

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 546/2018-T

Tema: IRC/2013 – RFAI - CFEI.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Poças Falcão (Árbitro Presidente), Jorge Carita e Rita Guerra Alves (árbitros adjuntos) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem este Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. Em 13 de novembro de 2018, **A..., S.A.**, NIPC ..., com sede na Rua ...– ..., ..., doravante designada por “Requerente”, solicitou a constituição de tribunal arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos das alíneas a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), com vista à declaração de ilegalidade da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa da autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), referente ao exercício de 2013, na parte em que não considera o valor global de € 95.179,00 (noventa e cinco mil, cento e setenta e nove euros), sendo que € 5.472,34 correspondem ao benefício fiscal de criação de emprego; € 71.252,58 são relativos ao benefício fiscal de investimento previsto no Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e € 18.454,08 referentes ao benefício fiscal consagrado pelo Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI) como elegível, e, nessa sequência, a

declaração da ilegalidade e anulação parcial do ato tributário de autoliquidação impugnado e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário, Dr. D..., e a Requerida, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT) é representada pelas juristas, Dr.^a B... e Dr.^a C... .

3. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo a Requerente procedido à nomeação de árbitro, foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, os signatários que aceitaram o cargo no prazo legalmente estipulado.

4. O presente tribunal foi constituído no dia 24 de janeiro de 2019, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação do tribunal arbitral coletivo que se encontra junta aos presentes autos.

5. Em sede arbitral, a AT, ao abrigo do disposto no artigo 13.º do RJAT, revogou parcialmente o ato tributário sindicado nos presentes autos, nomeadamente quanto ao benefício fiscal com referência à criação de emprego, no montante de € 5.472,34 e quanto ao benefício fiscal referente ao crédito fiscal extraordinário de investimento no montante de € 10.336,00. Face a esta revogação parcial, manteve, a AT as correções referentes aos benefícios fiscais do RFAI, no montante de € 71.252,58, e os relativos ao CFEI, no montante de € € 8.118,08.

6. No dia 15 de janeiro de 2019, a Requerente, após ter sido notificada da revogação parcial do ato tributário cuja legalidade suscitou nos presentes autos, apresentou um requerimento no qual manifesta a aceitação dessa mesma revogação parcial – incidente sobre a questão da criação de postos de trabalho no montante de € 5.472,34 e quanto ao benefício fiscal referente ao crédito fiscal extraordinário de investimento no montante de € 10.336,00, requerendo, contudo, o prosseguimento do processo no tocante ao conhecimento da questão do direito ao reconhecimento do benefício do RFAI (secção II.2 do pedido arbitral), no montante de € 71.252,58; da questão do direito ao reconhecimento do benefício do CFEI na parte não aceite pela Requerida, no montante de € 8.118,08, nomeadamente no tocante aos investimentos relacionados com o “Adiantamento Ferramenta n.º 1665 (TECNIMOL) e com o “Software Comsol Multiphysics (ADDLINK) (secção II.3 do pedido arbitral) e da questão do direito aos juros indemnizatórios.

7. No dia 22 de janeiro de 2019, a Requerida apresentou um requerimento no qual, por um lado, informa os autos da revogação parcial referida em 5. *supra* do ato tributário sindicado nos presentes autos e, por outro, requer que o Tribunal Arbitral fixe o valor da ação em conformidade com o mesmo.

8. No dia 11 de março de 2019, depois de notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta, na qual pugna pela improcedência do pedido de constituição do tribunal arbitral.

9. No dia 18 de março de 2019, face à posição assumida pela Requerida na resposta que apresentou quanto à produção da prova testemunhal solicitada pela Requerente, foi esta notificada, por despacho, para vir aos autos informar se mantém interesse na produção de prova testemunhal e, em caso afirmativo, quais os factos concretos de entre os alegados que considera controvertidos e passíveis de prova testemunhal.

10. Em resposta ao despacho indicado em 9 *supra*, a Requerente, no dia 27 de março de 2019, apresentou um requerimento no qual manifesta o seu interesse na inquirição das testemunhas e indica os factos relativamente aos quais deverá a mesma incidir.

11. No dia 26 de abril de 2019, o Tribunal, por despacho, notificou as partes da designação para o dia 22 de maio de 2019, às 14h15m da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e inquirição das testemunhas.

12. No dia 22 de maio de 2019, teve lugar a reunião do artigo 18.º do RJAT, na qual, iniciados os trabalhos, o Tribunal proferiu despacho no sentido de as partes se pronunciarem, no prazo de 5 dias sucessivos, a começar pela Requerente sobre a questão suscitada no requerimento que a Requerida apresentou, referido em 7 *supra*, relativa à atribuição/fixação do valor da causa.

13. Nessa mesma reunião, determinou, o Tribunal que a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente se deveria cingir apenas quanto aos factos constantes dos artigos 44.º, 45.º, 64.º, 71.º, 75.º, 77.º e 88.º do pedido de pronúncia arbitral. Mais, informou, o Tribunal, que o prazo para eventual apresentação de alegações escritas e para a prolação da decisão arbitral seria fixado oportunamente.

14. Nos dias 27 e 31 de maio de 2019, a Requerente e Requerida apresentaram, respetivamente, requerimento de resposta ao despacho proferido na reunião identificada em 12 *supra*, nos quais manifestam as suas posições quanto à questão da fixação do valor da causa.

15. No dia 19 de junho de 2019, o Tribunal proferiu despacho, fixando o valor da causa, em € 91.212,19 (noventa e um mil, duzentos e doze euros e dezanove cêntimos), o qual, face à discordância do árbitro Jorge Carita, foi objeto de declaração de voto, por entender que o valor da causa deveria ter sido fixado em valor inferior a € 60.000,00, colocando em causa a competência do Tribunal Coletivo.

16. Nesse despacho, o Tribunal, por um lado, notificou a Requerente e Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 20 dias, por outro, ainda, determinou, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT, a prorrogação do prazo referido n.º 1 dessa norma, por dois meses, fixando, assim, o dia 6 de setembro de 2019 para o efeito de prolação de decisão arbitral, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, e por último advertiu a Requerente de que deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

17. Nesta sequência, nos dias 9 e 11 de julho de 2019, a Requerente e Requerida apresentaram, respetivamente, as suas alegações escritas.

II. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

A Requerente, sustenta o pedido de declaração de ilegalidade da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa da autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), referente ao exercício de 2013, na parte que não reconhece os benefícios fiscais respeitantes ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) no montante de € 71.252,58 (setenta e um mil, duzentos e cinquenta e dois euros e cinquenta e oito cêntimos) e ao Crédito Fiscal de Extraordinário ao Investimento (CFEI), no montante de € 8.118,08 (oito mil, cento e dezoito euros e oito cêntimos) e, nessa sequência, a declaração da ilegalidade e anulação parcial do ato tributário de autoliquidação impugnado e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, por entender que preenche os requisitos necessários para que lhe sejam reconhecidos os referidos benefícios fiscais, nomeadamente, porque manteve os postos de trabalho criados no âmbito deste regime de investimento – benefício para efeitos do RFAI – e porque as despesas incorridas pela

Requerente com (i) Adiantamento Ferramenta n.º 1665 (TECNIMOL) e (ii) Software Comsol Multiphysics (ADDLINK) têm perfeito cabimento no âmbito do CFEI, o primeiro, por ter sido efetuado/realizado no período previsto para o efeito, e o segundo, por ter enquadramento como despesa de investimento ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 4.º da Lei do CFEI (Lei n.º 49/2013, de 16 de julho) sendo, por conseguinte, ambos elegíveis para efeito deste benefício fiscal.

Por último, requer o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

Rebate a Requerida os argumentos da Requerente, defendendo que não se encontram preenchidos os requisitos cumulativos para a aplicação do benefício fiscal quer do RFAI, quer do CFEI, porquanto:

a) No que ao RFAI diz respeito defende a Requerida que *«(...) não se verifica o cumprimento integral das condições cumulativas de acesso ao benefício fiscal associado ao RFAI (...) desde logo, do requisito atinente à manutenção de postos de trabalho criados pelo investimento»*; em virtude de a Requerente não ter feito a prova dessa realidade, designadamente *«[d]a elegibilidade dos investimento que a Requerente menciona ter realizado e que alegadamente conduzem a uma dedução à coleta no montante de e 71.252,58, a título de RFAI.»*

b) No que respeita aos requisitos para beneficiar do CFEI, por um lado, entende a Requerida que, no que concerne ao adiantamento ferramenta n.º 1665 (Tecnimol), trata-se de um adiantamento e a despesa associada ao investimento a qual não foi realizada entre 1 de junho e 31 de dezembro de 2013; no que respeita ao software Comsol Multiphysics (ADDLINK), considera a AT que o software em causa não constitui despesas de propriedade industrial nem de um ativo de utilização exclusiva, conforme a legislação do CFEI, pelo que, sumariamente, considera que não se enquadram como investimento elegível para

consubstanciarem benefícios fiscais, pugnando, assim pela improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral».

c) Concluindo, a final, a Requerida, no sentido da improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

IV. Saneamento

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

V. Matéria de Facto

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, foram relevantes os documentos juntos aos autos, o depoimento da testemunha, X..., diretor financeiro da Requerente e com conhecimento direto sobre os factos em causa, totalmente credíveis e coerentes, assim como, o processo administrativo.

Ademais, é de salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, 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. artigo 511.º, n.º 1, do anterior CPC, correspondente ao artigo 596.º do atual CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados (pedido de constituição arbitral e alegações da Requerente e Resposta da Requerida), à prova documental

junta aos autos e à prova testemunhal produzida na reunião havida, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a. Factos provados

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

A. A Requerente é, por referência ao exercício de 2013, sujeito passivo de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) que exerce a sua atividade na áreas das indústrias transformadoras, encontrando-se inscrita com a Classificação de atividade Económica (CAE 27510-Fabricação de eletrodomésticos”) – cfr. processo administrativo e acordo das partes - ;

B. A Requerente, no exercício de 2013, dispunha de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo de atividade; o seu lucro tributável não é determinado por métodos indiretos; não é devedora ao Estado e à Segurança Social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações; não se qualifica como uma empresa em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão Europeia, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 244, de 1 de outubro de 2004; realizou diversos investimentos relevantes que proporcionaram a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período de dedução - cfr. processo administrativo e acordo das partes - ;

C. A 31 de dezembro de 2013 o número de colaboradores efetivos da Requerente ascendeu a 166, valor superior quando comparado com a média do número de efetivos dessa entidade nos 12 meses precedentes - cfr. prova testemunhal; -

D. O investimento realizado pela Requerente, no exercício de 2013, proporcionou a criação de postos de trabalho, os quais foram mantidos – cfr. documentos n.º 7 e 8 juntos com o pedido de pronuncia arbitral, prova testemunhal e prova documental exibida na reunião de 22 de maio de 2019 -;

E. A totalidade do investimento associado à ferramenta n.º 1665 veio a concretizar-se definitivamente no dia 25 de julho de 2013, com a faturação de valor remanescente da encomenda (ou seja, os restantes 70% do valor total da encomenda) – cfr. processo administrativo e prova testemunhal -

F. No dia 28 de maio de 2014, a Requerente procedeu à apresentação da Declaração de Rendimentos (IRC) Modelo 22, relativa ao exercício de 2013, a que foi atribuído o n.º..., e da qual resultou, no apuramento de Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas (IRC) a autoliquidar, o montante de € 570.829,10 (quinhentos e setenta mil, oitocentos e vinte e nove euros e dez cêntimos); - cfr. documento n.º 1 junto com o pedido de pronuncia arbitral - ;

G. Na referida declaração de rendimento IRC Modelo 22, a Requerente considerou, no campo 355 do Quadro 10 (Benefícios Fiscais), o montante de € 145.073,64, a título de CFEI – cfr. documento n.º 1 junto com o pedido de pronuncia arbitral - ;

H. A Requerente apurou um montante total de investimento elegível durante o período de 1 de junho a 31 de dezembro de 2013 de € 962.137,63, o que corresponde ao crédito fiscal de € 192.427,53, por oposição aos € 145.073,64 declarados na declaração de rendimentos Modelo 22, uma vez que, por lapso, a Requerente não considerou para o cálculo do presente benefício as despesas com investimentos subsidiadas por incentivos financeiros. – cfr. prova testemunhal e prova documental exibida na reunião de 22 de maio de 2019 -

I. No dia 30 de maio de 2016, a Requerente apresentou reclamação graciosa da autoliquidação de IRC relativa ao exercício de 2013, em virtude de ter omitido naquela o valor do benefício fiscal apurado a título do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e, parcialmente, o valor do benefício fiscal adicional apurado a título de Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI); - cfr. documento n.º 2 junto com o pedido de pronuncia arbitral - ;

J. Posteriormente, foi a Requerente notificada, através de ofício datado de 29 de maio de 2018, da Direção de Finanças de ..., do projeto de decisão no sentido do indeferimento parcial da Reclamação Graciosa referida em C. *supra*, e para querendo, exercer o direito de audição prévia que lhe assiste ao abrigo do disposto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT); - cfr. documento n.º 3 junto com o pedido de pronuncia arbitral - ;

K. Nessa sequência, a Requerente exerceu o direito de audição prévia que lhe assistia; - cfr. documento n.º 4 junto com o pedido de pronuncia arbitral; -

L. No dia 15 de agosto de 2018, a Requerente foi notificada, por via CTT, da decisão final da reclamação graciosa referida em C. *supra* – cfr documento n.º 5 junto com o pedido de pronuncia arbitral - ;

M. No dia 13 de novembro de 2018, a Requerente apresentou pedido de constituição do presente Tribunal arbitral.

b. Factos não provados.

Como referido, relativamente à matéria de facto dada como assente, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada tal como dispõe o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e o artigo 607.º, n.ºs 2, 3 e 4 do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram, como acima se referiu, escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, não existindo outra factualidade alegada que seja relevante para a correta composição da lide processual.

VI- Do Direito

Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão central a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral, consiste em apreciar a legalidade da demonstração de liquidação de IRC, relativo ao benefício fiscal de criação de emprego do Regime Fiscal De Apoio Ao Investimento (RFAI) e do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI).

Atendendo à fundamentação de fato, cabe analisar em primeiro lugar o benefício fiscal previsto no RFAI, ou seja, se a Requerente cumpriu com os requisitos legalmente previstos, designadamente e em concreto se cumpriu com o requisito de manutenção de postos de trabalho criados pelo investimento.

Começando por analisar a moldura jurídico fiscal pertinente para o presente caso, o benefício fiscal previsto no artigo 19.º do EBF (criação de emprego para jovens), na redacção aplicável ao facto tributário *sub iudice*, apresenta o seguinte teor:

“1 - Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150 % do respectivo montante, contabilizado como custo do exercício.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se:

a) 'Jovens' os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino; (Redacção da Lei n.º10/2009-10/03)

b) 'Desempregados de longa duração' os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses; (Redacção da Lei n.º10/2009-10/03)

c) «Encargos» os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador, a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;

d) «Criação líquida de postos de trabalho» a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

3 - O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.

4 - Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho, não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal.

5 - *A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.*

6 - *O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC. (Redacção da Lei n.º55-A/2010 -31/12)”*

Deste modo, para o cumprimento e obtenção do benefício fiscal torna-se necessário a verificação de um conjunto de condições cumulativas, das quais destacamos, para o presente litígio, as seguintes:

- a) que sejam trabalhadores admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado;*
- b) que os trabalhadores tenham idade superior a 16 e inferior a 35 anos;*
- c) que haja criação líquida de emprego, correspondendo à diferença entre entradas e saídas elegíveis.*
- d) o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições*

Necessário se torna, verificar também a verificação de preenchimento das condições cumulativas, prevista no artigo 27.º, n.º 3 do CFI, que de seguida se transcrevem:

Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente regime os sujeitos passivos de IRC que preenchem cumulativamente as seguintes condições:

- a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade;*
- b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;*
- c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de cinco anos os bens objeto do investimento;*

d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;

Posto o que, conjugados os normativos, verifica-se que a norma resultante de tal operação vai no sentido de que “os encargos correspondentes à diferença positiva entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições”.

Resulta assim, que a diferença positiva entre o número de contratações de trabalhadores elegíveis, tem subjacente como objetivo do benefício fiscal a criação líquida de postos de emprego.

Neste sentido veja-se a jurisprudência do CAAD, que se seguirá de perto, no Processo 57/2017-T, nos quais os Árbitros José Pedro Carvalho, Leonardo Marques dos Santos e Álvaro José da Silva, decidiram no seguinte sentido:

*“Conjugados os dois segmentos normativos evidenciados, verifica-se que a norma resultante de tal operação vai no sentido de que “os encargos **correspondentes a diferença positiva** entre **o número de contratações elegíveis** nos termos do n.º 1 e **o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições**, são considerados em 150 % do respectivo montante, contabilizado como custo do exercício.”.*

*Este enunciado, permite desde logo perceber que a relevância dos encargos para a consideração em 150% do respectivo montante, se afere em função de uma **diferença de números** (e não de um grupo concreto de trabalhadores) **de contratações** (e não de concretos contratos) **elegíveis** (e não eleitos). O facto de a lei utilizar um critério numérico “diferença positiva” em nada põe em causa o objetivo extrafiscal de criar novos postos de trabalho ou de facilitar a inserção ou reinserção no mundo laboral, revelando apenas uma preocupação com uma contabilidade global e objetiva que não tem por referência cada trabalhador, i.e., uma contabilidade subjetiva. Todas estas notas apontam de maneira suficientemente clara no sentido de que para efeitos do cômputo do período remanescente do benefício fiscal, pode admitir-se a substituição dos trabalhadores selecionados para o benefício fiscal da CLPT por*

outros trabalhadores, desde que igualmente elegíveis, mas que, ab initio, não foram selecionados para verem os respetivos encargos majorados.

Com efeito, o teor do regime normativo em questão denota que a relevância está na diferença entre o número de contratações e o número de saídas de trabalhadores elegíveis, e não entre o número de trabalhadores contratados e o número de saídas dos mesmos, como está subjacente à interpretação secundada pela AT, sendo irrelevante, na perspectiva de tal regime, que os procedimentos da organização administrativa para processamento do benefício passem pela individualização de trabalhadores a relevar para o efeito.

Não obsta ao entendimento exposto, a circunstância de no n.º 5 do artigo 19.º em questão, se refira que a majoração se aplica “durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho”.

Assim, e desde logo, a norma em questão não trata de definir os pressupostos de fruição do benefício fiscal em causa, mas unicamente de determinar a forma de contagem do prazo de duração do mesmo.

Por outro lado, a referida norma integra um grupo de preceitos do regime em causa que, pontualmente, conferem relevância aos trabalhadores que concretamente compõem o número atendido para o benefício em análise, como acontece com a exclusão de “trabalhadores que integrem o agregado familiar da respetiva entidade patronal”, e da cumulação com outros benefícios fiscais da mesma natureza e outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, relativamente ao mesmo trabalhador.

Estas disposições, que justificarão, precisamente, que do ponto de vista do controle administrativo se imponha a necessidade de individualização dos trabalhadores a que concretamente se reporta o benefício usufruído, apontam antes no sentido de, na medida em que o legislador considerou relevante tal individualização, expressou-o devidamente, o que, como se viu, não ocorre na formulação dos pressupostos necessários àquela fruição.

Parece ainda impressionante o facto de nos números 1 a 4 do artigo 19.º do EBF a lei se referir globalmente a “postos de trabalho”, apenas aludindo a “contrato de trabalho” para especificar o tipo de vínculo laboral (i.e., por tempo indeterminado). Assim, uma vez mais, sem prejuízo de se poder invocar, no sentido de uma análise individualizada (contrato a contrato), o facto de o n.º 5 do artigo 19.º do EBF estabelecer que o período de cinco anos é contado “do início da vigência do contrato de trabalho”, sempre será de referir que, não apenas a referência inominada e coletiva a “postos de trabalho” é preponderante e maioritária ao longo de todo o artigo, como o termo inicial da contagem do prazo de cinco anos teria sempre que ter por base um contrato específico. A contagem não poderia ter por termo inicial “um” - qualquer - contrato de trabalho, mas sim “o” contrato de trabalho elegível, que pode ser posteriormente substituído por um novo contrato de trabalho, também ele elegível.

Não se acolhe igualmente o entendimento de que “a substituição de um trabalhador já vinculado à R., por outro que cessa o seu contrato de trabalho, não consubstancia um aumento efectivo de número de trabalhadores, nem tão pouco de postos de trabalho, pressupostos da concessão do benefício – ou seja, não preenche o pressuposto da “criação líquida de postos de trabalho”. Com efeito, o juízo de verificação ou não de um aumento efectivo de número de trabalhadores há-de necessariamente ser feito à luz do critério legal, ou seja, em função da diferença entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições, e não, obviamente, em função de outros critérios, como sejam o do número de trabalhadores que no momento da substituição se encontravam empregados.

Não se acolhe igualmente, o argumento de que o entendimento referido contraria a tutela de um interesse público extrafiscal – o do aumento de uma empregabilidade duradoura e estável, como alega a Requerida, já que o referido interesse público é devidamente assegurado com o aumento líquido, nos termos prescritos pela alínea e) do n.º 2 do artigo 19.º, do número de contratos de trabalho por tempo indeterminado, uma vez que, para além do mais, o regime próprio de tais contratos obsta a que a entidade empregadora, destinatária do benefício fiscal em discussão, faça cessar livremente tais contratos, que só se extinguirão por causas objectivas

e/ou imputáveis ao trabalhador, circunstâncias que, obviamente, escapam ao domínio da referida entidade.

Esta circunstância, aliás, milita no sentido da interpretação ora proposta, na medida em que escapando, por norma, à vontade da entidade destinatária do benefício as situações de cessação dos contratos de trabalho de que aquele depende, seria desadequado que cessando um contrato determinado por razões alheias à beneficiárias (casuais ou imputáveis a terceiro), a mesma se visse privada do benefício, mesmo no caso em que assegurasse, nos termos legais, o aumento líquido dos postos de trabalho justificativo daquele.

Assim, e face a todo o exposto, considerando-se que para efeitos do benefício fiscal a que alude o artigo 19.º do EBF relevam os encargos correspondentes à diferença positiva entre o número de contratações elegíveis nos termos do número 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respetiva admissão, se encontravam nas mesmas condições, admitindo-se, por isso, a substituição dos trabalhadores selecionados para o benefício fiscal em questão por outros trabalhadores, igualmente, elegíveis mas que, ab initio, não foram selecionados, enfermará o acto tributário objecto da presente acção arbitral de erro nos pressupostos de direito, devendo como tal, nessa parte, ser anulado, procedendo, na mesma medida, o pedido arbitral formulado.”

Vejamos então, se estão verificados os requisitos de criação e manutenção líquida de postos de trabalho, nos termos e condições elencados.

Recorrendo à prova documental e testemunhal apresentada, designadamente a inquirição do diretor financeiro, trabalhador da Requerente, que depôs com conhecimento direto dos factos, de forma segura, auxiliado pelos Relatórios Únicos referentes aos anos de 2013 a 2018, resulta que a Requerente efetuou investimento relevante, que proporcionou a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período de dedução, cumprindo com os critérios elencados no artigo 19.º do EBF e no artigo 27.º do CFI.

Atenta a prova produzida, verifica-se o cumprimento integral das condições cumulativas de acesso ao benefício fiscal associado ao RFAI designadamente a manutenção de postos de

trabalho criados pelo investimento e conseqüentemente tem direito a uma dedução à coleta no montante de e 71.252,58, a título de RFAI;

Nestes termos, dúvidas não restam de que a liquidação ora impugnada, na parte que desconsidera o valor referente ao benefício fiscal estipulado no artigo 19.º do EBF e no artigo 27.º do CFI, enferma de erro nos pressupostos de direito, devendo como tal, nessa parte, ser anulado, procedendo, na mesma medida, o pedido arbitral formulado, quanto a este ponto.

Vejamos de seguida, a segunda questão submetida a apreciação deste tribunal, relativa à comprovação das despesas elegíveis para feitos do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento, no que concerne ao adiantamento ferramenta n.º 1665 (Tecnimol) e ao software Comsol Multiphysics (ADDLINK), se se enquadram como investimento elegível para consubstanciarem benefícios fiscais.

Nos termos do artigo 4.º do CFEI, instituído pela Lei n.º 49/2013, de 16 de Julho, são legalmente elegíveis despesas de investimento, as seguintes:

“1 - Para efeitos do presente regime, consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração as relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, adquiridos em estado de novo e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2014.

2 - São ainda elegíveis as despesas de investimento em ativos intangíveis sujeitos a depreciação efetuadas nos períodos referidos nos n.os 1 e 4 do artigo 3.º, designadamente:

a) As despesas com projetos de desenvolvimento;

b) As despesas com elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

3 - Consideram-se despesas de investimento elegíveis as correspondentes às adições de ativos verificadas nos períodos referidos nos n.os 1 e 4 do artigo 3.º e, bem assim, as que, não dizendo

respeito a adiantamentos, se traduzam em adições aos investimentos em curso iniciados naqueles períodos.

4 - Para efeitos do número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso.

5 - Para efeitos do n.º 1, são excluídas as despesas de investimento em ativos suscetíveis de utilização na esfera pessoal, considerando-se como tais:

a) As viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo, exceto quando tais bens estejam afetos à exploração do serviço público de transporte ou se destinem ao aluguer ou à cedência do respetivo uso ou fruição no exercício da atividade normal do sujeito passivo;

b) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo quando afetos à atividade produtiva ou administrativa;

c) As incorridas com a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas.

6 - São igualmente excluídas do presente regime as despesas efetuadas em ativos afetos a atividades no âmbito de acordos de concessão ou de parceria público-privada celebrados com entidades do sector público.

7 - Considera-se que os terrenos não são ativos adquiridos em estado de novo, para efeitos do n.º 1.

8 - Adicionalmente, não se consideram despesas elegíveis as relativas a ativos intangíveis, sempre que sejam adquiridos em resultado de atos ou negócios jurídicos do sujeito passivo beneficiário com entidades com as quais se encontre numa situação de relações especiais, nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

9 - Os ativos subjacentes às despesas elegíveis devem ser detidos e contabilizados de acordo com as regras que determinaram a sua elegibilidade por um período mínimo de cinco anos 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 pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 38.º do Código do IRC.”

Considerando o exposto no citado normativo, os tipos de despesas elencadas no citado n.º 2, são elegíveis as despesas com projetos de desenvolvimento e com elementos da propriedade industrial.

Contudo, o n.º 2 alínea b) do artigo 4.º, identifica um conjunto de elementos de propriedade industrial, admissíveis “**tais como** patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados”

A expressão utilizada pelo legislador “tais como”, não suscita qualquer dúvida sobre a natureza meramente exemplificativa da enumeração.

Contudo, o legislador, ainda na alínea b), estabelece os seguintes critérios: *ser adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.*

Nestes termos, cabe assim analisar, se as despesas declaradas pelos sujeitos passivos são elegíveis para efeitos do benefício.

Feita essa análise, designadamente à luz dos princípios e regras em matéria de ónus da prova, resulta demonstrado, como melhor se fundamentará infra, que o sobredito investimento cumpre com os requisitos elencados no CFEL.

Assim e preliminarmente, resulta do artigo 74.º n.º 1 da LGT que: “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.” e, em consonância com o artigo 342.º n.º 1 do CC, “aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.” (nosso sublinhado)

Acresce que sobre a questão do ónus da prova, existe ampla jurisprudência, sustentando que cabe à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da

sua atuação e que cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca. (vide Processo Arbitral n.º 236/2014-T de 4 de Maio de 2015).

Nesse sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.2.2014, proc. n.º 0951/11: *“Nos casos em que a correcção da matéria tributável declarada decorra do facto de a AT ter considerado que determinadas despesas não podem integrar o valor de aquisição a considerar no apuramento das mais-valias porque respeitam a activos que não foram transmitidos (motivo por que, mediante o processo geralmente denominado de “correcções aritméticas”, expurgou tais despesas do valor de aquisição), à AT compete fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação no sentido da correcção do lucro tributável (ou seja, de demonstrar os factos que a levaram a concluir que aquelas despesas não se referem aos activos transmitidos), só depois competindo ao contribuinte o ónus da prova da existência dos factos que alegou como fundamento do seu direito de ver tais montantes relevados negativamente no apuramento das mais-valias.”*

O dito Acórdão é esclarecedor quanto à distribuição do ónus da prova, para o qual se remete: *“Cumpre, pois, responder à questão – meramente de direito, como deixámos já dito, e, por isso, compreendida no âmbito dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal – de saber sobre quem recai o ónus da prova de tal facto, contra quem deve ser decidida a questão de saber se as referidas benfeitorias foram ou não transmitidas.(...) Assim, há que recordar, de forma breve e sintética, as regras da distribuição do ónus da prova: em princípio, **à AT cabe o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação**, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável) e, em contrapartida, cabe ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados esses pressupostos, solução hoje fixada pelo art. 74.º, n.º 1 («O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque»), da LGT e que à data se devia já considerar aplicável porque correspondente à regra geral do art. 342.º do Código Civil (CC), de que quem invoca um direito tem o ónus da prova dos factos constitutivos, cabendo à contra-parte a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos. Mas nem sempre será assim. O ónus da prova variará consoante o tipo de acto administrativo em causa, havendo de ser decidida a questão da*

respectiva repartição «de acordo com a posição que as partes ocupam no processo e com o tipo de relação jurídica que constitui o seu objecto e, decorrentemente, no domínio do contencioso de anulação, com o tipo de acto anulando, tal qual a lei o caracteriza ou define os seus elementos constitutivos» (Cfr., por todos, o seguinte acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: – de 17 de Abril de 2002, proferido no processo com o n.º 26.635, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Março de 2004. (...)) Para proceder à rectificação das declarações (e conseqüente liquidação adicional do imposto considerado em falta), a AT, designadamente quando entender que foram declarados custos ou proveitos que não correspondem à realidade (aqueles porque inexistentes ou superiores aos reais, estes porque inferiores aos reais), haverá de fundamentar o seu juízo formal e substancialmente, podendo a sindicância judicial recair sobre ambas as vertentes da fundamentação (a formal e a material). (...) Assim, no caso dos autos, podemos avançar as seguintes conclusões, de acordo com a jurisprudência há muito firmada nos tribunais tributários: porque a liquidação adicional de IRC tem por fundamento o não reconhecimento pela AT de uma parcela do valor de aquisição (a respeitante às despesas declaradas com a realização das benfeitorias), compete à AT fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, ou seja, demonstrar a existência de indícios sérios de que a transmissão das benfeitorias cujo valor integra o valor de aquisição não ocorreu; feita essa prova, recai sobre o Contribuinte o ónus da prova da existência dessa transmissão, que alegou como fundamento do seu direito de ver tais custos relevados negativamente no apuramento das mais-valias e, conseqüentemente, na sua matéria tributável; neste caso, não bastará ao Contribuinte criar dúvida sobre a sua veracidade, ainda que fundada, pois neste caso o art. 121.º do CPT não tem aplicação; na verdade, o ónus consagrado nesse preceito legal contra a AT (de que a dúvida quanto à existência e quantificação do facto tributário deve ser decidida contra a AT: in dubio contra Fisco) apenas existe quando seja esta a afirmar a existência dos factos tributários e respectiva quantificação e não quando, como in casu, é ao Contribuinte que compete demonstrar a existência dos factos em que se funda o seu direito de ver determinados custos relevados negativamente no apuramento das mais-valias e, conseqüentemente, do seu lucro tributável. Daí que tenhamos dito que à AT basta demonstrar a verificação dos “factos-índice” (indícios objectivos e credíveis) que, conjugados uns com os

outros e apreciados à luz das regras da experiência, lhe permitiram concluir que a transmissão em causa não ocorreu, Se o fizer, estará materialmente fundamentada a decisão administrativa de desconsiderar as despesas em causa como parte integrante do valor de aquisição a utilizar no apuramento das mais-valias e, conseqüentemente, estará ilidida a presunção de veracidade da escrita, consagrada à data no art. 78.º da CPT. É este mesmo artigo que refere que a presunção nele consagrada pode ser afastada, designadamente, pela verificação de «outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte» (Ou seja, apesar de estarmos perante uma presunção legal, para ela ser ilidida não é necessária prova em contrário – diversamente do que, geralmente, se exige relativamente às presunções deste tipo (cfr. art. 350.º, n.º 2, do CC), pois o art. 78.º, in fine, do CPT estabelece, com carácter especial, regime diverso de ilisão da presunção.).”

Conclui no sentido de que: *“Nos casos em que a correcção da matéria tributável declarada decorra do facto de a AT ter considerado que determinadas despesas não podem integrar o valor de aquisição a considerar no apuramento das mais-valias porque respeitam a activos que não foram transmitidos (motivo por que, mediante o processo geralmente denominado de “correcções aritméticas”, expurgou tais despesas do valor de aquisição), à AT compete fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação no sentido da correcção do lucro tributável (ou seja, de demonstrar os factos que a levaram a concluir que aquelas despesas não se referem aos activos transmitidos), só depois competindo ao contribuinte o ónus da prova da existência dos factos que alegou como fundamento do seu direito de ver tais montantes relevados negativamente no apuramento das mais-valias. À AT basta demonstrar a verificação dos “factos-índice” (indícios objectivos e creíveis) que, conjugados uns com os outros e apreciados à luz das regras da experiência, lhe permitiram concluir que os activos a que respeitam as despesas em causa não foram transmitidos e, assim, que está materialmente fundamentada a decisão administrativa de desconsiderar aquelas despesas no apuramento das mais-valias e de afastar a presunção de veracidade da escrita (à data prevista no art. 78.º do CPT). Feita essa demonstração, compete então ao contribuinte demonstrar que esses activos foram realmente transmitidos, não lhe bastando criar dúvida a esse propósito (o art. 121.º do CPT não logra aqui aplicação) pois não é a AT quem está a*

invocar a existência de um facto tributário não declarado ou a atribuir a um facto tributário uma dimensão diferente da declarada, caso em que seria de decidir contra ela a dúvida, mas antes é o contribuinte quem invoca o seu direito a ver relevados negativamente no apuramento das mais-valias as despesas que diz respeitarem a activos transmitidos, motivo porque a dúvida a esse propósito lhe é desfavorável.”

Ainda no âmbito da jurisprudência, embora sobre um tema diferente, mas de relevo para a fundamentação da presente decisão arbitral, decidiu-se no Acórdão Arbitral, Processo 236/1014-T de 4 de maio de 2015, o seguinte:

“Em consequência, cabe à Administração Tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua actuação, para o que deve provar os factos constitutivos de que legalmente depende a decisão administrativo-tributária com certo conteúdo e com certo sentido. Pelo seu lado, cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca.” (...) *“Como tal, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 74.º da LGT, cabe à Requerente a demonstração das bases e situações fácticas em que se sustentam os ajustamentos, desconhecimentos e regularizações que, por ela, foram promovidos e cuja relevância e consistência tributárias afirma, recaindo, pois, sobre o Requerente o ónus de esclarecer, comprovar e documentar as operações em causa e sua justificação.”* (nosso negrito)

(...) *Nesta sequência, deve, ainda, assinalar-se que resulta do artigo 75.º, n.º 1 da LGT que as declarações dos contribuintes, apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, se presumem verdadeiras. Porém, esta presunção cessa nomeadamente se essas declarações, contabilidade ou escrita, ou os respectivos dados de suporte, apresentarem omissões, erros e inexactidões ou forem recolhidos indícios fundados de que não reflectem ou impedem o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo (art. 75.º, n.º 2, al. a) da LGT). Recorde-se ainda que, nos termos do n.º 3 do art. 75.º da LGT, “[a] força probatória dos dados informáticos dos contribuintes depende, salvo o disposto em lei especial, do fornecimento da documentação*

relativa à sua análise, programação e execução e da possibilidade de a administração tributária os confirmar”. (...) Ora, sempre que se aplique a al. a) do n.º 2 do art. 75.º da LGT, “será sobre o contribuinte que recai o ónus de prova dos factos declarados ou inscritos na sua contabilidade ou escrita sobre que existam dúvidas probatórias”, pelo que “as dúvidas que no processo judicial subsistam sobre a matéria de facto, não podem considerar-se dúvidas fundadas” para os efeitos do n.º 1 do art. 100.º do CPPT (vd. assim Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, vol. II, 6ª ed, 2011, p. 133).

Daí que incida sobre o Requerente o ónus da demonstração efectiva dos factos inscritos e das razões na base dos ajustamentos realizados na contabilidade, não bastando ficar a dúvida sobre a viabilidade da respectiva justificação, porquanto o disposto no n.º 1 do art. 110.º do CPPT tem a sua aplicação fulcral quando é a Administração Tributária a afirmar a existência dos factos tributários e respectiva quantificação (cfr., assim, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.2.2014, proc. n.º 0951/11). Deste modo, a prova produzida deve assegurar, com a certeza exigível, que as regularizações e ajustamentos realizados possuem consistência e materialidade bastante em face das justificações que lhe presidem.”

Em qualquer caso, sobre as declarações da Requerente, existe a presunção de veracidade e de boa-fé, princípio base consagrado no artigo 75.º da LGT, o qual prescreve: *"Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos. (Redação da Lei n.º 80-C/2013 de 31 de dezembro)".*

O afastamento da presunção ocorre quando: *“as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões (artigo 75.º n.º 2 alínea a) e quando o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária (artigo 75.º n.º 2 alínea b).*

Perante o exposto, cabia à Requerente provar a natureza, as características das despesas por si declaradas e ao Tribunal apreciar se as mesmas são elegíveis para efeitos do CFEI.

Reportando-nos ao presente, e no que respeita aos requisitos para beneficiar do CFEI, no que concerne ao adiantamento ferramenta n.º 1665 (Tecnimol), ficou demonstrado tratar-se de um adiantamento; contudo a Requerente não conseguiu demonstrar que a despesa associada ao investimento foi realizada entre 1 de junho e 31 de dezembro de 2013; por outro lado, e no que respeita ao software Comsol Multiphysics (ADDLINK), a Requerente também não conseguiu demonstrar que o software em causa constitui despesas de propriedade industrial ou um ativo de utilização exclusiva.

Motivo pelo qual, conforme a legislação do CFEI, essas despesas não se enquadram como investimento elegível para consubstanciarem benefícios fiscais.

Desta forma, não foi possível ao Tribunal estabelecer a correspondência entre as despesas efetuadas e os requisitos elencados no artigo 4º do CFEI, porque a Requerente não logrou demonstrar que as despesas por ela declaradas se subsumem nas *despesas com projetos de desenvolvimento e as despesas com elementos da propriedade industrial*.

Cabendo o ónus da prova à Requerente, esta não demonstrou que os valores e despesas elencados nas suas declarações preenchem os requisitos do artigo 4º do CFEI para serem considerados legalmente elegíveis como despesas.

Decide assim o presente tribunal que estas despesas, não são aceites como despesas elegíveis nos termos do CFEI.

Nestes termos, na parte referente ao benefício fiscal do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento, improcederá o pedido de pronúncia arbitral.

Nos termos dos arts. 608º, n.º 2, 663º, n.º 2 e 679º do Código de Processo Civil por aplicação do artigo 29.º do RJAMT, o presente Tribunal Arbitral não se encontra obrigado a apreciar todos os argumentos alegados na petição inicial pelo Requerente nem na resposta efetuada pela

Requerida, quando a decisão fique prejudicada pela solução já dada e que se traduz na legalidade da liquidação.

VII - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente pede o reembolso do imposto indevida e comprovadamente pago com juros indemnizatórios, à taxa legal, nos termos do art. 43.º-1, da LGT.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º, do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto 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 art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se, como, aliás, se tem entendido pacificamente, que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que *“o processo arbitral tributário deve*

constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».*

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT ao dizer que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”* deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência, nos termos expostos supra, de ilegalidade parcial do acto de autoliquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*, na parte correspondente à correção que foi considerada ilegal.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade do ato é imputável à Administração Tributária e Aduaneira, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal como reconhece o Tribunal.

Está-se perante um vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia que pagou indevidamente.

Assim, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução ao presente acórdão, nos termos do art. 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante a restituir à Requerente e calcular os respectivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cíveis, nos termos dos arts. 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).

Os juros indemnizatórios são devidos sobre o excedente indevidamente pago e calculados desde a data desse pagamento até à do processamento da nota de crédito, em que deverão ser incluídos incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT).

VIII - DECISÃO

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar parcialmente procedente o pedido e, em consequência, decide-se:

- a) Declarar, nos termos expostos supra, a ilegalidade parcial, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa da autoliquidação de IRC relativa ao ano de 2013, na parte em que desconsiderou o valor de €71.252,58 relativo a RFAI;
- b) Declarar a ilegalidade parcial do ato de autoliquidação de IRC do exercício de 2013, consubstanciado na Declaração n.º..., na parte relativa ao RFAI desconsiderada (€71.252,58);
- c) Anular, conseqüente e parcialmente, a sobredita liquidação de IRC;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente do valor da liquidação pago em excesso e no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos expostos supra;
- e) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo.

Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **95.179,00**

Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.754,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerida Autoridade Tributária e Aduaneira, conforme decidido anteriormente.

- Notifique-se

Lisboa, 20 de setembro de 2019

O Tribunal Arbitral Coletivo

José Poças Falcão
(Presidente)

Jorge Carita
(Adjunto)

Rita Guerra Alves
(Adjunta)