

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 362/2025-T

Tema: RFAI – Criação de postos de trabalho – Investimento inicial – Aquisições isoladas

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Luís Cupertino Ferreira e José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., S.A. (doravante apenas A...) pessoa coletiva n.º ..., com sede na Rua ..., Apartado..., união das freguesias de ... e ..., do concelho de Guimarães (...-...) veio, ao abrigo do disposto nos arts. 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – RJAT), requerer a CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 11 de abril de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 3 de

junho de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 25 de junho de 2025, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta a 15 de setembro de 2025.

No dia 26 de setembro de 2025, este Tribunal proferiu o seguinte despacho:

“1. Designa-se o dia 21 de outubro de 2025, pelas 10h00 horas, nas instalações do CAAD como data para realização da audiência para produção de prova testemunhal.

2. Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

A audiência foi realizada na data definida, sendo que na sequência da mesma ambas as partes apresentaram alegações.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

O Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A A... foi objeto de uma inspeção tributária interna de âmbito parcial – IRC - ao exercício de 2020 com a ordem de serviço n.º OI2024... (cfr. documento n.º 1 já junto).
- b) No âmbito desse procedimento, a A... foi notificada dos seguintes atos:

exercício de 2020 - OI2024...	
Ato	Data
Início do procedimento	13 de abril de 2024

▸ Projeto de RITI ¹	16 de outubro de 2024
▸ RITI	11 de novembro de 2024

- c) Na sequência desse ato inspetivo foram realizadas correções em sede de IRC que se resumem no quadro seguinte:

2020	
CORRECÇÕES PROMOVIDAS	
RFAI	26.190,84€
Ajustamentos à dotação do RFAI transitada dos anos de 2016 a 2019 em virtude da inspeção tributária com a ordem de serviço n.º OI2023...	133.226,63€

- d) A Requerente, não se conforma, com as correções promovidas pela AT, quer no que respeita ao RFAI (ponto V.1 do RITI), quer no que respeita aos ajustamentos à dotação do RFAI - transitada dos anos de 2016 a 2019 - em virtude da inspeção tributária com a ordem de serviço n.º OI2023... (ponto V.2 do RITI).
- e) Em suma, e no que respeita à desconsideração da dotação do RFAI por parte da AT, a mesma teve por base a inelegibilidade das despesas e investimentos realizados, no ano de 2020, pela A..., com fundamento no seguinte:

Ausência 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. (art.º 22 n.º 4 al. f) do CFI)

- a) Segundo o entendimento da AT, o desenvolvimento económico das regiões apenas é alcançado se houver contratação líquida de pessoas, com contrato sem termo (sustentável) e se o nível de empregabilidade atingido pela entidade no período de

¹ Relatório de Inspeção Tributária

investimento relevante for integralmente mantido durante o período mínimo imposto pelo regime.

b) Assim, considera a AT que:

A) as condições de acesso ao RFAI relacionadas com o objetivo de criação de emprego, a que alude o art. 22º, n.º 4, al. f) do CFI não se resumem às condições específicas previstas no Código Fiscal de Investimento:

1ª condição: identificação e demonstração do nexo de causalidade entre o investimento relevante para efeitos de RFAI e os postos de trabalho criados (trabalhadores com contrato sem termo) estritamente em razão desse investimento;

2ª condição: os quais devem ser mantidos pelo período definido na alínea c), do n.º 4 do art. 22º do CFI;

B) mas também é necessário que sejam cumpridas as condições gerais exigíveis para que os auxílios com finalidade regional possam ser considerados como compatíveis com o mercado interno:

1ª condição: que se verifique uma efetiva criação líquida de postos de trabalho, ou seja, um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento (trabalhadores com contrato de trabalho sem termo no final do período de investimento);

2ª condição: a criação de emprego ocorra “num contexto sustentável”, ou seja, que os seus efeitos perdurem, sejam duradouros, isto é que o número de postos de trabalho (trabalhadores com contrato sem termo no final do período), se mantenha superior à média dos 12 meses precedentes, dentro da mencionada regra previstas no ponto 17 do referido ofício circulado n.º 20259, de 28.06.2023.

c) Concluiu a AT que, in casu, não obstante a A... ter cumprido as duas condições gerais exigíveis para que os auxílios com finalidade regional possam ser considerados como compatíveis com o mercado interno, não conseguiu demonstrar o nexo de causalidade entre o investimento realizado e o posto de trabalho criado, não tendo cumprido a primeira condição específica prevista no Código Fiscal de Investimento, porquanto:

1º Quanto ao trabalhador B... (trabalhador indicado pela A... como admitido ao seu serviço em virtude dos investimentos elegíveis para efeitos de RFAI no ano de 2020) o mesmo foi admitido na A... para a secção de revista em 28.01.2020, através de contrato

de trabalho com termos certo que apenas foi convertido em sem termo em 27.01.2022, logo não cumpre, em 2020, com a natureza de contrato exigível (sem termo).

2º Quanto ao trabalhador C... (trabalhador indicado pela A... como admitido ao seu serviço em virtude dos investimentos elegíveis para efeitos de RFAI no ano de 2020) o mesmo foi admitido na A... para a secção de planeamento/produção em 28.01.2020, porém “os investimentos em questão estão relacionados quer com a aquisição de acessórios de tecelagem, quer com a aquisição de uma máquina de revista”, pelo que “mesmo que os investimentos fossem considerados elegíveis, a motivação e respetiva área de afetação deste novo posto de trabalho não demonstraria que esta contratação tivesse ocorrido na razão do investimento (nexo de causalidade), considerado pelo sujeito passivo na base de cálculo do RFAI”.

Terminou a AT referindo que “atendendo que o sujeito passivo não conseguiu demonstrar o nexo de causalidade entre o investimento realizado e o posto de trabalho criado”, não iria proceder à análise da segunda condição específica prevista no Código Fiscal do Investimento relativa, ou seja, a manutenção dos postos de trabalho criados pelo período definido na alínea c), do n.º 4 do art. 22º do CFI.

Investimentos em ativo fixo tangível não adquirido em estado de novo (art.º 22 n.º 2 al. a) CFI)

- a) Considerou a AT que os “acessórios de tecelagem” são meras aquisições relacionadas e indispensáveis à manutenção da fonte produtora e não um investimento inicial, ou seja, “um investimento adicional, de raiz, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente”.
- b) Conclui a AT que este concreto investimento não constitui “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 instalada (redimensionamento ou extensão da instalação produtiva)”, pois são meros investimentos em ativos necessários à manutenção da exploração corrente da A... .

- c) Com efeito, estes concretos investimentos não podem ser despesas elegíveis para efeitos de RFAI e, por conseguinte, não foi, pela AT, fiscalmente aceite a respetiva adoção no montante de 8.865,84€.

Investimentos não constituem “investimento inicial” e respeitam a meras “aquisições isoladas” (art. 2º, ponto 49, al. a) do Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de 17 de junho de 2014 e art. 22º, n.º 2, al. a) e n.º 4 do CFI)

- a) Considerou a AT que o investimento relacionado com a aquisição da máquina de revista constituiu uma mera aquisição isolada na medida em que não está relacionada com o aumento da capacidade do estabelecimento existente, sendo seu objetivo “incrementar o controlo de qualidade”, pelo que não é elegível para efeitos de RFAI, não sendo fiscalmente aceite a adoção no montante de 17.325,00€.
- b) Por sua vez, quanto aos ajustamentos à dotação do RFAI - transitada dos anos de 2016 a 2019 - em virtude da inspeção tributária com a ordem de serviço n.º OI2023..., decidiu a AT fazê-las repercutir no período subsequente de 2020, nos termos do art. 90º, n.º 6 do CIRC (?!?!?), nos seguintes termos:
- i) Regime fiscal de apoio ao investimento que respeita ao período de 2016:
- Ajustamento no montante total de 399.132,45 EUR, ao “Saldo não deduzido no período anterior”, pelo que o valor corrigido assume o montante de 0,00 EUR;
 - Ajustamento no montante total de 66.613,31 EUR, à “Dedução do período”, pelo que o valor corrigido assume o montante de 0,00 EUR;
 - Ajustamento no montante total de 332.519,14 EUR, ao “Saldo que transita para período seguinte”, pelo que o valor corrigido assume o montante de 0,00 EUR.
- ii) Regime fiscal de apoio ao investimento que respeita ao período de 2018:
- Ajustamento no montante total de 11.721,69 EUR, ao “Saldo não deduzido no período anterior”, pelo que o valor corrigido assume o montante de 0,00 EUR;
 - Ajustamento no montante total de 11.721,69 EUR, à “Dedução do período”, pelo que o valor corrigido assume o montante de 0,00 EUR.
- iii) Regime fiscal de apoio ao investimento que respeita ao período de 2019:
- Ajustamento no montante total de 124.016,12 EUR, ao “Saldo não deduzido no período anterior”, pelo que o valor corrigido assume o montante de 0,00 EUR;
 - Ajustamento no montante total de 54.891,63 EUR, à “Dedução do período”, pelo que o valor corrigido assume o montante de 0,00 EUR;
 - Ajustamento no montante total de 69.124,49 EUR, ao “Saldo que transita para período seguinte”, pelo que o valor corrigido assume o montante de 0,00 EUR.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) No âmbito do processo n.º 802/2024-T, em 2024-11-25, foi proferida decisão arbitral em 15-11-2024 (já transitada em julgado) que julgou parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral nos seguintes termos:

“- anular parcialmente a liquidação de IRC n.º 2024..., na parte correspondente às correcções relativas ao RFAI, com excepção da relativa ao prédio sito na praça..., ...-..., Póvoa do Varzim;

– anular ainda a mesma liquidação, na parte correspondente à imparidade que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu dever ter sido reconhecida em 2018;

– anular parcialmente a liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., na mesma proporção em que é anulada a liquidação de IRC;

– julgar parcialmente procedente o pedido de reembolso, em medida correspondente às partes das liquidações de IRC e juros compensatórios que são anuladas e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente o que for determinado em execução da presente decisão arbitral; .

– julgar parcialmente procedente o pedido de juros indemnizatórios, nos termos referidos no ponto 4.2. desta decisão arbitral;

– improcedem os pedidos de reembolso e juros indemnizatórios nas partes restantes.”

- b) Na sequência desta decisão, procedeu-se à anulação dos ajustamentos, promovidos pela AT, e foi já efetuada em sede de execução da decisão do CAAD proferida no processo n.º 802/2024-T” e da consulta à base de dados da AT.

- c) Deste modo, constata-se e que a liquidação contestada no presente PPA já foi anulada através da emissão da liquidação do IRC corretiva n.º 2025..., de 2025-05-08, a qual deu

origem ao acerto de contas n.º2025... e ao reembolso n.º2025..., no montante de 150.542,43, pago por cheque n.º ..., emitido em 2025-05-09 e procedeu-se, ainda, à reposição dos saldos não deduzidos no período anterior, em conformidade com a decisão proferida no processo arbitral 802/2024-T.

- d) Deste modo, o pedido da requerente, na parte da restituição do imposto pago referente à liquidação adicional do IRC impugnada no presente PPA e na parte da reposição dos saldos do RFAI provenientes de períodos anteriores, dando cumprimento à decisão do CAAD no processo 802/2024-T, relativamente à matéria peticionada na parte D) do presente PPA (art.º 183 a art.º 187.º), JÁ SE ENCONTRA SATISFEITO.
- e) Ainda assim, quanto à dotação do RFAI 2020, como infra vamos ver, no montante de € 26.190,84 não assiste razão à Requerente, pelo que deve improceder aquele pedido.
- f) Na verdade, a requerente não deu cumprimento à 1ª condição específica de criação de emprego prevista na al. f) do n.º4 do art.º 22.º do Código Fiscal ao Investimento (CFI) - não foi feita a identificação e demonstração do nexo de causalidade entre o investimento relevante para efeitos de RFAI e os postos de trabalho criados (trabalhadores com contrato sem termo) estritamente em razão do investimento realizado e também não preencheu os critérios de elegibilidade das aplicações declarados como relevantes em 2020, uma vez que os acessórios de tecelagem [aquisições no montante de €35.463,36, a que corresponde um RFAI (25% do investimento) de €8.865,84), representam investimento em ativos necessários à manutenção da exploração corrente da requerente e a aquisição da máquina de revista no valor de €69.300,00 (RFAI declarado de €17.325,00), necessária ao incremento do controlo de qualidade.
- g) Pelo que estas aquisições não integram o conceito de “investimento inicial” e, como tal, nos termos do art.º 23.º do CFI fica afastada a respetiva elegibilidade para efeitos do benefício fiscal RFAI.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A A... foi objeto de uma inspeção tributária interna de âmbito parcial – IRC - ao exercício de 2020 com a ordem de serviço n.º OI2024... (cfr. documento n.º 1 já junto).
- b) No âmbito desse procedimento, a A... foi notificada dos seguintes atos:

exercício de 2020 - OI2024...	
Ato	Data
Início do procedimento	13 de abril de 2024
▸ Projeto de RITI ²	16 de outubro de 2024
▸ RITI	11 de novembro de 2024

- c) Na sequência desse ato inspetivo foram realizadas correções em sede de IRC que se resumem no quadro seguinte:

2020	
CORRECÇÕES PROMOVIDAS	
RFAI	26.190,84€
Ajustamentos à dotação do RFAI transitada dos anos de 2016 a 2019 em	133.226,63€

² Relatório de Inspeção Tributária

virtude da inspeção tributária com a ordem de serviço n.º OI2023...	
--	--

d) A Requerente, não se conforma, com as correções promovidas pela AT, quer no que respeita ao RFAI (ponto V.1 do RITI), quer no que respeita aos ajustamentos à dotação do RFAI - transitada dos anos de 2016 a 2019 - em virtude da inspeção tributária com a ordem de serviço n.º OI2023... (ponto V.2 do RITI).

e) Citada para a presente ação arbitral, a AT, ao abrigo do art. 13º n.º 2 do RJAT, proferiu ofício com o n.º ... nos seguintes termos:

-Ser de manter a não aceitação da dotação do RFAI de 2020 declarada pela requerente, no montante de €26.190,84 e reportada para o período de 2021, com os fundamentos vertidos no RIT.

- Que a contestação da liquidação adicional do IRC objeto do PPA [nº 2024 []], de 2024-11-20 e respetivos juros compensatórios, referente ao período de tributação de 2020, de que resultou a nota de acerto de contas (nota de cobrança) n.º 2024 []], de 2024-11-22 com um total a pagar de €150.542,43] se revela inútil, uma vez que já foi satisfeita a pretensão da requerente quanto à sua anulação e ao reembolso do imposto anteriormente pago, devendo, no entanto, ser concedido à requerente o direito a juros indemnizatórios nos termos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT, em razão da anulação da liquidação adicional do IRC convertida, consequente da execução cabal da decisão arbitral relativa ao processo 802/2024-T.

f) Nesta sequência, a Requerente informou este Tribunal do seguinte:

“4. Não obstante a decisão proferida pela AT, a Requerente vem informar que mantém interesse no pedido de constituição de tribunal arbitral, devendo a ação prosseguir:

- quer relativamente às correções (mantidas no “novo” ato tributário), a saber:

2020

CORRECÇÕES PROMOVIDAS	
RFAI	26.190,84€

- quer relativamente ao pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do art. 43º da LGT, tal como peticionado.”

- g) Perante o exposto, o objeto da presente ação resume-se à legalidade da seguinte correção:

2020

CORRECÇÕES PROMOVIDAS	
RFAI	26.190,84€

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição, a audiência de produção de prova realizada e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental, testemunhal e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/133, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

IV.2.A. QUANTO À INUTILIDADE SUPERVENIENTE DA LIDE (PARCIAL)

Como decorre da posição da Requerida supra explanada, veio esta, em sede de Resposta, pugnar pela existência de inutilidade superveniente da lide relativamente:

- a) No âmbito do processo n.º 802/2024-T, em 2024-11-25, foi proferida decisão arbitral em 15-11-2024 (já transitada em julgado) que julgou parcialmente procedente o pedido de pronuncia arbitral nos seguintes termos:

“- anular parcialmente a liquidação de IRC n.º 2024..., na parte correspondente às correcções relativas ao RFAI, com excepção da relativa ao prédio sito na praça ..., ...-
..., Póvoa do Varzim;
– anular ainda a mesma liquidação, na parte correspondente à imparidade que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu dever ter sido reconhecida em 2018;

³ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

- anular parcialmente a liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., na mesma proporção em que é anulada a liquidação de IRC;
 - julgar parcialmente procedente o pedido de reembolso, em medida correspondente às partes das liquidações de IRC e juros compensatórios que são anuladas e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente o que for determinado em execução da presente decisão arbitral; .
 - julgar parcialmente procedente o pedido de juros indemnizatórios, nos termos referidos no ponto 4.2. desta decisão arbitral;
 - improcedem os pedidos de reembolso e juros indemnizatórios nas partes restantes.”
- b) Na sequência desta decisão, procedeu-se à anulação dos ajustamentos, promovidos pela AT, e foi já efetuada em sede de execução da decisão do CAAD proferida no processo n.º 802/2024-T” e da consulta à base de dados da AT.
- c) Deste modo, constata-se e que a liquidação contestada no presente PPA já foi anulada através da emissão da liquidação do IRC corretiva n.º2025..., de 2025-05-08, a qual deu origem ao acerto de contas n.º2025... e ao reembolso n.º2025..., no montante de 150.542,43, pago por cheque n.º ..., emitido em 2025-05-09 e procedeu-se, ainda, à reposição dos saldos não deduzidos no período anterior, em conformidade com a decisão proferida no processo arbitral 802/2024-T.
- d) Deste modo, o pedido da requerente, na parte da restituição do imposto pago referente à liquidação adicional do IRC impugnada no presente PPA e na parte da reposição dos saldos do RFAI provenientes de períodos anteriores, dando cumprimento à decisão do CAAD no processo 802/2024-T, relativamente à matéria peticionada na parte D) do presente PPA (art.º 183 a art.º 187.º), JÁ SE ENCONTRA SATISFEITO.

A inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, atualmente prevista no art.º 277.º al. e), do CPC, dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objeto do processo.

Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio – neste sentido, vejam-se os ensinamentos de José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, Código de Processo Civil anotado, I Volume, 2ª Edição, Almedina, 2003 anotação 3 ao art.º 287.º, p. 512.

Deste modo, a instância extingue-se porque se tornou inútil ou impossível o seu prosseguimento: verificado o facto, o tribunal não conhece do mérito do PPA formulado, antes se limitando a declarar aquela extinção, sem prejuízo depois do apuramento do montante de imposto a pagar.

A inutilidade superveniente da lide é, nos termos do disposto na alínea e) do artigo 277.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do artigo 29.º do RJAT, uma causa de extinção da instância, a qual ocorre quando, «por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de interessar, por o resultado que a parte visava obter ter sido atingido por outro meio.» - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0875/14, de 30.07.2014.

No caso concreto, apenas se considera inútil supervenientemente e parcialmente a lide a parte respeitante na parte da restituição do imposto pago referente à liquidação adicional do IRC impugnada no presente PPA e na parte da reposição dos saldos do RFAI provenientes de períodos anteriores, dando cumprimento à decisão do CAAD no processo 802/2024-T, relativamente à matéria peticionada na parte D) do presente PPA, continuando a haver interesse na Requerente, por não se ter oposto quando ao seguinte:

- relativamente às correções (mantidas no “novo” ato tributário):

2020	
CORRECÇÕES PROMOVIDAS	
RFAI	26.190,84€

- relativamente ao pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do art. 43º da LGT, tal como peticionado.

Nestes moldes, não podendo os Requerentes concordar com o referido ato tributação de liquidação adicional de IRC considerando o ponto em causa (e aceitando a revogação parcial)

e correspondentes juros compensatórios, vêm apresentar o presente pedido, requerendo a consequente anulação do ato tributário em apreço.

Cumpra decidir.

IV. 2. B. THEMA DECIDENDUM

Cumpra decidir quanto a três pontos neste aresto:

- A. Quanto à ausência 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. (art.º 22 n.º 4 al. f) do CFI)
- B. Investimentos em ativo fixo tangível não adquirido em estado de novo (art.º 22 n.º 2 al. a) CFI)
- C. Investimentos não constituem “investimento inicial” e respeitam a meras “aquisições isoladas” (art. 2º, ponto 49, al. a) do Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de 17 de junho de 2014 e art. 22º, n.º 2, al. a) e n.º 4 do CFI)

Senão vejamos.

IV.2.B.A. Quanto à ausência 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. (art.º 22 n.º 4 al. f) do CFI)

A inspeção tributária entendeu o seguinte, em suma, sobre os requisitos do RFAI relativos à criação de postos de trabalho:

- as condições de acesso ao RFAI relacionadas com o objetivo de criação de emprego, a que alude o art. 22º, n.º 4, al. f) do CFI não se resumem às condições específicas previstas no Código Fiscal de Investimento:
 - 1ª condição: identificação e demonstração do nexo de causalidade entre o investimento relevante para efeitos de RFAI e os postos de trabalho criados (trabalhadores com contrato sem termo) estritamente em razão desse investimento;
 - 2ª condição: os quais devem ser mantidos pelo período definido na alínea c), do n.º 4 do art. 22º do CFI;

- mas também é necessário que sejam cumpridas as condições gerais exigíveis para que os auxílios com finalidade regional possam ser considerados como compatíveis com o mercado interno:

1ª condição: que se verifique uma efetiva criação líquida de postos de trabalho, ou seja, um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento (trabalhadores com contrato de trabalho sem termo no final do período de investimento);

2ª condição: a criação de emprego ocorra “num contexto sustentável”, ou seja, que os seus efeitos perdurem, sejam duradouros, isto é que o número de postos de trabalho (trabalhadores com contrato sem termo no final do período), se mantenha superior à média dos 12 meses precedentes, dentro da mencionada regra previstas no ponto 17 do referido ofício circulado n.º 20259, de 28.06.2023.

Concluiu a AT que, in casu, não obstante a A... ter cumprido as duas condições gerais exigíveis para que os auxílios com finalidade regional possam ser considerados como compatíveis com o mercado interno, não conseguiu demonstrar o nexo de causalidade entre o investimento realizado e o posto de trabalho criado, não tendo cumprido a primeira condição específica prevista no Código Fiscal de Investimento, porquanto:

- Quanto ao trabalhador B... (trabalhador indicado pela A... como admitido ao seu serviço em virtude dos investimentos elegíveis para efeitos de RFAI no ano de 2020) o mesmo foi admitido na A... para a secção de revista em 28.01.2020, através de contrato de trabalho com termos certo que apenas foi convertido em sem termo em 27.01.2022, logo não cumpre, em 2020, com a natureza de contrato exigível (sem termo).
- Quanto ao trabalhador C... (trabalhador indicado pela A... como admitido ao seu serviço em virtude dos investimentos elegíveis para efeitos de RFAI no ano de 2020) o mesmo foi admitido na A... para a secção de planeamento/produção em 28.01.2020, porém “os investimentos em questão estão relacionados quer com a aquisição de acessórios de tecelagem, quer com a aquisição de uma máquina de revista”, pelo que “mesmo que os investimentos fossem considerados elegíveis, a motivação e respetiva área de afetação deste novo posto de trabalho não

demonstraria que esta contratação tivesse ocorrido na razão do investimento (nexo de causalidade), considerado pelo sujeito passivo na base de cálculo do RFAI”.

Terminou a AT referindo que “atendendo que o sujeito passivo não conseguiu demonstrar o nexo de causalidade entre o investimento realizado e o posto de trabalho criado”, não iria proceder à análise da segunda condição específica prevista no Código Fiscal do Investimento relativa, ou seja, a manutenção dos postos de trabalho criados pelo período definido na alínea c), do n.º 4 do art. 22º do CFI.

A Requerente defende o seguinte, em suma, sobre esta correção:

1) Relativamente ao B...

A AT em momento algum, põe em causa a existência do nexo causal entre o investimento efetuado pela Requerente e a contratação do colaborado B... e apenas é colocado em causa a natureza do vínculo laboral estabelecido com o trabalhador em questão, ou seja, a celebração de contrato de trabalho a termo certo, ao invés da celebração de um contrato de trabalho sem termo.

No entanto, cumpre, desde já, referir que tal como se decidiu em 11.10.2024, no âmbito do processo n.º 652/202-T4, que correu termos junto deste Centro de Arbitragem Administrativa “Os contratos de trabalho relativos a postos de trabalho criados por investimentos abrangidos pelo RFAI não precisam de ser, ab initio, sem termo. O que releva é a estabilidade do emprego criado e não a forma inicial do contrato.”

O legislador fiscal no art. 22º, n.º 4, al. f) do CFI apenas coloca como condição de acesso ao RFAI que o investimento relevante proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período de dedução, nada referindo quanto à natureza do contrato de trabalho a estabelecer com os trabalhadores em questão – se contrato sem termo, se contrato a termo.

Significa isto que, como bem diz a Requerente, que a criação de postos de trabalho a que alude o art. 22º, n.º 4, al. f) do CFI deverá ser entendida como um requisito sine qua non do direito ao benefício fiscal, mas não o fundamento desse direito.

O que está em causa no RFAI e, bem assim, nos presentes autos são apoios quantificados com base nos custos do investimento, ou seja, um apoio ao investimento, calculado com base nos custos de investimento em ativos corpóreos e/ou incorpóreos, e não com base nos custos de investimento em postos de trabalho ou em custos salariais estimados.

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

⁴Disponível em

<https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyNDExMjYxMjQzMjgwLlA2NTJfMjAyNC1UIC0gMjA5NC0xMC0xMSAtIEpVUkltUFJvREVOQ0IBLnBkZg%3D%3D>

ao investimento nos custos da mão de obra, deve prever-se a possibilidade de quantificar os auxílios regionais ao investimento com base quer nos custos do investimento quer nos custos salariais do emprego diretamente criado por um projeto de investimento”, mais esclarecendo o art.º 17º, n.º 2 do mesmo Regulamento que “os custos elegíveis devem ser um dos seguintes custos ou ambos:

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

Do vindo de expor, resulta à saciedade que também a ratio legis não autoriza a invocação da exigência de contratos de trabalho sem termo para preenchimento da alínea f) do n.º 4 do art. 22º do CFI na parte em que se refere à criação de postos de trabalho.

Não sendo exigível que os postos de trabalhos criados em virtude dos investimentos sejam firmados através da celebração de contratos de trabalho sem termos,

Não sendo sindicado pela AT a existência do nexo causal entre o investimento efetuado pela Requerente e a contratação do trabalhador B...,

Dúvidas não restam que, quanto a este ponto, as correções operadas pela AT enfermam de ilegalidade, devendo a liquidação oficiosa de imposto que da mesma emergiu, por padecer do mesmo vício, ser anulada, o que se requerer seja ordenado por este Tribunal.

2) Relativamente ao C...

Face à parca fundamentação do RITI nesta parte, a Requerente ficou sem perceber as concretas razões pelas quais concluiu a AT pela inexistência de nexo causalidade entre a contratação de um trabalhador para a secção de planeamento/produção perante investimentos efetuados no setor produtivo (“acessórios de tecelagem” e “máquina de revista”) da Requerente.

A verdade é que, conforme demonstrados, os investimentos realizados em 2020 pela A... foram direcionados para o setor produtivo – teares: “acessórios de tecelagem” e “máquina de revista”.

No que respeita concretamente aos investimentos com os “acessórios de tecelagem”, os mesmos visaram, entre o mais, modernizar e integrar os teares existentes e mais antigos na solução digital integrada de gestão e de planeamento da produção e, bem assim, modernizar os cilindros de malharia e respetivos componentes a eles inerentes, por forma a diversificar os produtos até então fabricados e responder às solicitações dos novos mercados.

Ora, o trabalhador C... exerce funções de controlo e gestão de stocks e produção, encabeçando, à presente data, a equipa de aprovisionamento da A... e a sua contratação para o departamento de planeamento/produção deveu-se, precisamente, aos investimentos realizados no ano de 2020 no setor produtivo e à necessidade de reforçar os efetivos alocados à área de planeamento e produção, porquanto sendo maior o número de teares integrados na solução digital integrada de gestão e de planeamento da produção, necessariamente maior será o número de efetivo necessários para o acompanhamento das encomendas.

Ainda a propósito deste requisito da criação de postos de trabalho, cumpre referir que também o trabalhador C... ainda hoje se mantém ao serviço na Requerente, pelo que, também a condição de manutenção dos postos de trabalho criados em razão do investimento até ao final período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento (3 anos) verifica-se,

Pelo que, também quanto a este ponto, as correções operadas pela AT enfermam de ilegalidade, devendo a liquidação oficiosa de imposto que da mesma emergiu, por padecer do mesmo vício, ser anulada, o que se requerer seja ordenado por este Tribunal.

Cumprе decidir.

A alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI estabelece, como requisito do RFAI, que os sujeitos passivos de IRC *«efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c)»*.

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 correções 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 [art. 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, sem prejuízo da aplicação da regras gerais de interpretação e princípios jurídicos, designadamente em situações em que a redacção das normas seja imprecisa.

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)*».

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, «*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 «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 os 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.

Concluimos, pois, que a expressão criação de postos de trabalho não pode ser interpretada, como pretende a Recorrente, com o sentido de criação líquida de postos de trabalho.

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 a qualquer dos investimentos referidos.

IV.2.B.B. Quanto aos Investimentos em ativo fixo tangível não adquirido em estado de novo (art.º 22 n.º 2 al. a) CFI)

Neste ponto, considerou a AT que os “acessórios de tecelagem” são meras aquisições relacionadas e indispensáveis à manutenção da fonte produtora e não um investimento inicial, ou seja, “um investimento adicional, de raiz, necessariamente distinto e incremental em relação ao já existente”.

Conclui a AT que este concreto investimento não constitui “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 instalada (redimensionamento ou extensão da instalação produtiva)”, pois são meros investimentos em ativos necessários à manutenção da exploração corrente da A... .

Com efeito, estes concretos investimentos não podem ser despesas elegíveis para efeitos de RFAI e, por conseguinte, não foi, pela AT, fiscalmente aceite a respetiva adoção no montante de 8.865,84€.

Da prova produzida resulta o seguinte:

- Os investimentos na modernização dos teares representam uma evidente transformação e alteração tecnológica dos mesmos – a produção de malha hoje na A... não é sequer comparável à produção de malha antes de 2013 e de todo o investimento realizado.
- Hoje a A... consegue produzir todo o tipo de malha, pois é detentora de variados cilindros e demais equipamentos necessários para o efeito – “*basta alterar o cilindro para que se produza outro tipo de malha*”, conforme atestou a testemunha D... .
- Estes concretos investimentos, seja na aquisição de novos cilindros, jacks e dispensadores, seja na aquisição de equipamento eletrónico/informática não podem ser dissociados do inovador sistema de “digitalização” implementado nas unidades fabris da A..., nem do projeto de investimento a que esta enveredou em 2014 e que lhe permitiu não só aumentar a capacidade do estabelecimento, como diversificar a produção, mas sobretudo alterar e modernizar a forma global do processo produtivo.

Na medida em que os investimentos em apreço respeitam a ativos adquiridos em estado de novo, e permitiram à A... aumentar a capacidade do estabelecimento, como diversificar a produção, passando a produzir-se malha que até então não era passível de ser produzida, como também alterar e modernizar a forma global do processo produtivo (cfr. art. 2º, n.º 2, al. d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro), só podem ser considerados como “investimento inicial” e, por conseguinte, elegíveis para efeitos de RFAI.

Pelo exposto, esta correção enforma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto, ao assentar no errado pressuposto de que os «acessórios de tecelagem» se destinavam, a substituí peças desgastadas.

IV.2.B.C. Quanto aos investimentos que não constituem “investimento inicial” e respeitam a meras “aquisições isoladas” (art. 2º, ponto 49, al. a) do Regulamento (UE) n.º 651/2014, da Comissão, de 17 de junho de 2014 e art. 22º, n.º 2, al. a) e n.º 4 do CFI)

Nesta parte, considerou a AT que o investimento relacionado com a aquisição da máquina de revista constituiu uma mera aquisição isolada na medida em que não está relacionada com o aumento da capacidade do estabelecimento existente, sendo seu objetivo “incrementar o controlo de qualidade”, pelo que não é elegível para efeitos de RFAI, não sendo fiscalmente aceite a adotação no montante de 17.325,00€.

Não vislumbramos razão do lado da Requerida, porque na verdade:

- os investimentos realizados pela A... respeitam a ativos fixos tangíveis novos afetos à realização do projeto de investimento iniciado em 2014 e à exploração da Requerente,
- ainda que tais ativos fixos tangíveis novos venham a integrar, secundar, sequenciar ou ligar-se a outros equipamentos/máquinas da cadeia de produção pré-existentes, tal circunstância não lhes retira a natureza de ativos fixos tangíveis autónomos e novos,
- os investimentos realizados não constituem a reparação, reconstrução, conservação de peças de equipamentos/máquinas (ativos fixos tangíveis) existentes,
- os investimentos realizados foram feitos de molde a modernizar o seu sistema de produção, permitindo-lhe um aumento da capacidade produtiva por um lado, a diversificação do produto por outro e ainda uma alteração substancial e fundamental do processo de produção da empresa.

Acrescente-se, aliás, por força dos investimentos realizados, a A... aumentou as suas vendas e, por conseguinte, o seu volume de negócios entre 2012 e 2024, conforme resulta dos documentos consultados no processo.

Cabe aqui referir, que para este Tribunal, o aumento de resultados em 2021, até prova em contrário, resulta dos melhoramentos de produção ocorridos em 2020, conclusão esta a que se chegará segundo as regras da experiência comum.

Quanto à máquina de revista, parece-nos por demais evidente que o aumento da possibilidade de "revista" significará um aumento de produto acabado a lançar no mercado, satisfazendo as encomendas de clientes e as sucessivas faturas de 2020 sobre a mesma, em operações de inspeção, corresponderão à sua montagem e aperfeiçoamento, como é normal em todas as máquinas.

Assim, e em face da prova produzida nestes autos – a qual não permite sustentar ou infirmar o afastamento do benefício fiscal nas situações identificadas supra –, não se poderá ignorar que, nos termos do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, “sempre que da prova produzida [no processo] resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado”.

No mesmo sentido expresso nesta decisão arbitral, vd., por ex.: “[tendo a recorrente sido] diligente na produção de contraprova destinada a suscitar a dúvida sobre os factos evidenciados pela AT como constitutivos do direito a que esta se arroga, [pode], sem margem para qualquer dúvida, reclamar a aplicação da regra prevista no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.” (Ac. do TCAN de 3/2/2022, proc. 00058/10.4BEBRG); “[...] acompanha-se o entendimento da ilegitimidade da administração pública, *rectius* da administração fiscal, em emitir juízos de valor sobre a bondade da gestão empresarial prosseguida, na esteira do escopo societário, mas apenas quando tal juízo de valor reflita uma pronúncia sobre a oportunidade de determinado tipo de conduta empresarial e, por maioria de razão, sobre a orientação dessa mesma conduta, enquanto conduta devida para a obtenção de ganhos, ou seja, acolhe-se o argumento de que a emissão de um juízo de valor sobre ‘(...) a bondade da gestão empreendida (...)’, por parte da AT, é ilegítimo para qualificação de uma determinada despesa enquanto custo ao abrigo do art.º 23.º/1 se e na medida em que essa aferição repousar numa ponderação de causalidade entre o custo e os proveitos. Assim sendo, neste domínio, porque o preceito existe e tem de ter aplicabilidade prática, apenas não será de aceitar como custos fiscais relevantes e, por isso, dedutíveis, aqueles que, independentemente de corresponderem a uma correta ou incorreta atuação de gestão, não forem, objetivamente, adequados ao desenvolvimento da atividade da empresa. [...]. Se a decisão teve na sua génese tão só o interesse da empresa, o prosseguimento do seu objeto social, tal como os seus sócios e gestores, bem ou mal não interessa, ao tempo o interpretaram, o custo não pode deixar de ser havido como indispensável. [...] [...] ainda que se considere que a correção efetuada tem amparo no art. 23.º do CIRC, não resulta que de tal desconsideração se possa inexoravelmente concluir que os valores em causa se tratavam de adiantamentos por conta de lucros, sendo que era a Administração Tributária que tinha o ónus de alegar e provar factos donde se pudesse extrair a conclusão atrás referida, atento o disposto no artigo 74.º da LGT” (Ac. do TCAS de 16/10/2012, proc. 05014/11); “[se relacionadas com o objeto social da sociedade recorrida] não pode a Fazenda Pública desconsiderar como custos [...] [as] viagens e estadias do sócio [...] sem que tal correção se deva considerar como entrando pelo campo, verdadeiramente subjetivo, da boa (ou má) gestão empresarial e da consequente e efetiva relevância dos ditos custos no conjunto dos proveitos obtidos pelo sujeito passivo [...]. Por outras palavras, é entendimento da jurisprudência e doutrina que a A. Fiscal não pode avaliar a indispensabilidade

dos custos à luz de critérios incidentes sobre a oportunidade e mérito da despesa. Um custo é indispensável quando se relacione com a atividade da empresa, sendo que os custos estranhos à atividade da empresa serão apenas aqueles em que não seja possível descortinar qualquer nexo causal com os proveitos ou ganhos (ou com o rendimento, na expressão atual do código - cfr. art. 23.º, n.º 1, do CIRC), explicado em termos de normalidade, necessidade, congruência e racionalidade económica (cfr. ac. STA-2.ª Secção, 21/04/2010, rec. 774/09; ac. STA-2.ª Secção, 13/02/2008, rec. 798/07; ac. TCASul-2.ª Secção, 17/11/2009, proc. 3253/09).” (Ac. do TCAS de 16/10/2014, proc. 06754/13); “Estão vedadas à AT atuações que coloquem em causa o princípio da liberdade de gestão e de autonomia da vontade do sujeito passivo. [...]. Não tendo sido colocada em causa a efetividade das despesas, estando as mesmas devidamente suportadas em documentos idóneos, contabilizadas em conformidade e estando evidenciado o fee pago e os fins para os quais a Recorrida o suporta, e alocando-o ao objeto societário da mesma, tais despesas devem ser integralmente dedutíveis, como custos fiscais.” (Ac. do TCAS de 30/6/2022, proc. 750/09.6 BELRS).

Assim, e da mesma forma, esta correção enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto, ao assentar no errado pressuposto de que os «acessórios de tecelagem» se destinavam, a substitui peças desgastadas.

IV. 2. C. QUANTO AO REEMBOLSO DO IMPOSTO LIQUIDADO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT. Nos termos do n.º 1 do referido artigo, serão 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.” Decorre, ainda, do n.º 5 do art. 24.º do RJAT que o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral.

O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. Ora, no caso dos autos, é manifesto que, atendendo à ilegalidade dos atos impugnados, pelas razões apontadas, a Requerente efetuou o pagamento de importância indevida.

Assim sendo, reconhece-se ao Requerente o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre o montante indevidamente cobrado, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso (vd. artigo 43.º, n.º 1, da LGT, e artigo 61.º do CPPT).

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Declarar a inutilidade parcial superveniente da lide e, em consequência, absolver a Requerida da instância no que diz respeito à parte da restituição do imposto pago referente à liquidação adicional do IRC impugnada no presente PPA e na parte da reposição dos saldos do RFAI provenientes de períodos anteriores, dando cumprimento à decisão do CAAD no processo 802/2024-T;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e determinar a anulação da liquidação de imposto objeto dos autos e demais acréscimos (juros compensatórios), quanto às liquidações mantidas no ato tributário no valor de € 26.190,84;

E em consequência:

- c) Ordenar a devolução à requerente dos referidos montantes, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados da data do seu pagamento até integral reembolso.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **150.542,43**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **3.672,00**, a pagar pela Requerida, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de dezembro de 2025

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Luís Cupertino Ferreira [com declaração de voto de vencido])

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)

Declaração de voto de vencido

Não posso subscrever a presente decisão, por considerar que parte de vários equívocos, que colocam em causa a fundamentação.

Em primeiro lugar, deve ser refutada a pretensão da Requerente, no presente processo nº 362/2025-T, de considerar que o investimento de 2020 é parte integrante do que ocorreu de 2014 a 2019, ao invocar ser *"ao longo de mais de 6 anos"*.

Considerar que um projecto de investimento decorre por mais de três anos significa que tem um contexto global, logo, implica que a produção só é iniciada, de forma significativa, com a conclusão. É o que ocorre nas grandes infraestruturas (em engenharia designadas por "obras de arte"), o que não é evidentemente o caso do que está em análise neste processo.

O mesmo se verifica no âmbito do RGIC, que, pelo 13º do artigo 14º do Regulamento (UE) nº 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014, identifica a duração máxima de três anos num projecto de investimento, dado que “[q]ualquer investimento inicial iniciado pelo mesmo beneficiário (a nível de grupo) num período de três anos a contar da data de início dos trabalhos num outro investimento objeto de auxílio na mesma região de nível 3 da Nomenclatura das Unidades Territoriais Estatísticas deve ser considerado parte de um projeto de investimento único”.

Consequentemente, o que está em causa neste processo não é o investimento que a Requerente efectuou de 2014 a 2019, no qual foi considerado um total de aplicações relevantes, naquele período no âmbito do RFAI, de € 2.127.136,78, que incluía não apenas a construção de pavilhões industriais como um vasto conjunto de outras rubricas integradas, como painéis solares, soluções de segurança, equipamento informático, equipamento de áudio e som, equipamento de águas sanitárias, sinalética interior e exterior/painéis, trabalhos de construção civil, equipamento de climatização, mobiliário e acessórios de tecelagem.

Ora, em segundo lugar, foi exclusivamente desse investimento, de 2014 a 2019, que resultam as conclusões do presente acórdão, ao considerar que os investimentos na modernização dos teares representam uma evidente transformação e alteração tecnológica dos mesmos – a produção de malha hoje não é sequer comparável à produção de malha antes de 2013 – e de todo o investimento realizado, bem como que a aquisição de equipamento eletrónico/informática, não pode ser dissociado do inovador sistema de “digitalização” implementado nas unidades fabris, nem do projeto de investimento a que se enveredou em 2014 e que lhe permitiu aumentar a capacidade do estabelecimento.

Acontece que a apreciação e decisão sobre a elegibilidade desse investimento, no âmbito do RFAI e no total de € 2.127.136,78, correu termos no processo nº 802/2024-T, tendo a Requerida procedido, já na pendência do presente processo⁵ mas antes da constituição do Tribunal⁶, ao reembolso da quantia, relativamente à não aceitação (inicial) da dedução à colecta no exercício de 2020, de benefício fiscal apurado em anos anteriores, que corresponde ao valor integral da petição e atribuído à causa (€ 150.542,43)⁷.

Ou seja, o que está em causa no presente processo é, específica e exclusivamente, apreciar a elegibilidade do investimento em 2020.

Quanto à prova testemunhal, as inquirições revelaram que naquela não foram identificados os impactos das aquisições de 2020, porque não têm prévia percepção destas nos acessórios de tecelagem, associando sempre ao investimento desde 2014, desde logo, com referências a rubricas que nem sequer foram agora objecto de intervenção, como pavilhões, digitalização, integração de sistemas e equipamento de exaustão.

⁵ Requerido a 11/04/2025.

⁶ A 25/06/2025, na sequência da notificação da designação dos árbitros, às partes, a 03/06/2025.

⁷ Comunicado pela Requerente, e documentado no processo, a 02/06/2025.

Em terceiro lugar, o RFAI não é um incentivo a todo e qualquer investimento, por mais relevante que seja para os promotores, mas pretende, especificamente, corresponder a despesa fiscal quando ocorre o aumento da capacidade de produção.

Ou seja, não se destina a meras adaptações à evolução das necessidades do mercado, mas ao aumento da capacidade de produção.

Portanto, os demais requisitos previstos não são simples alternativas, mas estão condicionados àquela condição prévia e indispensável.

Na modalidade de investimento inicial com “aumento da capacidade de um estabelecimento”, é especificamente tido como parâmetro de aferição a capacidade de aumentar o volume de fabrico de (pelo menos) um dos produtos já produzidos.

Portanto, o testemunho que *“basta alterar o cilindro para que se produza outro tipo de malha”*, não permite invocar o cumprimento das disposições comunitárias para o enquadrar como elegível, sendo que as normas nacionais remetem expressamente para aquelas, para além de lhe estarem subordinadas e, neste caso em concreto, por serem no âmbito dum Regulamento da União Europeia, que desde logo à priori é de cumprimento obrigatório. Aliás, resultou claro, da inquirição das testemunhas, que os (dois) cilindros adquiridos em 2020 iam substituir os anteriores, mas podendo posteriormente ser colocados novamente estes e armazenados os novos. Foi, aliás, mencionado que a Requerente tem um número de cilindros superior aos teares, mas procedendo à rotação daqueles entre estes, conforme a especificidade de produção, não correspondendo cada um, portanto, a um aumento da capacidade instalada, dado serem utilizados nos mesmos teares, estando limitados por este número de equipamentos produtivos, sendo que são estes que determinam a potencialidade operacional.

Ou seja, este investimento não se traduz num aumento da capacidade de produção mas numa adequação às especificidades dos artigos, que só diferem nas características do output, correspondendo ao mesmo tipo de produto, e acarretando a mudança de cilindro, o que é reversível, consoante as ordens de trabalho.

Em quarto lugar, resultou documentado que a Requerente não aumentou a produção, com o investimento de 2020, conforme consta aliás na p.i., nos seguintes termos:

- a) 2016: 2.056.638,07 kg
- b) 2017: 2.495.897,44 kg
- c) 2018: 2.689.421,78 kg
- d) 2019: 2.706.220,66 kg
- e) 2020: 2.076.129,68 kg*
- f) 2021: 2.556.172,74 kg
- g) 2022: 1.641.741,54 kg
- h) 2023: 1.836.927,03 kg
- i) 2024: 1.489.171,53 kg”.

Tendo necessariamente presente os constrangimentos do ano de 2020, com mais de 60 dias de encerramento completo e obrigatório das actividades, no âmbito da laboração ou do consumo, resulta óbvio que o incremento da produção de 2020 para 2021 não é consequência do investimento de 2020 mas da reposição de valores meramente similares aos atingidos em 2018 e 2019 (já com os impactos do investimento de 2014 a 2019).

Também não tem justificação a invocação, pretendida pela Requerente, do aumento de vendas, dado que este foi de apenas 7% de 2018 e 2019 (16,4 e 16,3 milhões de euros) para 2021 e 2023 (17,5 milhões de euros), tendo sido depois reduzido em 10% e 11%, em 2022 e 2024 (15,7 milhões de euros e 15,5 milhões de euros), sendo inclusivamente inferiores a 2018 e 2019.

Temos então o entendimento que, relativamente ao que a própria Requerente qualificou como “acessórios de tecelagem”, por tudo, incluindo a descrição, conjugada com os montantes e o escalonamento das aquisições, permite concluir que não podemos estar a falar dum “investimento inicial”, que pressupõe uma interligação global, mas antes de aquisições de componentes, assumidos como activos, de montante muito parcelar, relativamente ao que corresponde aos equipamentos produtivos, sendo recorrentemente necessários para a manutenção da operação. E que foram sendo adquiridas à medida das necessidades de substituição e, por isso mesmo, vão ocorrendo ao longo de todo o ano.

Em conclusão, as aquisições são total ou predominantemente de peças de substituição, provocadas pelo natural desgaste, desde protecções, a suportes, placas temporizadoras, ventilador, jogo de calços de alimentação, roletes, jacks, bateria e agulha.

Em qualquer caso, competia à Requerente demonstrar o que pretendia invocar, ou seja, o referido aumento da capacidade de produção (instalada), para poder justificar a elegibilidade do investimento de 2020, em causa e que ainda não tinha sido objecto de decisão, o que não se verificou.

Relativamente à máquina de revista, é um equipamento de inspeção e controle de qualidade para a indústria têxtil, que verifica a perfeição e os padrões dos tecidos.

Ou seja, pese embora seja relevante para a actividade da Requerente não o é para ser objecto de auxílio regional, não notificado, como investimento isolado no âmbito do ano de 2020.

Na verdade, não se traduz num aumento da capacidade do estabelecimento, que é um conceito operacional, a montante da produção.

O que, aliás, resultou provado na inquirição testemunhal, de que a “*máquina de revista não produz*” mas verifica a qualidade.

Não colhe o argumento que só a máquina de revista permite as condições para a aceitação das encomendas, pelos clientes, dado que também sem a matéria-prima não será possível produzir.

Mas também não é critério, para ser considerada como “investimento inicial”, porque tem como finalidade permitir que a operação continue de forma plena, assegurando (apenas) a manutenção da (mesma) capacidade instalada, face ao (mero) cumprimento de novas necessidades, sejam técnicas, económicas, comerciais, ambientais ou outras.

Ou seja, a máquina de revista, isoladamente, não poderá ser considerada como investimento inicial. Poderia é ser aceite se estivesse relacionada com outras rúbricas, integradas de forma complementar no mesmo investimento, que permitissem o referido aumento da capacidade instalada, mesmo que este efeito não ocorra pela máquina de revista.

Portanto, o critério para a elegibilidade duma aquisição, como aplicação relevante, é, previamente, que ocorra aumento da capacidade instalada no âmbito dum investimento, enquadrado como inicial, que não (foi demonstrado que) se verificou em 2020, pelo que, desde logo, não considerámos naqueles termos as aquisições de “acessórios de tecelagem”.

Ora, não tendo sido identificado investimento inicial, em 2020, que permita o aumento da capacidade do estabelecimento, não pode ser invocado, depois, outra rúbrica como lhe estando relacionada.

Também não foi justificada a invocada qualificação do investimento de 2020, como sendo uma “alteração fundamental do processo de produção” ou a “diversificação de um estabelecimento já existente” (seja na “produção” ou na “actividade”).

Na verdade, a invocação daquelas modalidades de investimento não é sustentada por percepções, generalidades ou senso comum, dado que, sendo definidas expressamente pelo RGIC, têm nesses termos de ser comprovadas, concretamente, na primeira, que o montante das aplicações relevantes excede o montante das amortizações e depreciações dos ativos associados à atividade a modernizar, contabilizadas nos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projeto de investimento e, na segunda, que os custos elegíveis excedem em, pelo menos, 200% o valor contabilístico dos activos que são reutilizados, tal como registado no exercício fiscal que precede o início dos trabalhos.

Mas, desde logo, resulta evidente que a produção de diferentes qualidades da mesma tipologia de produto, como se verifica, não pode ser considerada como diversificação da produção, de *per si*.

Pese embora a fundamentação da Requerida sobre a criação de postos de trabalho não possa ser suportada pelas normas aplicáveis, a questão deixa de ser relevante, face à desconsideração da existência de investimento inicial, a que previamente aqueles devam ser associados.

Face ao exposto, considera-se que resultaria integralmente improcedente o pedido de pronuncia arbitral, relativamente às correcções promovidas pela Requerida, que se manteriam, correspondentes à não aceitação, como aplicações relevantes do RFAI, de € 104.766,36 de investimento em 2020 (sendo € 35.463,36 de “acessórios de tecelagem” e € 69.300,00 de “máquina de revista”), de que a Requerente imputou € 26.190,84 como aplicações relevantes, mas que não foram deduzidas à colecta e ficaram em reporte de benefício fiscal (25%).

Nestes termos, seriam agora apenas devidos juros indemnizatórios, relativamente ao reembolso pela Requerida da quantia de € 150.542,43, que corresponde ao valor integral da petição e atribuído à causa.

(Luís Cupertino Ferreira)