

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 726/2020-T

Tema: IRC - RFAI. Investimento inicial. Aumento da capacidade produtiva.
Diversificação da produção.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Gustavo Gramaxo Rozeira e Prof.^a Doutora Eva Dias Costa, designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 03-05-2021, acordam no seguinte:

1. Relatório

A...– SGPS, S.A., sociedade comercial anónima matriculada na Conservatória do Registo Comercial com o número único de matrícula e de identificação de pessoa colectiva..., com sede social na ..., ...-..., ..., ..., doravante apenas “Requerente”, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação

- Dos actos de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º...2020... (2014) e da reclamação graciosa n.º ...2020... (2015);
- Dos actos de liquidação adicional de IRC n.º 2019..., de compensação n.º 2019 ... e de acerto de contas n.º 2019 ... (2014);
- Dos actos de liquidação adicional de IRC n.º 2019..., de compensação n.º 2019 ... e de acerto de contas n.º 2019 ... (2015);
- Dos actos de liquidação de juros compensatórios.

A Requerente pede ainda juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 04-12-2020.

Em 25-01-2021, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 03-05-2021.

A AT apresentou resposta em que defendeu que deve julgar-se improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Em 17-11-2021, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades tributado, em IRC, de acordo com as regras do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS);
- B.** Em 2014 e 2015, o grupo fiscal era constituído pelas seguintes sociedades dominadas:

-
- a. B... S.A. (“B...”), NIPC..., que se dedica à produção, marca e comercialização de produtos e acessórios plásticos para veículos de duas rodas (bicicletas e motos off-road);
- b. C..., S.A. (“C...”), NIPC..., que se dedica à transformação e injeção de materiais plásticos;
- c. D..., Lda. (“D...”), NIPC..., que se dedica ao fabrico e ao desenvolvimento de moldes para o Grupo E...;
- d. F..., Lda. (“F...”), NIPC..., que se dedica à compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim; administração, locação, construção e reparação de bens imóveis próprios ou de terceiros e demais actividades conexas;
- C.** Entre os produtos da B... incluem-se, nos acessórios para bicicletas, diversas gamas de cadeiras de criança, que é o principal produto vendido comercializando ainda capacetes, garrafas de água, guarda-lamas, entre outros acessórios;
- D.** Na gama das peças e acessórios para motas off-road, incluem-se a produção de kits de plástico de substituição para diferentes marcas e modelos de motas e em diversas cores, uma gama alargada de produtos e acessórios para diversas marcas da indústria de motociclos (... (Áustria), ... (USA), ... (Germany), ... (Japan), ... (Spain), ... (Spain), ... (Italy), ... (Portugal)) por exemplo, carenagens, porta-faróis, guarda lamas da frente e traseiros, proteções de corpo, protetores de mão, acessórios de pista, peças de desempenho, entre outros;
- E.** Qualquer alteração numa peça ou acessório implica o desenvolvimento de um novo molde para a posterior produção da peça e acessório em causa;
- F.** A execução dos moldes é encomendada essencialmente a uma das empresas do Grupo, a D..., e a empresas não relacionadas, sendo posteriormente transportados para empresas injetadoras, principalmente a empresa do Grupo C..., que procedem à injeção do plástico nos moldes e à extração dos moldados que remetem para a B...;
- G.** A B... realiza nas suas instalações, a montagem dos componentes plásticos (moldados) produzidos pelas empresas injetadoras e outros componentes (metálicos, fibras, ...), obtendo o produto final e executa testes de segurança e de

qualidade dos produtos, procede ao seu embalamento e armazenamento até à sua comercialização;

- H.** Foi realizada uma inspeção à B..., relativa aos exercícios de 2014 e 2015 em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral;
- I.** Nessa inspeção foram efectuadas correcções, relativas a deduções à colecta que a Requerente efectua com base no RFAI;
- J.** Essas correcções tiveram por fundamento o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que parte do investimento realizado pela Requerente nos anos de 2014 e 2015 relativo à aquisição de moldes e de bens e serviços associados à sua produção, alteração, manutenção e reparação, equipamento informático e software, ferramentas e equipamentos administrativos) não podia ser considerado como investimento inicial para efeitos do benefício fiscal previsto no artigo 1.º n.º 1 al. b) do Decreto Lei n.º 162/2014 do Código Fiscal ao Investimento (CFI), nomeadamente para efeitos de dedução à coleta nos termos do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) previsto nos art.º 22.º a 26.º do CFI, RFAI, uma vez que por não corresponder a qualquer das tipologias previstas na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187, de 26 de junho de 2014 (doravante Regulamento Geral de Isenção por Categoria ou apenas RGIC) e na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, designadamente as invocadas pela B..., “aumento da capacidade de um estabelecimento existente” em 2014 e “diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento” em 2015;
- K.** No RIT refere-se, além do mais, o seguinte:

II.3.7. Caracterização da atividade exercida

(...)

3. Conforme referido em II.3.1.. a B... S.A. está coletada no regime geral de IRC pelo exercício da atividade principal de fabricação de bicicletas e veículos para

Inválidos (CAE 30920) e das atividades secundárias de comércio por grosso de móveis para uso doméstico, carpetes, tapetes e artigos de iluminação (CAE 47470), e fabricação de motociclos (CAE 30910).

4. No entanto, de acordo com a análise efetuada à contabilidade e a visita às instalações, verificou-se que a empresa tinha como atividades efetivas a investigação e desenvolvimento (I&D) na área da produção de acessórios para veículos de 2 rodas, a montagem de alguns desses bens produzidos pelas empresas relacionadas (ex: C... S.A.) ou por entidades terceiras (que produzem esses acessórios), e, principalmente, a sua armazenagem e comercialização desses produtos. O pavilhão industrial na freguesia de..., que corresponde à sede da B... (e do grupo), está essencialmente afeto às atividades de I&D, montagem / assemblagem, embalagem e armazenagem dos produtos adquiridos a terceiros. A A..., de facto, apenas intervém na conceção e na comercialização dos produtos, que são fabricados por terceiros subcontratados.

II.3.9. Benefício fiscal relativo ao RFAI

(...)

8. Quanto ao enquadramento da atividade da A... num dos setores previstos no n.º 2 do artigo 2.º do CFI, confirmou-se que o sujeito passivo, apesar de estar coletado pela atividade principal de "fabricação de bicicletas e veículos para inválidos", com o código CAE 30920, não procede nas suas instalações ao fabrico de quaisquer produtos, limitando-se a ter uma linha de montagem e embalagem dos bens produzidos noutras empresas. A produção dos bens comercializados pela A... é totalmente subcontratada a terceiros (relacionados – C... SA e outros). Também os moldes da A... que são utilizados para a produção desses bens, e colocados nas empresas subcontratadas, são fabricados externamente (em empresas terceiras ou na empresa do grupo - a D... Lda).

9. Aliás, conforme descrito no ponto II.3.7., relativo à caracterização do sujeito passivo, a atividade exercida pela A... está confinada à investigação e

desenvolvimento (I & D) na área dos acessórios para viaturas de duas rodas, à montagem de alguns dos produtos produzidos externamente e ao armazenamento e comercialização desses produtos.

(...)

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS MERAMENTE ARITMÉTICAS

III.1. EM SEDE DE IRC

III.1.1. Período de tributação de 2014- correções às deduções à coleta de benefícios fiscais

1. Nos termos do n.º 1 do artigo 25.º do CFI, a dedução potencial à coleta correspondente ao benefício fiscal do RFAI é justificada "por documento a integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130º do Código do IRC, que identifique discriminadamente as aplicações relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes".

2. No caso em apreço, a evidenciação e quantificação do benefício fiscal do RFAI, a que se refere o n.º 1 do artigo 25.º do CFI, relativo ao período de tributação de 2014, foi efetuada pelo sujeito passivo no já referido dossier de enquadramento, através uma relação das 232 faturas que suportavam o investimento considerado para este efeito, com a sua identificação, número e conta de registo contabilístico (SNC) e cálculo do benefício fiscal potencial (em anexo 8), bem como as cópias de todos esses documentos numerados de 1 a 232 (que constam, em suporte digital, no DVD em anexo, identificados pelo sujeito passivo como "comprovantes"),

3. As 232 faturas que titulavam essas aquisições totalizam 1.062.957,72€, dos quais 1.021.601,05€ foram considerados como investimento elegível para efeitos do RFAI, originando um benefício fiscal potencial (crédito de imposto) de 255.400,33€ (1.021.601,05€ x 25%).

Conta SNC	Descrição	Investimento Considerado	Investimento Elegível	Benefício Fiscal RFAI
432	Edifícios e Outras Construções	1.684,50	1.684,50	421,13
433	Equipamento Básico	12.808,26	12.808,26	3.202,07
434	Equipamento de Transporte	25.378,00	25.378,00	6.344,50
435	Equipamento Administrativo	34.543,98	34.065,90	8.516,49
437	Outros Ativos Fixos Tangíveis	40.848,00	40.488,00	10.122,00
443	Programas computador	26.732,85	7.332,85	1.833,21
4532	Inv. Curso - Edif. Outras Const	11.291,32	11.291,32	2.822,84
4533	Inv. Curso - Equip. Básico	851.126,47	845.165,22	211.296,33
4539	Inv. Curso - Outros Ativos Transição SNC	41.433,00	41.433,00	10.358,26
4541	Inv. Curso - Goodwill	9.802,34	0,00	0,00
4543	Inv. Curso - Programas Computador	5.375,00	0,00	0,00
435/443	Equip. Administ / Prog Computador	1.934,00	1.934,00	483,50
Total Geral		1.062.957,72	1.021.601,05	255.400,33

4. Conforme se verifica no quadro supra, quase 90% do investimento elegível foi contabilizado em subcontas de 45-Investimentos em curso e está associado ao já referido fabrico de moldes de produtos desenvolvidos pela A... e produzidos externamente.

5. A diferença entre o total do investimento considerado e o investimento elegível é justificada pelo facto de o sujeito passivo ter considerado que 11 desses documentos não correspondiam total ou parcialmente à aquisição de ativos fixos tangíveis ou intangíveis enquadráveis nas condições previstas nos artigos 22.º a 26.º do CFI.

Os documentos em causa são os seguintes:

Doc	Descrição	N.º lanç contab.	Conta SNC	Total Fatura	Valor Elegível	Valor Não Elegível
27	Sea freight	3010606	4533	1.305,00	0,00	1.305,00
43	Projeto Portal Institucional " A... " (20% na aprovação de maquetas)	3020516	4543	2.150,00	0,00	2.150,00
48	Design concepts wk08/09	3030076	4533	6.778,75	2.592,50	4.186,25
100	M3 Licenciamento	3051028	443	19.000,00	0,00	19.000,00
109	Various costs, agency fees	3070072	4541	2.744,44	0,00	2.744,44
116	Agent's fee	3070641	4541	7.057,90	0,00	7.057,90
117	Projeto Portal Institucional " A... " (30% na disponibilização para testes).	3070762	4543	3.225,00	0,00	3.225,00
119	Keyshot Animation ADD-on	3070917	443	400,00	0,00	400,00
188	Paquímetro digital 200mm Ip67 pontas 160mm	3110593	437	360,00	0,00	360,00
217	Secretaria Painel, bloco fixo c/ 2 gavetas	3120799	435	478,08	0,00	478,08
231	Molde lampa rear cover - 30%	3100447	4533	2.835,00	2.385,00	450,00
TOTAL				46.334,17	4.977,50	41.356,67

5.1. No doc. 48 foi considerado como investimento elegível a aquisição de serviços de "design concepts work" no valor de 2.592,50€, ao passo que os restantes serviços faturados (do mesmo tipo), no total de 4.186,25€, não foram considerados.

5.2. No caso do documento 231, tratou-se apenas da correção do valor considerado (2.835,00€) para o efetivo (2.385,00€), provavelmente por erro de simpatia.

6. No que respeita à descrição do investimento inicial, considerado para efeitos deste benefício fiscal no período de tributação de 2014, o mesmo é denominado pelo sujeito passivo, no ponto 3 do documento de enquadramento (em anexo 6) como "Increase production capacity of new off-road and bicycle products", ou seja, o aumento da capacidade de produção de novos produtos das gamas off-road (acessórios para motociclos) e bicicleta (cadeiras e outros acessórios).

7. Nestes termos, e segundo o mesmo documento, o investimento foi consubstanciado na aquisição de:

a) "Equipamentos produtivos (equipamento básico e ferramentas/utensílios)" para a "produção de um conjunto de produtos inseridos nas tipologias de produtos já existentes no seu portefólio", "num valor superior a 918 mil Euros" (com ênfase na aquisição de moldes, instalação de estantes de paletização convencional, equipamento de ar comprimido, ferramentas produtivas diversas e máquinas para a realização de testes/ensaios);

b) Outros ativos fixos tangíveis direta e imprescindivelmente associados à atividade produtiva, num valor superior a 106 mil Euros (unidades de caixas encaixáveis e empilháveis, empilhadores, bastidores, vigas e cavilhas de segurança, equipamento espectrofotómetro, infraestrutura de rede e informática, incluindo servidor, computadores diretamente relacionados com a atividade produtiva, monitores e impressoras de marcação incorporadas em linha de produção, carros porta-varões);

c) instalações fabris no valor superior a 1,5 mil Euros (divisória amovível).

7. Quanto ao enquadramento do investimento realizado em 2014 numa das 4 tipologias previstas na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC e da alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, refere o citado documento que foi "o aumento da capacidade de um estabelecimento existente". O sujeito passivo justificou esse enquadramento com uma variação positiva de 15% do volume de negócios de 2013 para 2014 e um aumento da sua capacidade de produção, medido através do Valor Bruto de Produção (VBP), em 17%, no mesmo período (sem apresentar quaisquer cálculos).

8. Em complemento a estes elementos, e na sequência de notificação efetuada em 17-10-2018, o sujeito passivo remeteu em 07-12-2018 o documento em anexo 9, bem como uma folha de cálculo (Resposta 06_12_2018.xlsx, com suporte digital no DVD em anexo) que identificava mais pormenorizadamente, no campo observações, o Investimento realizado e o destino dado ao mesmo.

9. Na análise do teor e do registo contabilístico dos documentos de suporte ao investimento elegível foram detetadas alguns erros e incongruências, nomeadamente na consideração de valores que foram registados em contas de gastos (em vez de ativos fixos tangíveis ou intangíveis) e em aquisições de bens ou serviços excluídos para efeitos do benefício fiscal (ex: mobiliário e artigos de conforto ou decoração).

10. De igual modo, apesar dos elementos e justificações apresentadas pelo sujeito passivo, concluiu-se que uma parte substancial das aquisições em causa (moldes, reparações, computadores, ferramentas, entre outros) não podia ser considerada como Investimento inicial para efeitos do benefício fiscal do RFAI, uma vez que não correspondia a qualquer das tipologias previstas na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, designadamente a invocada pelo sujeito passivo: aumento da capacidade do estabelecimento já existente.

11. No âmbito da descrição e fundamentação das correções efetuadas, foi tratada a relação dos documentos de suporte às aquisições de bens e serviços consideradas pelo sujeito passivo como investimento elegível, tendo-se

classificado os mesmos em grupos homogéneos (investimento em curso - aquisição de moldes, alteração e reparação de moldes, equipamento informático, ferramentas, outros serviços), e elaborado listagem em anexo 10 (por conta SNC).

III.1.1.1. Crédito fiscal indevido - RFAI - investimentos em curso - aquisição de moldes (conta 4533)

1. De acordo com os elementos apresentada pelo sujeito passivo, o valor total do investimento elegível classificado na conta 4533-Investimento em curso - ativos fixos tangíveis - equipamento básico, e suportado documentalmente em 176 dos 232 documentos relacionados, ascendia a 845.185,22€, correspondendo a uma dotação do benefício fiscal de 211.296,33€.

2. A listagem dos investimentos incluía mais 3 documentos indevidamente identificados como tendo sido contabilizados nas contas 4532 e 435, mas que na realidade foram também registados na conta 4533, no total de 10.320,986, possibilitando uma dedução fiscal de 2.580,266.

Doc	Descrição	N.º lanç contab.	Conta Listagem	Conta Correta	Valor Elegível	Crédito RFAI
194	Molde Termoformação do capacete Sport ... lt	3110747	4532	4533	2.795,66	698,92
195	Molde Termoformação do capacete Branco ...	3110748	4532	4533	2.795,66	698,92
196	Molde Termoformação do capacete Child ...	3110749	435	4533	2.795,66	698,92
TOTAL					8.386,98	2.096,76

3. As 179 (176 + 3) faturas que titulam esta parte do investimento considerado elegível pelo sujeito passivo para efeitos de RFAI, no total de 853.572,201 (845.185,22€ + 8.386,986) foram emitidas por diversas entidades nacionais e também estrangeiras e correspondem em grande medida à fabricação dos moldes (normalmente em 3 tranches, de acordo com o contratado com esses fornecedores e tendo em conta a fase de acabamento dos bens em causa), mas também a serviços de alteração e manutenção de moldes, à aquisição de ferramentas e a outros serviços diversos (despesas com o design, protótipos, ensaios e testes). O quadro seguinte apresenta o resumo desses documentos,

classificados, por uma questão de facilidade da análise, em 4 grupos homogéneos (cf. listagem em anexo 10):

Classificação do Investimento (conta 4533)	N.º de documentos	Valor Elegível RFAI	Benefício Fiscal Potencial
Alteração / Manutenção	15	132.775,00	33.193,75
Ferramentas	6	16.588,00	4.147,00
Fabricação de moldes (em curso)	130	607.735,19	151.933,82
Outros Serviços	28	96.474,01	24.118,52
Total	179	853.572,20	213.393,09

4. No que concerne às despesas com a alteração e manutenção de moldes, verificou-se que as mesmas eram suportadas na sua quase totalidade por 13 faturas emitidas por outra empresa do grupo, a D... Ld.a, no valor total de 126.395,00€, a que corresponde uma dedução potencial à coleta de IRC de 31.598,75€, conforme o quadro infra:

Doc	Descrição	N.º lanç contab.	Conta SNC	Total Fatura	Valor Elegível	Crédito RFAI
9	Serviço de manutenção corretiva + alteração de moldes	3010225	4533	9.000,00	9.000,00	2.250,00
67	Alteração de moldes	3040001	4533	19.875,00	19.875,00	4.968,75
77	Serviço Manutenção Corretiva	3040668	4533	9.005,00	9.005,00	2.251,25
80	Serviço Manutenção Preventiva	3040674	4533	11.880,00	11.880,00	2.970,00
91	Alteração de moldes	3050281	4533	10.180,00	10.180,00	2.540,00
92	Alteração de moldes	3050282	4533	12.210,00	12.210,00	3.052,50
96	Serviço manutenção corretiva	3050900	4533	7.110,00	7.110,00	1.777,50
97	Serviço manutenção corretiva/ Alteração de moldes	3050901	4533	10.435,00	10.435,00	2.608,75
102	Serviço manutenção corretiva	3060244	4533	9.980,00	9.980,00	2.495,00
104	Alteração de moldes	3060375	4533	4.825,00	4.825,00	1.206,25
141	Alteração de moldes	3090372	4533	9.420,00	9.420,00	2.355,00
164	Serviço manutenção corretiva	3100464	4533	5.690,00	5.690,00	1.422,50
214	Alteração de moldes	3120602	4533	6.805,00	6.805,00	1.701,25
TOTAL				126.395,00	126.395,00	31.598,75

5. Ora, estes serviços de alteração e manutenção corretiva ou preventiva dos moldes não consubstanciam aquisição de ativos fixos tangíveis em estado novo, pelo que não podem ser considerados como investimento elegível para efeitos de RFAI, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI. Acresce que o sujeito passivo, no decurso do procedimento inspetivo (cf. mensagem de correio eletrónico de 31-10-2018 e fichei excel enviado em 06-12-2018), veio assumir que parte dos serviços faturados pela D... se refere a moldes já anteriormente por si detidos (e não a moldes novos ou em produção). Veja-se, no quadro seguinte, a descrição detalhada destes 13 documentos, fornecida pelo sujeito

passivo na coluna observações do ficheiro "Resposta 06_12_2018.xlsx" (negrito e sublinhado nosso):

Doc	Valor Considerado	Obs
9	9.000,00	Alteração do molde da base fixação integrada de porta bebe no decorrer do desenvolvimento (valor de 800,00 euro); alteração molde sistema fixação protetor mão aberto no decorrer do desenvolvimento (valor de 900,00 euro). Restantes referentes a alterações a moldes já existentes
67	19.875,00	Alteração moldes ...
77	9.005,00	Alteração do molde estofo cancela joelheira ainda durante o desenvolvimento da joelheira (200,00 euro); alteração do protetor de forqueta (650,00 euro); alteração molde estofo frente colete ... (150,00 eur); alteração molde estofo costas colete ... (150,00 euro). As alterações foram efetuadas na fase de desenvolvimento do produto
80	11.880,00	Alteração de molde para olhal de colete ... (950,00 euro). Alteração ocorreu ainda durante a fase de projeto.
91	10.160,00	Alteração moldes ...
92	12.210,00	Alteração molde cadeira ... (2.450,00 euro); alteração molde suporte windscreen exclusive ... (560,00 euro); alteração molde para suporte desmonta pneus ... (660,00 euro); alteração molde para peça ligação fixação ao encaixe ... (485,00 euro); alteração de molde para proteção pouso pés ... e (490,00 euro); alteração de molde para bolão de montagem ... (325,00 euro); alteração moldes ... (6.915,00 euro)
96	7.110,00	Melhoria para ... referente a molde em utilização
97	10.435,00	Alteração de molde para guarda lamas trás ... (450,00 euro); alteração de molde guarda lamas bicicleta frente/lras ... (750,00 euro). As alterações foram realizadas ainda durante a fase de desenvolvimento do produto
102	9.980,00	Alteração moldes ...
104	4.825,00	Alteração moldes ...
141	9.420,00	Melhoria de molde já em utilização
164	5.690,00	Alteração do molde para suporte led porta farol ... no decorrer do desenvolvimento do porta farol ... Do valor total da fatura, apenas 1.860,00 euro são referentes a molde. O restante valor são alterações de moldes previamente em produção
214	6.805,00	Alteração de molde de parte frente cadeira mini exclusive ... (1.400,00 eur). Restante valor referente a melhoria de moldes já em produção.
TOTAL	126.395,00	

6. Para além disso, verificou-se alguns destes serviços nem sequer foram efetivamente contabilizados pelo sujeito passivo como investimentos em curso (conta 4533), mas sim diretamente como gastos do período conta 6219-FSE-Subcontratos-Outros, como é visível no quadro Infra:

Doc	Descrição	Contabilização a débito		Total Doc
		4533	6219	
9	Serviço de manutenção corretiva + alteração de moldes	1.700,00	7.300,00	9.000,00
77	Serviço Manutenção Corretiva	1.150,00	7.855,00	9.005,00
80	Serviço Manutenção Preventiva	1.200,00	10.680,00	11.880,00
96	Serviço manutenção corretiva	3.500,00	3.610,00	7.110,00
97	Serviço manutenção corretiva/ Alteração de moldes	1.200,00	9.235,00	10.435,00
164	Serviço manutenção corretiva	1.860,00	3.830,00	5.690,00
214	Alteração de moldes	1.400,00	5.405,00	6.805,00
TOTAL		12.010,00	47.915,00	59.925,00

7. *Realce-se que o sujeito passivo, apesar de ter assumido que os valores considerados como elegíveis não estavam corretos (por excesso), não quantificou nem corrigiu esta situação durante o procedimento inspetivo. De todo o modo, pelo menos o valor de 47.915,00€, contabilizado numa conta de gastos e não como ativos fixos tangíveis, não seria à partida elegível para efeitos de RFAI. Também os montantes de 3.500,00€ e de 9.420,00€, relativos aos documentos 96 e 141, contabilizados como investimentos em curso (conta 4533), não podem ser considerados elegíveis porque se referem a melhorias de moldes usados (não novos).*

8. *As outras 2 faturas de alteração de moldes (documentos 184 e 210), não emitidas pela D..., totalizam 6.380,00€, mas não podem pelo mesmo motivo ser consideradas como investimento elegível para efeitos de RFAI, uma vez que não consubstanciam a aquisição de ativos fixos tangíveis em estado novo. Atente-se à descrição desses dois documentos, fornecida pelo sujeito passivo (cf. ficheiro Resposta 06_12_2018.xlsx);*

Doc	Valor Considerado	Obs
184	1.600,00	Alteração de pousa pés L+R mini exclusive ... (1.350,00 euro); alteração de ajustador pousa pés maxi+Tour exclusive ... (250,00 euro)
210	4.780,00	Alteração de molde da parte frente da cadeira maxi exclusive ... (1.380,00 euro); alteração de molde da parte trás de cadeira maxi exclusive ... (1.200,00 euro); alteração de molde de pousa pés L+R maxi+Tour exclusive ... (400,00 euro); alteração de molde de suporte pousa pés L+R cadeira maxi+Tour exclusive ... (1.800,00 euro)
TOTAL	6.380,00	

9. *Já no caso das aquisições de ferramentas, tituladas por 6 documentos e contabilizadas como investimentos em curso, no valor total de 16.588,006, a sua elegibilidade para efeitos de RFAI não dependeria de se tratarem da aquisição de ativos fixos tangíveis em estado novo (alínea a) do n.º 2 do artigo 22º do CFI) - que de facto são - mas de consubstanciarem um investimento inicial enquadrável numa das tipologias previstas na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC (criação de um novo estabelecimento; aumento da capacidade de um estabelecimento já existente; diversificação da produção de*

um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento; alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento já existente).

10. De acordo com a contabilização efetuada e com as informações prestadas pelo sujeito passivo, estas ferramentas foram imputadas aos moldes produzidos externamente, pelo que não são diretamente utilizadas pela A..., não podendo assim configurar um aumento da capacidade do seu estabelecimento (eventualmente poderão sim aumentar a capacidade de produção dos seus fornecedores de moldes). Não se verifica também o enquadramento numa das outras 3 tipologias de investimento (nem sequer invocadas pelo sujeito passivo), uma vez que não foi criado um novo estabelecimento, nem a aquisição destas ferramentas possibilitou, por si, a diversificação ou alteração o processo de produção global do sujeito passivo).

11. Face ao exposto, o investimento em ferramentas diretamente relacionadas com a produção externa dos moldes não é elegível para efeitos de RFAI.

12. Esta conclusão é também extensível ao investimento em curso na aquisição de moldes produzidos externamente (130 documentos, com um valor total de 607.735,19€), na medida em que essas aquisições não se enquadram numa das 4 tipologias para serem classificadas como investimento inicial no âmbito do RFAI.

13. Note-se que o sujeito passivo, no ponto 3 do dossier de enquadramento do RFAI de 2014 (em anexo 6) referiu que o investimento efetuado e considerado elegível foi realizado "(...) no sentido de capacitar a sua unidade de equipamentos modernos e eficientes, por forma a aumentar a sua capacidade produtiva", enquadrando-o assim na tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento já existente". No sentido de comprovar esse "aumento da capacidade", apresentou um quadro resumo que refletia uma variação positiva das vendas em 2014 face a 2013 de 15% e do valor bruto de produção (VBP) em cerca de 17% (sem apresentar cálculos).

14. Ora, e conforme já se descreveu anteriormente, a A... não dispõe no seu estabelecimento de equipamentos (ex: máquinas de injeção) para a produção dos bens por ela transacionados, nem as aquisições efetuadas em 2014 foram realizados nesse sentido: o investimento em moldes (acabados ou em curso de fabrico) tem simplesmente como efeito a manutenção da sua atividade. O desenvolvimento de novos moldes para a substituição dos anteriormente usados ou a alteração ou adaptação dos moldes já existentes é uma necessidade constante da empresa (como a aquisição de matérias-primas) e não pode ser considerado como investimento inicial (mas de substituição) nem ser enquadrado na tipologia de aumento da capacidade do estabelecimento já existente. Não se compreende também como é que moldes ainda em curso de fabrico em 31-12-2014 pudessem estar relacionados com um aumento das vendas durante esse período de tributação.

15. Acresce que, face à inexistência de equipamentos produtivos na esfera da A..., os moldes adquiridos são utilizados não pelo sujeito passivo mas pelos seus prestadores de serviços, responsáveis pela elaboração dos bens por ela transacionados, o que comprova e corrobora que as aquisições de moldes não consubstanciam um aumento da capacidade do estabelecimento já existente (do sujeito passivo).

16. Saliente-se ainda que este entendimento consta também da ficha doutrinária da AT resultante da Informação Vinculativa Processo 2018 003941, PIV n.º 14471, sancionado por Despacho, de 12 de dezembro de 2018, da Diretora de Serviços do IRC, na qual se conclui que "o investimento na aquisição dos "moldes" necessários à realização da atividade de exploração corrente da requerente, nos mesmos termos em que já vinha sendo exercida, não integra o conceito de investimento inicial e como tal, não poderá ser elegível para eleitos do benefício fiscal previstos nos art.º23.º do CFI."

vldde:[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/Informacaofiscal/Informações vinculativas/rendimento/circ/Documents/PIV 14 471 2016 003941 DSIRC.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/Informacaofiscal/Informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/PIV_14_471_2016_003941_DSIRC.pdf)

17. Finalmente, a fundamentação de que o investimento na aquisição de moldes (acabados ou em curso de fabrico) não pode ser elegível para efeitos do benefício fiscal do RFAI é extensível aos "outros serviços" relacionados com a produção dos moldes, constantes dos 28 documentos contabilizados como investimentos em curso, no total de 96.474,01€.

18. De acordo com a contabilização efetuada pelo sujeito passivo, estes serviços de "design, realização de modelos, protótipos, engenharia inversa, outros serviços de apoio, etc.", fazem parte do custo de produção dos moldes, razão pela qual o valor dos mesmos não pode ser considerado elegível para efeitos do RFAI nos mesmos termos que para a aquisição dos moldes.

19. Face ao exposto, não é considerado elegível o valor total considerado como investimento em curso em moldes, na conta 4533, no montante de 853.572,20€, reduzindo-se assim a dotação do benefício fiscal do RFAI para o ano de 2014 em 213.393,09€.

(...)

III.1.2. Período de tributação de 2015-correções às deduções à coleta de benefícios fiscais

1. Na sequência das correções projetadas para o período de tributação de 2014, e no âmbito do procedimento inspetivo credenciado pela Ordem de Serviço n.º 012018..., iniciada em 14-02-2019, foi efetuada a análise do investimento considerado elegível pelo sujeito passivo para efeitos de RFAI no período de tributação de 2015.

2. No documento de enquadramento no âmbito do RFAI 2015 (em anexo 7), o sujeito passivo considerou estarem reunidos os requisitos para usufruir este benefício fiscal, tendo designado o Investimento associado ao mesmo, efetuado nesse ano, no ponto 3 desse documento, como "Projeto 1 - Novos produtos para o segmento das bicicletas e das motos para off-road".

3. Ao contrário do invocado para o período de tributação anterior, a classificação como "investimento Inicial" não resultou do enquadramento na

tipologia de "aumento da capacidade do estabelecimento já existente", mas na "diversificação da atividade de um estabelecimento existente".

4. No mesmo documento, a empresa refere que ter perspectivado "a realização de um plano de investimentos (a decorrer entre 2015 e 2016), no montante total de cerca de Euro 2.219.282,40', no "sentido de a dar continuidade ao percurso estratégico encetado nos últimos anos", visando o projeto em apreço a "concretização de um conjunto de investimentos que pretendem dotar a estrutura produtiva da Empresa dos meios técnicos e tecnológicos "state of the art" necessários para assegurar a diversificação do portefólio de produtos da Empresa".

5. Os investimentos, realizados em 2015, são descritos pelo sujeito passivo de forma sumária, do seguinte modo:

a) "Equipamentos produtivos (equipamento básico e ferramentas/utensílios) - neste âmbito, a A... investiu um valor superior a Euro 1,5 milhões, sendo de realçar a aquisição de moldes de injeção de plástico, cuja aquisição afigura-se fundamental para a conceção e introdução de novos produtos e/ou acessórios no mercado;"

b) "Outro ativo fixo tangível, direta e imprescindivelmente associado à atividade produtiva - a este nível, a Empresa investiu, essencialmente, na aquisição de ferramentas metálicas diversas, ferramentas para bossas e ainda na aquisição de novos equipamentos informáticos";

c) "Edifícios e outras construções - a este nível, realça-se a contratação de trabalhos de construção civil conexos com a remodelação das fachadas do edifício".

6. Ora esta "descrição sumária" do investimento é em tudo semelhante à apresentada no dossier de enquadramento do RFAI de 2014, não se verificando nem comprovando de que modo as aquisições em causa se enquadram na tipologia invocada de "diversificação da atividade de um estabelecimento existente".

7. *Nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, a descrição da tipologia é "diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento" (parte omitida no dossier de enquadramento apresentado pelo sujeito passivo), o que no caso da A... não se verifica: por um lado os produtos não são fabricados no seu estabelecimento (mas por terceiros) e por outro os produtos projetados, montados e comercializados por esta empresa são sempre dentro da mesma gama específica (acessórios plásticos para viaturas de duas rodas), não havendo qualquer alteração do processo produtivo para produtos não fabricados anteriormente, mas apenas uma atualização dos mesmos (dal a necessidade constante de moldes).*

8. *Importa também salientar que, e de acordo com o n.º 2 do artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015, para o enquadramento na tipologia de "diversificação da produção de um estabelecimento (...)", "as aplicações relevantes devem exceder em, pelo menos, 200 % o valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizados, tal como registado no período de tributação anterior ao do início da realização do investimento". Neste caso o sujeito passivo pretendeu comprovar o cumprimento deste critério através da comparação entre o valor total do investimento projetado para 2015 e 2016, de 2.219.282,40€, um valor ao ativo reutilizado, determinado pelo próprio, na tabela 2 do ponto 3 do citado documento (que se reproduz abaixo) de 730.295,196 (para um valor total líquido dos ativos fixos tangíveis e intangíveis, em 2014, de 6.977.500,006).*

Tabela 2. Diversificação da produção da A...

Tipologia de Investimento	Valor Imputado (€)	Porcentagem	Valor do Ativo Reutilizado (€)
1. Terrenos	140.990,00	26,10%	36.798,39
2. Edifícios/ Construções	1.438.178,00	26,10%	375.364,46
3. Máquinas / Equipamentos	2.277.918,00	1,50%	34.168,77
4. Transportes	90.375,00	30,00%	27.112,50
5. Outros	194.558,00	30,00%	58.367,40
6. Intangíveis	2.835.481,00	7,00%	198.483,67
Total	6.977.500,00		730.295,19
Aplicações relevantes			2.219.282,40
Cumprimento do critério de elegibilidade da tipologia de Investimento			OK

9. Assim sendo, pelos cálculos do sujeito passivo, o critério de elegibilidade da tipologia de investimento foi cumprido por se cifrar em 203,9% ($2.219.282,40€ / 730.295,19€ - 1$), Lê., superior a 200%.

10. No entanto, o que o sujeito passivo não justificou foi como determinou as "taxas de imputação pro-rata" para calcular o valor do ativo reutilizado, quais os ativos a reutilizar, tal como o valor das aplicações relevantes.

11. Aliás, o total das aplicações consideradas pelo sujeito passivo como relevantes, para o período de tributação de 2015, que consta da listagem dos investimentos em anexo 11, é de 1.580.850,47€, valor que fica bastante aquém do referido critério ($1.580.850,47€ / 730.295,19€ - 1 = 116,5%$).

12. No que respeita à identificação dessas aplicações, verificou-se no referido dossier de enquadramento que o investimento total apresentado pelo sujeito passivo foi de 1.778.373,81€, suportado em 342 faturas de aquisição de bens e serviços contabilizados como ativos fixos tangíveis (contas SNC 43), Intangíveis (SNC 44) ou investimentos em curso (SNC 45). Estes 342 documentos estão relacionados na referida listagem em anexo 11, constando as suas cópias (designados pelo sujeito passivo como "comprovantes") em suporte digital anexo (DVD).

Conta	Descrição	Investimento Considerado	Investimento Elegível	Benefício Fiscal Potencial
433	Equip. Básico	3.675,00	3.675,00	918,75
434	Equip. Transporte	34.101,39	34.101,39	8.525,35
435	Equip. Administrativo	32.601,22	13.871,84	3.467,96
437	Outros Activ Fixos Tangíveis	4.363,22	4.363,22	1.090,81
443	Programas computador	19.338,00	0,00	0,00
4532	IC - Ed. Outras Construções	17.000,00	17.000,00	4.250,00
4533	IC - Equip. Básico	1.626.129,00	1.496.081,62	374.020,42
4543	IC - Programas Computador	38.605,51	9.300,00	2.325,00
435/443	Equip. Administ / Prog Computador	2.560,47	2.457,40	614,36
Total Geral		1.778.373,81	1.580.850,47	395.212,65

13. Das 342 faturas relacionadas, 44 correspondiam a aquisições que não foram consideradas pelo sujeito passivo como investimento elegível. Entre os investimentos considerados elegíveis, no total de 1.580.850,47€, constatou-se que cerca de 95% do montante total se referia a investimentos em curso relacionados com a fabricação de moldes adquiridos pelo sujeito passivo, registados na conta SNC 4533. Estes investimentos estavam suportados documentalmente por 278 das 298 faturas relativas a investimentos elegíveis.

14. Deste modo, após a análise dos documentos em causa, e tendo em consideração que os factos e fundamentos descritos no subcapítulo III.1.1., relativos às correções ao crédito fiscal determinado para o período de tributação anterior, se mantinham para o período de 2015, foram efetuadas no mesmo sentido as correções que seguidamente se descrevem e fundamentam.

15. Note-se que, tal como para o período de tributação anterior, a listagem dos investimentos elegíveis foi analisada e tratada no decurso do procedimento inspetivo, tendo-se dividido as aquisições de bens e serviços por conta SNC de registo e classificado as mesmas em grupos homogéneos (moldes, ferramentas, material de construção, equipamento informático, etc.), de forma a melhorar e simplificar a compreensão das correções efetuadas. Juntam-se em anexo 12 as listagens tratadas por conta SNC.

III. 1.2.1. Crédito fiscal indevido - RFAI • investimentos em curso - aquisição de moldes (conta 4533)

1. O valor total de aquisições de bens e serviços que o sujeito passivo considerou elegível para o benefício fiscal em causa, contabilizado como investimentos em curso - equipamento básico - moldes (conta SNC 4533) ascendeu a 1.496.081,62€, correspondendo a um crédito fiscal potencial de 374.020,42€ (25% do valor elegível).

2. De acordo com a classificação efetuada dos documentos constantes da listagem em anexo 12, concluiu-se que a maioria das aquisições classificada na conta de investimentos em curso (4533) respeitava a faturações parciais da execução de diversos moldes por parte de diversos fornecedores do sujeito passivo (231 documentos, no valor total de investimento considerado elegível de 1.329.733,60€).

Classificação do Investimento (conta 4533)	N.º de documentos	Valor Elegível RFAI	Benefício Fiscal Potencial
Alteração / Manutenção	15	45.966,20	11.491,55
Ferramentas	2	4.280,00	1.070,00
Moldes	231	1.329.733,60	332.433,40
Outros Serviços	30	116.101,82	29.025,47
Total	278	1.496.081,62	374.020,42

3. As restantes faturas referiam-se a serviços de alterações e manutenções de moldes acabados ou em curso de fabrico, a ferramentas e a outros serviços diversos (associados à investigação e desenvolvimento e/ou adaptação de moldes).

4. Conforme anteriormente descrito e fundamentado, logo a partida os serviços de alteração e manutenção de moldes não podem ser considerados como investimento elegível, já que, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, não correspondem à aquisição de ativos fixos tangíveis em estado novo.

5. Também a aquisição isolada de ferramentas (genéricas ou específicas) não se enquadra no conceito de investimento inicial, previsto no parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC e na alínea d) do n.º 2 do artigo 2º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro.

6. No caso das aquisições dos moldes em curso de fabrico e dos serviços associados à sua elaboração, reitera-se que esses investimentos são uma necessidade constante ao processo de laboração normal da empresa (cf.

Informação Vinculativa Processo 2018 003941, PIV n.º 14471), dependendo entre outros fatores, da variação das dimensões dos produtos, de melhoramentos a introduzir nos mesmos produtos, de adaptações e, principalmente, por questões de moda ou alterações de imagem. Por isso, essas aquisições não integram o conceito de "investimento inicial". Já que não se enquadram em qualquer das 4 tipologias previstas quer no parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC e na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, designadamente a invocada pelo sujeito passivo: diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento.

7. Muito mais no caso da B... SA, em que os moldes nem sequer são utilizados no seu estabelecimento, mas em terceiros (relacionados ou não), que efetivamente exercem uma atividade transformadora de injeção de plásticos. Realce-se, uma vez mais, que o sujeito passivo apenas dispõe, no seu estabelecimento, do ponto de vista produtivo, de serviços finais associados a esses produtos (montagem, embalagem e armazenagem), pelo que só poderiam ser considerados Investimento iniciais aqueles que aumentassem a capacidade destes serviços.

8. Face ao exposto, não é considerado elegível o valor total considerado como Investimento em curso em moldes, na conta 4533, no montante de 1.496.081,62€, reduzindo-se assim a dotação do benefício fiscal do RFAI para o ano de 2015 em 374.020,42€.

- L.** A B... concebe, produz e vende acessórios para veículos de duas rodas (depoimentos das testemunhas G..., H... e I... e RIT);
- M.** O volume de negócios da B... tem crescido sistematicamente, estando sempre a aumentar a gama e a vender mais produtos, designadamente com preços mais elevados e maior valor acrescentado (depoimento da testemunha G...);
- N.** Tanto no ano de 2014 como no de 2015 o número de funcionários da B... aumentou (depoimento da testemunha G...);

-
- O.** Quando surge a ideia de um novo produto, por vezes apresentada por um cliente, a B... estuda a viabilidade, desenvolve a solução técnica e, se for viável, os seus serviços de engenharia que concebe tudo o necessário para a produção, designadamente máquinas, moldes, ferramentas embalagens e desenvolve novos materiais, por vezes com a colaboração de prestadores de serviços de outras empresas quanto ao desenho de ferramentas (testemunhas G..., H..., I... e J...)
- P.** A B... é a proprietária de tudo relativo ao produto, mas a injeção de plástico não é compensadora, pelo elevado preço das máquinas de injeção, pelo que optou por contratar o serviço de injeção com empresas especializadas nessa actividade (depoimentos das testemunhas G... e H...);
- Q.** É habitual que empresas que necessitam de injeção de plástico recorrem a empresas de especializadas, por causa do preço elevado das máquinas de injeção (depoimentos das testemunhas I... e J...);
- R.** A B... faz pesquisa de novos materiais, procurando a inovação (depoimento da testemunha H...);
- S.** O departamento de engenharia da B... faz a documentação técnica de suporte à produção (depoimento da testemunha H...);
- T.** A B... faz as compras dos componentes necessários e produz o material composto que vai ser utilizado na injeção de plástico por outras empresas (depoimento da testemunha H...);
- U.** As empresas que fazem a injeção de plástico são prestadoras de serviços de um processo produtivo que é da B..., que fornece os moldes, todas as especificações e a matéria-prima e também faz os testes e controle de qualidade (depoimento da testemunha I...);
- V.** Cada peça plástica precisa de um molde, que só dá para essa peça (depoimento da testemunha H...);
- W.** É o departamento de engenharia da B... que projecta os moldes, por vezes com a colaboração de prestadores de serviços de outras empresas, mas a sua fabricação é feita por outras empresas, que só fazem o trabalho mecânico (depoimentos das testemunhas e J... testemunha H...);

- X.** É a B... que faz os testes dos moldes (depoimento da testemunha H...);
- Y.** As bicicletas têm-se desenvolvido muito, especialmente as eléctricas, e há mais necessidades do mercado, que reclamam produtos novos, com diferentes características técnicas (depoimento da testemunha H...);
- Z.** A B... tem adquirido marcas e para cada marca tem de desenvolver produtos, tendo neste momento 50 projectos abertos (depoimento da testemunha H...);
- AA.** Quanto às motos, são introduzidos no mercado novos modelos em períodos de cerca de três anos (depoimento da testemunha H...);
- BB.** O investimento em moldes é uma parte relevante de um produto novo, às vezes até 70% do investimento, mas normalmente 50% (depoimento da testemunha H...);
- CC.** A criação de novos produtos, para novos modelos de bicicletas ou motos, com uso de novos moldes, não implica que deixem de produzir os anteriores modelos, para os consumidores que os pretendem (depoimento da testemunha H...);
- DD.** A B... tinha cinco modelos de porta bebés para bicicletas no ano 2000 que ainda continua a produzir (depoimento da testemunha H...);
- EE.** A B... procura lacunas no mercado e aumentar a diversificação (depoimento da testemunha H...);
- FF.** A concepção dos moldes e o know-how necessário para os criar é que faz o sucesso das peças criadas (depoimentos das testemunhas G... e H...);
- GG.** Os moldes são para fabricar novos produtos e não para substituir outros moldes (depoimentos das testemunhas G..., H... e K...);
- HH.** Os moldes têm duração ilimitada, não sofrendo desgaste relevante, podendo fazer mais de 2 milhões de peças e, como a B... faz 20 ou 30 mil peças ao ano, não há desgaste que gere necessidade de substituição de moldes (depoimentos das testemunhas G... e H...);
- II.** O que define a vida útil do molde é o mercado e não o seu desgaste (depoimentos das testemunhas G... e H...);

- JJ.** A B... é líder mundial da gama de porta bebés para veículos e duas rodas (depoimento da testemunha G...);
- KK.** Essa liderança exige adaptação à evolução dos veículos de duas rodas, designadamente as decorrentes da crescente utilização de bicicletas eléctricas, que exigem porta-bebés diferentes (depoimento da testemunha G...);
- LL.** Os investimentos em moldes feitos pela B... em 2014 e 2015 foram decisivos para o aumento da produção com criação de novos produtos (depoimento da testemunha H...);
- MM.** Os novos moldes são para alargar a gama aumentar as vendas, ter acesso a novos clientes, que dispõem de bicicletas e motos de várias marcas e modelos (depoimento da testemunha K...);
- NN.** Os investimentos normalmente só passados alguns anos atingem a rentabilidade de cruzeiro, dependendo das características do investimento (depoimento da testemunha K...);
- OO.** A B... tem um departamento de vendas (depoimento da testemunha H...);
- PP.** A B... tem um armazém e alguns funcionários a embalar e juntar peças de plástico de carrinhos de bebé (depoimentos das testemunhas L... e M...);
- QQ.** A B... aceitou a correcção quanto a alterações e reparação de moldes usados, mas não aos novos (depoimento da testemunha L...);
- RR.** A inspecção tributária aceitou como «*investimento inicial*» o relativo a aumento da armazenagem (depoimento da testemunha L...);
- SS.** Na sequência da inspecção à B..., a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspecção à Requerente, ao abrigo das Ordens de Serviço OI2019... e OI2019..., em que fez repercutir nesta as correcções efectuadas na inspecção à B... (documento n.º 10);
- TT.** Na sequência da inspecção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, relativamente ao exercício de 2014, a liquidação adicional de IRC n.º 2019 ..., a demonstração de acerto de contas n.º 2019 ... (compensação n.º 2019...) (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- UU.** A Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, relativamente ao exercício de 2015, a liquidação adicional de IRC n.º 2019..., a liquidação de juros compensatórios n.º 2019 ... e demonstração de acerto de contas n.º 2019 ... (compensação n.º 2019 ...) (documento n.º 2);
- VV.** A Requerente deduziu reclamação graciosa contra a liquidação relativa ao exercício de 2014 (processo n.º ...2020...), que foi indeferida por despacho de 03-09-2020, proferido Chefe de Divisão de Direção de Finanças Aveiro, ao abrigo de Subdelegação de competências (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- WW.** A Requerente deduziu reclamação graciosa contra a liquidação relativa ao exercício de 2015 (processo n.º ...2020...), que foi indeferida por despacho de 28-09-2020, proferido Chefe de Divisão de Direção de Finanças Aveiro, ao abrigo de Subdelegação de competências (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- XX.** Em 03-02-2020, a Requerente pagou a quantia de € 70.844,92 relativa à liquidação respeitante ao exercício de 2015 (página 24 do documento do processo administrativo com a designação «*RG2015+1.pdf*»);
- YY.** Em 03-12-2020, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo e, nos pontos indicados, com base na prova testemunhal.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento pessoal dos factos que foram dados como provados com base nos seus depoimentos.

A testemunha G... é director executivo da área operacional da B... desde 2004.

A testemunha h... é director da B... desde 2012.

A testemunha I... trabalha numa empresa que é prestadora de serviços à B..., desde 2009.

A testemunha J... presta serviços de desenvolvimento de moldes à B... desde a década de 90 do século passado.

A testemunha K... trabalha na N... e colaborou na elaboração em estudo efectuado a pedido da B... .

A testemunha L... é inspector tributário e colaborou na inspecção à B... .

A testemunha M... é inspectora tributária e colaborou na inspecção à B... .

3. Matéria de direito

Na sequência de uma inspecção à B..., a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou correcções em sede de IRC, relativas a deduções à colecta efectuadas por aquela ao abrigo do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), nos exercícios de 2014 e 2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a dedutibilidade de investimentos feitos pela Requerente no fabrico de moldes de produtos desenvolvidos pela A... e utilizados para fabricar produtos com injeção de plástico.

A Autoridade Tributária e Aduaneira considerou, como pressuposto das correcções o seguinte, em suma:

– A B... «*não procede nas suas instalações ao fabrico de quaisquer produtos, limitando-se a ter uma linha de montagem e embalamento dos bens produzidos noutras empresas. A produção dos bens comercializados pela A... é totalmente subcontratada a terceiros (relacionados – C... SA e outros). Também os moldes da A... que são utilizados para a produção desses bens, e colocados nas empresas subcontratadas, são fabricados externamente (em empresas terceiras ou na empresa do grupo - a D... Lda)*»;

-
- A «a actividade exercida pela A... está confinada à investigação e desenvolvimento (I & D) na área dos acessórios para viaturas de duas rodas, à montagem de alguns dos produtos produzidos externamente e ao armazenamento e comercialização desses produtos»;
 - «uma parte substancial das aquisições em causa (moldes, reparações, computadores, ferramentas, entre outros) não podia ser considerada como Investimento inicial para efeitos do benefício fiscal do RFAI, uma vez que não correspondia a qualquer das tipologias previstas na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, designadamente a invocada pelo sujeito passivo: aumento da capacidade do estabelecimento já existente»;
 - «o investimento em ferramentas diretamente relacionadas com a produção externa dos moldes não é elegível para efeitos de RFAI»;
 - «esta conclusão é também extensível ao investimento em curso na aquisição de moldes produzidos externamente (130 documentos, com um valor total de 607.735,19€), na medida em que essas aquisições não se enquadram numa das 4 tipologias para serem classificadas como investimento inicial no âmbito do RFAI»;
 - «a A... não dispõe no seu estabelecimento de equipamentos (ex: máquinas de injeção) para a produção dos bens por ela transacionados, nem as aquisições efetuadas em 2014 foram realizados nesse sentido: o investimento em moldes (acabados ou em curso de fabrico) tem simplesmente como efeito a manutenção da sua atividade. O desenvolvimento de novos moldes para a substituição dos anteriormente usados ou a alteração ou adaptação dos moldes já existentes é uma necessidade constante da empresa (como a aquisição de matérias-primas) e não pode ser considerado como investimento inicial (mas de substituição) nem ser enquadrado na tipologia de aumento da capacidade do estabelecimento já existente. Não se compreende também como é que moldes ainda em curso de fabrico em 31-12-2014 pudessem estar relacionados com um aumento das vendas durante esse período de tributação»;
 - «o investimento na aquisição dos "moldes" necessários à realização da atividade de exploração corrente da requerente, nos mesmos termos em que já vinha sendo exercida,

não integra o conceito de investimento inicial e, como tal, não poderá ser elegível para efeitos do benefício fiscal previstos nos art. 23.º do CFI.»;

– «a fundamentação de que o investimento na aquisição de moldes (acabados ou em curso de fabrico) não pode ser elegível para efeitos do benefício fiscal do RFAI é extensível aos "outros serviços" relacionados com a produção dos moldes»;

– «não é considerado elegível o valor total considerado como investimento em curso em moldes, na conta 4533, no montante de 853.572,20€, reduzindo-se assim a dotação do benefício fiscal do RFAI para o ano de 2014 em 213.393,09€».

Quanto ao exercício de 2015, a Autoridade Tributária e Aduaneira fundamentou as correções o seguinte, em suma:

– No documento de enquadramento no âmbito do RFAI 2015 (em anexo 7), o sujeito passivo considerou estarem reunidos os requisitos para usufruir este benefício fiscal, tendo designado o Investimento associado ao mesmo, efetuado nesse ano, no ponto 3 desse documento, como "Projeto 1 - Novos produtos para o segmento das bicicletas e das motos para off-road".

– Ao contrário do invocado para o período de tributação anterior, a classificação como "investimento Inicial" não resultou do enquadramento na tipologia de "aumento da capacidade do estabelecimento já existente", mas na "diversificação da atividade de um estabelecimento existente".

– Os investimentos, realizados em 2015, são descritos pelo sujeito passivo de forma sumária, do seguinte modo:

a) "Equipamentos produtivos (equipamento básico e ferramentas/utensílios) - neste âmbito, a A... investiu um valor superior a Euro 1,5 milhões, sendo de realçar a aquisição de moldes de injeção de plástico, cuja aquisição afigura-se fundamental para a conceção e introdução de novos produtos e/ou acessórios no mercado;"

b) "Outro ativo fixo tangível, direta e imprescindivelmente associado à atividade produtiva - a este nível, a Empresa investiu, essencialmente, na

aquisição de ferramentas metálicas diversas, ferramentas para bossas e ainda na aquisição de novos equipamentos informáticos";

c) "Edifícios e outras construções - a este nível, realça-se a contratação de trabalhos de construção civil conexos com a remodelação das fachadas do edifício".

– nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, a descrição da tipologia é "diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento" (parte omitida no dossier de enquadramento apresentado pelo sujeito passivo), o que no caso da A... não se verifica: por um lado os produtos não são fabricados no seu estabelecimento (mas por terceiros) e por outro os produtos projetados, montados e comercializados por esta empresa são sempre dentro da mesma gama específica (acessórios plásticos para viaturas de duas rodas), não havendo qualquer alteração do processo produtivo para produtos não fabricados anteriormente, mas apenas uma atualização dos mesmos (dal a necessidade constante de moldes).

– A aquisição isolada de ferramentas (genéricas ou específicas) não se enquadra no conceito de investimento inicial, previsto no parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC e na alínea d) do n.º 2 do artigo 2º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro.

– No caso das aquisições dos moldes em curso de fabrico e dos serviços associados à sua elaboração, reitera-se que esses investimentos são uma necessidade constante ao processo de laboração normal da empresa (cf. Informação Vinculativa Processo 2018 003941, PIV n.º 14471), dependendo entre outros fatores, da variação das dimensões dos produtos, de melhoramentos a introduzir nos mesmos produtos, de adaptações e, principalmente, por questões de moda ou alterações de imagem. Por isso, essas aquisições não integram o conceito de "investimento inicial".

-
- Os moldes nem sequer são utilizados no seu estabelecimento, mas em terceiros (relacionados ou não), que efetivamente exercem uma atividade transformadora de injeção de plásticos.
 - Não é considerado elegível o valor total considerado como Investimento em curso em moldes, na conta 4533, no montante de 1.496.081,62€, reduzindo-se assim a dotação do benefício fiscal do RFAI para o ano de 2015 em 374.020,42€.

A Requerente defende, nas conclusões das suas alegações, o seguinte, em suma:

- C. Os temas dissidentes entre as partes resumem-se, assim – apenas e só – à subsunção dos investimentos em causa nos conceitos de “aplicações relevantes” e “investimento inicial” em que as posições da Requerente e da AT são dissonantes.
- D. Os investimentos na aquisição de novos moldes, ferramentas produtivas e serviços diversos são “aplicações relevantes” em qualquer um dos períodos de tributação em questão; estamos a falar de ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado novo, e afetos à exploração das atividades elegíveis dos CAEs produtivos da empresa, como a própria AT já veio admitir em recentes instruções administrativas.
- E. Os investimentos realizados nesses ativos são enquadráveis no conceito de “investimento inicial”, mesmo que se trate de “investimentos em curso”, como resulta da lei e já foi sancionado administrativamente pela AT;
- F. E contrariamente à posição subscrita pela AT neste processo, estes investimentos não visam uma mera manutenção da atividade corrente e não respondem a uma necessidade de laboração normal da B...; pelo contrário, esta estratégia de atuação tem sido crucial para a empresa melhorar a sua performance, refletida nos seus indicadores económico-financeiros, incrementar a modernização e a competitividade, com impacto no seu posicionamento no mercado, e fabricar, em maior quantidade, os produtos anteriormente produzidos, assim como produzir e lançar no mercado novos produtos que respondem à procura, às necessidades dos clientes.

G. Os investimentos na aquisição de novos moldes, ferramentas produtivas e serviços associados não são “investimentos de substituição”; os moldes têm naturalmente um período de utilização limitado, mas a sua durabilidade ultrapassa largamente o período de vida útil estabelecido para efeitos contabilísticos/fiscais; é que os novos moldes não substituem os moldes preexistentes desde logo porque o catálogo dos produtos está cada vez mais alargado, e porque graças a esse alargamento de portfolio a empresa tem registado um evidente aumento das vendas.

H. E mesmo que tais investimentos pudessem ser considerados “investimentos de substituição”, no que não se concede, estes, ainda assim, poderiam ser reconduzidos a investimentos iniciais, desde logo por estarem relacionados com as tipologias de investimento em causa.

I. A externalização de etapas do processo produtivo e a localização dos ativos objeto de investimento nas instalações de fornecedores não desvirtua, de maneira alguma, a elegibilidade das atividades afetas aos investimentos e, por conseguinte, as aplicações relevantes nesses ativos. O RFAI não está, nem pode estar, restrito às empresas que incorporem a totalidade do processo produtivo.

J. Em 2014, os investimentos na aquisição de novos moldes, ferramentas produtivas e serviços diversos devem ser enquadrados no “aumento da capacidade produtiva” da B... . Na ausência de previsão normativa expressa, havendo aumento de produção, com o aumento do volume de negócios, do VBP e do VAB, acham-se cumpridos os pressupostos desta tipologia de investimento.

K. Em 2015 e 2016, os investimentos nesses ativos devem ser enquadrados na “diversificação da produção” e, subsidiariamente, no “aumento da capacidade produtiva” da B... .

L. O montante das aplicações relevantes realizadas no ano de 2015 e 2016 no âmbito desse projeto plurianual excede em mais de 200% o valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizados no fabrico desses novos produtos, assente nas seguintes premissas:

i. Deverá prevalecer o conceito de “investimento único” para efeitos de aplicação do critério aritmético da diversificação da produção; tanto assim é que a AT já defendeu a lógica da continuidade dos projetos plurianuais na aferição de outros critérios do RFAI noutras instruções.

ii. No mesmo critério aritmético, deverão ser admitidas taxas de imputação pro rata e estimativas do peso relativo do volume de vendas dos novos produtos, como se verifica nos incentivos financeiros.

iii. A fim de aferir a diversificação da produção, deverão ser considerados “novos produtos” os produtos que apresentem características e/ou funcionalidades técnicas e utilidades, aos olhos dos clientes e dos próprios concorrentes, que os diferenciem dos produtos que vinham sendo fabricados pela empresa e/ou pelos concorrentes. Assim o exige o mercado em geral, e em particular aquele em que a B... atua, ao contrário da visão da AT para quem “um capacete é sempre um capacete”.

M. Subsidiariamente, em 2015, os investimentos nesses ativos devem ser enquadrados no “aumento da capacidade produtiva” da B... . Na ausência de previsão normativa expressa, havendo aumento de produção, com o aumento do volume de negócios, do VBP e do VAB, acham-se reunidos os critérios desta tipologia de investimento.

N. Em obediência ao princípio hermenêutico razoável, os resultados interpretativos alcançados no caso concreto, são coerentes com a teleologia do benefício fiscal em questão (intensificar o apoio ao investimento, favorecer o crescimento sustentável, criar emprego e contribuir para o reforço da estrutura de capital das empresas e fomentar a modernização e da competitividade do tecido empresarial português) e têm um efetivo conteúdo prático.

A Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo defende o entendimento adoptado no RIT.

3.1. Investimentos efectuados em 2014

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou que os investimentos aquisição de moldes em curso de fabrico, equipamentos e aquisição de ferramentas destinadas a fabricar moldes não se qualificam como “Investimento inicial” porque não estão relacionados com “o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”.

A Autoridade Tributária e Aduaneira invocou na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do Regulamento Geral de Isenção por Categoria, aprovado pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de Junho de 2014 (RGIC), a alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (CFI) e da alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015

O n.º 49 do artigo 2.º do RGIC define nestes termos o conceito de «*investimento inicial*», no que aqui interessa:

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; ou*

O artigo 22.º, n.ºs 1 e 2 alínea a) do CFI estabelecem o seguinte:

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;*

O artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015 estabelece o seguinte:

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

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

Resulta daquela alínea a) do n.º 49 do RGIC e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015 que se enquadram nessa definição quaisquer investimentos relacionados com «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente*».

À face desta definição não é de excluir deste conceito de «*investimento inicial*» o que é feito na actividade de exploração corrente da Requerente, desde que o investimento esteja relacionado com «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente*». O artigo 22.º, n.º 2, alínea a), do CFI, ao referir os activos «*afectos à exploração da empresa*», corrobora esta interpretação no sentido de que o que releva à afectação dos activos à produção da empresa.

No caso em apreço, resulta da prova produzida que a criação de novos moldes, equipamentos e ferramentas que estão em causa visou a criação de novos modelos de produtos dos tipos dos que a Requerente já produzia (como novos modelos de capacetes, de porta-bebés e acessórios para novos modelos de motos, por exemplo).

Mas, como também resulta da prova produzida, não se trata de substituição dos produtos antigos pelos novos, mas antes de cumulação de novos produtos com os anteriores, que continuaram a ser produzidos a serem comercializados.

A B..., ao investir num molde, distinto dos anteriores, que possibilita fabricar produtos diferentes dos que produzia, está necessariamente a aumentar a capacidade de produzir produtos, que sem ele não podia produzir.

Assim, os investimentos em moldes, equipamentos e ferramentas destinados a fabricar novos produtos são investimentos que estão relacionados com o «*aumento da capacidade de um estabelecimento existente*», como invocou a Requerente.

O facto de parte do processo produtivo não ser levado a cabo pela própria B..., mas sim por empresas com quem contrata a prestação de serviços de construção dos moldes, que ela projecta, e empresas que procedem a injeção de plástico nos moldes, não afasta a aplicação do benefício fiscal, pois não há qualquer suporte legal para vislumbrar como requisito da sua aplicação que toda o processo de produção tenha de ser directamente assegurado pela empresa que faz o investimento. Na verdade, o n.º 49 do artigo 2.º do RGIC e o artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015 apenas exigem, no que aqui interessa, que os investimentos estejam «*relacionados*» com aumento da capacidade de um estabelecimento existente.

Por outro lado, o facto de esses investimentos estarem em curso no ano de 2014 e ainda não terem produzido resultados não afasta a aplicação do benefício fiscal, pois, como se referiu, basta a *relação* desses investimentos com o aumento da capacidade produtiva para assegurar o direito da Requerente a dele usufruir, independentemente de ela se concretizar imediatamente na fabricação de novos produtos.

Não há suporte legal para restringir a aplicação do benefício fiscal a investimentos que produzam resultados imediatos, nem sequer para o afastar quando, contra a vontade do investidor, os investimentos acabarem por não produzir os resultados pretendidos.

As normas que prevêm benefícios fiscais têm a natureza de normas excepcionais, 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, como é jurisprudência pacífica sobre a interpretação desse tipo de normas (¹), sem prejuízo da aplicação da regras gerais de interpretação e princípios jurídicos, designadamente em situações em que a redacção das normas seja imprecisa. (²).

Isto é, as normas sobre benefícios fiscais devem ser interpretadas em termos *estritos*, o que se é certo que não afasta a necessidade de interpretação, designadamente teleológica, não viabiliza a exigência de requisitos para que não há qualquer suporte textual, como é o caso da restrição que a Autoridade Tributária e Aduaneira fez, que se reconduz à aplicação do benefício fiscal apenas às empresas que realizem por si mesmas a totalidade do processo produtivo. Os activos estão afectos à exploração da empresa, para efeitos do artigo 22.º, n.º 2, alínea a), do CFI, desde que sejam utilizados para fabricar os seus produtos, independentemente de quem utiliza os equipamentos e instrumentos.

Neste caso, como resulta da prova produzida, é a B... a titular de todo o processo produtivo, desde a concepção dos moldes e ferramentas, passando pela injeção de plástico que

(¹) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-11-2000, processo n.º 025446, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 501, páginas 150-153, em que se cita abundante jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do Supremo Tribunal de Justiça.

Este *Boletim do Ministério da Justiça* está disponível em

http://www.gddc.pt/actividade-editorial/pdfs-publicacoes/BMJ501/501_Dir_Fiscal_a.pdf

(²) Essencialmente neste sentido, CLOTILDE CELORICO PALMA, *Enquadramento das operações financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado*, in Coleção Cadernos IDEFF, n.º 13, [Coimbra], Almedina, 2011, páginas 60-63.

encomenda a entidades externas, até ao embalamento dos produtos, e os investimentos em causa estão «*relacionados com (...) aumento da capacidade de um estabelecimento existente*».

Pelo exposto, as correcções aqui em causa, relativas ao exercício de 2014, enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado e errada interpretação da alínea a) do n.º 49 do RGIC e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, que justifica a sua anulação nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.2. Investimentos efectuados em 2015

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a aplicação do benefício fiscal do RFAI a investimentos efectuados na aquisição de moldes em curso de fabrico, equipamento informático e software e aquisição de ferramentas e utensílios como “investimento inicial” porque não estão relacionados com a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento.

Refere a Autoridade Tributária e Aduaneira no RIT que, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, a descrição da tipologia é “diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento”, o que no caso da B... entendeu que não se verifica, por os produtos não serem fabricados no seu estabelecimento (mas por terceiros) e, por outro lado, os produtos que são projectados, montados e comercializados por esta empresa serem sempre dentro da mesma gama específica (acessórios plásticos para viaturas de duas rodas), não havendo qualquer alteração do processo produtivo para produtos não fabricados anteriormente, mas apenas uma atualização dos mesmos.

A Requerente defende que os investimentos nesses activos devem ser enquadrados na “diversificação da produção” e, subsidiariamente, no “aumento da capacidade produtiva” da B... .

À face da prova produzida, conclui-se que os produtos novos, embora do mesmo tipo dos anteriores (porta bebés, acessórios diversos para motas, bicicletas normais e eléctricas, etc.),

são diferentes dos anteriores e a Requerente mantém a produção concomitante dos antigos e dos novos.

Por isso, está-se perante diversificação da produção para efeitos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC e da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015.

E, pelo que se disse no ponto anterior, com o investimento em novos moldes, equipamentos e ferramentas para produzir novos tipos de produtos, a B... aumenta a sua capacidade de produzir, pois passa a poder fabricar produtos que não podia fabricar sem eles.

Pelo exposto, também estas correcções relativas ao exercício de 2015 enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.3. Decisões das reclamações graciosas

As decisões das reclamações graciosas que confirmaram as liquidações enfermam dos mesmos vícios que afectam estas, pelo que também se justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.4. Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações, nas partes em que são objecto do presente processo, por vício que impede a renovação dos actos, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente.

4. Restituição de quantia paga e juros indemnizatórios

A Requerente pagou a quantia de € 70.844,92 relativa à liquidação respeitante ao exercício de 2015.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

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

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

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

Cumprido, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação da liquidação, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia indevidamente suportada, no montante de € 70.844,92.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que

resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No caso em apreço, os erros que afectam as liquidações são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, que as emitiu por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados com base na quantia de € 70.844,92, desde 03-02-2020, data em que a Requerente efectuou o pagamento, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular parcialmente a liquidação adicional de IRC n.º 2019..., a demonstração de acerto de contas n.º 2019... (compensação n.º 2019...) e a liquidação de IRC n.º 2019..., a liquidação de juros compensatórios n.º 2019... e demonstração de acerto de contas n.º 2019... (compensação n.º 2019...), nas partes em que tem como pressuposto as correcções impugnadas;
- c) Anular as decisões das reclamações graciosas n.º ...2020... (2014) e reclamação graciosa n.º ...2020... (2015);
- d) Julgar procedente o pedido de reembolso e juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de € 70.844,92,

acrescida de juros indemnizatórios, cintados nos termos referidos no ponto 4 deste acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € € **70.844,92**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 10-12-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Relator)

(Gustavo Gramaxo Rozeira)

(Eva Dias Costa)