

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 368/2026-T

Tema: IRC – RFAI; edifícios afetos a atividades administrativas

SUMÁRIO:

1. A subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI exclui das aplicações relevantes, para efeitos do RFAI, a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas. A ressalva reporta-se à afetação funcional do edifício e não ao setor de atividade (CAE) do sujeito passivo.
2. A remissão do n.º 3 do artigo 2.º do CFI para a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, limita-se à definição dos códigos de atividade económica correspondentes às atividades elencadas no n.º 2 do mesmo artigo, não podendo a Portaria, enquanto norma regulamentar, ser convocada para restringir o conceito de «edifícios afetos a atividades administrativas» aos CAE 82110 e 82910, sob pena de violação da lei e do princípio da legalidade tributária.
3. As obras de adaptação e ampliação de um piso de escritórios onde um sujeito passivo, enquadrado na alínea c) do n.º 2 do artigo 2.º do CFI, exerce a sua atividade, integradas num investimento inicial de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, constituem aplicações relevantes para efeitos do RFAI.
4. A legalidade do ato tributário afere-se pela fundamentação que consta do Relatório de Inspeção Tributária, não podendo a AT, em sede de Resposta, invocar fundamentos novos (fundamentação *a posteriori*) para sustentar a correção.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof.^a Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dr. Nuno Filipe Raposo Jacinto (Adjunto e Relator) e Dra. Sofia Ricardo Borges (Adjunta), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral coletivo, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A... - SUCURSAL EM PORTUGAL, com o número de identificação fiscal ..., com sede em Rua ..., Porto, doravante abreviadamente designada por “Requerente”, apresenta Pedido de Pronúncia Arbitral (adiante “PPA”), ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”) e no artigo 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, “CPPT”). É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante AT).

O presente PPA tem por objeto a liquidação adicional de IRC n.º 2025... de 10-11-2025 e de juros compensatórios, correspondente ao acerto de contas n.º 2025..., da qual resultou imposto a pagar no valor de €324.073,72.

É ainda peticionada a condenação da AT na devolução à Requerente do imposto indevidamente pago e ao pagamento de juros indemnizatórios, conforme ao artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral apresentado em 27-03-2026 foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD, em 31-03-2026 e automaticamente comunicado à AT, e notificado em 01-04-2026.

A Requerente optou por não designar Árbitro.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, foram os árbitros designados pelo Ex.mo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 18-05-2026, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º, do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 08-06-2026.

A 08-06-2026, foi proferido despacho arbitral ordenando a notificação do dirigente máximo do serviço da administração tributária para apresentar Resposta e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional nos termos e prazo do artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, o que apresentou, em 13-07-2026.

Por despacho arbitral de 17-07-2026, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por estar em causa uma mera questão de direito. Com efeito, entende-se que não existe matéria de facto controvertida relevante para a decisão que justifique a produção de prova testemunhal.

II. SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS PARTES

II. 1. Da Requerente

A Requerente inicia o PPA enunciando os pressupostos do mesmo. Deste modo e resumidamente, o pedido tem como objeto “*os atos tributários de liquidação adicional de IRC, compostos pela Demonstração de Liquidação de IRC n.º 2025..., Demonstração de acerto de contas n.º 2025 ... e do Ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2025 ..., todos referentes ao período de tributação de 2022 (...), emitidos na sequência das correções efetuadas no âmbito da ação inspetiva realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”) da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) e credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2025...*”.

A Requerente aborda ainda o tema da tempestividade do PPA, referindo que, “*da Demonstração de Acerto de Contas n.º 2025 ..., que apurou um montante de IRC e juros compensatórios a pagar de € 324.073,72, resulta que o termo do prazo de pagamento voluntário ocorreu no dia 30/12/2025*” e que, “*assim, o prazo de 90 dias de que a Requerente*

dispõe para apresentar o presente pedido de pronúncia arbitral termina no dia 30/03/2026, motivo pelo qual deverá o pedido ser aceite, por ser, antes de mais, tempestivo”.

Após esta introdução, foram apresentadas as correções determinadas pela inspeção tributária e a explanação do objeto do presente PPA, referindo-se que a Requerente “*é a sucursal em Portugal da entidade francesa B..., S.A. (empresa-mãe), a qual pertence atualmente ao Grupo bancário francês C...*”, desenvolvendo “*uma atividade económica de forma independente, que consiste essencialmente na prestação de serviços informáticos, e correspondentes serviços de apoio, às sociedades do Grupo*” e funcionando “*como um Centro Tecnológico para a investigação e desenvolvimento de novas soluções tecnológicas aplicadas ao setor financeiro*”. A Requerente “*encontra-se coletada, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), para o exercício de “Atividades de Programação Informática”, correspondente ao Código de Atividade Económica (“CAE”) principal 62010”, enquadrada “no regime geral de tributação, em sede de IRC”, sendo “uma empresa elegível para beneficiar do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)”*, uma vez que, “*de acordo com o artigo 22.º, número 1 do CFI, o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no artigo 2.º, número 2, designadamente “Atividades e serviços informáticos e conexos” onde se enquadra a A...(cf alínea c)*”.

Refere a Requerente que, “*com o objetivo de aumentar a capacidade de produção do estabelecimento no qual é exercida a sua atividade (estabelecimento esse já existente), face ao aumento do volume de negócios e, paralelamente, do número de trabalhadores a exercer funções na empresa, a Requerente sentiu necessidade de proceder ao investimento na ampliação desse espaço*”, pelo que, “*no período de tributação de 2022, a Requerente realizou investimentos que se traduziram, entre outros, na ampliação e melhoramento do espaço onde exerce diariamente aquela atividade e no qual a sua base produtiva se encontra instalada, através da ocupação de mais um piso no respetivo edifício*”.

Em concreto, “*a A... apurou um valor de RFAI, em 2022, de € 720.908,00 correspondente a 25% das aplicações relevantes, no montante total de € 2.883.632,01*”, que incluiu investimento em obras e trabalhos que visaram a adaptação e ampliação dos espaços de trabalho, para ser possível ocupar o piso 4 do edifício (até então, “*a A... apenas ocupava os pisos 5, 6 e 7*”), investimentos em equipamento básico e investimentos relativos a equipamento informático.

A dotação de crédito de RFAI foi inscrita “no campo 714 do quadro 074 do anexo D da respetiva declaração de rendimentos (Modelo 22), individual de IRC de 2022 de substituição, com o número de identificação..., entregue a 18 de abril de 2024”, tendo sido deduzido à coleta de IRC de € 915.409,30 “o montante corresponde a € 457.704,65, ficando disponível, para o exercício fiscal seguinte, o montante de crédito fiscal de RFAI remanescente, no valor de € 263.203,35”.

Na sequência da abertura da ordem de serviço n.º OI2025..., a AT efetuou “um procedimento inspetivo externo à Requerente, de âmbito parcial, com incidência sobre o IRC e IVA do período de tributação de 2022”, cujos atos inspetivos “foram iniciados a 22 de maio e concluídos a 17 de outubro de 2025”, determinando-se, no projeto de relatório notificado a 15 de setembro de 2025, a “Correção ao benefício fiscal apurado de € 720.908,00 no exercício fiscal de 2022, que opera por dedução à coleta, nomeadamente o RFAI, por considerarem não ser integralmente dedutível”, tendo a AT aceite “a dedução de € 150.689,21 (resultado de 25% sobre o montante aceite de € 602.756,83)” e corrigido “a dedução de € 570.218,79 (da qual, terá sido deduzido o montante de € 307.015,44 em 2022, tendo transitado para 2023 o montante de € 263.203,35)”, correções mantidas integralmente no Relatório Final de Inspeção.

Daqui resultou a liquidação adicional de IRC n.º 2025..., a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2025 ... e a demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., “no montante total a pagar de € 324.073,72, sendo a importância de € 307.015,44, relativa a IRC alegadamente em falta e o montante de € 17.058,28 referente a juros compensatórios”, tendo-se procedido ao pagamento do valor adicionalmente liquidado dentro do prazo legal (cfr. Documento n.º 14 do PPA).

O presente PPA coloca em causa as seguintes correções:

- i) Correção à dotação do RFAI de 2022, no montante de € 516.828,75, correspondente à desconsideração, como aplicação relevante, da despesa de € 2.067.315,02 registada em Ativos Fixos Tangíveis, relativa às obras de adaptação e ampliação do piso 4 do edifício sede; e
- ii) Liquidação de juros compensatórios.

A correção contestada materializa-se no montante de € 516.828,75 respeitante à dotação do RFAI de 2022 e, em termos de imposto e juros compensatórios pagos, no montante de €

267.717,24, tendo a Requerente aceite a correção da despesa de € 213.560,17 contabilizada como Fornecimentos e Serviços Externos (FSE), a que corresponde uma dedução de € 53.390,04, que fica excluída da discussão.

A Requerente afirma que *“os SIT consideram, mal como se verá, que a ampliação do espaço no referido edifício não pode ser considerada uma despesa dedutível para efeitos do benefício do RFAI, por aplicação do disposto na subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFF”*, tendo os SIT considerado *“que, não estando aqui alegadamente em causa o investimento em edifícios que sejam instalações fabris, afetos a atividades turísticas, de produção audiovisual ou administrativas, os mesmos estão excluídos do benefício do RFAI”*, pois, *“para os SIT, apenas se o edifício estiver afeto às atividades previstas nas alíneas f), j) e k) do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, os respetivos investimentos nesses edifícios poderiam beneficiar do RFAI”*.

Culminando na verdadeira questão do processo que é a de “saber se tais investimentos efetuados com a ampliação do espaço de trabalho, correspondem a despesas elegíveis para efeitos do benefício do RFAI”.

Quanto à matéria de facto, a Requerente argumenta que *“cumpre os requisitos legais, objetivos e subjetivos, que lhe permitem beneficiar da aplicação do RFAI, no exercício de 2022”*, tal como reconheceram os próprios SIT no Relatório de Inspeção Tributária, ao afirmarem que *“[a] A... cumple os requisitos para poder beneficiar do RFAI, designadamente: Está registada para o exercício da atividade de programação informática (CAE 62010); Cumpre o disposto no n.º 4 do artigo 22.º do CFI; O investimento inicial tem como objetivo o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, traduzindo-se o mesmo na ampliação do espaço onde exerce a sua atividade, através da ocupação de mais um piso (Piso 4) no edifício onde está instalada (à Rua ..., ..., Porto)”*, pelo que *“a elegibilidade subjetiva da A... não é sequer controvertida neste caso”*.

Os investimentos corrigidos *“ascendem ao montante global de € 2.280.875,19, correspondendo integralmente a despesas suportadas pela Requerente junto da empresa D...”*, sendo que *“a AT aceitou a despesa de € 602.756,82, referente a investimento em equipamento básico e equipamento informático”*.

Quanto aos gastos contabilizados como FSE, estes “*respeitam a honorários com reparação e manutenção, faturados à D..., no montante de € 213.560,17, tendo a Requerente reconhecido a não elegibilidade deste investimento, aceitando a correção da dedução de RFAI no correspondente montante de € 53.390,04*”. Enquanto o “*investimento com a ampliação do edifício onde a A... se encontra sediada e a operar, e que ascendeu a € 2.067.315,02*”, respeita a “*Assets under Construction*”, contabilizados na conta 4531000000, no montante de € 2.065.513,40, e a “*Office Furniture*”, contabilizados na conta 4531100000, no montante de € 1.801,62, e traduziu-se “*em trabalhos nos espaços comuns, bem como na criação de espaços de trabalho designados de “Villages”*”, que “*envolveram trabalhos com a demolição de paredes, construção de divisórias e painéis, carpintaria, eletricidade, bem como aplicação de revestimentos e soalho, para possibilitar a utilização do piso 4 da sede*”.

Mais alega que, “*em 2022, a Requerente efetuou investimentos com o propósito de colmatar a necessidade que sentiu face ao aumento de postos de trabalho*”, tendo sido “*criados 13 postos de trabalho diretos em resultado dos investimentos realizados*”, e que “*a média de colaboradores entre dezembro de 2021 e novembro de 2022 fixou-se em 1228 colaboradores efetivos, correspondendo a uma criação líquida de 200 postos de trabalho efetivos*”, tendo sido possível “*aumentar a capacidade produtiva no estabelecimento, sede da A..., de 11.685 m2 em 2021 para 13.797 m2, resultado da ampliação da sede e inclusão do Piso 4*”.

Na parte do Direito, a Requerente começa por analisar a natureza do investimento realizado, entendendo, em primeiro lugar, que “*os trabalhos realizados nem sequer podem ser considerados como trabalhos de “construção, aquisição, reparação e ampliação”, na aceção que se encontra vertida na subalínea ii), da alínea a), do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, na medida em que não foi feita qualquer edificação ou acrescentada área ao edifício, mas apenas um ajustamento, ampliação e melhoramento da área de trabalho*”, porquanto “*a norma mencionada pretende excluir as obras e trabalhos de construção civil associados à construção, reparação ou ampliação da estrutura física básica de um edifício*”.

Acresce que, “*ao abrigo da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que regula diversos aspetos do RFAI, consagrou-se que este benefício é aplicável a investimentos iniciais, incluindo investimentos com o objetivo de aumentar a capacidade de um estabelecimento já existente*”, tendo os “*próprios SIT confirmado no Relatório de Inspeção Tributária que a A... cumpre os*

requisitos para beneficiar do RFAI, nomeadamente porque o investimento inicial efetuado tem como objetivo o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”. Invocando, neste sentido, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 801/2024-T e n.º 821/2023-T, nas quais “decidiu o Tribunal, em ambos os processos, que os investimentos efetuados com a adaptação do espaço de trabalho, o qual visou o aumento da capacidade do estabelecimento já existente, seriam investimentos enquadráveis como investimento inicial, na aceção prevista na alínea d) do número 1 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro”.

Subsidiariamente, “caso se considere que as obras realizadas pela Requerente se enquadram na aludida subalínea ii), da alínea a), do número 2, do artigo 22.º do CFI, então sempre se dirá que o entendimento dos SIT também não pode ser aceite”, na medida em que “não pode a Requerente concordar com o entendimento dos SIT, na parte em que se considera que um edifício afeto a atividades administrativas respeita a um edifício afeto, apenas e só, às atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas (classes 82110 e 82910), na medida em que tal não corresponde ao que se encontra, taxativamente, previsto na lei”.

Fazendo um enquadramento histórico do regime, a Requerente salienta que, “na sua génese, a legislação do RFAI define um requisito setorial para efeitos da aplicabilidade do RFAI com enfoque, nos setores industrial, agrícola e turístico, não se prevendo a aplicabilidade deste benefício a setores de atividade relacionados com a prestação de serviços administrativos”, pelo que, “ainda que o RFAI não fosse aplicável a atividades administrativas, eram admitidos para efeitos deste benefício os investimentos com obras de construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios afetos a atividades administrativas”, não podendo a AT “inferir que os edifícios afetos a atividades administrativas representam, apenas e só, os edifícios relacionados com o desenvolvimento de “atividades de centros de serviços partilhados”, correspondentes às classes 82110 e 82910”.

Recorrendo ao n.º 2 do artigo 11.º da LGT e ao conceito de edifício administrativo constante do regime jurídico da segurança contra incêndios em edifícios (alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 220/2008, de 12 de novembro), a Requerente conclui que “o espaço da sede da Requerente é constituído por pisos de escritórios destinados à prestação de serviços

informáticos e administrativos, enquadrando-se objetivamente no conceito normativo que corresponde a um “edifício afeto a atividades administrativas””.

A Requerente ainda considera que “os SIT efetuaram uma (inadmissível) interpretação restritiva do disposto na subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, quando tal não resulta da letra da lei, nem mesmo do espírito da lei”, notando que, “se a interpretação restritiva dos SIT fosse acolhida, então, a contrario, também não se poderia admitir que, nomeadamente, as subclasses 59130 e 59140, abrangidas na alínea f) do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, fossem incluídas na exceção da subalínea ii), da alínea a), do número 2, do artigo 22.º do CFI, enquanto atividade de produção de audiovisual, porque não envolvem efetivamente a produção audiovisual”.

Posto isto, a Requerente conclui que “a interpretação dos SIT ao efetuarem uma conexão direta entre a menção à elegibilidade de investimentos em edifícios afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas e os CAE incluídos nas alíneas f), j) e k) do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, para além de enervar de manifesta ilegalidade, por violação da norma vertida no CFI e da ratio desse preceito e do próprio regime do RFAI”, “é ainda suscetível de violar os identificados preceitos constitucionais”, uma vez que “não pode admitir-se que uma norma com natureza meramente regulatória – tal como sucede com qualquer uma das normas que se encontram ínsitas na Portaria n.º 282/2014 – possa vir a estabelecer requisitos mais rígidos que as próprias normas legais”, “devendo as correções e os atos de liquidação impugnados ser anulados com esse fundamento”.

Em resumo, a Requerente afirma que “as despesas com a ampliação dos espaços que constituem a sede da A... devem ser elegíveis para o RFAI, porquanto o CAE principal da A..., na base do qual foram inscritas a totalidade das despesas efetuadas, CAE 62100 – “Atividades de programação informática”, está expressamente previsto, não só na alínea c) do número 2 do artigo 2.º do CFI, que consagra as atividades económicas elegíveis ao RFAI, como o código de atividade correspondente encontra-se previsto no artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro”, tendo os SIT considerado, “sem base em qualquer preceito legal, que as atividades administrativas abrangem exclusivamente aquelas que se encontram previstas na alínea k) do artigo supra mencionado”.

Quanto aos juros indemnizatórios, entende que, *“caso venha a ser dada razão à Requerente no caso vertente, como se espera que venha a acontecer, dúvidas não restam de que o imposto indevidamente pago deverá ser-lhe restituído, bem como, pagos juros indemnizatórios, a calcular desde a data do pagamento indevido até efetivo e integral reembolso”*.

A este propósito, a Requerente menciona o Acórdão do CAAD relativo ao processo n.º 525/2021-T, em que se defende que *“o artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, enquanto norma regulamentar de carácter executivo ou complementar da lei (fundada no artigo 199.º, al. c), da CRP), não pode contrariar o n.º 2 do artigo 2.º do CFI, enquanto preceito contido num ato legislativo, à luz do princípio da primazia da lei sobre normas regulamentares”* e que, *“como resulta do artigo 2.º, n.º 3, do CFI, o que nele se remeteu para portaria foi apenas a definição dos códigos de atividade económica correspondentes às atividades elencadas no n.º 2 do mesmo artigo, e não a definição dessas atividades, o que nem seria constitucionalmente admissível por a definição do âmbito objetivo de benefícios fiscais só poder ser regulada por lei ou decreto-lei autorizado”*, bem como a decisão proferida no processo n.º 164/2022-T, segundo a qual *“a Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, não pode validamente afastar a aplicação de benefícios previstos em diplomas de natureza legislativa”*.

II. 2. Da Requerida

Sintetizam-se, desta feita, os argumentos apresentados na Resposta pela Requerida, nos termos que se seguem.

Relativamente à liquidação adicional de IRC de 2022 (n.º 2025...) e à liquidação de juros compensatórios (n.º 2025...), a Requerida apurou um valor total a pagar de € 324.073,72 pela Requerente. Esta última **apenas apresentou PPA sobre os montantes relativos à exclusão das obras de adaptação e ampliação do piso 4 do edifício sede** (investimento de € 2.067.315,02, a que corresponde a redução da dotação do RFAI de € 516.828,75), *“sendo este o valor efetivamente controvertido nos presentes autos”*, uma vez que *“as restantes correções foram aceites pela Requerente”*.

Nesta parte introdutória, a Requerida afirma que *“em causa está a correção promovida pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT), ao benefício fiscal de RFAI, apurado pela Requerente,*

para o exercício de 2022, especificamente no que respeita à exclusão das obras de adaptação e ampliação do Piso 4 do edifício sede, contabilizadas como Ativo Fixo Tangível no valor de €2.067.315,02”, exclusão da qual “resultou uma redução da dotação do período a título de RFAI no montante de €516.828,75, correspondente à aplicação da taxa de 25% prevista no artigo 23.º, n.º 1, alínea a) do CFI, (e consequentemente da dedução à coleta de IRC e dos saldos que transitam para períodos seguintes)”.

Entrando na parte factual, a Requerida afirma que a Requerente “*é uma representação permanente da entidade francesa B... SA, sediada em França, que desenvolve em Portugal uma atividade independente*”, tratando-se “*de uma grande empresa que tem como objeto social o fornecimento de serviços informáticos e outros serviços de apoio às sociedades do grupo E... e a terceiros, atividade iniciada em 21-11-2016, cuja atividade principal corresponde ao CAE 62100 - Atividades de Programação informática*”, funcionando “*como centro tecnológico para a investigação e desenvolvimento de novas soluções tecnológicas para o setor financeiro*”, referindo ainda que, “*em função de o seu único estabelecimento produtivo em Portugal encontrar-se localizado no Porto, concretamente na Rua ..., todo o investimento considerado relevante foi realizado na NUTS II Norte e na CAE principal*”.

A Requerida especifica que “*Em maio de 2025 foram iniciados atos inspetivos ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2025..., os quais foram concluídos em outubro desse ano*”, sendo que “*a ação externa de âmbito parcial, incidiu sobre IRC e IVA referentes ao período de 2022*” em que a “*a A... declarou para efeitos de RFAI uma dotação no montante de €720.908,00, correspondente a 25% de aplicações relevantes que totalizaram €2.883.632,00*”, tendo deduzido “*à coleta €457.704,65 em 2022, transitando para 2023 o remanescente de €263.203,35*”.

O investimento considerado elegível pela Requerente abrangia três grandes categorias – “*Obras e trabalhos de construção civil para ampliação do piso 4 do edifício sede, equipamento básico (computadores portáteis, monitores, headsets e quadros brancos) e ainda equipamento informático diverso*” –, tendo os SIT aceitado “*sem reservas o investimento em equipamento básico e informático, no total de €602.756,83, correspondente a uma dedução de €150.689,21*”. Por outro lado, “*os investimentos nas obras de construção civil realizadas no Piso 4, tituladas por oito faturas emitidas pela empresa D..., S.A., no valor global de €2.280.875,18, traduziram-*

se em trabalhos de demolição de paredes, construção de divisórias e painéis, carpintaria, eletricidade, aplicação de revestimentos e soalho, criando os espaços de trabalho designados de "Villages" (Manaus, Maskat, Paris, Santiago do Chile, Porto e Dakar), além de trabalhos nos espaços comuns do piso”, tendo os SIT identificado “dois tipos de registo contabilístico distintos”: uma parte, “no montante de €213.560,17, havia sido contabilizada como Fornecimentos e Serviços Externos (FSE), correspondendo a honorários e encargos de reparação e manutenção faturados pela D...”, correção não contestada, dado que “os gastos correntes de FSE não cabem” na previsão do artigo 22.º, n.º 2, do CFI, enquanto a outra parte, “no montante de €2.067.315,02, estava corretamente contabilizada como Ativo Fixo Tangível (em contas de "Assets under Construction" e "Office Furniture") no entanto, a correção assentou na não elegibilidade do investimento porquanto as obras do Piso 4 caem diretamente na exclusão prevista na subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI”.

Deste modo, a Requerida afirma que, “quanto à primeira exceção (instalações fabris) os SIT partiram da definição de fábrica como a entidade destinada à transformação de matérias-primas ou produtos semifinais em produtos finais, correspondente aos CAE das divisões 10 a 33”, e “a atividade de programação informática, por muito sofisticada que seja, não é assimilável a essa transformação e o Piso 4 da sede da A... não é, nesse sentido, uma instalação fabril”; “quanto à segunda exceção (edifícios afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas), os SIT consideraram que estas correspondem exclusivamente às atividades previstas nas alíneas f), j) e k) do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014”, sendo que “a alínea k) em particular respeita a "atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas" (classes 82110 e 82910) e o CAE principal da A... é o 62010/62100 — programação informática”.

Para a Requerida “a atividade de programação informática distingue-se substancialmente das atividades administrativas pela sua natureza técnica e criativa e não pode ser-lhe equiparada”, e “o próprio dossier de RFAI da A... confirmava que todo o investimento estava imputado ao CAE 62010, reforçando que o piso 4 não estava afeto a qualquer atividade administrativa”.

A Requerida, menciona que a Requerente, “no exercício do direito de audição, (...) invocou a definição de "edifício administrativo" constante do regime jurídico de segurança contra incêndios (Decreto-Lei n.º 220/2008), que abrange genericamente escritórios e espaços onde

se desenvolvam atividades de serviços”, tendo os SIT rejeitado “este argumento por considerar que se tratava de legislação sem qualquer conexão com a área fiscal ou contabilística e que nem na própria definição invocada existia qualquer referência às atividades de programação informática, explícita ou implícita”, considerando ainda “que a extensão do conceito de “atividades administrativas” a todo o espectro de atividades elegíveis para o RFAI constituía uma interpretação extensiva que não encontrava suporte na letra nem no espírito da norma”.

No que respeita às correções efetuadas, a Requerida explica que a Requerente *“contesta a exclusão pelos SIT”* das obras de adaptação do piso 4 e, *“para o efeito, apresenta três linhas de argumentação”*: *“em primeiro lugar, sustenta que as obras em causa não configuram sequer “construção, aquisição, reparação e ampliação de edifícios” na aceção da subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, porquanto não houve edificação nova nem acréscimo de área construída, mas tão-só a adaptação interior de um piso já existente para fins produtivos”; “em segundo lugar, e a título subsidiário, defende que o edifício é afeto a atividades administrativas e beneficia da exceção prevista na mesma norma, invocando para o efeito a definição constante do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 220/2008”; “em terceiro lugar, contesta que a Portaria n.º 282/2014 possa restringir o âmbito da exceção legal às atividades nela listadas, por violação da hierarquia normativa e da reserva de lei fiscal consagradas nos artigos 103.º e 165.º da CRP”. Analisados os “fundamentos aduzidos pela Requerente”, a Requerida constata “que os mesmos não contêm factos novos, nem argumentos jurídicos que não tenham já sido ponderados e rebatidos, de forma exaustiva, no Relatório de Inspeção Tributária”.*

A qualificação das obras realizadas como “construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios” é sustentada pela Requerida com base no seguinte:

- *“Ao mencionar “construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios”, o legislador utilizou uma enumeração abrangente, a qual cobre não apenas a edificação nova, mas também qualquer intervenção relevante na estrutura física de um imóvel já existente”;*
- *“As obras em causa envolveram demolição de paredes, construção de divisórias, instalações elétricas, revestimentos e carpintaria de raiz, num piso que a empresa passou a ocupar pela primeira vez, o que constitui, objetivamente, uma ampliação do*

espaço utilizado pela empresa, independentemente de o edifício já existir em abstrato”, sendo que “a interpretação da Requerente conduziria ao absurdo de permitir a dedução de obras de transformação total de um imóvel, mesmo sem acrescentar um único metro quadrado à sua área bruta de construção, o que claramente não correspondeu à intenção do legislador”.

No âmbito do RFAI, *“as decisões arbitrais invocadas pela Requerente, nomeadamente os processos n.º 801/2024-T e n.º 821/2023-T, respeitam a realidades fáticas materialmente distintas, contextos de estabelecimentos industriais com características de instalação fabril, não sendo transponíveis para o caso de uma sucursal de banco de investimento que instala escritórios num piso de um edifício de serviços para o desenvolvimento de “Atividades de programação informática””. “Quanto à qualificação do edifício, certo é que a atividade de programação informática, por mais sofisticada e tecnicamente exigente que seja, não envolve transformação de matérias-primas em produtos finais”, tendo “o conceito de instalação fabril um conteúdo preciso, sedimentado na prática administrativa e jurisprudencial, não sendo suscetível de ser dilatado por analogia a qualquer atividade que envolva processos técnicos complexos”, invocando, neste sentido, o Acórdão do STA de 30.06.1993 (Processo n.º 016050) e as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 307/2019-T e n.º 21/2011-T.*

Prosseguindo, a Requerida entende que *“o ponto central reside na questão de saber se o edifício está afeto a “atividades administrativas” na aceção do CFP”, sendo que “o CFI não define “atividades administrativas” em abstrato, define-as por remissão para um conjunto específico de atividades elegíveis, identificadas pela Portaria n.º 282/2014”, a qual “identifica, através de CAE concretos, as atividades que o legislador considerou merecedoras do incentivo”. Assim, “a alínea k) do artigo 2.º da Portaria refere-se a “atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas”, correspondentes aos CAE 82110 e 82910”, enquanto “o CAE da Requerente é o 62100 — programação informática correspondente à alínea g) da mesma Portaria, relativa a “Consultoria e programação informática e atividades relacionadas — divisão 62””. “Esta distinção não é acidental! O legislador diferenciou, dentro das atividades elegíveis para o RFAI, as atividades administrativas (alínea k) classes 82110 e 82910), das atividades de natureza tecnológica e de programação (alínea g) divisão 62)”.*

Quanto à reserva de lei invocada pela Requerente, *“este argumento parte de uma falsa premissa, isto é, de que lei, por si só, define com precisão o que são “atividades administrativas” para efeitos do RFAI, quando na realidade, a lei remete para regulamentação complementar a identificação das atividades elegíveis, que é exatamente o que a Portaria operacionaliza”, pelo que “a Portaria não cria uma restrição nova, ela densifica um conceito que a lei deixou em aberto, dentro da margem de delegação que lhe foi conferida e não viola a reserva de lei em matéria fiscal, porque não cria nem agrava um benefício fiscal”*. A jurisprudência invocada pela Requerente, *“nomeadamente os processos n.º 525/2021-T e 164/2022-T, foi proferida em contextos específicos e não constitui jurisprudência consolidada vinculativa”, sendo que “a própria jurisprudência arbitral não tem sido uniforme sobre estas matérias, existindo decisões em sentido diverso”, “como sucede no processo n.º 89/2021-T do CAAD”*.

Concluindo-se que *“a extensão das suas exceções, por via de uma LEITURA EXTENSIVA DO CONCEITO DE “INSTALAÇÕES AFETAS A ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS”, NÃO ENCONTRA SUPORTE SUFICIENTE NEM NA LETRA, NEM NO ESPÍRITO DA NORMA, motivo pelo qual a correção da AT não merece reparo e a liquidação adicional deve ser mantida na íntegra, improcedendo, portanto, o pedido arbitral no seu todo”, sublinhando-se que a “Requerente é uma empresa de programação informática” e “que o seu investimento produtivo elegível (computadores, servidores, sistemas de videoconferência) foi aceite integralmente para efeitos de RFAI”*.

Com tudo o atrás exposto, a Requerida conclui, ainda, sem conceder, que, nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do CFI, *“a elegibilidade do RFAI pressupõe que o investimento realizado origine a criação de postos de trabalho no estabelecimento”, sendo “a direção do nexo de causalidade (...) inequívoca, é o investimento que deve gerar os postos de trabalho e não o inverso”, e que, ao afirmar que “efetuiu investimentos com o propósito de colmatar a necessidade que sentiu face ao aumento de postos de trabalho”, “a Requerente reconhece que os postos de trabalho preexistiam ao investimento e que este foi meramente instrumental à acomodação de uma realidade já constituída, o que é precisamente o oposto do que a lei exige”*. No artigo 77.º do PPA, a Requerente *“afirma que foram criados 13 postos de trabalho diretos em resultado dos investimentos realizados, sem estabelecer qualquer nexo demonstrado entre esses postos e as*

obras no Piso 4 especificamente”, e “nem se percebe como o aumento da capacidade instalada de uma empresa de programação informática pode ser medido, em m2 de área utilizada”.

Em suma, “a argumentação da Requerente padece de uma inconsistência estrutural que compromete a demonstração do requisito central do benefício, oscilando entre afirmar que o investimento foi consequência do emprego já criado e que o emprego foi consequência do investimento, e ainda sem qualquer prova do nexo causal exigido pelo artigo 22.º, n.º 4 al. f) do CFF”, pelo que, “mantendo-se inalterados, os pressupostos de facto e de direito que sustentaram as correções efetuadas, nada mais há a acrescentar, pelo que se remete integralmente para os fundamentos constantes do Relatório de Inspeção Tributária”.

Por fim, quanto aos juros indemnizatórios, a Requerida entende que, “de acordo com o disposto no artigo 43.º da LGT, para que haja direito ao pagamento de juros indemnizatórios é necessário que se verifique a ocorrência de um erro imputável aos serviços, o que, pelo exposto, manifestamente não se verificou no caso em apreço”, devendo a presente ação “ser julgada improcedente, por não provada, a Requerida absolvida dos pedidos e o ato impugnado mantido na ordem jurídica”.

Quanto à prova testemunhal arrolada pela Requerente, a Requerida nada requereu, limitando-se a juntar aos autos o processo administrativo.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à luz do preceituado nos artigos 2.º n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT) e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

IV. MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados:

Consideram-se provados os seguintes factos, relevantes para a decisão:

- A. A Requerente é a sucursal em Portugal da entidade francesa B..., S.A., pertencente ao Grupo bancário francês C..., e desenvolve em Portugal, de forma independente, uma atividade que consiste essencialmente na prestação de serviços de tecnologia de informação, e correspondentes serviços de apoio, às sociedades do Grupo, funcionando como centro tecnológico para a investigação e desenvolvimento de novas soluções tecnológicas aplicadas ao setor financeiro.
- B. A Requerente encontra-se coletada para o exercício da atividade principal de “Atividades de Programação Informática” (CAE 62010, correspondente ao CAE 62100 na Revisão 4), iniciada em 21-11-2016, e está enquadrada no regime geral de tributação em sede de IRC.
- C. O único estabelecimento da Requerente em Portugal localiza-se no Porto, na Rua ..., n.º ..., num edifício de escritórios no qual a Requerente ocupava, até 2022, os pisos 5, 6 e 7.
- D. No período de tributação de 2022, a Requerente realizou investimentos que se traduziram na ampliação e melhoramento do espaço onde exerce a sua atividade, através da ocupação de mais um piso (piso 4) do referido edifício, bem como na aquisição de equipamento básico (computadores portáteis, monitores, *headsets* e quadros brancos) e de equipamento informático diverso (sistemas de armazenamento, *routers*, sistemas de som e videoconferência, câmaras, microfones e telas de projeção) destinados aos novos postos de trabalho e salas de reunião do piso 4.
- E. As obras realizadas no piso 4, tituladas por oito faturas emitidas pela sociedade D..., S.A. (n.ºs FT PT007/1278, FT PT007/0830, FT PT007/0834, FT PT007/0962, FT PT007/0992, FT PT007/1276, FT PT007/1542 e FT PT007/0779), traduziram-se em trabalhos nos espaços comuns e na criação de espaços de trabalho designados “Villages”, envolvendo a demolição de paredes, a construção de divisórias e painéis, carpintaria, eletricidade e a aplicação de revestimentos e soalho, e ascenderam ao montante global de € 2.280.875,18.

- F. Deste montante, € 213.560,17 foram contabilizados como Fornecimentos e Serviços Externos (honorários e encargos de reparação e manutenção) e € 2.067.315,02 foram contabilizados em Ativos Fixos Tangíveis, sendo € 2.065.513,40 na conta 4531000000 (“*Assets under Construction*”) e € 1.801,62 na conta 4531100000 (“*Office Furniture*”).
- G. Em resultado dos investimentos realizados em 2022, a área do estabelecimento da Requerente passou de 11.685 m², em 2021, para 13.797 m².
- H. Em 2022, o número de colaboradores efetivos da Requerente passou de 1.076 (dezembro de 2021) para 1.428 (dezembro de 2022), tendo a média de colaboradores entre dezembro de 2021 e novembro de 2022 sido de 1.228, e tendo a Requerente identificado 13 postos de trabalho diretos, com contrato sem termo, criados entre junho e dezembro de 2022 em resultado dos investimentos realizados.
- I. A Requerente considerou o investimento realizado em 2022 como elegível para efeitos do RFAI, tendo apurado uma dotação de € 720.908,00, correspondente a 25% de aplicações relevantes no montante total de € 2.883.632,01, afetas ao seu CAE principal – CAE 62010, conforme Dossier do RFAI por si elaborado, e como inscreveu na Modelo 22, Campo 078-A1, 757, do Anexo D.
- J. A dotação de RFAI de € 720.908,00 foi inscrita no campo 714 do quadro 074 do anexo D da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC de 2022 de substituição (n.º...), entregue a 18 de abril de 2024, tendo a Requerente apurado uma coleta de € 915.409,30 e deduzido, até à concorrência de 50% da coleta, o montante de € 457.704,65, transitando para o período seguinte o saldo de € 263.203,35.
- K. Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2025..., a Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo externo, de âmbito parcial, com incidência sobre o IRC e o IVA do período de tributação de 2022, cujos atos inspetivos se iniciaram em 22 de maio de 2025 e foram concluídos em 17 de outubro de 2025.
- L. Em 15 de setembro de 2025, a Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, no qual foram propostas (i) a correção ao benefício fiscal do RFAI de 2022, aceitando-se a dedução de € 150.689,21 (25% sobre aplicações relevantes de € 602.756,83, relativas a equipamento básico e informático) e não se

aceitando a dedução de € 570.218,79 (25% sobre € 2.280.875,18, relativos às obras do piso 4), e (ii) a correção de IVA deduzido no montante de € 9.772,90.

- M. No Relatório de Inspeção Tributária, os SIT reconheceram que *“a A... cumpre os requisitos para poder beneficiar do RFAI, designadamente: Está registada para o exercício da atividade de programação informática (CAE 62010); Cumpre o disposto no n.º 4 do artigo 22.º do CFI; O investimento inicial tem como objetivo o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, traduzindo-se o mesmo na ampliação do espaço onde exerce a sua atividade, através da ocupação de mais um piso (Piso 4) no edifício onde está instalada (à Rua ..., ..., Porto)”*.
- N. A correção relativa às obras do piso 4 fundou-se, exclusivamente, na aplicação da subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, tendo os SIT entendido que o edifício: (i) não é uma instalação fabril, porquanto a atividade da Requerente *“não é assimilável à “transformação de matérias-primas em produtos finais”*”, e (ii) não foi afeto a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas, já que estas corresponderiam exclusivamente às atividades previstas nas alíneas f), j) e k) do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, sendo as “Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas” as classes 82110 e 82910, que não abrangem o CAE principal da Requerente.
- O. A Requerente exerceu o direito de audição, aceitando a correção relativa à despesa de € 213.560,17 contabilizada como FSE e a correção de IVA, e discordando da correção relativa à despesa de € 2.067.315,02 registada em Ativos Fixos Tangíveis, invocando, entre o mais, o conceito de “edifício administrativo” constante do regime jurídico da segurança contra incêndios em edifícios (Decreto-Lei n.º 220/2008, de 12 de novembro).
- P. No Relatório Final de Inspeção Tributária, os SIT mantiveram integralmente as conclusões do projeto de relatório, rejeitando o argumento da Requerente por considerarem tratar-se de legislação sem conexão com a área fiscal ou contabilística e que a extensão do conceito de “atividades administrativas” constituía uma interpretação extensiva sem suporte na letra ou no espírito da norma, concluindo que, *“não sendo a atividade de programação informática, uma atividade dita*

administrativa, atendendo, nomeadamente, à sua natureza técnica e criativa, e aos objetivos e competências envolvidas (...), o investimento efetuado nas obras e trabalhos de construção civil, visando a ampliação do espaço de trabalho do edifício onde a A... se encontra implantada não é elegível para efeitos de RFAI, nos termos da subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFP”.

- Q. Na sequência das correções, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC de 2022 n.º 2025 ..., de 10-11-2025, da demonstração de acerto de contas n.º 2025 ... e da demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., no montante total a pagar de € 324.073,72, sendo € 307.015,44 relativos a IRC e € 17.058,28 a juros compensatórios, com termo do prazo de pagamento voluntário em 30-12-2025.
- R. A Requerente procedeu ao pagamento do montante liquidado dentro do prazo de pagamento voluntário.
- S. A Requerente aceita a correção correspondente à dedução de € 53.390,04 (25% de € 213.560,17), contestando apenas a correção correspondente à dedução de € 516.828,75 (25% de € 2.067.315,02), à qual imputa imposto e juros compensatórios pagos no montante de € 267.717,24.

IV.2. Factos não provados:

Com relevo para a decisão da causa, não existem factos que não tenham ficado provados.

IV.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto:

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s)

questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos com o PPA - todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos - e, bem assim, no consenso das partes.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º n.º 7, do CPPT (aqui aplicável por força do disposto no artigo 29.º n.º 1, alínea a), do RJAT), a prova documental junto aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

V. DO DIREITO

V. 1. A questão a decidir

Quanto a esta questão, importa desde logo ressaltar que a delimitação do objeto do litígio é estreita e, no essencial, não controvertida entre as partes:

- i) a Requerente exerce uma atividade – “Atividades e serviços informáticos e conexos” – prevista na alínea c) do n.º 2 do artigo 2.º do CFI e cujo CAE consta do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, sendo, por isso, subjetivamente elegível para o RFAI, nos termos do n.º 1 do artigo 22.º do CFI;
- ii) os SIT reconheceram expressamente no RIT que a Requerente cumpre as condições do n.º 4 do artigo 22.º do CFI e que o investimento realizado em 2022 tem como objetivo o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, tratando-se, pois, de um investimento inicial na aceção da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC;
- iii) a AT aceitou integralmente como aplicações relevantes o equipamento básico e informático adquirido para apetrechar o piso 4 do edifício sede, no montante de € 602.756,83;

iv) a única questão que cumpre decidir é, assim, a de saber se o investimento de € 2.067.315,02, registado em Ativos Fixos Tangíveis e correspondente às obras de adaptação e ampliação do piso 4 do edifício onde a Requerente exerce a sua atividade, constitui uma aplicação relevante para efeitos do RFAI ou se, pelo contrário, se encontra excluído por força da subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Dispõe o n.º 2 do artigo 22.º do CFI que, para efeitos do RFAI, “*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; (...)*”.

A norma contém uma regra que é a de que os investimentos em edifícios – seja na sua construção ou aquisição, seja na sua reparação ou ampliação – não são aplicações relevantes; e uma exceção que é a de que o são, afinal, quando o edifício seja uma instalação fabril ou esteja afeto a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas. Como assinalado na decisão arbitral proferida no processo n.º 483/2022-T, “*apesar da redacção pouco clara, infere-se desta norma que não se pretendeu excluir a aplicação do RFAI relativamente a investimentos em instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas*”.

Embora a Requerente sustente, em primeira linha, que os trabalhos realizados no piso 4 nem sequer se reconduzem ao conceito de “construção, aquisição, reparação e ampliação” de edifícios, por não terem implicado qualquer edificação nova ou acréscimo de área ao edifício, não acompanhamos este entendimento. Os trabalhos em causa – demolição de paredes, construção de divisórias e painéis, carpintaria, instalações elétricas, aplicação de revestimentos e soalho – constituem obras de construção civil executadas num edifício, destinadas a adaptar um piso até então não utilizado pela Requerente e a ampliar o espaço por esta ocupado, e foram, de resto, capitalizadas pela própria Requerente na conta 4531 (“*Assets under Construction*”). Tais obras cabem na expressão “reparação e ampliação de quaisquer edifícios”, a qual, pela sua amplitude, não distingue entre intervenções na estrutura do edifício e intervenções no seu interior.

A questão desloca-se, assim, para a exceção, ou seja, para saber se o edifício em que as obras foram realizadas é um edifício “afeto a atividades (...) administrativas”.

Não está em causa – nem a Requerente o alega – que o edifício constitua uma instalação fabril, pelo que a jurisprudência invocada pela Requerida a este respeito (Acórdão do STA de 30.06.1993, processo n.º 016050, e decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 307/2019-T e n.º 21/2011-T) não é aqui pertinente.

A tese da Requerida, vertida no RIT e reiterada na Resposta, é a de que o CFI “*não define “atividades administrativas” em abstrato, define-as por remissão para um conjunto específico de atividades elegíveis, identificadas pela Portaria n.º 282/2014*”, pelo que só os edifícios afetos às atividades previstas nas alíneas f), j) e k) do artigo 2.º daquela Portaria – e, no caso das atividades administrativas, apenas às classes 82110 e 82910 da CAE-Rev.3 – beneficiariam da exceção.

Esta tese não pode ser acolhida, por várias razões, em primeiro lugar, ela não tem apoio na letra da lei, já que a subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI não contém qualquer remissão para a Portaria n.º 282/2014, nem para os códigos de atividade económica nela definidos. A remissão para portaria consta do n.º 3 do artigo 2.º do CFI e tem um objeto preciso e limitado: a definição, por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia, dos códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no n.º 2 do mesmo artigo, isto é, ao âmbito setorial de aplicação dos benefícios fiscais ao investimento (artigo 2.º, n.º 2, e artigo 22.º, n.º 1, do CFI). A Portaria n.º 282/2014 cumpre – e apenas pode cumprir – essa função: identificar, por CAE, os setores de atividade cujos sujeitos passivos podem aceder ao RFAI. Nada nela, nem na norma que a habilita, permite utilizá-la para densificar o conceito de “edifícios afetos a atividades administrativas”, que é um conceito relativo à afetação funcional de um bem (o edifício) e não ao setor de atividade do sujeito passivo.

Em segundo lugar, a própria estrutura da norma desmente a tese da Requerida, já que as expressões utilizadas na subalínea ii), *i.e.* “instalações fabris”, “atividades turísticas”, “produção de audiovisual”, “atividades administrativas”, descrevem tipos funcionais de edifícios (a fábrica, o empreendimento turístico, o estúdio, o escritório) e não classes da CAE. O entendimento da Requerida não é sequer sustentável no que respeita às restantes alíneas da

Portaria em causa, como bem nota a Requerente, a alínea f) do artigo 2.º da Portaria n.º 282/2014 abrange todo o grupo 591 da CAE-Rev.3, incluindo a distribuição e a projeção de filmes (subclasses 59130 e 59140), que manifestamente não constituem “produção de audiovisual”. Se a exceção fosse uma remissão para o CAE, o legislador teria simplesmente escrito que se excecionam os edifícios afetos às atividades previstas naquelas alíneas, mas não o fez.

Em terceiro lugar, o elemento histórico corrobora esta leitura. A exclusão dos edifícios, com ressalva das “*instalações fabris ou afectos a actividades administrativas*”, consta do regime do RFAI desde o seu início, na subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º do RFAI 2009, aprovado pela Lei n.º 10/2009, de 10 de março, e manteve-se no artigo 27.º do CFI, na redação do Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho, numa altura em que o RFAI era aplicável apenas aos setores agrícola, florestal, agroindustrial, energético e turístico e às indústrias extrativa e transformadora, e em que as atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas (classes 82110 e 82910) não eram, de todo, elegíveis. Se, já então, a lei admitia como aplicações relevantes os investimentos em edifícios afetos a atividades administrativas, a expressão só pode ter o sentido de abranger os edifícios em que o sujeito passivo elegível desenvolve as funções administrativas, de escritório e de serviços da sua empresa – e não o de remeter para um setor de atividade que, à data, nem sequer constava do elenco de atividades elegíveis. A introdução, em 2014, das atividades de centros de serviços partilhados no elenco do n.º 2 do artigo 2.º do CFI não alterou a redação da subalínea ii), nem há qualquer indício de que o legislador tenha pretendido, por essa via, restringir o alcance da contra-exceção que já existia.

Em quarto lugar, a interpretação da Requerida é incompatível com a teleologia do regime. Ao alargar, em 2014, o âmbito setorial do RFAI às “atividades e serviços informáticos e conexos”, às “atividades de investigação e desenvolvimento e de alta intensidade tecnológica” e às “atividades de centros de serviços partilhados” (alíneas c), e) e h) do n.º 2 do artigo 2.º do CFI), o legislador quis incentivar o investimento inicial em setores cuja instalação produtiva é, por natureza, o escritório. Para estas empresas, o edifício de escritórios desempenha a função que a instalação fabril desempenha para a indústria transformadora: é nele que se realiza a atividade elegível. Uma interpretação que admitisse como aplicação relevante a instalação fabril de uma empresa industrial, o hotel de uma empresa turística e o escritório de um centro de serviços

partilhados, mas excluísse o escritório de uma empresa de programação informática – atividade igualmente elegível –, introduziria uma discriminação entre setores elegíveis desprovida de qualquer fundamento racional e esvaziaria, na prática, o benefício para um dos setores que o legislador expressamente quis abranger, confinando-o à aquisição de equipamentos. Não pode presumir-se que o legislador tenha consagrado uma solução tão pouco razoável (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil).

Em quinto lugar, não contendo a lei fiscal uma definição de “edifícios afetos a atividades administrativas”, a Requete socorre-se do sentido que a expressão tem na linguagem corrente e nos demais ramos do direito (artigo 11.º, n.ºs 1 e 2, da LGT). Ora, tanto no uso comum como, por exemplo, na alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 220/2008, de 12 de novembro (regime jurídico da segurança contra incêndios em edifícios), os edifícios “administrativos” são os edifícios ou partes de edifícios “*onde se desenvolvem atividades administrativas, de atendimento ao público ou de serviços, nomeadamente escritórios (...)*”. A objeção da Requerida, segundo a qual se trata de legislação sem conexão com a área fiscal ou contabilística, não colhe: a Requerente não pretende aplicar aquele regime, mas apenas ilustrar o sentido comum e jurídico da expressão “edifício administrativo”, que é, precisamente, o de edifício de escritórios. A circunstância de a definição não fazer referência às atividades de programação informática é irrelevante, porque também não faz referência a nenhuma outra atividade elegível para o RFAI; o que releva é a natureza e a afetação do edifício (escritórios) e não a natureza técnica ou criativa do trabalho que nele se desenvolve.

Revendo os autos, resulta da matéria de facto provada que o edifício sito na Rua..., n.º..., no Porto, é um edifício de escritórios, em que a Requerente ocupava os pisos 5, 6 e 7 e passou a ocupar, em 2022, o piso 4, aí instalando espaços de trabalho (“*Villages*”) e salas de reunião destinados aos seus colaboradores, afetos, na sua maioria, às áreas de tecnologias de informação e de gestão de risco. Trata-se, sem margem para dúvida, de um edifício afeto a atividades administrativas, no sentido de edifício de escritórios em que se desenvolve a atividade de prestação de serviços da Requerente, pelo que as obras de adaptação e ampliação nele realizadas se encontram abrangidas pela ressalva da parte final da subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI.

Aliás, a própria Requerida, ao aceitar como aplicações relevantes o equipamento básico e informático adquirido para apetrechar o piso 4 (computadores, monitores, sistemas de videoconferência, quadros brancos), reconheceu que o piso 4 está afeto à exploração da empresa e ao investimento inicial de aumento da capacidade do estabelecimento; não se descortinando, à luz da lei, razão para tratar de modo diverso o espaço físico que acolhe esses equipamentos e sem o qual o investimento não poderia concretizar-se.

Note-se que a conclusão a que se chega não exige que este Tribunal desaplique a Portaria n.º 282/2014, basta constatar que a Portaria não regula – nem poderia regular, atento o objeto da habilitação constante do n.º 3 do artigo 2.º do CFI e o disposto nos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP – o conceito de “edifícios afetos a atividades administrativas”, e que a interpretação da Requerida, ao ler nela uma restrição que a lei não contém, viola a subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI. Como se afirmou na decisão arbitral proferida no processo n.º 525/2021-T, invocada pela Requerente, o que no n.º 3 do artigo 2.º do CFI “*se remeteu para portaria foi apenas a definição dos códigos de atividade económica correspondentes às atividades elencadas no n.º 2 do mesmo artigo, e não a definição dessas atividades*”. No mesmo sentido, se decidiu no processo n.º 164/2022-T que a Portaria n.º 282/2014 “*não pode validamente afastar a aplicação de benefícios previstos em diplomas de natureza legislativa*”. É certo, como refere a Requerida, que a jurisprudência arbitral não é uniforme quanto à natureza da remissão para a Portaria (cfr. processo n.º 89/2021-T); mas essa divergência respeita ao âmbito setorial de aplicação do RFAI (n.º 2 do artigo 2.º do CFI), que aqui não está em causa, e não ao conceito de edifício afeto a atividades administrativas.

Nem se diga que a natureza excecional dos benefícios fiscais impõe uma interpretação restritiva da exceção. O artigo 10.º do EBF determina que as normas que estabelecem benefícios fiscais são interpretadas de acordo com as regras gerais de interpretação, não admitindo apenas a integração analógica. Ora, o que aqui se faz não é estender o benefício a situações não previstas, mas apenas interpretar a norma de acordo com o seu texto, a sua história e a sua finalidade; é, pelo contrário, a Requerida que, ao restringir a ressalva legal aos CAE 82110 e 82910, lhe acrescenta um requisito que a lei não prevê.

Por último, a Requerida invoca na Resposta, “sem conceder”, que o investimento não originou a criação de postos de trabalho, antes se destinou a acomodar postos de trabalho preexistentes,

pelo que não estaria demonstrado o requisito da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI. Este argumento não pode ser atendido. Por um lado, a correção fundou-se exclusivamente na subalínea ii) da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI e o RIT afirmou expressamente que a Requerente “*cumpr*e o disposto no n.º 4 do artigo 22.º do CFI”. Constitui jurisprudência pacífica que a legalidade do ato tributário se afere pela fundamentação contextual que o suporta, não sendo admissível a fundamentação *a posteriori*, através da invocação, em juízo, de razões diferentes daquelas que determinaram a prática do ato (cfr., entre muitos, o Acórdão do STA de 22-03-2018, processo n.º 0208/17). Por outro lado, e em todo o caso, resulta da matéria de facto provada que, em 2022, a Requerente aumentou o número de colaboradores efetivos de 1.076 para 1.428 e identificou 13 postos de trabalho, com contrato sem termo, criados no âmbito do investimento em causa, factualidade que os SIT não puseram em causa no procedimento inspetivo. A circunstância de a Requerente ter descrito o investimento como resposta ao crescimento da sua atividade e do seu quadro de pessoal não contradiz, antes confirma, que se trata de um investimento de aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, que proporcionou a criação e a manutenção de postos de trabalho, como exige a lei.

Em face do exposto, conclui-se que o investimento de € 2.067.315,02 realizado pela Requerente, em 2022, nas obras de adaptação e ampliação do piso 4 do edifício onde exerce a sua atividade constitui uma aplicação relevante para efeitos do RFAI, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, não se encontrando abrangido pela exclusão prevista na respetiva subalínea ii).

A correção efetuada pelos SIT, que reduziu a dotação do RFAI de 2022 em € 516.828,76 (25% de € 2.067.315,02), enferma, por isso, de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o que determina a anulação, nessa parte, da liquidação adicional de IRC n.º 2025 ... e da liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., que dela depende, com a consequente reposição da dotação do RFAI de 2022 e do saldo a transitar para os períodos seguintes (artigo 163.º, n.º 1, do CPA, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil (cfr. artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

V. 2. Pedido de restituição da quantia paga e juros indemnizatórios

A Requerente pede ainda a condenação da AT no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea *b*) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”.

O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.

Os erros que afetam as liquidações são imputáveis à Administração Tributária, que efetuou por sua iniciativa as liquidações adicionais de imposto e de juros compensatórios.

Assim, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados à taxa legal supletiva, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º, da LGT e 61.º do CPPT até ao integral reembolso contados desde as datas de pagamento.

VI. DECISÃO

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral coletivo:

- a) Julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral e, em consequência, anular os atos de liquidação adicional de IRC n.º 2025 ... e a liquidação de juros compensatórios com o n.º 2025 ..., resultando no aumento da dotação do RFAI, referente a 2022, no valor de € 516.828,76, bem como no reembolso do montante de imposto indevidamente pago de € 267.717,24.

- b) Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo nos termos do decidido em V.

VII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º e 306.º, do Código do Processo Civil (CPC) e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicáveis por força do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, e n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixar ao processo o valor de € 267.717,24 (Duzentos e sessenta e sete mil, setecentos e dezassete euros e vinte e quatro centimos), atendendo ao valor económico aferido pelo montante da liquidação de imposto impugnado.

VIII. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigos 2.º e 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas, em € 4.896,00 (quatro mil, oitocentos e noventa e seis euros), nos termos da *Tabela I* anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de outubro de 2026

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente)

(Nuno Filipe Raposo Jacinto – Adjunto e Relator)

(Sofia Ricardo Borges – Adjunta, Vencida conforme declaração anexa)

Declaração de Voto de vencida

Salvo o devido respeito, votei vencida o Acórdão por considerar que erra na interpretação e aplicação do Direito, pelas razões que passo a sumariar.

O acto tributário não aceitou como aplicação relevante em RFAI o investimento em obras de ampliação de um edifício, com fundamento na sub-al. ii), al. a), do n.º 2 do art.º 22.º do CFI, por se tratar de obras no edifício onde da Requerente desenvolve a sua actividade principal, CAE 62010 - Actividades de programação informática, considerando que o investimento que elegeu para o Benefício foi nesta actividade (cfr. Dossier Fiscal, e assente), a qual não pode confundir-se com uma actividade administrativa, e uma vez que o legislador estabeleceu limites a investimento elegível nas aquisições de Activo Fixo Tangível (*cfr.* RIT).

Está pois em causa a norma que no CFI determina que os Activos Fixos Tangíveis (AFT) **edifícios** (*rectius* o investimento na sua construção, aquisição, reparação e ampliação) **não se consideram aplicação relevante** para efeitos de RFAI.

Sob a epígrafe “Âmbito de aplicação e definições”, dispõe o legislador no art.º 22.º CFI:

“(…)

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;*

(...)”

A **regra geral** quanto a investimentos na construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios - não obstante Activos Fixos Tangíveis - é, assim, a da **não elegibilidade** para efeitos de RFAI, art.º 22.º, n.º 2, al. a), ii).

E a esta regra, depois, o legislador abre determinadas exceções - na 2.a parte da sub-al. ii).

Quais sejam:

- instalações fabris;
- edifícios afectos a actividades turísticas;
- edifícios afectos a actividades de produção de audiovisual;
- edifícios afectos a actividades administrativas.

Questionava-se se o investimento em obras num novo piso do edifício onde a Requerente desenvolve a sua actividade principal - aquela com que acedeu ao RFAI - constituía aplicação relevante para efeitos de RFAI. Defendia a Requerente que sim: recair-se-ia em “edifícios afetos a actividades administrativas” por os seus escritórios se destinarem “à prestação de serviços informáticos e administrativos”. O Acórdão, por sua vez, interpretou que qualquer tipo de serviços administrativos preenche a exceção. *Rectius*, que qualquer edifício de escritórios onde o sujeito passivo exerça a actividade económica com que acede ao RFAI é “edifício afeto a actividades administrativas”.

Divergimos.

Com efeito, não pode ficar na liberdade do intérprete aplicador conferir à norma um sentido amplo de actividade administrativa, que não contém. Desde logo não se coaduna com a matéria de legalidade estrita em que nos movemos, Direito Tributário, e matéria de Benefícios Fiscais por natureza revestida de excepcionalidade. O regime fiscal excepcional em questão não condiz com uma noção ampla e indeterminada do conceito de serviços administrativos, que acaba por abarcar toda e qualquer actividade de prestação de serviços.

O legislador não ignora, de certo, que toda a actividade tem sempre uma componente administrativa. Se a isso se estivesse a pretender ali referir, na excepção, então tudo aí caberia. Que é o que a norma não quer.

O RFAI é um Auxílio de Estado em matéria fiscal com finalidade regional, aprovado ao abrigo das excepções à regra geral da incompatibilidade com o Mercado Interno nos termos do Regulamento UE 651/2014, de 16.06.2014 – “RGIC”, que declara certas categorias de Auxílio compatíveis em aplicação dos Art.ºs 107.º e 108.º do TFUE: visa contribuir para o desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas apoiando o investimento. Desde sempre se definindo as condições de compatibilidade tendo por referência os sectores da economia e as actividades económicas a ser abrangidos (v. Considerandos no RGIC).

Neste contexto se enquadra a norma. Concede-se o Benefício por referência a actividades, mas no quadro CAE - Classificação Portuguesa das Actividades Económicas. Sempre se delimitaram as actividades económicas elegíveis tendo em conta a Nomenclatura oficial vigente em Portugal para classificar as mais variadas actividades económicas, que estabelece o quadro destas harmonizado com a Nomenclatura Estatística das Actividades Económicas na UE (NACE- Rev.2) - as classificações de actividades económicas da UE.

Também assim é que logo no RGIC ao tratar as definições e o âmbito de aplicação dos Auxílios com finalidade regional o legislador comunitário remete para as actividades classificadas na NACE- Rev.2. E a mesma referência consta das OAR.

Há pois, neste contexto, indiscutivelmente, um parâmetro normativo sobre a definição das actividades, expresso quer no RGIC, e nas OAR, quer no nosso Direito interno (v. no art 22.º, n.º 1 a remissão para a Portaria, logo delimitando o seu âmbito de aplicação do RFAI por referência aos CAEs, e remetendo o n.º 2 para ali - “Para efeitos do disposto no presente regime”; v. no art.º 2.º, n.ºs 2 e 3 do CFI, para que o art.º 22.º remete; e v. na Lei de Autorização do CFI, e no Preâmbulo do DL que depois o aprova, o enquadramento feito no RGIC, e OAR). E é precisamente este o sentido da Nomenclatura CAE.

Ora, segundo esta Nomenclatura, actividades administrativas são as contidas na “Secção N – Actividades administrativas e dos serviços de apoio”, que “englobam um conjunto de actividades de apoio geral às operações das empresas e que incidem sobre a transferência de conhecimento especializado”. A “Secção N” inclui duas classes, e uma delas, “Actividades combinadas de serviços administrativos”, inclui serviços administrativos correntes, por conta de terceiros. Essa uma actividade administrativa segundo a Nomenclatura.

Por sua vez, na al k) do art.º 2.º da Portaria n. 282/2014, para que o legislador também remete no art.º 22.º CFI, determina-se - segundo a Nomenclatura - as actividades económicas em que deve compreender-se o objecto dos projectos de investimento.

Em coerência, estamos perante um Auxílio regional ao investimento, e não ao funcionamento. E seria nesta última categoria de Auxílio que caberia a subsidiação de actividades correntes como de administração – Art 2.º, 42) *versus* 43), RGIC. Assim, “(...) a teleologia da norma europeia exclui a subsidiação das operações correntes das entidades empresariais (...)” (v. Daniel Marques Costa, João Nogueira de Almeida e Liliana Silva Pereira, *in* CTF (2026) n.º 442, Janeiro-Junho, pp 268-294).

Acresce referir que se impõe a interpretação conforme ao Direito da UE (desde logo o RGIC). Donde sempre decorreria a mesma conclusão.

Convocados todos critérios hermenêuticos, conciliando letra e espírito - art.º 9.º CC, *ex vi* art.º 11.º LGT - resulta-nos claro o legislador estar a referir-se na norma a actividades económicas na acepção da Nomenclatura oficial – Classificação das Actividades Económicas (notando que na versão inicial RFAI, art.º 18.º, al. a), ii), a excepção recaía sobre edifícios directamente ligados “às actividades administrativas essenciais”, aí sim administração corrente do SP).

O DL do regime de Segurança contra Incêndios não era o Diploma a convocar, e nem dele se retiraria conclusão diferente. Ali se definem tipos de edifício, edifício do tipo administrativo; que não actividades administrativas, que é *o ponto* em contexto RFAI. E, mesmo nessa definição, têm-se em vista edifícios vocacionados para serviços ao público, estabelecimentos. O que não se se confunde com o aqui em apreciação. Ainda que possa existir no edifício de escritórios alguma administração corrente, é sempre e só no seio da Requerente.

Também do art.º 11.º da LGT tal decorre, pelo n.º 2: “*Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.*” Sendo os termos em questão (“actividades administrativas”) próprios do Direito Contabilístico, dúvidas não nos restam de que era a este mesmo ramo de Direito que tinha que recorrer-se.

Nem o Direito Contabilístico nos poderia senão conduzir à conclusão que vimos. Actividades administrativas e dos serviços de apoio são as como tal definidas na Nomenclatura oficial.

Activos fixos tangíveis (*v.* corpo da norma, *supra*), por seu turno, são os elementos tangíveis da entidade detidos para uso na produção ou no fornecimento de bens/serviços – NCRF7; ainda assim o legislador os afastou. Ou seja, determinou que apesar de afectos à actividade económica do SP estes AFT não se consideram aplicações relevantes.

Salvo se a actividade económica for alguma das actividades – cfr CAE - que ali excepcionou. E em todas as excepções existe um denominador comum: uma específica/nuclear conexão entre a actividade económica eleita e o activo físico – por isso excepcionalmente elegível, situações

em que a actividade económica em questão está por natureza nuclearmente ligada a esse activo (o que também se confirma quando de entre as várias actividades económicas no grupo 591 o legislador só excepciona um edifício – o nuclearmente conexo à produção audiovisual).

No caso, a actividade económica eleita pelo SP foi a Actividade de programação informática, CAE 62010. Não se inclui, pois, em nenhuma das excepções abertas pelo legislador, mesmo que o edifício de escritórios se destinasse ao exercício dessa sua actividade económica (AFT).

Edifício afecto a actividade administrativa, para este efeito, não é, assim, o edifício de escritórios onde se desenvolve actividade programação informática (quer fosse por lá poder haver algum trabalho administrativo, como se propunha o SP provar, quer fosse por se tratar de edifício de escritórios, como no Acórdão se decidiu). Edifício “afeto a actividade administrativa”, pois – no quadro CAE, aquele em que se desenvolva actividade de prestação de serviços administrativos de apoio geral às operações das empresas, e que incidem sobre a transferência de conhecimento especializado.

Lembrando também que estamos em sede de Benefícios Fiscais, normas cuja interpretação terá que fazer-se *cum grano salis*, dada a excepcionalidade, sempre tendo em mente a política económica sua *ratio*.

A interpretação da norma feita no Acórdão retira-lhe o efeito útil. O que não pode ter sido querido pelo legislador.

Foi correcta a interpretação e aplicação da lei conforme reflectida nas Liquidações, pelo que teríamos decidido pela sua manutenção na Ordem Jurídica.

Sofia Ricardo Borges