

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 837/2021-T

Tema: IRC – Dedutibilidade de benefício fiscal resultante do RFAI – Investimento inicial.

Sumário:

- 1. Para que um investimento possa ser elegível para efeitos do benefício do RFAI terá de cumprir com o disposto nos artigos 2.º, § 49.º, al. a), do RGIC, e 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21/9.**
- 2. A aquisição de uma ETAR, em estado novo, com os novos equipamentos que lhe estavam associados, não substituiu a ETAR existente, antes complementou-a (tais equipamentos são *adições* à ETAR existente), inserindo-se numa lógica de *aquisição estratégica* e sendo um investimento que procura possibilitar o (e contribuir para o) aumento da capacidade produtiva da empresa.**
- 3. Um investimento não tem de ser desconsiderado como *investimento inicial* só pela circunstância de incidir sobre um activo fixo tangível já existente.**

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Manuel Luís Macaísta Malheiros (Presidente), André Festas da Silva e Miguel Patrício (Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

I. Relatório

1. A..., S.A., NIPC..., com sede social no ..., ..., ..., ...-... ... (doravante, “REQUERENTE”), notificada do acto de liquidação de IRC n.º 2021 ... e, bem assim, do acto de liquidação de Juros Compensatórios n.º 2021 ..., praticados por referência ao ano fiscal de 2018, datado de 4/8/2021 e com data limite de pagamento em 21/9/2021, veio – nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e nos artigos 10.º e segs., todos do RJAT, em conjugação com o artigo 102.º, n.º 1, do CPPT – requerer, em 21/12/2021, a constituição de Tribunal Arbitral e submeter pedido de pronúncia arbitral “contra os actos de liquidação de IRC e de Juros Compensatórios acima identificados (cfr. cit. Doc. 1) visando a sua declaração de ilegalidade e conseqüente anulação.”

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

2.1. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitros, pelo que, nos termos do disposto na al. a) do n.º 2 do artigo 6.º e das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os presentes signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, os quais comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

2.2. As partes foram devidamente notificadas das designações, não tendo manifestado vontade de recusar as mesmas, nos termos conjugados do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

2.3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 22/2/2022.

3. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, a Requerente, alega, em síntese, o seguinte:

- a) «Analisadas as correções no Relatório de Inspeção Tributária, verifica-se que a questão sobre a qual a Requerente não pode concordar prende-se com o entendimento

da Autoridade Tributária sobre o benefício fiscal do RFAI e a sua leitura da legislação vigente sobre esta matéria.

- b) A AT vem, assim, concluir, em linhas gerais, “(...) *Na verdade, a capacidade de produção da A..., SA já se encontrava instalada, sendo que este investimento numa nova ETAR, concluído em 2020, apenas pode contribuir para a utilização em pleno dessa capacidade produtiva (que já existia), mas que não se encontrava a ser aproveitada da sua totalidade. Conclui ainda que “não se considerando relevante a “aquisição isolada” de ativos que não integrem tal conceito e, ainda, não sendo elegível como aplicação relevante o investimento na “**aquisição de equipamentos de substituição**”.* [Negrito, sublinhado e itálicos no original.]
- c) Por não poder manifestar a sua concordância com as correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária, no âmbito do Relatório notificado à Requerente, no que concerne ao valor do benefício fiscal corrigido, vem a Empresa aduzir a argumentação que se segue e que considera relevante para o enquadramento da situação fáctica sub judice.
- d) Conforme se antevê pelo excerto citado, concluiu a AT que não se encontra preenchida a condição necessária para que o benefício fiscal do RFAI possa ser considerado em 2018, por “**apenas poder contribuir para a utilização em pleno dessa capacidade produtiva..**” [Negrito, sublinhado e itálico no original].
- e) Sobre este tema, refere o Art.º 2.º, n.º 2, al. d) da Portaria 297/2015: “Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando -se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, **o aumento da capacidade de um estabelecimento** já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma

alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”. [Negrito e sublinhado no original.]

- f) Resulta claro do disposto na Portaria suprarreferida que as aquisições dos ativos têm de contribuir para o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.
- g) As ETAR são infraestruturas destinadas a reduzir a carga poluente da indústria de resinas, de modo a que a descarga do efluente tratado não afete negativamente o meio recetor. As ETAR são, assim, importantes instrumentos de proteção ambiental, e um requisito legal desta indústria. Assim, sendo o tratamento de efluentes um requisito legal e obrigatório, é fácil concluir que, sem o referido tratamento, a Empresa não pode laborar.
- h) Parece-nos então evidente que sem uma ETAR com capacidade instalada suficiente para tratar as águas residuais resultantes da produção de resinas, por maior que fosse o investimento em caldeiras e reatores (bem como noutros equipamentos), o mesmo seria sempre considerado infrutífero, pois seria impossível para esta – ou qualquer outra indústria de resinas – laborar na sua capacidade máxima uma vez que sem uma ETAR com dimensão adequada a essa mesma capacidade, pura e simplesmente não pode laborar. Este investimento resulta exatamente dessa adequação da capacidade da ETAR à capacidade produtiva dos reatores e caldeiras.
- i) [E]m 2017, perspetivando um crescimento sustentado [da produção de efluentes] para os seguintes anos, foi então admitida a possibilidade de ampliar a ETAR existente com uma fase de tratamento biológico, cuja adjudicação e instalação ocorreu em 2018.
- j) As primeiras lamas biológicas provenientes de uma indústria do Formol, foram em 2019, colocadas no novo tanque, a que se seguiram diversos testes e constante controlo das bactérias, sua alimentação e atividade. De realçar que, para além do volume de efluente ter aumentado, a contaminação do mesmo também subiu, em

parte, por se ter produzido produtos mais complexos, mas também por se terem instalado equipamentos mais eficazes na recolha e tratamento dos efluentes gasosos provenientes dos reactores.

[...]. Foram instalados de novo: unidade de electrocoagulação (EC), VADOF (depósito de flotação por ozono dissolvido), tanque de tratamento biológico (MBBR – Moving Bed BioReactor), VAMEF (depósito de flotação) e filtro prensa de lammas. Foi também instalado de novo o sistema de controlo e monitorização de toda a instalação, com acesso total remotamente.

- k) Tal aumento da ETAR existente é possível de verificar através da comparação das plantas de 2010 (ver DOCUMENTO 4) com a planta de 2021, onde constam, a verde, as adições de 2018, à ETAR existente (ver DOCUMENTO 5).
- l) Relativamente a estes factos, a AT refere: “não sendo elegível como aplicação relevante o investimento na ‘aquisição de equipamentos de substituição’.” Ora, conforme explicado supra, é de fácil constatação que o equipamento adquirido não substitui o já existente, complementa-o. De facto, o equipamento existente não foi abatido, pelo que resulta claro que o equipamento adquirido veio reforçar a capacidade de tratamento de águas que a empresa dispunha, não sendo este um equipamento de substituição.
- m) É então claro que o investimento em causa não configura a aquisição isolada de um bem do imobilizado, mas sim uma aquisição estratégica, com vista a possibilitar o crescimento da produção existente na fábrica. [No mesmo sentido] se tem pronunciado a jurisprudência arbitral.
- n) Resulta [...] claro d[as] decisões arbitrais [citadas] que a lei não impõe como requisito que os bens adquiridos tenham de produzir diretamente o produto final. Os aumentos de capacidade produtiva devem ser vistos como um todo, sendo a aquisição de bens

que permitam aumentar a capacidade produtiva da fábrica elegíveis para efeitos de RFAI.

- o) Transpondo estas decisões para o caso sob análise, a lei não impõe como requisito que os bens adquiridos tenham de produzir diretamente o produto final. Os equipamentos têm de - no seu todo - contribuir para o aumento da capacidade produtiva da empresa. E já verificámos que sem uma ETAR com capacidade de tratar os efluentes da produção, de nada serve à Empresa ter diversas caldeiras ou reatores, pois não é possível produzir, nesta indústria, sem tratar os respetivos efluentes, decorrente da legislação ambiental.
- p) Em suma, em face do exposto, entende a Requerente que dúvidas não poderão restar quanto à dedutibilidade do benefício fiscal resultante do RFAI à coleta do IRC de 2018, pelo que a ora Requerente deverá ser ressarcida do montante pago em excesso, em virtude da correção imposta pela Autoridade Tributária.
- q) É, pois, impostergável a conclusão de que o montante de imposto a pagar no exercício de 2018 não deve ser alvo da correção relativa ao RFAI, considerando-se o total a recuperar de EUR 288.700,67 e não € 142.850,27, conforme liquidação da AT.
- r) O cálculo do diferencial de imposto encontra-se realizado no DOCUMENTO 6, resultando num valor de IRC a reembolsar à empresa de € 145.850,00, acrescido do proporcional relativo aos juros compensatórios pagos, no montante de € 6.761,06, totalizando € 152.611,06, conforme cálculo realizado no DOCUMENTO 6.
- s) [E]m conjunto com o Imposto a Autoridade Tributária e Aduaneira liquidou juros compensatórios (cf. cit. Documento 1). [...]. Acontece, no entanto, que em nenhum momento, nos actos notificados, a Autoridade Tributária e Aduaneira demonstrou os pressupostos de que depende a liquidação de juros compensatórios, tendo-se limitado

a, formalmente, alegar, para o efeito, o disposto nos artigos 102.º do Código do IRC e 35.º da Lei Geral Tributária.

- t) Atenta a doutrina mais reconhecida e a jurisprudência que se tem sedimentado, os juros compensatórios só serão de liquidar no caso de haver prejuízo para a Fazenda Pública e por facto imputável – a título de culpa, portanto – ao sujeito passivo, ora Requerente (cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 4 de Maio de 1999, Processo n.º 946/98). [...]. [A referida] culpa tem de ser apreciada ou, pelo menos, objecto de ponderação por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, e exteriorizada na fundamentação dos actos tributários. Isto significa que a liquidação de juros compensatórios não é uma consequência imediata e automática de qualquer liquidação adicional de imposto, só podendo corresponder, ao invés, ao resultado final de todo o processo cognitivo e valorativo onde se estabeleça onexo de causalidade referido e se formule um juízo de censura quanto à actuação do contribuinte (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 3 de Outubro de 2001, Processo n.º 25.034).
- u) [No entanto,] das liquidações de juros compensatórios notificadas à Requerente não resulta a demonstração concreta da culpa do contribuinte no alegado retardamento da liquidação do imposto (cf. cit. Doc. 1). [...]. Culpa esta que, aliás, nem poderia existir na justa medida em que, por um lado, a conduta da Requerente não merece qualquer censura e, por outro lado, ainda que assim não se entenda, não se poderá deixar de reconhecer que qualquer lapso que se tenha verificado não tem associado qualquer grau de censurabilidade e resulta de uma interpretação plausível e de boa-fé da Lei.
- v) Por fim, a Requerente não pode deixar de referir que, em momento algum, foi notificada pela Autoridade Tributária e Aduaneira para se pronunciar sobre a intenção de a Autoridade Tributária e Aduaneira promover a liquidação de juros compensatórios, pelo que o acto de liquidação em causa também é ilegal por violação do disposto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária.

- w) Dito isto, a liquidação de juros compensatórios em análise é ilegal, por preterição de formalidade legal essencial, pelo que deverá ser declarada ilegal e anulada.

- x) Em face de tudo o que se deixa exposto, é evidente que os actos de liquidação que também constituem o objecto do presente pedido de pronúncia arbitral é ilegal, tendo sido praticado com erro sobre os pressupostos, de facto e de direito. Também não existem dúvidas que o indicado erro é imputável, apenas, à Autoridade Tributária e Aduaneira, na justa medida em que decorre da sua (errada) interpretação e aplicação da Lei.

- y) Por outro lado, em face do pagamento efectuado pela Requerente, também não restam dúvidas que dos referidos erros imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira resultou o pagamento ilegal de imposto, e de juros compensatórios.

- z) Nestas circunstâncias – erro imputável aos Serviços – deverá ser reconhecido à Requerente o direito a indemnização pelos prejuízos resultantes do pagamento de imposto em excesso no montante supra referido.

- aa) Assim sendo, dúvidas não restam de que anulada a, ou declarada a ilegalidade da, autoliquidação, na parte que aqui se peticiona, deverá ter-se por verificado erro imputável aos Serviços para efeitos de pagamento de juros indemnizatórios pelos prejuízos resultantes do pagamento de imposto em excesso. Destarte, da anulação do acto tributário de liquidação de IRC e de Juros Compensatórios que constituem o objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, deverá resultar o reembolso à Requerente do valor indevidamente pago – acrescido de juros indemnizatórios calculados à taxa legal.»

3.1. A Requerente termina pedindo que o presente pedido de pronúncia arbitral seja «julgado totalmente procedente porque provado e, conseqüentemente, declarados ilegais e anulados os actos de liquidação de imposto e de juros compensatórios contestados, com a conseqüente

condenação ao reembolso das quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios.»

4. A Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “REQUERIDA” ou “AT”) apresentou resposta, invocando, em síntese, o seguinte:

- a) «Remete-se e dá-se como integralmente reproduzida a fundamentação, de facto e de direito, assente no Relatório da Inspeção Tributária (adiante RIT) que integra o processo administrativo (PA), sintetizando-se os aspetos mais relevantes para a boa decisão da causa.
- b) A Requerente vem contestar, unicamente, a correção atinente ao benefício fiscal RFAI, sustentando a seguinte argumentação: - dotação e dedução relativa ao benefício fiscal do RFAI que ascendeu a 145.850,00 €, corresponde à aquisição de uma ETAR, em estado novo, no valor de 583.400,00 €; - Este investimento foi enquadrado no âmbito da tipologia prevista no ponto ii da alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC e na alínea d) do n.º 2 da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, ou seja, *“aumento da capacidade de um estabelecimento existente”* [itálico no original]; - Não concorda com a correção ao benefício fiscal, nomeadamente, quando a AT conclui, no Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que *“Na verdade, a capacidade de produção da A..., SA já se encontrava instalada, sendo que este investimento numa nova ETAR, concluído em 2020, apenas pode contribuir para a utilização em pleno dessa capacidade produtiva (que já existia), mas que não se encontrava a ser aproveitada da sua totalidade.”* [itálico no original]; - E também quando a AT refere que se trata de um investimento num ativo isolado (ETAR) e que não se considera relevante a *“aquisição isolada”* de ativos, nem o investimento na *“aquisição de equipamentos de substituição”* [itálicos no original]; - As ETAR são infraestruturas destinadas a reduzir a carga poluente da indústria de resinas, de modo que a descarga do efluente tratado não afete negativamente o meio recetor, sendo assim importantes instrumentos de proteção ambiental, sem as quais a empresa não pode laborar; - impossível para esta ou qualquer outra indústria de resinas laborar na sua capacidade máxima sem uma

ETAR com dimensão adequada a essa mesma capacidade, pelo que, tendo aumentado a produção de efluentes ao longo dos anos, constatou em 2017 que com esse aumento, iria verificar-se, a médio prazo, uma limitação da sua capacidade de produção, pela limitação da capacidade de tratamento de águas da ETAR existente; - Em 2017, foi admitida a possibilidade de ampliar a ETAR existente com uma fase de tratamento biológico, cuja adjudicação e instalação ocorreu em 2018; - O equipamento adquirido não substitui o já existente, complementa-o; - O equipamento existente não foi abatido, pelo que o equipamento adquirido veio reforçar a capacidade de tratamento de águas que a empresa dispunha, não sendo este um equipamento de substituição; - O investimento em causa não configura a aquisição isolada de um bem do imobilizado, mas sim uma aquisição estratégica, com vista a possibilitar o crescimento da produção existente na fábrica; - Invoca a jurisprudência arbitral, vertida nos Processos n.ºs 427/2020-T e 789/2019-T, para concluir que a lei não impõe como requisito que os bens adquiridos tenham de produzir diretamente o produto final; - Os equipamentos têm de – no seu todo - contribuir para o aumento da capacidade produtiva da empresa; - Sem a ETAR com capacidade de tratar efluentes da produção, de nada serve à empresa ter diversas caldeiras ou reatores, pois não é possível produzir, nesta indústria, sem tratar os respetivos efluentes, decorrente da legislação ambiental.

- c) A Inspeção Tributária não considerou relevante para ser aceite em sede de RFAI o investimento de uma ETAR, em estado novo, em virtude de ter chegado à conclusão de que se estava perante a aquisição isolada de um ativo, não enquadrado em nenhum projeto de investimento, e que o mesmo não conduziu a um aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.
- d) Com efeito, a alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI considera aplicações relevantes os investimentos nos ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, desde que afetos à exploração da empresa, com exceção dos indicados nas subalíneas i) a vi). Por outro lado, os sujeitos passivos para beneficiarem dos incentivos fiscais indicados nos

artigos 23.º e 23.º-A do CFI, devem preencher cumulativamente as condições indicadas no n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

- e) Acresce que, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que procede à regulamentação do RFAI, para efeitos do disposto no artigo 23.º do CFI, apenas são elegíveis as aplicações relevantes que respeitem a “investimentos iniciais”, considerando-se como tal: (i) Os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento; (ii) O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente; (iii) A diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento; ou (iv) Uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento já existente.
- f) Assim, para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível é necessário que integre o conceito de investimento inicial.
- g) No caso em apreço, conforme se pode ler no RIT, pág. 17, a Inspeção Tributária reconheceu que o investimento em causa corresponde “(...) apenas à aquisição de um elemento do ativo fixo tangível (ETAR) que não consubstancia uma aplicação relevante para efeitos de RFAP”, e na pág. 18 refere que “(...) estamos perante a aquisição (construção) de um ativo de substituição na medida em que a entidade já dispunha de uma ETAR, embora não com as mesmas características da anteriormente existente e que deixou de ser utilizada”, concluindo na pág. 19 que “(...) estamos, então, perante uma aquisição “isolada” de um ativo (construção de uma ETAR), não integrada em nenhum projeto de investimento. Simultaneamente, tratou-se de um investimento num AFT de substituição, (...)” [Itálicos no original.]
- h) Ou seja, face a estas afirmações, a conclusão a que podemos chegar é que não estamos em presença de um investimento inicial, na medida em que não se inseriu numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o fim subjacente à

tipologia do investimento indicada pela requerente: “*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*”. [Itálico no original.]

- i) Com efeito, tal como foi referido no ponto 41 da p.i., a capacidade produtiva já se encontrava instalada, com a existência dos respetivos reatores e outros equipamentos produtivos, pelo que o investimento efetuado pela Requerente não pode ser considerado relevante para efeitos do benefício do RFAI.
- j) Por outro lado, alega a Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral (pontos 50 a 52), resumidamente, que o equipamento já existente não foi abatido, e que o equipamento adquirido complementa o já existente, reforçando a capacidade de tratamento de águas que a empresa dispunha, não sendo assim um equipamento de substituição.
- k) Nas palavras da Requerente, o investimento em causa não configura a aquisição isolada de um bem do imobilizado, mas sim uma aquisição estratégica, com vista a possibilitar o crescimento da produção existente na fábrica. Contudo, apesar de a Requerente afirmar que o investimento efetuado não configura um equipamento de substituição, a verdade é que, como bem refere no ponto 38 da p.i., a existência de uma ETAR é um requisito legal e obrigatório sem o qual não pode laborar, o que confirma que já dispunha deste equipamento antes de ser substituído pela nova construção.
- l) Note-se que a AT tem entendido que apenas se consideram elegíveis as aplicações relevantes em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo que se traduzam em “adições”, excluindo, portanto, os investimentos de substituição.
- m) Cumpre ainda realçar que sendo um “investimento inicial” aquele que está relacionado com o “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, de acordo com a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21.09.2015 e com o disposto

na alínea a) do § 49 do artigo 2.º do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), e atendendo que a Requerente refere ter enquadrado o mesmo no âmbito desta tipologia, cabia-lhe demonstrar que o investimento efetuado promovia o aumento de capacidade produtiva instalada, nos termos da regra sobre o ónus da prova constante do artigo 74.º da LGT. Ora, como se disse atrás, a capacidade de produção da Requerente já se encontrava instalada, sendo que este investimento numa nova ETAR, contribuiu apenas para a utilização em pleno dessa capacidade produtiva, mas que não se encontrava a ser aproveitada na sua totalidade.

- n) Por conseguinte, considerando a especificidade do investimento que está aqui em causa e não tendo a Requerente apresentado um relatório técnico que permitisse clarificar, de forma que não restassem quaisquer dúvidas, que o investimento efetuado não constitui de facto, um investimento de substituição, mas antes um investimento que se traduz numa adição ao ativo já existente, enquadrável no conceito de “investimento inicial” não há razões para alterar a correção efetuada pela Inspeção Tributária.
- o) [A]s normas previstas no CFI relativas ao RFAI e ao regime dos BFCIP têm sempre de ser lidas e entendidas numa perspetiva unitária, à luz das regras do RGIC e das OAR aplicáveis a este tipo de auxílios. [...]. Pelo que, *in casu*, o entendimento dos SIT, no sentido de que investimento efetuado pela Requerente não se enquadra no conceito de “*investimento inicial*” relevante para efeitos do RFAI, tem total respaldo na interpretação conjugada destes diplomas legais. [Itálicos no original.]
- p) “[I]n *casu*, a responsabilidade da Requerente no atraso na liquidação e na entrega ao Estado do imposto devido, advém do incumprimento das disposições legais vigentes para a sua concreta situação tributária e das consequentes inexactidões e omissões praticadas no preenchimento da declaração Modelo 22 de IRC, que constituem infrações previstas e punidas pelo artigo 119.º do Regime Geral de Infrações

Tributárias, tal como expressamente refere o RIT, donde resulta demonstrada a culpa, e, conseqüentemente a legalidade da liquidação dos juros compensatórios.

- q) Por tudo quanto supra se expôs, entende-se que os atos de liquidação não padecem de qualquer vício que deva ditar a sua anulação, não havendo lugar, portanto, à condenação em juros indemnizatórios.»

4.1. A AT conclui a sua resposta pedindo que o presente pedido de pronúncia arbitral seja «julgado improcedente por não provado e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, nos termos acima peticionados».

5. Através de despacho datado de 29/3/2022, o Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, al. c), do RJAT, decidiu dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, o Tribunal Arbitral dispensou também a produção de alegações escritas.

II. Saneamento

6. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 4.º, ambos do RJAT.

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

8. Pelo supra exposto, e não se verificando nulidades, impõe-se o conhecimento, em seguida, do mérito do pedido.

III. Questões a decidir

9. Na petição arbitral, a Requerente alega, em síntese, que: **i)** “não pode concordar prende-se com o entendimento da Autoridade Tributária sobre o benefício fiscal do RFAI e a sua leitura da legislação vigente sobre esta matéria.”; **ii)** “Resulta claro do disposto na Portaria [n.º 297/2015] que as aquisições dos ativos têm de contribuir para o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.”; **iii)** “é de fácil constatação que o equipamento adquirido não substitui o já existente, complementa-o.”; **iv)** “o investimento em causa não configura a aquisição isolada de um bem do imobilizado, mas sim uma aquisição estratégica, com vista a possibilitar o crescimento da produção existente na fábrica.”; **v)** “Os aumentos de capacidade produtiva devem ser vistos como um todo, sendo a aquisição de bens que permitam aumentar a capacidade produtiva da fábrica elegíveis para efeitos de RFAI.”; **vi)** “a lei não impõe como requisito que os bens adquiridos tenham de produzir diretamente o produto final.”; **vii)** “das liquidações de juros compensatórios notificadas à Requerente não resulta a demonstração concreta da culpa do contribuinte no alegado retardamento da liquidação do imposto”; **viii)** “a liquidação de juros compensatórios em análise é ilegal, por preterição de formalidade legal essencial, pelo que deverá ser declarada ilegal e anulada.”; **ix)** “não restam dúvidas que dos referidos erros imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira resultou o pagamento ilegal de imposto, e de juros compensatórios.”; **x)** “Nestas circunstâncias – erro imputável aos Serviços – deverá ser reconhecido à Requerente o direito a indemnização pelos prejuízos resultantes do pagamento de imposto em excesso no montante supra referido.”

10. Por seu lado, a Requerida alega, em síntese, na sua resposta, que: **i)** “para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível é necessário que integre o conceito de investimento inicial.”; **ii)** segundo “a Inspeção Tributária [...] o investimento em causa corresponde ‘(...) apenas à aquisição de um elemento do ativo fixo tangível (ETAR) que não consubstancia uma aplicação relevante para efeitos de RFAI’ [...] [pelo] que ‘(...) estamos, então, perante uma aquisição «isolada» de um ativo (construção de uma ETAR), não integrada em nenhum projeto de investimento. Simultaneamente, tratou-se de um investimento num AFT de substituição, (...)’ [Itálicos no original.]”; **iii)** “face a estas afirmações, a conclusão a que podemos chegar é que não estamos em presença de um

investimento inicial, na medida em que não se inseriu numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o fim subjacente à tipologia do investimento indicada pela requerente: *‘aumento da capacidade de um estabelecimento existente’*. [Itálico no original.]; **iv)** “Com efeito, [...] a capacidade produtiva já se encontrava instalada, com a existência dos respetivos reatores e outros equipamentos produtivos, pelo que o investimento efetuado pela Requerente não pode ser considerado relevante para efeitos do benefício do RFAI.”; **v)** “apesar de a Requerente afirmar que o investimento efetuado não configura um equipamento de substituição, a verdade é que [...] a existência de uma ETAR é um requisito legal e obrigatório sem o qual não pode laborar, o que confirma que já dispunha deste equipamento antes de ser substituído pela nova construção.”; **vi)** “a AT tem entendido que apenas se consideram elegíveis as aplicações relevantes em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo que se traduzam em ‘adições’, excluindo, portanto, os investimentos de substituição.”; **vii)** “sendo um ‘investimento inicial’ aquele que está relacionado com o ‘aumento da capacidade de um estabelecimento já existente’, de acordo com a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21.09.2015 e com o disposto na alínea a) do § 49 do artigo 2.º do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), e atendendo que a Requerente refere ter enquadrado o mesmo no âmbito desta tipologia, cabia-lhe demonstrar que o investimento efetuado promovia o aumento de capacidade produtiva instalada”; **viii)** “[I]n casu, a responsabilidade da Requerente no atraso na liquidação e na entrega ao Estado do imposto devido, advém do incumprimento das disposições legais vigentes para a sua concreta situação tributária e das consequentes inexatidões e omissões praticadas no preenchimento da declaração Modelo 22 de IRC, que constituem infrações previstas e punidas pelo artigo 119.º do Regime Geral de Infrações Tributárias, tal como expressamente refere o RIT, donde resulta demonstrada a culpa, e, consequentemente a legalidade da liquidação dos juros compensatórios.”; **ix)** “os atos de liquidação não padecem de qualquer vício que deva ditar a sua anulação, não havendo lugar, portanto, à condenação em juros indemnizatórios.”.

11. Pelo exposto, conclui-se que as questões essenciais a decidir nos presentes autos dizem respeito: **i)** à avaliação da legalidade da liquidação de IRC, na parte relativa ao entendimento da Autoridade Tributária sobre o benefício fiscal do RFAI, por esta considerar, ao contrário

da ora Requerente, que não se está na presença de um *investimento inicial*; e **ii**) à avaliação da legalidade da correspondente liquidação de juros compensatórios. A atribuição ou não dos juros indemnizatórios peticionados dependerá da resposta dada às referidas questões essenciais.

IV. Fundamentação

IV.1. Matéria de facto

12. Com relevo para a presente decisão, consideram-se assentes e provados os seguintes factos:

- A.** O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado contra os actos de liquidação de IRC (n.º 2021...) e juros compensatórios (n.º 2021...) praticados por referência ao ano fiscal de 2018 (vd. Doc. 1.1 apenso) e com data limite para pagamento voluntário a 21/9/2021. A requerente pagou a quantia em causa (vd. § 85.º da p.i.).
- B.** A ora requerente é uma sociedade de direito português que prossegue, no âmbito do seu objecto social, actividades de investigação, desenvolvimento e produção de resinas e outros produtos químicos.
- C.** Em cumprimento da obrigação fiscal constante do actual artigo 89.º do CIRC, a ora Requerente procedeu à autoliquidação de IRC bem como à entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22, referente ao período de tributação de 2018 (vd. Doc. 2 apenso aos autos).
- D.** Conforme consta da referida Declaração, a ora Requerente deduziu, no campo 355 do Quadro 10, € 378.496,35, sendo € 232.646,35 a título de SIFIDE e € 145.850,00 a dotação total de RFAI (vd. quadro 74 do respectivo Anexo D).
- E.** A Requerente foi sujeita a uma acção inspectiva ao abrigo das ordens de serviço n.º OI 2021... e OI 2021..., referente ao período de tributação de 2018, que teve como

objectivo a análise das declarações de rendimentos dos períodos de 2018 e 2019 e da qual resultam, em sede de IRC: i) correcções ao lucro tributável declarado no montante de € 7930,32, relativas a activos intangíveis, nos termos do art. 45.º-A do CIRC, em cada um dos referidos anos; ii) correcção aritmética relativa ao benefício fiscal de dedução à colecta de IRC, do período de tributação de 2018, associada ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), no montante, já acima mencionado, de € 145.850,00.

F. As correcções relativas a activos intangíveis foram aceites pela Requerente, pelo que apenas a correcção relativa ao RFAI é objecto do presente pedido.

G. Segundo fls. 16 e ss. do RIT (vd. Doc. 3.1 apenso aos autos), atendendo às facturas que titulam a aquisição dos investimentos elegíveis para efeitos do RFAI, considerou-se que as aplicações relevantes respeitavam à aquisição de elemento do activo fixo tangível, mais concretamente, à construção de uma nova ETAR nas instalações da sociedade. A AT considerou que este investimento “corresponde apenas à aquisição de um elemento do activo fixo tangível (ETAR) [que] não consubstancia uma aplicação relevante para efeitos do RFAI.” Acrescentou, ainda, a AT entender “estarmos perante a aquisição (construção) de um activo de substituição, na medida em que a entidade já dispunha de uma ETAR, embora não com as mesmas características da anteriormente existente e que deixou de ser utilizada.” E considerou, também, que se trata de “um investimento num activo isolado (ETAR), uma vez que foi o único investimento relevante efectuado pela entidade no âmbito do RFAI.” Daqui conclui a AT que, nos termos do que dispõem o RGIC, a Portaria n.º 297/2015 e a Informação Vinculativa (Processo n.º 2020 001469 PIV 17279, com despacho de 28/5/2020 da DSIRC), o investimento em causa não integra o conceito de *investimento inicial*.

H. A dedução relativa ao benefício fiscal do RFAI, no montante, já acima mencionado, de € 145.850,00, corresponde à aquisição de uma ETAR, em estado novo, no valor de € 583.400,00. O referido investimento foi enquadrado no âmbito da tipologia prevista no ponto ii da alínea a) do § 49.º do artigo 2.º do RGIC e na alínea d) do n.º 2 do artigo

2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21/9, ou seja, tem por finalidade o “*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*”.

- I. Perante o aumento da produção de efluentes e verificando-se, em 2017, que iria ocorrer, a médio prazo, uma limitação da sua capacidade de produção, pela limitação da capacidade de tratamento de águas da ETAR existente, a construção de uma ETAR com capacidade instalada suficiente para tratar as águas residuais resultantes da produção de resinas não pode deixar de ser vista como um investimento que visa o aumento da capacidade produtiva dos reactores e caldeiras usadas pela Requerente, i.e., como um investimento que visa o “*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*”.
- J. O aumento da ETAR existente – através da instalação de unidade de electrocoagulação (EC), VADOF (depósito de flotação por ozono dissolvido), tanque de tratamento biológico (MBBR – *Moving Bed BioReactor*), VAMEF (depósito de flotação) e filtro prensa de lamas, a que se juntou a instalação de um novo sistema de controlo e monitorização de toda a instalação, com acesso total remotamente – ficou demonstrado através da comparação das plantas de 2010 (vd. Doc. 4 apenso) com a planta de 2021 – na qual constam, a verde (cinzento), as adições de 2018 à ETAR existente (vd. Doc. 5 apenso). Observando-se os Docs. 4 e 5, mostra-se evidente que há partes da ETAR que se mantêm e outras que foram acrescentadas, sendo estas últimas compatíveis com o elenco de novos elementos instalados supra descritos. Prova-se, assim, que a aquisição da ETAR, em estado novo, com os novos equipamentos que lhe estão associados, não substituiu a ETAR já existente, antes complementa-a (tais equipamentos são *adições* à ETAR), inserindo-se numa lógica de *aquisição estratégica* e sendo um investimento que visa possibilitar o (e contribuir para o) aumento da capacidade produtiva da empresa.
- L. O aumento da produção da empresa está condicionado à existência de uma ETAR com capacidade para tratar os efluentes resultantes desse aumento. O facto da existência de

uma ETAR ser um requisito legal e obrigatório sem o qual não se pode laborar não faz com que se deva considerar o referido investimento um *equipamento de substituição*, dado que, como acima se referiu, esse investimento complementou o já existente e visa contribuir para o aumento da capacidade produtiva da empresa.

M. Atendendo à prova feita pela Requerente (e acima referida), verifica-se que não houve a substituição de equipamentos alegada pela AT. Constata-se, ainda, que o investimento aqui em causa está relacionado com o aumento da capacidade produtiva da empresa – pelo que se está na presença de um *investimento inicial* (tal como definido no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21/9, e no artigo 2.º, § 49.º, al. a), do RGIC).

IV.2. Factos não provados

13. Inexistem factos não provados com relevo para a apreciação da causa.

IV.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

14. O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e art. 607.º, n.º 3, do CPC, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

15. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (vd. art. 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

16. A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto) e no teor dos documentos que foram juntos aos presentes autos, não contestados.

IV.4. Matéria de Direito

IV.4.1. Da legalidade da liquidação adicional de IRC

17. Como se referiu no § 9.º desta decisão, a Requerente alega, em síntese, que: **i)** “não pode concordar prende-se com o entendimento da Autoridade Tributária sobre o benefício fiscal do RFAI e a sua leitura da legislação vigente sobre esta matéria.”; **ii)** “Resulta claro do disposto na Portaria [n.º 297/2015] que as aquisições dos ativos têm de contribuir para o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.”; **iii)** “é de fácil constatação que o equipamento adquirido não substitui o já existente, complementa-o.”; **iv)** “o investimento em causa não configura a aquisição isolada de um bem do imobilizado, mas sim uma aquisição estratégica, com vista a possibilitar o crescimento da produção existente na fábrica.”; **v)** “Os aumentos de capacidade produtiva devem ser vistos como um todo, sendo a aquisição de bens que permitam aumentar a capacidade produtiva da fábrica elegíveis para efeitos de RFAI.”; **vi)** “a lei não impõe como requisito que os bens adquiridos tenham de produzir diretamente o produto final.”.

18. Por seu lado, a Requerida entende, em síntese, que (vd. § 10.º desta decisão): **i)** “para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível é necessário que integre o conceito de investimento inicial.”; **ii)** segundo “a Inspeção Tributária [...] o investimento em causa corresponde ‘(...) apenas à aquisição de um elemento do ativo fixo tangível (ETAR) que não consubstancia uma aplicação relevante para efeitos de RFAI’ [...] [pelo] que ‘(...) estamos, então, perante uma aquisição «isolada» de um ativo (construção de uma ETAR), não integrada em nenhum projeto de investimento. Simultaneamente, tratou-se de um investimento num AFT de substituição, (...)’ [Itálicos no original.]”; **iii)** “face a estas afirmações, a conclusão a que podemos chegar é que não estamos em presença de um

investimento inicial, na medida em que não se inseriu numa estratégia global de investimento com a finalidade de atingir o fim subjacente à tipologia do investimento indicada pela requerente: ‘aumento da capacidade de um estabelecimento existente’. [Itálico no original.]”; **iv)** “Com efeito, [...] a capacidade produtiva já se encontrava instalada, com a existência dos respetivos reatores e outros equipamentos produtivos, pelo que o investimento efetuado pela Requerente não pode ser considerado relevante para efeitos do benefício do RFAI.”; **v)** “apesar de a Requerente afirmar que o investimento efetuado não configura um equipamento de substituição, a verdade é que [...] a existência de uma ETAR é um requisito legal e obrigatório sem o qual não pode laborar, o que confirma que já dispunha deste equipamento antes de ser substituído pela nova construção.”; **vi)** “a AT tem entendido que apenas se consideram elegíveis as aplicações relevantes em ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo que se traduzam em ‘adições’, excluindo, portanto, os investimentos de substituição.”; **vii)** “sendo um ‘investimento inicial’ aquele que está relacionado com o ‘aumento da capacidade de um estabelecimento já existente’, de acordo com a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21.09.2015 e com o disposto na alínea a) do § 49 do artigo 2.º do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), e atendendo que a Requerente refere ter enquadrado o mesmo no âmbito desta tipologia, cabia-lhe demonstrar que o investimento efetuado promovia o aumento de capacidade produtiva instalada”.

19. Daqui se conclui que a Requerente e a Requerida discordam quanto ao entendimento da AT sobre o benefício fiscal do RFAI: a Requerente alega que o equipamento adquirido não substitui o equipamento existente, antes complementa-o, que o investimento em causa não configura uma *aquisição isolada* mas antes uma *aquisição estratégica*, e que o mesmo permite aumentar a capacidade produtiva, não impondo a lei como requisito que os bens adquiridos tenham de produzir directamente o produto final; por seu lado, a Requerida segue o entendimento da AT constante do RIT apenso, considerando que, no presente caso, estamos perante uma aquisição isolada de um activo, que se tratou de um investimento de substituição e, ainda, que não foi feita a prova de que o investimento efectuado promovia o aumento da capacidade produtiva – condição necessária para que o mesmo pudesse ser considerado um

investimento inicial (vd. al. d) do n.º 2 do art. 2.º da Portaria 297/2015, de 21/9, e al. a) do § 49.º do art. 2.º do RGIC).

20. Vejamos, então.

21. A principal questão que deve ser analisada prende-se com as características e finalidade dos equipamentos adquiridos. Com efeito, mostra-se necessário apurar se os mesmos têm a natureza de investimento *isolado* ou *estratégico* e, ainda, se se trata de *investimento de substituição* (que, no entender da AT, é sinónimo de investimento sem relação com o aumento da capacidade de um estabelecimento existente) ou de *investimento inicial*, para se poder concluir que a aquisição do equipamento em causa é (ou não é) elegível para efeitos do benefício do RFAI.

22. Com efeito, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21/9 (que procedeu à regulamentação do RFAI), “*Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente*”.

23. Por seu lado, no referido artigo 2.º, § 49.º, al. a), do RGIC (Regulamento (UE) N.º 651/2014 da Comissão, de 16/6/2014), pode ler-se que *investimento inicial* consiste num “*investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente*”.

24. De notar, ainda, o n.º 2 do artigo 22.º do CFI (Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10), relativo ao «âmbito de aplicação e definições» quanto ao 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: 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; iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas; iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística; v) Equipamentos sociais; vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa*”.

25. Entre as condições (de preenchimento cumulativo) para se beneficiar dos incentivos fiscais do RFAI (condições constantes do n.º 4 do referido artigo 22.º do CFI), está, na al. c) do n.º 4, a manutenção “*na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC*”.

26. Da leitura conjugada dos referidos artigos, conclui-se que a aquisição do equipamento ora em causa, para poder ser elegível para efeitos do benefício do RFAI: i) terá de ter a natureza de investimento *estratégico* (por contraposição a *isolado*), dado o disposto na citada al. c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI; e ii) terá de consistir num *investimento inicial* (por contraposição a

investimento de substituição), dado o disposto nos citados artigos 2.º, § 49.º, al. a), do RGIC, e 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21/9.

27. Que equipamento está em causa nestes autos? Conforme se refere nas fls. 16 e ss. do RIT (vd. Doc. 3.1 apenso aos autos), atendendo às facturas que titulam a aquisição dos investimentos elegíveis para efeitos do RFAI, verifica-se que as aplicações relevantes respeitam à aquisição de elemento do activo fixo tangível, mais concretamente, a construção de uma nova ETAR nas instalações da sociedade. Se esta constatação é evidente e não gera oposição da parte da ora Requerente, já a conclusão, retirada no mesmo RIT, de que essa aquisição “não consubstancia uma aplicação relevante para efeitos do RFAI” – porque se trata de um “activo de substituição, na medida em que a entidade já dispunha de uma ETAR, embora não com as mesmas características da anteriormente existente” e, ainda, porque se trata de “um investimento num activo isolado (ETAR), uma vez que foi o único investimento relevante efectuado pela entidade no âmbito do RFAI” –, não é admitida pela Requerente.

28. A ora Requerente confirmou, nos presentes autos, que a dedução relativa ao benefício fiscal do RFAI, no montante de € 145.850,00, corresponde à aquisição de uma ETAR, em estado novo, no valor de € 583.400,00. Tendo o referido investimento sido enquadrado no âmbito da tipologia prevista no ponto ii da alínea a) do § 49.º do artigo 2.º do RGIC e na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21/9, ou seja, tem por finalidade o “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”.

29. A razão de ser dessa aquisição esteve, segundo a ora Requerente, na constatação de que, em face do aumento da produção de efluentes e verificando-se, em 2017, que iria ocorrer, a médio prazo, uma limitação da sua capacidade de produção, pela limitação decorrente da capacidade de tratamento de águas da ETAR existente, a construção de uma ETAR com capacidade instalada suficiente para tratar as águas residuais resultantes da produção de resinas era um investimento necessário ao aumento da capacidade produtiva dos reactores e caldeiras usadas, i.e., um investimento necessário ao “aumento da capacidade de um estabelecimento existente”.

30. Cabendo-lhe, nos termos do art. 74.º da LGT, fazer a prova destas alegações, a Requerente informou que o aumento da ETAR existente – operado por via da instalação de unidade de electrocoagulação (EC), VADOF (depósito de flotação por ozono dissolvido), tanque de tratamento biológico (MBBR – *Moving Bed BioReactor*), VAMEF (depósito de flotação) e filtro prensa de lamas, a que se juntou a instalação de um novo sistema de controlo e monitorização de toda a instalação, com acesso total remotamente – podia observar-se através da comparação da planta de 2010 (constantes de Doc. 4 apenso aos autos) com a planta de 2021 – na qual constam, a verde (cinzento), as adições de 2018 à ETAR existente (vd. Doc. 5 apenso).

31. Observando-se os Documentos 4 e 5, mostra-se evidente que há partes da ETAR que se mantêm e outras que foram acrescentadas, sendo estas últimas compatíveis com o elenco de novos elementos instalados indicado pela Requerente.

32. A Requerida não coloca em causa a autenticidade das plantas apresentadas, antes questiona a legibilidade e o significado técnico das mesmas: “para demonstrar o aumento da ETAR existente, a Requerente envia duas plantas, sem qualquer legenda, [...], de 2010 e 2021, [...] em que supostamente ‘a verde’ (cf. ponto 48 da petição) estariam as adições de 2018 à ETAR existente. Todavia, nem as referidas plantas são a cores, nem a tecnicidade da matéria permite analisar e entender o que a Requerente pretendia provar com tal documentação.” (vd. §19.º da resposta). Contudo, ainda que as diferenças (com as *adições*) estejam marcadas a cinzento (e não a verde), elas não deixam de ser são claras; para além de, independentemente da tecnicidade subjacente, a descrição feita pela Requerente dos elementos concretamente instalados permite identificar quais as concretas *adições* feitas à ETAR existente (não tendo tal informação gerado contestação da parte da Requerida). Assim sendo, conclui-se que o equipamento adquirido não substituiu o equipamento existente (ETAR), antes complementou-o (i.e., consistiu em *adições*), inserindo-se numa lógica de *aquisição estratégica*, tendo em vista possibilitar o (e contribuir para o) aumento da capacidade produtiva da empresa.

33. Com efeito, o aumento da produção da empresa está condicionado à existência de uma ETAR com capacidade para tratar os efluentes resultantes desse aumento. O facto da existência de uma ETAR ser um requisito legal e obrigatório sem o qual não se pode laborar (como alega a Requerida no § 17.º da resposta) não faz com que se deva considerar o referido investimento um *equipamento de substituição*, dado que, como se demonstrou acima, esse investimento complementou o já existente (i.e., consistiu em *adições*) e visa contribuir para o aumento da capacidade produtiva da empresa.

34. Do mesmo modo, também não poderá proceder a conclusão da Inspeção Tributária (reproduzida e reiterada nestes autos pela Requerida) de que se está “perante a aquisição isolada de um ativo, não enquadrado em nenhum projeto de investimento, e que o mesmo não conduziu a um aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.” Como se salientou acima, o referido aumento da capacidade depende, no presente caso, do redimensionamento da ETAR de modo a que tenha a capacidade instalada suficiente para tratar as águas residuais resultantes da produção de resinas, atendendo ao actual aumento da produção de efluentes e ao risco de limitação futura da capacidade produtiva em face da menor dimensão da ETAR então existente.

35. Pelas razões acima expostas, um tal investimento não constitui uma aquisição isolada de um activo, antes tem a natureza de investimento *estratégico*, não só porque tem uma duração temporal que previsivelmente cumpre (e poderá superar) o período mínimo de manutenção dos bens objecto de investimento na empresa, constante da já citada alínea c) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, como também porque, não impondo a lei como requisito que os bens adquiridos tenham de produzir diretamente o produto final, a aquisição de bens que (como sucedeu no caso destes autos) possibilitem ou permitam aumentar a capacidade produtiva da fábrica tem uma natureza planeada e prospectiva, contribuindo, *estrategicamente*, para o “aumento da capacidade de um estabelecimento existente” – que é a condição exigida pelo RGIC e pela Portaria n.º 297/2015 para que se possa considerar estarmos na presença de um *investimento inicial*, elegível para efeitos de aplicação do benefício do RFAI aqui em causa.

36. De notar, ainda, que o mencionado redimensionamento do ETAR, através do investimento ora em causa, não tem de ser desconsiderado como *investimento inicial* só pela circunstância de incidir sobre um activo fixo tangível já existente. Como bem se refere, por ex., na Decisão arbitral de 25/6/2021, proferida no Proc. n.º 574/2020-T, “[...] a Requerente tem razão quanto à dissonância entre o conceito de «*investimento inicial*» utilizado pela Autoridade Tributária e Aduaneira que restringiu o conceito de «*investimento inicial*» ao «*investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível*». Na verdade, resulta daquela alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º [do RGIC] que se enquadram nessa definição quaisquer investimentos relacionados com «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente*». À face desta definição, [...] não é de excluir deste conceito de «*investimento inicial*» o «*investimento de substituição*» [...]. Na verdade, estes investimentos de substituição podem ser considerados investimento inicial desde que estejam relacionados com «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente*».” (Itálicos no original.)

37. Por último, e no mesmo sentido do entendimento constante da presente decisão, vejam-se, entre outras, as seguintes Decisões arbitrais: “o pressuposto de extensão da capacidade de um estabelecimento existente tem naturalmente subjacente a finalidade de aumento da produção, ou seja, do número de unidades produzidas, em regra, conducente ao acréscimo do volume de negócios. Contudo, esta finalidade não constitui em si mesma uma condição de aplicação do regime, mas a sua teleologia. Dito por outras palavras, o aumento de capacidade do estabelecimento aponta para o aumento da produção, mas não é imposta uma obrigação de resultado. O aumento efetivo da produção depende de diversos fatores, não controláveis pelos sujeitos passivos, que não constam da previsão legal como pressupostos de aplicação do RFAI.” (Decisão arbitral de 17/1/2022, proferida no Proc. n.º 546/2020-T); “o n.º 49 do artigo 2.º do RGIC e o artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015 apenas exigem, no que

aqui interessa, que os investimentos estejam «relacionados» com aumento da capacidade de um estabelecimento existente. [...] basta a relação desses investimentos com o aumento da capacidade produtiva para assegurar o direito da Requerente a dele usufruir, independentemente de ela se concretizar imediatamente na fabricação de novos produtos. Não há suporte legal para restringir a aplicação do benefício fiscal a investimentos que produzam resultados imediatos, nem sequer para o afastar quando, contra a vontade do investidor, os investimentos acabarem por não produzir os resultados pretendidos.” (Decisão arbitral de 10/12/2021, proferida no Proc. n.º 726/2020-T); “[as] aquisições de ativos fixos tangíveis em estado de novo que modificam substancialmente a funcionalidade dos ‘Robots’ e das prensas, revest[em] carácter incremental. [...]. Os investimentos em causa são [...] enquadráveis no conceito de um investimento inicial relacionado com o aumento da capacidade do estabelecimento da Requerente. O facto de as máquinas e equipamentos adquiridos não produzirem, por si só, qualquer peça, não tem relevância, por não ser um requisito legal.” (Decisão arbitral de 28/9/2021, proferida no Proc. n.º 427/2020-T); “a referência que se faz naquele artigo 22.º, n.º 2, [do CFI,] a «ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo», não exclui a aquisição de peças para melhorar equipamentos existentes, desde que sejam adquiridas em estado novo.” (Decisão arbitral de 28/9/2020, proferida no Proc. n.º 789/2019-T).

38. Em face do exposto, conclui-se que a correcção efectuada relativamente a este investimento enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, al. c), da LGT (e do artigo 29.º, n.º 1, al. d), do RJAT).

IV.4.2. Juros compensatórios

39. As liquidações de juros compensatórios têm como pressuposto as respectivas liquidações de IRC (vd. artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afectam

estas últimas – justificando-se, assim, em face do que se concluiu supra, em **IV.4.1.**, também a anulação da correspondente liquidação de juros compensatórios ora em causa.

IV.4.3. Restituição de quantia paga e juros indemnizatórios

40. A Requerente pagou a quantia ora em causa, relativa à liquidação adicional de IRC n.º 2021 ... e a respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2021 118716 (vd. § 85.º da p.i. e Doc. 1.1 apenso aos autos).

41. Segundo o disposto na al. b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos 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, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*, o que está em sintonia com o que dispõe o art. 100.º da LGT (*ex vi* al. a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT), o qual 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 acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

42. Ainda que o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, use 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 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 mostra em sintonia com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, na qual se refere, como primeira directriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio*

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

43. O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, no qual 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 artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), de acordo com o qual, *“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”*.

44. Assim sendo, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, quando refere que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos 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.

45. Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida. Cumpre, assim, apreciar o pedido de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

46. Pelas razões acima mencionadas, e na sequência da anulação das liquidações de IRC e correspondentes juros compensatórios, tem a Requerente direito a ser reembolsada da quantia indevidamente paga, no montante de € 152.611,06.

47. No que diz respeito ao direito a juros indemnizatórios, refere o artigo 43.º da LGT, na parte que aqui interessa, o seguinte: *“1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos*

serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. 2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.” No caso ora em apreço, verifica-se que os erros que afectam as liquidações de IRC e juros compensatórios são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, que as emitiu por sua iniciativa.

48. Assim sendo, os juros indemnizatórios devem ser contados com base na quantia de € 152.611,06, desde a data em que a Requerente efectuou o pagamento até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 61.º do CPPT, artigo 559.º do Código Civil, e da Portaria n.º 291/2003, de 8/4.

V. DECISÃO

Em face do *supra* exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação adicional de IRC n.º 2021... e a respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2021...;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso e o pagamento de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de € 152.611,06, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos referidos no § 48.º.

VI. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 152.611,06 (cento e cinquenta e dois mil seiscientos e onze euros e seis cêntimos), nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 3672,00 (três mil seiscientos e setenta e dois euros), a pagar pela Requerida, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Notifique-se.

Lisboa, 6 de Maio de 2022.

Os Árbitros,

(Manuel Luís Macaísta Malheiros)

(André Festas da Silva)

(Miguel Patrício)

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto
no art. 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de
1990.*