

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 567/2021-T

Tema: IRC. Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) – conceito de investimento inicial.

SUMÁRIO

- I. Os benefícios fiscais provenientes do RFAI, enquanto auxílios regionais ao investimento, deverão ser concedidos a um “investimento inicial”, não se destinando a reduzir despesas correntes associadas ao funcionamento de uma empresa (e.g., custo com pessoal, serviços contratados, comunicações, manutenção, administração).
- II. No que toca a ativos fixos tangíveis, são relevantes para efeitos do RFAI os investimentos em ativos que (i) sejam afetos à exploração da empresa, (ii) sejam adquiridos em estado de novo, (iii) correspondam a adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis, e (iv) consubstanciem um “investimento inicial”, i.e., um investimento com uma das finalidades referidas no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro: 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.
- III. Por princípio, não há ativos fixos tangíveis que, pela sua natureza, não se enquadrem no conceito de “investimento inicial”, dependendo este enquadramento da sua relação com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um estabelecimento para

produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento, ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (presidente), Doutor Gonçalo Cid Peixeiro e o Doutor Henrique Fiúza, que formam o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 15.12.2021, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., UNIPESSOAL, LDA., anteriormente designada B..., S.A., pessoa coletiva e contribuinte fiscal n.º ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... .. (adiante designada por “**Requerente**”), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), 5.º, n.º 3, al. a), 6.º, n.º 2, al. b), e 10.º, n.ºs 1, al. a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“**RJAT**”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral Tributário e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em 7.9.2021, contra a liquidação adicional de IRC com o n.º 2020..., de 22.6.2020, relativa ao exercício de 2016, acompanhada da correspondente liquidação de juros compensatórios e da demonstração de acerto de contas (doravante conjuntamente referidas por “**Liquidação Contestada**”), das quais resultou um montante total a pagar de € 117.193,23, e contra o despacho do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de..., de 22.5.2021, que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2020... .
2. É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “**AT**” ou “**Requerida**”).
3. De acordo com o PPA, a Requerente pretende o seguinte:
 - a) *Ser declarado ilegal e anulado o ato tributário de liquidação de IRC com o n.º 2020..., de 22 de junho de 2020, relativo ao exercício de 2016, na parte em que*

desconsidera, pelos fundamentos indicados no RIT elaborado no procedimento de inspeção tributária iniciado ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2019..., de 4 de junho de 2019, a dedução de € 261.180,35 à coleta efetuada pela Requerente com base numa dotação de RFAI do período de € 948.944,94 (25% do investimento total de € 3.795.779,75);

- b) Em consequência de a), ser declarado ilegal e anulado o despacho do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de ... de 22 de maio de 2021 que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2020..., a qual tinha por objeto a liquidação de IRC acima identificada;*
- c) Em consequência de a) e pelos fundamentos aí descritos, ser determinada, a restituição à Requerente do montante de IRC e juros compensatórios indevidamente liquidado e pago por referência a 2016, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos previstos nos artigos 43.º, n.º 1, e 100.º da LGT e no artigo 61.º, n.º 5, do CPPT, ex vi artigo 24.º, n.º 5, do RJAT;*
- d) Em resultado da procedência dos pedidos formulados em a) e b) e em conformidade com o disposto no artigo 100.º da LGT e no artigo 24.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT, ser determinada a reposição pela AT da quantia de € 261.180,35 inicialmente deduzida à coleta de IRC de 2016 pela Requerente com base numa dotação de RFAI do período de 2016 de € 948.944,94 (25% do investimento total de € 3.795.779,75), com todas as consequências que daí decorrem no que ao exercício de 2016 diz respeito e, bem assim, no que concerne aos exercícios seguintes em que a dedução deste benefício fiscal ainda se mostre legalmente possível.*

4. A Requerente fundamentou estas suas pretensões, em síntese, nos seguintes termos:

- (a) Em 2016, a Requerente realizou um conjunto de investimentos no valor total de € 3.795.779,75, que consistiram essencialmente na aquisição de uma linha flexível e automática de montagem de rolamentos (investimento com o valor de € 1.874.443,28), e na aquisição de um conjunto de equipamentos adicionais necessários para o adequado funcionamento daquela linha de montagem (investimentos com o valor de € 1.921.336,47), com o objetivo de aumentar a capacidade de produção da sua unidade industrial.
- (b) Ao investimento de € 3.795.779,75 corresponde um benefício fiscal proveniente do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“**RFAI**”): a dedução à coleta de IRC de € 948.944,94 (€ 3.795.779,75 x 25%).
- (c) Na sua declaração de IRC referente ao exercício de 2016 entregue em 17.4.2018, a Requerente apurou um montante total de benefícios fiscais dedutíveis à coleta de IRC do exercício de 2016 de € 261.180,35 (correspondendo este valor parte do total do benefício fiscal proveniente do RFAI de € 948.944,94).
- (d) Na sequência de um procedimento de inspeção tributária, a AT considerou que a aquisição da linha automática e flexível de montagem de rolamentos (no montante de € 1.874.443,28) é o único investimento que pode ser enquadrado no conceito de investimento inicial, à luz da al. d), do n.º 2, do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro (“**Portaria n.º 297/2015**”), por ser o único investimento relacionado com o aumento da capacidade de um estabelecimento preexistente e, conseqüentemente, o único investimento elegível para o benefício fiscal do RFAI previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro (“**CFI**”).
- (e) Assim, a AT desconsiderou, como não integrando o conceito de investimento inicial relevante para efeitos do artigo 23.º do CFI, os investimentos realizados pela Requerente no montante total de € 1.921.336,47.

- (f) Para a AT, os investimentos que desconsiderou não se tratam de investimentos que, de forma relevante e coerente, se evidenciem como novos e agregadores de outros, mas antes de (i) investimentos no âmbito de reparações, beneficiação ou complemento de equipamentos existentes, (ii) material de desgaste cuja necessidade de substituição é constante e fundamental para o fabrico dos produtos da Requerente, (iii) equipamento básico e complementar em relação à produção e sem associação, no caso concreto, a investimentos claros que contribuam para um aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, ou (iv) equipamento de substituição ou renovação da maquinaria existente, que inclusivamente entrou em funcionamento no início de 2016, ao invés da nova linha de montagem de rolamentos, que entrou em funcionamento em meados de 2017.
- (g) Alegou ainda a AT que o aumento da capacidade produtiva não foi justificado pelo sujeito passivo, que também não indicou a capacidade de produção da nova linha de montagem de rolamentos.
- (h) Em resultado da desconsideração destes investimentos como elegíveis para o benefício fiscal proveniente do RFAI e previsto no artigo 23.º do CFI, a AT procedeu à correção / redução do montante do investimento elegível para efeitos do referido benefício fiscal de € 3.795.799,75 para € 1.874.443,28 (desconsiderando o investimento de € 1.921.336,47), e reconheceu uma dotação do período de € 468.610,82 (€ 1.874.443,28 x 25%), ao invés de uma dotação do período de € 948.944,94 (€ 3.795.779,75 x 25%).
- (i) Isto significa que a AT considerou o montante de € 480.334,12 (que corresponde à diferença entre € 948.944,94 e € 468.610,82) como “valor da dotação indevidamente considerado para dedução à coleta de IRC relativo a benefício fiscal – RFAI”.
- (j) Com base nestes valores, foi emitida a Liquidação Contestada, que não espelha a importância deduzida à coleta do exercício de 2016 a título de benefícios fiscais (€ 261.180,35), que teve origem no crédito fiscal do RFAI que foi apurado pela

Requerente (de € 948.944,94) e considerado na autoliquidação de IRC com base num total de investimentos elegíveis de € 3.795.779,75.

- (k) Em resultado da Liquidação Contestada, o montante dos benefícios fiscais originalmente deduzido à coleta e que provinha na totalidade do RFAI (€ 261.180,35 de uma dotação do período de € 948.944,94) foi substituído pela AT por um montante de benefícios fiscais dedutíveis à coleta de € 360.445,63, que não está relacionado com os investimentos que a Requerente considerou elegíveis para o RFAI e que suportaram a dedução efetuada pela Requerente de € 261.180,35.
- (l) Isto porque, ao reduzir o investimento elegível para efeitos do RFAI de € 3.795.779,75 para € 1.874.433,28, a AT diminuiu a dotação do período de € 948.944,94 para € 468.610,82 (desconsiderando o valor de € 480.334,12) e, conseqüentemente, o montante do crédito discal do RFAI disponível para ser deduzido à coleta de 2016.
- (m) Ao desconsiderar o montante dos benefícios fiscais provenientes do RFAI apurado pela Requerente na autoliquidação de IRC e refletido na dedução à coleta contida na liquidação de IRC primitiva, o qual ascendia a € 261.180,35, a Liquidação Contestada enferma de uma ilegalidade que pode ser reconduzida a um erro na quantificação do lucro tributável (cfr. artigo 99.º, al. a), do CPPT), padecendo do mesmo vício a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente contra a Liquidação Contestada.
- (n) Os investimentos no valor de € 1.921.336,47 que a AT excluiu do âmbito de aplicação do RFAI consubstanciam um investimento inicial na aceção do artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, por se inserirem no projeto global de aumento da capacidade produtiva do complexo de bens através do qual a Requerente prossegue a sua atividade de fabrico de rolamentos e outros equipamentos industriais e automóveis, e por estarem relacionados com a aquisição da nova linha de montagem automática flexível, e serem necessários

não só para o seu regular funcionamento como também para que seja atingido o seu objetivo último de aumento da capacidade produtiva da unidade.

- (o) Na sua busca pelo contributo dos investimentos em questão para o aumento da capacidade do estabelecimento existente, a AT procedeu a uma espécie de análise atomística ou individualizada desses vários elementos em vez de os inserir e enquadrar num complexo mais alargado de investimentos realizados com o propósito único de incrementar a capacidade de produção.
- (p) O objetivo pretendido de aumento da capacidade produtiva não seria possível, por si só, com a aquisição de uma linha de montagem e sem o investimento na aquisição ou requalificação de uma série de elementos adjacentes que, vistos de forma interligada, possibilitam à Requerente prosseguir a sua atividade de produção industrial.
- (q) Relativamente aos equipamentos de retificação adquiridos pela Requerente em 2016, a AT não questionou que se tratavam de ativos fixos tangíveis, nem que foram adquiridos em estado novo, nem que foram afetos à exploração da empresa.
- (r) Ao contrário do que concluiu a AT, estes equipamentos de retificação, essenciais para o processo de retificação (consistente no acabamento e aperfeiçoamento da superfície dos anéis que a Requerente produz), são necessários para assegurar os padrões técnicos e de qualidade superiores exigidos para o funcionamento da nova linha de montagem automática e flexível e para que esta atinga o seu objetivo de aumento da capacidade de montagem, encontrando-se, assim, numa relação direta e causal com o investimento nesta linha de montagem, sendo irrelevante que os ditos equipamentos de retificação possam também ser utilizados noutras linhas ou células de produção, ou que substituam o ativo existente, ou que a sua aquisição estivesse prevista desde 2010, ou que entrassem em funcionamento em 2016, antes da entrada em funcionamento da nova linha de produção em meados de 2017.

-
- (s) Este investimento nas máquinas de retificar fez parte de um projeto mais amplo de aumento da capacidade produtiva da fábrica, que teve início em 2016 e que compreendia, entre outros aspetos, a aquisição de uma nova linha de montagem automática flexível (esta um investimento elegível para a AT).
 - (t) As diferentes datas de entrada em funcionamento das várias componentes deste projeto prendem-se com a sua natureza complexa, que se desenvolve em várias etapas, e de forma alguma tocam no objetivo último que presidiu ao investimento como um todo: aumentar a capacidade produtiva da unidade industrial.
 - (u) Não seria possível à Requerente aumentar a sua capacidade produtiva com a inclusão na sua fábrica de um único equipamento (linha de montagem automática flexível) e sem o concomitante investimento na compra ou requalificação de outros bens.
 - (v) Numa unidade industrial como a da Requerente, cada equipamento não pode ser visto como uma “ilha”, de forma isolada e desligada dos restantes, mas tendo em conta a realidade mais ampla e complexa da unidade industrial em que se inserem, visto que estão todos inseridos num complexo de meios destinados a um fim, que, no caso, é a produção dos rolamentos e outros produtos industriais ou para automóveis.
 - (w) Se a Requerente adicionar uma linha de produção sem com isso simultaneamente alterar/modificar os processos e equipamentos existentes de forma a acomodar essa nova linha a montante e a jusante, serão criados constrangimentos produtivos que levarão a um subaproveitamento do novo equipamento e, a final, a uma provável taxa de rentabilidade de projeto inferior à esperada aquando da tomada de decisão de investimento.
 - (x) Não é requisito legal constitutivo do carácter inicial do investimento que os ativos fixos adquiridos não possam servir para substituir outros ou para renovar o ativo existente, mas tão só que o investimento observe os requisitos previstos no artigo

22.º, n.ºs 2 e 3, do CFI e esteja relacionado com umas das finalidades indicadas no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015.

- (y) O investimento em equipamentos novos deve ser analisado no contexto global de um projeto de desenvolvimento tecnológico de uma linha de produção industrial em detrimento de uma apreciação atomística ou individualizada que abstrai de uma lógica mais ampla.
- (z) Defender o contrário viola, sem mais, o princípio da legalidade tributária, na sua vertente da tipicidade (cfr. artigo 103.º, n.º 3, da CRP, e artigo 8.º, n.º 1, da LGT).
- (aa) Numa matéria submetida ao princípio da legalidade tributária, como decorre destes preceitos, a AT não pode extrapolar do texto legal e nele inserir requisitos que não constam da sua letra nem podem ser retirados de um exercício interpretativo conforme os cânones legais.
- (bb) Na medida em que o artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015 reproduz a noção de investimento inicial constante do artigo 2.º, § 49, al. a), do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado (“**RGIC**”), que, por sua vez, era a mesma que se encontrava no § 20, al. h), das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, não é possível afirmar que o legislador disse menos do que aquilo que pretendia dizer.
- (cc) A consideração pela AT do momento em que a aquisição dos equipamentos para efeitos de elegibilidade do benefício fiscal em causa resvala para a intromissão nas decisões de gestão que se afigura incompatível com os princípios da liberdade de iniciativa económica, da liberdade de organização empresarial e de funcionamento eficiente dos mercados no quadro de uma equilibrada concorrência entre as empresas e demais agentes económicos, os quais dispõem de suporte no artigo 61.º, n.º 1, al. c), e artigo 81.º, al. f), ambos da CRP, ficando prejudicada a

neutralidade fiscal, enquanto corolário daquelas liberdades asseguradas aos particulares, bem como o direito de propriedade privada (cfr. artigo 62.º, n.º 1, da CRP).

- (dd) Quanto às reparações, beneficiações ou complemento de equipamentos preexistentes, nos quais se incluem remodelações de células, requalificações elétricas, reparações e manutenção da central de óleo e super-acabamento e na central de bombagem de serviço de incêndio, trataram-se de investimentos em bens complementares sem os quais a nova linha de montagem automática flexível não poderia funcionar de forma articulada e eficiente.
- (ee) Uma linha de produção industrial implica o funcionamento interligado de uma série de meios materiais (e não só), de tal forma que sem uma componente as restantes podem não funcionar de todo, ou trabalham com menor eficiência, o que tem, naturalmente, reflexos na produção.
- (ff) Daí que, ao adicionar uma nova linha de produção com características técnicas específicas, tenha sido indispensável não simplesmente colocar a mesma em funcionamento, mas também proceder à adaptação, alteração e/ou ajustamento de diversos outros equipamentos e sistemas.
- (gg) Foi precisamente essa – a introdução de uma nova linha de montagem na fábrica – a razão pela qual, em 2016, a Requerente realizou investimentos com reparações, beneficiação ou complemento de equipamentos, incluindo-se aqui remodelações de células existentes, requalificação elétrica, reparações e manutenção da central de óleo e super-acabamento, alteração das tubagens de água, de circuitos hidráulicos e na central de bombagem de serviço de incêndio, tudo com o propósito de aumentar a capacidade de produção da fábrica da Requerente.
- (hh) O regular funcionamento de uma empresa industrial, ou a simples passagem do tempo, provoca o desgaste e a consequente necessidade de substituir ou reparar certos elementos da unidade fabril, o que, salvo se não se relacionar com nenhum

- dos fins previstos no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, deverá constituir um investimento inicial elegível para o RFAI.
- (ii) Do artigo 22.º, n.ºs 1 e 2, do CFI e do artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, não decorre, nem mesmo implícita ou indiretamente, que investimentos correntes estejam excluídos dos elegíveis para efeitos do RFAI, pelo que defender o contrário viola, sem mais, o princípio da legalidade tributária, na sua vertente da tipicidade (cf. artigo 103.º, n.º 3, da CRP e artigo 8.º, n.º 1, da LGT).
- (jj) A referência que se faz no 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.
- (kk) No que concerne às alterações do layout da Fábrica 1 e da Célula 3, ao contrário do que o Relatório de Inspeção Tributária parece sugerir, as mesmas não foram motivadas por propósitos puramente estéticos ou por simples capricho dos órgãos de gestão, mas antes para acomodar a nova linha de produção e todas as modificações em termos de reorganização dos equipamentos e elementos auxiliares que a sua introdução implicou.
- (ll) O n.º 2, alínea ii), do artigo 22.º do RFAI estabelece que se consideram aplicações relevantes os investimentos em ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de *“construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas”*.
- (mm) Assim, infere-se que a reparação e ampliação da fábrica da Requerente se insere no âmbito das aplicações relevantes para o RFAI.
- (nn) Decorre da jurisprudência arbitral que um investimento que, embora não relacionado diretamente com o processo produtivo, potencie um aumento da sua eficiência e uma maior disponibilidade de recursos para que a capacidade do

estabelecimento aumente tem enquadramento na al. d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015.

- (oo) Considerar que a aquisição de novos ativos para instalação, remodelação ou adaptação de ativos existentes na fábrica da Requerente no contexto de um plano de aumento da capacidade produtiva (que tinha como elemento-chave a nova linha de montagem automática e flexível) não se enquadra no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, pelas razões que constam do Relatório de Inspeção Tributária, afronta não só este dispositivo legal como também o artigo 22.º, n.º 2, al. a), sub-al. ii), do CFI.
- (pp) Quanto à aquisição de novos microscópios de elevada resolução (necessários à luz dos requisitos mais afinados da nova linha de montagem), bancadas, aparelhos de medição, scanners e outros equipamentos básicos, que não se encontram diretamente ligados à produção efetiva do produto acabado, mas ao controlo de qualidade do mesmo, a mesma foi justificada pelo aumento da capacidade de produção trazido pela introdução de uma nova linha de montagem automática flexível.
- (qq) Quanto às novas empilhadoras, as mesmas foram necessárias dado o aumento da capacidade de produção que a Requerente que provocou uma maior circulação de matérias-primas e componentes.
- (rr) Ao contrário do que entendeu a AT (de que estes equipamentos básicos, de que a Requerente dispõe em quantidade nas duas instalações, fazem parte da laboração normal/usual da empresa e são adquiridos com regularidade ao longo dos vários períodos), este conjunto de investimentos em equipamentos relaciona-se com uma maior eficiência e capacidade produtiva do estabelecimento existente.
- (ss) Nem o CFI, nem a Portaria n.º 297/2015, retiram dignidade fiscal – leia-se, para efeitos do RFAI – a investimentos pelo simples facto de serem realizados em

ativos fixos de desgaste rápido ou de utilização corrente, muito menos em função do seu maior ou menor número.

- (tt) O que a AT fez foi introduzir critérios na noção de investimento inicial que não encontram qualquer expressão na letra e no espírito da lei, o que não é compatível com o princípio constitucional da legalidade tributária, na sua aceção de tipicidade.
- (uu) O investimento da Requerente na aquisição de novos sistemas de gestão do processo, do sistema de rede informática MES EPI para suporte e gestão dos autómatos instalados, de infraestruturas de segurança informática NTT Security, e de computadores industriais está relacionado e foi necessário à luz da aquisição da nova linha de montagem automática flexível, e das inevitáveis mudanças que esta provoca no processo produtivo como um todo, que não permitam que a realidade do estabelecimento permaneça intacta, inalterada, petrificada.
- (vv) Desta forma, os ditos investimentos estão relacionados com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.
- (ww) Em virtude do exposto, a correção ao montante da dotação do RFAI para o exercício de 2016, que resultou na desconsideração do montante de € 261.180,35, deduzido à coleta de IRC do período pela Requerente na sua declaração de imposto, com os fundamentos esgrimidos pela AT, padece de erro quanto aos pressupostos de facto e de direito, devendo, por isso, ser anulada (cfr. artigo 163.º, n.º 1, do CPA).
- (xx) Em consequência, não pode ser mantida na ordem jurídica a Liquidação Contestada que, pelos fundamentos esgrimidos no Relatório de Inspeção Tributária, desconsidera o montante dos benefícios fiscais originalmente deduzido à coleta e que provinha na totalidade do RFAI (€ 261.180,35) e o substitui por um montante de benefícios fiscais dedutíveis à coleta de € 360.445,63 (que nada tem

a ver com o investimento que o sujeito passivo entendeu ser elegível para efeitos do RFAI).

5. A Requerente juntou 5 documentos e designou como árbitro o Doutor Gonçalo Cid Peixeiro, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 6.º, n.º 2, al. b), 7.º, n.º 3, e 10.º, n.º 2, al. g), do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e nos termos legalmente previstos.
6. Nos termos do artigo 12.º, n.º 3, do RJAT, aquando da apresentação do PPA, a Requerente juntou comprovativo do pagamento integral da taxa arbitral, calculada com referência ao valor da Liquidação Contestada (€ 117.193,23).
7. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 8.9.2021, tendo a Requerida sido notificada em 14.9.2021 e designado como árbitro o Doutor Henrique Manuel Lima Fiúza, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, al. b), do RJAT, no dia 28.10.2021, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e nos termos legalmente previstos.
8. A Árbitra Presidente foi designada pelo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD em 23.11.2021, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, al. b), do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e nos termos legalmente previstos.
9. As partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.
10. O presente Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 15.12.2021.
11. A Requerida apresentou a sua resposta em 1.2.2022 e juntou processo administrativo em 2.2.2022.
12. Na resposta, a Requerida remete para a fundamentação contida no Relatório de Inspeção Tributária, pugna que se deve manter na ordem jurídica a Liquidação Contestada (objeto mediato do PPA), e defende-se, por impugnação, nos seguintes termos:

- (a) O investimento realizado pela Requerente e por ela considerado para efeitos de RFAI no exercício de 2016 não consubstancia um investimento inicial, tal como definido na al. d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, ou seja, um investimento capaz de aumentar a capacidade de um estabelecimento pré-existente ou a diversificação da produção no que se refere a produtos não fabricados.
- (b) No dossier fiscal do sujeito passivo do período de 2016 não constava a descrição do investimento inicial, tal como exigido pelo artigo 7.º da Portaria n.º 297/2015, encontrando-se apenas resumida em quadros de informação sobre o investimento efetuado.
- (c) No decurso do procedimento inspetivo, o sujeito passivo elaborou um novo processo de documentação fiscal para efeitos de RFAI, tentando colmatar as omissões e cumprir as exigências da documentação previstas para este benefício fiscal.
- (d) Impugnam-se os factos alegados pela Requerente que se encontrem em oposição com a presente defesa, considerada no seu conjunto, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 574.º do CPC, *ex vi* al. a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.
- (e) A Requerente não prova o que cauciona ao longo quer do procedimento inspetivo, quer do procedimento gracioso, quer do seu pedido de pronúncia arbitral.
- (f) Impende sobre a AT o ónus da prova sobre a verificação dos pressupostos legais (vinculativos) legitimadores da sua atuação, e sobre a Requerente o ónus da prova dos factos por si invocados respeitantes aos benefícios fiscais que deseja beneficiar, em concreto, as condições de acesso, a natureza e finalidade dos investimentos, projetos e produção realizada e respetiva comprovação dos mesmos, conforme resulta do disposto do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, em consonância com o plasmado no artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil.

- (g) Este entendimento decorre da Portaria n.º 297/2015, em concreto dos artigos 6.º e 7.º, nos termos dos quais compete aos sujeitos passivos demonstrar a existência do efeito de incentivo através de informações relativas ao cenário contra factual, designadamente, no que se refere ao investimento, financiamento, demonstração de resultados e demais elementos.
- (h) No caso *sub judice*, a Requerente não provou a relação causal entre o investimento efetuado e o disposto no artigo 2.º da Portaria n.º 297/2017.
- (i) Os benefícios fiscais são medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extra-fiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem (cfr. o n.º 1 do artigo 2 do EBF), constituem derrogações ao regime normal de tributação e uma despesa fiscal, e são considerados como auxílios de Estado.
- (j) Em termos interpretativos, enquanto normas de natureza excecional, as normas que estabeleçam benefícios fiscais não são suscetíveis de integração analógica (cfr. artigo 10.º do EBF e o n.º 4 do artigo 11.º da LGT).
- (k) O RGIC define os princípios e diretrizes que devem servir de enquadramento à ação legislativa dos Estados-Membros relativamente aos auxílios de Estado, fazendo parte do respetivo quadro regulatório.
- (l) O RFAI consubstancia um benefício fiscal regulado no CFI como um regime de auxílio com finalidade regional nos termos do RGIC.
- (m) É no contexto institucional e normativo do RGIC que devem ser interpretados e aplicados o CFI e a Portaria n.º 297/2015, nomeadamente o conceito de “investimento inicial”, também definido no artigo 2.º, n.º 49, al. a), do RGIC.
- (n) A definição da categoria “investimento inicial” contida na dita Portaria e no RGIC menciona quatro tipologias de situações passíveis de elegibilidade no âmbito dos auxílios com finalidade regional e, portanto, do RFAI.

- (o) O investimento tem de se materializar em ativos corpóreos e incorpóreos e estar relacionado com as seguintes condições: a criação de um novo estabelecimento; o aumento da capacidade de um estabelecimento existente; a diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento; ou a mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento.
- (p) A subsunção do investimento numa destas tipologias é essencial, atentas as considerações anteriores, para que os incentivos em causa sejam considerados compatíveis com o mercado interno e conformes ao direito.
- (q) Da leitura conjugada do disposto no n.º 5 do artigo 22.º do CFI e da al. d) do n.º 2 da Portaria n.º 297/2015, conclui-se que, para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível, é necessário que integre o conceito de “investimento inicial”, salientando-se que não se considera aplicação relevante a aquisição isolada de ativos que não integrem tal conceito e, ainda, a não elegibilidade como aplicações relevantes dos investimentos efetuados na aquisição de equipamentos de substituição.
- (r) As correções efetuadas pela AT fundam-se, em concreto, no artigo 22.º do CFI e no disposto no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015.
- (s) Atento o quadro legal exposto, podem sistematizar-se, como requisitos do regime do RFAI, com relevância decisiva para a situação *sub judice*, tendo em conta as ilegalidades concretas imputadas aos atos tributários, os seguintes:
 - i. Que as aquisições respeitantes a ativos tangíveis em estado de novo se enquadrem num investimento inicial relacionado com o aumento de capacidade de um estabelecimento já existente;

- ii. Que esse investimento proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, no caso três anos.

- (t) A questão controvertida é a de saber se as aquisições efetuadas pela Requerente em 2016 e desconsideradas pela AT se enquadram num investimento novo agregador (i.e., não consubstanciado em meras aquisições isoladas de equipamentos), passível de reconhecimento como “investimento inicial”, na aceção do RGIC e da Portaria n.º 297/2015.

- (u) Para efeitos de RFAI, os investimentos só são relevantes numa lógica de “investimentos iniciais”, onde não cabem os investimentos em bens ou equipamento de uso corrente no processo de fabrico que não visam aumentar a capacidade de um estabelecimento (sublinhe-se a expressão “capacidade”, não se reduzindo a um mero aumento de produção pontual ou dependente de outros fatores).

- (v) Os equipamentos básicos adquiridos pela Requerente podem até conter melhoramentos em relação aos anteriores, até podem implicar um menor “atrito” no processo produtivo, traduzido em mais produção, mas tal não significa um aumento da capacidade do estabelecimento, visando somente substituir ou melhorar equipamentos pré-existentes.

- (w) Os investimentos complementares adquiridos pela Requerente (sistema de vigilância, equipamentos informáticos) também não se enquadram, obviamente, no conceito de “investimento inicial”, pois, pela sua natureza, não se destinam a aumentar a capacidade do estabelecimento.

- (x) A acolher a argumentação da Requerente todas as despesas seriam enquadráveis para efeitos de RFAI e é por esse motivo que o legislador incluiu uma baliza na al. d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015.

- (y) Ora, os investimentos desconsiderados pela AT não visaram, nem poderiam visar, o aumento da capacidade do estabelecimento.
 - (z) Portanto, os investimentos em causa não podem considerar-se como um “investimento inicial”, no sentido de aumentar a capacidade do estabelecimento ou sequer no sentido de diversificar a produção, porquanto, naquele conceito de investimento enquadrável no investimento inicial, cabe um conjunto de investimentos que possui uma natureza agregadora em torno de um investimento de conjunto e que, de forma independente, se destaque em relação ao preexistente, e foi esse o investimento considerado pelos serviços de inspeção.
 - (aa) Relativamente aos investimentos realizados pela Requerente em 2016, remete-se para a fundamentação contida do Relatório de Inspeção Tributária, e conclui-se que fenecem os argumentos da Requerente, pelo que não padecem de qualquer vício os atos objeto do PPA.
 - (bb) Não se verificando, nos presentes autos, erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer direito a juros indemnizatórios.
 - (cc) Pelo exposto, deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.
13. Por despacho de 23.5.2022, o Tribunal deu oportunidade às partes para, querendo, se pronunciarem, no prazo de 5 dias, sobre o valor do processo à luz do disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, al. d), do CPPT (aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. a), do RJAT), bem como sobre a necessidade da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e de alegações finais escritas.

14. A Requerente respondeu a este despacho em 27.5.2022, não se opondo à dispensa da reunião do artigo 18.º do RJAT e de alegações finais escritas, e pronunciando-se sobre o valor da causa, em síntese, nos seguintes termos:

- (a) O valor atribuído à causa pela Requerente na petição inicial (€ 117.193,23) corresponde à importância a pagar em resultado da emissão pela Requerida da Liquidação Contestada, que consubstancia o ato tributário cuja declaração de ilegalidade e anulação foi requerida no PPA, não obstante ser igualmente impugnada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que incidiu sobre aquele ato.
- (b) Conforme foi explicado em detalhe na petição inicial, a Liquidação Contestada foi emitida na sequência da conclusão de um procedimento de inspeção tributária no qual a Requerida efetuou uma correção de € 480.334,12 por alegada dedução indevida à coleta do crédito fiscal proveniente do RFAI, sendo este valor o resultado da redução do investimento elegível de € 3.795.779,75 – valor apurado pela Requerente – para € 1.874.433,28 – valor preconizado pela Requerida – e da consequente diminuição da dotação do período de € 948.944,94 para € 468.610,82.
- (c) Com a emissão da Liquidação Contestada, o montante dos benefícios fiscais originalmente deduzido à coleta e que provinha na totalidade do RFAI (€ 261.180,35) foi substituído, sem mais, pela Requerida por um montante de benefícios fiscais dedutíveis à coleta de € 360.445,63, que não está, de forma alguma, relacionado com os investimentos que a Requerente considerou elegíveis para o RFAI e que estiveram no cerne da dedução inicial à coleta (€ 3.795.779,75).
- (d) Trata-se de uma ilegalidade que pode ser reconduzida a um erro na quantificação do lucro e que é suscetível de conduzir à anulação da liquidação, nos termos previstos no artigo 99.º, al. a), do CPPT, e no artigo 163.º, n.º 1, do CPA.

- (e) Por visar a liquidação de IRC que desconsiderou indevidamente a dedução à coleta de IRC do crédito fiscal do RFAI e, com isso, deu origem a uma importância a pagar de € 117.193,23, foi este o valor da causa indicado pela Requerente na petição inicial, com base na regra prevista no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. a), do RJAT.
- (f) Atento o objeto do processo arbitral, tal como o mesmo foi configurado pela Requerente no pedido anulatório formulado na petição inicial, o respetivo valor não poderia ser determinado a partir de outro critério consagrado na lei, em particular, no n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT.
- (g) A al. d) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT tem o seu campo de aplicação circunscrito ao *“recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais”*, ou seja, à ação administrativa (cfr. artigo 191.º do CPTA), encontrando-se ligada ao artigo 65.º do CPPT (que regula o procedimento tributário de reconhecimento dos benefícios fiscais), e ao disposto no artigo 97.º, n.º 1, al. p), do CPPT, que inclui no processo judicial tributário *“A ação administrativa, designadamente para a condenação à prática de ato administrativo legalmente devido relativamente a atos administrativos de indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária”*.
- (h) Sucede que nos presentes autos não está em causa um ato administrativo em matéria tributária de recusa do reconhecimento de um benefício fiscal, na aceção do artigo 5.º, n.ºs 1 e 2, do EBF e do artigo 65.º do CPPT, que seja autonomizável para efeitos de impugnação contenciosa.
- (i) Um ato desta natureza nem poderia ser objeto de apreciação por um tribunal arbitral tributário constituído sob a égide do CAAD, por não se inserir no respetivo âmbito de competência, tal como é delimitado pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT e pelo artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, devendo a

apreciação da sua legalidade ser feita na ação administrativa regulada pelo CPTA (cfr. artigo 97.º, n.ºs 1, al. p), e 2, do CPPT).

- (j) O que está em discussão no caso *sub judice* é um ato tributário de liquidação de imposto que desconsidera um benefício fiscal automático sob a forma de dedução à coleta em IRC e que, por isso, derradeiramente cria uma obrigação ilegal de pagamento de uma prestação tributária.
- (k) Sendo o ato tributário cuja anulação foi peticionada uma liquidação de imposto com um determinado montante a pagar, o valor da causa tinha, como efetivamente foi, de ser apurado pela Requerente com base no critério previsto no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT.
- (l) Deve, pois, o valor da causa ser fixado em € 117.193,23 na decisão arbitral, nos termos previstos no artigo 306.º, n.º 2, parte final, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT, e artigo 2.º, al. e), do CPPT, em conformidade com o valor indicado na petição inicial, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT.

15. Por despacho de 8.6.2022, o Tribunal dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações escritas finais, e indicou a data prevista para prolação da decisão arbitral.

II. SANEAMENTO

16. O PPA apresentado em 7.9.2021 é tempestivo porque apresentado no prazo de 90 dias a contar da data em que se considera a Requerente legalmente notificada do ofício do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de ... que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2020... (ou seja, a contar de 9.6.2021), nos termos conjugados do artigo 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT, e dos artigos 102.º, n.º 1, al. b), e 39.º, n.º 10, do CPPT.

17. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

18. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, e estão devidamente representadas.
19. O processo não enferma de nulidades.
20. À luz do requerimento da Requerente de 27.5.2022, cumpre determinar se o Tribunal é materialmente competente para decidir os quatro pedidos contidos no PPA, o que depende da circunstância de o processo arbitral tributário ser o meio processual adequado para conhecer cada um dos pedidos formulados pela Requerente.
21. A este respeito, cumpre notar, em primeiro lugar, que o processo arbitral tributário (enquanto meio alternativo ao processo de impugnação judicial) é um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por atos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência (cfr. artigos 2.º do RJAT, 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, al. a), do RJAT).
22. Em segundo lugar, a adequação das formas processuais é aferida face aos pedidos formulados pelo sujeito passivo, e não à causa de pedir (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28.3.2012, proferido no processo n.º 01145/11; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17.8.2015, proferido no processo n.º 0343/14; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.6.2015, proferido no processo n.º 01549/13; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22.3.2018, proferido no processo n.º 01263/16).
23. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, conclui-se que o Tribunal é materialmente competente para apreciar a legalidade da Liquidação Contestada (enquanto objeto mediato do PPA), na parte que desconsidera a dedução à coleta de € 261.180,35 efetuada com base numa dotação do período de € 948.944,94 (1.º pedido do PPA), bem como a legalidade do despacho do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de ... de 22.5.2021 (enquanto objeto imediato do PPA), que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2020... (2.º pedido do PPA).

24. Nos termos conjugados dos artigos 24.º, n.º 1, al. b), e n.º 5 do RJAT, 43.º da LGT e 61.º do CPPT, conclui-se que o Tribunal é também materialmente competente para apreciar o direito da Requerente à restituição do montante de IRC e juros compensatórios que a Requerente entende ter pago indevidamente com referência ao IRC de 2016, ou seja, € 117.193,23, acrescido de juros indemnizatórios (3.º pedido do PPA).
25. Quanto ao 4.º pedido do PPA, relativo à “reposição” da quantia de € 261.180,35, inicialmente deduzida à coleta de IRC de 2016 pela Requerente com base numa dotação de RFAI do período de 2016 de € 948.944,94 (25% do investimento total de € 3.795.779,75), com todas as consequências que daí decorrem no que ao exercício de 2016 diz respeito e, bem assim, no que concerne aos exercícios seguintes em que a dedução deste benefício fiscal ainda se mostre legalmente possível, poder-se-ia colocar a questão de saber se o processo arbitral tributário (enquanto alternativa à impugnação judicial) é o meio processual adequado, ou se a Requerente deveria ter-se socorrido da ação administrativa.
26. A este respeito, temos que assiste razão à Requerente, que se pronunciou sobre a questão no requerimento que apresentou em 27.5.2022.
27. Tal como referido pela Requerente, o benefício fiscal controvertido no caso *sub judice* (previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI) constitui um benefício fiscal automático: por um lado, resulta direta e imediata da lei; por outro, não depende de um ato de reconhecimento da AT (cfr. artigo 5.º, n.º 1, do EBF).
28. A natureza do benefício fiscal em apreço é relevante na medida em que, tal como referido pela Requerente e resulta da jurisprudência dos tribunais superiores (e.g., Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15.12.2004, proferido no processo n.º 0211/04; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.11.2015, proferido no processo n.º 0459/14; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22.3.2018, proferido no processo n.º 01263/16), o meio processual adequado para reagir contra uma decisão adversa ao sujeito passivo com referência a um benefício fiscal dependente de reconhecimento é a ação administrativa (atualmente regulada nos artigos 37.º e ss. do

CPTA), não podendo a questão do direito ao benefício ser discutida em processo de impugnação judicial (regulada nos artigos 99.º e ss do CPPT) e, portanto, também em processo arbitral tributário.

29. Já relativamente a benefícios fiscais de carácter automático tem a jurisprudência dos tribunais superiores reconhecido que o princípio da impugnação unitária consagrado no artigo 54.º do CPPT autoriza e impõe que a questão respeitante ao benefício fiscal seja suscitada contenciosamente no processo de impugnação judicial relativo à liquidação de imposto que não atendeu ao benefício (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9.7.2003, proferido no processo n.º 0781/03; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22.3.2018, proferido no processo n.º 01263/16).
30. Até porque, no caso dos benefícios fiscais automáticos, nada impõe que a AT emita um ato a reconhecer ou a indeferir um eventual pedido de reconhecimento do respetivo direito e, mesmo que a AT pratique tal ato, nada impõe ao contribuinte o ónus de atacar tal ato como meio de abrir a via contenciosa contra o ato de liquidação que venha a ser praticado com fundamento na não aceitação pela AT desse benefício (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22.3.2018, proferido no processo n.º 01263/16)
31. No Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 3.6.2020, proferido no processo n.º 01630/06.2BEPRT, pode ler-se:

“se nos casos em que o benefício fiscal dependa de reconhecimento por parte da ATA se pode justificar a imposição de um ónus de impugnação autónoma do respetivo ato de indeferimento, já tal não ocorre nos casos em que (...) o ato de liquidação ocorre na sequência da revogação de benefício fiscal concedido e cuja prática ocorre no mesmo procedimento. Nestes casos, e atento o disposto no artigo 54º do CPPT, que consagra o princípio da impugnação unitária, faz antes sentido que se imponha a impugnação unitária. Na verdade, ainda que a Recorrente apenas invoque vícios relativos ao ato de revogação do benefício, não se antevê quais seriam as razões, materiais ou adjetivas, a impor a impugnação autónoma desse ato, o que redundaria, tal como ocorre no caso concreto dos

autos e é invocado pela Recorrente, ao chamar à colação a doutrina do acórdão do Tribunal Constitucional n.º 410/2015, numa manifesta violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva.

Na verdade, o ato de revogação do benefício fiscal não assume autonomia relevante em relação ao ato de liquidação do imposto, sendo os dois atos praticados no mesmo procedimento administrativo e naturalmente imbricados.

Assim sendo e uma vez que na sua petição inicial a Recorrente formula os pedidos de anulação do ato de revogação do benefício e do ato de liquidação, a impugnação judicial é o meio processual próprio para reagir e atacar eventuais vícios que afetem a sua validade (...).”

32. Ainda a este propósito pode ler-se na Decisão Arbitral de 3.5.2022, proferida no processo n.º 582/2021-T: “*A competência dos tribunais arbitrais é definida tendo em consideração o tipo de atos que são objeto de impugnação, não resultando da lei vigente qualquer proibição de matérias relativas a benefícios fiscais (...)*”; os atos tributários que resultem “*dos atos administrativos de ação inspetiva, como os atos de liquidação, atos de revogação de benefícios fiscais (...) são impugnáveis nos termos gerais.*”
33. Do exposto *supra* resulta que, se o ato de liquidação adicional de imposto não considerar um benefício fiscal automático, poderá ocorrer uma ilegalidade no procedimento de liquidação e o que há a fazer é impugnar o ato de liquidação no âmbito de processo regulado nos artigos 99.º e seguintes do CPPT, ou de processo arbitral tributário regulado no RJAT (ainda que o pedido de anulação da liquidação seja consequência do pedido de anulação do ato de revogação do benefício fiscal).
34. No caso *sub judice*, resulta do PPA que o processo arbitral tributário tem por objeto imediato o ato de indeferimento da reclamação graciosa (de 22.5.2021) e por objeto mediato a Liquidação Contestada (emitida na sequência do ato administrativo que desconsiderou / revogou o benefício fiscal automático em apreço e com base nesse mesmo ato), bem como o próprio ato de revogação de benefício fiscal automático.

35. Sendo o PPA centrado na declaração de ilegalidade e anulação do referido ato de indeferimento e da Liquidação Contestada, e sendo a ilegalidade destes atos tributários invocada exclusivamente com referência a vício imputado a um ato de revogação de benefício fiscal, este ato tem de ser anulado para que aqueles possam ser também anulados.
36. Embora um dos pedidos contidos no PPA consista na “reposição” de um benefício fiscal no montante de € 261.180,35, inicialmente deduzido à coleta de IRC de 2016 com base numa dotação de RFAI do período de 2016 de € 948.944,94 (25% do investimento total de € 3.795.779,75), e na “reposição” do remanescente valor do benefício fiscal nos exercícios seguintes em que a dedução do mesmo ainda se mostre legalmente possível, tais “reposições” não são mais do que o resultado da declaração de ilegalidade e anulação do ato de revogação do benefício fiscal automático previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI.
37. Estando em causa um benefício fiscal automático, temos que o processo arbitral tributário (enquanto meio alternativo ao processo de impugnação judicial) constitui um meio adequado para contestar a legalidade da Liquidação Contestada e do ato de revogação de benefício fiscal automático em que a mesma liquidação se fundou.
38. Do exposto conclui-se, assim, que, atendendo à conformação do objeto do processo pela Requerida, o presente Tribunal é competente para conhecer de todos os pedidos contidos no PPA e, assim, para apreciar e decidir da legalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa de 22.5.2021 (objeto imediato do PPA), da Liquidação Contestada (objeto mediato do PPA), e do ato de revogação do benefício fiscal em apreço (previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI).
39. Não existem quaisquer outras exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1. Factos provados

40. Com interesse para a decisão da causa, consideram-se provados pelos documentos juntos aos autos, os seguintes factos:

- (a) A Requerente é uma sociedade de direito português constituída em 3.3.1960 que atua no âmbito da indústria e comércio de rolamentos e de chumaceiras, bem como de outros produtos industriais ou para automóveis, atividade inserida no código CAE 28150 – “fabricação de rolamentos, de engrenagens e de outros órgãos de transmissão” (cfr. artigo 9.º do PPA, e Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).
- (b) A Requerente integra o Grupo C..., sendo o seu capital social integralmente detido pela sociedade alemã D... GmbH desde 2015 (cfr. artigo 10.º do PPA, e Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).
- (c) O único cliente da Requerente é a E..., uma empresa do Grupo C..., a quem a Requerente vende produtos semi-acabados, destinados a integrar outros processos produtivos, e produtos acabados para posterior distribuição a clientes finais (cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo, facto não contestado pela Requerente).
- (d) A Requerente está sujeita ao regime geral de tributação em sede de IRC (cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo, facto não contestado pela Requerente).
- (e) Nas fábricas da Requerente, a produção é feita em linhas e em células (cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo, facto não contestado pela Requerente).

43	25/05/2016	Computador Industrial	90,00
43	25/05/2016	Computador Industrial	1 740,00
43	25/05/2016	Computador Industrial	90,00
43	25/05/2016	Computador Industrial	1 740,00
43	25/05/2016	Computador Industrial	90,00
43	25/05/2016	Computador Industrial	1 740,00
43	25/05/2016	Computador Industrial	90,00
43	22/06/2016	Computador Industrial	41 760,00
43	22/06/2016	Computador Industrial (: Extensão garantia 36 meses	2 160,00
43	30/06/2016	Computador Industrial	41 760,00
43	30/06/2016	Computador Industrial	2 160,00
43	07/06/2016	SWICHT CATALYST	11 523,76
45	21/04/2016	Equipamento Segurança - Central óleo e super-acabamento	13 021,25
45	20/09/2016	SADEI ARGONITE CENTRAL	30 382,91
45	11/01/2016	Const. Tubag.	7 404,00
45	05/01/2016) - Pinturas - INFRA	2 550,00
45	05/01/2016	- Pinturas - INFRA	1 650,00
45	08/02/2016	- Proteção Nova Central - INFRA	1 200,00
45	24/02/2016	- Equipamento da Central de óleo e super-acabamento	2 431,80
45	24/02/2016	- Equipamento da Central de óleo e super-acabamento	2 431,80
45	31/01/2016	- Inst. de Ar Comp. - INFRA	2 595,00
45	31/01/2016	- Estrut. Metálicas - INFRA	2 250,00
45	31/01/2016	- Estrut. Metálicas - INFRA	60,00
45	07/04/2016	- Alt Tubag Água	9 600,00
45	28/06/2016	- 30% Finais Const Tubagens	7 404,00
45	28/12/2016	- Alteração Permutador	4 350,00
45	11/11/2016	- Optimização de Pressão e Caudal	3 600,00
45	11/11/2016	- Optimização de Pressão e Caudal	360,00
45	11/11/2016	- Optimização de Pressão e Caudal	1 993,00

45	19/10/2016	Instalação da 4ª Bomba - Optimização de Pressão e Caudal	3 740,00
45	13/12/2016	Optimi Pressão e Caudal	24 515,00
45	25/11/2016	Forn Inst Equip p/ Monit Central	1 216,40
45	20/09/2016	Retirar tubagens, Emulsão e	1 160,00
45	09/09/2016	BOMBAS E VÁLVULAS- Electrobomba-Central Oleo	3 634,00
45	31/10/2016	- Trabalhos Electricos	18 278,18
45	08/04/2016	- 40% - Subst. Ilum. Nava Fab 1 - INFRA	5 687,84
45	06/05/2016	Trabalhos de Requalificação Eléctrica	8 531,77
45	06/05/2016	- Subst. Ilum. Fab 2	16 821,88
45	21/12/2016	Trabalhos Diversos - Requalificação Eléctrica	32 723,26
45	21/12/2016	-Trabalhos Diversos - Requalificação Eléctrica	7 554,14
45	21/12/2016	Requalificação Eléctrica	872,02
45	29/12/2016	- Alimentação Máquina	183,30
45	30/09/2016	- Requalifi Electrica	2 500,00
45	28/10/2016	- Cabos electricos p/Mud.Linha (1 440,73
45	11/11/2016	Alt de Infraestruturas APA	17 618,42
45	11/11/2016	Const duas Caleiras p/Linha	4 068,84
45	28/11/2016	Requal Electrica APA	9 504,00
45	28/11/2016	Cabos pretos e brancos	121,50
45	28/11/2016	- Cabos pretos e brancos	211,50
45	28/11/2016	- Cabos pretos e brancos	32,40
45	28/11/2016	- Cabos pretos e brancos	56,40
45	28/11/2016	- Cabos pretos e brancos	35,80
45	14/11/2016	- Alteração de Linha do Laser	2 498,00
45	06/04/2016	Retrofitting of Roller	19 630,00
45	30/08/2016	Subs Vidros	127,71
45	12/12/2016	Revestimento de Pavimento	7 366,00
45	12/12/2016	Revestimento de Pavimento	8 580,00
45	12/12/2016	- Revestimento de Pavimento	10 400,00
45	23/12/2016	Execução Transp FLEX LINK	400,00
45	23/12/2016	Execução Transp FLEX LINK	1 200,00
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	1 812,22

45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	772,63
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	2 353,47
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	1 612,88
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	1 817,60
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	2 362,35
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	2 043,30
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	3 125,22
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	1 413,65
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	1 066,62
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	705,60
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	2 293,20
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	2 507,80
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	370,00
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	3 358,66
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	558,84
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	7 608,99
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	5 831,00
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	6 899,20
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	1 776,78
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	642,87
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	3 954,50
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	14 749,00
45	16/11/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	2 256,74
45	07/12/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	642,88
45	07/12/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	4 525,84
45	07/12/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	4 525,84
45	07/12/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	603,76
45	07/12/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	2 714,80
45	07/12/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	3 890,80
45	07/12/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	2 440,40
45	07/12/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	611,76
45	07/12/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	1 021,36
45	07/12/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	347,12

45	07/12/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	503,92
45	07/12/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	668,56
45	07/12/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	8 124,40
45	07/12/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	3 773,20
45	07/12/2016	GMB - Encadeamentos Linhas	3 773,20
45	28/11/2016	Canalização, Caminhos e Liga	1 290,00
45	12/12/2016	Exec. Tubag. Petróleo	4 710,00
45	15/02/2016	- 50% Reparação INFRA - INFRA	2 698,00
45	07/03/2016	- 50% Conclusão Remoção TELA	2 698,00
45	08/06/2016	- Marcação de Faixas	1 110,00
45	03/06/2016	- Repar. Pavimento Fábrica 1 e 2	11 796,20
45	03/06/2016	- Repar. Pavimento Fábrica 1 e 3	6 346,80
45	29/04/2016	L - Pav. do Asfalto	11 995,92
45	27/05/2016	- Serv. Limpeza Extra	2 556,99
45	02/06/2016	Manut. De Luminárias	2 625,42
45	02/06/2016	- Manut. De Luminárias	1 624,41
45	26/07/2016	Exec Plataforma de Acesso	1 480,00
45	01/08/2016	Sist Extnç Tub e Ret	3 110,00
45	02/05/2016	LDA- Exec Tabuleiro	250,00
45	02/05/2016	LDA- Exec Tabuleiro	250,00
45	02/05/2016	LDA- Exec Tabuleiro	360,00
45	02/05/2016	LDA- Exec Tabuleiro	250,00
45	21/07/2016	Prest Serv Limp	768,80
45	27/08/2016	ID Portl- Subst. Vaiv EXP.	324,00
45	27/08/2016	Portl- Subst. Vaiv EXP.	1 240,00
45	27/08/2016	Portl- Subst. Vaiv EXP.	206,00
45	15/07/2016	Portl- Subst. Compresso.	2 681,69
45	15/07/2016	Portl- Subst. Compresso.	344,00
45	10/06/2016	Tubagem Petróleo Celulo1	1 050,00
45	15/06/2016	Máquina de Alta Pressão Água	700,00
45	15/06/2016	Máquina de Alta Pressão Água	2,95
45	23/06/2016	- Execução Cuba	1 000,00
45	07/06/2016	AR Tubagem Retorno Petróleo	2 100,00

45	20/08/2016	ESTORES - Reparação Estores	1 410,00
45	19/10/2016	e Rep ao Chiller	4 814,50
45	28/11/2016	Instalações Electricas	980,00
45	21/04/2016	Central de Bombagem Serviço de Incêndio	10 738,20
45	07/06/2016	-Exec. da casa das máq. da Central	14 979,00
45	05/07/2016	- Forn. Inst. CBSI EDJ 170/80	25 055,80
45	07/07/2016	- Circuitos Hidraulicos	14 933,83
45	08/10/2016	- Sistemas Inform	559,00
45	08/10/2016	- Sistemas Inform	236,60
45	08/10/2016	- Sistemas Inform	498,00
45	08/10/2016	- Sistemas Inform	132,40
45	08/10/2016	- Sistemas Inform	30,40
45	08/10/2016	- Sistemas Inform	75,46
45	08/10/2016	- Sistemas Inform	100,08
45	08/10/2016	- Sistemas Inform	846,72
45	26/10/2016	- SWITCH CISCO CATALY	3 138,42
45	26/10/2016	- SWITCH CISCO CATALY	39,72
45	26/10/2016	- SWITCH CISCO CATALY	66,20
45	26/10/2016	- SWITCH CISCO CATALY	66,20
45	26/10/2016	- SWITCH CISCO CATALY	139,36
45	26/10/2016	- SWITCH CISCO CATALY	57,72
45	26/10/2016	- SWITCH CISCO CATALY	180,00
45	26/10/2016	- SWITCH CISCO CATALY	129,90
45	30/09/2016	- Serv Infraestrutura	31 738,09
45	01/09/2016	LDA - Scanner, Pistola Leitura - Armazém	8 040,00
45	01/09/2016	LDA - Scanner, Pistola Leitura - Armazém	1 220,00
45	21/03/2016	Equipamento suporte - Infraestrutura EP1 (MES)	1 994,65
45	09/06/2016	Equipamento Cisco e licenças Smartnet	65 986,77
45	31/07/2016	Infraestrutura MES	7 736,49
45	06/07/2016	- 48 Antenas	27 655,78
45	07/07/2016	- 2 Controladores	15 394,18
45	07/07/2016	Acess Controladores	1 485,89
45	30/08/2016	- Impressora de Etiquetas	1 407,00

45	30/08/2016	Impressora de Etiquetas	55,80
45	30/08/2016	Impressora de Etiquetas	8,00
45	31/08/2016	Infraestrutura - EP1 (MES)	22 392,36
45	18/10/2016	- 7 Impressoras - PROJECTO EP1	3 597,50
45	21/10/2016	Barcode 5 UND- PROJECTO EP1	900,00
45	30/04/2016	Fretes CAM	4 650,00
45	23/08/2016	3308409 - TRANSP MAT REP 14867339	1 536,72
45	28/04/2016	- Linha Montagem Automática Flexível	254 891,95
45	28/04/2016	- Linha Montagem Automática Flexível	39 835,00
45	28/04/2016	- Linha Montagem Automática Flexível	39 360,00
45	28/04/2016	- Linha Montagem Automática Flexível	9 310,00
45	28/04/2016	- Linha Montagem Automática Flexível	29 250,00
45	28/04/2016	- Linha Montagem Automática Flexível	51 850,00
45	28/04/2016	- Linha Montagem Automática Flexível	15 400,00
45	28/04/2016	- Linha Montagem Automática Flexível	160 786,00
45	28/04/2016	- IMB CURSO 100439	1 187 009,95
45	06/06/2016	- Alteração Lig. De Óleo	945,00
45	06/06/2016	- Alteração Lig. De Óleo	845,00
45	09/06/2016	- Banca de Trabalho	1 192,00
45	20/06/2016	- Obra Linha Montagem Automática Flexível	8 453,00
45	20/06/2016	- Obra Linha Montagem Automática Flexível	38 866,50
45	20/06/2016	- Obra Linha Montagem Automática Flexível	28 621,00
45	22/06/2016	- Inst. Linha Flexível	33,15
45	22/06/2016	- Inst. Linha Flexível	233,28
45	22/06/2016	- Inst. Linha Flexível	138,24
45	22/06/2016	- Inst. Linha Flexível	44,84
45	22/06/2016	- Inst. Linha Flexível	500,50
45	22/06/2016	- Inst. Linha Flexível	637,00
45	22/06/2016	- Inst. Linha Flexível	1,89
45	22/06/2016	- Inst. Linha Flexível	1,04

45	22/08/2016	- Inst. Linha Flexível	1,70
45	22/08/2016	- Inst. Linha Flexível	5,08
45	22/08/2016	- Inst. Linha Flexível	6,48
45	22/08/2016	- Inst. Linha Flexível	0,24
45	22/08/2016	- Inst. Linha Flexível	0,72
45	22/08/2016	- Inst. Linha Flexível	0,38
45	22/08/2016	- Inst. Linha Flexível	1,35
45	22/08/2016	- Inst. Linha Flexível	31,14
45	22/08/2016	- Inst. Linha Flexível	3,65
45	22/08/2016	- Inst. Linha Flexível	0,56
45	22/08/2016	- R - Inst. Linha Flexível	0,14
45	19/10/2016	- MACROQUICK	13 950,00
45	19/10/2016	- MACROQUICK	185,00
45	19/10/2016	- MACROQUICK	320,00
45	19/10/2016	- MACROQUICK	40,00
45	19/10/2016	- MACROQUICK	98,00
45	27/10/2016	- Estanteria Tipo E	22 360,00
45	10/11/2016	- Porta Paletes c/Balanç	1 848,00
45	31/10/2016	- Estanteria Simples	3 450,00
45	27/04/2016	- Tractor Elec. - CE	3 950,00
45	27/04/2016	- Tractor Elec. - CE	11,00
45	31/10/2016	- Mont Formec Cabos	10 977,29
45	25/10/2016	- Painéis 24 Portas	745,47
45	21/10/2016	- Quadro p/Bancada	1 230,00
45	21/10/2016	- Bancada de Inspeção	4 645,80
45	26/02/2016	- A - Vários Materiais. - PROD	1 366,20
45	26/02/2016	- Vários Materiais. - PROD	474,48
45	26/02/2016	- Vários Materiais. - PROD	63,68
45	26/02/2016	- Vários Materiais. - PROD	453,60
45	26/02/2016	- Vários Materiais. - PROD	108,00
45	26/02/2016	- Vários Materiais. - PROD	375,50
45	26/02/2016	- Vários Materiais. - PROD	103,00
45	26/02/2016	- Vários Materiais. - PROD	819,72

45	30/03/2016	Mat. Informático	1 012,68
45	30/03/2016	Mat. Informático	415,17
45	30/03/2016	Mat. Informático	55,72
45	30/03/2016	Mat. Informático	396,90
45	30/03/2016	Mat. Informático	147,00
45	14/04/2016	Control. Ether.	2 732,40
45	14/04/2016	Control. Ether.	593,10
45	14/04/2016	Control. Ether.	79,60
45	14/04/2016	Control. Ether.	567,00
45	14/04/2016	Control. Ether.	210,00
45	28/04/2016	Vários Mat - PROD	2 732,40
45	28/04/2016	Vários Mat - PROD	593,10
45	28/04/2016	Vários Mat - PROD	79,60
45	28/04/2016	Vários Mat - PROD	567,00
45	28/04/2016	Vários Mat - PROD	210,00
45	12/05/2016	Vários Mat - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	2 732,40
45	12/05/2016	Vários Mat - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	593,10
45	12/05/2016	Vários Mat - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	79,60
45	12/05/2016	Vários Mat - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	567,00
45	12/05/2016	Vários Mat - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	210,00
45	25/05/2016	Vários Mat - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	2 732,40
45	25/05/2016	Vários Mat - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	593,10
45	25/05/2016	Vários Mat - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	79,60
45	25/05/2016	Vários Mat - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	567,00
45	25/05/2016	Vários Mat - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	210,00
45	08/06/2016	Vários Mat - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	2 732,40
45	08/06/2016	Vários Mat - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	593,10
45	08/06/2016	Vários Mat - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	79,60
45	08/06/2016	Vários Mat - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	567,00

45	08/08/2016	Vários Mat. - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	210,00
45	31/05/2016	Vários Mat. - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	680,00
45	22/08/2016	Vários Mat. - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	1 092,96
45	22/08/2016	Vários Mat. - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	237,24
45	22/08/2016	Vários Mat. - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	31,84
45	22/08/2016	Vários Mat. - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	226,80
45	22/08/2016	Vários Mat. - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	84,00
45	22/08/2016	Vários Mat. - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	2 732,40
45	22/08/2016	Vários Mat. - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	593,10
45	22/08/2016	Vários Mat. - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	79,80
45	22/08/2016	Vários Mat. - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	567,00
45	22/08/2016	Vários Mat. - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	210,00
45	07/07/2016	Vários Materiais - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	2 732,40
45	07/07/2016	Vários Materiais - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	593,10
45	07/07/2016	Vários Materiais - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	79,80
45	07/07/2016	Vários Materiais - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	567,00
45	07/07/2016	Vários Materiais - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	210,00
45	21/07/2016	Vários Materiais - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	2 732,40
45	21/07/2016	Vários Materiais - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	593,10
45	21/07/2016	Vários Materiais - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	79,80
45	21/07/2016	Vários Materiais - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	567,00
45	21/07/2016	Vários Materiais - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	210,00
45	30/08/2016	Inst. Elétricas - Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	9 600,00
45	04/08/2016	OBRA Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	2 732,40
45	04/08/2016	OBRA Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	593,10
45	04/08/2016	OBRA Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	79,80

45	04/08/2016	Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	567,00
45	04/08/2016	Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	210,00
45	18/08/2016	Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	1 092,96
45	18/08/2016	Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	237,24
45	18/08/2016	Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	31,84
45	18/08/2016	Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	226,80
45	18/08/2016	Sistema integrado de gestão e cont. visual do processo	84,00
45	23/08/2016	Infraest Elect a Lig Elect	22 400,00
45	03/10/2016	Quadro para Bancada	1 435,00
45	05/10/2016	1st Leitor de Barras	2 730,00
45	22/08/2016	Infraest. Lig Electr Mapa 3704	3 705,00
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 3	370,00
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 4	370,00
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 5	76,00
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 6	230,00
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 7	330,00
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 8	86,00
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 9	43,00
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 10	42,00
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 11	56,00
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 12	690,00
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 13	320,00
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 14	320,00
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 15	360,00
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 16	84,70
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 17	756,80
45	29/02/2016	Equipamento e componentes - Remodelação da célula 18	476,00

45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 19	528,00
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 20	906,00
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 21	656,00
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 22	310,40
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 23	1 225,00
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 24	172,71
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 25	138,89
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 26	65,70
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 27	240,15
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 28	137,15
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 29	111,30
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 30	200,88
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 31	159,85
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 32	244,49
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 33	115,40
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 34	89,52
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 35	54,97
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 36	179,40
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 37	64,00
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 38	310,00
45	29/02/2016	- Equipamento e componentes - Remodelação da célula 39	150,00
45	24/03/2016	- Execução Máq Lavar	15 652,00
45	21/04/2016	- Exec. Conj. Ferramentas	4 800,00
45	21/04/2016	- Exec. Conj. Ferramentas	5 400,00
45	21/04/2016	- Exec. Conj. Ferramentas	760,00
45	20/05/2016	- HG-VGS Ajuste Fino	1 296,00
45	20/05/2016	- HG-VGS Ajuste Fino	19,44

45	20/05/2016	Vários Mat. - Remodelação da célula 3	1 680,00
45	03/08/2016	Encad. Entre Máq.	1 500,00
45	06/08/2016	ORDEM 100354 - Montagem - Remodelação da célula	197,10
45	06/08/2016	ORDEM 100354 - Montagem - Remodelação da célula	318,90
45	06/08/2016	ORDEM 100354 - Montagem - Remodelação da célula	274,30
45	06/08/2016	ORDEM 100354 - Montagem - Remodelação da célula	71,70
45	06/08/2016	ORDEM 100354 - Montagem - Remodelação da célula	208,50
45	06/08/2016	ORDEM 100354 - Montagem - Remodelação da célula	234,00
45	06/08/2016	ORDEM 100354 - Montagem - Remodelação da célula	45,00
45	07/08/2016	Encad. Para Célula 4	21 000,00
45	06/08/2016	Ateração Lig. De Oleo	1 615,00
45	06/08/2016	Ateração Lig. De Oleo	845,00
45	05/07/2016	70% Sistema de Manipulação	10 955,00
45	05/07/2016	Sistema de Manipulação	4 605,00
45	05/08/2016	Exec. Base em Aço	2 900,00
45	29/02/2016	Execução Posto Montagem - MT00	31 450,30
45	08/03/2016	Sistema Descarga KLT's	11 909,20
45	09/09/2016	Sistema Descarga KLT's	5 954,00
45	09/08/2016	Sistema Descarga KLT's	11 909,20
45	22/10/2016	Ateração de Layout Exaustão Máqui	3 500,00
45	07/07/2016	Equip. ECOLINE	1 692,00
45	15/07/2016	Vários Mat. - LINHA 5/6 B Retificação	942,05
45	15/07/2016	Vários Mat. - LINHA 5/6 B Retificação	509,05
45	18/07/2016	Exec Calha e Encadeam.	360,00
45	18/07/2016	Exec Calha e Encadeam.	150,00
45	18/07/2016	Exec Calha e Encadeam.	6 800,00
45	18/07/2016	Exec Calha e Encadeam.	7 800,00
45	23/09/2016	Execução Tabulero	2 200,00
45	15/08/2016	Revestimento	1 500,00
45	15/07/2016	Vários Mat. - LINHA 5/6 B Retificação	942,05
45	15/07/2016	Vários Mat. - LINHA 5/6 B Retificação	509,05

45	18/07/2016	Exec Calha e Encadeam.	7 800,00
45	29/08/2016	LDA - Equip. ECOLINE	1 692,00
45	28/10/2016	Empilhador DFG320	28 345,00
Investimento total relevante (não subsidiado)			3 795 779,75
Investimento total relevante (subsidiado)			0,00
Investimento total			3 795 779,75

3 795 779,75

(cfr. documento 4 junto ao PPA e Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).

- (i) A aquisição destes bens e serviços corresponde, nomeadamente, a:
- i. 1 nova linha de montagem de rolamentos automática e flexível, adquirida em 28.4.2016, que entrou em funcionamento em meados de 2017, a que acresceram despesas de transporte, instalação e montagem, bem como outras despesas diretamente atribuíveis (conta 45 SNC), a que corresponde o valor total de € 1.874.443,28.

- ii. 5 máquinas de retificação e 1 dispositivo de diamantagem, adquiridos em 19.2.2016, que entraram em funcionamento em 2016 (conta 43 SNC), no valor total de € 558.130,00.
- iii. 5 microscópios e 2 aparelhos de medição, adquiridos entre 30.8.2016 e 22.11.2016, que entraram em funcionamento em 2016 (conta 43 do SNC), no valor total de € 49.460,00.
- iv. 1 bancada de trabalho adquirida em 16.12.2016, que começou a ser utilizada em 2016 (conta 43 do SNC), no valor de € 1.192,00.
- v. 1 bancada de trabalho adquirida em 9.6.2016, que não terá começado a ser utilizada em 2016 (conta 45 SNC), no valor de € 1.192,00.
- vi. 1 empilhadora adquirida em 23.11.2016, que entrou em funcionamento em 2016 (conta 43 SNC), a que corresponde o valor de € 31.975,00.
- vii. 1 empilhadora adquirida em 26.10.2016, que não terá começado a ser utilizada em 2016 (conta 45 do SNC), a que corresponde o valor de € 26.345,00.
- viii. 13 computadores industriais, adquiridos entre 25.5.2016 e 30.6.2016, que entraram em funcionamento em 2016 (conta 43 do SNC), no valor total de € 106.140,00.
- ix. Sistemas de gestão de processo, adquiridos entre 12.5.2016 e 18.8.2016 (conta 45 do SNC), a que corresponde o valor de € 42.903,38.
- x. Sistemas de informática, scanners para armazém, e impressoras, adquiridos entre 21.3.2016 e 26.10.2016 (conta 45 do SNC), a que corresponde o valor total de € 198.817,16.

- xi. Sistema de segurança informática NTT Security, adquirido em 9.9.2016, que entrou em funcionamento em 2016 (conta 43 SNC), a que corresponde o valor de € 50.525,00.
- xii. Sistema de segurança contra incêndios (reforço), cujo custo foi pago entre 21.4.2016 e 7.7.2016, no total de € 65.706,63.
- xiii. Serviços de reparação e manutenção com o valor total de € 28.703,63, que corresponde a serviços pagos:
 - em 15.2.2016 (INFRA- INFRA) - valor de € 2.698,00.
 - em 3.6.2016 (pavimento fábrica 1, 2 e 3) - valor de € 20.145,80.
 - em 2.6.2016 (luminárias) - valor de € 4.449,83.
 - em 26.8.2016 (estores) - valor de € 1.410,00.
- xiv. Equipamentos e componentes para remodelação das células 3 a 49, com o valor total de € 7.649,80.
- xv. Remodelação de infraestrutura e sistema de tubagens da central de óleo e super-acabamento, no montante total de € 86.860,85, pago entre 24.2.2016 e 28.12.2016 (conta 45 SNC).
- xvi. Serviços de pinturas, pagos em 5.1.2016 (conta 43 SNC), no valor de € 4.200,00.
- xvii. Trabalhos elétricos e de requalificação elétrica, no valor total de € 79.963,35, pago:
 - em 31.10.2016 (conta 45 SNC) - valor de € 18.278,16.
 - em 6.5.2016 (conta 45 SNC) - valor de € 8.531,77.
 - em 21.12.2016 (conta 45 SNC) - valor de € 41.149,42.
 - em 30.9.2016 (conta 45 SNC) - valor de € 2.500,00.
 - em 28.11.2016 (conta 45 SNC) - valor de € 9.504,00.
- xviii. Serviços de limpeza, com o valor total de € 3.325,79, pagos:

- em 27.5.2016 - valor de € 2.556,99.

- em 21.7.2016 - valor de € 768,80.

(cfr. documento 4 junto ao PPA, e Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).

- (j) Em meados de 2017 começou a laborar a nova linha de montagem de rolamentos automática e flexível adquirida em 2016 (cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).
- (k) Em 2017, foram ainda criadas as células 4, 5, 6 e 7 nas instalações da Requerente através da transferência das linhas de produção (usadas) designadas por ... da fábrica do Grupo na Alemanha (F...) para as instalações da Requerente situadas nas ..., tendo estas células começado a funcionar nesse ano (cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo, facto não contestado pela Requerente).
- (l) Na declaração de substituição de IRC Modelo 22 relativa ao exercício 2016 (entregue em 17.4.2018 e identificada pelo n.º...), a Requerente apurou os seguintes valores:

LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (a transportar para o quadro 09)	778	2.364.002,97
MATÉRIA COLETÁVEL NÃO ISENTA [(311 - 399) + 322 + 335] ou 409 ou campo 42 do anexo E	346	2.364.002,97

10 CÁLCULO DO IMPOSTO			
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 2, 1.ºs € 15.000,00 de matéria coletável das PME) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 17%	347-A	0,00	
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 21%	347-B	496.440,62	
Imposto a outras taxas	348	0,0	%
	349	0,00	
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	0,00	
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	0,00	
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)			351
			496.440,62
Derrama estadual (art.º 87.º-A)	373	25.920,09	
COLETA TOTAL (351 + 373)			378
			522.360,71
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º)	353	910,33	
Dupla tributação económica internacional (art.º 91.º-A)	375	0,00	
Benefícios fiscais	355	261.180,35	
Pagamento especial por conta (art.º 93.º)	356	0,00	
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 375 + 355 + 356) ≤ 378			357
			262.090,68
TOTAL DO IRC LIQUIDADO (378 - 357) ≥ 0			358
			260.270,03

(cfr. documento 3 junto ao PPA).

- (m) Na mesma declaração de imposto, a Requerente apurou um montante de benefício fiscal proveniente do RFAI dedutível à coleta do exercício de 2016 de € 261.180,35 (correspondendo este valor a parte do total da dotação do período de 2016 proveniente do RFAI de € 948.944,94) e um montante de benefício fiscal proveniente do RFAI que transita para os período seguintes de € 687.764,59 (correspondendo este valor à parte do total da dotação do período de 2016 não deduzida à coleta do exercício de 2016):

074	REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec. Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/IV, de 28/06)					
Diploma	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita para período(s) seguinte(s)		
742	713	714 948.944,94	715 261.180,35	716 687.764,59		

(cfr. documento 3 junto ao PPA).

- (n) Ao abrigo das ordens de serviço n.ºs OI2019..., de 4.6.2019, e OI2019..., de 11.7.2019, respeitantes a 2016 e 2017, foi instaurado pela AT um procedimento de inspeção tributária externa e de âmbito geral que incidiu sobre a situação tributária global da Requerente naqueles dois períodos de tributação (cfr. ordens de serviço n.ºs OI2019..., de 4.6.2019, e OI2019..., de 11.7.2019, juntas ao processo administrativo).
- (o) No âmbito deste procedimento de inspeção, a AT efetuou várias visitas às instalações da Requerente, designadamente às fábricas onde estão localizados os investimentos realizados em 2016 (cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo, facto não contestado pela Requerente).
- (p) Por ofício n.º DIT1-..., de 3.3.2020, foi a Requerente notificada para exhibir prova da regularização das seguintes situações:

- 1) – Os ficheiros normalizados de exportação de dados – SAF-T (PT), [previstos na Portaria 321-A/2007, de 26/03, alterada pelas Portarias 1192/2009, de 8/10 (esta alterada pelo art.º 8º da Portaria 363/2010, de 23/06), 160/2013, de 23/04 e, 274/2013, de 21/08, 302/2016 de 02/12], de faturação e de contabilidade (ou o integrado, se for caso disso), tendo em conta que os ficheiros disponibilizados não se encontram de acordo com a normalização contabilística, para além de não terem correspondência com as demonstrações financeiras aprovadas pela gerência nos períodos analisados e com a informação constante da(s) IES Declaração de Informação contabilística e fiscal dos períodos 2016 e 2017. Alerta-se designadamente para os registos/lançamentos efetuados tendo como contrapartida contas não pertencentes ao sistema de normalização contabilística em vigor (SNC).
- 2) – Justificação para a divergência entre valores de compras constante no Balancete disponibilizado pela empresa respeitante ao período de 2016 e o valor inscrito na IES (quadro 05 –A INVENTÁRIOS APURAMENTO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS), € 30.585.354,90 e € 33.822.382,59 respetivamente.
- 3) – Indicação da origem dos valores inscritos no quadro 05-A da IES, campo A5878 (Reclassificação e Regularização de Inventários) nos períodos 2016 e 2017, - € 195.417,80 e € 626.709,67 respetivamente. Deverá ser indicada a conta onde os mesmos se encontram registados.
- 4) – Documentos comprovativos dos valores registados na conta 33520000 "Matérias em trânsito" com saldo devedor no final do período de 2016 no montante de € 4.299.681,27 de acordo com o balancete que nos foi disponibilizado pela empresa. Tendo em conta que o ficheiro SAFT disponibilizado menciona como contrapartida dos lançamentos a débito nesta conta 3352000, lançamentos a crédito da conta 99999900190 que não é uma conta do plano de conta do SNC (Sistema Normalização contabilística,

solicita-se a indicação dos movimentos contabilísticos efetuados à luz da normalização contabilística em vigor. Detalhe das mercadorias e matérias em trânsito (designação, quantidades e valores).

- 5) – Justificação para o lançamento efetuado no período 2017, na conta compras de matérias, das mesmas matérias que já se encontravam englobadas no inventário final de 2016.
- 6) – Demonstração/comprovação de que o registo mencionado no ponto anterior, não implica uma duplicação de gastos. Uma vez que as mercadorias em trânsito no final de 2016, fazem parte do inventário final de 2016 e inicial de 2017 e são também registadas em compras nesse mesmo período de 2017.
- 7) - Demonstração/comprovação da existência de inventário permanente.
- 8) - Nos períodos de 2016 e 2017 de acordo com os balancetes disponibilizados foram registadas nas várias subcontas da conta 68.4 perdas em existências os montantes de € 975.046,00 e € 1.664.679,09 respetivamente, solicita-se justificação e documentação comprovativa das referidas perdas. Algumas das subcontas da referida conta 68.4, tem na sua designação a referência a quebras, deverá ser indicado o motivo das quebras e efectuada distinção inequívoca entre as perdas de mercadorias e matérias e as perdas referentes a produtos acabados e intermédios. Deverão ainda ser indicadas quais as contas movimentadas e demonstrada a repercussão destes registos ao nível do custo de produção.
- 9) - Indicação da origem dos valores inscritos no quadro 05-A da IES INVENTÁRIOS APURAMENTO DA VARIAÇÃO NOS INVENTÁRIOS DA PRODUÇÃO, campo A5889 (Reclassificação e Regularização de Inventários) nos períodos 2016 e 2017. Deverá ser indicada a conta onde os mesmos se encontram registados.
- 10) – Inventários Finais dos períodos 2016 e 2017, devidamente detalhados, por referência ou código produto com indicação das respectivas quantidades e valores.

(cfr. ofício n.º DIT1-..., de 3.3.2020, junto ao processo administrativo).

- (q) No dossier fiscal da Requerente relativo ao período de 2016 não constava a descrição do investimento inicial realizado nesse período, encontrando-se apenas quadros de informação sobre o investimento efetuado (cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo, facto não contestado pela Requerente).
- (r) No decurso do procedimento de inspeção, a Requerente elaborou um novo processo de documentação para efeitos do RFAI, no sentido de colmatar as omissões e cumprir as exigências de documentação previstas para este regime

(cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo, facto não contestado pela Requerente).

- (s) A ação inspetiva relativa ao período de 2016 teve início em 11.9.2019 e foi concluída em 15.4.2020 (cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo, facto não contestado pela Requerente).
- (t) Por ofício n.º DIT1-..., de 29.4.2020, foi a Requerente notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, no qual foi incluída proposta de correção à matéria tributável do IRC referente ao exercício de 2016, na parte relativa a instrumentos financeiros derivados, no valor de € 827.210,55:

PERÍODO 2016		
IRC - Resumo das Correções à Matéria Coletável		
Pontos do Releatório	Descrição	Correção Matéria Coletável
III.2.1	Valor deduzido ao Resultado Líquido do Período Quadro 07 Modelo 22 2016	
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (campo 770)	827.210,55 €
	Total das Correções à matéria coletável	827.210,55 €
	Lucro Tributável Declarado	2.364.002,97 €
	Lucro Tributável Corrigido	3.191.213,52 €

(cfr. Projeto de Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).

- (u) Desta proposta de correção à matéria tributável (€ 827.210,55) resultou um aumento do lucro tributável (declarado) de € 2.364.002,97 para o lucro tributável (corrigido) de € 3.191.213,52 (cfr. Projeto de Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).
- (v) Relativamente ao exercício de 2016, foi também incluída no Projeto de Relatório de Inspeção Tributária proposta de correção / redução do benefício fiscal proveniente do RFAI no montante de € 480.334,12:

PERÍODO 2016		
IRC - Correções aritméticas ao imposto em falta		
Item	Descrição	Valores da dotação do Período
III.3.1	Valor de dotação indevidamente considerado para dedução à coleta de IRC relativo a benefício fiscal -RFAI	480.334,12 €

(cfr. Projeto de Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).

- (w) Desta correção resultou uma redução do valor de dotação do período de € 948.944,94 (valor considerado pela Requerente na sua declaração de IRC, correspondente a € 3.795.779,75 x 25%) para € 468.610,82 (valor corrigido pela AT, correspondente a € 1.874.443,26 x 25%) (cfr. Projeto de Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).
- (x) Notificada para o efeito, a Requerente exerceu o direito de audição prévia relativamente ao contido no Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, pedindo a reversão das correções propostas, e defendendo, relativamente ao benefício fiscal proveniente do RFAI do ano de 2016, o seguinte:

3. Benefícios fiscais de dedução à coleta

3.1. Enquadramento legal do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento ("RFAI")

199.º

Através do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, foi aprovado o Código Fiscal ao Investimento (CFI), do qual integra o RFAI, que, conforme previsto no n.º 2 do artigo 1.º do CFI, constitui um auxílio de Estado com finalidade regional, aprovado nos termos do Regulamento (EU) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º L187, de 26 de junho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria, "RGIC").

200.º

O RFAI consta, assim, do Capítulo III (artigos 22.º a 26.º) do CFI, do qual se destacam os artigos 22.º e 23.º, com as epígrafes "Âmbito de aplicação e definições" e "Benefícios fiscais", respetivamente.

201.º

Na sua aplicação mais geral, este benefício confere o direito a uma «dedução à coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC», «no caso de investimentos realizados em regiões elegíveis nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º», de «25% das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado até ao montante de (euro) 10 000 000;», prevista na alínea i) do parágrafo 1) da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CFI (redação em vigor à data dos factos).

Adicionalmente,

202.º

No artigo 22.º do CFI, o legislador estabeleceu as diversas condições necessárias para a aplicação deste benefício fiscal, bem como a definição de quais as aplicações relevantes para o respetivo apuramento, conforme se segue:

«1 - O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

2 - Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:

a) *Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:*

- i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areeiros em investimentos na indústria extrativa;*
- ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;*
- iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;*
- iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;*
- v) Equipamentos sociais;*
- vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;*

b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

3 - No caso de sujeitos passivos de IRC que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, as aplicações relevantes a que se refere a alínea b) do número anterior não podem exceder 50 % das aplicações relevantes.

4 - Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que preencham 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 setor 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 três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.ºs 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;

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;

e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;

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

5 - Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.

6 - Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos. (...)»

203.º

Tendo o legislador determinado ainda, na alínea b), do n.º 2, do artigo 23.º do CFI, que as dotações de RFAI apuradas desde 2014 (inclusive), poderão ser deduzidas «(...) até à concorrência de 50% da coleta do IRC apurada em cada período de tributação».

204.º

Adicionalmente, de acordo com o n.º 3 do referido artigo, prevê-se que quando a dedução acima referida «(...) não possa ser efetuada integralmente por insuficiência de coleta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes, até à concorrência da coleta de IRC apurada em cada um dos períodos de tributação, no caso de investimentos abrangidos pela alínea a) do número anterior [n.º 2 do artigo 23.º] ou com o limite previsto na alínea b) do mesmo número, nos casos aí previstos».

Concomitantemente,

205.º

Em 21 de setembro de 2015, foi publicada em Diário da República a Portaria n.º 297/2015, a qual tem por objeto a «regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento (adiante RFAI) (...) estabelecido(s) (...) no Capítulo III (...) do Código Fiscal do Investimento, (...) assegurando a aplicação integral das regras previstas no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014» (nosso sublinhado).

206.º

Com a publicação da Portaria em apreço, o legislado estatuiu claramente que as normas previstas no CFI relacionadas com o RFAI devem ser lidas e interpretadas à luz das regras definidas no RGIC e das orientações publicadas no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 209 de 23 de julho de 2013.

Pelo que,

207.º

O artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, na alínea d) do seu n.º 2, estabeleceu o âmbito de aplicação do benefício fiscal de dedução à coleta em sede de IRC subjacente ao RFAI nos seguintes termos: «**d) Os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, considerando-se como tal os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente**» (negrito e sublinhado nossos).

Aqui chegados,

208.º

Importa salientar que, para efeitos da aferição se um determinado investimento poderá ser, ou não, elegível para efeitos de RFAI, partindo do princípio que todos os restantes critérios de elegibilidade para a utilização do benefício se encontram cumpridos – como é o caso da situação em apreço nos presentes autos, uma vez que tal nunca foi questionado pelos Serviços de Inspeção –, é necessário verificar se o mesmo poderá ser enquadrado no conceito de investimento inicial previsto no normativo agora citado.

209.º

Desta forma, no âmbito do procedimento inspetivo em apreço, os Serviços de Inspeção, após solicitarem à Requerente os elementos a constar no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, nos termos do artigo 25.º do CFI e do artigo 7.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, nomeadamente a «*Descrição do investimento inicial, indicando designadamente os objetivos, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da citada portaria*», constataram que existiria um conjunto de investimentos que, não obstante terem sido incluídos pela Requerente no âmbito do apuramento do benefício fiscal de RFAI, não seriam de enquadrar no conceito de investimento inicial, pelo que não seriam elegíveis para efeitos do benefício fiscal previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 23.º do CFI.

210.º

Sendo que é precisamente esse o cerne da questão que agora se discute – a de saber se os investimentos realizados pela Requerente, em que os Serviços de Inspeção consideraram não ser elegíveis para efeitos de apuramento do benefício fiscal de RFAI poderão ser, ou não, considerados um investimento inicial nos termos do disposto na alínea d), do n.º 2, do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

3.2. Dotação indevida do benefício fiscal Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (“RFAI”) no período de 2016

211.º

Assim, no que respeita ao RFAI apurado por referência ao exercício de 2016, apesar do investimento elegível considerado pela Requerente, ascender ao montante de Euro 3.795.779,75 e relativamente ao qual foi apurado um crédito fiscal de Euro 948.944,94, entenderam os Serviços de Inspeção reduzir este valor para Euro 1.874.443,28, a que corresponde um crédito fiscal de 468.610,82.

212.º

Assim, não obstante os Serviços de Inspeção terem verificado relativamente aos investimentos que aqui se discutem, a correspondente documentação de suporte, bem como que os mesmos se encontravam devidamente registados na contabilidade da Requerente, enquanto elementos do ativo fixo tangível ou intangível, vieram a considerar que estes não contribuiriam para o aumento de capacidade do estabelecimento da Requerente, motivo pelo qual os mesmos não poderiam ser considerados como investimentos iniciais para efeitos do apuramento do benefício fiscal de dedução à coleta de IRC apurado pela Requerente nos exercícios em apreço, no âmbito do RFAI.

213.º

Desta forma, apesar de a Requerente ter identificado todos os investimentos relevantes que influenciaram o apuramento do referido benefício e ter sido confirmado pelos Serviços de Inspeção que todos esses valores foram registados na contabilidade, através das contas 43 – «Ativos fixos tangíveis» e 45 – «Ativos fixos tangíveis em curso», os Serviços de Inspeção consideraram que o montante do benefício fiscal apurado pela Requerente relativamente aos exercício em apreço não se encontrava devidamente calculado.

214.º

De facto, para os Serviços de Inspeção, o único equipamento que se sujeitaria a RFAI seria a nova linha de montagem automática flexível, por se tratar de um investimento inicial a favor do referido aumento de capacidade (cfr. páginas 63 do Projeto de Relatório da Inspeção Tributária).

215.º

Não obstante, com a aquisição da nova linha e com o projeto global de aumento de capacidade produtiva em curso, surge a necessidade de realizar um conjunto de investimentos, em obras de construção aos edifícios da Empresa e em adaptações/alterações fundamentais aos equipamentos existentes, elementos que constam da lista de tipologias de investimento elegíveis para efeitos de RFAI.

216.º

Assim, urgiu-se a preparação da fábrica, não apenas com obras de construção e remodelação de layout, como também com a aquisição e requalificação dos sistemas elétricos e iluminação, reparação de infraestruturas, e a otimização do armazém de produto acabado, entre outros.

217.º

Desta forma, no entendimento dos Serviços de Inspeção, no período de 2016 os seguintes investimentos ficariam excluídos do âmbito do RFAI:

- Microscópios, empilhadores, bancadas e trabalho, aparelhos de medição e scanners, uma vez que estes equipamentos são de desgaste rápido, cuja necessidade de substituição é constante e fundamental para o fabrico de produtos.
- Sistemas de segurança, incêndios, e vários equipamentos e sistemas informáticos, os quais, ainda que necessários, não encontram associados a investimentos claros que permitam a leitura preconizada de *“Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”*;
- Relativamente às Máquinas de retificação, na medida em que estas se destinavam à linha automática flexível (único ativo considerado para efeitos de RFAI pela AT), sendo que esta se encontrava em investimento em curso apenas entrando em funcionamento em 2017, enquanto que aquelas entraram logo em funcionamento.

218.º

Assim, no entendimento dos Serviços de Inspeção, o investimento realizado no ano de 2016 em ativos que entraram desde logo em operação, não reveste a forma de investimento inicial, uma vez que não terá sido demonstrado que estes ativos contribuíram para aumentar a capacidade produtiva da A... já em 2016.

219.º

Não obstante, relativamente aos ativos que acima se deram nota (com exclusão das Máquinas de retificação), consideraram os Serviços de Inspeção que a aquisição destes ativos decorre de uma necessidade constante e fundamental para o fabrico dos seus produtos, pelo que a sua aquisição não irá contribuir para 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"* (cf. página 84 do Projeto de relatório de Inspeção Tributária).

220.º

No entanto, tais entendimentos sufragados pelos Serviços de Inspeção não podem ser aceites pela A...

Se não vejamos:

221.º

Relativamente aos elementos de desgaste rápido descritos, considerar que estes não contribuem para aumentar a capacidade produtiva seria demasiado redutor.

222.º

Em primeiro lugar, veja-se que a A... teve de investir na aquisição de equipamento adicional necessário ao adequado funcionamento dos processos, incluindo aparelhos de medição e equipamento de laboratório, nomeadamente para controlo de qualidade do produto, no valor de €64.053,00 euros, e equipamento de locomoção e transporte de materiais, no valor de €58.320,00 euros (empilhadores), de forma a poder fazer face ao aumento de capacidade produtiva e efetiva produção, não sendo estes elementos para substituição e modernização dos existentes.

223.º

Por outro lado, no caso específico do equipamento de laboratório e sistemas instaurados, embora estes não se considerem diretamente ligados à produção efetiva do produto acabado, são essenciais ao controlo e qualidade dos mesmos, uma vez que, caso estes investimentos não acompanhem o crescimento de capacidade produtiva, serão criados constrangimentos produtivos que tornam impossível a fábrica atingir a sua capacidade produtiva máxima.

224.º

Sem o investimento neste equipamento, não seria possível aumentar a capacidade produtiva, pois será sempre necessário assegurar a segurança e qualidade dos produtos manufaturados.

225.º

Em boa verdade, foi o próprio aumento de capacidade trazido pela nova linha flexível que veio justificar alguns investimentos adicionais neste tipo de equipamentos.

226.º

Veja-se, exemplificativamente, os aparelhos de medição de raio ou de folga radial, que face ao aumento da capacidade de produção foi necessário investir em aparelhos de apoio à produção, bem como em aparelhos de medição e controlo.

227.º

Por outro lado, no caso dos empilhadores, o aumento da capacidade de produção, levou ao aumento da circulação de matérias-primas e componentes, sendo necessário investir em equipamentos de transporte de material.

228.º

Não obstante, a própria aquisição de Máquinas de Retificar caminho seria imperativa para que se implementasse um aumento na capacidade de montagem.

229.º

Assim, com a aquisição de uma nova linha de montagem, seria necessário adquirir estas máquinas, para que dessa forma o sistema de produção ficasse balanceado.

230.º

Por outro lado, os Serviços de Inspeção excluíram ainda da sujeição a RFAI as reparações, beneficiações ou complemento de equipamentos pré-existentes, nos quais se incluem remodelações de células pré-existentes, nomeadamente quanto à execução de calhas e encadeamento, remodelações de layout – Fáb. 1, que inclui o encadeamento de linhas já existentes; requalificações elétricas; otimização da pressão e caudal; reparações e manutenções na central de óleo e super-acabamento e na central de bombagem do serviço de incêndio.

231.º

Como é normal ocorrer em investimentos significativos, o investimento nos próprios equipamentos é acompanhado de investimentos complementares, sem os quais estes não poderiam funcionar de forma articulada e eficiente.

232.º

Assim, em relação aos investimentos complementares em equipamentos, teremos que ter em conta que sem os mesmos, a nova linha de produção não poderia laborar.

233.º

Exemplificando, se a A... adicionar mais uma linha de produção, sem com isso alterar/modificar os processos e ativos existentes de forma a acomodar a nova linha a montante e a jusante, serão criados constrangimentos produtivos que levarão a um subaproveitamento da nova linha produtiva e uma provável taxa de rentabilidade de projeto inferior à expectada na tomada de decisão de investimento.

234.º

Posto isto, se não ocorressem tais alterações, o aumento de capacidade produtiva seria apenas aparente, uma vez que os constrangimentos produtivos a montante e a jusante limitariam essa capacidade produtiva adicional.

235.º

Por outro lado, argumentam os Serviços de Inspeção autoridades que o indicador que resulta da variação positiva do valor de produção (VEP), com o valor das demonstrações financeiras para as vendas e prestações de serviços não permite retirar conclusões relativamente ao aumento da

capacidade produtiva.

236.º

Tal entendimento resulta do facto de que no Valor das Vendas e Serviços se encontram ajustamentos relacionados com preços de transferência, pelo que só *per si*, do valor bruto de produção não se retiraria relativamente aumento da capacidade produtiva.

237.º

Não obstante o indicador acima ser indicado como um indicador válido segundo a Administração Tributária, a A... complementou este indicador com uma análise de volumes de produção efetiva por componente produzido em 2016 face a 2015, retirando assim o efeito dos preços de transferência do VBP e comprovando um aumento da capacidade produtiva na ordem dos 1.5% já em 2016 (cfr. Documento n.º 12 que se anexa).

238.º

Desta forma, é indubitável como os investimentos efetuados pela A... contribuíram para o aumento da capacidade produtiva que consta do conceito de investimento inicial.

Sucedee, porém, que,

239.º

Sem prejuízo da Requerente entender que considerou corretamente todos os investimentos em causa como investimentos iniciais previstos na alínea d), do n.º 2, do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro – por contribuírem para o aumento da capacidade produtiva do seu estabelecimento – e, nessa medida, como aplicações elegíveis para efeitos de RFAI,

240.º

No que respeita aos investimentos efetuados, pelo fato de os Serviços de Inspeção não considerarem os mesmos como contributivos para o aumento da capacidade de produção do estabelecimento da Requerente e, nessa medida, como elegíveis para efeitos do benefício fiscal do RFAI em sede de IRC, ignoraram por completo a natureza subjacente a tais investimentos e o cumprimento inequívoco da aludida alínea d), do n.º 2, da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, no que respeita ao aumento da capacidade produtiva e ao aumento da rentabilidade e eficiência associados.

241.º

Desta forma, a Empresa entende que os Serviços de Inspeção devem rever as suas conclusões e considerar como investimento elegível o valor de Euro 3.795.779,75 e relativamente ao qual foi apurado um crédito fiscal de Euro 948.944,94.

(cfr. requerimento junto ao processo administrativo).

- (y) A Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária de 8.6.2020, no qual a AT concluiu, na parte relevante para o IRC do exercício de 2016, em conformidade com o Projeto de Relatório de Inspeção Tributária e como os mesmos fundamentos, ser de manter as correções relativas à matéria coletável do IRC de 2016 e ao valor de dotação relativo ao benefício fiscal do RFAI, com os seguintes montantes:

PERÍODO 2016		
IRC - Resumo das Correções à matéria Coletável		
Postos do Relatório	Descrição	Correção Matéria Coletável
III.2.1	Valor deduzido ao Resultado Líquido do Período Quadro 07 Modelo 22 2016	
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (campo 770)	827.210,55 €
	Total das Correções à matéria coletável	827.210,55 €
	Lucro Tributável Declarado	2.364.002,97 €
	Lucro Tributável Corrigido	3.191.213,52 €

PERÍODO 2016		
IRC - Correções aritméticas ao imposto em falta		
Item	Descrição	Valores de dotação do Período
III.3.1	Valor de dotação indevidamente considerado para dedução à coleta de IRC relativo a benefício fiscal -RFAI	480.334,12 €

(cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).

(z) Relativamente à correção da matéria tributável do ano de 2016 relacionada com os instrumentos financeiros derivados, pode ler-se no Relatório de Inspeção Tributária:

- Relativamente ao ponto III.2.1 – Derivados Financeiros, vem o sujeito passivo em sede de direito de audição manifestar o seu acordo com esta correção, efetuando as suas alegações do art.º 182º a 198º do seu direito de audição.

(aa) Relativamente às correções relativas ao benefício fiscal RFAI, pode ler-se no Relatório de Inspeção Tributária:

III.3 BENEFÍCIOS FISCAIS, RFAI (Regime Fiscal de Apoio ao Investimento)

III.3.1 – Dotação indevida do benefício fiscal - RFAI no período 2016

No período de 2016, em sede de IRC, o sujeito passivo inscreveu na declaração de rendimentos modelo 22, Quadro 10, campo 365 – benefícios fiscais, uma dedução à coleta no montante de € 261.180,35.

Tal montante, conforme referenciado no anexo D da referida declaração, decorre da dedução do valor de dotação com origem no REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (RFAI) previsto nos artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento (CFI) aprovado pelo Dec.- Lei n.º 162/2014, de 31/10, conforme se reproduz:

- Ano de 2016

074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 162/2014, de 31/10) (sucessivamente alterada), art.º 28.º a 31.º do CFI (revogado) e art.º 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.- Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.º 22.º a 26.º do CFI no RAM aprovado pelo Dec.- Leg. Regional n.º 24/2016IM, de 2/10/16					
Dispensa	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita para o período seguinte	
742	743	744	948.944,94	745	261.180,35
					687.764,59

Assim de acordo com o quadro no período 2016, o sujeito passivo considerou uma dotação do período para efeitos de RFAI no montante de € 948.944,94, tendo deduzido à coleta o montante de € 261.180,35.

Nos termos do referido CFI, o RFAI é aplicável aos períodos de tributação iniciados em ou após 1 de janeiro de 2014, estabelecendo-se ainda o âmbito de aplicação e definições do RFAI, designadamente a quem se aplica, quais as aplicações relevantes, as condições objetivas e cumulativas exigidas aos sujeitos passivos para poderem beneficiar deste regime, outras definições e enquadramentos, os benefícios e obrigações acessórias, e designadamente os elementos a constarem do processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC.

Pela Portaria 297/2015 de 21 de setembro foi estabelecido em melhor detalhe a regulamentação do RFAI, entre outros nomeadamente os conceitos de investimento/aplicações relevantes e no seu art.º 7º os elementos a constar no processo de documentação fiscal, designadamente: Descrição do investimento inicial, indicando designadamente os objetivos, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da presente portaria;

Foram solicitados ao sujeito passivo estes elementos, tendo-se constatado que no dossier fiscal do sujeito passivo do período 2016, não constava a descrição do investimento inicial, encontrando-se apenas resumida em quadros informação sobre o investimento efetuado.

No decurso do procedimento o sujeito passivo elaborou, um novo processo de documentação fiscal para efeitos de RFAI, tentando colmatar as omissões e cumprir as exigências da documentação previstas para este benefício fiscal, nos termos dos artigos atrás referidos.

Transcreve-se de seguida parte da informação, considerada de maior relevância, constante do novo processo documental apresentado pelo sujeito passivo:

Elementos apresentados pelo sujeito passivo

4.2 Descrição do investimento inicial

4.2.1 Objetivos

Até ao final do ano de 2015 eram produzidos na A... 65 tipos básicos de rolamentos rígidos de esferas de uma carreira, com diâmetros externos compreendidos entre 26 mm e 62 mm. Em 2015, a Empresa produzia cerca de 75 milhões de rolamentos. Em 2016, fruto do aumento das encomendas por parte dos sectores automóvel e industrial, a A... decidiu aumentar a sua capacidade de produção para 100 milhões. Esta decisão levou a Empresa a adquirir, neste ano, uma linha flexível que permite aumentar a capacidade de montar os rolamentos. O aumento da capacidade de montagem levou a que a A... considerasse diminuir a sua dependência do mercado asiático, nomeadamente dos fornecedores dos anéis internos e externos que constituem o rolamento, a quem comprava estes componentes.

4.2.2 Aplicações relevantes e enquadramento enquanto investimento inicial

Em 2016, a Empresa deu início ao projeto de aumento da sua capacidade produtiva no sentido de atingir 100 milhões de rolamentos produzidos, através da realização de investimentos na linha de montagem/assembliagem, iniciando a adaptação do espaço fabril afeto ao processo, a construção das estruturas necessárias à implementação da linha, e a aquisição dos novos equipamentos necessários. No sentido de implementar um processo mais integrado e reduzir a dependência dos fornecedores, como referido anteriormente, a Empresa pretende complementar o investimento descrito com a implementação de uma nova linha de torneamento de anéis exteriores e com a aquisição de diversas máquinas e equipamentos necessários à sua integração no processo produtivo. Em 2016, foram iniciadas as alterações à fábrica, necessárias à inclusão desta nova etapa processual.

Representando a plataforma central para alcançar o objetivo estratégico de aumento de capacidade, o investimento na aquisição e montagem da nova linha de montagem automática flexível para a fábrica representou uma despesa elegível de €1.874.443,28 euros, mais de 49% do investimento total de 2016.

A Empresa investiu ainda de forma significativa em equipamento de retificação, pretendendo modernizar aquela que representa uma das etapas mais sensíveis do seu processo produtivo, com o objetivo de acompanhar o aumento de capacidade planeado com a manutenção do elevado standard de qualidade dos seus produtos. Este investimento realizou-se, em 2016, através da aquisição de máquinas de retificação, nomeadamente em maquinaria AFS 5-40 e IFS 62BM, e em equipamento de diamantagem, no valor final de €594.706,20 euros. A Empresa investiu ainda €87.330,76 euros no desenvolvimento da sua central de óleo e super-acabamento, com a construção e remodelação da infraestrutura e sistemas de tubagens.

Adicionalmente, as alterações executadas e planeadas no âmbito do projeto implicaram por parte da Empresa a aquisição de equipamento adicional necessário ao adequado funcionamento do processo,

incluindo aparelhos de medição e equipamento de laboratório, nomeadamente para controlo de qualidade do produto, no valor de €64.053,00 euros. Adicionalmente, para locomoção e transporte de materiais, a [A...] investiu €56.329,00 euros em empilhadoras.

Por outro lado, tanto a aquisição da nova linha de montagem como o início de desenvolvimento da nova etapa de torneamento implicaram extenso investimento na própria reestruturação e adaptação da fábrica e em sistemas auxiliares e de utilidades, tendo a [A...] alocado uma parte significativa do seu investimento às obras de remodelação do layout da Fábrica 1 e da Célula 3, construção de plataformas de acesso, remodelação e substituição dos sistemas elétricos, de tubagens e de iluminação, otimização do armazém de produto acabado, entre outros. Este investimento totalizou, neste ano, um montante de €541.039,24 euros. A Empresa investiu ainda no reforço dos sistemas de segurança contra incêndios, no valor de €65.700,93 euros.

Com as alterações efetuadas à infraestrutura da fábrica e ao processo produtivo, a Empresa considerou ainda essencial investir no reforço dos seus sistemas de gestão, nomeadamente através da aquisição de i) novos sistemas de gestão do processo, no valor de €105.884,79 euros, ii) sistema de rede informática MES EP1 para suporte e gestão dos autómatos instalados, num valor total de €207.412,45 euros (incluindo equipamento auxiliar ao sistema), e ainda iii) infraestruturas de segurança informática NTT Security, no valor de €50.525,00 euros. O investimento em Computadores Industriais (PROFI S1900) para apoio aos novos sistemas e à gestão da fábrica totalizou, em 2016, €106.140,00 euros.

No final de 2016, a Empresa tinha incorrido num valor de despesa igual €3.795.779,75 euros.

4.3 Aumento da Capacidade

A Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, veio proceder à regulamentação de diversos aspetos do RFAI, de forma a assegurar a aplicação integral das regras previstas na legislação europeia em matéria de auxílios estatais.

Neste âmbito, a alínea d) do n.º1 do art.º 2º da referida Portaria preceitua que “os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento apenas são aplicáveis relativamente a investimentos iniciais, considerando-se como tais os investimentos relacionados com (i) 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 e (iv) a alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”.

- Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente

O presente investimento de aumento de capacidade vai permitir aumentar o número de rotamentos produzidos por ano, concretizando-se assim o objetivo de aumentar a produção, o qual se pretende alcançar no âmbito deste projeto, graças à implementação de um conjunto de equipamentos e à adoção de tecnologia avançada, nomeadamente com a implementação de uma nova linha de montagem/asseblagem automatizada e flexível que visa aumentar a capacidade de produção de A... e ainda tornar o processo mais eficiente e, por conseguinte, aumentar a produtividade. De forma a acompanhar o aumento de capacidade na produção, permitindo o escalamento das outras etapas do processo produtivo e a manutenção da qualidade dos seus produtos, a Empresa teve necessidade de investir nos processos de retificação, na central de óleo e super-acabamento, em aparelhos de medição e de laboratório, nomeadamente para controlo de qualidade e análise, e em novos sistemas informáticos de gestão processual, entre outros.

Face aos investimentos executados, um possível indicador do aumento da capacidade produtiva, poderá ser a variação positiva do valor bruto da produção (VBP), calculado com base nas demonstrações financeiras da Empresa no ano de investimento e no ano anterior a este - que registou um crescimento de cerca de 6%, - comprovada pela evolução apresentado no quadro infra. Tendo em conta que em 2016 o processo de aumento de capacidade foi iniciado, a variação positiva de VBP obtida não corresponde ainda ao aumento final objetivado, que ocorrerá de forma mais significativa com a aproximação da finalização do projeto, em anos posteriores.

Cálculo Valor bruto de Produção			
Rubrica	2015	2016	Var. %
Vendas e serviços prestados	54.925.495,41	57.727.476,66	5,10%
Subsídios à exploração	0	19.815,39	100,00%
Variação nos inventários da produção	104.612,6	736.809,34	604,32%
Trabalhos para a própria entidade	0,00	0,00	0,00%
Proveitos suplementares	438.577,13	282.900,25	-35,60%
VBP (com Proveitos suplementares)	55.468.685,14	58.767.001,64	6,0%
VBP (sem Proveitos suplementares)	55.030.108,01	58.484.101,39	6,3%

Nestes termos, os investimentos realizados pela **A...** durante o exercício fiscal de 2016, deverão ser considerados como um investimento inicial do projeto, relacionado com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, tal como previsto na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2º do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC).

4.4 Descrição do investimento elegível realizado em FY2016

Face ao exposto, para efeitos de cálculo do RFAI 2016, foram considerados diversos investimentos em ativo fixo tangível adquirido em estado "novo", e em ativo fixo intangível na aquisição de licenças para implementação e utilização de um avançado sistema de segurança informática NIT Security. Por forma a dar resposta à alínea d) do art.º 7 da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, encontram-se detalhados, no quadro abaixo, os investimentos.

(reprodução de Tabela *supra*, no montante total de € 3.795.779,75)

Análise dos elementos apresentados pelo sujeito passivo.

Sobre os referidos investimentos e o seu enquadramento em sede da RFAI concluiu-se conforme seguidamente se descreve:

1- Enquadramento dos investimentos efetuados

Nos termos do RFAI, consideram-se aplicações relevantes, as efetuadas no âmbito de um investimento inicial (nos termos da portaria 297/2015 de 21 de setembro) e, designadamente investimento em ativos fixos tangíveis, afetos à exploração da empresa adquiridos em estado novo, afastando-se desde logo mobiliário e artigos de conforto ou decoração ou outros bens que não estejam afetos à exploração da empresa, bem como eventuais reparações de equipamentos pré-existentis.

A alínea d) do nº2 do artigo 2º da portaria 297/2015 de 21 de setembro, regulamenta e estabelece claramente que o RFAI apenas se aplica a investimentos iniciais (novos), 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.

Analisados os elementos fornecidos pelo sujeito passivo, seguindo referência genérica dos investimentos conforme apresentada pelo próprio e depois de efetuadas visitas às instalações do sujeito passivo, designadamente às fábricas onde estão localizados os investimentos, e verificação dos documentos suporte dos investimentos efetuados no período 2016, o único investimento com possibilidade de ser considerado investimento elegível para efeitos de RFAI, e que poderá enquadrar-se no conceito de investimento inicial, relacionado com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente é o investimento relacionado com a linha automática flexível, no montante total de € 1.874.443,28. Este investimento no período 2016, encontrava-se registado na contabilidade em Investimento em curso.

Em relação aos outros investimentos descritos pelo sujeito passivo, tendo sido solicitadas cópias de documentos de suporte dos itens de investimento identificados (faturas, ordens de compras e outros), verifica-se pela análise dos mesmos a existência de investimentos que se incluem no âmbito de reparações, beneficiação ou complemento de equipamentos

pré-existentes (veja-se, a título de exemplo, remodelação de células pré-existentes, manutenção e ou reparação de linhas de rectificação 5 e 6 também pré-existentes, designadamente execução de calhas e encadeamento, remodelação do layout – Fáb 1 que inclui o encadeamento de linhas já existentes, requalificação eléctrica, optimização da pressão e caudal, reparações e manutenção na central de óleo e super-acabamento e na central de bombagem serviço de Incêndio), bem como material de desgaste, cuja necessidade de substituição é constante e fundamental para o fabrico dos seus produtos, como será o caso por exemplo de "microscópios, empilhadores, bancadas de trabalho, aparelhos de medição, scanneres".

Também se identificam nos investimentos itens que mais não são do que complemento à produção como é o caso por exemplo de sistemas de segurança, incêndio, e vários equipamentos e sistemas informáticos, os quais, ainda que necessários, eventualmente enquadráveis num plano de investimento mais concreto e evidente, não os encontramos porém associados a investimentos claros que permitam a leitura preconizada de "Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente", como seria expectável.

Relativamente ainda à aquisição destes bens referidos no parágrafo anterior, sendo decorrente de uma necessidade constante e fundamental para o fabrico dos seus produtos, é manifesto que, enquanto equipamento básico fundamental e constante para o processo de laboração normal da empresa, não estará a contribuir para "...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", não podendo assim integrar o conceito de investimento inicial.

Para além dos investimentos atrás referidos e relativamente aos quais não restam dúvidas que os mesmos não são enquadráveis, no conceito de investimento inicial, analisamos de seguida a aquisição de equipamentos que pelo seu valor de aquisição e impacto no investimento considerado pelo sujeito passivo, merecem uma análise mais detalhada, como são o caso das máquinas de rectificação, no total de € 558.130,00, (descritas nas primeiras seis linhas do quadro apresentado pelo sujeito passivo no seu ponto 4.4 descrição do investimento elegível, fls 52 a 62, no qual estão incluídas: Máq. AFS 5-40 de rectificar caminho AI, no valor de € 262.800,00; Máq. IFS 62BM de rectificar o furo AI no valor de € 206.565,00, e outras componentes).

De acordo com informação obtida na empresa, estas máquinas são adaptáveis as várias linhas ou células de produção.

Quer pela análise da listagem dos bens pertencentes ao ativo fixo tangível da empresa, quer pelas visitas efetuadas às instalações foi possível verificar que existem na empresa várias máquinas do mesmo género, i.e. de retificação, adquiridas em diversos períodos anteriores, pelo que o investimento neste tipo de máquinas poderá representar a substituição ou renovação da maquinaria existente, não significando só por si o enquadramento no projecto inicial.

Antes pelo contrário, os elementos recolhidos e a análise efectuada apontam para a exclusão destes bens, do projeto inicial. Por um lado são máquinas cujo investimento está previsto desde 2010, como o comprovam os documentos da ordem de compra. Por outro lado estas máquinas entraram em funcionamento no início de 2016, conforme se comprova pelo mapa de depreciações do período 2016, tendo sido efetuada a sua depreciação anual (correspondentes a 12 meses de 2016), enquanto que a linha automática flexível, se encontrava em investimento em curso entrando apenas em funcionamento em meados de 2017.

Deverá ainda referir-se que, o aumento da capacidade produtiva não foi justificado pelo sujeito passivo, não são apresentados dados que nos permitam concluir qual o real aumento da capacidade produtiva resultante dos investimentos efetuados.

No ponto 4.2.1 da descrição do investimento inicial (objectivos), o sujeito passivo refere que até ao final do ano de 2015 eram produzidos na A... 66 tipos básicos de rolamentos rígidos de esferas de uma carreira, com diâmetros externos compreendidos entre 26mm e 62mm. Em 2015, a Empresa produzia cerca de 75 milhões de rolamentos. Em 2016, fruto do aumento das encomendas por parte dos sectores automóvel e industrial, a A... decidiu aumentar a sua capacidade de produção para 100 milhões. Esta decisão levou a Empresa a adquirir, neste ano, uma linha flexível que permite aumentar a capacidade de montar rolamentos.

Refira-se que, já desde 2009, de acordo com informação constante e divulgada na internet pela empresa, é referido o objectivo de atingir os 100 milhões.

Por outro lado apesar da empresa referir o número de rolamentos produzidos em 2015, cerca de 75 milhões, não refere os valores para o número de rolamentos produzidos em 2016 e 2017, nem tão pouco a capacidade de produção da nova linha de produção. Não é feito o enquadramento do número total de linhas de produção existentes na empresa para ser possível formular uma mínima ideia do aumento da capacidade produtiva, na produção global da empresa.

Apesar de no estudo não serem apresentados dados para a produção, apurou-se na empresa que o valor da produção em 2016 foi de cerca de 73,9 milhões de rolamentos e em 2017 de 71,1 milhões.

De acordo com o que foi possível apurar durante a inspeção externa, com base em depoimentos dos colaboradores e das visitas às fábricas efetuadas, mapas de depreciação dos vários anos listagens de ativos e centros de custo, a produção é feita em linhas e em células.

Para além das linhas e células existentes na empresa até 2016, no ano 2016, foi iniciado o projecto de viabilidade de transferência das linhas de produção da fábrica Alemã para a fábrica da ... (conforme consta na nota do Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados do período 2016).

Assim, existem várias linhas de produção e várias células (Células 1,2 e 3 já existentes no início de 2016) e (Células 4,5,6 e 7), criadas em 2017 com a realocação das linhas de produção que foram transferidas da fábrica do grupo na Alemanha (F...), designadas por RKS. Estas linhas de produção, como já referido, foram transferidas de uma fábrica pertencente ao Grupo C..., localizada na Alemanha, não constituem por isso equipamento novo.

De acordo com informação obtida na empresa e constante dos relatórios de contas, estas linhas permitem a produção de rolamentos com diâmetro compreendido entre os 62 e os 90 mm.

Por outro lado não podemos deixar de referir, que o indicador referido pelo sujeito passivo para demonstrar o aumento da capacidade produtiva, não permite retirar as conclusões por si registadas. Primeiro que tudo, o sujeito passivo está a fazer corresponder a variação positiva do valor da produção (VBP), com o valor constante das demonstrações financeiras para as vendas e prestações de serviços. Mas não especifica que no valor das Vendas e Serviços prestados em 2016 referidos € 57.727.476,66 estão incluídos € 3.254.675,00 referentes ao ajustamento relacionados com preços de transferência. E que não estão directamente ligados com a produção. Se ao montante dos € 57.727.476,66 subtrairmos os ajustamentos referidos, obtemos o montante de € 54.472.801,66 que é ainda inferior ao valor do ano 2015 como se verifica no quadro apresentado pelo sujeito passivo.

Por outro lado o aumento da capacidade existente, terá indubitavelmente o contributo da transferência das linhas de produção usadas, que terão entrado em funcionamento no final do ano 2017.

Concluindo:

Para além da linha automática flexível, já referida, embora não tendo sido devidamente comprovado o seu contributo para o aumento da capacidade produtiva, não se identificam investimentos que de uma forma relevante e coerente se evidencie como novo e agregador de outros, não parecendo dos investimentos indicados resultar evidência de constituírem um investimento capaz de se enquadrar como integrando no conceito de investimento inicial.

Deverá por isso, nos termos dos artigos 22º a 26º do CFI e da Portaria 297/2016, ser corrigido o montante de investimento elegível de 3.795.779,75 para 1.874.443,28. Tal corresponde a uma diminuição do investimento elegível de 1.921.336,47 e por sua vez a uma diminuição da dotação do período de 480.334,12 (1.921.336,47 x 25%).

Assim no período 2016 relativamente ao benefício fiscal, RFAI, serão de considerar os seguintes valores:

Investimento elegível de € 1.874.443,28, a que corresponde uma dotação do período 2016 de € 468.610,82 (1.874.443,28 x 25%)

Sendo os valores a considerar no anexo D da declaração de rendimentos modelo 22, quadro 074, campo 714 (Dotação do período) 468.610,82.

- Relativamente ao ponto III.3.1 – Benefícios Fiscais – RFAI 2016, o sujeito passivo no uso do contraditório aponta, em suma, a discordância com o proposto pela Inspeção, importando assim apreciar os elementos e argumentos expostos dos pontos 199º a 241º e então concluir da aceitação ou não dos mesmos, o que se fez e se traduz no que seguidamente se desenvolve e fundamenta:

Apreciação dos factos expostos pelo sujeito passivo e conclusões

Em primeiro lugar, dar nota de que, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 2º do CFI e do artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, os benefícios fiscais previstos nos artigos 23º do CFI (RFAI) apenas são aplicáveis aos investimentos iniciais, considerando-se

Em primeiro lugar, dar nota de que, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 2º do CFI e do artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de Setembro, os benefícios fiscais previstos nos artigos 23º do CFI (RFAI) apenas são aplicáveis aos investimentos iniciais, considerando-se como tais 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.

Assim, não basta os investimentos serem considerados contabilisticamente e fiscalmente como ativos fixos tangíveis, para serem considerados aplicações relevantes para efeitos de RFAI, terão de ser investimentos iniciais, adquiridos em estado novo e enquadráveis numa das quatro tipologias referidas.

Remetemos aqui para a leitura da descrição do investimento inicial efetuada pelo sujeito passivo, e que transcrevemos na página 49 deste relatório, designadamente para o ponto 4.2.1 Objetivos e 4.2.2 – Aplicações relevantes e enquadramento enquanto investimento inicial. Neste ponto 4.2.1 Objetivos do investimento inicial o sujeito passivo, enquadra o seu investimento elegível para efeitos de RFAI, na tipologia de aumento da capacidade produtiva de um estabelecimento já existente, referindo que com esse intuito foi iniciado no período 2016 o investimento numa nova linha de montagem flexível que permite aumentar a capacidade de montar rolamentos. No ponto 4.2.2 Aplicações relevantes e enquadramento enquanto investimento inicial, refere que: *"Em 2016, foram iniciadas as alterações à fábrica, necessárias à inclusão desta nova etapa processual.*

Representando a plataforma central para alcançar o objectivo estratégico de aumento de capacidade, o investimento na aquisição e montagem da nova linha de montagem automática flexível para a fábrica representou uma despesa elegível de € 1.874.443,28, mais de 49% do investimento total de 2016".

Tendo em conta os elementos apresentados pelo sujeito passivo, e a informação recolhida durante o procedimento inspectivo, somos levados a acreditar que este investimento na nova linha de montagem reúne as condições para ser considerado aplicação relevante/investimento elegível para efeitos de RFAI. Refira-se que o valor considerado elegível coincide com o valor atribuído pelo sujeito passivo a esta nova linha de montagem, conforme acima transcrito e engloba para além da aquisição das máquinas, despesas de transporte, instalação e montagem e outras directamente atribuíveis, conforme se retira do quadro elaborado pelo sujeito passivo, constante do dossier elaborado para efeitos de RFAI, ponto 4.4 Descrição do investimento elegível, reproduzido neste relatório da página 52 a 62.

No conceito de investimento enquadrável no investimento inicial, cabe um conjunto de investimentos que possui uma natureza agregadora em torno de um investimento de conjunto e que, de forma independente, se destaque em relação ao preexistente, e foi esse o investimento considerado pelos serviços de inspeção.

Refere ainda no ponto 4.2.2 Aplicações relevantes e enquadramento enquanto investimento inicial, que:

"A Empresa investiu ainda de forma significativa em equipamento de rectificação, pretendendo modernizar aquela que representa uma das etapas mais sensíveis do seu processo produtivo, com o objetivo de acompanhar o aumento de capacidade planeado com a manutenção do elevado standard de qualidade dos seus produtos. Este investimento, realizou-se em 2016, através da aquisição de máquinas de retificação, nomeadamente em maquinaria AFS 5-40 e IFS 62 BM, e em equipamentos de diâmetro, no valor final de € 594.706,20."

Tal como já referido no relatório, de acordo com informação obtida na empresa, estas máquinas são adaptáveis às várias linhas ou células de produção.

Quer pela análise da listagem dos bens pertencentes ao ativo fixo tangível da empresa, quer pelas visitas efetuadas às instalações foi possível verificar que existem na empresa várias máquinas do mesmo género, i.e. de retificação, adquiridas em diversos períodos anteriores, pelo que o investimento neste tipo de máquinas poderá representar a substituição ou renovação da maquinaria existente, não discordamos que possam contribuir para o melhoramento e modernização daquela que é referida pelo sujeito passivo como uma das etapas mais sensíveis do processo produtivo, não significando só por si o enquadramento no conceito de investimento inicial.

Os elementos recolhidos e a análise efetuada apontam para a exclusão destas máquinas enquanto elemento agregado ao investimento inicial, inserido na tipologia de aumento da capacidade de produção de um estabelecimento existente. Por um lado são máquinas cujo investimento está previsto desde 2010, como o comprovam os documentos da ordem de compra. Por outro lado estas máquinas entraram em funcionamento no início de 2016, conforme se comprova pelo mapa de depreciações do período 2016, tendo sido efetuada a sua depreciação anual (correspondentes a 12 meses de 2016), enquanto que a linha automática flexível, se encontrava em investimento em curso entrando apenas em funcionamento em meados de 2017.

Como já referido, no conceito de investimento enquadrável no investimento inicial, cabe um conjunto de investimentos que possui uma natureza agregadora em torno de um investimento de conjunto e que, de forma independente, se destaque em relação ao preexistente, pelo que será expectável que todos os investimentos entre em funcionamento na mesma data ou em data posterior ao investimento mais relevante, no caso linha de montagem flexível.

Reparações, beneficiação ou complemento de equipamentos pré-existentes, nos quais se incluem remodelações de células, requalificações eléctricas, reparações e manutenção da central de óleo e super-acabamento e na central de bombagem de serviço de incêndio.

Em face do referido constata-se existência de evidência de reparações, beneficiação ou complemento de equipamentos pré-existentes, no sentido de que tais fornecimentos de bens e serviços serviram o propósito de reparar e beneficiar os equipamentos pré-existentes sobre os quais recaíram.

No já referido quadro elaborado pelo sujeito passivo, relativo à descrição do investimento elegível, reproduzido neste relatório das páginas 52 a 62, é possível identificar diversas beneficiações, alterações, optimização e melhorias de equipamentos pré-existentes, contudo apesar de ser investimentos necessários e imprescindíveis para a manutenção da atividade da empresa, são investimentos correntes e manutenções decorrentes do normal funcionamento da empresa. No caso concreto da alteração do layout, de acordo com informação recolhida nas visitas externas essas alterações são usuais na empresa, muitas das vezes dependentes das diferentes opções da gerência ou da direção, ora privilegiando a organização em linha ou em célula.

Por outro lado, conforme referido no relatório, nos termos do RFAI, ainda que com o propósito de aumentar a capacidade de produção, encontram-se afastadas das aplicações relevantes, as reparações de equipamentos pré-existentes dado que não estamos perante Ativos Fixos Tangíveis, adquiridos em estado de novo (al.a) do n.º 2 do art.º 22 do CFI).

Microscópios, empilhadores, bancadas, aparelhos de medição e scanners e outros equipamentos básicos.

Tal como já referido no relatório, estes são equipamentos básicos que fazem parte da laboração normal/usual da empresa. Tanto assim é que analisados os ficheiros dos ativos tangíveis e intangíveis da empresa se verifica que existem vários e que os mesmos são adquiridos com regularidade ao longo dos vários períodos.

No caso concreto dos equipamentos adquiridos no período 2016, os mesmos entraram em funcionamento ao longo do período, à medida que foram sendo adquiridos. Tal facilmente se comprova no mapa de depreciações e amortizações do período 2016 de [A...], o que demonstra que a sua aquisição se insere num investimento corrente e usual.

Não estamos assim em desacordo com o sujeito passivo quando o mesmo refere os vários investimentos em ativos tangíveis e intangíveis realizados no período 2016 são necessários e contribuem para a melhoria do processo produtivo, o que não acompanhamos é que de forma inequívoca os investimentos em análise se enquadrem como um investimento novo para efeitos de aumento de capacidade, antes se enquadrando a nosso ver como decorrente de uma necessidade constante e fundamental para o fabrico dos seus produtos no processo de

laboração normal da empresa em torno e complementar dos ativos preexistentes, naquilo que descreveríamos como crescimento/desenvolvimento normal da empresa.

Ou seja, embora contabilisticamente sejam enquadrados como equipamento básico do ativo fixo, a aquisição dos mesmos é uma necessidade constante e fundamental para o fabrico dos seus produtos sendo que tais investimentos não integram o conceito de investimento inicial.

Conforme referido no relatório, por serem decorrentes de uma necessidade constante e fundamental, enquanto equipamento básico fundamental e constante para o processo de laboração normal da empresa, não estarão a contribuir para "...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", não podendo assim integrar o conceito de investimento inicial (ver aliás sobre esta matéria o entendimento da AT na informação vinculativa disponibilizada no portal da AT na internet em 23/01/2019 com o assunto " RFAI – Aplicações relevantes (aquisição de moldes)" – Processo: 2018 [...], PIV n.º 14471, sancionado por Despacho, de 12 de dezembro de 2018, da Diretora de Serviços do IRC).

(cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).

- (bb) Para efeitos de apurar o montante elegível para efeitos do benefício fiscal proveniente do RFAI e previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI referente ao exercício de 2016, a AT considerou o custo com a aquisição das máquinas que compõem a linha de montagem de rolamentos automática e flexível, bem como as despesas de transporte, instalação e montagem e outras diretamente atribuíveis, no montante total de € 1.874.443,28, desconsiderando os restantes custos indicados pela Requerente como elegíveis para o dito benefício fiscal (cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).

(cc) Com base nas correções realizadas pela AT, foi emitida a Liquidação Contestada, da qual resultou um montante total a pagar de € 117.193,23 (cfr. documento 1 junto ao PPA).

(dd) Da Liquidação Contestada consta o seguinte:

PERÍODO	DATA ACERTO CONTAS	Nº LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO
2016	2020-06-24	2020 ...	2020-06-22
Nº	Descrição	Importâncias Liq. Anterior	Importâncias Corrigidas
1	Matéria coletável - regime geral	€ 2.364.002,97	€ 3.191.213,52
2	Matéria coletável - outras taxas	€ 0,00	€ 0,00
3	Coleta - regime geral-1ºescalaço	€ 0,00	€ 0,00
4	Coleta - regime geral-2ºescalaço	€ 670.154,84	€ 670.154,83
5	Coleta - outras taxas	€ 0,00	€ 0,00
6	Coleta à taxa da R.A. Açores	€ 0,00	€ 0,00
7	Coleta à taxa da R.A. Madeira	€ 0,00	€ 0,00
8	Derrama estadual	€ 50.736,41	€ 50.736,40
9	Coleta total (3+4+5+6+7+8)	€ 720.891,25	€ 720.891,23
10	Dupla trib. jurídica internacional	€ 910,33	€ 910,33
11	Dupla trib. económica internacional	€ 0,00	€ 0,00
12	Benefícios fiscais	€ 261.180,35	€ 360.445,63
13	AIMI	€ 0,00	€ 0,00
14	Pagamento especial por conta	€ 0,00	€ 0,00
15	Total deduções (10+11+12+13+14)	€ 262.090,68	€ 361.355,96
16	Resultado da liquidação	€ 0,00	€ 0,00
17	Retenções na fonte	€ 2.149,68	€ 2.149,68
18	Pagamentos por conta/Autónomos	€ 591.366,20	€ 591.366,20
19	Pagamentos adicionais por conta	€ 37.173,00	€ 37.173,00
20	IRC a pagar (9-15+16-17-18-19)>0	€ 0,00	€ 0,00
21	IRC a recuperar (9-15+16-17-18-19)<0	€ 171.888,31	€ 271.153,61
22	IRC de períodos anteriores	€ 0,00	€ 0,00
23	Reposição de benefícios fiscais	€ 0,00	€ 0,00
24	Derrama municipal	€ 17.730,02	€ 23.934,10
25	Dupla trib. jurídica internacional-CDT	€ 0,00	€ 0,00
26	Tributações autónomas	€ 53.162,63	€ 53.162,63
27	Juros compensatórios	€ 0,00	€ 11.723,90
28	Juros indemnizatórios	€ 0,00	€ 0,00
29	Juros de mora	€ 0,00	€ 0,00
30	Total pagam. dif./frac. (art.º 83º CIRC)	€ 0,00	€ 0,00
31	Pagamento de autoliquidação	€ 0,00	€ 0,00
VALOR A REEMBOLSAR:		€	182.332,98

Fonte nota de cobrança seguem

(ee) Subjacentes à Liquidação Contestada encontram-se os seguintes valores (relevantes para efeitos de cálculo do valor da dedução à coleta de 2016):

Tabela 1

Declaração de	Liquidação
---------------	------------

	IRC submetida pela Requerente (cfr. documento 3 junto ao PPA)	Contestada (cfr. documento 1 junto ao PPA)
Matéria Coletável	€ 2.364.002,97	€ 3.191.213,52
Imposto à taxa normal (21%)	€ 496.440,62	€ 670.154,83
Derrama estadual	€ 25.920,09	€ 50.736,40
Total da coleta	€ 522.360,71 ¹	€ 720.891,23
Dedução à coleta de IRC do benefício fiscal RFAI (limitado a 50% do total da coleta)	€ 261.180,35 (50% de € 522.360,71)	€ 360.445,63 (50% de € 720.891,23)

- (ff) Da comparação da Liquidação Contestada com a declaração de IRC apresentada pela Requerente, e tendo em conta o teor do Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo, resultam os seguintes valores:

Tabela 2

¹ O valor total da coleta que resulta da declaração de IRC submetida pela Requerente é € 522.360,71, conforme do documento 3 junto ao PPA, e não € 720.891,23.

	Montante do investimento elegível / não elegível para efeitos do RFAI	Dotação do período de 2016	Dedução do período de 2016	Saldo que transita para períodos seguintes
Requerente (cfr. declaração de IRC junta ao PPA como documento 3)	Elegível: € 3.795.799,75	€ 948.944,94 (25% de € 3.795.799,75)	€ 261.180,35 (correspondente a 50% de € 522.360,71, valor total da coleta de IRC, segundo a declaração de IRC submetida pela Requerente, e junta ao PPA como documento 3)	€ 687.764,59 (corresponde à dotação do período de 2016 de € 948.944,94, deduzido da dedução à coleta realizada no período de 2016, ou seja, € 261.180,35)
AT (cfr.	Elegível: €	€ 468.610,82 (25% de €	€ 360.445,63 (correspondente a 50% de €	€ 108.165,19 (corresponde

Relatório de Inspeção Tributária e Liquidação Contestada)	1.874.433,28 Não elegível: € 1.921.336,47	1.874.433,28), sendo desconsiderado o valor de € 480.334,12 (25% de € 1.921.336,47)	720.891,23, o valor total da coleta de IRC apurado pela AT na sequência do Relatório de Inspeção Tributária)	à dotação do período de 2016 de € 468.610,82, deduzido da dedução à coleta realizada no período de 2016, ou seja, € 360.445,63)
---	---	--	--	---

- (gg) Em 6.8.2020, a Requerente procedeu ao pagamento de € 117.193,23 (cfr. comprovativo de pagamento contante do processo administrativo).
- (hh) Em 9.12.2020, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra a Liquidação Contestada, na parte relativa ao benefício fiscal proveniente RFAI do ano de 2016, por entender que os investimentos desconsiderados pela AT (no montante de € 1.921.336,47) contribuíram para o aumento da capacidade de estabelecimento já existente e, em consequência, serem elegíveis para o benefício fiscal proveniente do RFAI (dedução à coleta de IRC) no valor de € 948.944,94 (correspondente a 25% de € 3.795.799,75):

DO PEDIDO

40º

Nestes termos e nos mais de Direito aplicáveis, requer-se a V. Exa. que se digne conceder provimento à presente Reclamação Graciosa, e em consequência, ordenar o reembolso do montante global de Euro 948.944,94 (novecentos e quarenta e oito mil, novecentos e quarenta e quatro euros e noventa e quatro cêntimos) referente ao benefício fiscal RFAI, indevidamente suportados pela A..., relativamente ao período de tributação de 2016.

(cfr. reclamação graciosa junto ao processo administrativo).

- (ii) A referida reclamação graciosa foi fundamentada nos seguintes termos:

2º

No âmbito de uma inspeção tributária levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária, referente à submissão da Declaração de Rendimentos Modelo 22 de IRC mencionada no ponto anterior, foi o Reclamante notificado, no dia 4 de maio de 2020, do projeto de relatório da inspeção tributária em questão, emitido ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2019 ..., no qual, entre outras, se encontram propostas correções à matéria coletável apurada com referência ao exercício de 2016. Neste âmbito, a Autoridade Tributária considerou que o investimento elegível deveria corresponder unicamente aos investimentos relacionados com a linha de montagem automática flexível, resultando numa correção do benefício fiscal em Euro 480.334,12

("imposto em falta", de acordo com a nomenclatura utilizada nas páginas 2 e 3 do referido projeto de relatório de inspeção tributária).

3º

Por discordar com o vertido em tal projeto de relatório de inspeção tributária, o Reclamante exerceu o seu impreterível direito de audição, onde apontou a discordância relativamente ao proposto pelos Serviços de Inspeção, concretamente no que diz respeito à redução do investimento elegível, representando um decréscimo de Euro 480.334,13 de benefício fiscal. Nesta medida, foram apresentados e devidamente justificados os argumentos que evidenciam a elegibilidade dos investimentos realizados para efeitos de RFAI (pontos 212º a 241º do Direito de Audição).

4º

Em resposta ao Direito de Audição, os Serviços de Inspeção Tributária redigiram o Relatório de Inspeção Tributária, na sua versão final do dia 8 de junho de 2020, onde é considerada que a correção sugerida no projeto de relatório, relativamente aos Benefícios Fiscais no ano de exercício 2016, mais concretamente ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento ("RFAI"), Ponto III.3.1, deveria ser mantida.

5º

Assim, no que respeita ao RFAI apurado por referência ao exercício de 2016, apesar do investimento elegível considerado pelo Reclamante, ascender ao montante de Euro 3.795.779,75 e relativamente ao qual foi apurado um crédito fiscal de Euro 948.944,94, entenderam os Serviços de Inspeção reduzir este valor para Euro 1.874.443,28, a que corresponde um crédito fiscal de 468.610,82.

6º

Não obstante, uma vez mais, a A... no estrito cumprimento das suas obrigações fiscais, procedeu ao pagamento no valor de Euro 117.193,23, no dia 06 de agosto de 2020, tal como se pode comprovar através do documento Anexo 1 – Comprovativo de pagamento, resultantes da Demonstração de acerto de contas nº 2020 ..., que consta no documento Anexo 2 – Demonstração de acerto de contas, enviada pelos Serviços de Inspeção Tributária.

7º

Face ao exposto, e por continuar em discordância com a análise realizada no Relatório Final de Inspeção Tributária, vem o Reclamante deduzir Reclamação Graciosa para refletir o efeito do aludido benefício fiscal na Declaração de Rendimentos Modelo 22 de IRC do período fiscal de 2016, conforme conta no Capítulo III do Código Fiscal do Investimento ("CFI"), concretamente nos artigos 22º a 26º, aprovado através do Decreto Lei nº. 162/2014, de 31 de outubro.

DOS ARGUMENTOS

11º

Como referido anteriormente, através do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, foi aprovado o Código Fiscal ao Investimento (CFI), do qual integra o RFAI, que, conforme previsto no n.º 2 do artigo 1.º do CFI, constitui um auxílio de Estado com finalidade regional, aprovado nos termos do Regulamento (EU) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º L187, de 26 de junho de 2014 (Regulamento Geral de Isenção por Categoria, "RGIC"). O RFAI consta, assim, do Capítulo III (artigos 22.º a 26.º) do CFI, do qual se destacam os artigos 22.º e 23.º, com as epígrafes "Âmbito de aplicação e definições" e "Benefícios fiscais", respetivamente.

12º

A aplicação geral deste benefício confere o direito a uma «dedução à coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC», «no caso de investimentos realizados em regiões elegíveis nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º», de «25% das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado até ao montante de (euro) 10 000 000;», prevista na alínea i) do parágrafo 1) da alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CFI (redação em vigor à data dos factos).

13º

Já no artigo 22.º do CFI, encontram-se definidas não só as diversas condições necessárias para a aplicação deste benefício fiscal, bem como a definição de quais as aplicações relevantes para o respetivo apuramento, conforme se segue:

«1 - O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

2 - Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:

a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areeiros em investimentos na indústria extrativa;

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

- iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;*
- iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;*
- v) Equipamentos sociais;*
- vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;*
- b) Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.*

3 - No caso de sujeitos passivos de IRC que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, as aplicações relevantes a que se refere a alínea b) do número anterior não podem exceder 50 % das aplicações relevantes.

4 - Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que preencham 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 setor 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 três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.ºs 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;

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;

e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;

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

5 - Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.

6 - Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos. (...)»

14º

Em 21 de setembro de 2015, foi publicada em Diário da República a Portaria n.º 297/2015, a qual tem por objeto a «regulamentação do regime fiscal de apoio ao investimento (adiante RFAI) (...) estabelecido(s) (...) no Capítulo III (...) do Código Fiscal do Investimento, (...) assegurando a aplicação integral das regras previstas no Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junho de 2014».

15º

Não obstante o enquadramento legal do RFAI, exposto anteriormente, bem como os argumentos apresentados previamente no Direito de Audição que evidenciam a elegibilidade de um conjunto de investimentos enquadráveis no conceito de investimento inicial, para efeitos do benefício fiscal previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 23.º do CFI, os Serviços de Inspeção consideraram não ser elegíveis para efeitos de apuramento do benefício fiscal de RFAI no ano de 2016.

16º

Assim, a [A...] considera que o cerne da questão em discussão continua a consistir em saber se os investimentos realizados pelo Reclamante poderão ser, ou não, considerados um investimento inicial nos termos do disposto na alínea d), do n.º 2, do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

17º

De facto, apesar a apresentação da documentação de suporte relativa aos investimentos que aqui se discutem, bem como o seu registo na contabilidade do Reclamante, enquanto elementos do ativo fixo tangível ou intangível, os Serviços de Inspeção consideraram, a par do que já havia sucedido no Projeto de Relatório, que estes não contribuiriam para o aumento de capacidade do estabelecimento do Reclamante, motivo pelo qual os mesmos não poderiam ser considerados como investimentos iniciais para efeitos do apuramento do benefício fiscal de dedução à coleta de IRC apurado pelo Reclamante nos exercícios em apreço, no âmbito do RFAI.

18º

Neste sentido, foi então considerado pelos Serviços de Inspeção, e passando a citar as suas próprias palavras que *"não basta os investimentos serem considerados contabilisticamente e fiscalmente como ativos fixos tangíveis, para serem considerados aplicações relevantes para efeitos de RFAI, terão de ser investimentos iniciais, adquiridos em estado novo e enquadráveis numa das quatro tipologias referidas"*, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 2º do CFI e do artigo 11º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

19º

Assim, os Serviços de Inspeção referem que o investimento realizado pelo Reclamante na nova linha de montagem reúne as condições para ser considerado aplicação relevante e, consequentemente, um investimento elegível para efeitos de RFAI, por se tratar de um investimento inicial a favor do referido aumento de capacidade.

20º

Contudo, importa realçar que, relacionado com a aquisição da nova linha e, bem assim, com o projeto global de aumento de capacidade produtiva em curso, o Reclamante refere que surge, impreterivelmente, a necessidade de realizar um conjunto de investimentos adicionais que concorrem para a finalidade pretendida. Aliás, sem a aquisição desta nova linha, a Reclamante jamais teria a necessidade de ditos investimentos adicionais.

21º

De facto, na opinião do ora Reclamante, dado que o investimento em curso no decorrer deste período fiscal consistiu no aumento de capacidade produtiva, através da aquisição de uma nova linha produtiva, surgiu, também, a necessidade de realizar um conjunto de investimentos, não só relativos à construção aos edifícios da Empresa mas também relativos a adaptações/alterações, que se sublinha serem fundamentais aos equipamentos existentes, elementos estes que constam da lista de tipologias de investimento elegíveis para efeitos de RFAI.

22º

No entendimento dos Serviços de Inspeção, equipamentos como as máquinas de retificação, que seriam adquiridas no âmbito do investimento relacionado com a linha automática flexível, não se encontram enquadradas com o conceito de investimento inicial, uma vez que, estas entraram em funcionamento no início de 2016, sendo que a linha automática flexível entrou apenas em funcionamento no ano 2017.

23º

Adicionalmente, é também do entendimento dos Serviços de Inspeção que outro tipo de equipamentos como microscópios, empilhadores, bancadas de trabalho, aparelhos de medição e scanners, ou até mesmo os próprios sistemas de segurança e incêndios e bem como diversos equipamentos e sistemas informáticos deveriam ficar excluídos do âmbito RFAI, neste período, uma vez que este tipo de *"equipamentos básicos (...) fazem parte da laboração normal/usual da empresa."*

24º

Mais ainda, indicaram os Serviços de Inspeção, ao longo da sua análise, que estão de acordo com o facto de que equipamentos como os mencionados no ponto anterior contribuirão para *"o melhoramento e modernização daquela que é referida pelo sujeito passivo como uma das etapas mais sensíveis do processo produtivo"*.

25º

Contudo, os mesmos afirmam não acompanharem *"que de forma inequívoca os investimento em análise se enquadrem como um investimento novo para efeitos de aumento de capacidade, antes se enquadrando (...) como decorrente de uma necessidade constante e fundamental para o fabrica dos seus produtos no processo de laboração normal da empresa em torno e complementar dos ativos preexistentes(...)."*

26º

Desta forma, e apesar de reconhecerem que contabilisticamente estes equipamentos sejam enquadrados como equipamento básico do ativo fixo, os Serviços de Inspeção entendem que, por serem um equipamento básico e fundamental para o funcionamento correto do processo produtivo, estes não integram o conceito de investimento inicial e não estarão a contribuir para *"criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidades 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"*.

27º

No entanto, a não pode aceitar tais entendimentos sufragados pelos Serviços de Inspeção.

28º

Foi através da construção e instalação da nova linha de montagem flexível no processo de produção da A... que veio a originar o aumento de capacidade deste estabelecimento, sendo que esta instalação veio a justificar alguns investimentos adicionais neste tipo de equipamentos. Ora, sem o investimento em tais equipamentos, não seria possível realizar este aumento da capacidade produtiva, uma vez que não seria possível acompanhar este crescimento perspectivado, tornando impossível a fábrica atingir a sua capacidade produtiva máxima. Não se tratam, assim, de investimentos correntes nem de uma simples modernização da fábrica, mas de equipamentos que se consideram imprescindíveis para levar a cabo o aumento da capacidade, refutando o enquadramento dos mesmos na designação de investimento inicial.

29º

Se não vejamos, processualmente a linha de montagem automática procede às sucessivas operações de retificação das faces e diâmetros exteriores e interiores dos anéis que a A... produz, permitindo que estes vão ao encontro dos requisitos dos seus clientes. Ora, a nova linha de montagem não conseguiria executar as suas funcionalidades se as novas máquinas de retificar, entretanto adquiridas pela A... não fossem ao encontro dos requisitos técnicos da primeira, os quais se afiguram como mais rigorosos face à anterior realidade da Reclamante.

30º

O mesmo raciocínio se aplica à aquisição de equipamentos de laboratórios ou dos sistemas instaurados, que embora não se considerem diretamente ligados à produção efetiva do produto acabado, são equipamentos indispensáveis ao controlo e qualidades dos mesmos, sendo, por isso, essenciais. A Empresa recorria a microscópios de média resolução para aferir a limpeza dos seus anéis e garantir o raio/folga radial, tendo com a instalação da nova linha de montagem, dados os seus agora afinados requisitos, sentindo a necessidade de adquirir microscópios de elevada resolução. A mesma razão se aplica aos restantes aparelhos de medição e controlo.

31º

Adicionalmente, este racional, aplica-se também ao caso das empilhadoras, já que o aumento da capacidade de produção implicou o aumento da circulação de matérias-primas e componentes, sendo que para garantir que todos estes componentes cheguem ao seu destino de forma rápida e ágil, foi também imprescindível o investimento em equipamentos de transporte de material.

32º

Assim, apesar de os Serviços de Inspeção considerarem que o investimento nestes equipamentos não se enquadra no conceito de investimento inicial, a verdade é que, de forma a balancear o sistema de produção, face ao aumento de capacidade pretendido, foi imperativo o investimento em máquinas e equipamentos, como os anteriormente mencionados, sendo, por este motivo, considerado pela empresa que os mesmos deveriam ser incluídos no conceito e, consequentemente, deveriam ser considerados para efeitos de RFAI, no período tributário em questão.

33º

A mesma questão se coloca relativamente às reparações, beneficiação ou complemento de equipamentos pré-existent, nos quais se incluem remodelações de células, requalificações elétricas, reparações e manutenção da central de óleo e super-acabamento e na central de bombagem de serviço de incêndio, sendo que os Serviços de Inspeção consideraram que estes investimentos não se encontram igualmente enquadráveis no âmbito do RFAI.

34º

Contudo, uma vez mais, não pode o Reclamante estar de acordo com a análise efetuada pelos Serviços de Inspeção, relativamente ao ponto anterior, uma vez que os investimentos necessários à implementação de uma nova linha de produção vêm acompanhados, como sempre acontece, de investimentos em equipamentos complementares, sem os quais a nova linha de produção não poderia laborar, de forma articulada e eficiente.

35º

Se estes investimentos não fossem realizados, ou seja, sem a aquisição deste tipo de equipamentos complementares, a capacidade produtiva da empresa não seria efetivamente verificada, face aos constrangimentos a montante e a jusante que se iriam verificar.

36º

Face ao exposto nos pontos anteriores, o Reclamante não pode aceitar tais entendimentos relativamente ao não enquadramento destes investimentos no âmbito de RFAI, considerando-os essenciais e indispensáveis no aumento da capacidade produtiva da fábrica.

37º

Face aos argumentos expostos nos pontos anteriores, a A... considera indubitável que os investimentos supramencionados contribuíram para o aumento da capacidade produtiva que consta do conceito de investimento inicial.

38º

Posto isto, é da opinião da A... que a análise realizada pelos Serviços de Inspeção, relativamente aos investimentos em causa, ignoraram por completo a natureza subjacente a tais investimentos e o cumprimento inegável da aludida alínea d), do n.º 2, da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, no que respeita ao aumento da capacidade produtiva e ao aumento da rentabilidade e eficiência associados, uma vez que não são considerados, por parte destes Serviços como contributivos para o aumento da capacidade de produção do estabelecimento do Reclamante e, nessa medida, como elegíveis para efeitos do benefício fiscal do RFAI em sede de IRC.

39º

Dos factos enunciados anteriormente, o Reclamante assim entende que os Serviços de Inspeção devem rever as suas conclusões e considerar como investimento elegível o valor de Euro 3.795.779,75 e relativamente ao qual foi apurado um crédito fiscal de Euro 948.944,94.

(cfr. reclamação graciosa junta ao processo administrativo).

- (jj) Tendo sido notificada do projeto de indeferimento da reclamação graciosa que apresentou (com data de 7.4.2021), a Requerente não se pronunciou.
- (kk) A Requerente foi posteriormente notificada, por via eletrónica, do ofício da Direção de Finanças de ... datado de 22.5.2021 contendo o despacho de indeferimento da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2020..., no qual se pode ler:

Análise
Do RFAI 2016

7. Resumidamente, consta do RIT para 2016, a este respeito:

“Analisados os elementos fornecidos pelo sujeito passivo, seguindo referência genérica dos investimentos conforme apresentada pelo próprio e depois de efetuadas visitas às instalações do sujeito passivo, designadamente às fábricas onde estão localizados os investimentos, e verificação dos documentos suporte dos investimentos efetuados no período 2016, o único investimento com possibilidade de ser considerado investimento elegível para efeitos de RFAI, e que poderá enquadrar-se no conceito de investimento inicial, relacionado com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente é o investimento relacionado com a linha automática flexível, no montante total de €1.874.443,28. Este investimento no período 2016, encontrava-se registado na contabilidade em Investimento em curso.”

(os excertos do RIT para 2016 aqui destacados não dispensam a leitura do mesmo)

8. A questão aqui levantada prende-se com a consideração ou não do investimento realizado pela reclamante e por ela considerado para efeitos de RFAI, em 2016, como um investimento inicial, tal como definido na alínea d) do n.º2 do artigo 2º da Portaria n.º297/2015 de 21 de Dezembro, ou seja, um investimento capaz de aumentar a capacidade de um estabelecimento pré-existente ou a diversificação da produção no que se refere a produtos não fabricados.

9. É neste ponto que a AT e a reclamante divergem, sendo que a segunda defende, na sua petição, que o investimento realizado e agora excluído do RFAI, por via das correcções, contribuiu efectivamente para o aumento da capacidade do estabelecimento.

10. Por esse motivo, requer que lhe seja revista a liquidação reclamada, considerando elegível, para efeitos de RFAI, o investimento efectuado, considerando o benefício no valor de €261.180,35 em 2016 (dedução à colecta), do total de €948.944,94, correspondente a 25% do valor investido (€3.795.779,75).

11. Considerou-se que do total investido de €3.795.779,75, só €1.874.443,28 preenchem o requisito de “investimento inicial”, previsto na alínea d) do n.º2 do artigo 2º da Portaria n.º297/2015 de 21 de Dezembro.

12. Debruçamo-nos, portanto, sobre a parte do investimento excluída pelas correcções dos SIT, no valor de €1.921.336,47.

13. O RFAI está previsto no Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto lei n.º162/2014 de 31 de Outubro e regulamentado pela Portaria n.º297/2015 de 21 de Dezembro.

14. Para o que aqui importa basta a norma da alínea d) do n.º2 do artigo 2º da Portaria n.º297/2015 de 21 de Dezembro (adiante Portaria).

15. Importa apurar se o investimento realizado pela reclamante preenche o conceito de “investimento inicial”, traduzindo-se este no “aumento da capacidade de um estabelecimento pré-existente” ou na “diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento”.

16. Consideramos que essa correlação tem que ser directa, ou seja, o investimento realizado terá por objectivo o aumento da capacidade do estabelecimento ou a diversificação da produção.

17. Na resposta ao questionamento dos SIT, a reclamante inclina-se para a vertente do incremento da capacidade do estabelecimento.

18. De acordo com o RIT (2016):

“Em relação aos outros investimentos descritos pelo sujeito passivo, tendo sido solicitadas cópias de documentos de suporte dos itens de investimento identificados (faturas, ordens de compras e outros), verifica-se pela análise dos mesmos a existência de investimentos que se incluem no âmbito de reparações, beneficiação ou complemento de equipamentos pré-existentes (veja-se, a título de exemplo, remodelação de células pré-existentes, manutenção e ou reparação de linhas de rectificação 5 e 6 também pré-existentes, designadamente execução de calhas e encadeamento, remodelação do layout – Fáb 1 que inclui o encadeamento de linhas já existentes, requalificação eléctrica, optimização da pressão e caudal, reparações e manutenção na central de óleo e super-acabamento e na central de bombagem serviço de Incêndio), bem como material de desgaste, cuja necessidade de substituição é constante e fundamental para o fabrico dos seus produtos, como será o caso por exemplo de “microscópios, empilhadores, bancadas de trabalho, aparelhos de medição, scanners”.

Também se identificam nos investimentos itens que mais não são do que complemento à produção como é o caso por exemplo de sistemas de segurança, incêndio, e vários equipamentos e sistemas informáticos, os quais, ainda que necessários, eventualmente enquadráveis num plano de investimento mais concreto e evidente, não os encontramos porém associados a investimentos claros que permitam a leitura preconizada de “Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, como seria expectável.

Relativamente ainda à aquisição destes bens referidos no parágrafo anterior, sendo decorrente de uma necessidade constante e fundamental para o fabrico dos seus produtos, é manifesto que, enquanto equipamento básico fundamental e constante para o processo de laboração normal da empresa, não estará a contribuir para “...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”, não podendo assim integrar o conceito de investimento inicial.

Para além dos investimentos atrás referidos e relativamente aos quais não restam dúvidas que os mesmos não são enquadráveis, no conceito de investimento inicial, analisamos de seguida a aquisição de equipamentos que pelo seu valor de aquisição e impacto no investimento considerado pelo sujeito passivo, merecem uma análise mais detalhada, como são o caso das máquinas de rectificação, no total de €558.130,00, (descritas nas primeiras seis linhas do quadro apresentado pelo sujeito passivo no seu ponto 4.4 descrição do investimento elegível, fls 52 a 62, no qual estão incluídas: Mâq. AFS 5-40 de rectificar caminho AI, no valor de €262.800,00; Mâq. IFS 62BM de rectificar o furo AI no valor de €206.565,00, e outras componentes).

De acordo com informação obtida na empresa, estas máquinas são adaptáveis às várias linhas ou células de produção.

Quer pela análise da listagem dos bens pertencentes ao ativo fixo tangível da empresa, quer pelas visitas efetuadas às instalações foi possível verificar que existem na empresa várias máquinas do mesmo género, i.e de retificação, adquiridas em diversos períodos anteriores, pelo que o investimento neste tipo de máquinas poderá representar a substituição ou renovação da maquinaria existente, não significando só por si o enquadramento no projecto inicial.

Antes pelo contrário, os elementos recolhidos e a análise efectuada apontam para a exclusão destes bens, do projeto inicial. Por um lado são máquinas cujo investimento está previsto desde 2010, como o comprovam os documentos da ordem de compra. Por outro lado estas máquinas entraram em funcionamento no início de 2016, conforme se comprova pelo mapa de depreciações do período 2016, tendo sido efetuada a sua depreciação anual (correspondentes a 12 meses de 2016), enquanto que a linha automática flexível, se encontrava em investimento em curso entrando apenas em funcionamento em meados de 2017.

Deverá ainda referir-se que, o aumento da capacidade produtiva não foi justificado pelo sujeito passivo, não são apresentados dados que nos permitam concluir qual o real aumento da capacidade produtiva resultante dos investimentos efetuados.

No ponto 4.2.1 da descrição do investimento inicial (objectivos), o sujeito passivo refere que até ao final do ano de 2015 eram produzidos na A... 65 tipos básicos de rolamentos rígidos de esferas de uma carreira, com diâmetros externos compreendidos entre 26mm e 62mm. Em 2015, a Empresa produzia cerca de 75 milhões de rolamentos. Em 2016, fruto do aumento das encomendas por parte dos sectores automóvel e industrial, a A... decidiu aumentar a sua capacidade de produção para 100 milhões. Esta decisão levou a Empresa a adquirir, neste ano, uma linha flexível que permite aumentar a capacidade de montar rolamentos.

Refira-se que, já desde 2009, de acordo com informação constante e divulgada na internet pela empresa, é referido o objectivo de atingir os 100 milhões.

Por outro lado apesar da empresa referir o número de rolamentos produzidos em 2015, cerca de 75 milhões, não refere os valores para o número de rolamentos produzidos em 2016 e 2017, nem tão pouco a capacidade de produção da nova linha de produção. Não é feito o enquadramento do número total de linhas de produção existentes na empresa para ser possível formular uma mínima ideia do aumento da capacidade produtiva, na produção global da empresa.

Apesar de no estudo não serem apresentados dados para a produção, apurou-se na empresa que o valor da produção em 2016 foi de cerca de 73,9 milhões de rolamentos e em 2017 de 71,1 milhões. De acordo com o que foi possível apurar durante a inspeção externa, com base em depoimentos dos colaboradores e das visitas às fábricas efetuadas, mapas de depreciação dos vários anos listagens de ativos e centros de custo, a produção é feita em linhas e em células.

Para além das linhas e células existentes na empresa até 2016, no ano 2016, foi iniciado o projecto de viabilidade de transferência das linhas de produção da fábrica Alemã para a fábrica da ... (conforme consta na nota do Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados do período 2016).

Assim, existem várias linhas de produção e várias células (Células 1,2 e 3 já existentes no início de 2016) e (Células 4,5,6 e 7), criadas em 2017 com a realocação das linhas de produção que foram transferidas da fábrica do grupo na Alemanha (F...), designadas por RKS. Estas linhas de

produção, como já referido, foram transferidas de uma fábrica pertencente ao Grupo C... localizada na Alemanha, não constituem por isso equipamento novo.

De acordo com informação obtida na empresa e constante dos relatórios de contas, estas linhas permitem a produção de rolamentos com diâmetro compreendido entre os 62 e os 90 mm. Por outro lado não podemos deixar de referir, que o indicador referido pelo sujeito passivo para demonstrar o aumento da capacidade produtiva, não permite retirar as conclusões por si registadas. Primeiro que tudo, o sujeito passivo está a fazer corresponder a variação positiva do valor da produção (VBP), com o valor constante das demonstrações financeiras para as vendas e prestações de serviços. Mas não especifica que no valor das Vendas e Serviços prestados em 2016 referidos €57.727.476,66 estão incluídos €3.254.675,00 referentes ao ajustamento relacionados com preços de transferência. E que não estão directamente ligados com a produção. Se ao montante dos €57.727.476,66 subtrairmos os ajustamentos referidos, obtemos o montante de € 54.472.801,66 que é ainda inferior ao valor do ano 2015 como se verifica no quadro apresentado pelo sujeito passivo.

Por outro lado o aumento da capacidade existente, terá indubitavelmente o contributo da transferência das linhas de produção usadas, que terão entrado em funcionamento no final do ano 2017.

Concluindo:

Para além da linha automática flexível, já referida, embora não tendo sido devidamente comprovado o seu contributo para o aumento da capacidade produtiva, não se identificam investimentos que de uma forma relevante e coerente se evidencie como novo e agregador de outros, não parecendo dos investimentos indicados resultar evidência de constituírem um investimento capaz de se enquadrar como integrando no conceito de investimento inicial. Deverá por isso, nos termos dos artigos 22º a 26º do CFI e da Portaria 297/2015, ser corrigido o montante de investimento elegível de 3.795.779,75 para 1.874.443,28. Tal corresponde a uma diminuição do investimento elegível de 1.921.336,47 e por sua vez a uma diminuição da dotação do período de 480.334,12 (1.921.336,47 x 25%).

Assim no período 2016 relativamente ao benefício fiscal, RFAI, serão de considerar os seguintes valores:

Investimento elegível de €1.874.443,28, a que corresponde uma dotação do período 2016 de € 468.610,82 (1.874.443,28 x 25%).

Sendo os valores a considerar no anexo D da declaração de rendimentos modelo 22, quadro 074, campo 714 (Dotação do período) 468.610,82.”

19. No caso que analisamos, o investimento teve por função a substituição de bens de uso corrente no processo de fabrico que têm de ser regularmente objecto de substituição, bem como reparação e beneficiação de equipamentos pré-existentes.
20. Nenhum dos bens referidos no RIT e objecto de exclusão tem por objectivo aumentar a capacidade do estabelecimento, antes se trata de equipamento fundamental para que a mesma continue a operar normalmente (equipamento básico).
21. Quanto a reparações, beneficiação ou complemento de equipamentos pré-existentes (ponto 33 da petição), a reclamante não exclui que se trata disso mesmo, antes afirmando que esses investimentos visaram aumentar a produção.
22. Porém, a sua natureza de reparação ou beneficiação ou complemento de equipamentos pré-existentes já os exclui do conceito de “investimento inicial”.
25. Cabe à reclamante provar adequadamente a relação entre o investimento efectuado e o disposto no artigo 2º da Portaria.
26. Para efeitos de RFAI esses investimentos só são relevantes numa lógica de “investimentos iniciais” onde não cabem os investimentos em bens ou equipamento de uso corrente no processo de fabrico que não visam aumentar a capacidade de um estabelecimento (sublinhe-se a expressão “capacidade”, não se reduzindo a um mero aumento de produção pontual ou dependente de outros factores).
27. Esses equipamentos básicos podem até conter melhoramentos em relação aos anteriores, até podem implicar um menor “atrito” no processo produtivo, traduzido em mais produção, mas tal não significa um aumento da capacidade do estabelecimento, visando somente substituir ou melhorar equipamentos pré-existentes.
28. Os investimentos complementares (sistema de vigilância, equipamentos informáticos) também não se enquadram no conceito de “investimento inicial”, pois, pela sua natureza, não se destinam a aumentar a capacidade do estabelecimento.
29. A acolher a argumentação da reclamante todas as despesas seriam enquadráveis para efeitos de RFAI e é por esse motivo que o legislador incluiu uma baliza na alínea d) do n.º2 do artigo 2º da Portaria.
30. Relevante é o facto de os investimentos excluídos não visarem nem poderiam visar, o aumento da capacidade do estabelecimento.
31. Portanto, o investimento realizado não pode considerar-se um investimento inicial, no sentido de aumentar a capacidade do estabelecimento ou sequer no sentido de diversificar a produção.
32. Corroboramos inteiramente as conclusões dos SIT expressas e bem justificadas no seu relatório, as quais damos aqui por reproduzidas.
- Conclusão
33. Notificada a reclamante para exercício do direito de audição, não veio a mesma pronunciar-se, tendo, entretanto, terminado o prazo para o efeito.
34. Considero que a presente reclamação deve ser indeferida, mantendo-se as liquidações reclamadas de acordo com os pontos antecedentes.

(cfr. documento 2 junto ao PPA).

(II) Na sequência deste ato de indeferimento, a Requerente apresentou o PPA no dia 7.9.2021.

§2. Factos não provados

41. Dos factos com interesse para a causa consideram-se por não provados os seguintes factos:

- (a) A aquisição de 5 máquinas de retificação e de 1 dispositivo de diamantagem, em 19.2.2016, que entraram em funcionamento em 2016, no valor total de € 558.130,00, teve como objetivo o aumento de capacidade de produção de rolamentos da Requerente, ou esteve diretamente relacionada com a aquisição da nova linha de produção de rolamentos automática e flexível, que começou a laborar em meados de 2017.
- (b) A linha de montagem de rolamentos automática e flexível adquirida pela Requerente em 2016 foi instalada em determinada instalação fabril, ou em determinada célula.
- (c) Foram adquiridos os bens e serviços constantes do documento 5 junto ao PPA, no montante total de € 559.426,00, com vista à adaptação, alteração ou ajustamento de diversos equipamentos e sistemas necessários à introdução, instalação e funcionamento da nova linha de montagem de rolamentos automática e flexível, ou com o propósito de aumentar a capacidade de produção da fábrica da Requerente.
- (d) A aquisição do material de desgaste e dos equipamentos e sistemas complementares ao processo de produção que entraram em funcionamento em 2016 (nos quais se inclui 5 microscópios e 2 aparelhos de medição, a bancada de trabalho adquirida em 16.12.2016, a empilhadora adquirida em 23.11.2016, 13 computadores industriais, e o sistema de segurança informática NTT Security), no montante total de 194.778,00, esteve associada à introdução da nova linha de montagem de rolamentos automática e flexível (que começou a laborar em meados de 2017), ou foi efetuada com o objetivo de acompanhar o aumento de produção associado à nova linha de montagem.

- (e) A aquisição do sistema de segurança contra incêndios, a que corresponde o valor de € 65.706,63, esteve relacionada com a instalação de uma nova linha de montagem, ou com o aumento da capacidade de estabelecimento já existente.

§3. Fundamentação da matéria de facto

42. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. a) e e), do RJAT).
43. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, al. e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).
44. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).
45. Quanto ao valor probatório de Relatório de Inspeção Tributária, as asserções que dele constem podem ter força probatória se não forem impugnadas (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 26.06.2014, proferido no processo n.º 07148/13).
46. À luz do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT, é ao sujeito passivo que compete fazer prova dos pressupostos de sujeição ao regime de determinado benefício fiscal, enquanto

facto impeditivo da tributação-regra (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 2.7.2013, proferido no processo n.º 06629/13).

47. Os factos elencados *supra* como provados foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes e nos documentos juntos ao PPA e ao procedimento administrativo.
48. Interessa agora justificar os factos elencados *supra* como não provados à luz da prova produzida e do exame crítico da mesma.
49. Quanto à aquisição de 5 máquinas de retificação e de 1 dispositivo de diamantagem, em 19.2.2016, no valor total de € 558.130,00, não obstante da sua importância para o processo de produção de rolamentos, que não está aqui em causa, a verdade é que, depois de visitar as instalações da Requerida e de analisar o ativo adquirido nos anos anteriores, a AT concluiu que estas máquinas poderiam constituir equipamento de substituição de máquinas já existentes, sem relação com a aquisição da nova linha de montagem automática e flexível, até porque o referido equipamento começou a funcionar no início de 2016 e a nova linha de montagem só começou a laborar em meados de 2017 (cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo, factos não contestados pela Requerente).
50. Tal como refere a AT no Relatório de Inspeção Tributária, se a aquisição do equipamento de retificação em causa estivesse diretamente relacionada com a nova linha de montagem (como a Requerente alega), seria expeável que tais equipamentos entrassem em funcionamento na mesma data ou em data posterior ao da nova linha de montagem.
51. Sucede, porém, que as máquinas de retificação e o dispositivo de diamantagem começaram a funcionar no início de 2016, não tendo a Requerente logrado provar, através dos documentos que juntou aos autos, que a respetiva aquisição tivesse tido como objetivo o aumento de sua capacidade de produção de rolamentos, ou estivesse diretamente relacionada com a nova linha de produção de rolamentos.

52. Relativamente aos bens e serviços constantes do documento 5 junto ao PPA, no montante total de € 559.426,00, cumpre referir que, durante o processo inspetivo e após várias visitas às fábricas da Requerente, a AT apurou indícios suficientes para concluir que os referidos bens e serviços consistiram em reparações, beneficiações ou complementos de equipamentos pré-existentes, decorrentes do normal funcionamento da empresa, e sem o propósito de aumentar a capacidade de produção.
53. Imporia à Requerente demonstrar e provar o que alegou: que os bens e serviços constantes do documento 5 junto ao PPA foram adquiridos com vista à adaptação, alteração ou ajustamento de diversos equipamentos e sistemas necessários à introdução, instalação e funcionamento da nova linha de montagem de rolamentos automática e flexível, e que sem eles a nova linha de montagem não poderia laborar, ou, pelo menos, que os mesmos bens e serviços foram adquiridos com o propósito de aumentar a capacidade de produção da fábrica da Requerente.
54. Sendo certo que a instalação de uma nova linha de montagem numa fábrica poderá acarretar custos adicionais, a verdade é que a Requerente não provou que custos constantes do documento 5 junto ao PPA foram suportados com as obras que alegadamente realizou para adaptar a sua fábrica à nova linha de montagem automática e flexível.
55. A lista de bens e serviços constante do documento 5 junto ao PPA, no montante total de € 559.426,00, inclui “serviços de limpeza”, “reparação do pavimento da fábrica 1, 2 e 3”, custos relativos à remodelação das células 4 a 39, e muitas outras despesas sem qualquer referência que permita aferir se estão relacionadas com a nova linha de montagem de rolamentos automática e flexível, ou se foram suportadas com o propósito de aumentar a capacidade de produção da Requerente.
56. Aliás, da prova junta ao PPA pela Requerente nem resulta que a nova linha de montagem de rolamentos automática e flexível adquirida pela Requerente em 2016 tivesse sido instalada em determinada instalação fabril, ou em determinada célula.

57. Cabendo à Requerente o ónus de provar a verificação dos pressupostos do benefício fiscal proveniente do RFAI e previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI, cabia à Requerente afastar os indícios recolhidos pela AT e referidos no Relatório de Inspeção Tributária através de prova positiva e concludente, não bastando à Requerente criar dúvida sobre os factos relevantes para a averiguação dos referidos pressupostos.
58. No caso, a prova apresentada pela Requerente de que bens e serviços no montante total de € 559.426,00 foram adquiridos para adaptar e ajustar diversos equipamentos e sistemas à introdução de uma nova linha de montagem de rolamentos, e de que os mesmos bens e serviços foram adquiridos com o propósito de aumentar a capacidade de produção da Requerente, consistiu numa lista de bens e serviços (junta ao PPA como documento 5), que inclusivamente refere “serviços de limpeza”, “reparação do pavimento da fábrica 1, 2 e 3”, e custos relativos com a remodelação das células 4 a 39, que, por sua vez, não se afiguram claramente relacionados com a instalação da nova linha de montagem de rolamentos.
59. Impor sublinhar que “alegar não é provar” e que, para efeitos de prova, não é suficiente à Requerente apresentar uma lista de bens e serviços que adquiriu e alegar que os mesmos contribuíram para o aumento da sua capacidade produtiva, ou que tinham esse objetivo, ou que eram suscetíveis, em abstrato, de ter esse objetivo, para que se dê como provado esse facto.
60. Esta lista de bens e serviços (junta ao PPA como documento 5) revelou-se manifestamente insuficiente para convencer o Tribunal de que os bens e serviços nela referidos não se trataram de reparações, beneficiações ou complementos de equipamentos já existentes, que não constituíram investimentos correntes e manutenções decorrentes do normal funcionamento das fábricas da Requerente (tal como defendido pela AT com base nos indícios que apurou no âmbito do procedimento de inspeção tributária, que constam do Relatório de Inspeção Tributária).
61. Conclui-se, assim, que a prova documental junta aos autos pela Requerente não foi suficiente para o Tribunal dar como provada a matéria de facto alegada pela Requerente

quanto à aquisição dos bens e serviços constantes do documento 5 junto ao PPA, no montante total de € 559.426,00.

62. Quanto à aquisição do material de desgaste e dos equipamentos e sistemas complementares ao processo de produção que entraram em funcionamento em 2016 (nos quais se inclui 5 microscópios e 2 aparelhos de medição, a bancada de trabalho adquirida em 16.12.2016, a empilhadora adquirida em 23.11.2016, 13 computadores industriais, e o sistema de segurança informática NTT Security), a Requerente não apresentou qualquer prova de que a mesma esteve associada à introdução da nova linha de montagem de rolamentos automática e flexível (que, repita-se, começou a laborar em meados de 2017), ou que foi efetuada com o objetivo de acompanhar o aumento de produção associado à nova linha de montagem, limitando-se a alegar isso mesmo.
63. A este propósito, cumpre salientar que, em 2016, quando estes ativos começaram a ser utilizados, a Requerente dispunha de várias linhas de produção, e que, neste contexto, são relevantes os indícios referidos no Relatório de Inspeção Tributária que apontam para o facto destes equipamentos fazerem parte da laboração normal/usual da Requerente.
64. Por último, resta referir, relativamente à aquisição do sistema de segurança contra incêndios, a que corresponde o valor de € 65.706,63, que não consta dos autos qualquer prova no sentido de demonstrar que a mesma esteve relacionada com a instalação de uma nova linha de montagem, ou com o aumento da capacidade de estabelecimento já existente.
65. Note-se que a Requerente poderia ter junto outros documentos e arrolado testemunhas no PPA para provar o que alega, e que, quando lhe foi dada oportunidade para se pronunciar sobre a necessidade da realização da reunião do artigo 18.º do RJAT, a Requerente não se pronunciou nesse sentido.
66. Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de

facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

§1. Questões a decidir

67. Após várias visitas às instalações da Requerente, a AT concluiu que o único investimento realizado pela Requerente em 2016 que é elegível para efeitos do benefício fiscal proveniente do RFAI e previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI (dedução à coleta de IRC) é o investimento relacionado com a linha de montagem de rolamentos automática flexível, no montante total de € 1.874.433,28, por ser este o único que se enquadra na definição de “investimento inicial” contida na al. d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015.
68. Atendendo aos fundamentos constantes no Relatório de Inspeção Tributária de 8.6.2020, que deu origem à Liquidação Contestada, a questão *decidenda* no caso em apreço é a de saber se poderá ser recusado à Requerente o benefício fiscal proveniente ao RFAI e previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI (dedução à coleta de IRC) relativamente aos restantes investimentos realizados pela Requerente no ano de 2016 (com valor total de € 1.921.336,47), por os mesmos não se enquadrarem no conceito de “investimento inicial”, na aceção do artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015.
69. Assim, não cabe ao Tribunal pronunciar-se sobre a verificação das restantes pressupostos do benefício fiscal previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI (dedução à coleta de IRC) do ano de 2016.
70. Tendo em consideração a posição das partes e a matéria de facto dada como assente, as questões a decidir são as seguintes:

- 1) Se os investimentos realizados pela Requerente em 2016, no valor de € 1.921.336,47, consubstanciam um “investimento inicial”, na aceção do artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015?
- 2) Se a Liquidação Contestada é ilegal, na parte em que assenta na desconsideração / revogação de parte do benefício fiscal associado ao RFAI e previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI (dedução à coleta de IRC) do ano de 2016?
- 3) Se o ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente é ilegal, por desconsiderar / revogar parte do benefício fiscal associado ao RFAI e previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI (dedução à coleta de IRC) do ano de 2016?
- 4) Se o valor da causa indicado pela Requerente no PPA corresponde efetivamente ao valor da causa que resulta do artigo 97.º-A, n.º 1, do CPPT?

§2. Da qualificação dos investimentos realizados pela Requerente em 2016 como “investimento inicial” para efeitos do benefício fiscal proveniente do RFAI e previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI

71. Tal como referido *supra*, a AT aceitou como “investimento inicial” e, portanto, elegível para efeitos do benefício fiscal proveniente ao RFAI e previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI, a aquisição pela Requerente em 2016 de uma linha de montagem de rolamentos automática e flexível, no valor de € 1.874.443,28.
72. A questão objeto de dissidência das partes consiste em saber se os restantes investimentos realizados pela Requerente no ano de 2016 (com valor total de € 1.921.336,47) se enquadram no conceito de “investimento inicial”, na aceção do artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, sendo este um pressuposto essencial da respetiva elegibilidade para o benefício fiscal em apreço.
73. Importa atentar às disposições legais e regulamentares aplicáveis.

Enquadramento jurídico

74. O CFI foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro (ao abrigo da Lei de autorização legislativa n.º 44/2014, de 11 de julho), que procedeu à revisão do regime dos benefícios fiscais destinados a incentivar o investimento produtivo, adaptando-os “*ao novo quadro legislativo europeu aplicável aos auxílios estatais para o período 2014-2020*”, e tendo em vista a promoção da competitividade da economia portuguesa e a manutenção de um contexto fiscal favorável ao investimento, à criação de emprego e ao reforço dos capitais próprios das empresas (cfr. respetivos preâmbulo e artigo 1.º).

75. O novo quadro legislativo europeu aplicável aos auxílios estatais para o período 2014-2020 consta do RGIC.

76. Neste regulamento, a Comissão, ao abrigo do artigo 108.º, n.º 4, do Tratado de Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), definiu as categorias de auxílios estatais que os Estados-Membros podem instituir (e as condições que os mesmos auxílios têm de satisfazer) sem ser necessária a notificação referida no artigo 108.º, n.º 3, do TFUE (cfr. artigo 3.º do RGIC).

77. No preâmbulo do RGIC pode ler-se:

“(18) A fim de garantir que os auxílios são necessários e incentivam o desenvolvimento de atividades ou projetos, o presente regulamento não deve aplicar-se aos auxílios a atividades que o beneficiário realizaria de qualquer modo, mesmo sem o auxílio.”

78. No artigo 2.º do mesmo regulamento podem ler-se as seguintes definições:

“(41) «Auxílios regionais ao investimento», os auxílios com finalidade regional concedidos para um investimento inicial ou um investimento inicial a favor de uma nova atividade económica;

42) «Auxílios regionais ao funcionamento», os auxílios destinados a reduzir as despesas correntes de uma empresa que não estejam ligadas a um investimento inicial. Incluem categorias de custos como os custos do pessoal, materiais, serviços contratados, comunicações, energia, manutenção, rendas, administração, etc., mas excluem os encargos de amortização e os custos de financiamento, se estes tiverem sido incluídos nos custos elegíveis aquando da concessão do auxílio ao investimento; (...)

49) «Investimento inicial»,

a) Um 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; (...)

79. Relativamente aos auxílios regionais ao investimento, dispõe o artigo 14.º do RGIC:

“4. Os custos elegíveis devem ser os seguintes:

a) Custos de investimento em ativos corpóreos e incorpóreos; (...)

6. Os ativos adquiridos devem ser novos, exceto no que se refere às PME e à aquisição de um estabelecimento. (...)

80. O artigo 15.º do RGIC regula os auxílios regionais ao funcionamento.

81. Se a União Europeia detém a competência exclusiva para estabelecer as regras de concorrência necessárias ao funcionamento do mercado interno (cfr. artigo 3.º, n.º 1, al. b), do TFUE), para autorizar auxílios estatais específicos a pedido dos Estados-Membros (cfr. artigo 108.º, n.º 2, do TFUE), e para definir as categorias de auxílios estatais que os Estados-Membros podem instituir sem notificar a Comissão (cfr. artigo 108.º, n.ºs 3 e 4, do TFUE), é aos Estados-Membros que cabe instituir os auxílios estatais (à luz das respetivas políticas económicas estratégicas), e regular os mesmos observando os limites decorrentes do direito comunitário.

82. Para efeitos do RGIC, o RFAI (contido nos artigos 22.º a 26.º do CFI) é qualificado como auxílio regional ao investimento.

83. O artigo 22.º do CFI define o âmbito de aplicação do RFAI:

“1 - O RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores especificamente previstos no n.º 2 do artigo 2.º, tendo em consideração os códigos de atividade definidos na portaria prevista no n.º 3 do referido artigo, com exceção das atividades excluídas do âmbito sectorial de aplicação das OAR e do RGIC.

2 - Para efeitos do disposto no presente regime, consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:

a) Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areeiros em investimentos na indústria extrativa;

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

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

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

v) Equipamentos sociais;

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

(...)

5- Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso.

6- Para efeitos do disposto no número anterior, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso transitado de períodos anteriores, exceto se forem adiantamentos.”

84. O benefício fiscal do RFAI em análise no caso *sub judice* encontra-se previsto no artigo 23.º do CFI, no qual se pode ler:

“1 – Aos sujeitos passivos de IRC previstos no n.º 1 do artigo anterior, são concedidos os seguintes benefícios fiscais:

a) Dedução à coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, das seguintes importâncias das aplicações relevantes:

1) No caso de investimentos realizados em regiões elegíveis nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia constantes da tabela prevista no n.º 1 do artigo 43.º:

i) 25% das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado até ao montante de € 15.000.000;(…)

2 – A dedução a que se refere a alínea a) do número anterior é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes, com os seguintes limites: (...)

b) Nos restantes casos, até à concorrência de 50% da coleta do IRC apurada em cada período de tributação.

3 – Quando a dedução referida no número anterior não possa ser efetuada integralmente por insuficiência de coleta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes, até à concorrência da coleta de IRC apurada em cada um dos períodos de tributação, no caso de investimentos abrangidos pela alínea a) do número anterior ou com o limite previsto na alínea b) do mesmo número, nos casos aí previstos.”

85. No artigo 25.º do CFI, relativo a obrigações acessórias, pode ler-se:

“1 – A dedução prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º, é justificada por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, que identifique discriminadamente as aplicações relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes.

2 – Do processo de documentação fiscal relativo ao exercício da dedução deve ainda constar documento que evidencie o cálculo do benefício fiscal, bem como documentos comprovativos das condições de elegibilidade previstas no artigo 22.º (...)

4 – Os procedimentos de controlo da verificação das condições para a aplicação do regime de benefícios fiscais previsto no presente capítulo são definidos por despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia.”

86. A Portaria n.º 297/2015 procede à regulamentação do RFAI com vista a assegurar a plena aplicação das regras decorrentes da legislação europeia em matéria de auxílios estatais, nomeadamente as contidas no RGIC (cfr. respetivo artigo 1.º).

87. No artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, pode ler-se o seguinte:

“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”.

88. No artigo 7.º da Portaria n.º 297/2015 é regulado o processo de documentação fiscal, dispondo, na parte relevante, o seguinte:

1 - Para efeitos do disposto nos n.os 1 e 2 do artigo 25.º do Código Fiscal do Investimento, os sujeitos passivos devem incluir no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC os seguintes elementos:

a) Descrição do investimento inicial, indicando designadamente os objetivos, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da presente portaria; (...)

d) Identificação da data e custo de aquisição de todas as aplicações relevantes, bem como listagem das faturas que titulem a respetiva aquisição; (...)

f) Cálculo dos benefícios fiscais previstos no n.º 1 do artigo 23.º do Código Fiscal do Investimento relativos ao investimento realizado em aplicações relevantes no período de tributação e respetivos valores atualizados de acordo com o disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 e nos n.os 2 e 3 do artigo 4.º da presente portaria; (...)”

89. Das disposições referidas *supra* resulta o seguinte:

- No que toca a ativos fixos tangíveis, são relevantes para efeitos do RFAI os investimentos em ativos que (i) sejam afetos à exploração da empresa, (ii) sejam adquiridos em estado de novo, (iii) correspondam a adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis, (iv) consubstanciem um “investimento inicial”, ou seja, um investimento relacionado com a criação de um

novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento, ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

- Nos investimentos relevantes para efeitos do RFAI incluem-se os ativos fixos tangíveis que preencham estas condições e se enquadrem na construção, aquisição, reparação e ampliação de instalações fabris.
- Os benefícios fiscais provenientes do RFAI, enquanto auxílios regionais ao investimento, deverão ser concedidos a um “investimento inicial”, não se destinando a fazer face as despesas correntes associadas ao funcionamento de uma empresa que não estejam ligados a um “investimento inicial” (e.g., custo com pessoal, serviços contratados, comunicações, manutenção, administração).

90. Referidas as disposições legais e regulamentares pertinentes para o caso *sub judice*, cumpre sublinhar que as normas que preveem benefícios fiscais têm a natureza de normas excecionais, como decorre do teor expresso do artigo 2.º, n.º 1, do EBF, pelo que devem ser interpretadas, em princípio, nos seus termos, sem ampliações ou restrições, com primazia do elemento literal (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15.11.2000, proferido no processo n.º 025446; Decisão Arbitral de 10.12.2021, proferida no processo n.º 726/2020-T; Decisão Arbitral de 22.1.2021, proferida no processo n.º 82/2020-T).

O conceito de “investimento inicial”

91. Conforme se pode ler no Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo, no âmbito do procedimento de inspeção, a Requerente informou a AT de que, em 2016, teria decidido aumentar a sua capacidade de produção de rolamentos de 75 milhões para 100 milhões de rolamentos através (1) da aquisição de uma nova linha de montagem automática flexível que permitiria aumentar a capacidade para montar

rolamentos, tendo para o efeito iniciado a adaptação do espaço fabril, a construção de estruturas necessárias à implementação da nova linha de montagem, e a aquisição de novos equipamentos necessários, e (2) do investimento em outras etapas do processo produtivo, nomeadamente, (a) na implementação de uma nova linha de torneamento de anéis exteriores e aquisição de diversas máquinas e equipamentos necessários à respetiva integração no processo produtivo (incluído máquinas de retificação e equipamento de diamantagem), (b) na construção e remodelação da infraestrutura e sistema de tubagens no sentido de desenvolver a sua central de óleo e super-acabamento, (c) na aquisição de aparelhos de medição e de laboratório, (d) em novos sistemas informáticos de gestão processual, entre outros.

92. Como também se pode ler no Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo, depois de efetuar várias visitas às instalações da Requerente, a AT apenas aceitou como “investimento inicial” para efeitos de RFAI, o investimento relacionado com a nova linha de montagem de rolamentos automática e flexível (no montante de € 1.874.443,28), considerando os restantes investimentos realizados pela Requerente como não integrando o conceito de “investimento inicial” por se tratarem de (a) investimentos realizados no âmbito de reparações, beneficiações, ou complemento de equipamentos pré-existentes, (b) material de desgaste, ou (c) equipamentos que não são complementos à produção e que não contribuem para o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.
93. Por sua vez, a Requerente alega que está em causa um *“projeto global de aumento da capacidade produtiva do complexo de bens através do qual a Requerente prossegue a sua atividade de fabrico de rolamentos e outros equipamentos industriais e automóveis”*, que incluiu não só a aquisição de uma nova linha de montagem de rolamentos como também todos os investimentos desconsiderados pela AT (cfr. artigo 53.º do PPA).
94. Para a Requerente, a desconsideração dos investimentos realizados pela Requerente no valor de € 1.921.336,47 resultou de uma espécie de análise atomística ou individualizada desses vários elementos realizada pela AT, que ao invés os deveria ter enquadrado num

complexo mais alargado de investimentos realizados com o propósito único de incrementar a capacidade de produção da Requerente.

95. As partes discordam quanto ao conceito de “investimento inicial” ínsito no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, relevante para aferir da elegibilidade dos vários investimentos realizados pela Requerente para o benefício previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI.
96. A Requerida defende que o conceito de “investimento inicial” só abrange as aquisições de ativos relacionadas com um investimento novo agregador que, de forma independente, se destaque em relação ao ativo pré-existente, encontrando-se, assim, excluídas do referido conceito (a) a aquisição isolada de ativos, (b) a aquisição de “equipamentos de substituição” e de “equipamentos complementares”.
97. Já a Requerente argumenta que não é requisito legal que os ativos fixos adquiridos não substituam outros, ou que não possam servir para renovar ou complementar o ativo existente, bastando que o investimento observe os requisitos previstos no artigo 22.º, n.ºs 2 e 3, do CFI, e esteja relacionado com umas das finalidades referidas no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015 (sob pena de violação do princípio da legalidade tributária, na sua vertente de tipicidade, ínsito no artigo 103.º, n.º 3, da CRP e no artigo 8.º, n.º 1, da LGT).
98. Argumenta ainda a Requerente que destes preceitos não decorre que os investimentos correntes sejam inelegíveis para efeitos do RFAI.
99. Sintetizada a posição das partes a respeito do conceito de “investimento inicial”, importa fazer duas observações preliminares:
- (1) O RFAI integra benefícios fiscais ao investimento, e já não benefícios fiscais ao funcionamento das empresas, pelo que o conceito de “investimento inicial” relevante para efeitos do RFAI não deverá incluir despesas correntes associadas

ao funcionamento de uma empresa (e.g., custo com pessoal, serviços contratados, comunicações, manutenção, administração);

- (2) Por princípio, não há ativos fixos tangíveis que, pela sua natureza, não se enquadram no conceito de “investimento inicial”, dependendo este enquadramento da sua relação com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento, ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente (cfr. Decisão Arbitral de 25.6.2021, proferida no processo n.º 574/2020).

100. A propósito do enquadramento no conceito de “investimento inicial” de reparações e beneficiações de equipamentos preexistentes, na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 546/2020-T (17.1.2022), o Tribunal aceitou as adições parciais de equipamento novo ao equipamento existente (beneficiações) que suportem o aumento da capacidade produtiva, mas já não reparações de equipamentos.

101. Na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 427/2021-T (28.9.2021) pode ler-se que *“a mera substituição de equipamento não implica um investimento “inicial”, ex novo, que induza ao aumento de capacidade do estabelecimento existente. Consubstancia um investimento necessário que decorre do normal funcionamento de uma atividade industrial. Parece inquestionável ser imanente, quer ao RFAI, quer à DLRR, o estímulo a um investimento incremental e não apenas a manutenção de um status quo (...).”*

102. Relativamente a “equipamentos de substituição”, “beneficiações de equipamentos preexistentes” e a “equipamentos complementares”, temos que o respetivo enquadramento no conceito de “investimento inicial” depende, não da sua natureza, mas da sua relação com uma das finalidades referidas no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015.

103. Outra das questões que se coloca em relação ao conceito de “investimento inicial” é a de saber se este conceito (a) exige que a aquisição de ativos fixos tangíveis se enquadre num “projeto de investimento” relacionado com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, ou (b) se basta com a aquisição de ativos fixos tangíveis que, em si mesmos, potenciem a capacidade de produção de um estabelecimento já existente, ou contribuam para o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, ou sejam adquiridos com este fim.
104. O primeiro entendimento parece encontrar acolhimento das Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 837/2021-T (6.5.2022), 427/2020-T (28.9.2021), n.º 546/2020-T (17.1.2022).
105. No primeiro destes processos, o Tribunal considerou que, para poder ser elegível para efeitos do RFAI, a aquisição de um equipamento tem de (i) ter a natureza de *investimento estratégico*, tratando-se de uma aquisição com carácter planeado e prospetivo (por contraposição a um *investimento isolado*), e (ii) consistir num *investimento inicial*, i.e., uma aquisição de um ativo que tem em vista contribuir para o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, podendo tratar-se de um “equipamento de substituição”, ou de um “equipamento complementar” ao ativo existente (por contraposição a um *investimento de substituição* sem relação com o aumento da capacidade de um estabelecimento existente).
106. O segundo dos entendimentos referidos *supra* parece encontrar acolhimento nas Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 163/2020-T (23.12.2020), 789/2019-T (28.9.2020), 273/2019-T (11.12.2019), 574/2020 (15.6.2021), 726/2020-T (10.12.2021).
107. Menos controversa tem sido a questão de saber se a lei impõe que os investimentos produzam resultados imediatos, sendo jurisprudência constante que o resultado não constitui um pressuposto dos benefícios fiscais provenientes do RFAI (cfr. Decisão Arbitral de 17.1.2022, proferida no processo n.º 546/2020-T; Decisão Arbitral de 10.12.2021, proferida no processo n.º 726/2020-T).

108. Revertendo à situação do caso, interessa determinar se poderá ser recusado à Requerente o benefício fiscal proveniente ao RFAI e previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI (dedução à coleta de IRC) relativamente aos investimentos que esta realizou em 2016 com o valor total de € 1.921.336,47, por os mesmos não se enquadrarem no conceito de “investimento inicial”, na aceção do artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, tendo em consideração os fundamentos contidos no Relatório de Inspeção Tributária e a prova produzida pelas partes.

Investimentos desconsiderados pela AT

A) Equipamentos de retificação

109. Na declaração de substituição de IRC Modelo 22 relativa ao exercício 2016 (entregue em 17.4.2018), a Requerente considerou o investimento em 5 máquinas de retificação e 1 dispositivo de diamantagem, no valor total de € 558.130,00.
110. No decorrer do procedimento de inspeção, a Requerente justificou estes equipamentos como necessários à implementação de uma nova linha de torneamento de anéis exteriores no processo produtivo e, portanto, à modernização de uma das etapas desse mesmo processo produtivo, com o objetivo de acompanhar o aumento da capacidade produtiva planeado e manter a qualidade dos seus produtos (cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).
111. Aquando das visitas às instalações da Requerente, a AT observou que a Requerente já dispunha de máquinas de retificação (adquiridas em anos anteriores) e que o investimento nas novas máquinas de retificação poderia representar a substituição ou renovação da maquinaria existente (cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).
112. Dos elementos recolhidos e da análise efetuada aos mesmo concluiu a AT que, no caso concreto, este investimento deveria ser excluído do projeto de investimento relativo à aquisição da nova linha de montagem de rolamentos automática flexível, na medida em

que “*estas máquinas são adaptáveis às várias linhas ou células de produção*”, “*são máquinas cujo investimento está previsto desde 2010*”, e “*entraram em funcionamento no início de 2016 (...), enquanto que a linha automática flexível, se encontrava em investimento em curso entrando apenas em funcionamento em meados de 2017*” (cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).

113. Na reclamação graciosa apresentada em 9.12.2020, veio a Requerente alegar que a aquisição das novas máquinas de retificação foi necessária face à aquisição da nova linha de montagem automática flexível, para obter um produto final em conformidade com as especificações técnicas, de qualidade e de segurança desejadas (cfr. respetivo artigo 29.º).
114. Já no PPA, veio a Requerente sublinhar que o investimento nas referidas máquinas teve uma relação direta e causal com a aquisição da nova linha de montagem (que a própria AT aceita como enquadrada na definição de “investimento inicial”), e a mesma finalidade deste investimento: aumentar a capacidade de produção da Requerente.
115. Todavia, tal como referido *supra*, a Requerente não logrou provar, como lhe competia, que a aquisição das 5 máquinas de retificação e do 1 dispositivo de diamantagem estivesse diretamente relacionada com a nova linha de montagem de rolamentos, ou visasse o aumento da capacidade produtiva da Requerente.
116. Na verdade, o facto de os equipamentos em causa terem começado a funcionar no início de 2016 e de a nova linha de montagem ter começado a laborar em meados de 2017 (mais de um ano depois) indicia que não há uma ligação direta e necessária entre aqueles equipamentos e esta linha de montagem, e que a aquisição daqueles equipamentos não esteve relacionada com o aumento de capacidade de produção de rolamentos que se esperava resultar da nova linha de montagem.
117. Assim, temos que assiste razão à Requerida quando refere que o que poderá estar em causa são “equipamentos de substituição”, cuja aquisição não esteve relacionada com o aumento da capacidade de produção de rolamentos da Requerente que se esperava resultar da nova linha de montagem.

118. Conclui-se, assim, que a aquisição do equipamento de retificação e de diamantagem, no valor total de € 558.130,00, não consubstancia um “investimento inicial”, com os fundamentos contidos no Relatório de Inspeção Tributária, e, conseqüentemente, não é elegível para o benefício fiscal proveniente do RFAI e previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI.

B) Reparações, beneficiação ou complemento de equipamentos preexistentes, nos quais se incluem remodelações de células, requalificações elétricas, reparações e manutenção da central de óleo e super-acabamento e na central de bombagem de serviço de incêndio

119. Na declaração de substituição de IRC Modelo 22 relativa ao exercício 2016 (entregue em 17.4.2018), a Requerente considerou os bens e serviços constantes do documento 5 junto ao PPA, no montante total de € 559.426,00, enquanto “investimentos de grande envergadura” realizados na sua fábrica com vista “à adaptação, alteração e/ou ajustamento” de diversos equipamentos e sistemas, sem os quais a nova linha de montagem automática flexível não poderia funcionar, e que “tinham como propósito o aumento da capacidade de produção da fábrica da Requerente” (cfr. artigos 111.º a 115.º do PPA).

120. No decorrer do procedimento de inspeção, a Requerente veio dizer que a aquisição da linha de montagem implicou um “extenso investimento na própria reestruturação e adaptação da fábrica e em sistemas auxiliares e de utilidade, tendo a A... alocado uma parte significativa do seu investimento às obras de remodelação do layout da Fábrica 1 e da Célula 3, construção de plataformas de acesso, remodelação e substituição dos sistemas elétricos, de tubagens e de iluminação, optimização do armazém de produto acabado, entre outros” (cfr. Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo).

121. Do Relatório de Inspeção Tributária resulta que a AT desconsiderou este investimento como elegível para efeitos do RFAI com dois fundamentos.
122. Em primeiro lugar, por se tratarem de reparações, beneficiações ou complementos de equipamentos pré-existentes decorrentes do normal funcionamento da empresa, sem o propósito de aumentar a capacidade de produção.
123. No Relatório de Inspeção Tributária refere-se *“a título de exemplo, remodelação de células pré-existentes, manutenção e ou reparação de linhas de retificação 5 e 6 também pré-existentes, designadamente execução de calhas e encadeamento, remodelação do layout – Fáb 1 que inclui o encadeamento de linhas já existentes, requalificação elétrica, otimização da pressão e caudal, reparações e manutenção na central de óleo e super-acabamento e na central de bombagem serviço de incêndio”*.
124. No Relatório de Inspeção Tributária pode-se ler ainda que a AT concluiu que (a) as diversas *“beneficiações, alterações, otimização e melhorias de equipamentos pré-existentes”* constituem *“investimentos correntes e manutenções decorrentes do normal funcionamento da empresa”*, e (b) relativamente à *“alteração do layout”*, que *“de acordo com informação recolhida nas visitas externas essas alterações são usuais na empresa”*.
125. Em segundo lugar, a AT considerou estes investimentos inelegíveis para efeitos do RFAI por não se tratarem de *“Activos Fixos Tangíveis, adquiridos em estado novo (al. a) do n.º 2 do art.º 22.º do CFI)”*.
126. Na reclamação graciosa que apresentou em 9.12.2020, a Requerente veio alegar que este investimento é complementar ao investimento na nova linha de montagem de rolamentos, e que sem este investimento complementar esta não poderia laborar ou atingir a sua capacidade produtiva (cfr. respetivo artigo 34.º).

127. No PPA, a Requerente argumenta que *“Do quadro legal em vigor, em especial do artigo 22.º, n.ºs 1 e 2, do CFI e do artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, não decorre, nem mesmo implícita ou indiretamente, que investimentos correntes estejam excluídos dos elegíveis para efeitos do RFAI”, e que “Defender o contrário viola, sem mais, o princípio da legalidade tributária, na sua vertente da tipicidade (cf. artigo 103.º, n.º 3, da CRP e artigo 8.º, n.º 1, da LGT)”* (cfr. respetivos artigos 117.º e 118.º).
128. A Requerente referiu ainda que *“o regular funcionamento de uma empresa industrial ou a simples passagem do tempo provoca o desgaste e a conseqüente necessidade de substituir ou reparar certos elementos da unidade fabril, o que, salvo se não se relacionar com nenhum dos fins previstos no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, deverá constituir um investimento inicial elegível para o RFAI”* (cfr. artigo 119.º do PPA).
129. Referindo-se às alterações do layout da Fábrica 1 e da Célula 3, afirmou a Requerente que as mesmas foram motivadas para *“acomodar a nova linha de produção e todas as modificações em termos de reorganização dos equipamentos e elementos auxiliares que a sua introdução implicou”, “dentro do objeto último de elevar a capacidade produtiva do estabelecimento”* (cfr. artigos 122.º e 123.º do PPA).
130. Conclui a Requerente que *“Tratando-se, inequivocamente, de reparações e outras intervenções numa unidade fabril, mais concretamente, da aquisição de novos ativos para instalação ou para remodelação ou adaptação de ativos existentes nesta unidade no contexto de um plano de aumento da capacidade produtiva que tinha como elemento-chave a nova linha de montagem automática e flexível, alegar que estes investimentos não se enquadram no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015 pelas razões que constam do RIT – a única fundamentação da correção e da liquidação subsequente – afronta não só este dispositivo legal como também o artigo 22.º, n.º 2, alínea a), subalínea ii), do CFI.”* (cfr. artigo 134.º do PPA).
131. Tem razão a Requerente quando alega que, nos termos do artigo 22.º, n.º 2, al. a), sub-al. ii), do CFI, o investimento na construção, aquisição, reparação e ampliação de instalações

fábrica relacionado com aumento da capacidade de um estabelecimento existente deverá qualificar-se como elegível para efeitos do RFAI.

132. É também verdade que, como alega a Requerente, a instalação de uma nova linha de montagem de rolamentos numa das fábricas da Requerente poderia acarretar custos.
133. Todavia, tal como referido *supra*, a Requerente não logrou provar que os bens e serviços constantes do documento 5 junto ao PPA foram adquiridos com vista à adaptação, alteração ou ajustamento de diversos equipamentos e sistemas necessários à instalação da nova linha de montagem, ou que os bens e serviços em causa foram adquiridos com o propósito de aumentar a capacidade de produção da fábrica da Requerente.
134. Não tendo a Requerente provado (como lhe competia) que custos constantes do documento 5 junto ao PPA (no qual são referidos, entre outros, custos com “serviços de limpeza”, “reparação do pavimento da fábrica 1, 2 e 3”, custos relativos à remodelação das células 4 a 39) foram suportados com referência às obras que alegadamente realizou para adaptar a sua fábrica à nova linha de montagem (cuja localização exata não resulta sequer dos documentos juntos aos autos), o Tribunal tem de aceitar que a aquisição dos bens e serviços constantes do referido documento se enquadra no âmbito de reparações, beneficiações ou complementos de equipamentos pré-existentes que não tiveram qualquer relação com o aumento da capacidade produtiva da Requerente, tal como apurado pela AT após várias visitas às fábricas da Requerente e conforme consta do Relatório de Inspeção Tributária junto ao processo administrativo.
135. À face do exposto, conclui-se que os bens e serviços contidos no documento 5 junto ao PPA, no montante total de € 559.426,00, não consubstanciam um “investimento inicial”, por não terem relação com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, com os fundamentos contidos no Relatório de Inspeção Tributária, e consequentemente, não são elegíveis para efeitos do benefício fiscal proveniente do RFAI e previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI.

C) Microscópios, empilhadoras, bancadas, aparelhos de medição, scanners e outros equipamentos básicos

136. Na declaração de substituição de IRC Modelo 22 relativa ao exercício 2016 (entregue em 17.4.2018), a Requerente considerou como elegíveis para o benefício fiscal em discussão nos presentes autos os seguintes custos: (a) 5 microscópios e 2 aparelhos de medição, no valor total de € 49.460,00; (b) 2 bancadas de trabalho, no valor total de € 2.384,00; (c) 2 empilhadoras, no valor de € 31.975,00 e € 26.345,00; (d) 13 computadores industriais, no valor total de € 106.140,00; (e) sistemas de gestão de processo, a que corresponde o valor de € 42.903,38; (f) sistemas de informática, scanners para armazém, e impressoras, no valor total de € 198.817,16; (g) sistema de segurança informática NTT Security, no valor de € 50.525,00; (h) sistema de segurança contra incêndios (reforço), cujo custo foi de € 65.706,63 (cfr. resulta da lista junta ao PPA como documento 4).
137. Interessa atentar aos fundamentos contidos no Relatório de Inspeção Tributária pelos quais estas aquisições foram consideradas pela AT como não integrando o conceito de “investimento inicial”, bem como à prova constante dos autos.
138. Quanto aos microscópios, empilhadoras, bancadas, aparelhos de medição, scanners, que a AT classificou, no Relatório de Inspeção Tributária, como *“material de desgaste, cuja necessidade de substituição é constante e fundamental para o fabrico”* dos produtos da Requerente, e considerou constituírem *“equipamentos básicos que fazem parte da laboração normal/usual da empresa”*, a AT apurou, após ter analisado os ficheiros dos ativos tangíveis e intangíveis da empresa, que (a) *“existem vários e que os mesmos são adquiridos com regularidade ao longo dos vários períodos”*, e (b) relativamente a vários destes equipamentos, *“os mesmos entraram em funcionamento ao longo do período, à medida que foram sendo adquiridos (...), o que demonstra que a sua aquisição se insere num investimento corrente e usual”*.

139. A este respeito, note-se que o Tribunal deu por provado que (a) os 5 microscópios e 2 aparelhos de medição, adquiridos entre 30.8.2016 e 22.11.2016, entraram em funcionamento em 2016; (b) uma das bancadas de trabalho, a adquirida em 16.12.2016, com o valor de € 1.192,00, começou a ser utilizada em 2016; (c) uma das empilhadoras, a adquirida em 23.11.2016, com o valor de € 31.975,00, entrou em funcionamento em 2016; (d) os 13 computadores industriais, adquiridos entre 25.5.2016 e 30.6.2016, no valor total de € 106.140,00, entraram em funcionamento em 2016.
140. Quanto ao sistema de segurança contra incêndios, e aos vários equipamentos e sistemas informáticos, que a AT classificou, no Relatório de Inspeção Tributária, como *“itens que não são mais do que complemento à produção”*, a AT concluiu que os mesmos não estão associados a *“investimentos claros que permitam a leitura preconizada de “Aumento de capacidade de um estabelecimento já existente”, como seria expectável”*, sendo a respetiva aquisição *“decorrente da uma necessidade constante e fundamental para o fabrico dos (...) produtos”*, e constituindo estes produtos *“equipamento básico fundamental e constante para o processo normal da empresa”*, que não estará a contribuir para o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente.
141. Note-se que, relativamente a estes equipamentos e sistemas, ficou provado que apenas o sistema de segurança informática NTT Security, adquirido em 9.9.2016, pelo valor de € 50.525,00, entrou em funcionamento em 2016.
142. Pode ainda ler-se no Relatório de Inspeção Tributária o seguinte:

“Não estamos assim em desacordo com o sujeito passivo quando o mesmo refere os vários investimentos em ativos tangíveis e intangíveis realizados no período 2016 são necessários e contribuem para a melhoria do processo produtivo, o que não acompanhamos é que de forma inequívoca os investimentos em análise se enquadram como um investimento novo para efeitos do aumento da capacidade, antes se enquadrando a nosso ver como decorrente de uma necessidade constante e fundamental para o fabrico dos seus produtos no processo de laboração normal

da empresa em torno e complementar dos ativos preexistentes, naquilo que descreveríamos como crescimento/desenvolvimento normal da empresa.

Ou seja, embora contabilisticamente sejam enquadrados como equipamento básico do ativo fixo, a aquisição dos mesmos é uma necessidade constante e fundamental para o fabrico dos seus produtos sendo que tais investimentos não integram o conceito de investimento inicial. Conforme referido no relatório, por serem decorrentes de uma necessidade constante e fundamental, quanto equipamento básico fundamental e constante para o processo de laboração normal, não estão a contribuir para (...) “o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente” (...), não podendo assim integrar o conceito de investimento inicial”.

143. Atentemos então aos argumentos da Requerente.

144. No PPA, a Requerente alegou que todos os equipamentos que agora se discutem, embora não diretamente ligados à produção efetiva do produto acabado, se justificaram pela introdução de uma nova linha de montagem (cfr. artigos 136.º e 140.º do PPA).

145. Mais concretamente, alegou a Requerente que, com a instalação da nova linha de montagem, sentiu a necessidade de substituir os microscópios de média resolução de que dispunha por microscópios de alta resolução, bem como adquirir aparelhos de medição e controlo, de laboratório e *scanners* (cfr. artigos 137.º a 139.º do PPA).

146. Já em relação às empilhadoras, esclareceu a Requerente que as mesmas foram necessárias para fazer face ao aumento de circulação de matérias-primas e componentes decorrentes do aumento de produção (cfr. artigos 142.º a 143.º do PPA).

147. De acordo com a Requerente, a introdução da nova linha de montagem determinou também o reforço do seu sistema de gestão de processo, sistema de rede informática MES EP1, e da infraestrutura de segurança informática NTT Security, bem como a aquisição em computadores industriais (cfr. artigo 149.º do PPA).

148. Para a Requerente, *“Nem o CFI, nem a Portaria n.º 297/2015, retiram dignidade fiscal – leia-se, para efeitos do RFAI – a investimentos pelo simples facto de serem realizados em ativos fixos de desgaste rápido ou utilização corrente, muito menos em função do seu maior ou menor número”, e “O que a AT faz, uma vez mais, é introduzir critérios na noção de investimento inicial que não encontram qualquer expressão na letra e no espírito da lei”, “O que não é compatível com o princípio constitucional da legalidade tributária, na sua aceção de tipicidade.”* (cfr artigos 146.º a 148.º do PPA).
149. Temos que assiste razão à Requerente quando afirma que não se encontram excluídas do conceito de “investimento inicial” as aquisições de ativos fixos tangíveis pelo simples facto de estes serem de desgaste rápido ou de utilização corrente, ou em função do seu maior ou menor número.
150. Tal como referido *supra*, por princípio, não há ativos fixos tangíveis que, pela sua natureza, não se enquadram no conceito de “investimento inicial”, dependendo este enquadramento da sua relação com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento existente, a diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento, ou uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.
151. Por outro lado, nem todos os equipamentos adquiridos pela Requerente em 2016 terão necessariamente como objetivo o aumento de produção associado à instalação numa das fábricas da Requerente de uma nova linha de montagem de rolamentos, e assim enquadrar-se no conceito de “investimento inicial”.
152. Interessa determinar se a aquisição dos equipamentos ora em discussão consubstanciou um “investimento inicial”, porque os equipamentos foram adquiridos para contribuir para o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente (como defende a Requerente), ou se a aquisição dos mesmos constituiu uma despesa associada ao funcionamento da Requerente e necessária para fazer face à sua laboração normal/usual (como defende a Requerida).

153. Visto que a nova linha de montagem de rolamentos (da qual seria exetável um aumento de capacidade de produção da Requerente) só entrou em funcionamento em meados de 2017, entendemos ser de distinguir os equipamentos adquiridos em 2016 que entraram em funcionamento nesse ano dos equipamentos que só terão entrado em funcionamento em 2017.
154. Relativamente aos equipamentos que terão começado a ser utilizados no período de 2016, a AT concluiu, no âmbito do procedimento de inspeção tributária e com base nos elementos recolhidos, que os mesmos se inserem num investimento corrente e usual, não estando relacionados com a instalação da nova linha de montagem, e assim, com o aumento de capacidade de produção da Requerente.
155. Ora, tal como referido *supra*, não logrou a Requerente provar que os equipamentos e sistemas que começaram a ser utilizados em 2016, em conjunto com as linhas de montagem em funcionamento nesse ano, se justificaram pela introdução de uma nova linha de montagem, ou que foram adquiridos com o objetivo de acompanhar o aumento de produção associado à nova linha de montagem.
156. Conclui-se, assim, que estes equipamentos não se enquadram no conceito de “investimento inicial” para efeitos do RFAI.
157. Já em relação à bancada de trabalho adquirida em 9.6.2016, pelo valor de € 1.192,00, à empilhadora adquirida em 26.10.2016, pelo valor de € 26.345,00, ao sistema de gestão de processo, no valor total de € 42.903,38, e ao sistema de informática, no valor total de € 198.817,16, que não terão entrado em funcionamento em 2016 mas apenas em 2017 (ano em que começou a laborar a nova linha de montagem), não se retiram do Relatório do Inspeção Tributária indícios ou fundamentos concretos e plausíveis para considerar os mesmos dissociados da instalação da nova linha de montagem, não sendo de aceitar o argumento de que os mesmos não integram o conceito de “investimento inicial” pelo simples facto de se tratarem de “material de desgaste” ou “material complementar à produção”.

158. Tal como referido *supra*, o enquadramento de “equipamentos de substituição” e de “equipamentos complementares” no conceito de “investimento inicial” depende, não da sua natureza, mas da sua relação com uma das finalidades referidas no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015.
159. Em consequência, conclui-se que a desconsideração do investimento nestes equipamentos e sistemas, no valor total de € 269.257,54, é ilegal, por erro sobre os pressupostos de direito, o que determina a declaração de ilegalidade e anulação da revogação do benefício fiscal proveniente do RFAI, na parte relativa ao montante de € 67.314,39 (€ 269.257,54 x 25%).
160. Relativamente ao sistema de segurança contra incêndios, a que corresponde o valor de € 65.706,63, apesar de este não ter entrado em funcionamento em 2016, não se vislumbra, das alegações das partes ou dos documentos juntos aos autos, qual a sua relação com a nova linha de montagem de rolamento, ou como é que a sua aquisição esteve relacionada com o aumento da capacidade de estabelecimento já existente (o que, mais uma vez, a Requerente não logrou provar).
161. Não está aqui em causa uma análise atomística ou individualizada dos vários equipamentos e sistemas adquiridos pela Requerente em 2016, desenquadrada do complexo mais alargado de investimentos realizados pela Requerente com o propósito de incrementar a capacidade de produção, mas apenas e tão só apurar (a) que equipamentos se deverão considerar, com base nos elementos constantes do processo, como adquiridos para contribuir ou mesmo acompanhar o aumento da capacidade de produção associado à nova linha de montagem, e (b) que equipamentos não se deverão considerar como relacionados com o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente por se tratarem de meras despesas associadas ao funcionamento do mesmo.

Conclusão

162. Atendendo aos fundamentos contidos no Relatório de Inspeção Tributária de 8.6.2020, e à prova junta aos autos, conclui-se que, relativamente aos investimentos realizados pela Requerente no ano de 2016 com valor total de € 1.921.336,47, não deveria a AT ter recusado à Requerente o benefício fiscal previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI com referência ao investimento na aquisição de uma bancada de trabalho (em 9.6.2016, com o valor de € 1.192,00), de uma empilhadora (em 26.10.2016, com o custo de € 26.345,00), do sistema de gestão de processo (com o custo de € 42.903,38), e do sistema de informática (com o custo de € 198.817,16), no valor total de € 269.257,54.
163. Em consequência, o Tribunal declara ilegal e anula a revogação do benefício fiscal proveniente to RFAI no valor de € 67.314,39 (€ 269.257,54 x 25%), e fixa a dotação do período de 2016 em € 535.922,71 e o saldo que transita para os períodos seguintes em € 175.467,08.

§3. Da legalidade da Liquidação Contestada

164. A Liquidação Contestada foi emitida na sequência de correções à matéria tributável do exercício de 2016 relativas aos instrumentos financeiros derivados (não contestadas pela Requerente) e do ato de revogação do benefício fiscal proveniente do RFAI e previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI, no montante de € 480.334,12 (contestado pela Requerente).
165. Sendo o ato de revogação do benefício fiscal em apreço parcialmente ilegal, na parte relativa ao montante de € 67.314,39, é também parcialmente ilegal a Liquidação Contestada, na parte em que assenta nessa revogação.
166. Em consequência, o Tribunal declara a ilegalidade e anula parcialmente a Liquidação Contestada, na parte em que assenta na revogação do benefício fiscal no montante de € 67.314,39, mantendo-se na ordem jurídica a Liquidação Contestada na parte remanescente.

167. Quanto às consequências da anulação parcial da revogação do benefício fiscal e da Liquidação Contestada, importa referir que, ao contrário do que aparece entender a Requerente, o montante do benefício fiscal deduzido à coleta de IRC em 2016 que consta da Liquidação Contestada (€ 360.445,63) está efetivamente relacionado com o RFAI e com os investimentos que a Requerente realizou em 2016.

Senão vejamos.

168. Das correções à matéria tributável do exercício de 2016 relativas aos instrumentos financeiros derivados, que foram efetuadas pela AT e não contestadas pela Requerente, resultou um aumento da matéria tributável de € 2.364.002,97 (e da coleta total de € 522.360,71) para uma matéria tributável de € 3.191.213,52 (e para a coleta total de € 720.891,23), conforme demonstrado na Tabela 1 *supra*.

169. O benefício fiscal em apreço consiste na dedução à coleta de IRC de 25% dos investimentos relevantes no âmbito do RFAI (cfr. artigo 23.º, n.º 1, al. a), sub-al. i), do CFI), sendo que esta dedução poderá ser efetuada (i) à coleta de IRC do período de tributação em que sejam realizados os investimentos (no caso, 2016), até à concorrência de 50% da coleta de IRC desse período de tributação (cfr. artigo 23.º, n.º 2, al. b), do CFI), e (ii) caso a dedução não possa ser efetuada integralmente nesse período de tributação, à coleta de IRC dos 10 períodos de tributação seguintes, até à concorrência da coleta de IRC desses períodos de tributação (no caso, 2017 e seguintes) (cfr. artigo 23.º, n.º 3, do CFI).

170. Isto significa que, se de acordo com a declaração submetida pela Requerente referente ao período de 2016, na qual constava uma matéria tributável de € 2.364.002,9 e uma coleta de € 522.360,71, o montante do benefício fiscal dedutível à coleta desse período de tributação seria de € 261.180,35 (€ 522.360,71 x 50%), quando a AT corrigiu e aumentou a matéria tributável para € 3.191.213,52 (a que corresponde uma coleta de € 720.891,23), devido a correções relativas a derivados financeiros, o montante do benefício fiscal dedutível à coleta aumentou para € 360.445,63 (€ 720.891,23 x 50%).

171. Este aumento do valor do benefício fiscal proveniente do RFAI deduzido à coleta de IRC de 2016 (de € 261.180,35 para € 360.445,63) é nada mais do que a consequência da aplicação do disposto no artigo 23.º, n.º 3, do CFI ao valor da coleta de IRC de 2016 que resultou das correções à matéria tributável relacionadas com derivados financeiros, que foram efetuadas pela AT e não foram contestadas pela Requerente.
172. Isto significa também que, não obstante a Liquidação Contestada ser declarada ilegal e anulada, na parte em que assenta na revogação do benefício fiscal no montante de € 67.314,39, o valor que dela resultou de € 117.193,23 permanece inalterado.
- Senão vejamos.
173. A Liquidação Contestada baseou-se no ato de revogação do benefício fiscal proveniente do RFAI no montante de 480.334,12 (€ 1.921.336,47 x 25%), e no reconhecimento do benefício fiscal proveniente do RFAI no montante de € 468.610,82 (€ 1.874.433,28 x 25%).
174. Ora, este valor de € 468.610,82 foi parcialmente deduzido à coleta de IRC de 2016, até ao limite legalmente permitido pelo artigo 23.º, n.º 3, do CFI, ou seja, € 360.445,63.
175. O reconhecimento de um benefício fiscal proveniente do RFAI no montante adicional de € 67.314,39, que resulta da presente Decisão Arbitral, não altera o montante da dedução à coleta de IRC do exercício de 2016 legalmente permitida (ou seja € 360.445,63, que corresponde a € 720.891,23 x 50%, nos termos do artigo 23.º, n.º 3, do CFI).
176. A anulação (parcial) da revogação do benefício fiscal, no montante de € 67.314,39, resulta apenas no aumento do montante de benefício fiscal dedutível à coleta de IRC nos exercícios subsequentes (2017 e seguintes), que assim passa de € 108.165,19 (que, conforme resulta da Tabela 2 *supra*, corresponde à dotação do período de 2016 assumida pela AT de € 468.610,82, deduzida da dedução à coleta assumida pela AT no período de 2016, ou seja, € 360.445,63) para € 175.467,08, que corresponde à dotação do período de 2016 que resulta da referida anulação parcial da revogação do benefício fiscal (€

535.922,71), deduzida da dedução à coleta legalmente permitida no período de 2016 (€ 360.445,63).

177. Por outras palavras: a anulação parcial da revogação do benefício fiscal proveniente do RFAI no montante de € 67.314,39 não altera o montante devido a título de IRC no exercício de 2016 que consta da Liquidação Contestada (€ 117.193,23).

178. Da seguinte tabela resultam claros os valores *supra* referidos:

Tabela 3

	Montante do investimento elegível / não elegível para efeitos do RFAI	Dotação do período de 2016	Dedução do período de 2016	Saldo que transita para períodos seguintes
AT (cfr. Relatório de Inspeção Tributária e Liquidação Contestada)	Elegível: € 1.874.433,28 Não elegível: € 1.921.336,47	€ 468.610,82 (25% de € 1.874.433,28), sendo desconsiderado o valor de € 480.334,12 (25% de € 1.921.336,47)	€ 360.445,63 (correspondente a 50% de € 720.891,23, o valor total da coleta de IRC apurado pela AT)	€ 108,165,19 (corresponde à dotação do período de 2016 de € 468.610,82, deduzido da dedução à coleta efetuada no período de 2016, ou seja, € 360.445,63)

<p>Por força da anulação da revogação do benefício fiscal no montante de € 67.314,39</p>	<p>Elegível: € 2.143.690,82 (correspondendo a € 1.874.433,28 “mais” € 269.257,54)</p>	<p>€ 535.922,71 (25% de € 2.143.690,82), sendo desconsiderado o valor de € 413.022,23.</p>	<p>€ 360.445,63 (correspondente a 50% de € 720.891,23, o valor total da coleta de IRC apurado pela AT e que permanece inalterado com a anulação da revogação do benefício fiscal no montante de € 67.314,39)</p>	<p>€ 175.467,08 (corresponde à dotação do período de 2016 de € 535.922,71, deduzido da dedução à coleta efetuada no período de 2016, ou seja, € 360.445,63)</p>
---	--	---	--	--

179. Na medida em que a anulação parcial da revogação do benefício fiscal no montante de € 67.314,39 não altera o montante devido a título de IRC no exercício de 2016 (€ 117.193,23), afetando apenas o montante da dedutível à coleta de IRC nos exercícios de 2017 e seguintes, não há lugar à restituição de qualquer valor referente ao IRC do exercício de 2016.

180. Nestes termos, o Tribunal declara ilegal e anula parcialmente a Liquidação Contestada, na parte em assenta na revogação do benefício fiscal proveniente to RFAI no valor de € 67.314,39, e determina que o montante dedutível à coleta de IRC dos exercícios subsequentes a 2016 seja fixado em € 175.467,08.

181. Todavia, porque o valor de € 117.193,23 contido na Liquidação Contestada (e pago pela Requerente) mantém-se inalterado, o Tribunal julga improcedente o pedido de condenação da Requerida na restituição deste valor, bem como o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios sobre o mesmo.

§4. Da legalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa

182. As decisões das reclamações graciosas que confirmam liquidações de imposto enfermam dos mesmos vícios que afetam estas, pelo que também se poderá justificar a sua anulação.

183. Assim, julga-se ilegal e anula-se parcialmente o ato de indeferimento da reclamação graciosa de 22.5.2021 (objeto imediato do PPA), na parte relativa à revogação do benefício fiscal proveniente to RFAI no valor de € 67.314,39 (€ 269.257,54 x 25%).

§5. Valor da causa

184. No PPA, a Requerente indicou € 117.193,23 como valor da causa (que corresponde ao valor constante da Liquidação Contestada).

185. A Requerente alegou, no requerimento que apresentou em 27.5.2022, que a al. d) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT tem o seu âmbito de aplicação limitado a processos relativos a benefícios fiscais dependentes de reconhecimento (nos termos do artigo 65.º do CPPT), cujo não reconhecimento ou revogação deverá ser impugnado através de ação administrativa, nos termos do artigo 97.º, n.º 1, al. p), do CPPT, e não através de processo arbitral tributário.

186. Alega a Requerente que, no presente processo, está em causa um benefício fiscal automático e um ato tributário de liquidação que desconsidera o mesmo, pelo que é aplicável a al. a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT.

187. Considerado o alegado pela Requerente a este respeito, cumpre ao Tribunal fixar o valor da causa nos termos da lei (questão de conhecimento oficioso), tal como reconhecido

pelo Douto Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 14.10.2020, proferido no processo n.º 062/18.4BCLSB, no qual se pode ler:

“A fixação do valor de uma acção visa assegurar finalidades de ordem pública, e que, por conseguinte, tal questão é do conhecimento oficioso do tribunal, que deve sindicá-la a correcção de um eventual acordo, expresso ou tácito, das partes, e o legislador de 2008, cremos, fez uma clara distinção entre o poder das partes e o poder do juiz: aquelas têm o poder, e o dever, de indicar o valor da causa; este tem o poder-dever de o fixar, nunca ficando dispensado de examinar se a indicação feita pelas partes, por acordo expresso ou tácito, está conforme à realidade, segundo os critérios legais.”

188. O valor da causa é determinado segundo os critérios plasmados no artigo 97.º-A, n.º 1, do CPPT, no qual se pode ler:

“1 - Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as acções que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes:

a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende; (...)

d) No recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, o do valor da isenção ou benefício.”

189. Importa decidir qual das disposições é aplicável para fixar o valor do presente processo.

190. No Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 17.1.2019, proferido no processo n.º 62/18.4BCLSB (referido pela Requerente no requerimento que apresentou em 27.5.2022), que diz respeito à interação das al. a), b) e c) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT (e não à interação das al. a) e d) do n.º 1 do mesmo artigo), pode ler-se que, nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, *“o valor da causa corresponde ao valor da liquidação ou ao valor da parte impugnada desta, consoante se peça,*

respetivamente, a sua anulação total ou parcial, isto é, a quantia certa e líquida que na procedência da impugnação o impugnante deixará de pagar ou lhe será devolvida”.

191. Ora, no caso *sub judice*, como resulta do exposto *supra*, ainda que o PPA fosse julgado integralmente procedente, a Requerente não seria restituída de qualquer montante liquidado com referência ao IRC do exercício de 2016.
192. Isto porque, conforme explicitado *supra*, na Liquidação Contestada foi já tido em conta o montante da dedução à coleta de IRC legalmente permitida no exercício de 2016 (€ 360.445,63), e porque a eventual anulação do ato de revogação do benefício fiscal no montante de € 480.334,12 nunca determinaria a restituição de qualquer valor à Requerente.
193. O que está em discussão no presente processo arbitral é o montante de € 480.334,12 enquanto benefício fiscal proveniente do RFAI cujo reconhecimento total ou parcial depende da elegibilidade dos investimentos realizados pela Requerente em 2016 para efeitos do benefício fiscal previsto no artigo 23.º, n.º 1, al. a), do CFI.
194. De facto, não obstante a Requerente contestar a legalidade de um ato de liquidação no PPA, a causa de pedir é toda ela construída em torno da legalidade de um ato de revogação de benefício fiscal, sendo, assim, claro que o que se pretendeu atacar foi este ato de revogação de benefício fiscal.
195. Aliás, na reclamação graciosa que a Requerente apresentou em 22.6.2020, cujo indeferimento constitui o objeto imediato do PPA, a Requerente nem referiu o valor de € 117.193,23, fazendo referência apenas ao valor do benefício fiscal proveniente do RFAI que lhe foi negado e ao valor do benefício fiscal que pretendia que lhe fosse reconhecido:

2º

No âmbito de uma inspeção tributária levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária, referente à submissão da Declaração de Rendimentos Modelo 22 de IRC mencionada no ponto anterior, foi o Reclamante notificado, no dia 4 de maio de 2020, do projeto de relatório da inspeção tributária em questão, emitido ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2019 ..., no qual, entre outras, se encontram propostas correções à matéria coletável apurada com referência ao exercício de 2016. Neste âmbito, a Autoridade Tributária considerou que o investimento elegível deveria corresponder unicamente aos investimentos relacionados com a linha de montagem automática flexível, resultando numa correção do benefício fiscal em Euro 480.334,12

("imposto em falta", de acordo com a nomenclatura utilizada nas páginas 2 e 3 do referido projeto de relatório de inspeção tributária).

3º

Por discordar com o vertido em tal projeto de relatório de inspeção tributária, o Reclamante exerceu o seu impreterível direito de audição, onde apontou a discordância relativamente ao proposto pelos Serviços de Inspeção, concretamente no que diz respeito à redução do investimento elegível, representando um decréscimo de Euro 480.334,13 de benefício fiscal. Nesta medida, foram apresentados e devidamente justificados os argumentos que evidenciam a elegibilidade dos investimentos realizados para efeitos de RFAI (pontos 212º a 241º do Direito de Audição).

4º

Nestes termos e nos mais de Direito aplicáveis, requer-se a V. Exa. que se digne conceder provimento à presente Reclamação Graciosa, e em consequência, ordenar o reembolso do montante global de Euro 948.944,94 (novecentos e quarenta e oito mil, novecentos e quarenta e quatro euros e noventa e quatro centimos) referente ao benefício fiscal RFAI, indevidamente suportados pela " A... relativamente ao período de tributação de 2016.

196. Neste contexto, torna-se claro que o valor de € 117.193,23 contido na Liquidação Contestada e indicado como valor da causa no PPA não tem qualquer relação com o que está em causa no presente processo: um benefício fiscal proveniente do RFAI no montante de € 480.334,12.
197. Acresce que, ao contrário do que alega a Requerente, a al. d) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT não tem o seu âmbito de aplicação restrito a benefícios fiscais dependentes de reconhecimento ou à ação administrativa regulada no CPTA.

198. Como resulta do texto desta disposição, a mesma não faz qualquer referência a benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, pelo que não se poderá deixar de considerar a mesma como sendo aplicável de forma mais abrangente ao contencioso relativo à revogação de benefícios fiscais, em que se insere o presente processo arbitral.
199. Do exposto *supra* constata-se que (1) no presente processo arbitral, em momento nenhum esteve em discussão um montante de imposto a restituir à Requerente com referência ao IRC do exercício de 2016 (dito de outra forma: o montante de imposto que à Requerente poderia ser hipoteticamente restituído, caso o PPA fosse julgado integralmente procedente, é zero), mas apenas um benefício fiscal proveniente do RFAI no montante de € 480.334,12, e (2) a procedência (total ou parcial) do PPA resultaria na dedutibilidade (total ou parcial) de € 480.334,12 à coleta de IRC da Requerente nos exercícios subseqüentes a 2016 (e nunca no exercício de 2016).
200. Bem vistas a coisas, o que a Requerente pretendeu evitar foi que a revogação de um benefício fiscal derivado de investimentos realizados em 2016 permanecesse na ordem jurídica, com o fito de o respetivo valor (€ 480.334,12) poder, eventualmente, ser fiscalmente usado nos exercícios de 2017 e seguintes, diminuindo a coleta de IRC destes períodos de tributação e evitando, assim, o pagamento de imposto correspondente a € 480.334,12.
201. Destas considerações resulta que a utilidade económica do PPA não é imediata.
202. Donde, a respetiva utilidade económica imediata só poder ser aferida pelo valor do benefício fiscal em discussão no processo (€ 480.334,12).
203. De facto, este é o valor que passaria a integrar imediatamente o leque de direitos da Requerente caso o PPA fosse integralmente procedente.
204. Em consequência de todo o exposto *supra*, o Tribunal fixa ao processo o valor de € 480.334,12, nos termos da al. d) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT.

V. DECISÃO

Termos em que se decide:

- 1) Julgar o pedido de pronúncia arbitral parcialmente procedente e, conseqüentemente:
 - a) declarar ilegal e anular parcialmente a revogação do benefício fiscal proveniente do RFAI referente a 2016, no valor de € 67.314,39;
 - b) declarar ilegal e anular parcialmente a liquidação adicional de IRC com o n.º 2020 ..., de 22.6.2020, referente ao exercício de 2016 (objeto mediato do PPA), na parte em que assenta na revogação do benefício fiscal referida no ponto anterior, bem como o ato de indeferimento da reclamação graciosa objeto imediato do PPA, na parte em que assenta na referida revogação do benefício fiscal;
 - c) fixar a dotação do benefício fiscal previsto no RFAI do período de 2016 em € 535.922,71 e o saldo que transita para os períodos de tributação seguintes em € 175.467,08.
- 2) Julgar o pedido de pronúncia arbitral improcedente no remanescente e, em consequência:
 - a) manter na ordem jurídica a liquidação adicional de IRC com o n.º 2020..., de 22.6.2020, referente ao exercício de 2016, na parte que não é anulada nos termos dos pontos anteriores, bem como a correspondente liquidação de juros compensatórios e demonstração de acerto de contas;
 - b) julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida na restituição do valor de € 117.193,23;
 - c) julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante referido no ponto anterior.

- 3) Fixar ao processo o valor de € 480.334,12, conforme o artigo 97.º-A, n.º 1, al. d), do CPPT, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

VI. VALOR DA CAUSA

Fixa-se o valor do processo em € **480.334,12**, conforme o artigo 97.º-A, n.º 1, al. d), do CPPT, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€24.000,00**, a cargo da Requerente, de acordo com a Tabela II do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, do mesmo Regulamento, e do n.º 3 do artigo 12.º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de junho de 2022

Os Árbitros,

Rita Correia da Cunha

Gonçalo Cid Peixeiro

Henrique Fiúza