do RFAI, no limite, poderíamos estar perante situações em que não se verificasse qualquer contributo para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, uma vez que se estaria a admitir que a mera manutenção dos postos de trabalho criados, ainda que acompanhada de diminuição do número de postos de trabalho

desse estabelecimento, seriam suficientes para que se encontrasse preenchido o requisito a que se refere a alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

Aliás, essa dualidade (criação de postos de trabalho através de contratados sem termo cumulativamente com o aumento do número global de trabalhadores ao serviço da empresa) fica bem patente quando a referida informação vinculativa permite a admissibilidade da conversão de contratos com termo em contratos sem termo, como forma de se cumprir o aumento de contratos de trabalho sem termo. Obviamente que essa simples conversão não opera qualquer criação de emprego líquida se não for acompanhada de um real aumento do número de trabalhadores da empresa, assegurando assim o cumprimento das regras do direito da União Europeia, ou seja, a pretendida diminuição do desemprego, de uma forma sustentável. Aliás, os investimentos relevantes têm como objetivo criar empregos e só são admissíveis se o fizerem, e não apenas transformarem o vínculo laboral de trabalhadores anteriormente contratados.

Assim, para que os sujeitos passivos possam beneficiar de RFAI, deverão não só atender à norma específica que se encontra prevista no CFI para o acesso ao RFAI, criação de postos de trabalho diretamente conexos com o investimento em causa, mas também às condições gerais exigíveis para que os auxílios com finalidade regional possam ser considerados como compatíveis com o mercado interno, designadamente, no que respeita ao objetivo geral de “desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável”, previsto no § 31 do preâmbulo do RGIC.

Ou seja, as condições de acesso ao RFAI relacionadas com o objetivo de criação de emprego, não se resumem às condições específicas previstas no CFI:

- i) Identificação e demonstração do nexo de causalidade entre o investimento relevante para efeitos de RFAI e os postos de trabalho criados estritamente em razão desse investimento – 1.ª condição específica;
- ii) Os quais devem ser mantidos pelo período definido na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI – 2.ª condição específica).

Implicando que, em simultâneo, sejam igualmente cumpridas as condições gerais exigíveis para que os auxílios com finalidade regional possam ser considerados como compatíveis com o mercado interno, nomeadamente:

- i) Que se verifique, em relação à média dos 12 meses precedentes, dentro da regra prevista no ponto 17 do Ofício Circulado n.º 20259, de 2023-06-28, emitido pela Subdiretora Geral da área Gestão Tributária – Imposto sobre o Rendimento, uma efetiva criação líquida de postos de trabalho, ou seja, um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento (trabalhadores com contrato sem termo no final do período) – 1.ª condição geral;
- ii) A par de um aumento do número de trabalhadores do estabelecimento (nível de empregabilidade) – 2.ª condição geral;
- iii) E que essa criação de emprego (condição que resulta da cumulação das duas condições gerais anteriores) ocorra “num contexto sustentável”, ou seja, que os seus efeitos perdurem, sejam duradouros, isto é, que, quer o número de postos de trabalho (trabalhadores com contrato sem termo no final do período), quer o nível de empregabilidade (número trabalhadores do estabelecimento) se mantenha superior à média dos 12 meses precedentes, dentro da mencionada regra prevista no ponto 17 do Ofício Circulado n.º 20259, de 2023-06-28, emitido pela Subdiretora Geral da área Gestão Tributária – Imposto sobre o Rendimento – 3.ª condição geral.

Assim, no final de cada um dos períodos de tributação compreendidos no período determinado nos termos da alínea c), do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, terá de verificar-se um número superior de trabalhadores face à média dos 12 meses anteriores ao início do investimento.

No que diz respeito à condição de manutenção dos postos de trabalho, o § 4 da citada informação vinculativa, é perentório ao determinar que os sujeitos passivos têm de “manter os postos de trabalho criados nos termos anteriormente referidos”, ou seja, quando “à data de 31 de dezembro (...) se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes”. Assim, se a criação é aferida em tais termos (em função do número de trabalhadores a 31 de dezembro, face à média dos 12 meses anteriores ao arranque do investimento), torna-se óbvio que se impõe aos sujeitos passivos a manutenção, dos postos de trabalho criados aferidos no ano do investimento, durante o número de anos seguintes estabelecido no regime do RFAI aplicável.

É o caráter incremental subjacente ao pressuposto de criação de postos de trabalho, que garante que o objetivo de criação de emprego, definido no RGIC e inerente a esta medida de política fiscal, é alcançado. Por tal motivo, a condição de manutenção dos postos de trabalho nos períodos seguintes, não pode deixar de ser entendida como a manutenção do nível de emprego proporcionado pelo investimento realizado, isto é, a manutenção do número de postos de trabalho alcançados pelo investimento e a manutenção de um nível de empregabilidade (a este respeito também se refere o citado ofício-circulado n.º 20.259, de 2023-06-28).

Neste sentido, foram solicitados ao sujeito passivo elementos que evidenciassem o cumprimento, quer das condições específicas (postos de trabalho criados estritamente em razão desse investimento, os quais devem ser mantidos pelo período definido na alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI), quer das condições gerais exigíveis para que os auxílios com finalidade regional possam ser considerados como compatíveis com o mercado interno, nomeadamente que se verifique um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento, ou seja, que se verifique, em termos líquidos, uma efetiva criação de emprego, e que essa criação de emprego ocorra num contexto sustentável, ou seja, que os seus efeitos perdurem, sejam duradouros.

No relatório apresentado pela empresa, no ponto referente à Verificação das condições de utilização do RFAI, está referido:

1.15 Face ao disposto na informação vinculativa da AT sobre a criação de postos de trabalho no âmbito do RFAI, conforme Processo n.º 2853/2010, com entendimento sancionado por despacho de 2010-10-27, do Diretor-Geral, apenas pode integrar o conceito de “criação de postos de trabalho” a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), abrangendo a admissão de trabalhadores novos e de trabalhadores que já estivessem na empresa mas ao abrigo de um contrato com termo.

1.16 Esta condição considera-se cumprida quando, à data de 31 de Dezembro do período se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes.

1.17 No período de 2016 a Estamperia Têxtil A... criou postos de trabalho pelo que esta condição está cumprida.

Quanto ao cumprimento das condições específicas de acesso ao benefício, previstas no CFI, nomeadamente quanto aos quesitos de identificação e demonstração do nexo de causalidade entre o investimento relevante para efeitos de RFAI e os postos de trabalho criados estritamente em razão desse investimento, e sua manutenção durante o período mínimo de cinco anos, também prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI

A empresa apresentou quadro designado “Identificação trabalhadores”, o qual se junta em Anexo 2, que reproduzimos a seguir:

Nr.Mecanográfico	Nome	NIF	Admissão	Secção	Tipo contrato	Demissão	Início contrato sem termo
378	P...		05/09/2016	Digital	com termo	04/09/2018	-
381	K...		23/11/2016	Digital	com termo	-	23/11/2019
1170	L...		25/03/2016	Digital	com termo	-	25/09/2017
2182	Q...		23/09/2016	Tinturaria	com termo	22/09/2017	-
3079	R...		04/01/2016	Tinturaria	com termo	03/01/2017	-

Foram ainda assinalados os funcionários transferidos de outras secções, aquando da demissão dos funcionários acima indicados:

Nome	Secção	substituição no posto de trabalho	Admissão	Tipo contrato	início contrato sem termo	início no posto de trabalho
P...	Digital	D...	27/10/2014	com termo	27/10/2016	03/09/2018
Q...	Tinturaria	S...	01/10/2001	com termo	01/10/2004	04/09/2017
R...	Tinturaria	T...	01/10/2007	com termo	01/10/2010	02/01/2017

Tal como já referido, o investimento realizado pela A... traduziu-se na aquisição de um conjunto de ativos, realizado durante o ano de 2016. Efetivamente, a primeira fatura relacionada data de janeiro e a última de dezembro do referido ano. Todos os ativos iniciaram a sua depreciação nesse exercício, conforme mapa de depreciações e amortizações modelo 32.1 apresentado.

Desta forma, os postos de trabalho criados estritamente em razão desse investimento seriam os contratualizados em 2016, tendo-se verificado que os referidos trabalhadores, identificados pelo sujeito passivo como aqueles com nexo de causalidade com o investimento realizado, foram contratados com contrato de trabalho com termo, conforme evidência apresentada pela empresa.

Ou seja, desde logo, não foi cumprida a condição específica prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, relativa à criação de postos de trabalho proporcionada pelo investimento relevante e à sua manutenção, uma vez que a mesma teria que ser cumprida “à custa” de contratos de trabalho sem termo, o que não aconteceu.

Quanto ao cumprimento da 1.ª e 2.ª condições gerais (criação de emprego) exigível para que os auxílios com finalidade regional possam ser considerados como compatíveis com o mercado interno

A empresa apresentou também quadros designados “Número Mensal dos trabalhadores 2015 a 2021”, os quais se juntam em Anexo 3.

Em seguida apresentamos a parte referente aos anos 2015 e 2016, retirada dos quadros apresentados pela A....:

Mês	2015				2016			
	contratos sem termo	contratos com termo	Estágio Prof. (IEFP)	Total	contratos sem termo	contratos com termo	Estágio Prof. (IEFP)	Total
jan	329	48	2	379	323	42	1	366
fev	329	47	2	378	319	43	1	363
mar	328	46	2	376	319	43	1	363
abr	328	43	2	373	319	44	1	364
mai	326	41	2	369	320	42	2	364
jun	330	39	2	371	319	42	1	362
jul	329	42	1	372	317	41	1	359
ago	330	40	1	371	316	39	1	356
set	329	39	1	369	314	43	4	361
out	327	39	1	367	312	41	4	357
nov	326	41	1	368	316	38	4	358
dez	325	41	1	367	315	38	4	357

Os estagiários sem vínculo à entidade, a trabalhar temporariamente nesta, ao abrigo de programas de estágio regulamentados não são Trabalhadores por Conta de Outrem.

Analizados os dados enviados pelo sujeito passivo, verifica-se que:

- O número médio de trabalhadores, entre janeiro de 2015 e dezembro de 2015, foi 370;
- O número médio de trabalhadores, com contrato sem termo, entre janeiro de 2015 e dezembro de 2015 ascende a 328;
- O número de trabalhadores, a 31 de dezembro de 2016, totaliza 353, correspondendo 315 a trabalhadores com contrato sem termo;

De acordo com os dados expostos, verifica-se que o número de trabalhadores, com contrato sem termo, no final do período de tributação de 2016, é inferior à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento.

Para efeitos de validação do nível de emprego, verificamos que o número global de trabalhadores da empresa, no final do período de tributação de 2016, é inferior à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento, pelo que não foi igualmente cumprida a 2ª condição geral (aumento do número de trabalhadores do estabelecimento – nível de emprego).

Quanto ao cumprimento da condição de manutenção do nível de empregabilidade durante o período mínimo de cinco anos, também prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI (3.ª condição geral)

Conforme já explicitado, considera-se que a condição de manutenção seja também avaliada nos mesmos termos, como aponta a referida Informação Vinculativa n.º 1212, processo n.º 2010 002853, e o referido ofício-circulado n.º 20.259, de 28-06-2023, em consonância com o objetivo do RFAI, que não é criar emprego momentâneo, mas emprego sustentável e duradouro, de tal forma que o nível de emprego alcançado em razão do investimento realizado tem que se manter nos períodos seguintes, podendo ser aferido em qualquer momento do período de

manutenção obrigatório. Só assim existe evidência plena de que o investimento realizado num determinado período foi efetivamente proporcionador de criação de postos de trabalho durante um período mínimo igual ao da manutenção dos bens alvo de investimento. Caso contrário, o investimento não foi indutor da criação de postos de trabalho.

(...)

De acordo com os dados facultados pelo sujeito passivo, verifica-se um decréscimo no nível de emprego global (3.ª condição geral), nos anos de 2017 a 2021. De facto, a 31 de dezembro de cada um destes anos, o número de trabalhadores, com contrato sem termo, foi de 301, 278, 264, 267 e 277 e a nível global, foi de 353, 333, 334, 314 e 294, respetivamente, para 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021, pelo que, não foi cumprida a condição de manutenção do número de trabalhadores face à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento relevante, o qual 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.

Com efeito, o nível de emprego, quer pelo número total de trabalhadores com contrato sem termo, quer pelo total de trabalhadores do estabelecimento, aferido em 31 de dezembro dos anos de 2017 a 2021 é inferior ao nível mínimo exigível para que fosse cumprida a condição de criação de emprego em 2016, ou seja é inferior à média dos 12 meses precedentes ao arranque do investimento acrescida de, pelo menos, um posto de trabalho, respetivamente $[(329 = 328 + 1)]$ e $[(371 = 370 + 1)]$.

V.1.4. Conclusão quanto ao RFAI de 2016

Relativamente ao benefício fiscal apurado nos termos do RFAI, na sequência da validação efetuada a essa dotação, gerada no período de 2016, verificamos que o sujeito passivo considerou, como aplicações relevantes, despesas de investimento no montante de 4.697.477,71€. Na declaração Modelo 22 de 2016, o sujeito passivo considerou na dotação do RFAI gerada no período, 25% do montante de 4.697.477,71€, ou seja, 1.174.369,43€ (4.697.477,71€ * 0,25). Foi efetuada uma dedução no período de 32.186,58€, correspondente ao limite (50% da coleta), transitando para o período seguinte 1.142.182,85€.

Pelo exposto neste projeto de relatório, ficou demonstrado que as aplicações relevantes a desconsiderar para efeitos de elegibilidade na atribuição do benefício fiscal RFAI, no ano de 2016, totalizam 4.697.477,71€.

De facto, conforme exposto, consideram-se incumpridos os requisitos essenciais para o sujeito passivo poder beneficiar do RFAI. Isto porque:

1. Um valor significativo do investimento refere-se à aquisição e instalação de uma máquina usada, sendo condição essencial que os ativos fixos tangíveis sejam adquiridos em estado de novo;
2. Parte do investimento respeitou a obras de reconstrução de instalações sanitárias e aquisição dos respetivos equipamentos sanitários. Ou seja, estamos perante um investimento que se cingiu à melhoria de um edifício, com a necessária reposição e substituição de materiais;
3. Outra parte do investimento respeitou a obras para cobertura de uma zona já existente, não se tratando de um investimento em equipamento produtivo, direcionado para aumentar a capacidade produtiva da empresa;

4. Parte do investimento é constituído por aquisições isoladas de ativos não produtivos, de utilização generalizada (máquinas ligeiras e ferramentas), sem identificação de um projeto/investimento integrado e agregador;

5. O investimento em computadores, impressora e software permitiu criar melhores condições de trabalho e organização, melhor eficiência operacional, no entanto, manifestamente, não permitiu aumentar a capacidade de produção que já se encontrava instalada;

6. A condição específica prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, relativa à criação de postos de trabalho proporcionada pelo investimento relevante e à sua manutenção, não foi cumprida “à custa” de contratos de trabalho sem termo;

7. Não houve criação de emprego, nos termos previstos na alínea k) do ponto 1.2 (Definições) das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020 (OAR 2014-2020);

Segundo o n.º 3 do artigo 45.º da LGT, em caso de dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.

Por sua vez, as alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT contemplam a suspensão do prazo de caducidade, em caso de benefícios fiscais:

b) em caso de benefícios fiscais de natureza contratual, desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios;

c) em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição.

Ora, o RFAI qualifica-se como um benefício fiscal de natureza condicionada, pois exige o cumprimento cumulativo de vários requisitos previstos na redação do CFI. Por sua vez, a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, contempla alguns requisitos adicionais.

Ou seja, estamos a falar de uma “condição una” - conjunto de requisitos e pressupostos, previstos no CFI e na Portaria n.º 297/2015, a qual está dependente da observância dos mesmos, sendo que a sua verificação plena se encontra diferida no tempo.

A “condição una” apenas é passível de confirmação, em toda a sua plenitude, após decorridos todos os prazos exigíveis fixados no CFI e na Portaria n.º 297/2015, pelo que só após o decurso desses períodos de tempo, se poderá considerar efetivo (ou não) o direito, pleno ou parcial, ao benefício fiscal.

Segundo o n.º 2 do artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), os benefícios fiscais condicionais caducam “pela verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário”.

Mas, a alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da LGT remete a suspensão do prazo da caducidade até ao “termo do prazo legal do cumprimento da condição”, o qual se prolonga para além do eventual “momento da não verificação (de algum) dos pressupostos desses benefícios”. O sujeito passivo estava classificado como “Não PME”, pelo que o termo do prazo para cumprimento da “condição una” era 31 de dezembro de 2021 (5 anos), ou seja, o prazo de caducidade esteve suspenso desde a data de entrega da Modelo 22 de IRC de 2016 (30-05-2017) até 31-12-2021, num total de 1676 dias.

Recorde-se que o RFAI, para além de benefício fiscal de natureza condicionada, também se caracteriza por não estar dependente de reconhecimento prévio pela AT, não havendo conhecimento automático da existência de eventuais incumprimentos.

Desta forma, pelo incumprimento das condições supra identificadas, será corrigida a dotação total de RFAI gerada em 2016, no valor de 1.174.369,43€, declarada no campo 714 do Q074 do anexo D da Modelo 22.

Consequentemente, será expurgado quer o valor de 32.186,58€ declarado no campo 715 do referido Q074, relativo ao montante deduzido no período, com iguais reflexos no campo 355 do Q10, quer o valor de 1.142.182,85€ do campo 716 do mesmo quadro (saldo que transita para período seguinte).

- L. O uso de tecnologia digital forneceu à Requerente uma capacidade produtiva muito maior e permitiu-lhe entrar num novo segmento do mercado (declarações de C...);
- M. A máquina Goller foi construída em 2008 e foi adquirida pela Requerente em 2016 a uma empresa espanhola (declarações de C...);
- N. A máquina Goller encontrava-se na fábrica G... S.R.L. in liquidazione, dedicada ao acabamento de têxteis, sita em ..., Itália (declarações de C...);
- O. A máquina Goller tinha sido instalada nessa fábrica em Itália e com ela foram realizados testes (declarações de C...);
- P. A máquina Goller tem 40 a 50 metros de comprimento e é necessária uma área de 300 m² para instalação (declarações de C...);
- Q. Esta máquina Goller permite realizar a operação de mercerização, que consiste num tratamento do substrato têxtil, tecidos e malha de composição algodão e linho, numa solução alcalina bastante concentrada (relatório da perícia cujo teor se dá como reproduzido)
- R. A operação de mercerização faz parte do roteiro de tratamento prévio de alguns substratos têxteis (relatório da perícia);
- S. Esta máquina Goller exige instalação de lavagem (declarações de C...);
- T. Em 2016, a Requerente reforçou o seu parque de máquinas de estamparia com a aquisição de uma inovadora tecnologia de estamparia digital — a PIKE Digital Printing Line, da H... (relatório da perícia);
- U. A máquina Goller foi instalada próxima de outra máquina PIKE com um canal de ligação (declarações de C...);
- V. Foi necessário fazer um canal central de escoamento (declarações de C...);
- W. O investimento na máquina PIKE constituiu um marco decisivo na trajetória de inovação tecnológica da empresa, traduzindo-se num aumento significativo da

capacidade produtiva instalada e consolidando a sua posição de vanguarda no sector da estamparia têxtil português (relatório da perícia);

- X. As obras de climatização realizadas pela Requerente são indissociáveis do investimento em estamparia digital, designadamente a máquina PIKE, uma vez que o correcto funcionamento, a precisão e a fiabilidade do equipamento dependem de condições ambientais estáveis e controladas, essenciais para garantir a estabilidade do processo de estamparia digital têxtil, assegurar a qualidade dos estampados e a durabilidade dos seus componentes (relatório da perícia);
 - Y. As condições de temperatura e humidade influenciam diretamente o comportamento das tintas, dos substratos têxteis e do próprio equipamento de estampagem (relatório da perícia);
 - Z. O controlo de temperatura contribui para garantir a viscosidade adequada das tintas, ajudando na prevenção de secagem das tintas, e consequentemente evitando o entupimento das cabeças de impressão e consequentes falhas no estampado (relatório da perícia);
- AA. Em condições de temperaturas muito baixas (altura do ano e espaços da empresa), as tintas podem aumentar a sua densidade, dificultando a passagem pelas cabeças, comprometendo a uniformidade da cor (relatório da perícia);
- BB. A humidade relativa do ar também desempenha um papel determinante e deve manter-se controlada, pois níveis de humidade demasiado baixos podem aumentar a eletricidade estática, conduzindo a um eventual desvio do jato de tinta provocando falhas ou manchas no estampado (relatório da perícia);
- CC. A humidade excessiva pode aumentar o tempo de secagem do estampado, condicionando a velocidade de produção (relatório da perícia);
- DD. As máquinas de estamparia digital são sensíveis à condensação, à poeira e às variações bruscas de temperatura, fatores que podem reduzir a vida útil das cabeças de impressão e aumentar os custos de manutenção, pelo que um ambiente climatizado é uma exigência técnica essencial para proteger os equipamentos, contribuindo para a melhoria da qualidade dos estampados, da eficiência e fiabilidade do processo (relatório da perícia);

- EE. A substituição da cobertura existente por outra com isolamento e a instalação de ar condicionado eram essenciais para adequado funcionamento da máquina PIKE (esclarecimentos da Perita J... e declarações de C...);
- FF. O espaço onde foram colocadas as máquinas Goller e Pike tinha instalações sanitárias, mas, como começaram a trabalhar lá mais pessoas, aquelas tiveram de ser alteradas, por imposições legais sobre o número de instalações sanitárias por trabalhador e porque, sem essas instalações, as pessoas demoravam mais tempo por pessoa (declarações de C...);
- GG. Nesse espaço foi colocada pela Requerente toda a estrutura administrativa de suporte ao cliente bem como a equipa de design (declarações de C...);
- HH. A estamparia digital exige software de tratamento de imagem com maior qualidade de resolução, pelo que a Requerente teve necessidade de adquirir software (licenças “software teamviwer”, “Microsoft Office”, “MS Windows server”, “Office 365 Pro Plus” e “OficeH&B Port”), computadores e impressoras por haver mais pessoas envolvidas no processo de produção (declarações de C...);
- II. A utilização da estamparia digital implicou a necessidade de adquirir novos discos de corte de maior precisão, por as máquinas terem cabeças de impressão muito sensíveis e qualquer erro afectar 20 ou 30 metros de tecido (declarações de C...);
- JJ. A Requerente contratou trabalhadores para trabalharem na área da estamparia digital, que ainda continuavam no exercício de funções quando foram feitas as inspecções tributárias, designadamente K..., L... e D... (declarações de C... e depoimentos de M..., K..., L... e D...);
- KK. Durante a inspecção ao exercício de 2016, a Inspectora que a realizou deu conhecimento à contabilista certificada da Requerente de que considerava que o investimento na máquina Goller não relevava para o RFAI, por considerar que a máquina foi adquirida em estado de usada e nunca foi informada de que na empresa consideravam máquina Goller como tendo sido adquirida em estado novo (depoimento de N...);
- LL. A Autoridade Tributária e Aduaneira não fez qualquer diligência no sentido de averiguar qual o estado da máquina Goller no momento em que foi adquirida (processo administrativo);

- MM. A Requerente não exerceu o direito de audição sobre o projecto de RIT de 2016;
- NN. Quando foi realizada a inspecção ao exercício de 2016, as impressoras e computadores estavam na parte das instalações destinadas ao design (depoimento de N...);
- OO. As instalações sanitárias estão localizadas na área administrativa, sendo destinadas aos trabalhadores da área comercial (depoimento de N...);
- PP. A inspectora tributária que realizou a inspecção considerou que as instalações sanitárias na área administrativa não relevavam para RFAI por entender que «actividades administrativas» relevantes para o RFAI são apenas as das empresas que tem CAE nessa área (depoimento de N...);
- QQ. Na inspecção relativa ao exercício de 2020 foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária que consta do documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1. IRC- Correções à matéria coletável

V.1.1. Perdas por imparidade

Foi constituída uma imparidade, contabilizada em 657700001 PPI – Em Investimentos em curso por crédito de 45533 Investimento em curso-Adiantamentos por conta de Investimento-AFT Equipamento básico, que teve como origem o adiantamento feito no valor de 65.000,00€ a O... S.P.A. para aquisição de um vaporizador.

Foi apresentada a fatura, emitida em 18-03-2020, por O... S.P.A, pelo valor de 32.500,00€, com a descrição “down payment invoice Vapo Hybrid Eco 290 RM as per our order 20OV-00017”. Foi também apresentado o comprovativo de transferência bancária, de 17-03-2020, pelo valor de 32.500,00€, com o descriptivo “first payment 10PC order steamer hybrid Eco 280M R.W.”, tendo por base a Pro-forma Invoice 20OFV-00095 de 05-03-2020.

Esta fatura Pro-Forma indicava a descrição da máquina a ser transacionada, sendo o seu preço de 325.000,00€.

Foi exibida a fatura, emitida em 01-04-2020, por O... S.P.A, pelo valor de 32.500,00€, com a descrição “II down payment invoice Vapo Hybrid Eco 290 RM as per our order 20OV-00017”. Foi também exibido o comprovativo de transferência bancária, de 31-03-2020, pelo valor de 32.500,00€, com o descriptivo “payment n.º.2 to order 20OV-00017 DD 06march2020...”

Foi apresentado certificado de registo emitido pela Camera di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura di Varese referente a O... S.P.A., no qual se verifica o último registo de 06-02-2020 indicando a prática suspensa.

Considerando a insolvência do fornecedor italiano, a A... constituiu uma imparidade, pelo valor do adiantamento efetuado para a aquisição do ativo referido, um vaporizador.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 28.º-A do Código do IRC, podem ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, incluindo os juros pelo atraso no cumprimento da obrigação, que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade.

Esta norma restringe as dívidas a receber cujas perdas por imparidade são suscetíveis de dedutibilidade fiscal aos "créditos resultantes da atividade normal".

Se o legislador tivesse a intenção de incluir no âmbito do art.º 28.º-A do CIRC todas as contas (ou dívidas) a receber que, em termos contabilísticos, são reconhecidas na Classe 2 do Código de Contas do SNC, utilizaria a expressão "dívidas a receber", sem criar quaisquer restrições. Ao restringir, expressamente, a dedutibilidade das perdas por imparidade das dívidas a receber às situações em que essa dívida respeita a "créditos resultantes da atividade normal", está, claramente, a circunscrever estes créditos aos que têm origem nas vendas e nas prestações de serviços que integram o objeto social da empresa, ou seja, às operações que envolvem transações correntes.

No presente caso, o crédito resulta de adiantamentos a um fornecedor e teve origem numa operação que não se considera resultante da atividade normal da empresa, tratando-se sim de uma operação de caráter financeiro, pelo que a respetiva perda por imparidade, no montante de 65.000,00€, reconhecida contabilisticamente no período de tributação de 2020, não concorre negativamente para a formação do lucro tributável, devendo ser acrescida no quadro 07 da Declaração de Rendimentos Mod. 22 deste período de tributação.

Este entendimento está de acordo com a Informação Vinculativa 21140, de 06-09-2021. A este propósito veja-se também o acórdão no Processo nº36/2019-T de 17-12-2019, "Dispõe o artigo 35.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC, na redação em vigor à data dos factos, que podem ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período de tributação ou períodos de tributação anteriores "relacionadas com créditos resultantes da atividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade".

À luz dessa disposição, o reconhecimento das perdas por imparidade depende, em primeiro lugar, de os créditos se encontrarem registados contabilisticamente e de tratar-se, por outro lado, de créditos obtidos no âmbito da atividade normal da empresa.

Como créditos que resultem da atividade normal devem entender-se os que se relacionam com o objeto social da empresa. Todos os demais créditos, quando se tornem incobráveis, são dedutíveis para efeitos fiscais, não segundo o regime fiscal das imparidades, mas o regime mais gravoso do artigo 41.º (cfr. GUSTAVO COURINHA, ob. cit., pág. 87).

Para determinação das perdas por imparidade consideram-se, por conseguinte, os créditos decorrentes das operações de natureza comercial relacionadas com a venda de bens ou serviços respeitantes à atividade da empresa, ou seja, operações que envolvam

transações correntes, encontrando-se necessariamente excluídos os créditos que resultem de operações de carácter financeiro, como sejam os adiantamentos a fornecedores que não se encontrem diretamente associados ao objeto social da empresa (cfr., neste sentido, Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (Manual de IRC), edição da Autoridade Tributária, Lisboa, 2016, pág. 154).

(...)

O pagamento efetuado ainda antes da entrega da mercadoria caracteriza-se como um adiantamento ao fornecedor, assumindo a natureza de um financiamento que, como tal, se não enquadra na atividade normal da empresa. Havendo, por conseguinte, um saldo devedor de fornecedores, que se encontra registado contabilisticamente, este não é dedutível para efeitos fiscais a título de imparidades.”

Atento o exposto, será efetuada uma correção, através do acréscimo no Q07 da Modelo 22 do valor da imparidade constituída de 65.000,00€.

RR. A Requerente e o fornecedor O... S.P.A. mantinham um histórico negocial na aquisição de máquinas feitas à medida para o exercício da atividade da Requerente;

SS. É à aquisição de uma máquina (vaporizador), pelo preço de € 325.000,00. para utilização na actividade da Requerente que se reportam os dois pagamentos do montante de € 32,500,00 cujas facturas emitidas pela O... S.P.A. com as descrições «down payment invoice Vapo Hybrid Eco 290 RM as per our order 20OV-00017» e «II down payment invoice Vapo Hybrid Eco 290 RM as per our order 20OV-00017», emitidas em 18-03-2020 e 01-04-2020, respectivamente, que foram apresentadas à Inspecção Tributária (declarações de C...);

TT. A Requerente não antevia que o fornecedor O... S.P.A. fosse declarado insolvente (declarações de C...);

UU. A imparidade referida no RIT da inspecção de 2020 foi revertida em 30-06-2022 (documento n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

VV. Na sequência das inspecções, foram emitidas as liquidações n.º 2024..., relativa ao exercício de 2016, e n.º 2024..., relativa ao exercício de 2020 (documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

WW. A Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações, que teve o n.º ...2024...;

XX. A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 31-12-2024, que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

YY. Em 12-06-2024 a Requerente pagou a quantia de € 40.895,47 relativa à liquidação respeitante ao exercício de 2016 e em 08-08-2024, pagou a quantia de € 738.497,39 relativa à liquidação respeitante ao exercício de 2020 (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

ZZ. Em 17-04-2025, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

2.2.1. Não se provou qual o estado em que se encontrava a máquina Goller quando foi adquirida pela Requerente, designadamente se tinha sido anteriormente utilizada.

O único elemento de prova no sentido de a máquina não ter sido usada pela empresa espanhola que era sua anterior proprietária ou pela empresa italiana onde se encontrava instalada são as declarações do representante legal da Requerente, que tinha conhecimento do seu estado, no momento da aquisição, mas não tinha conhecimento directo e completo do passado da máquina, quando a adquiriu em 2016, oito anos depois do ano de fabrico.

Neste contexto, não se considera provado que a máquina tivesse sido anteriormente utilizada.

2.2.2. Não se provou a existência de relação entre os investimentos em uma máquina de limpeza no valor de € 7.075,40 e uma máquina Dyson airblade com o valor de 1.017,53 com o aumento da capacidade produtiva ou as alterações do processo produtivo.

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo, bem como, nos pontos indicados,

com base no relatório da perícia e nas declarações de C... e nos depoimentos de M..., K..., L..., D... e.N.... .

Quanto aos factos dados como provados com base nos seus depoimentos, o declarante e as testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento directo dos factos.

4. Matéria de direito

As questões que são objecto do presente processo são as de saber se alguns dos investimentos feitos pela Requerente em 2016 relevam para o RFAI e se devia ser reconhecida uma imparidade de créditos no exercício de 2020.

Antes de mais, importa esclarecer que a fundamentação a atender é a que decorre dos Relatórios da Inspecção Tributária.

Os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD decidem segundo o direito constituído (artigo 2.º, n.º 2, do RJAT), estando a sua actividade limitada à declaração da ilegalidade de actos dos tipos referidos no artigo 2.º, n.º 1, do mesmo diploma.

O processo arbitral tributário é, assim, um meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), sendo, como este, um meio processual de mera apreciação da legalidade de actos, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

No âmbito de um contencioso de mera legalidade, esta tem de ser apreciada com base no acto impugnado **tal como ocorreu**, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a outros actos, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o acto praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas *a posteriori*, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o acto cuja declaração de ilegalidade é pedida, inclusivamente as aventadas na pendência do processo arbitral, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos.

O que, de resto, se comprehende à luz dos direitos de defesa ínsitos no princípio constitucional

da tutela judicial efectiva (artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4 da CRP), pois, se a Autoridade Tributária e Aduaneira tivesse invocado outros fundamentos, a fundamentação do pedido de pronúncia arbitral poderia ser diferente e as provas que o Sujeito Passivo a trazer ao processo poderiam ser diferentes.

Por isso, aquele direito à tutela judicial efectiva não permite que o Tribunal conheça de possíveis fundamentos dos actos impugnados que o sujeito passivo não teve oportunidade de conhecer quando elaborou a sua impugnação e relativamente aos quais não teve oportunidade de utilizar todos os meios de defesa administrativos (reclamação graciosa, recurso hierárquico) e contenciosos (impugnação judicial e pedido de constituição do tribunal arbitral) que a lei prevê, nas condições em que a lei atribui esses direitos.

O que, aliás, também é imposto pelo princípio da separação de poderes (artigo 2.º da CRP) à face da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, :

- Sob pena de violação do princípio da separação de poderes e assumir-se como órgão de administração activa dos impostos, o tribunal não pode decidir sobre a manutenção de actos que deveriam ser anulados com base em fundamentação diferente da utilizada pela administração tributária (acórdão do STA de 1-6-2011, processo n.º 058/11);*

- (...) o tribunal não pode introduzir diferentes filtros para escrutinar a legalidade dos actos impugnados ou recorrer a novos fundamentos para os manter na ordem jurídica, estando impedido de invadir o núcleo essencial da função administrativa-tributária, mais não resta do que anular os actos que constituem o objecto (imediato e mediato) da impugnação judicial (acórdão do STA de 31-1-2018, processo n.º 1157/17).*

Por isso, não pode a Administração Tributária, após a prática do acto, justificá-lo por razões diferentes das que constem da sua fundamentação expressa, sendo à face desta que há que apreciar a sua legalidade.

4.1 Questões relativas ao RFAI

O RFAI foi criado pelo Orçamento Suplementar para 2009 e veio ser incluído no Código Fiscal do Investimento (CFI), pelo Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de Junho, e posteriormente revisto pelo DL n.º 162/2014, de 31 de Outubro, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 44/2014, de 11 de Julho.

O âmbito do RFAI, na redacção vigente em 2016 e 2017, é definido no artigo 22.º do CFI nos seguintes termos:

Artigo 22.º

Âmbito de aplicação e definições

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

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

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

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

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

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

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

v) Equipamentos sociais;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No entanto, há que ter em conta que o RFAI constitui um regime de auxílio com finalidade regional, sendo objecto, actualmente, do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014 (RGIC), pelo que, em caso de divergência entre o Direito Nacional e o Direito da União Europeia, tem de se aplicar o regime previsto neste diploma, em face da supremacia do Direito da União Europeia, imposta pelo n.º 4 do artigo 8.º da CRP.

Nos termos do artigo 2.º, n.º 2, na redacção anterior à Lei n.º 12/2022, de 27 de Junho, o RFAI constitui um regime «de auxílios com finalidade regional aprovados nos termos do, 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).»

No n.º 31 do Preâmbulo do RGIC refere-se que «os auxílios com finalidade regional podem ser concedidos para promover a criação de novos estabelecimentos, a extensão da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um estabelecimento ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente».

O artigo 2.º do RGIC fornece várias definições, entre as quais se incluem os n.ºs 41 e 49, que esclarecem o que se entende por Auxílios regionais ao investimento e Investimento inicial.

- 41) «Auxílios regionais ao investimento», os auxílios com finalidade regional concedidos para um investimento inicial ou um investimento inicial a favor de uma nova atividade económica;
- 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; ou
 - b) Uma aquisição de ativos pertencentes a um estabelecimento que tenha fechado ou teria fechado se não tivesse sido adquirido, desde que seja adquirido por um investidor não vinculado ao vendedor e exclua a mera aquisição das ações de uma empresa;

Semelhante definição de «investimento inicial» é adoptada na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, em que se refere que

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.

As normas que prevêem benefícios fiscais têm a natureza de normas excepcionais, como decorre do teor expresso do artigo 2.º, n.º 1, do EBF, pelo que devem ser interpretadas, em princípio, ***nos seus termos, sem ampliações ou restrições***, com primazia do elemento literal, como é jurisprudência pacífica sobre a interpretação desse tipo de normas (¹), sem prejuízo da aplicação da regras gerais de interpretação e princípios jurídicos, designadamente em situações em que a redacção das normas seja imprecisa. (²).

Isto é, as normas sobre benefícios fiscais devem ser interpretadas em termos ***estritos***, o que se é certo que não afasta a necessidade de interpretação, designadamente teleológica, não viabiliza a exigência de requisitos restritivos do campo de aplicação do benefício fiscal para que não há qualquer suporte textual.

4.1.1 Correcção relativa à máquina Goller e despesas relacionadas (€ 361.873,14) e 50% das despesas com um conjunto de obras relacionadas com as Instalações hidráulicas para escoamento de efluentes nas máquinas Goller e atech (€ 26.142,77)

Refere-se no Relatório da Inspecção Tributária de 2016 o seguinte:

No que se refere à máquina de mercerizar Goller, adquirida à empresa espanhola, F... SL, com o número de IVA..., verificámos, no local, a respetiva chapa com a matrícula nº..., registo .../2008, tendo-se concluído que o ano de fabrico da mesma foi 2008. Efetivamente, antes da compra pela A..., a referida máquina encontrava-se na fábrica G... S.R.L. in liquidazione, dedicada ao acabamento de têxteis, sita em ..., Itália. A empresa juntou comprovativos do transporte efetuado desde Itália.

Do investimento considerado pela A... constava não apenas o valor de aquisição da máquina, mas também todos os custos com fretes, desmontagem da máquina em Itália e montagem em Portugal, empilhador e gruas, tubagens e ainda linha de água, ar comprimido, vapor, condensador e isolamento térmico e instalações hidráulicas para escoamento de efluentes, que foram necessários contratar a terceiros.

De facto, do mapa de investimentos apresentado, verificamos um total de 52.285,53€ designado “Instalações hidráulicas para escoamento efluentes nas máquinas Goller e Erbatech”.

(...)

¹() O TJUE tem decidido que as normas derogatórias, como são as relativas a isenções e benefícios fiscais, devem ser objecto de interpretação estrita (acórdãos 14-06-2007, processo C-434/05, n.º 16; de 05-03-2015, processo C-553/13, n.º 39; de 07-02-2022, processo n.º C-460/21, n.º 26; de 08-10-2020, processo C-235/19, n.º 29; de 12-03-2015, processo C-594/13, n.º 17).

²() Essencialmente neste sentido, CLOTILDE CELORICO PALMA, *Enquadramento das operações financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado*, in Colecção Cadernos IDEFF, n.º 13, [Coimbra], Almedina, 2011, páginas 60-63.

Desta forma, de acordo com o citado nº 2 do artigo 22º do CFI, não são consideradas elegíveis, para efeitos de RFAI, as aquisições de ativos fixos tangíveis usados, como é o caso da máquina Goller. Este investimento totalizou 361.873,14€, incluindo todos os custos com fretes, desmontagem da máquina em Itália e montagem em Portugal, empilhador e guias, tubagens e ainda linha de água, ar comprimido, vapor, condensador e isolamento térmico, que foram necessários contratar a terceiros, valor que teremos que desconsiderar para efeitos de base do cálculo do benefício fiscal.

(...)

Sendo de desconsiderar o investimento com a máquina Goller, iremos desconsiderar 50% dos investimentos com as obras realizadas para escoamento dos efluentes, critério que se afigura adequado, e que se traduz na desconsideração de 26.142,77€ da base de cálculo da dotação de RFAI gerada no período.

A Requerente diz o seguinte, em suma:

- o facto de a máquina ter sido anteriormente de uma empresa italiana em liquidação não determina que a máquina em causa se deva considerar como usada, pois tal só sucederá se que tiver sido efetivamente utilizada pelo seu anterior proprietário;
- os SIT não cuidaram de aferir, seja por exemplo junto da Requerente A..., S.A. ou seus trabalhadores, do anterior proprietário daquela máquina, ou se aquela tinha contadores e o seu ritmo de utilização, se o anterior proprietário da máquina a chegou a usar ou não;
- os SIT não podem demitir-se da sua função inspetiva e bem assim dos seus deveres de instrução, e avançar com um juízo genérico e conclusivo sem suporte em factos concretos sem qualquer densificação concernente ao incumprimento dos pressupostos e sem requerer quaisquer esclarecimentos atinentes ao efeito. Tal atuação consubstancia uma clara violação do princípio do inquisitório quando, ademais, no caso vertente, todos os elementos idóneos e suficientes poderiam ser fornecidos pela Requerente A..., S.A.;
- termos em que as correções, nesta sede, se encontram inquinadas por erros quanto aos pressupostos de facto, que por sua vez resultam em vício de fundamentação, em qualquer caso determinando a ilicitude das correções;
- estamos a falar de um ativo que integrou o território nacional e o ativo de uma empresa pela primeira vez, que nunca foi depreciado, e sobre o qual nunca foi deduzido, por nenhuma empresa qualquer montante a título de RFAI ou outro benefício fiscal;
- uma vez que os bens adquiridos nunca estiveram afetos à atividade empresarial do sujeito passivo, na qualidade de ativo corrente, nem de outro sujeito passivo, nunca foram depreciados ou considerados para o efeito da aplicação de benefícios fiscais, devem ser considerados como adquiridos em "estado novo", e considerados na dotação do RFAI.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira mantém a posição assumida no RIT de 2016.

O único motivo em que a Autoridade Tributária e Aduaneira se baseou para desconsiderar a relevância destes investimentos para efeitos de RFAI foi o entendimento de que o RFAI não se

aplica à aquisição de activos fixos tangíveis usados e que este era o caso da máquina Goller.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não explica como chegou à conclusão de que a máquina tinha sido adquirida em estado de usada, percebendo-se apenas, à face do que consta do Relatório da Inspecção Tributária de 2016, que se terá baseado nos factos de a aquisição pela Requerente ter ocorrido em 2016, o ano de fabrico da máquina ser 2008 e ter havido uma anterior proprietária, que a tinha instalada.

No entanto, estes factos não servem de suporte àquela conclusão, pois, a máquina não foi necessariamente adquirida pela anterior proprietária no ano de fabrico e, tratando-se de uma empresa em liquidação (como se infere da sua designação), é possível que não tenha sido por esta utilizada, sendo neste sentido que aponta a única prova produzida (declarações de parte).

A Requerente imputa à actuação da Autoridade Tributária e Aduaneira violação do princípio do inquisitório, por não ter feito qualquer diligência para averiguar qual o estado em que a máquina foi adquirida pela Requerente e assiste-lhe razão.

Na verdade, o princípio do inquisitório, enunciado no artigo 58.º da Lei Geral Tributária (LGT), impõe à Autoridade Tributária e Aduaneira o dever de «realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido».

Neste caso, a Autoridade Tributária e Aduaneira não fez qualquer diligência e havia diligências possíveis manifestamente adequadas a apurar se a máquina tinha sido utilizada pela anterior proprietária, designadamente informação da autoridades fiscais italianas sobre a actividade da anterior proprietária, ou, pelo menos, indagar junto da Requerente qual o estado da máquina no momento da aquisição.

Por isso, ocorre a invocada violação do princípio do inquisitório.

Por outro lado, esta correção enferma também do invocado vício de falta de fundamentação, que, neste caso, é falta de fundamentação substantiva.

Com efeito. devem distinguir-se os conceitos de «fundamentação material» e «fundamentação formal».

Esta última «pode ser entendida como uma exposição enunciadora das razões ou motivos da decisão», enquanto a fundamentação material corresponde à «recondução do decidido a um parâmetro valorativo que o justifique: no primeiro sentido, privilegia-se o aspecto formal da operação, associando-a à transparência da perspectiva decisória; no segundo, dá-se relevo à idoneidade

substancial do acto praticado, integrando-o num sistema de referência em que encontre bases de legitimidade». (...)

A falta de fundamentação substancial, por incorrecção ou falta de prova dos pressupostos de facto ou o erro de direito, consubstanciará vício de erro sobre os pressupostos de facto ou erro sobre os pressupostos de direito.

Neste sentido, refere-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-09-2011, proferido no processo n.º 0494/11:

O facto de, porventura, a valia substancial dos fundamentos aduzidos nesse discurso fundamentador não ser suficiente para retirar a conclusão que aí se retirou, isto é, ser insuficiente ou inapta, do ponto de vista legal, para suportar a correção efetuada, é matéria que não contende com a fundamentação formal do acto, mas sim com a fundamentação substancial, que pode levar à procedência da impugnação por força dos vícios de violação de lei que foram invocados.

Com efeito, não deve confundir-se a suficiência da fundamentação com a exatidão ou a validade substancial dos fundamentos invocados. É que, como adverte SÉRVULO CORREIA ("Noções de Direito Administrativo", I, pág. 403.), «a fundamentação pode ser inexata e ser suficiente, por permitir entender quais os pressupostos de facto e de direito considerados pelo autor do acto. Deste modo, a inexatidão dos fundamentos não conduz ao vício de forma por falta de fundamentação. Ela pode sim revelar a existência de outros vícios, como o vício de violação de lei por erro de interpretação ou aplicação de norma, ou (...) por erro nos pressupostos de facto» (...)".

No caso em apreço, ocorre o vício de falta de fundamentação substantiva, que se reconduz a vício de erro sobre os pressupostos de facto, pois os factos em que se baseou a Autoridade Tributária e Aduaneira para concluir que a máquina tinha sido adquirida em estado de usada não justificam a conclusão pois, como se disse, a máquina não foi necessariamente adquirida pela anterior proprietária no ano de fabrico e, tratando-se de uma empresa em liquidação, é possível que não tenha sido por esta utilizada.

Por outro lado, a invocada aquisição da máquina em estado de usada, defendida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não pode servir de fundamento para afastar a relevância para o RFAI das despesas com instalações hidráulicas para escoamento efluentes, pois estas não foram adquiridas em estado de usadas.

Pelo exposto, a correcção relativa à máquina Goller e despesas associadas enferma dos vícios de violação do princípio do inquisitório e de falta de fundamentação substantiva, que se reconduz a vício de erro sobre os pressupostos de facto, que justificam a anulação da liquidação referente ao

exercício de 2016, na parte correspondente.

4.1.2. Obras em instalações não fabris no valor total de € 69.728,36

Estão em causa obras de reconstrução das instalações sanitárias do piso 0, as quais se encontram na área afeta aos departamentos comercial e criativo [estrutura administrativa de suporte ao cliente e criativo e equipa de design, como se refere na alínea FF) da matéria de facto fixada].

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma correção com os seguintes fundamentos, em suma:

Tal como referido, verificámos as obras de reconstrução das instalações sanitárias do piso 0, as quais se encontram na área afeta aos departamentos comercial e criativo. Tratam-se de gastos de construção, num total de 66.303,00€, não relacionados com instalações fabris, motivo pelo qual ficam assim claramente excluídas do âmbito do RFAI. Da mesma forma, a aquisição dos equipamentos sanitários, num total de 3.425,36€, em nada contribuiu para o aumento da capacidade produtiva da empresa, tratando-se da aquisição isolada de ativos não integrada em nenhum projeto de investimento.

(...)

Desta forma, e pelo exposto, por “instalações fabris”, nos termos e para os efeitos da subalínea ii) da alínea a) do art.º 22.º do RFAI, dever-se-á entender como compreendendo todas as instalações ligadas de forma imediata ao processo produtivo.

A Requerente defende que a alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, considera elegíveis as construções, aquisições, reparações e ampliações de quaisquer edifícios afectos a **instalações administrativas**.

Neste processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que «o legislador excluiu o investimento na construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios do regime, ficando salvaguardado, apenas, o investimento em INSTALAÇÕES FABRIS ou em edifícios que estejam afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas, atividades cuja CAE consta da Portaria 282/2014, de 30 de dezembro e que não correspondem à desenvolvida pela Requerente, conforme previsto nos termos da subalínea ii), da alínea a), do n.º 2, do artigo 22.º do CFI».

No entanto, a CAE relevante, para este efeito, é a que corresponde à actividade global da Requerente, que não é questionado que se insere nas actividades elegíveis.

Por outro lado, complementando a referência a «actividades ... administrativas» com o teor

da norma geral sobre as «aplicações relevantes» para efeitos dos benefícios fiscais previstos no CFI, que consta do artigo 11.º, n.º 1, alínea ii), conclui-se que estão abrangidos não só os edifícios e outras construções diretamente ligados ao processo produtivo mas também às «**atividades administrativas essenciais**».

No caso da Requerente, os departamentos comercial (estrutura administrativa de suporte ao cliente) e criativo (equipa de design) desenvolvem actividades administrativas essenciais, no contexto da produção de bens com estamparia digital, pois ambas são imprescindíveis para o funcionamento das instalações fabris e estão diretamente conexas com o projeto de investimento levado a cabo pela Requerente.

De qualquer modo, ao restringir as aplicações relevantes às «*instalações ligadas de forma imediata ao processo produtivo*» e ao não incluir naquelas as construções ligadas directamente às «*atividades administrativas essenciais*», esta correcção enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, quanto à interpretação da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, que justifica a anulação desta correcção, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

4.1.3. Investimento de remodelação da cobertura no valor de € 52.455,00

A Autoridade Tributária e Aduaneira fundamentou esta correcção nos seguintes termos:

No que respeita às despesas com conservação e manutenção do edifício fabril, no caso a remodelação da cobertura, investimento de 52.455,00€, as mesmas também não configuram um “investimento inicial” de acordo com a alínea d) do n.º 2 do art.º 2.º da referida portaria.

(...)

Com efeito, de acordo com o n.º 5 do artigo 22.º do CFI, “Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso”, pelo que, apenas se consideram elegíveis as aplicações relevantes em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo que se traduzam em “adições”, excluindo, portanto, os investimentos de substituição.

As despesas com a reparação do edifício original têm subjacente uma natureza de substituição de parte das instalações fabris, que, ao longo dos anos, se foi deteriorando, tornando-se necessário realizar obras de conservação e reparação.

O aumento da capacidade de um estabelecimento existente tem que ter um carácter totalmente incremental, não podendo confundir-se com mera substituição, atualização ou complemento da capacidade existente (investimentos que teriam sempre que fazer devido a desgaste, obsolescência, etc.), ainda que permita ganhos e eficiência ou aumentos marginais de capacidade.

Estando, assim, em causa investimentos relacionados com a conservação/reparação de edifícios, os mesmos traduzem-se em meros investimentos de substituição e não em adições, e como tal não podem ser considerados elegíveis para efeitos de cálculo do valor do crédito fiscal RFAI.

A Requerente diz o seguinte, em suma:

A substituição do telhado trata-se de uma consequência direta do investimento efetuado na aquisição de novas máquinas, dado que obrigam a certas condições atmosféricas e de refrigeração (cf. Brochura da máquina já junta como Documento n.º 11). Os SIT assumiram, sem elementos, que se tratava uma mera substituição, a partir do descriptivo da fatura, sem cuidar de enquadrar o investimento feito no âmbito do projeto de investimento: o investimento realizado em maquinaria, pelas qualidades próprias das máquinas e do método produtivo associado à estamparia digital, exigiu que se procedesse a uma melhoria do isolamento térmico da nave do armazém, o que, por sua vez, exigiu e se atingiu através de uma alteração do seu telhado.

(...)

A readaptação do espaço e as melhorias na cobertura da nave e telhado para acomodar a atividade de estamparia digital foi, pois, um requisito essencial e imprescindível, tanto no que diz respeito ao armazenamento da matéria-prima como quanto ao método produtivo, e a própria instalação dos equipamentos que obrigam a um ambiente controlado e estável.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira mantém a posição assumida no RIT de 2016, defendendo, em suma, que «uma mera substituição de equipamentos, ainda que conduza a um aumento da produtividade pela normal evolução tecnológica, não será suficiente para ser elegível para o benefício em causa».

A substituição da cobertura existente por outra com isolamento era essencial para adequado funcionamento da máquina PIKE, como resulta da matéria de facto fixada.

À face da referida definição de «investimento inicial» que consta do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC e o artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, não é de excluir deste conceito o «investimento de substituição», pois, se ele estiver 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» enquadra-se no âmbito desta definição. Isto é, por exemplo, a substituição de uma máquina por outra mais moderna e eficiente poderá incluir-se no conceito de «investimento inicial».

Na verdade, o n.º 49 do artigo 2.º do RGIC e o artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015 apenas exigem, no que aqui interessa, que os investimentos estejam «**relacionados**» com aumento da capacidade de um estabelecimento existente ou com a alteração fundamental do processo de produção global.

A esta luz, basta a **relação** desses investimentos com o aumento da capacidade produtiva e a mudança fundamental do processo de produção para assegurar o direito da Requerente a usufruir do RFAI.

A não exclusão do «*investimento de substituição*» destes conceitos é confirmada indirectamente no CFI pelo facto de ela estar expressamente prevista no seu artigo 11.º, n.º 4, para os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo (BFCIP), **mas não estar prevista para o RFAI ou para a DLRR**, o que, no pressuposto de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, como tem de se presumir (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), permite concluir que não se pretendeu estender aquela exclusão ao RFAI e à DLRR.

Para além disso, as normas sobre benefícios fiscais integram-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, por força do preceituado nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, pelo que é proibida pelo artigo 11.º, n.º 4, da LGT a integração de lacunas de regulamentação através de aplicação analógica, o que afasta a possibilidade de aventar quanto ao RFAI e à DLRR aquela regra especial do BFCIP.

No caso em apreço, resulta da prova produzida que o isolamento térmico proporcionado pela nova cobertura era essencial para adequado funcionamento da máquina PIKE, pelo que as obras de substituição do telhado beneficiam do RFAI.

Assim, esta correcção enferme de vício de violação de lei, por erro de interpretação do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC e o artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, que justifica a anulação desta correcção.

4.1.4. Máquina de limpeza e Dyson airblade no valor de € 8.082,53

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a elegibilidade para o RFAI de uma máquina

de limpeza no valor de € 7.0754,00 e uma máquina Dyson airblade com o valor de 1.017,53.

Como resulta da matéria de facto fixada, não se provou a existência entre estes investimentos e entre os investimentos e o aumento da capacidade produtiva ou as alterações do processo produtivo.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral, quanto a esta correcção.

4.1.5. Discos de corte valor global de € 20.151,10

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a elegibilidade para o RFAI de discos de corte no valor global de € 20.151,10.

Relativamente aos discos de corte, resulta da prova produzida que a utilização da estamparia digital implicou a necessidade de adquirir novos discos de corte de maior precisão.

Trata-se, assim, quanto aos discos de corte, de investimentos relacionados com o aumento da capacidade produtiva e alterações fundamentais no processo produtivo, o que leva a concluir pela sua elegibilidade para o RFAI.

Assim, pelo que se referiu no ponto 4.1.3 sobre o conceito de «investimento inicial», é ilegal esta correcção, pelo que se justifica a anulação da liquidação de 2016, na parte em que tem como pressuposto esta correcção.

4.1.6. Impressora multifunções com o valor de € 5.300,00€ e diversos computadores, com o valor global de € 57.269,91

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a elegibilidade para o RFAI da aquisição de uma impressora multifunções, que a Requerente afectou ao setor administrativo/contabilidade (5.300,00€) e diversos computadores, afectos às áreas administrativa, comercial e criativa (57.269,91€), por considerar que se trata de meras aquisições isoladas.

Resulta da prova produzida que a estamparia digital exige software de tratamento de imagem com maior qualidade de resolução, pelo que a Requerente teve necessidade de adquirir software, computadores e uma impressora, por haver mais pessoas envolvidas no processo de produção.

Estando estas aquisições relacionadas com o projecto de investimento, incluem-se no

conceito de «*investimento inicial*», pelo que se referiu no ponto 4.1.3.

Assim, são ilegais estas correcções, pelo que se justifica a anulação da liquidação de 2016, na parte em que têm como pressuposto estas correcções.

4.1.7. Software no valor de € 5.125,18

A Requerente fez investimentos em software, para computadores, no valor global de € 5.125,18.

Tratam-se de licenças “software teamviwer”, “Microsoft Office”, “MS Windows server”, “Office 365 Pro Plus” e “Office H&B Port”.

A Autoridade Tributária e Aduaneira considerou que estes investimentos não eram elegíveis para o RFAI, por entender que, à face da alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, «*as únicas aplicações relevantes em ativos intangíveis consideradas elegíveis em sede de RFAI são, como atrás referido, as “despesas com transferência de tecnologia”, as quais estão associadas a aquisições de propriedade intelectual ou propriedade industrial (direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente)» e «*não se pode confundir “propriedade industrial” (SNC 444) com “programas de computador” (SNC 443 – onde se incluem as licenças de softwares e programas de gestão)*». Assim, a licença de “direito de uso” e as despesas de instalação e manutenção de programa de computador não correspondem à transmissão de qualquer direito de propriedade intelectual, não se qualificando como “transferência de tecnologia”».*

A Requerente defende que «*resulta claramente da lei que as licenças constituem ativos intangíveis elegíveis no âmbito do RFAI*» e que «*o que não resulta da lei é que esses investimentos em ativos intangíveis correspondam a transmissões de propriedade intelectual, o que se comprova pelo uso do termo "licença"*».

Nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, consideram-se como aplicações relevantes para efeitos de RFAI, os investimentos em “*ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente*”, o que patenteia que as licenças são incluídas entre os investimentos relevantes, que não se reduzem às situações de aquisição da propriedade sobre direitos de propriedade intelectual ou industrial.

Na mesma linha, o artigo 2.º, n.º 30) do RGIC define como «*ativos incorpóreos*», os ativos sem

qualquer materialização física ou financeira, como patentes, licenças, saber-fazer ou outros tipos de propriedade intelectual.

Por isso, impõe-se concluir que o investimento realizado em software consubstancia uma despesa com transferência de tecnologia, abrangida, para efeitos do benefício fiscal, pela alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Assim, esta correcção enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, quanto à interpretação da alínea b) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, que justifica a anulação da liquidação na parte respectiva, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

4.2. Criação líquida de postos de trabalho

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a Requerente não deu satisfação ao requisito da «criação líquida dos postos de trabalho», pelo seguinte, em suma:

Para além do cumprimento das condições de elegibilidade, a obtenção do direito ao benefício fiscal está também condicionada com a criação de postos de trabalho, requisito sempre imposto em todas as redações do regime do RFAI.

Esta condição encontra-se prevista, desde logo, na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, a qual estabelece que os investimentos relevantes têm de proporcionar 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).

(...)

Ou seja, para poder usufruir do benefício fiscal no âmbito do RFAI, a condição relativa à criação de postos de trabalho proporcionada pelo investimento relevante e à sua manutenção, face ao disposto na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, tem que ser cumprida “à custa” de contratos de trabalho sem termo e os postos de trabalho criados (criar é incrementar em relação ao existente) têm que garantir um acréscimo efetivo do número de trabalhadores admitidos na empresa em determinado período, salvaguardando assim os valores subjacentes aos auxílios com finalidade regional, nos quais se inscreve o RFAI, designadamente, no § 31 do preâmbulo do RGIC.

Indo de encontro à alínea b) do n.º 3 do artigo 12.º do Regulamento (CE) n.º 800/2008 da Comissão, de 6 de agosto, bem como do § 32 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, e à alínea a) do n.º 9 do artigo 14.º, deste último regulamento, doravante designado por RGIC, a informação vinculativa citada determina ainda que a condição de “criação de postos de trabalho” se considera “cumprida quando, à data de 31 de Dezembro (...) (considerando que o período de tributação do sujeito passivo coincide com o ano civil), se verifique um aumento líquido do número de trabalhadores relativamente à média dos 12 meses precedentes” (conforme § 2 da

mencionada informação vinculativa), acrescentando que “pode acontecer com admissão de um único trabalhador” (conforme § 3 da informação vinculativa).

Ou, dito de outro modo, tem que haver real criação de emprego aferida no seu todo, ou seja, os postos de trabalho especificamente criados pelo investimento têm que garantir o aumento líquido do número de trabalhadores ao serviço da empresa.

Esta condição de “aumento líquido do número de trabalhadores” encontra-se definida no § 32 do artigo 2.º do RGIC, no qual se estabelece ter de existir um “aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo”.

Por sua vez, a alínea a) do n.º 9 do artigo 14.º, do RGIC, estipula que deve ocorrer “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”.

A Requerente defende o seguinte, em suma:

Importa desde já referir que nos termos da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, é condição que o investimento realizado "proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento" Nesse sentido, retira-se do normativo legal que o investimento deverá proporcionar a criação de postos de trabalho, apontando para um nexo de causalidade entre o investimento e a contratação de trabalhadores, sendo essa a intenção do legislador.

Com efeito, pretende-se que através do incentivo ao investimento, e da efetivação do mesmo, seja criado pelo menos um posto de trabalho que à partida não existiria sem o mesmo.

Assim, será claro que a obrigação de manutenção dos postos de trabalho criados em função do investimento realizado respeita somente aos postos de trabalho diretamente conexos com o projeto de investimento, sem prejuízo da eventual saída de trabalhadores que não estejam associados ao mesmo.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende a posição assumida no RIT.

A alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI estabelece, como requisito do RFAI, que os sujeitos passivos de IRC «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, nos termos da alínea c)».

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que este requisito previsto no CFI se reconduz, em última análise, ao previsto na alínea a) do n.º 9 do artigo 14.º do RGIC, em que se estabelece que «o projeto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores,

ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período».

Para fundamentar a sua interpretação, a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou no RIT uma decisão administrativa em que se adopta o entendimento de que «apenas pode integrar o conceito de "criação de postos de trabalho" a admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), abrangendo a admissão de trabalhadores novos e de trabalhadores que já estivessem na empresa, mas ao abrigo de um contrato com termo».

Antes de mais, impõe-se esclarecer que as orientações administrativas invocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira não têm relevância como fundamento de direito das correcções efectuadas.

Na verdade, nos termos do artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT, as orientações administrativas vinculam (unicamente) Administração Tributária, surgindo no âmbito do princípio da colaboração recíproca que compreende, designadamente, a publicação de orientações genéricas sobre a interpretação e a aplicação das normas tributárias [artigo 59.º, n.º 3, alínea b) da LGT].

Deste modo, as circulares e fichas doutrinárias não constituem fontes de direito fiscal, integrando antes o chamado «direito circulatório», composto por orientações genéricas dirigidas aos serviços da administração fiscal relativas à interpretação e aplicação das normas tributárias, mas que não vinculam os Tribunais nem os contribuintes.

À face do princípio da legalidade fiscal, proclamado no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, «os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes», pelo que não pode por via de uma orientação administrativa ser regulamentada uma situação de incidência tributária, como é o campo de aplicação de benefícios fiscais.

Apreciando a questão à luz dos diplomas legislativos referidos, tem de se constatar que não há suporte textual para concluir que o investimento relevante tem de proporcionar um aumento líquido de postos de trabalho.

Na verdade, na alínea f) do n.º 4 do artigo 21.º do CFI não se faz referência a **aumento líquido** do número de trabalhadores do estabelecimento, mas apenas a «**criação de postos de trabalho**» e sua **manutenção**, o que constitui um elemento interpretativo de acentuada relevância no âmbito de benefícios fiscais, pois, como é jurisprudência pacífica, as normas sobre benefícios fiscais têm a

natureza de normas excepcionais, como decorre do teor expresso do artigo 2.º, n.º 1, do EBF, pelo que devem ser interpretadas, em princípio, ***nos seus termos, sem ampliações ou restrições***, com primazia do elemento literal, como é jurisprudência pacífica sobre a interpretação desse tipo de normas (³), sem prejuízo da aplicação das regras gerais de interpretação e princípios jurídicos, designadamente em situações em que a redacção das normas seja imprecisa. (⁴).

Isto é, as normas sobre benefícios fiscais devem ser interpretadas em termos ***estritos***, o que se é certo que não afasta a necessidade de interpretação, designadamente teleológica, não viabiliza a exigência de requisitos restritivos do campo de aplicação do benefício fiscal para que não há qualquer suporte textual, designadamente o de ser condição do RFAI a criação líquida de postos de trabalho.

Por outro lado, se é certo que o n.º 9 do artigo 14.º do RGIC, refere que «o projeto de investimento deve conduzir a um ***aumento líquido*** do número de trabalhadores do estabelecimento *em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período*», também o é que ***ele é apenas aplicável «quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados»***, como nele se refere expressamente, o que não sucede no caso, pois está-se perante benefício fiscal em que os custos elegíveis se baseiam em ***investimento em activos fixos tangíveis e intangíveis*** (artigo 21.º, n.º 2, do CFI) e não nos custos salariais.

Na verdade, aquele artigo 14.º do RGIC prevê, no seu n.º 4, como custos elegíveis, «*custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos*» [alínea a)], e «*custos salariais estimados decorrentes da criação de emprego, em virtude de um investimento inicial, calculados ao longo de um período de dois anos*» [alínea b)], ou «*uma combinação*» desses custos [alínea c)] e o seu n.º 9, em que se alude ao «*aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa*» ***só se aplica «quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados, descritos no n.º 4, alínea b»***.

³() O TJUE tem decidido que as normas derogatórias, como são as relativas a isenções e benefícios fiscais, devem ser objecto de interpretação estrita (acórdãos 14-06-2007, processo C-434/05, n.º 16; de 05-03-2015, processo C-553/13, n.º 39; de 07-02-2022, processo n.º C-460/21, n.º 26; de 08-10-2020, processo C-235/19, n.º 29; de 12-03-2015, processo C-594/13, n.º 17).

⁴() Essencialmente neste sentido, CLOTILDE CELORICO PALMA, *Enquadramento das operações financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado*, in Colecção Cadernos IDEFF, n.º 13, [Coimbra], Almedina, 2011, páginas 60-63.

Esta expressa referência no n.º 9 do artigo 14.º do RGIC à **alínea b)** do n.º 4, e não também à **sua alínea a)** ou à sua **alínea c)**, constitui uma manifestação de vontade legislativa expressiva de que **aquele aumento líquido do número de trabalhadores apenas é exigido nos casos de auxílios calculados com base em postos de trabalho ou em custos salariais estimados.**

De resto, como se refere no acórdão arbitral proferido no processo n.º 307/2019-T⁽⁵⁾), «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».

Como também se refere no mesmo acórdão:

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

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

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

Assim, é errado o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira ao transpor para este benefício fiscal enquadrável na alínea a) do n.º 4 do artigo 14.º do RGIC, (como custos elegíveis, «custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos») o regime previsto no seu n.º 9 quanto ao «aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa» que só se aplica

⁵ Posição também adotada nos acórdãos arbitrais proferidos nos processos n.ºs 488/2019-T, 546/2020-T, 500/2021-T, 508/2021-T, 544/2022-T, 483/2022-T, 299/2024-T, 860/2024-T e 802/2024.

«quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados, descritos no n.º 4, alínea b)».

Neste sentido, relativamente a regime semelhante do RFAI de 2009, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08-11-2023, processo 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.

Concluímos, 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.

A esta luz, tem de se concluir que a interpretação da Autoridade Tributária e Aduaneira enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito quanto à interpretação da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, pelo que não pode basear-se nela a não aplicação do RFAI aos investimentos referidos.

Por outro lado, resulta da matéria de facto fixada que a Requerente contratou três trabalhadores para trabalharem na estamparia digital, que ainda se mantêm ao seu serviço, o que basta para considerar satisfeito o requisito da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

Este vício justifica a anulação da liquidação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

4.3. Perda por imparidade no valor de € 65.000,00

Na inspecção relativa ao exercício de 2020, a Autoridade Tributária e Aduaneira fez uma correcção relativa a uma perda por imparidade no valor de € 65.000,00, relacionada com adiantamentos feitos a um fornecedor que, entretanto, abriu insolvência.

A imparidade foi revertida em 20-06-2022.

O artigo 28º-A do CIRC estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 28.º-A

Perdas por imparidade em dívidas a receber

1 - Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores:

a) As relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, incluindo os juros pelo atraso no cumprimento de obrigação, que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;

A fundamentação desta correcção é a seguinte, em suma:

Considerando a insolvência do fornecedor italiano, a A... constituiu uma imparidade, pelo valor do adiantamento efetuado para a aquisição do ativo referido, um vaporizador.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 28.º-A do Código do IRC, podem ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, incluindo os juros pelo atraso no cumprimento da obrigação, que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade.

Esta norma restringe as dívidas a receber cujas perdas por imparidade são suscetíveis de dedutibilidade fiscal aos "créditos resultantes da atividade normal".

Se o legislador tivesse a intenção de incluir no âmbito do art.º 28.º-A do CIRC todas as contas (ou dívidas) a receber que, em termos contabilísticos, são reconhecidas na Classe 2 do Código de Contas do SNC, utilizaria a expressão "dívidas a receber", sem criar quaisquer restrições. Ao restringir, expressamente, a dedutibilidade das perdas por imparidade das dívidas a receber às situações em que essa dívida respeita a "créditos resultantes da atividade normal", está, claramente, a circunscrever estes créditos aos que têm origem nas vendas e nas prestações de serviços que integram o objeto social da empresa, ou seja, às operações que envolvem transações correntes.

No presente caso, o crédito resulta de adiantamentos a um fornecedor e teve origem numa operação que não se considera resultante da atividade normal da empresa, tratando-se sim de uma operação de caráter financeiro, pelo que a respetiva perda por

imparidade, no montante de 65.000,00€, reconhecida contabilisticamente no período de tributação de 2020, não concorre negativamente para a formação do lucro tributável, devendo ser acrescida no quadro 07 da Declaração de Rendimentos Mod. 22 deste período de tributação.

(...)

O pagamento efetuado ainda antes da entrega da mercadoria caracteriza-se como um adiantamento ao fornecedor, assumindo a natureza de um financiamento que, como tal, se não enquadra na atividade normal da empresa. Havendo, por conseguinte, um saldo devedor de fornecedores, que se encontra registado contabilisticamente, este não é dedutível para efeitos fiscais a título de imparidades.”

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- atividade normal não é apenas o ato de realização ou obtenção de rendimento, não é apenas a última fase do processo, em que existe um contacto com a procura, mas todos os atos tendentes à realização do fim específico da entidade, incluindo os preparatórios, ou os situados a montante da venda, i.e., os contactos com os fornecedores.
- as dívidas de fornecedores devem, dessa forma, ser igualmente consideradas como resultando da atividade normal dos sujeitos passivos.”;
- a Requerente A..., S.A. apresentou aos SIT as faturas em causa, relativas à compra de uma máquina, enquadrável no âmbito da atividade prosseguida pela Requerente A..., S.A., onde consta que se trata do primeiro e segundo pagamento do respetivo preço, que seria, no total, € 325.000,00;
- encontrando-se assente a conexão desta compra e do adiantamento com a prossecução da atividade da Requerente A..., S.A., encontram-se reunidos todos os pressupostos para reconhecer a perda por imparidade ao abrigo da alínea h) do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira mantém a posição assumida no RIT de 2020, concluindo que, no presente caso, o crédito resulta de adiantamentos a um fornecedor e teve origem numa operação que não se considera resultante da atividade normal da empresa, tratando-se sim de uma operação de caráter financeiro, pelo que a respetiva perda por imparidade, no montante de 65.000,00€, reconhecida contabilisticamente no período de tributação de 2020, não concorre negativamente para a formação do lucro tributável, devendo ser acrescida no quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22 deste período de tributação.

O CIRC não esclarece o que deve entender-se «créditos resultantes da atividade normal», pelo que há que fazer apelo às regras gerais sobre interpretação da lei, por força do disposto no n.º 1 do artigo 11.º da LGT.

Assim, nos termos do artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil, «na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados».

«O texto é o ponto de partida da interpretação. Como tal, cabe-lhe desde logo uma função negativo: a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer "correspondência" ou ressonância nas palavras da lei. Mas cabe-lhe igualmente uma função positiva, nos seguintes termos. Primeiro, se o texto comporta apenas um sentido. é esse o sentido da norma – com a ressalva, porém, de se poder concluir com base noutras normas que a redacção do texto atraíou o pensamento do legislador". Quando, como é de regra, as normas (fórmulas legislativas) comportam mais que um significado, então a função positiva do texto traduz-se em dar mais forte apoio a ou sugerir mais fortemente um dos sentidos possíveis. É que, de entre os sentidos possíveis, uns corresponderão ao significado mais natural e directo das expressões usadas, ao passo que outros só caberão no quadro verbal da norma de uma maneira forçada, contrafeita. Ora, 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, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislador soube exprimir com correção o seu pensamento». (6)

A expressão «actividade normal» abrange manifestamente toda a actividade que uma empresa tem de desenvolver para atingir os seus fins de obtenção de lucros, compreendendo não só a que lhe proporciona rendimentos (vendas ou prestações de serviços) mas também a que é necessária para conseguir produzir os bens ou serviços (designadamente, aquisições a fornecedores).

Sendo assim, como se diz no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27-02-2025, processo n.º 01007/07.2BEPRT «não restam dúvidas de que os créditos sobre os fornecedores provisionados (...) resultaram da sua atividade normal, não se vislumbrando fundamento legal que permita sustentar a tese restritiva da Administração Fiscal no sentido de que só os créditos sobre clientes (e não já sobre fornecedores) devem ser qualificados como resultantes daquela atividade normal. O único nexo exigido por lei relativamente aos créditos a que se reportam as provisões

⁶ BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 182.

fiscalmente dedutíveis é o que se prende com a atividade que gerou tais créditos e não com a qualidade dos devedores (se clientes ou se fornecedores). Deste modo, e neste particular, apenas ficará excluída a dedutibilidade quando se verifique que os créditos provisionados não emergem da atividade normal da empresa, mas de outra atividade que esta tenha eventualmente exercido».

Na mesma linha, pronunciou-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30-03-2023, processo n.º 86/08.6BELRS, dizendo que «há que ter presente que a prossecução do objeto social pode ser materializada por via de ações mediatas, desde que com ele corelacionadas, no fundo que se subsumam, direta e indiretamente, no âmbito das atividades de natureza económica que se propõe realizar. Daí que, possa/deva abranger todas as operações que direta, mas também indireta e mediadamente contribuam para a manutenção da fonte produtora e para obtenção de proveitos, con quanto não sejam alheias e apartadas dos seus fins».

Assim, «os créditos resultantes da actividade normal da empresa são os saldos devedores de clientes e **fornecedores** no final do exercício devidamente evidenciados em contas apropriadas» (Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 23-02-2010, proferido no processo n.º 03751/10 e de 15-05-2010, processo n.º 03976/10). No mesmo sentido, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 03-12-2015, processo n.º 01108/16

No caso em apreço, porém, as facturas emitidas pela Requerente revelam que não se está perante uma transferência de meios financeiros relacionados com uma aquisição não definida, que assumiria as características de um financiamento, mas sim, pagamento de duas fracções do preço de aquisição de uma máquina, para utilização da Requerente, que estava já fixado em € 325.000,00.

A aquisição do que é necessário para a produção insere-se, manifestamente, na actividade normal de qualquer empresa.

Pelo exposto, a correcção relativa ao exercício de 2020 enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, quanto à interpretação do artigo 28.º-A, n.º 1, do CIRC, que justifica a anulação da liquidação relativa a este exercício.

5. Reembolso da quantia paga indevidamente e juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso das quantias pagas, com juros indemnizatórios.

Como consequência da anulação das liquidações, a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias correspondentes às correcções que justificam a anulação, que devem

ser determinadas em execução desta decisão arbitral.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º
Pagamento indevido da prestação tributária

1 – 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.

No caso em apreço, conclui-se que há erros nas liquidações imputáveis aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que as elaborou por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde as datas de 12-06-2024 e 08-08-2024, em que a Requerente efectuou o pagamento das quantias liquidadas, até à data do processamento da respectiva nota de crédito, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

6. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto à generalidade das correcções, com excepção das referidas no ponto 4.1.4, desta decisão arbitral;
- b) Anular a decisão da reclamação graciosa n.º ...2024... e as liquidações n.ºs 2024...e 2024..., nas partes correspondentes às correcções relativamente às quais o pedido de pronúncia arbitral é julgado procedente;
- c) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, relativamente à quantia de IRC correspondente às correcções relativamente às quais o pedido de pronúncia arbitral é julgado procedente;

- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, nos termos do ponto 5 desta decisão arbitral.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 779.392,86, indicado pelas Requerentes e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 11.322,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 1,20% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 98,80% (considerando às percentagens de decaimento determinadas com base nos valores das correcções relativamente à quais o pedido de pronúncia arbitral é julgado procedente (€ 663.127,99) e improcedente (€ 8.082,53).

Lisboa, 16-12-2025

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(Relator)

(Ricardo Marques Candeias)

(João Taborda da Gama)