

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 680/2025-T

Tema: RFAI – Investimento inicial. Conceito de “Instalações Fabris”. Ativos fixos tangíveis “em estado novo”. Criação de postos de trabalho.

SUMÁRIO:

I – No que respeita ao conceito de “instalações fabris”, o legislador não pode ter considerado como opção uma restrição de delimitação do investimento desta natureza, incluindo apenas a parte dita “funcional”, atentas as condições que estiveram na génese deste benefício, conforme os Regulamentos comunitários que, recorde-se, tiveram como fundamento o desenvolvimento económico, pela redução das desigualdades entre as diversas regiões, melhorando a competitividade das empresas¹. Devem, assim, incluir-se áreas essenciais integradas no circuito de produção, como armazéns, WC e vestiários para uso diário dos trabalhadores.

II – O RGIC, no seu artigo 14.º, n.º 6, afasta a exigência da aquisição de bens em estado novo no que se refere à aquisição de um estabelecimento. Acresce que esta mesma exclusão está prevista no artigo 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea (ii) do RFAI para a construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios, se forem instalações fabris. Sendo o investimento em causa a aquisição de um edifício para um novo estabelecimento (confeção de refeições, na modalidade de “take-away”), como a própria AT reconhece, o qual tem natureza industrial, o mesmo não está sujeito ao requisito de aquisição em “estado novo”.

III – A criação de postos de trabalho pressuposta pelo benefício fiscal em questão – RFAI –, refere-se à criação de postos de trabalho, e 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.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Alexandra Coelho Martins, Vasco António Branco Guimarães e Susana Mercês de Carvalho,

¹ Acórdão do Tribunal Arbitral, proferido no âmbito do processo n.º 689/2024-T, de 21.03.2025.

designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído a 26.09.2025, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., S.A.**, NIPC ..., com sede na Rua ..., ..., ...-... Maia (“**a Requerente**”), veio, em 17.07.2025, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“**AT**” ou “**Requerida**”), com vista à declaração de (1) ilegalidade e anulação do ato tributário de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“**IRC**”) n.º 2024 ..., referente ao exercício de 2020, bem como da decisão tácita de indeferimento da reclamação graciosa n.º...2024..., que teve como objeto o dito ato.
2. A Requerente juntou 16 (dezasseis) documentos, requereu as declarações de parte da sua administradora e arrolou duas testemunhas.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 21.07.2025 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
4. A Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os ora signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do cargo no prazo aplicável.
5. A 08.09.2025 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
6. Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído a 26.09.2025.

7. Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral a 26.09.2025 foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo (“PA”) e, querendo, requerer a produção de prova adicional.
8. No dia 29.10.2025, a Requerida apresentou a sua resposta, na qual se defendeu por impugnação e juntou aos autos o PA.
9. Por despacho de 05.11.2025, o Tribunal Arbitral determinou a data para a realização da reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT e notificou a Requerente para, no prazo de 10 dias, indicar os factos sobre os quais iria incidir o depoimento das testemunhas.
10. Em 21.11.2025, a Requerente deu cumprimento ao despacho mencionado em 9.
11. Em 02.12.2025, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, na qual: **(i)** foi ouvida a administradora da Requerente –B...–, em declarações de parte, bem como as testemunhas C... e D... a, ambas funcionárias da Requerente; **(ii)** foram notificadas, Requerente e Requerida, para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 20 (vinte) dias; **(iii)** foram notificadas as partes para proceder ao envio das peças processuais em formato *Word*; **(iv)** foi designado o dia para a prolação da decisão; **(v)** foi notificada a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até ao termo do prazo concedido para apresentação das alegações escritas.
12. Em 05.01.2026, a Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações escritas finais, tendo aquela juntado o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

I.1. ARGUMENTOS DAS PARTES

13. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação de IRC aqui em crise, invoca a Requerente, de entre o mais, o seguinte:

- a) Têm sido realizados vários investimentos elegíveis para efeitos do Regime Fiscal do Apoio ao Investimento, cumprindo todos os pressupostos de que as normas aplicáveis, designadamente, RGIC (Regulamento Geral de Isenção por Categoria), Regulamento (UE) n.º

651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, e subsequente regulamentação na Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, faz depender a concessão deste benefício fiscal;

- b) A dotação de RFAI, calculada no ano de 2020, no montante de €158.516,52, teve por base aplicações relevantes, no montante global de €634.066,09 [(€599.623,46 + €29.333,53 + €5.109,10) x 25% = €158.516,52), efetuadas nos projetos de investimento, todos eles na freguesia de ..., concelho da Maia:

A) - “Take-Away ... (novo estabelecimento)”, no montante parcial de €599.623,46

Projeto:	Take-Away				
Descrição do investimento:	Criação de um novo estabelecimento para a confeção de refeições prontas para levar para casa, com especial atenção para a comida tradicional portuguesa. O projeto engloba uma cozinha toda equipada para a confeção dos pratos, uma churrasqueira, um balcão de atendimento com várias vitrines, máquinas de pagamento em numerário, um armazém e várias arcas para o armazenamento de matérias-primas. Foi projetado no 1º piso os vestiários e o refeitório para os trabalhadores. O projeto engloba um parque de estacionamento, imediatamente ao lado do estabelecimento, para utilização exclusiva dos clientes.				
Enquadramento	Criação de um novo estabelecimento				
Início	abr-20				
Fim	dez-21				
Dotação de 2020	599.623,46	Incentivo 25%		Dotação do projeto	149.905,86

B) - “Aumento da capacidade da Fábrica dos Salgados e Croissanteria”, no montante parcial de €29.333,53

Projeto:	Aumento da capacidade de produção da Fábrica dos Salgados e Croissanteria				
Descrição do investimento:	Existe uma nova necessidade de investirmos no aumento da capacidade da Fábrica dos Salgados e Croissanteria, visto que os dois investimentos anteriores facilmente se esgotaram e não conseguimos fazer face às encomendas. Este projeto contempla o aumento da produção em mais 20% e está previsto o investimento em variada maquinaria e equipamentos, designadamente uma Linha para produção de Croissants, uma fatiadora automática, uma centrífuga de ovos, um empilhador elétrico, uma máquina de embalagem, entre outros.				
Enquadramento	Aumento da capacidade de um estabelecimento				
Início	Jan-20				
Fim	Em curso				
Dotação de 2020	29.333,53	Incentivo 25%		Dotação do projeto	7.333,38

C) - “Novos Escritórios na Rua ..., ... (novo estabelecimento)”, no montante parcial de €5.109,10

;

- 5.

- i) Ao abrigo do princípio do primado do direito da União Europeia, no caso concreto, considerando que, por força do disposto no artigo 14.º, n.º 6, do RGIC, quanto às micro, pequenas e médias empresas é afastada a exigência de que os bens sejam adquiridos em estado novo e tendo sido a Autora classificada como uma pequena e média empresa (PME), nos termos da recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, deverá desaplicar-se a norma nacional e aplicar-se a norma comunitária, ou seja, o disposto no artigo 14.º n.º 6, do RGIC, que determina que não é exigível à Autora que o Imóvel seja adquirido em estado novo para ser considerado uma aplicação relevante para efeitos de RFAI, conforme determina o n.º 2 do artigo 22º do CFI;
- j) Significa isto que estão reunidas as condições impostas pela citada norma legal para que a Autora possa usufruir do benefício fiscal do RFAI, isto é, por ser uma PME, o RGIC não exige que se trate duma aquisição de edifício em estado de novo e,
- k) este imóvel é, de facto, um imóvel destinado a indústria e comércio (indústria e comércio de panificação), aí se encontrando instalado o estabelecimento de Take-Away da Requerente, sendo que no R/C se encontra a cozinha e atendimento ao público, e no 1.º andar se situam as respetivas instalações destinadas aos trabalhadores, como vestiários, WC, e refeitório e zona de pausa e descanso;
- l) Por sua vez, conforme informação Vinculativa Processo: 2015 001110 - PIV n.º 8602, com Despacho de 2015-07-03, da Diretora de Serviços, *“Nem o novo CFI nem o RGIC (nem os diplomas anteriores que regulavam o RFAI) contêm qualquer definição de “estado de novo”, pelo que a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) tem vindo a considerar que um ativo fixo tangível é considerado em “estado de novo” se não integrou anteriormente o ativo não corrente da empresa que pretende usufruir do RFAI ou de qualquer outra empresa.”*;
- m) No Relatório de Inspeção Tributária não foi alegado que o mencionado imóvel tenha integrado anteriormente o ativo não corrente da Autora, do Sujeito Passivo que pretende usufruir do RFAI, ou de qualquer outra empresa;
- n) Sendo que, efetivamente, o dito imóvel – adquirido pela Autora por compra que fez mediante escritura celebrada a 17/04/2020, data a partir da qual passou a integrar o seu ativo – não integrou anteriormente o ativo não corrente da Autora ou de qualquer outra empresa, pelo

- que na esteira do entendimento da AT o ativo fixo em questão é considerado em “estado de novo”;
- o)** Face ao *supra* exposto, a conclusão constante do ponto “V.1.2. *Edifício adquirido em estado de usado*”, do Relatório de Inspeção Tributária, enferma de erro de facto e de direito, devendo considerar-se o investimento em questão, no montante €185.535,50 elegível como aplicação relevante para efeitos do regime do RFAI, padecendo a correção de ilegalidade;
 - p)** No que respeita ao projeto de investimento “**Novos escritórios na Rua ..., ... (novo estabelecimento)**”, importa salientar que as aquisições em causa foram feitas no âmbito e no decurso do projeto então em curso, mas por razões imputáveis ao fornecedor, apenas regularizadas em janeiro de 2020, pelo que se trata de adições em curso;
 - q)** Não se podem confundir os conceitos distintos de “Adiantamento” – que corresponde a um pagamento efetuado antecipadamente antes da prestação de um serviço ou da entrega de bens, geralmente registado como um ativo na contabilidade (normalmente em “Adiantamentos a Fornecedores” ou “Adiantamentos a Clientes”), pois representa um valor que será compensado no futuro – e;
 - r)** “Adição em curso” – refere-se a investimentos ou despesas relacionadas a projetos ou ativos que ainda estão em desenvolvimento ou construção, como sucede no caso em concreto, geralmente registada como uma conta do ativo imobilizado, em categorias como “Bens em Curso” ou “Ativos em Construção” – Exemplo: Quando uma empresa está a construir uma nova fábrica, todas as despesas relacionadas com o projeto (materiais, mão-de-obra, etc.) são registadas como adições em curso até que a fábrica seja concluída. Depois disso, o valor é transferido para uma conta de imobilizado (ex., “Edifícios”);
 - s)** Dito isto, e tratando-se de adições em curso, as mesmas são elegíveis como aplicações relevantes para efeitos do regime do RFAI, padecendo a correção de ilegalidade;
 - t)** Por sua vez, e quanto ao facto de o projeto de investimento “Take-Away...” não ter, segundo a AT, proporcionado criação líquida de postos de trabalho, diga-se, desde já, que o regime jurídico do RFAI não o exige;

- u) A “criação de postos de trabalho” pressuposta pelo benefício fiscal em questão refere-se à criação de postos de trabalho, e a sua manutenção, casualmente 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;
- v) Ou seja, um 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;
- w) O que é relevante é que exista uma causalidade adequada entre o investimento inicial realizado, considerado elegível para efeitos de RFAI, e o posto de trabalho criado, o que se verifica no caso em apreço e no projeto de investimento em apreço, conforme se verifica e comprova da informação constante da imagem 5 do ponto IV.4 do RIT, que se dá por reproduzido;
- x) Mas, ainda que se aderisse à posição veiculada no Ofício Circulado N.º: 20259/2023, o que, novamente se afirma, não se concede, sempre padeceria de erro o raciocínio constante do Relatório de Inspeção uma vez que, o invocado Ofício Circulado diz que: *“...Para atingir esse objetivo, terá então de se verificar, a par dos postos de trabalho criados estritamente em razão do investimento relevante para efeitos de RFAI, os quais devem ser mantidos pelo período já referido, um aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento...”*,
- y) ou seja, a AT na avaliação a efetuar ao caso concreto teria que ter em conta apenas os postos de trabalho do estabelecimento Take-Away ..., o que, conforme se constata das conclusões do RIT , não sucedeu, uma vez que no RIT é sempre feita referência a dados relativos a toda a Empresa (A... SA), o que não se pode confundir com o estabelecimento em questão (Take-Away ...), designadamente, porque a Empresa aqui Autora possui vários estabelecimentos distintos, como decorre aliás dos vários projetos RFAI avaliados nas 5 inspeções tributárias promovidas pela AT, sendo manifesta a confusão que o RIT faz entre esses dois conceitos distintos;
- z) Para além de que as conclusões constantes das alíneas b), c) e d), do ponto V.2., do RIT padecem de erro, designadamente, quanto ao número dos trabalhadores com contratos a termo e contratos sem termo;

- aa)** Refere o RIT que os dados nos quais se baseia foram recolhidos nas folhas de ordenados e relatório único da Autora; porém, as folhas de ordenados não têm qualquer referência ao tipo de contrato, e a informação constante do relatório único quanto ao tipo de contrato tem por referência a data de admissão do trabalhador (o contrato inicial), não acompanhando a sua evolução, designadamente, a sua conversão em contrato sem termo decorrido o prazo de duração ou excedido o número de renovações;
- bb)** Sendo que, a discriminação que é feita pela AT no RIT entre contrato a termo/sem termo, não resulta da Lei nem tem qualquer respaldo na Lei, nem sequer é coerente com a teleologia do benefício fiscal em questão;
- cc)** Aliás, veja-se que as próprias *“Definições das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2022-2027 (OAR) ”*, invocadas no Ofício Circulado N.º: 20259/2023, no ponto 20) das definições definem *“«Número de trabalhadores», o número de Unidades de Trabalho Anuais (nº de UTAs), isto é, o número de assalariados a tempo inteiro durante um ano...”*;
- dd)** E, por sua vez, o Anexo ao Decreto-lei n.º 372/2007, de 06 de novembro, no seu artigo 5.º, define UTAs dizendo que *“Os efetivos correspondem ao número de unidades trabalho-ano (UTA), isto é, ao número de pessoas que tenham trabalhado na empresa em questão ou por conta dela a tempo inteiro durante todo o ano considerado...”*, também não fazendo qualquer discriminação quanto a contrato de trabalho a termo/sem termo;
- ee)** Na senda do entendimento do invocado Ofício Circulado, no estabelecimento em causa – o Take-Away ...– a par do posto de trabalho que foi criado estritamente em razão do investimento relevante para efeitos de RFAI, que foi mantido pelo período de 3 anos, verificou-se um aumento efetivo do número de postos de trabalho, conforme quadro *infra*:

RFAI 2021				
DOSSIER FISCAL				
Criação de Postos de Trabalho				
Projeto:	Take-Away ...			
Enquadramento:	Criação de um novo estabelecimento			
Início:	abr/20			
Fim:	dez/21			
Data entrada no projeto:	Nome	NIF	Categoria	Contrato
abr/21	D...		Cozinheira de 3ª	Sem Termo
Média 12 meses precedentes ao início do projeto no estabelecimento:				
Mês/Ano	N.º Trabalhadores			
abr/19	0			
mai/19	0			
jun/19	0			
jul/19	0			
ago/19	0			
set/19	0			
out/19	0			
nov/19	0			
dez/19	0			
jan/20	0			
fev/20	0			
mar/20	0			
Média 12 meses	0			
Criação Líquida Emprego (aumento efetivo do número de postos de trabalho do estabelecimento):				
Mês/Ano	N.º Trabalhadores Efetivos	Nome Trabalhadores		
dez/21	4	I... J... K... D...		
dez/22	7	J... K... L... D... M... N... O...		
dez/23	8	J... K... L... D... N... O... F... Q...		

ff) Desta feita, o projeto de investimento “Take-Away ...”, cumpriu efetivamente o disposto na alínea f), do n.º 4, do artigo 22º, do CFI, pelo que o valor do benefício fiscal (dotação de RFAI), relativo ao mesmo projeto não se encontra caducado;

gg) Face a todo o exposto, as conclusões do RIT incorreram em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, enfermado a subsequente Liquidação de IRC do vício de violação de lei, vício esse que justifica a sua anulação.

Em sede de alegações, a Requerente reiterou, no essencial, o que já havia explanado no PPA.

14. Por sua vez, a AT contra-argumenta, em sede de resposta, com base nos seguintes fundamentos:

- a) Da análise dos elementos justificativos do crédito fiscal apurado pela Requerente, nomeadamente, o mapa de apuramento do RFAI e os documentos comprovativos dos investimentos realizados, foram detetadas situações em que se observou que parte dos investimentos não eram elegíveis como aplicações relevantes para efeitos desse regime;
- b) O imóvel – “**Edifício ...**” –, foi identificado no mapa de apuramento da dotação de RFAI, do período, como um projeto de investimento “Take-Away ...” (atividade de restauração), na tipologia “Novo Estabelecimento”, tendo contribuído para o cômputo da mesma com o montante de €46.383,88 (€185.535,50 x 25%);
- c) Contudo, à luz do CFI este crédito fiscal não se afigura legítimo, porquanto, a norma prevista no n.º 2, do artigo 22.º, do CFI, impunha duas condições para que tal investimento pudesse beneficiar do regime do RFAI: que o imóvel fosse adquirido em estado de novo e, cumulativamente, fosse um edifício fabril ou afeto a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;
- d) Da observação da escritura de compra do imóvel, verifica-se que se tratou da aquisição de um imóvel usado, com andares ou divisões de utilização independentes (propriedade vertical), em que o rés-do-chão se destinava a indústria e comércio (indústria e comércio de panificação) e o andar se destinava à habitação (esta situação de afetação parcial do imóvel a habitação foi, também, confirmada na visita ao estabelecimento);
- e) Significa isto que não estão reunidas as condições impostas pela citada norma legal para que a Requerente possa usufruir do benefício fiscal do RFAI, isto é, não estamos perante nenhuma aquisição de edifício em estado de novo e, cumulativamente, não se trata de edifício fabril;
- f) Alega a Requerente que o artigo 14.º, n.º 6, do RGIC, dispensaria, por ser PME, o requisito de aquisição “em estado de novo”; contudo, não se logra alcançar teleologicamente tal interpretação;
- g) O RFAI é um regime nacional de crédito de imposto que, embora compatibilizado com o RGIC, tem definição própria de “aplicações relevantes” e de “investimento inicial”, constantes do artigo 22.º, do CFI e artigo 2.º, da Portaria n.º 297/2015;

- h)** O artigo 22.º, n.º 2, al. a), ii), do CFI exige, expressamente, que nas aquisições apenas sejam elegíveis ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo e, tratando-se de edifícios, que sejam instalações fabris (ou afetos a turismo/audiovisual/administrativo) e a Portaria n.º 297/2015, artigo 2.º, n.º 2, restringe o RFAI aos “investimentos iniciais” (remissão para §49, al. a), do RGIC), não abrangendo aquisições de ativos de estabelecimentos já existentes (§49, al. b), do RGIC);
- i)** Assim, mesmo admitindo que o RGIC, nalguns contextos, tolera usados para PME, o CFI não o admite para aquisições no âmbito do RFAI, impondo um padrão mais estrito;
- j)** Não há contradição, há *lex specialis* nacional, que densifica e condiciona a elegibilidade no quadro do benefício fiscal português;
- k)** O primado do direito da UE não elimina a faculdade do legislador nacional de condicionar mais estritamente o acesso a benefícios fiscais internos, desde que não se infrinja o quadro de compatibilidade do RGIC. O que com o devido respeito não é o caso, uma vez que o regime não afasta auxílios regionais, apenas delimita quais despesas contam para o crédito de imposto nacional;
- l)** Na verdade, para efeitos de aplicação do RFAI, quando os investimentos são efetuados por “aquisições”, dispõe a alínea a) do n.º 2 do artigo 22º, do CFI (“a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo ...”), que apenas podem beneficiar dos incentivos fiscais os ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo, e quando se tratarem de aquisições de edifícios, para além destes terem de ser novos, o benefício do regime está, também, condicionado à espécie e afetação dos mesmos, concretamente, apenas “se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas”, conforme determina o ponto ii) da citada alínea;
- m)** Quanto à invocação do n.º 6 do artigo 14.º do RGIC, por parte da Requerente, cumpre referir o seguinte: A Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, estabelece a regulamentação para a aplicação dos benefícios fiscais ao investimento do RFAI, nomeadamente quanto à definição e âmbito de aplicação a investimentos iniciais e limitações. No seu artigo 2.º, n.º 2, alínea c), encontra-se estabelecido que os benefícios fiscais com o RFAI apenas são aplicáveis

relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a), do parágrafo 49, do artigo 2.º, do RGIC;

- n)** Por outro lado, o n.º 6, do artigo 14.º, do RGIC, refere que “Os ativos adquiridos devem ser novos, exceto no que se refere às PME e à aquisição de um estabelecimento. (...)” Quer isto dizer que, para efeitos de RFAI, apenas se consideram investimentos iniciais os investimentos referidos na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, ou seja, os que se relacionam 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;
- o)** Deste modo, constata-se que as aquisições de ativos pertencentes a estabelecimentos já existentes, referidos na alínea b), do referido parágrafo, se encontram excluídos do regime do RFAI, e por esse motivo a norma contida no n.º 6, do artigo 14.º, do RGIC não tem aplicação no caso em análise;
- p)** Mais alega a Requerente que o 1.º andar estaria afeto a instalações de apoio aos trabalhadores (vestiários, refeitório, descanso e armazenamento) e junta os docs. 9 a 14. Tendo resultado evidenciado que a AT considerou, com base em escritura e verificação *in loco*, que o imóvel é usado e tem afetação mista (R/C: indústria/comércio de panificação; 1.º andar: habitação);
- q)** Não foi demonstrada a conversão formal de afetação (p. ex., alteração matricial/licenciamento) que requalifique o espaço para uso fabril/administrativo;
- r)** Mesmo que existam áreas de apoio, o edifício permanece usado o que não o qualifica, por si só, como “instalação fabril” para efeitos da al. a), ii), do artigo 22.º, n.º 2, CFI, a qualificação urbanística e matricial prevalece enquanto evidência pública objetiva, se a Requerente não prova regular e antecedente alteração legal da afetação;
- s)** Nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT competia à Requerente demonstrar, nomeadamente, com títulos idóneos/licenças/alterações matriciais que, à data relevante, o 1.º andar estava juridicamente afeto a usos compatíveis (fabril/administrativo), o que com o devido respeito, não logrou demonstrar;

- t) Assim sendo, conclui-se que não estão reunidas as condições impostas pela citada norma legal para que a Requerente possa usufruir do benefício fiscal do RFAI em relação a tal investimento, por não estarmos perante nenhuma aquisição de edifício em estado de novo e, cumulativamente, não se tratar de edifício fabril ou edifícios afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;
- u) Por conseguinte, à luz do CFI, o investimento de €185.535,50 não é elegível, porque o edifício foi adquirido em estado usado e sem prova de natureza fabril/administrativa, o que só se pode fazer, com a legal prova documental da alteração do uso;
- v) Por outro lado, os investimentos efetuados, pelo montante global de €5.109.10, correspondem à totalidade das aplicações relevantes imputadas pela Requerente, no ano de 2020, ao projeto de investimento “**Novos Escritórios na Rua... ..**”;
- w) Pela análise dos respetivos documentos de suporte, verificou-se que se tratava de adiantamentos efetuados a fornecedores. Estes adiantamentos por conta de investimentos, todavia, não podem beneficiar do regime do RFAI;
- x) Por um lado, verificou-se que tais adiantamentos foram realizados em datas posteriores à data de conclusão do referido projeto de investimento, que foi em dezembro de 2019, pelo que se conclui que os mesmos configuram meros gastos isolados, não enquadráveis no conceito de “investimento inicial” definido na alínea d), do n.º 1, do artigo 2.º, da Portaria nº 297/2015, de 21 de setembro. Por outro lado, encontram-se relacionados com um projeto de investimento que, no âmbito das ações inspetivas aos anos de 2017 e 2018, credenciadas pelas ordens de serviço nº OI2023... e OI2022..., respetivamente, foi considerado como não elegível para efeitos RFAI;
- y) Para além disso, há ainda que ter em atenção as restrições legais impostas aos adiantamentos efetuados num determinado período de tributação por conta de investimentos elegíveis ou de adições de investimentos em curso a efetuar, que não se concretizem nesse período, os quais se encontram expressamente excluídos do RFAI nos termos do nº 5 do artigo 22º do CFI, que, na redação em vigor à data, referia “*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.”;

- z)** Alega a Requerente que os € 5.109,10 seriam “adições em curso” e não adiantamentos, imputáveis a projeto “em curso”, e que o atraso do fornecedor justificaria o enquadramento, o que com o devido respeito, não tem fundamento, porquanto
- aa)** o artigo 22.º, n.º 5, do CFI define “investimento realizado” como adições do período em ativos elegíveis, excluindo adiantamentos. Os valores foram posteriores à conclusão do projeto “Novos Escritórios” (dez/2019), já antes não elegível em inspeções anteriores. A qualificação contabilística isolada (“bens em curso”) não basta, importa a matéria fiscal, se não há projeto de investimento inicial elegível em curso no período, não há RFAI. Tanto mais que a Requerente não demonstrou, ao abrigo do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, que as quantias correspondessem a adições efetivas a investimentos em curso elegíveis no período de 2020;
- bb)** Em face do exposto, considera-se que os adiantamentos em apreço, no montante de €5.109,10, não são elegíveis como aplicações relevantes para efeitos do regime do RFAI;
- cc)** Já no que respeita à **criação e manutenção dos postos de trabalho**, há que ter em atenção o entendimento veiculado pelo Ofício-circulado n.º 20259/2023, de 28 de junho, do SUB-DG (GT - AREA IMP. S/RENDIMENTO), que no seu ponto 5 refere que «para que os sujeitos passivos possam beneficiar do RFAI, tem de se verificar a criação de postos de trabalho diretamente conexos com o investimento em causa, tendo esses mesmos postos de trabalho de ser mantidos durante o período mínimo de detenção dos bens objeto de investimento nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, dando assim cumprimento à norma que se encontra prevista nesse diploma e que é de aplicação específica quando esteja em causa o benefício fiscal (RFAI).» Enquanto no ponto 18 refere que «o desenvolvimento económico de determinadas regiões é alcançado se houver contratação líquida de pessoas (ainda que um único trabalhador), com um contrato sem termo (sustentável), e se o nível de empregabilidade (trabalhadores com contrato sem termo no final do período) se mantiver superior à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento relevante, durante o período mínimo imposto pelo regime do RFAI». Acrescentando, ainda, no ponto 22 que «Caso esteja em causa um projeto com uma duração

- plurianual, admite-se que os requisitos exigidos quanto à criação dos postos de trabalho só possam vir a ser aferidos após a conclusão do projeto»;
- dd)** Tal entendimento já havia sido, igualmente, transmitido pela Informação Vinculativa – Proc. n.º 2010 001800 PIV n.º 818, com Despacho de 16/07/2010, do Diretor Geral, que refere no ponto 1 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», e no ponto 4 que «caso o investimento realizado constitua, tão só, adições às imobilizações em curso, elegíveis, a criação de postos de trabalho só pode ser aferida no final do período de tributação em que o investimento estiver concluído». Por sua vez, o n.º 2, do artigo 14º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais estabelece que «Os benefícios fiscais, quando temporários, caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutiva ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário.»;
- ee)** A exigência do CFI conjuga-se com a finalidade regional do auxílio (RGIC), coerência com aumento de emprego sustentável. O entendimento administrativo consolidado (Ofício-circulado AT n.º 20259/2023 e PIV 818/2010) lê a al. f) como impondo criação/manutenção sustentável (tipicamente sem termo) ao nível da empresa/região, não apenas no micro perímetro do estabelecimento;
- ff)** Esta interpretação evita que contratações pontuais num estabelecimento mascararem reduções substanciais no agregado da empresa, contrariando o objetivo do auxílio;
- gg)** A Requerente alega ainda que, segundo o próprio Ofício-circulado, o aumento deveria ser aferido ao nível do estabelecimento;
- hh)** Ora, este Ofício-circulado refere a necessidade de aumento “no estabelecimento” quando esteja em causa a coerência interna do projeto, todavia, a finalidade regional (RGIC) e a interpretação sistemática impõem verificação ao nível da empresa na região: caso contrário, seria possível neutralizar a finalidade por simples realocações;
- ii)** Em qualquer cenário, os dados oficiais, fornecidos pela Requerente, não demonstram manutenção estável por 3 anos. Atendendo a que a empresa A..., S.A., é considerada uma PME,

os prazos a cumprir, a que se referem as alíneas c) e f) do n.º 4, do artigo 22º, do CFI, são de três anos em ambas as situações;

jj) Da análise dos elementos fornecidos pela Requerente e da informação disponível na base de dados informática da AT (DMR's), verificou-se que:

- a)** Dos projetos de investimentos suscetíveis de enquadramento no RFAI, apenas o projeto de investimento “Take-Away ...” estava terminado, à data da visita da Inspeção Tributária aos estabelecimentos;
- b)** Trata-se de um projeto de investimento que foi iniciado em abril de 2020 e concluído em dezembro de 2021, sendo que a média de trabalhadores ao serviço da empresa com contratos de trabalho sem termo, nos doze meses anteriores ao seu início (abril de 2019 a março de 2020), era de 70, cfr. folhas de ordenados e relatórios únicos dos anos de 2019 e 2020, constituindo esta média a referência para avaliação do cumprimento da condição de criação líquida de emprego estabelecida no RFAI, cfr. ponto 18 do ofício-circulado acima mencionado;
- c)** Na data de conclusão do projeto de investimento em apreço, em dezembro de 2021 a empresa ficou com 145 trabalhadores, dos quais 57 tinham contrato de trabalho sem termo (incluindo 3 administradores) e 88 tinham contrato de trabalho a termo certo, cfr. folhas de ordenados e relatório único do ano de 2021;
- d)** No final de cada um dos dois anos subsequentes à sua conclusão foram verificadas as seguintes variações nos trabalhadores ao serviço da empresa:

Descrição		2021	2022	2023
Nº de trabalhadores c/ contrato de trabalho a termo certo no fim do período	1	88	101	105
Nº de trabalhadores c/ contrato de trabalho sem termo no fim do período (inclui 3 administradores)	2	57	51	47
Nº de trabalhadores ao serviço da empresa no fim do período (3)=(1)+(2)	3	145	152	152
Nº médio de trabalhadores c/ contrato de trabalho sem termo nos 12 meses anteriores ao início do projeto (abril/2019 a março/2020)	4	70		
Criação líquida de postos de trabalho (5)=(3)-(4)	5	-13	-19	-23

kk) Em conclusão, o número médio de trabalhadores da empresa com contrato de trabalho sem termo, nos doze meses anteriores ao início do projeto de investimento, totalizava 70, enquanto que no final de cada um dos anos de 2021, 2022 e 2023, o número de trabalhadores nessas condições se ficou pelos 57, 51 e 47, respetivamente, ou seja, nestes três anos houve incumprimento das condições legalmente estabelecidas por se ter verificado uma diminuição do

número de trabalhadores ao serviço da empresa com contrato de trabalho sem termo, face à média dos doze meses precedentes ao início do projeto de investimento;

ll) Assim, resulta evidenciado dos elementos fornecidos pela Requerente e reportados oficialmente que: média de 70 trabalhadores sem termo (12 meses antes do início do projeto); 57/51/47 no final de 2021/2022/2023, ou seja, há quebra, não manutenção, logo incumprimento da al. f);

mm) Mesmo admitindo debate sobre o âmbito (estabelecimento vs. empresa), não foi demonstrado pela Requerente, que houve um aumento líquido sustentável no próprio estabelecimento com manutenção por 3 anos, e tal ónus impendia sobre si, ao abrigo do artigo 74.º, n.º 1, da LGT;

nn) A Requerente contesta a distinção sem termo/termo e invoca a métrica UTA;

oo) A UTA é métrica estatística (efetivos), não um padrão de sustentabilidade contratual, o RFAI visa emprego estável e duradouro, por isso, a leitura administrativa (sem termo) é congruente com a finalidade do auxílio regional e com a al. f);

pp) A AT não legislou, interpretou um benefício fiscal (artigo 11.º, n.º 3, LGT; artigo 2.º, n.º 1, EBF), exigindo emprego sustentável, o que não se verificou;

qq) Fica assim demonstrado que o projeto de investimento “Take-Away...”, cujas aplicações relevantes no exercício em análise ascenderam a €411.834,71 não proporcionou criação líquida de emprego, em claro incumprimento do disposto na alínea f), do n.º 4, do artigo 22º, do CFI, pelo que se conclui que o valor do benefício fiscal (dotação de RFAI), relativo ao mesmo projeto, no montante de €102.958,68, se encontra caducado, nos termos do n.º 2 do artigo 14º do EBF.

Em sede de alegações, acrescentou a Requerida, o seguinte:

rr) Quanto ao projeto de investimento “Take-Away...”, a prova testemunhal é irrelevante para suprir o que a lei exige provar por documento;

- ss)** A descrição feita através da prova testemunhal, quanto ao “uso de facto” do aludido imóvel, é incapaz de preencher a prova exigível para contrair a fundamentação da AT, a lei remete para requisitos de qualificação do ativo e da sua afetação, que se demonstram por títulos, licenças e registos públicos, não por perceções de funcionamento quotidiano;
- tt)** Na realidade, o 1.º andar do dito imóvel serve de suporte e apoio funcional ao rés-do-chão, onde se desenvolve toda a atividade comercial do estabelecimento, na medida em que acolhe exclusivamente instalações de apoio logístico e equipamentos sociais;
- uu)** E, 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;
- vv)** Diga-se, ainda, que conforme disposto na Ficha Doutrinária Processo: 2015 001110 - PIV n.º 8602, com Despacho de 2015-07-03, da Diretora de Serviços, invocada pela Requerente (§68.º do PPA), “...um ativo fixo tangível é considerado em “estado de novo” se não integrou anteriormente o ativo não corrente da empresa que pretende usufruir do RFAI ou de qualquer outra empresa.”;
- ww)** Contudo, pela consulta da informação ao dispor da AT e das matrizes prediais através das aplicações informáticas, constatou-se, que efetivamente, o imóvel em questão já se encontrava, pelo menos desde 2012, destinado ao COMÉRCIO (veja-se a Mod 1 do IMI nº ..., entregue em 2012/12/28) e vinha sendo utilizado pelo vendedor do imóvel, empresário em nome individual, na atividade de panificação e pastelarias e casas de chá;
- xx)** Dito tudo isto, nunca poderia tal investimento no montante de €185.535,50 ser considerado elegível para efeitos de RFAI;
- yy)** No que concerne à **criação e manutenção dos postos de trabalho**, o depoimento das testemunhas não apresentou qualquer articulação com as métricas legais relevantes, carecem de detalhes essenciais e, portanto, com bases naqueles, não é possível considerar como provado o cumprimento das exigências legais para que a Requerente usufrua do presente benefício fiscal;

zz) Ou seja, a criação de empregos sustentáveis não é comprovada, além disso, a manutenção por um período de três anos também não é demonstrada, em vez disso, as afirmações baseiam-se em percepções de que há mais pessoas a trabalhar e em números que são apenas aproximados;

aaa) Pelo que se conclui pelo incumprimento da criação líquida de postos de trabalho sustentáveis, condição prevista na alínea f), do n.º 4, do artigo 22.º, do CFI, e consequentemente, a não elegibilidade do investimento analisado para efeitos do RFAI;

bbb) Por fim, acrescente-se que os investimentos *infra* não têm capacidade de induzir a um aumento da capacidade instalada das unidades comerciais em que foram instalados ou estão expressamente excluídos do RFAI, a saber:

- a) Sistema de vídeo vigilância (CCTV) – 2.212,50€:** Conforme referido pelos SIT do Porto, este sistema oferece proteção contra intrusões e roubos, mas não tem qualquer impacto sobre a capacidade produtiva da Requerente, sendo, portanto, indiferente a existência de tais despesas para a prossecução do objetivo de aumentar a capacidade de produção instalada;
- b) Elevador ... - 5.5136,00€:** Trata-se de um elevador adquirido para a fábrica dos salgados e croissanteria, ainda que se reconheça que a instalação de um elevador possa melhorar a acessibilidade entre pisos e facilitar a movimentação de pessoas e eventualmente de mercadorias, tal melhoria está relacionada com aspetos logísticos e de conforto, não com o incremento direto da capacidade instalada do estabelecimento;
- c) Renovações nos Escritórios na Rua ..., ... – 5.109,10€:** as despesas das obras nos escritórios configuram meros adiantamentos, tal como consta da descrição inserta nas faturas, e que, estranhamente, os mesmos foram realizados em datas posteriores à data de conclusão do projeto de investimento em que se inserem;
- d)** Os equipamentos “PC HP AL1015”, “Impressora Partner” e “DT FujitsuP558 i3” não se encontravam nas instalações, e a Administradora, que acompanhou a visita dos SIT, afirmou desconhecer a localização dos mesmos.

II. SANEAMENTO

15. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

16. As partes gozam de personalidade, capacidade judiciária, legitimidade processual e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

17. Não foram suscitadas exceções que devam conhecer-se. O processo não enferma de nulidades. Inexistem, deste modo, quaisquer obstáculos à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

18. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

A. A Requerente é uma sociedade de direito português, com início de atividade em 16.10.2020, enquadrada no regime geral de tributação em IRC e período de tributação coincidente com o ano civil (Cfr. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”).

B. A Requerente encontra-se inscrita no Serviço de Finanças da Maia (código...) pelo exercício das seguintes atividades:

Tipo	CAE	Designação	Data de Início
Principal	10712	PASTELARIA	2008-01-02
Secundário 1	10130	FABRICAÇÃO DE PRODUTOS À BASE DE CARNE	2020-05-25
Secundário 2	56101	RESTAURANTES TIPO TRADICIONAL	2020-05-25
Secundário 3	68100	COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS	2020-05-25
Secundário 4	10711	PANIFICAÇÃO	2020-05-25
Secundário 5	10520	FABRICAÇÃO DE GELADOS E SORVETES	2020-05-25
Secundário 6	10204	SALGA, SECAGEM E OUT. ACT.TRANSF. PROD. PESCA E AQUICULTURA	2020-05-25
Secundário 7	10850	FABRICAÇÃO DE REFEIÇÕES E PRATOS PRÉ-COZINHADOS	2020-05-25
Secundário 8	56106	CONFECCÃO DE REFEIÇÕES PRONTAS A LEVAR PARA CASA	2020-05-25
Secundário 9	47112	COM. RET.OUT. EST. N. E.,C/PREDOM.PROD.ALIM., BEBIDAS TABACO	2020-05-25
Secundário 10	68200	ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS	2020-05-25
Secundário 11	10720	FABR. BOLACHAS, BISCOITOS, TOSTAS E PASTELARIA CONSERVAÇÃO	2020-05-25

(Cfr. RIT).

C. A Requerente dedica-se ao fabrico e comércio de artigos de pastelaria e gelados, de salgados, e outros alimentos, refeições e pratos pré-cozinhados; à exploração de estabelecimentos de restauração,

bebidas e takeaway; ao comércio a retalho de bebidas alcoólicas e não alcoólicas, a compra e venda de imóveis, e a gestão, exploração e arrendamento de imóveis (Cfr. Documento n.º 1 junto ao PPA).

D. A Requerente no ano de 2020 e seguintes (2021 e 2022) encontrava-se classificada como Média Empresa (“PME”) (Cfr. Documentos n.ºs 15 e 16 juntos ao PPA e RIT).

E. A Requerente tem a sua situação tributária regularizada, bem como não tem quaisquer dívidas à Segurança Social (Cfr. Documentos 7 e 8 juntos ao PPA).

F. Em 07.04.2020, a Requerente adquiriu, mediante escritura pública de compra e venda, o prédio urbano composto por edifício de rés do chão e andar, garagem, anexo e logradouro, denominado “lote quatro”, sito na Rua..., número..., freguesia de ..., concelho da Maia, inscrito na matriz sob o artigo ... e descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial da Maia sob o número ... (Cfr. Anexo I do RIT).

G. A Requerente adquiriu o imóvel melhor identificado em F. para nele criar um estabelecimento para confeção de refeições, na modalidade de “take-away”, sendo este um projeto totalmente novo (denominado “Take-Away” ...) e distinto da atividade principal e habitual da Requerente (Pastelaria) (Cfr. Declarações de Parte da Administradora da Requerente).

H. O aludido imóvel foi adquirido pela Requerente, no âmbito do referido projeto, sendo utilizado unicamente para esse fim – confeção de refeições e entrega das mesmas ao cliente, na modalidade de “take-away” – (Cfr. Declarações de Parte da Administradora da Requerente).

I. Tal edifício/imóvel contém dois pisos, com idêntica permissão e área bruta em metros quadrados, sendo que no rés do chão se encontra a cozinha e demais infra estrutura onde são confeccionadas as refeições para venda e atendimento ao público e no primeiro andar se situam as respetivas e necessárias instalações destinadas aos trabalhadores, como vestiários, WC, refeitório, zona de pausa e descanso e, ainda, uma zona de armazenagem de bens destinados à utilização no estabelecimento (Cfr. Documentos n.ºs 9 a 14 juntos ao PPA, Declarações de Parte da Administradora da Requerente e Depoimento das Testemunhas).

J. A Requerente realizou investimentos – no qual se inclui a compra do imóvel já melhor descrito –, na região Norte, designadamente, na freguesia de ..., concelho da Maia, distrito do Porto, que, no seu entender, são elegíveis para efeitos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”).

K. A Requerente calculou, no ano de 2020, a dotação do RFAI, no montante de €158.516,52², que teve por base aplicações, no montante global de €634.066,09 [(€599.623,46 + €29.333,53 + €5.109,10) x 25% = €158.516,52), efetuadas nos seguintes projetos de investimento:

A) - “Take-Away ... (novo estabelecimento)”, no montante parcial de €599.623,46

Projeto:	Take-Away				
Descrição do investimento:	Criação de um novo estabelecimento para a confeção de refeições prontas para levar para casa, com especial atenção para a comida tradicional portuguesa. O projeto engloba uma cozinha toda equipada para a confeção dos pratos, uma churrasqueira, um balcão de atendimento com várias vitrines, máquinas de pagamento em numerário, um armazém e várias arcas para o armazenamento de matérias-primas. Foi projetado no 1º piso os vestiários e o refeitório para os trabalhadores. O projeto engloba um parque de estacionamento, imediatamente ao lado do estabelecimento, para utilização exclusiva dos clientes.				
Enquadramento	Criação de um novo estabelecimento				
Início	abr-20				
Fim	dez-21				
Dotação de 2020	599.623,46	Incentivo	25%	Dotação do projeto	149.905,86

B) - “Aumento da capacidade da Fábrica dos Salgados e Croissanteria”, no montante parcial de €29.333,53

Projeto:	Aumento da capacidade de produção da Fábrica dos Salgados e Croissanteria				
Descrição do investimento:	Existe uma nova necessidade de investirmos no aumento da capacidade da Fábrica dos Salgados e Croissanteria, visto que os dois investimentos anteriores facilmente se esgotaram e não conseguimos fazer face às encomendas. Este projeto contempla o aumento da produção em mais 20% e está previsto o investimento em variada maquinaria e equipamentos, designadamente uma Linha para produção de Croissants, uma fatiadora automática, uma centrífuga de ovos, um empilhador elétrico, uma máquina de embelamento, entre outros.				
Enquadramento	Aumento da capacidade de um estabelecimento				
Início	jan-20				
Fim	Em curso				
Dotação de 2020	29.333,53	Incentivo	25%	Dotação do projeto	7.333,38

C) - “Novos Escritórios na Rua do ..., ... (novo estabelecimento)”, no montante parcial de €5.109,10

² Cfr Documento n.º 15 junto ao PPA – campo 714 do quadro 074, do anexo D da Declaração Mod. 22 n.º...

Projeto:	Novos Escritórios na Rua				
Descrição do investimento:	Construção de um novo edifício de raiz, para alojar o escritório central, essencial para o processo administrativo da produção. O projeto contempla salas de reuniões, salas para trabalho administrativo, receção, gabinete informático, bem ainda como gabinete médico de trabalho.				
Enquadramento	Criação de um novo estabelecimento				
Início	nov-17				
Fim	dez-19				
Dotação de 2020	5.109,10	Incentivo 25%		Dotação do projeto	1.277,28

(Cfr. Documento n.º 15 junto ao PPA)

L. No âmbito do projeto de investimento “Take-Away...”, foi criado um posto de trabalho:

Projeto:	Take-Away				
Enquadramento	Criação de um novo estabelecimento				
Início	abr-20				
Fim	dez-21				
Data entrada no projeto	abr-21	Nome		NIF	
		D...			
				Categoria	Contrato
				Cozinheira de 3*	Sem Termo

Imagem 5

(Cfr. RIT e Depoimento Testemunhal).

M. No exercício de 2020, ano particularmente difícil face às restrições e confinamentos impostos no âmbito do combate à pandemia pela Covid19, o resultado líquido da Requerente foi de €9.090,04 (nove mil e noventa euros e quatro centavos), o que corresponde a uma diminuição acentuada de 100,73%, relativamente ao exercício anterior (Cfr. RIT e Documento n.º 15 junto ao PPA).

N. Ainda no exercício de 2020, o volume de negócios (vendas e serviços prestados) atingiu o montante de €4.661.654,54 (quatro milhões e seiscentos e sessenta e um mil e seiscentos e cinquenta e quatro euros e cinquenta e quatro centavos), o que corresponde a uma diminuição de 39,66% face ao declarado no exercício anterior, tendo os custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (“CMVMC”), os fornecimentos e serviços externos (“FSE”) e os gastos com o pessoal, acompanhado a diminuição do volume de negócios com variações negativas de 36,60%, 18,58% e 13,50% face ao exercício anterior, perfazendo os montantes de €1.977.097,12 (um milhão e novecentos e setenta e sete mil e noventa sete euros e doze centavos), €762.690,72 (setecentos e sessenta e dois mil e seiscentos e noventa euros e setenta e dois centavos) e €1.740.254,88 (um milhão e setecentos e quarenta mil e duzentos e cinquenta e quatro euros e oitenta e oito centavos), respetivamente (Cfr. RIT e Documento n.º 15 junto ao PPA).

- O.** No exercício de 2021, o resultado líquido obtido pela Requerente foi de €761.622,67 (setecentos e sessenta e um mil e seiscentos e vinte e dois euros e sessenta e sete cêntimos), o que corresponde a um forte crescimento dos resultados (de €8478,24%), relativamente ao exercício anterior (Cfr. RIT).
- P.** A Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo externo, com início em 12.02.2024, realizado em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2024..., respeitante ao período de tributação de 2020, de âmbito parcial, em sede de IRC (Cfr. RIT).
- Q.** O procedimento de inspeção tributária visou o “*controlo de benefícios fiscais deduzidos à coleta de IRC relacionados com o RFAP*” (Cfr. RIT).
- R.** Da aludida ação inspetiva resultaram correções em sede IRC, no que respeita à dotação do RFAI declarada pela Requerente, no período de 2020:

V.3. Dotação de RFAI do período corrigida

Face ao exposto nos pontos anteriores, propõe-se uma correção à dotação de RFAI, do ano de 2020, no montante de **153.020,27 €**, sendo 50.061,59 €, relativos a dotações indevidas (cfr. ponto V.1.7), e 102.958,68 €, por o benefício fiscal se encontrar caducado (cfr. ponto V.2).

Consequentemente, o saldo da dotação de RFAI, do ano de 2020, disponível para utilização, nesse ano e nos seguintes, passa do montante de **158.516,52 €**, declarado pelo SP⁸, para o montante corrigido de **5.496,25 €** ($158.516,52 - 153.020,27 = 5.496,25$).

V.4. Saldos de RFAI não deduzidos no período anterior

V.4.1. Saldo de RFAI de 2017

Em resultado do procedimento de inspeção interno credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2023[], foi efetuada uma correção à dotação de RFAI, do ano de 2017, disponível para utilização nesse ano e nos seguintes, no montante de 166.623,50 €, tendo o correspondente saldo passado de 166.623,50 € para **0,00 €** (saldo nulo), pelo que se mostra indevido o valor de 14.083,62 € declarado pelo SP, neste exercício de 2020, no campo 713 (linha 1) do quadro 074 do anexo D, da declaração modelo 22.

V.4.2. Saldo de RFAI de 2018

Em resultado do procedimento de inspeção interno credenciado pela Ordem de Serviço nº OI2022 , foi efetuada uma correção à dotação de RFAI, do ano de 2018, disponível para utilização nesse ano e nos seguintes, no montante de 204.239,24 €, tendo o correspondente saldo passado de 204.239,24 € para **0,00 €** (saldo nulo), pelo que se mostra indevido o valor de 204.239,24 € declarado pelo SP, neste exercício de 2020, no campo 713 (linha 2) do quadro 074 do anexo D, da declaração modelo 22.

(Cfr. RIT).

S. A AT fundamenta as suas correções, no Relatório de Inspeção Tributária, da seguinte forma:

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades**V.1. Investimentos não elegíveis para efeitos de RFAI**

De acordo com informação reportada pelo SP, em resposta à notificação presencial, transcrita no ponto IV.1, a dotação de RFAI calculada no ano de 2020, no montante de **158.516,52 €⁴**, teve por base aplicações relevantes, no montante global de **634.066,09 €** $[(599.623,46 + 29.333,53 + 5.109,10) \times 25\% = 158.516,52]$, efetuadas nos projetos de investimento "Take-Away , no montante parcial de 599.623,46 €, "Fábrica dos Salgados e Croissanteria", no montante parcial de 29.333,53 €, e "Novos Escritórios na Rua , no montante parcial de 5.109,10 € (ver ponto IV.2).

Da análise dos elementos justificativos do crédito fiscal apurado, nomeadamente, o mapa de apuramento do RFAI e os documentos comprovativos dos investimentos realizados, foram detetadas situações em que se

observou que parte dos investimentos não eram elegíveis como aplicações relevantes para efeitos desse regime, como a seguir se expõe.

V.1.1. Equipamentos não existentes na empresa

Data	Conta SNC	Designação	Nº Dossier Doc / Fatura	Diário	Mês	Nº Doc	Valor do Investimento	Projeto	Enquadramento
31-01-2020	435	PC HP AL1015	9	CM	02	216	1.525,25 €	Take-Away	Novo Estabelecimento
13-02-2020	435	Impressora Partner	31	CM	02	99	149,00 €	Take-Away	Novo Estabelecimento
13-02-2020	435	DT FujitsuP558 i3	31	CM	02	99	579,00 €	Take-Away	Novo Estabelecimento
TOTAL							2.253,25 €		

Quadro 8

Fonte: Ficheiro em formato pdf, fornecido pelo SP, designado de "Ponto 8 - Dossier RFAI 2020 Identificação, descrição e custo total investimento".

Conforme foi referido no ponto IV.2, o projeto de investimento "Take-Away

 foi concluído em 20/12/2021, o que significa que as aplicações relevantes relacionadas com o mesmo deveriam ter sido mantidas na empresa e na região durante um período mínimo de três anos após a data da sua conclusão, ou seja, até 20/12/2024, conforme estabelecem a alínea c) do nº 4 do artigo 22º, do Código Fiscal do Investimento (CFI), e o nº 3 do artigo 2º da Portaria nº 297/2015, de 21/09 (transcritos no ponto IV.3).

Acontece que da verificação da existência física das aplicações relevantes consideradas para efeitos do apuramento da respetiva dotação de RFAI, do exercício de 2020, constatou-se que os equipamentos identificados no quadro anterior não se encontravam nas instalações do estabelecimento, sendo também desconhecida a localização dos mesmos até à data de hoje (cfr. ponto IV.3), ficando, portanto, a numa situação de incumprimento perante as condições de acesso ao regime do RFAI.

Em face do exposto, conclui-se que no mapa de apuramento da dotação do RFAI foram incluídos investimentos não elegíveis, no montante de **2.253,25 €**, correspondente ao somatório dos respetivos valores de aquisição (1.525,25 + 149,00 + 579,00 = 2.253,25).

V.1.2. Edifício adquirido em estado de usado

Data	Conta SNC	Designação	Nº Dossier Doc / Fatura	Diário	Mês	Nº Doc	Valor do Investimento	Projeto	Enquadramento
07-04-2020	432	Edifício U	1	OD	04	244	443,00 €	Take-Away	Novo Estabelecimento
07-04-2020	432	Edifício UI	2	OD	04	247	185.092,50 €	Take-Away	Novo Estabelecimento
TOTAL							185.535,50 €		

Quadro 9

Fonte: Ficheiro em formato pdf, fornecido pelo SP, designado de "Ponto 8 - Dossier RFAI 2020 Identificação, descrição e custo total investimento".

Para comprovação do custo de aquisição do edifício acima identificado (artigo urbano da freguesia de concelho da Maia), o SP apresentou a cópia da escritura de compra, datada de 07/04/2020, no montante de 230.000,00 €, e cópia das guias de pagamento do IMT e Imposto do Selo, nos montantes de 14.950,00 € e 1.840,00 €, perfazendo o montante global de 246.790,00 € (230.000,00 + 14.950,00 + 1.840,00 = 246.790,00).

Por se tratar de um imóvel adquirido sem indicação expressa do valor do terreno, para efeitos de cálculo desse custo, excluiu a parte correspondente ao valor do terreno, ou seja 25% do respetivo valor de aquisição, nos termos do n.º 3 do artigo 10.º, do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, de que resultou o apuramento do valor de 185.092,50 € (246.790,00 x 75% = 185.092,50), constante na segunda linha do quadro anterior.

Ao valor assim determinado acresceu, ainda, o montante de 443,00, relativo a despesas notariais, obtendo o valor de **185.535,50 €** (185.092,50 + 443,00), pelo qual foi considerado no apuramento da dotação de RFAI do período.

O imóvel em questão foi identificado no mapa de apuramento da dotação de RFAI, do período, como um projeto de investimento **“Take-Away ”** (atividade de restauração), na tipologia **“Novo Estabelecimento”**, tendo contribuído para o cômputo da mesma com o montante de 46.383,88 € (185.535,50 x 25%).

Contudo, à luz do CFI este crédito fiscal não se afigura legítimo, como a seguir se expõe.

De acordo com o n.º 2 do artigo 22.º do CFI (abaixo transcrito), consideram-se aplicações relevantes, entre outras, os ativos fixos tangíveis que sejam adquiridos em estado de novo, sendo que nos casos de aquisições de edifícios, apenas se consideram elegíveis se se tratarem de **edifícios fabris** (atividades produtivas) ou **edifícios afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas**.

Artigo 22.º

Âmbito de aplicação e definições

1 – (...)

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 areiros em investimentos na indústria extrativa;

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

Transpondo para o caso em apreço, conclui-se que esta disposição legal impunha duas condições para que o investimento pudesse beneficiar do regime do RFAI: que o imóvel fosse adquirido em estado de novo e, cumulativamente, fosse um edifício fabril ou afeto a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas.

Da observação da escritura acima referida, da qual se reproduz um excerto na imagem seguinte, verifica-se que se tratou da aquisição de um imóvel usado, com andares ou divisões de utilização independentes (propriedade vertical), em que o rés-do-chão se destinava a indústria e comércio (indústria e comércio de panificação) e o andar se destinava à habitação (esta situação de afetação parcial do imóvel a habitação foi, também, confirmada na visita ao estabelecimento, cfr. ponto IV.3).

-----PELOS PRIMEIROS FOI DITO: -----
-----Que, pela presente escritura e pelo preço de **DUZENTOS E TRINTA MIL EUROS**, que já receberam, vendem, livre ónus e encargos, à representada da segunda outorgante o prédio urbano composto por edifício de rés do chão, para indústria e comércio de panificação e andar para habitação, garagem, anexo e logradouro, denominado "lote quatro", sito na Rua
, número , freguesia , concelho da Maia, inscrito na matriz sob o artigo , com o valor patrimonial tributário de 183.672,04 €, descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial da Maia sob o número , com aquisição registada

Imagem 9

Fonte: Escritura de compra e venda, de 07/04/2020, lavrada de folhas nove a folhas onze verso, do livro de notas para escrituras diversas número Cento e Cinquenta e Três - A, do Cartório da Notária , na

Significa isto que não estão reunidas as condições impostas pela citada norma legal (acima transcrita) para que o SP possa usufruir do benefício fiscal do RFAI, isto é, não estamos perante nenhuma aquisição de edifício em **estado de novo** e, cumulativamente, não se trata de **edifício fabril**.

Em face do exposto, considera-se que o investimento em questão, no montante **185.535,50 €**, não é elegível como aplicação relevante para efeitos do regime do RFAI.

V.1.3. Sistema de vídeo vigilância (CCTV)

Data	Conta SNC	Designação	Nº Dossier Doc / Fatura	Diário	Mês	Nº Doc	Valor do Investimento	Projeto	Enquadramento
31-01-2020	432	Sistema de Vídeo CCTV	9	CM	02	216	2.212,50 €	Fábrica dos Salgados e Croissant	Aumento Capacidade

Quadro 10

Fonte: Ficheiro em formato pdf, fornecido pelo SP, designado de "Ponto 8 - Dossier RFAI 2020 Identificação, descrição e custo total investimento".

Para comprovação do investimento identificado no quadro precedente foi apresentada a fatura nº FAC C20/178, de 31/01/2020, emitida pelo fornecedor E..., S.A., NIF .

Da sua observação, constata-se que respeita à aquisição e instalação de um sistema de vídeo vigilância, constituído, genericamente, por 1 Gravador DVR para CCTV 4K 8 Canais, 1 HDD 4TB WD Purple - Vídeo Vigilância, 4 Câmaras CCTV Varifocal 4K 8MP + Ballun e 5 Câmaras CCTV Varifocal IP 4MP + Ballun.

Conforme foi verificado na visita à unidade fabril sita na Rua (cfr. ponto IV.3), o investimento em apreço não estava direta e unicamente relacionado com a parte da fábrica aumentada (aumento de capacidade), mas antes alcançava toda a fábrica dos Salgados e Croissanteria,

Ou seja, estamos perante despesas de investimento que dotaram a unidade fabril de um sistema de proteção contra intrusões e roubos, mas que não tiveram qualquer impacto, positivo ou negativo, sobre a capacidade produtiva da mesma, sendo, portanto, indiferente a existência de tais despesas para a prossecução do objetivo de aumentar a capacidade de produção instalada.

Assim, ainda que o SP o tenha considerado como um investimento inicial do tipo "Aumento de capacidade", a verdade é que se trata de um gasto isolado que não é passível de ser qualificado como "aplicação relevante", tal como é definido na alínea d) do nº 2 do artigo 2º da Portaria nº 297/2015, de 21 de setembro (abaixo transcrita), e, nessa medida, não é elegível para efeitos de RFAI.

Artigo 2.º
Âmbito de aplicação

1 — (...)

2 — Para efeitos do disposto no artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento:

(...)

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

Daqui resulta que, para efeitos de apuramento do benefício fiscal do RFAI, do período em análise, foram incluídos investimentos não elegíveis no montante **2.212,50 €**.

V.1.4. Elevador 80%

Data	Conta SNC	Designação	Nº Dossier Doc / Fatura	Diário	Mês	Nº Doc	Valor do Investimento	Projeto	Enquadramento
22-10-2019	453	Elevador 80%	48	CM	12	15	5.136,00 €	Fábrica dos Salgados e Croissant	Aumento Capacidade

Quadro 11

Fonte: Ficheiro em formato pdf, fornecido pelo SP, designado de "Ponto 8 - Dossier RFAI 2020 Identificação, descrição e custo total investimento".

Para comprovação do investimento acima identificado foi apresentada a fatura nº 953007676, datada de 22/10/2019, emitida pelo fornecedor F... LDA, NIF

A fatura em apreço refere-se à aquisição de 80% de um elevador, cujo valor total ascendeu a 6.420,00 €, sendo que em 21/05/2019, já tinham sido adquiridos 20% do mesmo (sinal), conforme se verifica nas imagens seguintes:

Elevador	Nº de	42538869			
Equipamento:	Descrição	42538869			
Equipamento:	Preço Total Item:	6.420,00			
Quantidade:	80%	5.136,00			
Termo Faturação:	Chegada do material				
Endereço do	A...				
Equipamento:	R.				
Numero Obra:		MAIA			
Subtotal Equipamento		5.136,00	23,00	1.181,28	6.317,28
Total, EUR		5.136,00		1.181,28	6.317,28
Base Tributável:		5.136,00	% Taxa:	23,00	Valor de Taxa:
					1.181,28
				Tipo de Taxa:	IVA

Imagem 10

Fonte: Fatura nº 953007675, de 22/10/2019, do fornecedor F... LDA, NIF , disponibilizada pelo SP, em resposta à notificação transcrita no ponto IV.1.

Elevador	Nº de	42538869			
Equipamento:	Descrição	42538869			
Equipamento:	Preço Total Item:	6.420,00			
Quantidade:	20%	1.284,00			
Termo Faturação:	Assinatura do contrato				
Endereço do	A...				
Equipamento:					
Numero Obra:		MAIA			
Subtotal Equipamento		1.284,00	23,00	295,32	1.579,32
Total, EUR		1.284,00		295,32	1.579,32
Base Tributável:		1.284,00	% Taxa:	23,00	Valor de Taxa:
					295,32
				Tipo de Taxa:	IVA

Imagem 11

Fonte: Fatura nº 953007323, de 21/05/2019, do fornecedor F... LDA, NIF disponibilizada pelo SP no âmbito da ação inspetiva interna, ao ano de 2019, credenciada pela ordem de serviço nº OI2022 .

Da observação das imagens precedentes, facilmente se constata que para efeitos de cálculo da dotação de RFAI, do ano de 2020, o SP incluiu um investimento 100% realizado (e concluído) no ano de 2019.

Contudo, o investimento em causa, sendo realizado em 2019, não podia ter sido considerado para efeitos da dotação de RFAI do ano de 2020, isto porque, de acordo com o nº 5 do artigo 22º do CFI, na redação em vigor à data, "*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*" (sublinhado nosso).

Para além disso, também se constata que tal investimento foi realizado numa data muito anterior (22/10/2019) à do início do projeto de investimento com o qual foi relacionado pelo SP (aumento da capacidade da Fábrica de Salgados e Croissanteria), que foi em janeiro de 2020 (cfr. imagem 3 do ponto IV.2), não havendo, portanto, qualquer conexão entre ambos.

Da situação exposta, resultou a inclusão no mapa de apuramento do RFAI, de 2020, de investimentos não elegíveis, no montante de **5.136,00 €**.

V.1.5. Adiantamentos

Data	Conta SNC	Designação	Nº Dossier Doc / Fatura	Diário	Mês	Nº Doc	Valor do Investimento	Projeto	Enquadramento
10-01-2020	453	Interiores escritórios novos	50	CM	01	63	1.983,74 €	Novos Escritórios na Rua	Estabelecimento
17-01-2020	453	Interiores escritórios novos	51	CM	01	131	1.398,37 €	Novos Escritórios na Rua	Estabelecimento
21-01-2020	453	C peixoto escritórios novos	52	CM	01	142	1.726,99 €	Novos Escritórios na Rua	Estabelecimento
TOTAL							5.109,10 €		

Quadro 12

Fonte: Ficheiro em formato pdf, fornecido pelo SP, designado de "Ponto 8 - Dossier RFAI 2020 Identificação, descrição e custo total investimento".

Os investimentos referenciados no quadro anterior, pelo montante global de **5.109,10 €**, correspondem à totalidade das aplicações relevantes imputadas pelo SP, no ano de 2020, ao projeto de investimento "Novos Escritório na Rua (cfr. imagem 4 do ponto IV.2).

Pela análise dos respetivos documentos de suporte, verificou-se que se tratavam de adiantamentos efetuados a fornecedores, conforme imagens seguintes:

Fatura de Adiantamento FAA 2020/1									
V/N.º Contrib.		Requisição		Moeda		Câmbio		Data	
				EUR		1,00		10-01-2020	
Desc. Cl.		Desc. Fin.		Vencimento		Condição Pagamento			
0,00		0,00		10-01-2020		Pronto Pagamento			
Artigo	Descrição			Qtd.	Un.	Pr. Unitário	Desc.	IVA	Total Líquido
AD	Adiantamento			1,00	UN	2.440,00	0,00	23,00	2.440,00
CCF 20/122 F. 909									
FII-Processado por Programa Certificado n.º 0030/AT / FAA 2020/1 / © PRIMAVERA BSS /									
IVA Incluído à Taxa						Mercadorias/Serviços		1.983,74	
Taxa						Descontos Comerciais		0,00	
Incidência						Desconto Financeiro		0,00	
Total IVA								0,00	
Motivo Isenção								0,00	

Imagem 12

Fonte: Cópia de parte da fatura nº FAA 2020/1, de 10/01/2020, do fornecedor

G...

UNIPESOA LDA, disponibilizada pelo SP, em resposta à notificação transcrita no ponto IV.1.

Fatura de Adiantamento FAA 2020/2									
V/N.º Contrib.		Requisição	Moeda	Câmbio	Data				
			EUR	1,00	17-01-2020				
Desc. Cl.		Desc. Fin.	Vencimento	Condição Pagamento					
0,00		0,00	17-01-2020	Pronto Pagamento					
Artigo	Descrição		Qtd.	Un.	Pr. Unitário	Desc.	IVA	Total Líquido	
AD	Adiantamento		1,00	UN	1.710,00	0,00	23,00	1.720,00	
CCF 20/193 F. 909									
FII-Processado por Programa Certificado n.º 0030/AT / FAA 2020/2 / © PRIMAVERA BSS /									
IVA Incluído à Taxa					Mercadorias/Serviços				1.394,37
Taxa	Incidência	Total IVA	Motivo Isenção		Descontos Comerciais				0,00
2,1,00	1.398,37	321,63			Desconto Financeiro				0,00

Imagem 13

Direção de Finanças do Porto

OI2024

Fonte: Cópia de parte da fatura nº FAA 2020/2, de 17/01/2020, do fornecedor G...
UNIPESSOAL LDA, disponibilizada pelo SP, em resposta à notificação transcrita no ponto IV.1.

FATURA RECIBO		N.º 120/20000529	MAIA Portugal		Original		
		DATA 2020-01-21					
rBe3 -Processado por programa certificado nº 1385/AT							
VENDEDOR	Nº CLIENTE	V/Nº DE CONTRIBUINTE	V/REFERÊNCIA	DESCRIÇÃO	ENCOMENDA		
			DC:		41195816		
Código	Descrição	Qtd	Un	Lote	Preço	Valor Total	IVA %
PROJECT_T	Adiantamento relativo à Encomenda nº 41195816	1,00	-		1,726.992	1,726.99	23

Imagem 14

Fonte: Cópia de parte da fatura nº 120/20000529, de 21/01/2020, do fornecedor H... S A,
disponibilizada pelo SP, em resposta à notificação transcrita no ponto IV.1.

Estes adiantamentos por conta de investimentos, todavia, não podem beneficiar do regime do RFAI, como a seguir se expõe:

Por um lado, verificou-se que tais adiantamentos foram realizados em datas posteriores à data de conclusão do referido projeto de investimento, que foi em dezembro de 2019 (cfr. ponto IV.2), pelo que se conclui que os mesmos configuram meros gastos isolados, não enquadráveis no conceito de “investimento inicial” definido na alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º Portaria nº 297/2015, de 21 de setembro (transcrita no ponto V.1.3).

Por outro lado, encontram-se relacionados com um projeto de investimento que, no âmbito das ações inspetivas aos anos de 2017 e 2018, credenciadas pelas ordens de serviço nº OI2023 e OI2022 , respetivamente, foi considerado como não elegível para efeitos RFAI (cfr. ponto IV.2).

Para além disso, há ainda que ter em atenção as restrições legais impostas aos adiantamentos efetuados num determinado período de tributação por conta de investimentos elegíveis ou de adições de investimentos em curso a efetuar, que não se concretizem nesse período, os quais se encontram expressamente excluídos do RFAI nos termos do nº 5 do artigo 22º do CFI, que, na redação em vigor à data, referia “***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.***” (sublinhados e negritos nossos).

Em face do exposto, considera-se que os adiantamentos em apreço, no montante **5.109,10 €**, não são elegíveis como aplicações relevantes para efeitos do regime do RFAI.

V.1.6. Resumo das aplicações relevantes não elegíveis

Apurou-se, assim, que as aplicações relevantes não elegíveis para efeitos de RFAI, do exercício de 2020, totalizaram o montante de **200.246,35 €** ($2.253,25 + 185.535,50 + 2.212,50 + 5.136,00 + 5.109,10 = 200.246,35$).

Consequentemente, as aplicações relevantes a considerar para efeitos de cálculo da dotação de RFAI, para o mesmo período, ascendem agora ao montante de **433.819,74 €**, resultante da diferença entre o valor declarado pelo SP (cfr. ponto V.1) e a correção referida no parágrafo anterior ($634.066,09 - 200.246,35 = 433.819,74$), sendo **411.834,71 €** ($599.623,46 - 2.253,25 - 185.535,50 = 411.834,71$)⁵, do projeto de investimento "Take-Away , e **21.985,03 €** ($29.333,53 - 2.212,50 - 5.136,00 = 21.985,03$)⁶, do projeto de investimento "Aumento da capacidade da Fábrica dos Salgados e Croissanteria".

Quanto ao projeto de investimento "Novos Escritórios na Rua

 não se considera qualquer valor como elegível devido ao facto de as correções propostas corresponderem à totalidade das aplicações relevantes imputadas ao mesmo (cfr. ponto V.1.5).**V.2. Incumprimento das condições de acesso ao RFAI**

De acordo com o n.º 4 do artigo 22.º do CFI, na redação em vigor nos anos de 2020 e 2021, podem beneficiar dos incentivos fiscais os sujeitos passivos de IRC que preencham **cumulativamente** as condições elencadas nas suas alíneas a) a f), destacando-se, no que ao caso interessa, as alíneas c) e f), que se transcrevem de seguida:

«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;»

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

Relativamente aos postos de trabalho há ainda a ter em atenção o entendimento veiculado pelo Ofício-circulado n.º 20259/2023, de 28 de junho, do SUB-DG (GT - AREA IMP. S/RENDIMENTO), que no seu ponto 5 refere que «para que os sujeitos passivos possam beneficiar do RFAI, **tem de se verificar a criação de postos de trabalho diretamente conexos com o investimento em causa, tendo esses mesmos postos de trabalho de ser mantidos durante o período mínimo de detenção dos bens objeto de investimento nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI**, dando assim cumprimento à norma que se encontra prevista nesse diploma e que é de aplicação específica quando esteja em causa o benefício fiscal (RFAI).»

Enquanto que no ponto 18 refere que «o desenvolvimento económico de determinadas regiões é alcançado se houver contratação líquida de pessoas (ainda que um único trabalhador), com um contrato sem termo (sustentável), e se o nível de empregabilidade (trabalhadores com contrato sem termo no final do período) se mantiver superior à média dos 12 meses precedentes ao início do investimento relevante, durante o período mínimo imposto pelo regime do RFAI.» (sublinhados nossos).

Acrescentando, ainda, no ponto 22 que «Caso esteja em causa um projeto com uma duração plurianual, admite-se que os requisitos exigidos quanto à criação dos postos de trabalho só possam vir a ser aferidos após a conclusão do projeto».

Tal entendimento já havia sido, igualmente, transmitido pela Informação Vinculativa - Proc n.º 2010 001800 PIV n.º 818, com Despacho de 16/07/2010, do Diretor Geral, que refere no ponto 1 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», e no ponto 4 que «caso o investimento realizado constitua, tão só, adições às imobilizações em curso, elegíveis, a criação de postos de trabalho só pode ser aferida no final do período de tributação em que o investimento estiver concluído» (sublinhado nosso).



RELATÓRIO DE INSPEÇÃO

Direção de Finanças do Porto

OI2024

Por sua vez, o n.º 2 do artigo 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) estabelece que «Os benefícios fiscais, quando temporários, caducam pelo decurso do prazo por que foram concedidos e, quando condicionados, pela verificação dos pressupostos da respetiva condição resolutive ou pela inobservância das obrigações impostas, imputável ao beneficiário.» (sublinhado nosso).

Atendendo a que a empresa A..., S.A., é considerada uma **PME**, conforme foi referido no ponto III.3.3, os prazos a cumprir, a que se referem as alíneas c) e f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, são de três anos em ambas as situações.

Da análise dos elementos fornecidos pelo SP (cfr. ponto IV.4) e da informação disponível na base de dados informática da AT (DMR's), verificou-se o seguinte:

- Dos projetos de investimentos suscetíveis de enquadramento no RFAI, apenas o projeto de investimento "Take-Away
 estava terminado, à data da visita da Inspeção Tributária aos estabelecimentos (cfr. ponto IV.3);
- Trata-se de um projeto de investimento que foi iniciado em abril de 2020 e concluído em dezembro de 2021 (cfr. ponto IV.2), sendo que a média de trabalhadores ao serviço da empresa com contratos de trabalho sem termo, nos doze meses anteriores ao seu início (abril de 2019 a março de 2020), era de **70**, cfr. folhas de ordenados e relatórios únicos dos anos de 2019 e 2020, constituindo esta média a referência para avaliação do cumprimento da condição de criação líquida de emprego estabelecida no RFAI, cfr. ponto 18 do ofício-circulado acima mencionado;
- Na data de conclusão do projeto de investimento em apreço, em dezembro de 2021 (cfr. ponto IV.2), a empresa ficou com 145 trabalhadores, dos quais **57 tinham contrato de trabalho sem termo** (incluindo 3 administradores) e 88 tinham contrato de trabalho a termo certo, cfr. folhas de ordenados e relatório único do ano de 2021;
- No final de cada um dos dois anos subsequentes à sua conclusão foram verificadas as seguintes variações nos trabalhadores ao serviço da empresa:

Descrição		2021	2022	2023
Nº de trabalhadores c/ contrato de trabalho a termo certo no fim do período	1	88	101	105
Nº de trabalhadores c/ contrato de trabalho sem termo no fim do período (inclui 3 administradores)	2	57	51	47
Nº de trabalhadores ao serviço da empresa no fim do período (3)=(1)+(2)	3	145	152	152
Nº médio de trabalhadores c/ contrato de trabalho sem termo nos 12 meses anteriores ao início do projeto (abril/2019 a março/2020)	4	70		
Criação líquida de postos de trabalho (5)=(3)-(4)	5	-13	-19	-23

Quadro 13

Em conclusão,

O número médio de trabalhadores da empresa com contrato de trabalho sem termo, nos doze meses anteriores ao início do projeto de investimento, totalizava 70, enquanto que no final de cada um dos anos de 2021, 2022 e 2023, o número de trabalhadores nessas condições se ficou pelos 57, 51 e 47, respetivamente, ou seja, nestes três anos houve incumprimento das condições legalmente estabelecidas por se ter verificado uma diminuição do número de trabalhadores ao serviço da empresa com contrato de trabalho sem termo, face à média dos doze meses precedentes ao início do projeto de investimento.

Fica assim demonstrado que o projeto de investimento "Take-Away

, cujas aplicações relevantes no exercício em análise ascenderam a **411.834,71 €** (cfr. ponto V.1.6) não proporcionou criação líquida de emprego, em claro incumprimento do disposto na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, pelo que se conclui que o valor do benefício fiscal (dotação de RFAI), relativo ao mesmo projeto, no montante de **102.958,68 €**, (cfr. ponto V.1.7), **se encontra caducado**, nos termos do n.º 2 do artigo 14.º do EBF.

(Cfr. RIT).

T. A Requerente foi notificada do Relatório final de Inspeção Tributária (Cfr. RIT).

U. Nesta sequência, foi emitido, pela AT, o ato tributário de liquidação de IRC, aqui sindicado (Cfr. Documento n.º 3 junto ao PPA).

V. O referido ato de liquidação foi alvo de reclamação graciosa, em 23.12.2024, não tendo a mesma sido objeto de pronúncia, por parte da AT, até à data da entrada do presente pedido de pronúncia arbitral (Cfr. Documentos n.ºs 4, 5 e 6 juntos ao PPA).

W. Por não se conformar com o ato tributário referido em U., a Requerente apresentou, em 17.07.2025, o presente PPA (Cfr. Sistema Informático do CAAD).

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

19. Com relevo para a decisão da causa, não existem factos que se tenham considerados como não provados.

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

20. Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar, se for o caso, a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

21. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

22. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo

16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

23. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

24. Na audiência que teve lugar no dia 02.12.2025, foi ouvida, em declarações de parte, a Sra. B..., Administradora da Requerente, bem como as Sras. C... e D..., ambas funcionárias (cozinheira e empregada de balcão, respetivamente) da Requerente, designadamente, do estabelecimento “Take-Away ...”.

25. A Administradora da Requerente manifestou ter conhecimento dos projetos de investimento em causa nos autos, nomeadamente, do denominado “Take-Away ...”. Em concreto, esclareceu que, no âmbito de tal projeto, foi adquirido um imóvel para nele criar um estabelecimento para confeção de refeições, na modalidade de “take-away”. Clarificou, ainda, que o imóvel foi unicamente utilizado para esse fim – confeção de refeições, na modalidade de “take-away” –, sendo este, um projeto totalmente novo e distinto da atividade principal e habitual da Requerente – Pastelaria –.

26. Foi particularmente esclarecedor e convincente o depoimento da Administradora da Requerente, bem como das duas testemunhas já melhor identificadas *supra*, no que respeita à composição e funcionalidade/utilidade do aludido imóvel. Quer a Administradora da Requerente, quer as ditas testemunhas, responderam de forma objetiva e circunstanciada às questões que lhes foram colocadas, quanto a este ponto. Em particular, explicaram com detalhe a disposição do edifício: no rés do chão encontra-se a cozinha e demais infraestrutura onde são confeccionadas as refeições para venda e atendimento ao público e no primeiro andar situam-se as respetivas e necessárias instalações destinadas aos trabalhadores, como vestiários, WC, refeitório, zona de pausa e descanso e, ainda, uma zona de armazenagem de bens destinados à utilização no estabelecimento. Afirmaram, também, de forma assertiva e reiterada, que o imóvel em apreço não foi destinado, em momento algum, a habitação.

27. Por outro lado, quer a Administradora da Requerente, quer as aludidas testemunhas, quando questionadas sobre o número de trabalhadores adstritos ao projeto “Take-Away ...” aquando do seu início, responderam números distintos (e até bastante afastados), demonstrando desconhecimento quanto a esta questão, pelo que tais depoimentos não se traduziram na comprovação de factos relevantes para a decisão.

28. Por fim, ficou, ainda, provado que houve, pelo menos, a criação de um posto de trabalho, no âmbito do projeto “Take-Away...”, tendo a respetiva funcionária – Testemunha D...–, afirmado que foi admitida como empregada de balcão, no Edifício ..., em 2021, local onde ainda hoje presta as suas funções.

29. O Tribunal arbitral considera provados, com relevo para a decisão da causa, os factos acima elencados e dados como assentes, tendo por base a análise crítica e conjugada do documentos juntos aos autos, das declarações de parte da Administradora da Requerente, dos depoimento das testemunhas, dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados e a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

30. Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

IV.1 DA QUESTÃO A APRECIAR

31. Considerando a factualidade exposta, bem como as pretensões e posições da Requerente e da Requerida constantes das suas peças processuais, cumpre ao Tribunal Arbitral apreciar se os investimentos efetuados pela Requerente, no âmbito dos mencionados projetos de investimento, cumpriram (ou não) os pressupostos necessários para beneficiar do regime do RFAI.

IV.2 DO RFAI – REGIME LEGAL

32. O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, criado pela Lei n.º 10/2009, de 10 de março, que vigorou, com algumas alterações, entre 2009 e 2013, bem como o mesmo regime incluído no Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, constitui um regime de auxílio com finalidade regional aprovado nos termos do Regulamento (CE) n.º 800/2008, da Comissão, de 6 de agosto (2007-2013), e do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão de 16 de junho (2014-2020) – Regulamento Geral de Isenção por Categoria – “**RGIC**” –, respetivamente.

33. O RFAI permite às empresas deduzir à coleta apurada uma percentagem do investimento realizado em ativos não corrente (tangíveis e intangíveis) e está previsto nos artigos 22.º a 26.º do CFI, que é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014, sendo regulado pela Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro e pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014 (RGIC).

34. É do RGIC que resulta que os auxílios com finalidade regional (como é o caso do RFAI) se destinam a contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, apoiando o investimento e a criação de emprego num contexto sustentável, prevendo o seu considerando 31 que *“(…) 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 (...)”*.

35. Nas regiões enquadráveis, numa das quais se insere os investimentos efetuados pela Requerente, o que, salienta-se, a AT não questiona, os auxílios podem ser concedidos no âmbito da criação de “investimento inicial” consubstanciado em novos estabelecimentos, na extensão da

capacidade de um estabelecimento existente, na diversificação da produção de um estabelecimento, ou na mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

36. Neste sentido, a alínea a), do parágrafo 49, do artigo 2.º, do RGIC, define, no âmbito dos auxílios com finalidade regional, o conceito de “investimento inicial”, nos seguintes termos:

“Um investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com: 1. A criação de um novo estabelecimento, 2. O aumento da capacidade de um estabelecimento existente, 3. A diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou 4. A mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente;”.

37. Além do enquadramento do investimento numa das tipologias acima referidas, é exigido aos sujeitos passivos o cumprimento cumulativo de várias condições que constam essencialmente do artigo 22.º, do CFI, não podendo o montante total dos auxílios estatais ultrapassar os limites máximos previstos, no artigo 43.º, do CFI.

38. Dispõe, assim, o artigo 22.º, n.º 1, 2, alínea a) e 4, alínea f), do CFI, que:

“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 extrativa;

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

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

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

v) Equipamentos sociais;

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

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

(...)

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

(...)

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

39. O artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, estabelece, ainda, que:

"2 - Para efeitos do disposto no artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento:

(...)

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

40. Quer o considerando 31 do RGIC, quer a definição da categoria "investimento inicial", mencionam quatro tipologias de situações passíveis de elegibilidade no âmbito dos auxílios com

finalidade regional, e, portanto, do RFAI. O investimento tem de se materializar em ativos corpóreos e incorpóreos e estar relacionado com: **(i)** a criação de um novo estabelecimento; **(ii)** o aumento da capacidade de um estabelecimento existente; **(iii)** a diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento; ou **(iv)** a mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento.

41. A subsunção do investimento numa destas tipologias é essencial, atenta as considerações *supra*, para que os incentivos em causa sejam considerados compatíveis com o mercado interno e conformes ao direito, devendo estar satisfeitas todas as condições previstas no capítulo I do RGIC, assim como as condições específicas para cada categoria pertinente de auxílio estabelecidas no Regulamento (Cfr. artigo 3.º, do RGCI).

42. Acrescente-se que para se poder usufruir do benefício fiscal no âmbito do RFAI, o investimento tem, ainda, que proporcionar a criação de postos de trabalho, nos termos da alínea f), do n.º 4, do artigo 22.º, do CFI.

43. Em suma, para a aplicação do RFAI, os investimentos realizados têm de se enquadrar no conceito de “investimento inicial”, o qual tem que proporcionar a criação de postos de trabalho, ao abrigo dos já citados preceitos normativos.

44. Assim, à face do quadro normativo exposto, importa aferir se as aplicações realizadas pela Requerente, no âmbito dos aludidos projetos de investimento, cumprem (ou não) as condições necessárias para beneficiarem do RFAI.

IV.3 DA ANÁLISE CONCRETA

45. Considera a AT que parte dos investimentos em causa nos presentes autos, no montante de €200.246,35, a que corresponde um crédito de imposto de €50.061,59, referentes à aquisição: **(i)** do edifício ... U..., no valor de €185.535,50; **(ii)** do sistema de vídeo vigilância (CCTV), no valor de €2.212,50; **(iii)** do elevador ..., no valor de €5.136,00; **(iv)** dos equipamentos administrativos (“PC HP AL1015”, “Impressora Partner” e o “DT fujitsu558 i3”), no valor de €2.253,25 e; **(v)** de obras em escritórios, no valor de €5.109,10,

46. não configuram aplicações relevantes em sede de RFAI, por violação do disposto nos artigos 22.º a 26.º do CFI e dos normativos comunitários aplicáveis, nomeadamente, porque não logram induzir a um aumento da capacidade do estabelecimento [a) e d)], ou estão expressamente excluídos do Regime [c), d) e e)].

47. Acrescentando que, em relação ao investimento no valor total de €411.834,71, referente ao projeto de investimento “Take-Away...”, não foram cumpridas pela Requerente, as condições de criação e manutenção dos postos de trabalho, nos termos da alínea f), do n.º 4, do artigo 22.º do CFI.

Vejamos, então, se assiste razão à Requerida.

IV.3.1 DO EDIFÍCIO DO ... U...³

48. Conforme decorre dos factos dados como provados, a Requerente, no âmbito do projeto de investimento “Take-Away...”, adquiriu, em 07.04.2020, um imóvel, para nele criar um estabelecimento para confeção de refeições, na modalidade de “take-away”, sendo esta atividade (de restauração), uma atividade nova e distinta da que era exercida a título principal e habitualmente pela Requerente até então (Pastelaria).

49. Neste sentido, o imóvel em apreço – “Edifício ... U...” –, foi identificado, pela Requerente, no mapa de apuramento da dotação de RFAI, do período, como um projeto de investimento “Take-Away...” (atividade de restauração), na tipologia “Novo Estabelecimento”.

50. Contudo, entende a AT que, à luz do CFI, este crédito fiscal não se afigura legítimo, por não cumprir as condições impostas pelo artigo 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea ii), do CFI, para que a Requerente possa usufruir do benefício fiscal do RFAI, isto é, *“não estamos perante nenhuma aquisição de edifício em estado de novo e, cumulativamente, não se trata de edifício fabril”*.

51. Acrescentando que *“apurou, com base na escritura e verificação in loco, que o imóvel foi adquirido em estado de usado e tem afetação mista, com fração/andar destinado a habitação”*.

52. Ora, estatui a subalínea (ii), da alínea a), do n.º 2, do artigo 22.º, do RFAI, que:

³ No valor de €185.535,50.

“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:

(...);

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;”

53. Conforme refere, e bem, a AT, o investimento concretizado pela Requerente traduziu-se na aquisição de um edifício para **criação de um novo estabelecimento para confeção de refeições, na modalidade de “take-away”**.

54. A aquisição de tal imóvel, como resulta do probatório, serviu unicamente para esse fim específico, para esse único propósito, isto é, o dito imóvel **foi integralmente destinado a esta atividade produtiva** – confeção de refeições, na modalidade de “take-away” –.

55. Na verdade, a prova produzida é no sentido de que **o edifício é utilizado na sua totalidade**, para produção (das refeições), estando, assim, afeta à exploração da Requerente.

56. O facto de no primeiro andar do aludido imóvel se situarem instalações destinadas aos trabalhadores (como vestiários, WC, refeitório...), não impede, naturalmente, que o mesmo seja qualificado como uma instalação fabril, para efeitos do citado normativo.

57. Porquanto, **as ditas instalações são utilizadas pelos trabalhadores, no âmbito do processo produtivo, na medida em que há um período de preparação do exercício da atividade laboral, onde se inclui os especiais cuidados de saúde, segurança e higiene exigidos pela sua própria natureza ou pelas normas legais ou convencionais aplicáveis.**

58. Ou seja, **estas instalações são estritamente necessárias ao desenvolvimento da atividade da Requerente**, pois, não há confeção de refeições (e, posterior, entrega aos clientes), sem a fase de preparação do próprio trabalhador, de modo a assegurar todas as condições higiénico-sanitárias.

59. Com efeito, o “ciclo operacional” de uma empresa inicia-se com a aquisição de matéria-prima que entra no processo produtivo (**seguindo-se fase preparatória do trabalhador**, uma vez que sem esta fica comprometida a própria atividade do estabelecimento) e termina com a realização em termos

financeiros da venda dos produtos acabados. Não esquecendo, naturalmente, a armazenagem dos materiais utilizados na produção.

60. E, não será, certamente, pela zona de pausa e descanso situada no primeiro andar, que o Tribunal não aceitará a aplicação do RFAI, nos termos do artigo 22.º, n.º 2, do CFI.

61. É verdade que há jurisprudência (não recente)⁴, que define “instalações fabris” como sendo todas as instalações ligadas de forma imediata ao processo produtivo (conceito funcional), jurisprudência essa invocada pela Requerida.

62. Todavia, crê o Tribunal, seguindo o entendimento perfilhado na Decisão Arbitral, no âmbito do processo n.º 689/2024-T, de 21.03.2025, que *“o legislador não pode ter considerado como opção uma restrição de delimitação do investimento desta natureza, incluindo apenas a parte dita “funcional”, atentas as condições que estiveram na génese deste benefício, conforme os Regulamentos comunitários que, recorde-se, tiveram como fundamento o desenvolvimento económico, pela redução das desigualdades entre as diversas regiões e melhorando a competitividade das empresas.”*

63. Por outro lado, também não colhe o argumento aduzido pela AT de que a lei remete para requisitos de afetação, que se demonstram por títulos, licenças e registos públicos, isto porque, resulta da escritura que o dito imóvel tem uma afetação mista, com fração/andar destinado a habitação.

64. Em bom rigor, foi a própria Requerida que conduziu o conceito de instalação fabril, inserto na aludida norma, ao “uso de facto” do imóvel, fazendo alusão a jurisprudência (antiga), de onde se extrai que “instalações fabris” são todas as instalações ligadas de forma imediata ao processo produtivo, não havendo aí qualquer menção a títulos, licenças e/ou registos públicos.

65. E, efetivamente, como é bom de ver, o “uso de facto” do edifício em questão nunca foi de habitação, tendo aquele sido alocado (**na sua totalidade e desde a sua aquisição pela Requerente**), repita-se, à criação de um novo estabelecimento de confeção de refeições, na modalidade de “take-away”.

66. Por outro lado, e no que respeita à questão do “estado novo” ou “usado” do imóvel adquirido, somos a concordar com a posição defendida pela Requerente de que o *“RGIC, no seu art.º 14.º n.º 6, afasta a exigência da aquisição de bens em estado novo quanto às micro, pequenas e médias empresas”*.

⁴ Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 21/2011-T, datado de 06.06.2012.

67. Tal posição encontra suporte na Decisão Arbitral, proferida no âmbito do processo n.º 1039/2024-T, de 29.07.2025, que seguimos de perto e, por isso, transcrevemos os excertos que consideramos relevantes, por se aplicar aqui *mutatis mutandis*:

“ Enquanto regulamento da União Europeia, o RGIC tem aplicação direta e efeito direto na ordem jurídica nacional, nos termos do artigo 288.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)⁵.

O RGIC constitui um regulamento que autoriza os Estados-Membros a criar certas categorias de auxílios estatais; os Estados-Membros têm discricionariedade para selecionarem e instituírem, **dentro dos limites estabelecidos pelo RGIC**, os benefícios fiscais que entendem por necessários e convenientes, suportando a perda de receita fiscal associada aos mesmos.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem afirmado reiteradamente o princípio do primado do direito da União, que impõe aos tribunais nacionais a obrigação de desaplicarem, no caso concreto, normas nacionais que sejam incompatíveis com normas europeias diretamente aplicáveis (v.g., *Costa c. ENEL*, proc. 6/64, *Simmenthal*, proc. 106/77; *Elchinov*, proc. C 173/09).

Por sua vez, o princípio da interpretação conforme, igualmente acolhido pela jurisprudência do TJUE (v.g., *Marleasing*, proc., C-106/89, *Dominguez*, proc. C-282/10), impõe ainda aos tribunais nacionais o dever de interpretar o direito interno, sempre que possível, de modo a assegurar a plena eficácia do direito da União.

Neste sentido pode ler-se no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 268/2022, de 19.4.2020: “O princípio da interpretação conforme – nascido na década de 70 do século XX a propósito da obrigação de os tribunais nacionais alcançarem, através da interpretação do direito nacional, o efeito útil de diretivas insuscetíveis de produzir efeito direto (cfr., entre muitos outros, Acórdãos do TJUE *Mazzalai*, de 20.05.1976, proc. 111/75, e *Von Colson*, de 10.04.1984, proc. 14/83; *Marleasing*, de

⁵ Tal como se refere na definição constante do Diário da República Eletrónico: “O regulamento é um ato jurídico da União Europeia, regulado no artigo 288.º, 2.º parágrafo, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), de alcance geral e abstrato, ou seja, configura um instrumento normativo.

É vinculativo para todas as entidades (instituições, órgãos e organismos da União, Estados-Membros e particulares) e obrigatório em todos os seus elementos (resultado, forma e meios), não podendo ser aplicado seletivamente (inadmissibilidade de formulação de reservas quanto a alguma das suas disposições).

Goza de aplicabilidade direta, isto é, com a sua entrada em vigor os seus efeitos produzem-se automaticamente, sem necessidade de qualquer medida de reação, nas ordens jurídicas dos Estados-Membros. É objeto de publicação obrigatória no Jornal Oficial da União Europeia (artigo 297.º, n.º 2, 2.º parágrafo, do TFUE)”. Vide da República Eletrónico, Lexionário Jurídico, termo: Regulamento (Direito da União Europeia)”, disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/lexionario/termo/regulamento-direito-uniao-europeia>.

13.11.1990, proc. 106/89) – foi sendo reconduzido a um cânone geral de interpretação do direito nacional (de todo o direito nacional) de modo a atingir a plena eficácia do direito da União Europeia. Determina tal princípio que os tribunais nacionais, ao aplicar o direito interno, são obrigados a interpretá-lo, na medida do possível, à luz do direito europeu: “Esta obrigação de interpretação conforme do direito nacional é inerente ao sistema do Tratado FUE, na medida em que permite aos órgãos jurisdicionais nacionais assegurar, no âmbito das suas competências, a plena eficácia do direito da União quando decidem dos litígios que lhes são submetidos” (Acórdão do TJUE de 24.01.2012, Maribel Dominguez, proc. C-282/10).

Assim, os tribunais dos Estados-Membros, na fixação do sentido das normas de direito nacional, estão vinculados ao efeito útil do direito europeu e devem, dentro da margem permitida pelas regras interpretativas internas, escolher a exegese que melhor se acomode às normas europeias. Trata-se, pois, de uma garantia de eficácia do direito europeu plenamente recebida pelo disposto no n.º 4 do artigo 8.º da Constituição.”

Nestes termos, importa analisar se a interpretação do artigo 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea ii), do CFI, plasmada no ponto anterior, se coaduna com o regime previsto no RGIC, mormente se respeita os limites estabelecidos pelo RGIC.

Com efeito, nos termos do artigo 14.º, n.º 6, do RGIC, “Os ativos adquiridos devem ser novos, exceto no que se refere a pequenas e médias empresas e à aquisição de um estabelecimento”.

Resulta desta disposição que o RGIC prevê **duas exceções distintas ao requisito do estado novo**: (i) quando o beneficiário é uma pequena ou média empresa (PME); ou (ii) quando o investimento consista na aquisição de um estabelecimento, no sentido funcional do termo.

Nestes termos, qualquer interpretação da norma nacional que admita a elegibilidade de edifícios adquiridos em estado de uso, sem que se atenda aos limites das exceções previstas no artigo 14.º, n.º 6, do RGIC, corre o risco de configurar um auxílio de Estado incompatível com o mercado interno, à luz do direito da União Europeia.

Assim, e **sendo a Requerente uma PME** – facto confirmado pela Requerida no RIT produzido – entende-se que, face à solução alcançada no ponto anterior, o edifício adquirido em estado de uso (...) deverá ser considerado elegível para efeitos do RFAI, na medida em que tal interpretação não contraria o regime do RGIC, nem os princípios do direito da União Europeia.”

68. Aqui chegados, e face a todo o exposto, considera-se que o investimento na aquisição do aludido imóvel, no montante de €185.535,50, é elegível como aplicação relevante para efeitos do regime do RFAI, cumprindo todos os seus pressupostos.

IV.3.2 OBRAS – NOVOS ESCRITÓRIOS NA RUA ...

69. Os investimentos efetuados pela Requerente, no montante de €5.109,10, correspondem à totalidade das aplicações relevantes, por si imputadas, no ano de 2020, ao projeto de investimento “Novos Escritórios na Rua”:

Data	Conta SNC	Designação	Nº Dossier Doc / Fatura	Diário	Mês	Nº Doc	Valor do Investimento	Projeto	Enquadramento
10-01-2020	453	Interiores escritórios novos	50	CM	01	63	1.963,74 €	Novos Escritórios na Rua	Estabelecimento
17-01-2020	453	Interiores escritórios novos	51	CM	01	131	1.398,37 €	Novos Escritórios na Rua	Estabelecimento
21-01-2020	453	C peixoto escritórios novos	52	CM	01	142	1.726,99 €	Novos Escritórios na Rua	Estabelecimento
TOTAL							5.109,10 €		

Quadro 12

Fonte: Ficheiro em formato pdf, fornecido pelo SP, designado de “Ponto 8 - Dossier RFAI 2020 Identificação, descrição e custo total investimento”.

70. Diz a Requerente que “as aquisições em causa foram feitas no âmbito e no decurso do projeto então em curso “Novos Escritórios na Rua”, mas por razões imputáveis aos fornecedor apenas regularizadas em janeiro de 2020, pelo que se trata de adições em curso”.

71. Ora, analisadas as faturas, disponibilizadas pela própria Requerente, constata-se que todas elas remetem para 2020 (o projeto em questão já havia terminado em dezembro de 2019) e têm na sua descrição: “Adiantamento”.

72. É certo que a Requerente afirma que estão em causa adições em curso – uma vez que, segundo esta, foram aquisições feitas no âmbito e no decurso do dito projeto – e que as faturas apenas foram regularizadas em janeiro de 2020, por razões imputáveis ao fornecedor; **contudo, não prova.**

73. Ora, tal afirmação, desacompanhada de qualquer elemento probatório, não permite desconsiderar os elementos indicados nas referidas faturas, fazendo tábua rasa dos mesmos.

74. E, neste sentido, tratando-se de adiantamentos, os mesmos estão expressamente excluídos do RFAI, ao abrigo do 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”. (negrito e sublinhado nosso).

75. Assim, entende o Tribunal, sem necessidade de mais considerações, que os adiantamentos em apreço, na importância de €5.109,10, não são elegíveis como aplicações relevantes para efeitos do regime do RFAI.

IV.3.3 DA CRIAÇÃO DOS POSTOS DE TRABALHO – PROJETO DE INVESTIMENTO “TAKE-AWAY ...” –

76. De entre as condições a cumprir cumulativamente pelos sujeitos passivos de IRC, para que possam beneficiar do RFAI, salienta-se a prevista na alínea f), do n.º 4, do artigo 22.º, do CFI, que exige 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)”*.

77. Entende a AT, no que a esta condição respeita, que, no caso dos autos, ficou *“demonstrado que o projeto de investimento “Take-Away ...”, cujas aplicações relevantes no exercício em análise ascenderam a 411.834,71€ (cfr. ponto V.1.6) não proporcionou criação líquida de emprego, em claro incumprimento do disposto na alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, pelo que se conclui que o valor do benefício fiscal (dotação de RFAI), relativo ao mesmo projeto, no montante de 102.958,68€, (cfr. ponto V.1.7), se encontra caducado, nos termos do n.º 2 do artigo 14.º do EBF”*.

78. Fundamenta tal conclusão, nos seguintes termos: *“O número médio de trabalhadores da empresa com contrato de trabalho sem termo, nos doze meses anteriores ao início do projeto de investimento, totalizava 70, enquanto que no final de cada um dos anos de 2021, 2022 e 2023, o número de trabalhadores nessas condições se ficou pelos 57, 51 e 47, respetivamente, ou seja, nestes três anos houve incumprimento das condições legalmente estabelecidas por se ter verificado uma diminuição do número de trabalhadores ao serviço da empresa com contrato de trabalho sem termo, face à media dos doze meses precedentes ao início do projeto de investimento”*.

79. Ora, diga-se, desde já, que a alínea f), do n.º 4, do artigo 21.º, do CFI não se faz qualquer 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 natureza de normas excecionais, como decorre do teor expresso do artigo 2.º, n.º 2, 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 das regras gerais de interpretação e princípios jurídicos, designadamente em situações em que a redação das normas seja imprecisa.⁶

80. Por outro lado, o aumento líquido do número de trabalhadores apenas é exigido nos casos de auxílios calculados com base em postos de trabalho ou em custos salariais (Cfr. artigo 14.º, n.º 9, do RGIC), ou no caso do RFAI de 2009 (em que se encontrava vigente o Regulamento (UE) n.º 800/2008, da Comissão de 06 de agosto, mencionado pela Requerida), quanto aos apoios qualificados com base nos custos relativos aos postos de trabalho diretamente criados por um projeto de investimento.

81. De resto, como se refere no Acórdão Arbitral, proferido no processo n.º 307/2019-T, de 09.03.2020, posição adotada pela esmagadora maioria da jurisprudência arbitral, *“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”*.

82. Acrescenta, ainda, o aludido Acórdão que:

“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 efetivo conteúdo prático.

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

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

⁶ Acórdão do CAAD, proferido no Processo n.º 897/2024-T, de 22.01.2025.

83. Neste sentido, pode ver-se, ainda, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0411/16.OBEPNF, de 08.11.2023, que 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, a 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 24, da LGT). Para além disso, as normas que criam benefícios fiscais têm a natureza de normas excecionais (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) – fator 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 efetiva (e ulterior manutenção durante o período da dedução) de postos de trabalho (Sendo de realçar que a AT, através da Ficha Doutrinária Processo n.º 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 de trabalhadores nesse ano e no ano anterior, i.e, independentemente do efetivo 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 qualificados com base nos custos relativos aos postos de trabalho diretamente criados por um projeto 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 ativos 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 à 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.”

84. Aqui chegados, e tendo por referência a jurisprudência acima citada, é manifesto 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.

85. Volvendo ao caso dos autos, resulta **como provado a criação de um posto de trabalho (que ainda hoje se mantém), e entre o posto de trabalho criado e o investimento há, de facto, uma causalidade adequada**, bastando, assim, que tal se verifique para que se dê por satisfeita a condição consagra no citado preceito normativo.

86. Neste sentido, cumprido que se encontra o disposto na referida disposição legal – artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do CFI –, é inequívoco que o investimento efetuado, relativo ao projeto “Take-Away ...”, no montante total de €411.834,71, **é elegível para efeitos do RFAI.**

87. Face a todo o exposto, as correções efetuadas pela AT padecem de ilegalidade, devendo as mesmas ser anuladas, bem como a subsequente liquidação ora contestada, na parte referente à

54.

aquisição do Edifício do ..., e bem assim, na parte em que não reconheceu o direito ao benefício fiscal, por inobservância da condição de “criação líquida de postos de trabalho”.

V. DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, consequentemente:

- a) **Declarar ilegal e anular o ato tributário de liquidação de IRC n.º 2024..., referente ao exercício de 2020, bem como a decisão tácita de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024..., na parte referente à aquisição do Edifício ..., e bem assim, na parte em que não reconheceu o direito ao benefício fiscal, por inobservância da condição de “criação líquida de postos de trabalho”.**

VI. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de **€153.020,27 (cento e cinquenta e três mil e vinte euros e vinte sete cêntimos)**, nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€3.672,00 (três mil e seiscentos e setenta e dois euros)**, nos termos da tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida na percentagem de 97,6% e a cargo da Requerente na percentagem de 2,4%, em razão da proporção do decaimento.

Lisboa, 2 de março de 2026

O Tribunal Arbitral Coletivo,

(Presidente)

Alexandra Coelho Martins

(Árbitra Adjunta, relatora)

Susana Mercês de Carvalho

(Árbitro Adjunto)

Vasco António Branco Guimarães