

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 485/2022-T

Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). RFAI. Investimento inicial. Aumento da capacidade produtiva. Verificação da condição de criação de postos de trabalho exigida pela alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI

SUMÁRIO:

- I. A substituição de um ativo fixo tangível já existente por um novo ativo fixo tangível não impede que o investimento realizado neste possa ser qualificado como “investimento inicial”.
- II. Não existe enquadramento normativo para considerar os “trabalhos para a própria empresa” como elegíveis para a atribuição do benefício do RFAI.
- III. O investimento realizado em equipamento básico e administrativo que, de forma complementar a outros investimentos, contribua para a transformação e atualização tecnológica do modelo de produção, bem como para o incremento da eficiência do processo produtivo, é apto a promover o aumento da capacidade produtiva da empresa.
- IV. O regime jurídico do RFAI não exige a criação líquida de postos de trabalho, bastando, para a atribuição do benefício fiscal RFAI, que tenham sido efetivamente criados postos de trabalho em resultado do investimento inicial realizado.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A... SGPS, S.A., sociedade anónima, com sede no ..., ..., ..., em ... (...-...), com o número único de matrícula e de pessoa coletiva ..., veio, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), 6.º, n.º 1, 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário consubstanciado no ato de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2022..., de 10.01.2022, na demonstração de liquidação de juros n.º 2022..., 2022..., 2022..., de 24.03.2022 e na demonstração de acerto de contas n.º 2022..., de 2022.03.24, respeitante ao exercício de 2018, no montante total de € 59.185,40.
2. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante designada somente por “Requerida” ou “AT”).
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 10-08-2022.
4. A Requerida foi notificada da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral em 16-08-2022.
5. Dado que os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, foi o signatário designado como árbitro, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
6. Em 28-09-2022 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
7. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 18-10-2022.

8. Os Requerentes sustentam, em síntese, que a AT, ao entender que não estavam verificados os pressupostos necessários à elegibilidade dos investimentos feitos pela Requerente, melhor descritos *infra*, para efeitos do RFAI, com o fundamento de que os investimentos realizados não podem ser qualificados como “investimento inicial” e de que não está preenchido o requisito de criação de postos de trabalho, exigido pela alínea *f*) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI, incorreu em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pelo que sustenta a Requerente que deve a correção relativa ao RFAI ser anulada, considerando-se os investimentos realizados dedutíveis à coleta do IRC da Requerente, nos termos por esta declarados na Declaração Modelo 22 de IRC do Grupo, com as demais consequências legais.

9. Em sede de Resposta, a Requerida apresentou defesa por impugnação, na qual, concordando com o teor do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), sustenta que a Requerente não reúne os pressupostos para beneficiar do RFAI, por, em suma, entender existir (i) incumprimento da condição de o investimento realizado respeitar a um investimento inicial [artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro] e (ii) incumprimento da condição de criação e manutenção de postos de trabalho [artigo 22.º, n.º 4, alínea f), do CFI], rejeitando os argumentos apresentados pela Requerente, a qual, em seu entender, não consegue demonstrar hipotética conclusão diversa daquela a que chegaram os Serviços de Inspeção Tributária (SIT), pelo que entende que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos.

10. Por despacho arbitral de 28/11/2022, a Requerente foi convidada pelo Tribunal a dizer se mantinha o interesse na realização da diligência de prova, dada a sua aparente desnecessidade e considerando a oposição manifestada pela Requerida, e, em caso afirmativo, identificasse os factos sobre os quais pretendia que incidisse a inquirição.

11. A Requerente não se pronunciou.

12. Por despacho arbitral de 07/02/2023, o Tribunal, ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade e da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), decidiu dispensar a produção de prova testemunhal, dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e conceder às

Partes o prazo simultâneo de 10 dias para a produção de alegações escritas facultativas, conforme previsto no artigo 91.º, n.º 5, do CPTA, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

13. A Requerente e a Requerida apresentaram alegações em 22/02/2022, nas quais mantiveram, no essencial, respetivamente, o teor do pedido de pronúncia arbitral e da resposta.

II – SANEADOR

14. A apresentação do pedido de pronúncia arbitral foi tempestiva.

15. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

16. Não foram alegadas exceções que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

17. Não se verificam nulidades, pelo que se impõe conhecer do mérito.

III. MÉRITO

III. 1. MATÉRIA DE FACTO

§1. Factos provados

18. Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é, à data dos factos, a sociedade dominante do Grupo de sociedades que se encontra abrangido pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), de cujo perímetro faz parte a B..., S.A. (“B...” ou “sociedade”), com o número único de matrícula e pessoa coletiva ..., com sede no ..., ..., em ... (...-...);
- b) A B... exerce a sua atividade principal na área da fabricação de motores, geradores e transformadores elétricos (CAE principal 27110);

- c) Relativamente ao período de tributação de 2018, a Requerente apurou o lucro tributável do Grupo, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao mesmo;
- d) Na declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, referente ao exercício de 2018, submetida a 11.05.2020, com a identificação n.º ...-2020-..., a Requerente inscreveu deduções à coleta, a título de benefícios fiscais, no montante de € 54.918,71, conforme campo 355 do quadro 10 abaixo:

10 CÁLCULO DO IMPOSTO			
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 2, 1.ª e 4.ª al. 15 (600,00) de matéria coletável das PME) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo F) 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 F) x 21%	347-B	150.246,27	
Imposto a outras taxas	348	0,0	%
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	349	0,00	
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	350	0,00	
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)			351 150.246,27
Derrama estadual (art.º 87.º-A)	373	0,00	
COLETA TOTAL (351 + 373)			378 150.246,27
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º)	353	0,00	
Dupla tributação económica internacional (art.º 91.º-A)	375	0,00	
Benefícios fiscais	355	54.918,71	
Adicional do Imposto Municipal sobre Imóveis (art.º 135.º-J do CIMI)	470	0,00	
Pagamento especial por conta (art.º 93.º)	356	2.179,16	
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 375 + 355 + 356 + 470) ≤ 378			357 57.097,87
TOTAL DO IRC LIQUIDADO (378 - 357) ≥ 0			358 93.148,40
Resultado da liquidação (art.º 92.º)			371 0,00
Retenções na fonte	360	43,91	
Pagamentos por conta (art.º 105.º) e Pagamento por conta autónomo (Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, art.º 15.º, n.º 5)	360	0,00	
Pagamentos adicionais por conta (art.º 105.º-A)	374	0,00	
IRC A PAGAR (358 + 371 - 360 - 360 - 374) > 0			381 93.104,49
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) < 0			382 0,00
IRC de períodos anteriores	363	0,00	
Reposição de benefícios fiscais	372	0,00	
Derrama municipal	364	4.497,60	
Dupla tributação jurídica internacional (art.º 91.º) - Países com LUT e quando DTJI > 378	379	0,00	
Tributações autónomas	365	12.064,20	
Juros compensatórios	366	0,00	
Juros de mora	369	0,00	
TOTAL A PAGAR (361 ou (- 362) + 363 + 372 + 364 + 379 + 365 + 366 + 369) > 0			387 109.666,29
TOTAL A RECUPERAR ((- 362) + 363 + 372 + 364 + 379 + 365 + 366 + 369) < 0			388 0,00

- e) O valor de tais deduções decorre dos benefícios fiscais inscritos na declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC individual, relativa ao período de 2018, respeitante à B...;

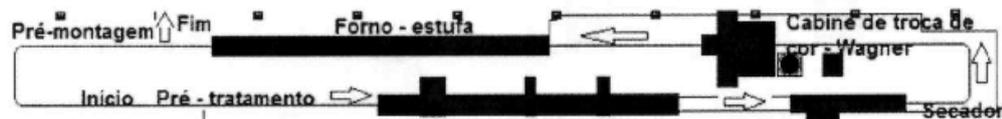
-
- f) A B... foi objeto de uma ação inspetiva externa e de âmbito parcial, realizada para efeito de controlo de benefícios fiscais, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2021...;
- g) A Requerente foi notificada do Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, cujo teor se dá como reproduzido;
- h) A Requerente não exerceu o direito de audição sobre o Projeto de Relatório da Inspeção Tributária;
- i) Posteriormente, foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária, que manteve as correções propostas em sede de projeto de relatório, cujo teor se dá como integralmente reproduzido, do qual resultou uma correção ao valor total da dotação do benefício fiscal associado ao RFAI da B... e à respetiva dedução efetuada pela empresa em sede de IRC no exercício de 2018;
- j) A AT entendeu deverem estar excluídos da elegibilidade do RFAI os investimentos efetuados com a *Linha de Pintura Wagner*, com a *Banca de Ensaios de Média Tensão ISO* e com diverso equipamento básico e administrativo, que ascenderam ao valor global de € 219.674,88, tendo, conseqüentemente, a AT desconsiderado o valor da dotação do benefício fiscal associado ao RFAI da B..., no montante de € 54.918,71;
- k) O Relatório da Inspeção Tributária refere, designadamente, o seguinte:

No âmbito da análise do RFAI da empresa merece destaque a Zona 6 – Pintura, onde foi efetuado investimento numa nova cabine de troca de tinta da marca Wagner, fornecida pelo fornecedor **C...**, Lda, NIF **...**

No dia 21 de setembro de 2021 foi iniciada a ação inspetiva externa ao exercício de 2018, tendo decorrido uma visita às instalações fabris, conduzida pelo Diretor de Operações, engenheiro **E...**. O responsável pela parte operacional efetuou uma descrição do processo produtivo global da empresa, onde se incluiu uma explicação sobre a linha de pintura da empresa.

Segundo informação do responsável, a linha de pintura da empresa é constituída por vários equipamentos que permitem uma maior eficácia na pintura das várias partes metálicas que constituem a Canópia e os chassis dos geradores.

ZONA 6 – SECÇÃO PINTURA



Fonte: **B...** – "Manual AT" (anexo 2) e informação Diretor Operações

A descrição detalhada do processo permitiu perceber que as peças metálicas são submetidas, numa fase inicial, a um pré-tratamento com o intuito de aumentar a proteção contra a corrosão e permitir uma melhor aderência da pintura. Nesta fase as peças são pintadas numa linha de pintura (designada "Cabine de Pintura Equipos Lago" no mapa de imobilizado Modelo 32 de IRC) seguindo depois para um secador.

Após este pré-tratamento, seguem para a cabina de pintura eletrostática a pó, neste caso para a Cabine de Troca de Cor Wagner (designada "Linha de Pintura Wagner" no mapa de imobilizado – Modelo 32 de IRC).



Figura 1 – Cabine “Wagner” com tinta em pó – Secção de Pintura – 21/09/2021

A pintura eletrostática a pó consiste na aplicação de cargas elétricas na tinta e na superfície destinada à pintura, criando uma diferença de potencial da ordem de 100.000 volts, que faz com que as partículas de tinta (no estado líquido ou sólido) sejam atraídas até à superfície do substrato. A atração eletrostática origina uma película de tinta mais uniforme e com maior eficiência em termos de aproveitamento, quando comparado com o processo de pintura por pistola convencional. No processo de pintura a pó podem ser utilizadas tintas com base de epóxi ou poliéster, sendo ambas curadas pela ação do calor, ou seja, precisam sempre de passar pelo Forno/estufa para obter a pintura final.

As peças metálicas, depois de saírem da Cabine de Troca de Cor Wagner são encaminhadas para o forno/estufa, para “curarem” e posterior controlo de qualidade. Se forem aprovadas abandonam a secção de pintura e estão prontas para seguir para a fase de Pré-montagem.



Figura 2 - Peças pintadas prontas para o forno/estufa - Secção de pintura – 21/09/2021

No decurso da visita às instalações, em 21 de setembro de 2021, o responsável da produção informou que a “cabine de pintura eletrostática a pó” anterior, já se encontrava bastante deteriorada, tendo sido desmontada e remetida para as instalações “antigas” da: **B...** Albergaria a Velha.

A corroborar esta situação, o fornecedor de equipamento, **C...**, Lda, NIF [redacted] informou que assumiu apenas o desmantelamento do equipamento anterior, não existindo lugar a retoma.

Banca de ensaios de media tensão ISO 20

A empresa declarou a aquisição de uma banca de ensaios de media tensão ISO 20, no entanto trata-se de um equipamento construído pela B... tendo sido contabilizado como "trabalho para a própria entidade".

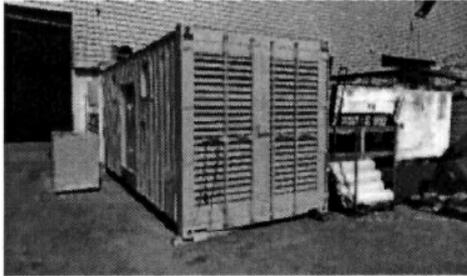


Figura 3 – Banca de ensaios de media tensão ISO 20

Como documentos de suporte deste equipamento, remeteu cópia das faturas dos principais componentes, designadamente um transformador da ... (anexo 3) e quadros elétricos da chinesa Chint (anexo 4).

A ordem de produção associada a este equipamento (anexo 5), que entrou em funcionamento em 2019, identifica os restantes componentes, não existindo qualquer documento de suporte para estes.

Segundo informações do diretor de operações, este equipamento é utilizado pela empresa para testar os seus geradores de media tensão e evita a subcontratação do serviço.

Trata-se de um equipamento utilizado no âmbito do exercício normal da atividade da empresa, não estando associado a qualquer aumento da capacidade da empresa. Segundo informação do responsável, este equipamento substitui a necessidade de subcontratação desse serviço, possuindo a B... outro equipamento destes para baixa tensão.

[...]

III.1.1.1.2. Dotação registada na contabilidade do sujeito passivo

No ano de 2018 o sujeito passivo registou dotações do período nos montantes de 54.918,71 €, tendo utilizado 53.362,29 € nesse exercício e transferido para o exercício de 2019 o saldo de 1.556,42 €, conforme print parcial abaixo do respetivo Anexo D:

REGÍME 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 182/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06							
744	91	92	93	713	714	715	
RFI (ta soc Individual (RETS))	Dívida	Passivo a prazo vencido	Saldo caducado	Saldo não deduzido no período anterior	Dotação do período	Dedução do período	Saldo que transita para período seguinte
	742	2018			54.918,71	53.362,29	1.556,42
TOTAL			0,00	0,00	54.918,71	53.362,29	1.556,42

III.1.1.1.3. Investimento realizado pelo sujeito passivo

Nos quadros seguintes consta um resumo do investimento realizado por parte da **B...**, de acordo com a classificação nas diversas contas SNC, por comparação com o total das adições constantes da IES e os investimentos considerados elegíveis para efeitos de RFAI:

Conta SNC – 435 – Equipamento Administrativo

Código NAV	Descrição	Valor Aquisição/IES	Considerada Elegível pela Grupel	Valor considerado RFAI	Anexo
20781900001	Monitores Samsung	675,95	SIM	675,95	6
20781900002	TV ESMART FULL HD 40" LED ENGENHARIA	256,02	NÃO		
20781900003	SMART TV SAMSUNG LED 50 SALA FORMAÇÃO	748,13	NÃO		
20781900004	Caixas Produção	800,00	NÃO		
20781900006	Mini PCs INSYS Pro S (J1900)	690,00	SIM	690,00	7
20781900007	Material informático	2.395,98	SIM	2.395,98	8
20781900008	Terminal Happy or Not (Smiley Touch)	1.068,00	SIM	1.068,00	9
20781900009	Armários PR 180x92x42	408,00	NÃO		
20781900010	Mobiliário Escritórios	4.910,40	NÃO		
20781900014	Monitor 22" Samsung S22F352HU LED	474,95	SIM	474,95	10
20781900015	Computadores	1.003,53	SIM	1.003,53	11
20781900016	Impressora térmica Zebra	300,00	SIM	300,00	12
20781900022	Estantes do refeitório	615,60	NÃO		
20781900028	Monitor 22" LCD Samsung S22F352H HDMI	373,40	SIM	373,40	13
20781900029	Microsoft Surface Pro 15 8GB	4.793,37	SIM	4.793,37	14
20781900030	Telemóveis Huawei Y6 2017	1.912,71	SIM	1.912,71	15
20781900031	Purificador de Ar Philips AC3256/10 - Sala DAF	449,50	SIM	449,50	16
20781900001	ARMÁRIOS PR Cinzento Clap	252,00	NÃO		
Total		22.327,54		14.337,39 - 64% do Total Aquisições/IES	

Conta SNC – 433 – Equipamento Básico

Código NAV	Descrição	Valor Aquisição/IES	Considerada Elegível pela Grupel	Valor considerado RFAI	Anexo
20781700037	Aparafusadora Impacto 1/2 Dewalt DW292	229,00	SIM	229,00	17
20781700039	Manga para tubagem saída de gases de escape 1000º	2.673,00	SIM	2.673,00	18
20781700041	Celula de soldadura robotizada - Motofil	527,00	SIM	527,00	19
20781800005	Pistola de retração RIPACK 3000-180222	1.110,55	SIM	1.110,55	20
20781800012	Máquina de Rebitar RIV938 - M6	1.045,00	SIM	1.045,00	21
20781800013	Ferramentas AST	1.117,70	SIM	1.117,70	22
20781800017	Estantes Armazém	12.510,00	NÃO		

20781800018	MAQUINA DE REBITAR PORCAS KJ-45/S	1.285,00	SIM	1.285,00	23
20781800019	MAQUINA DE REBITAR PORCAS KJ-60	885,00	SIM	885,00	24
20781800020	LIXADEIRA RUPES RE21AL	264,84	SIM	264,84	25
20781800025	Banca Ensaio de media tensão ISO 20	42.389,66	SIM	42.389,66	25
20781800026	Linha de Pintura Wagner	153.357,81	SIM	153.357,81	27
20781800027	Aspirador P&Liquidos GHIBLI AS 60 P	452,90	SIM	452,90	28
Total				217.847,46	205.337,46 - 94% Total Aquisições/IES

Nota - Na IES consta o valor de 367.847,46 de Aquisições de Equipamento Básico (€ 217.847,46 + € 150.000), no entanto está incluído o valor de € 150.000,00 da cabina de montagem que foi vendida ao Banco ... SA, NIF ... e objeto de posterior leasing (leaseback)

Em resumo, a **B...** declarou ter efetuado aquisições de Equipamento Básico – SNC 433, no montante de € 217.847,46 e considerou € 205.337,46, cerca de 94% desse valor, como investimentos no âmbito do RFAI.

De igual forma efetuou aquisições de Equipamento Administrativo – SNC 435, no montante de € 22.327,54 e considerou € 14.337,39, cerca de 64% do total das compras de equipamento, como afetos ao RFAI.

O total de investimentos associados ao RFAI é assim de € 219.674,85 (€ 205.337,46 + € 14.337,39), que corresponde a 91% dos investimentos do exercício de 2018 (€240.175,00) e está associado a uma dotação do período de € 54.918,71 (€ 219.674,8 x 25%).

No documento que a **B...** remeteu, intitulado "Processo de Documentação Fiscal associado ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento – Período de Tributação 2018" (anexo 29), são indicadas as duas tipologias de "Investimento Inicial" associadas às aquisições efetuadas, nomeadamente "aumento da capacidade instalada" e "alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente"

Segundo a **B...** as aquisições associadas ao investimento inicial "Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente" foram as seguintes:

Conta SNC – 433 – Equipamento Básico

Conta	Descrição da conta	Data	Detalhe do investimento	Fornecedor	Valor	Anexo
433	Equipament básico	17-12-2018	Banca Ensaio de media tensão ISO	...	42.389,66	26
433	Equipament básico	30-11-2018	Linha de Pintura Wagner	...	2.442,81	27
433	Equipament básico	24-12-2018	Linha de Pintura Wagner	...	915,00	27
433	Equipament básico	09-05-2018	Linha de Pintura Wagner	C... Lda	150.000,00	27
TOTAL					195.747,47	

As aquisições associadas ao investimento inicial "Alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente" são:

Conta SNC – 435 – Equipamento Administrativo

Conta	Descrição da conta	Data	Detalhe do investimento	Fornecedor	Valor	Anexo
435	Equip administ	12-02-2018	3 monitores de 22p Samsung	... S.A.	297,00	6
435	Equip administ	10-01-2018	4 monitores de 22p Samsung	... S.A.	395,00	6
435	Equip administ	09-01-2018	1 monitor de 27p Samsung	... Lda	182,95	6
435	Equip administ	30-01-2018	3 mini pc Linha Pro.S	... S.A.	690,00	7
435	Equip administ	12-03-2018	4 discos WD Blue 3D 500GB	... Lda	480,08	8
435	Equip administ	01-02-2018	3 processadores Intel Core i5	... S.A.	905,90	8
435	Equip administ	16-07-2018	10 discos WD Blue 3D 500GB	... S.A.	1.010,00	8

435	Equip administ	05-02-2018	Terminal Happy or Not (Smiley Touch)	Lda.	1.068,00	9
435	Equip administ	29-05-2018	5 monitores de 22p Samsung	Lda	474,95	10
435	Equip administ	30-05-2018	3 processadores Intel Core i5 + 3 discos 240GB	S.A.	1.003,53	11
435	Equip administ	31-06-2018	Impressora de etiquetas Zebra GK420T	Lda.	300,00	12
435	Equip administ	09-06-2018	1 monitor de 21,5" Samsung	S.A.	91,40	13
435	Equip administ	06-11-2018	3 monitores de 22p Samsung	S.A.	282,00	13
435	Equip administ	20-11-2018	2 computadores Microsoft Surface Pro	Lda	1.136,59	14
435	Equip administ	20-11-2018	1 computadores Microsoft Surface Pro	Media Markt	649,60	14
435	Equip administ	20-11-2018	1 computadores Microsoft Surface Pro	Media Markt	649,60	14
435	Equip administ	20-11-2018	1 computadores Microsoft Surface Pro	Worten	649,60	14
435	Equip administ	20-11-2018	2 computadores Microsoft Surface Pro	Worten	1.299,19	14
435	Equip administ	25-10-2018	1 computador Microsoft Surface Go Easy	Worten	408,82	14
435	Equip administ	26-10-2018	12 proteções Telemóveis Huawei Y6 2017	Media Markt	32,52	15
435	Equip administ	18-11-2018	8 Telemóveis Huawei Y6 2017 16GB	Worten	845,40	15
435	Equip administ	25-10-2018	10 Telemóveis Huawei Y6 2017 16GB	Worten	904,79	15
435	Equip administ	26-10-2018	6 proteções Telemóveis Huawei Y6 2017	Worten	130,02	15
435	Equip administ	21-08-2018	Purificador de Ar PHILIPS	Worten	449,50	16
TOTAL					14.337,44	

Conta SNC – 433 – Equipamento Básico

Conta	Descrição da conta	Data	Detalhe do investimento	Fornecedor	Valor	Anex
433	Equipamento básico	11-01-2018	Aperafusadora Impacto 1/2 Dewalt DW292	S.A	229,00	17
433	Equipamento básico	28-02-2018	Manga para tubagem saída de gases de escape 1000°	Lda.	2.673,00	18
433	Equipamento básico	06-02-2018	Trabalhos na Celula de soldadura robotizada - Motofil		527,00	19
433	Equipamento básico	09-03-2018	Pistola de retração RIPACK 3000-180222		1.110,55	20
433	Equipamento básico	12-04-2018	Máquina de Rebitar RIV938 - M6	Lda.	1.045,00	21
433	Equipamento básico	02-05-2018	Ferramentas específicas FPT - Assistência Técnica		1.117,70	22
433	Equipamento básico	25-10-2018	MAQUINA DE REBITAR KJ-45/S	Lda	1.285,00	23
433	Equipamento básico	25-10-2018	MAQUINA DE REBITAR KJ-60	Lda	665,00	24
433	Equipamento básico	20-10-2018	Lixadeira automática profissional RUPES RE21AL	Lda.	264,84	25
433	Equipamento básico	18-10-2018	Aspirador Pó/Líquidos GHIBLI AS 60 P	Lda.	452,9	26
TOTAL					9.589,99	

- l) A “Linha de Pintura Wagner” foi adquirida à empresa C..., Lda., e corresponde à “Cabina de troca de cor rápida Wagner modelo SUPERCUBE, Sistema completo automático com eliminação de extração para o exterior, de aplicação de pó electrostático, marca Wagner, composto por: - Cabina em PVC; Sistema de aplicação automático, com deteção e *trigger* das pistolas; - Sistema de aspiração e filtração de pó de alta eficiência, para otimização da exaustão da cabina; - Powdercenter de alto rendimento, modelo supercenter para redução de desperdícios”;
- m) O equipamento tem associado a nota de encomenda da B... n.º 2015..., de 09 de maio de 2018, que menciona uma “data de receção esperada” em 03/09/2018;

- n) O transporte/a receção das mercadorias ocorreu no dia 30/11/2018 (cf. anexo 33 ao relatório final de inspeção tributária);
- o) O auto de receção dos equipamentos indica que a montagem do equipamento foi concluída em 12 de dezembro de 2018;
- p) A alteração e legalização da tubagem de gás da linha de pintura foi faturada em 24 de dezembro de 2018;
- q) A ficha de imobilizado da “Linha de Pintura Wagner” e o mapa modelo 32 de Reintegrações e Amortizações indica que o início de utilização do equipamento foi janeiro de 2019;
- r) No dossier dos benefícios fiscais, a B... justifica a aquisição do equipamento com os seguintes argumentos, conforme consta do RIT:

(...)

Tempo de execução,

Com este equipamento deixou-se de ter a preocupação de preparar previamente lotes homogéneos e com pequenas quantidades de peças. O processo tornou-se, assim, bem mais fluido, passando o planeamento da produção a estar mais ligado às necessidades reais e menos condicionado por outros critérios.

Paralelamente, foi possível eliminar o erro humano deste processo, já que a única ação humana que continua a existir é o carregamento do depósito de tinta.

Em suma, verificou-se uma poupança de tempo útil de produção respeitante à preparação e retirada de lotes, sendo o processo de pintura no novo equipamento significativamente mais rápido e eficiente.

Aumento da qualidade da pintura

Com este equipamento foi possível obter um acabamento de qualidade e durabilidade superior, para fazer face a contextos adversos (temperaturas, humidade, choque, entre outros), contribuindo para posicionar positivamente a Empresa, face aos seus concorrentes, sobretudo da Turquia, que competem, sobretudo, pelo preço, em detrimento da qualidade.

Redução do desperdício

Anteriormente, desde que o equipamento estivesse ligado, o pó de tinta era projetado de forma contínua por pistolas dentro da cabine de pintura, independentemente das peças estarem a postos ou não, com o inerente desperdício significativo de recursos (monetários e ambientais).

Atualmente, com a nova cabine:

- o as pistolas estão equipadas com sensores que detetam se têm, ou não, uma peça à sua frente.*
- o existe um sistema de sucção de todo o pó de tinta que não adere às peças, entrando num circuito de reaproveitamento.*

Como tal, a poluição é virtualmente nula e o desperdício foi reduzido em mais de 85% (ou seja, o único pó não reaproveitado é o que não é sugado por se encontrar nas frinchas, sendo limpo nas manutenções. (...)

- s) Relativamente à “Linha de Pintura Wagner”, o Relatório de Inspeção Tributária refere ainda, designadamente o seguinte:

A aquisição da cabine de troca de cor Wagner, designada "Linha de Pintura Wagner" nada mais é do que investimento de substituição e modernização, não sendo investimento inicial, e como tal, não elegível para efeitos de RFAI.

A corroborar esta situação estão as declarações do responsável das operações, engenheiro G... aquando da visita às instalações fabris da B..., em 21 de setembro de 2021, em presença da contabilista certificada H... e o do encarregado do controlo de gestão I...

Este responsável informou os Serviços de Inspeção Tributária que a nova Cabina de troca de cor Wagner, substituiu a anterior que já se encontrava bastante degradada e foi instalada no local onde anteriormente tinha estado uma máquina mais antiga, que não tendo sido alienada, foi desmontada e enviada para as instalações anteriores da B... em ..., Albergaria a Velha.

Esta informação coincide com o declarado pelo fornecedor do equipamento, designadamente que tinha procedido ao desmantelamento do equipamento anterior e que não tinha sido objeto de retoma.

Parece assim evidente que a aquisição desta cabine de troca de cor/linha de pintura não constitui um investimento inicial, e não é um investimento que altere o comportamento da empresa, verificando-se que apenas se insere na estratégia de modernização, substituindo efetivamente, até no espaço ocupado, o equipamento anterior, e que por isso está excluída dos investimentos elegíveis de RFAI.

t) Relativamente à "Banca de Ensaios de Média Tensão ISO 20", o relatório de Inspeção Tributária refere, designadamente o seguinte:

O sujeito passivo declarou que adquiriu uma banca de ensaios de media tensão ISSO 20, em 17 de dezembro de 2018.

Da análise dos documentos de suporte verificou-se que se trata de um "trabalho para a própria entidade" e que existem faturas de compra associadas, nomeadamente de um transformador de potência da ..., fatura CFV/15014574 de 26 de Julho de 2018 (anexo 3) e quadros elétricos adquiridos a uma empresa chinesa (anexo 4).

A ordem produção tem a data de 17 de dezembro de 2018 (anexo 5). O mapa de imobilizado refere que o início de utilização foi em janeiro de 2019 e a ficha de imobilizado (anexo 37) menciona o mesmo.

A empresa justifica este investimento com a possibilidade de testar integralmente todos os geradores (que já produz), de forma mais completa, aumentando a eficiência do processo. Da mesma forma que foi explicado no ponto anterior, relativamente à linha de pintura Wagner, também aqui se aplicam o conceito de **investimento permanente na manutenção da fonte produtora**, que pode assumir as mais diversas designações, conforme a finalidade, entre outra:

- Investimento de substituição;
- Investimento de racionalização e reestruturação;
- Investimento de modernização e inovação;
- etc.

As próprias declarações da B..., ao indicar uma maior eficiência no processo de testagem, corroboram esta situação, pelo que será de excluir esta aquisição como investimento inicial, e como tal não elegível no RFAI. Outro dos factos que faz com que este investimento não seja elegível para efeitos de RFAI é o facto de ser um equipamento construído e não adquirido pela empresa. Sobre este enquadramento importa ter em atenção o enquadramento dos trabalhos para a própria entidade no âmbito da legislação comunitária e o seu enquadramento contabilístico/fiscal na legislação nacional.

- u) No que diz respeito ao diverso equipamento básico e administrativo adquirido, o Relatório de Inspeção Tributária refere, designadamente, o seguinte:

O investimento inicial na forma de uma "alteração fundamental no processo de produção global de um estabelecimento existente" significa a implementação de uma inovação fundamental/substancial no processo de produção global (em oposição à rotina).

[...]

O investimento em equipamento básico, associado à produção, corresponde a pequenas máquinas, ferramentas diversas e materiais, de reduzido valor e importância na operação da B... e que servem para o exercício normal da atividade. São ferramentas de uso corrente e não contribuem para qualquer "alteração fundamental do processo de produção global" da empresa.

O investimento em equipamento administrativo, conforme o próprio nome indica, foi afeto a tarefas administrativas. Os computadores foram afetos aos comerciais de exportação, os telemóveis foram afetos ao departamento comercial e assistência técnica. Os processadores ao departamento financeiro e Supply Chain e os discos foram distribuídos pelo departamento financeiro e de engenharia.

[...]

A aquisição do equipamento informático em análise não é indutora da criação de postos de trabalho, não dando por isso cumprimento à condição da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CF1 ("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*"). De facto, verifica-se exatamente o inverso: é a criação de postos de trabalho que leva à necessidade dessas aquisições.

Apesar da B... associar estes equipamentos a uma alegada utilização da internet e processos inovadores (anexo 29) a análise objetiva dos mesmos, permite constatar que são investimentos "avulso", não integrados em qualquer estratégia de investimento inicial, correspondendo a aquisições pontuais no âmbito do exercício da atividade, sendo, investimentos normais de atualização dos equipamentos já existentes, no caso dos computadores novos para os comerciais, dos monitores para uma melhor visualização, dos telemóveis e respetivas capas e restante equipamento administrativo.

A própria B... enquadrando a sua atividade e os investimentos efetuados, afasto-os claramente da definição de investimento inicial, colocando o enfoque na redução de custos de fabrico e melhoria de eficiência dos processos (já existentes), na melhoria da qualidade de fabrico (de produtos já existentes) e aumento da produtividade (diferente de aumento da capacidade ou alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente).

- v) No que diz respeito à criação de postos de trabalho na B..., o Relatório de Inspeção Tributária refere o seguinte:

A alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI exige “a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento”.

Uma das condições cumulativas com mais significado face ao objetivo dos auxílios prende-se com a obrigatoriedade de efetuar investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho.

O investimento é que tem de proporcionar a criação de postos de trabalho, não o inverso.

Tem de existir um nexo de causalidade entre a realização de investimentos com relevância e elegíveis para o RFAI e a criação de postos de trabalho

Sobre a criação de emprego associado aos investimentos efetuados, nomeadamente a contratação de dois funcionários, (**D...**) e (**E...**) a empresa declara o seguinte (anexo 29):

“(...) **D...** A nova linha de pintura e a nova banca de ensaios, bastante mais exigente em termos de gestão da capacidade disponível, tornou importante e necessária a supervisão direta destas atividades, tendo este colaborador sido contratado especificamente para este efeito.

Segundo informação da empresa (anexo 38), (**D...**) foi contratado em janeiro de 2018, para, alegadamente supervisionar a nova linha de pintura e a nova banca de ensaios.

Ao contrário do que é afirmado, não houve qualquer atividade de supervisão direta destes equipamentos em 2018, pelo simples facto de eles não existirem. A nova linha de pintura foi encomendada em maio de 2018 e entregue e montada em dezembro desse mesmo ano. O início da sua utilização foi janeiro de 2019. A pintura de todas as peças metálicas, em 2018, foi efetuada com o equipamento existente.

(**D...**) pode ter supervisionado os equipamentos que existiam na empresa em 2018, no entanto, não é verosímil a alegação da empresa que o trabalhador, contratado em janeiro de 2018, tenha efetuado a supervisão direta da atividade da cabina de pintura.

Situação semelhante aconteceu com a bancada de ensaios produzida pela empresa. Segundo declaração da empresa as partes que constituem o equipamento foram sendo adquiridas ao longo do ano, tendo sido, alegadamente finalizadas em dezembro de 2018 e iniciada a sua utilização em janeiro de 2019. Seria impossível este colaborador ter supervisionado diretamente a atividade desta banca de ensaios em 2018.

A aquisição destes equipamentos inseriu-se numa estratégia de modernização e eficiência, diminuindo os funcionários utilizados, uma vez que a linha de pintura “eliminou o erro humano” e na bancada de ensaios “estavam alocados a este processo de ensaios 3 pessoas” e após o início de utilização, ficou “apenas uma pessoa alocada a este processo, possibilitando a alocação das outras duas pessoas à linha de montagem”

Perante estes factos podemos concluir que a contratação de um responsável da produção, em janeiro de 2018, não tem qualquer nexo de casualidade com os investimentos efetuados. E que os investimentos efetuados diminuíram o número de funcionários necessários pela empresa, para essas funções.

"(...) (...) **E...** (...) com a melhoria de produto que foi possível obter, após a implementação dos investimentos objeto deste processo, tornou-se oportuna a contratação de um comercial que tivesse como missão incrementar as vendas para os mercados Asiáticos e Europa de Leste. Este colaborador, sendo de origem turca e tendo conhecimento do funcionamento destes mercados, foi contratado especificamente para este efeito. (...)"

Ao contrário do alegado pela **B...** estes investimentos não trouxeram qualquer melhoria de produto em 2018, pelo simples facto de nenhum destes equipamentos ter sido utilizado neste ano. Toda a produção da **B...** foi efetuada com os equipamentos que já possuía.

A contratação de um comercial, em abril de 2018, para incrementar as vendas para os mercados Asiáticos e Europa de Leste, não tem qualquer ligação com os investimentos efetuados nem com o início da sua utilização.

Mais uma vez ficou por demonstrar um pressuposto essencial da acessibilidade ao benefício do RFAI, o que se refere ao nexo de causalidade entre a realização de investimentos com relevância e elegíveis para o benefício do RFAI, em 2018 e a criação de postos de trabalho.

w) O Relatório de Inspeção Tributária apresenta a seguinte síntese de correções efetuadas:

Com base na análise do investimento efetuado pela **B...** no âmbito do seu enquadramento no RFAI, serão de desconsiderar todas as aquisições de equipamento efetuadas pela **B...** pelos seguintes motivos:

AUMENTO DA CAPACIDADE INSTALADA

Conta SNC – 433 – Equipamento Básico

Data	Detalhe do investimento	Fornecedor	Valor	Motivos
17-12-2018	Banca Ensaios de media tensão ISO		42.389,66	i), iii), iv), v)
30-11-2018	Linha de Pintura Wagner		2.442,81	i), iii), iv)
24-12-2018	Linha de Pintura Wagner		915,00	i), iii), iv)
09-05-2018	Linha de Pintura Wagner	C... Lda	150.000,00	i), iii), iv)
			195.747,47	

ALTERAÇÃO FUNDAMENTAL DO PROCESSO DE PRODUÇÃO GLOBAL DE UM ESTABELECIMENTO EXISTENTE

Conta SNC – 435 – Equipamento Administrativo

Data	Detalhe do investimento	Fornecedor	Valor	Motivo
12-02-2018	3 monitores de 22p Samsung	S.A.	297,00	ii), iii), iv)
10-01-2018	4 monitores de 22p Samsung	S.A.	396,00	ii), iii), iv)
09-01-2018	1 monitor de 27p Samsung	E, Lda	182,95	ii), iii), iv)

30-01-2016	3 mini pc Linha Pro S	S.A.	690,00	ii), iii), iv)
12-03-2016	4 discos WD Blue 3D 500GB	Lda	480,08	ii), iii), iv)
01-02-2016	3 processadores Intel Core i5	S.A.	905,90	ii), iii), iv)
16-07-2016	10 discos WD Blue 3D 500GB	S.A.	1.010,00	ii), iii), iv)
05-02-2016	Terminal Happy or Not (Smiley Touch)	Lda.	1.068,00	ii), iii), iv)
29-05-2016	5 monitores de 22p Samsung	Lda	474,96	ii), iii), iv)
30-05-2016	3 processadores Intel Core i5 + 3 discos 240GB	S.A.	1.003,53	ii), iii), iv)
31-08-2016	Impressora de etiquetas Zebra GK420T	Lda.	300,00	ii), iii), iv)
09-08-2016	1 monitor de 21,5" Samsung	S.A.	81,40	ii), iii), iv)
06-11-2016	3 monitores de 22p Samsung	S.A.	282,00	ii), iii), iv)
20-11-2016	2 computadores Microsoft Surface Pro	Lda	1.136,59	ii), iii), iv)
20-11-2016	1 computadores Microsoft Surface Pro		649,60	ii), iii), iv)
20-11-2016	1 computadores Microsoft Surface Pro		649,60	ii), iii), iv)
20-11-2016	1 computadores Microsoft Surface Pro		649,60	ii), iii), iv)
20-11-2016	2 computadores Microsoft Surface Pro	Worten	1.299,19	ii), iii), iv)
25-10-2016	1 computador Microsoft Surface Go Easy	Worten	406,82	ii), iii), iv)
26-10-2016	12 proteções Telemóveis Huawei Y6 2017	Média Markt	32,52	ii), iii), iv)
16-11-2016	8 Telemóveis Huawei Y6 2017 16GB	Worten	845,40	ii), iii), iv)
25-10-2016	10 Telemóveis Huawei Y6 2017 16GB	Worten	904,79	ii), iii), iv)
26-10-2016	6 proteções Telemóveis Huawei Y6 2017	Worten	130,02	ii), iii), iv)
21-08-2016	Purificador de Ar PHILIPS	Worten	449,50	ii), iii), iv)
			14.337,44	

Conta SNC – 433 – Equipamento Básico

Data	Detalhe do investimento	Fornecedor	Valor	Motivo
11-01-2018	Aparafusadora Impacto 1/2 Dewalt DW292	S.A.	229	ii), iv)
26-02-2018	Manga para tubagem saída de gases de escape 1000²	Lda.	2.673,00	ii), iv)
06-02-2018	Trabalhos na Celula de soldadura robotizada - Motofil		527	ii), iv)
09-03-2018	Pistola de retração RIPACK 3000-180222		1.110,56	ii), iv)
12-04-2018	Máquina de Rebitar RIV938 - M6	Lda.	1.045,00	ii), iv)
02-05-2018	Ferramentas específicas FPT - Assistência Técnica	il	1.117,70	ii), iv)
25-10-2016	MAQUINA DE REBITAR KJ-45/S	Lda	1.285,00	ii), iv)
25-10-2016	MAQUINA DE REBITAR KJ-60	Lda	885	ii), iv)
20-10-2016	Lixadeira automática profissional RUPES RE21AL	ys, Lda.	264,84	ii), iv)
18-10-2016	Aspirador Pó/Líquidos GHIBLI AS 60 P		452,9	ii), iv)
			9.539,99	

- Investimento em equipamento de substituição;
- Investimento em material informático;
- Investimentos não inseridos no âmbito de um projeto agregador de investimento inicial passível de enquadramento numa das quatro tipologias previstas na alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do RGIC.
- Investimento sem nexos causal com criação de postos de trabalho;
- Investimento que não corresponde a aquisição – trabalho para a própria entidade;

Estas correções, ao investimento elegível no âmbito do RFAI, originam a correção da dotação, no montante de € 54.918,71 e respetiva dedução efetuada pela empresa, em sede de IRC, no exercício de 2018.

- O investimento na Linha de Pintura Wagner, na Banca de Ensaios de Média Tensão ISO, bem como em diverso equipamento básico e administrativo, resultou numa dotação no montante de € 54.918,71;
- O investimento realizado na Linha de Pintura Wagner, no montante de € 153.357,81, enquadrou-se na estratégia de longo prazo da empresa, no sentido do aumento da sua

- capacidade produtiva, e teve como objetivos reduzir o tempo de execução, aumentar a qualidade da pintura e reduzir o desperdício;
- z) A “Linha de Pintura Wagner” tem uma eficiência superior ao equipamento que existia anteriormente nas instalações fabris, permitindo aumentar a capacidade produtiva da B...;
- aa) No seguimento das conclusões alcançadas em sede de inspeção tributária, a administração tributária procedeu à correção do valor inscrito do campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC, do período de 2018, entregue pela Requerente, a título de deduções à coleta por via de benefícios fiscais;
- bb) O investimento na *Banca de Ensaios de Média Tensão ISO* ascendeu a € 42.389,66;
- cc) A *Banca de Ensaios de Média Tensão ISO* foi contruída pela própria empresa (B...);
- dd) Este investimento permitiu que a B... passasse a ter uma banca de ensaios com a amplitude de KVAs necessária ao aumento da capacidade produtiva desejado;
- ee) A *Banca de Ensaios de Média Tensão ISO* permitiu aumentar a eficiência produtiva da empresa, em harmonia com a estratégia de aumento da capacidade produtiva;
- ff) O investimento em equipamento básico e administrativo englobou a aquisição de máquinas e ferramentas diversas, computadores, discos, processadores, monitores, telemóveis e acessórios e impressora, no montante total de € 23.927,41;
- gg) O investimento realizado em equipamento básico e administrativo contribuiu para a transformação e atualização tecnológica do modelo de produção da B..., bem como para o incremento da eficiência dos processos e a redução dos consumos de energia e minimização dos desperdícios na sua produção, revelando-se apro, em conjunto com os outros investimentos realizados, para o aumento da capacidade produtiva da empresa;
- hh) O montante das aquisições das aplicações relevantes desta tipologia de investimento inicial foi de €23.927,41, ultrapassando, assim, o montante das amortizações e depreciações dos ativos associados à modernização da sua atividade, contabilizadas

- nos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projeto de investimento;
- ii) Os investimentos realizados motivaram a contratação de dois colaboradores pela B...– D... (Chefe de equipa do departamento de produção) e E... (Comercial – Ásia e Europa de Leste);
 - jj) O trabalhador D... foi contratado para assegurar a supervisão direta das atividades desenvolvidas na nova linha de pintura e na nova banca de ensaios, assim que estas entrassem em funcionamento;
 - kk) O trabalhador E... foi contratado para a área comercial, com o objetivo de aumento das vendas para os mercados Asiáticos e da Europa de Leste;
 - ll) A correção feita pela AT traduziu-se na redução do montante de € 54.918,71 constante do campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC do período de 2018, de forma a corrigir o total da dedução inscrita no campo 355 para o montante de € 0,00 e a dedução inscrita no campo 357 para o montante de € 2.179,16;
 - mm) A Requerente foi notificada do ato tributário identificado *supra*, tendo procedido ao pagamento das quantias liquidadas no dia 03/05/2022;
 - nn) Em 08-08-2022, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

§2. Factos não provados

19. Com relevo para a decisão, não existem factos essenciais não provados.

§3. Motivação quanto à matéria de facto

20. Cabe ao Tribunal seleccionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada [artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT].

21. Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

22. Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo por base a prova documental junta aos autos, e considerando as posições assumidas pelas partes, e não contestadas, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT.

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

§1. Questão decidenda

23. A questão material controvertida nos presentes autos é a de saber se os investimentos realizados pela Requerente na “Linha de Pintura Wagner”, na “Banca de Ensaios de Média Tensão ISO” e em diverso “equipamento básico e administrativo”, descritos *supra*, se encontram abrangidos pelo Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).

§2. Enquadramento jurídico

24. A análise da questão material controvertida requer a interpretação e a aplicação aos factos das normas contidas no artigo 22.º do *Código Fiscal do Investimento* (CFI), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e no artigo 2.º, n.º 49, alínea a), do *Regulamento Geral de Isenção por Categoria* (RGIC) – Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014.

25. O artigo 22.º do CFI, referente ao Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI), estabelece o seguinte:

“Artigo 22.º

Âmbito de aplicação e definições

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 areiros em investimentos na indústria extrativa;

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

iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

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

v) Equipamentos sociais;

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

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.

7 - Nas regiões elegíveis para auxílios nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia constantes da tabela do artigo 43.º, no caso de empresas 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, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis e intangíveis relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento”.

26. O artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que densifica os requisitos subjacentes ao RFAI, estabelece o seguinte:

“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”.

27. O artigo 2.º, n.º 49, alínea a), do Regulamento Geral de Isenção por Categoria – Regulamento (UE) n.º 651/2014, determina, por seu lado, que configura “*investimento inicial*” 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*”.

§3. Apreciação da questão controvertida

A) Quanto à elegibilidade para efeitos de RFAI do investimento realizado com a “Linha de Pintura Wagner”

i) Posição das Partes

28. Relativamente ao investimento realizado na “Linha de Pintura Wagner”, entende a Requerente, em síntese, o seguinte:

- a) O investimento na “Linha de Pintura Wagner” não configurou uma mera substituição de uma antiga Cabina de pintura, mas sim da aquisição de um novo equipamento, com maior capacidade produtiva, mais adequado ao aumento da capacidade de produção;
- b) Este investimento configura um investimento num ativo corpóreo relacionado com um processo e uma estratégia delineada de aumento da capacidade de um estabelecimento existente, sendo tal equipamento suscetível de contribuir para o aumento da capacidade produtiva, em linha com o que a aplicação do benefício fiscal demanda;
- c) Este investimento visou a adaptação do processo produtivo da tendo em vista o aumento da capacidade de produção da mesma e a readequação do mesmo à dimensão produtiva almejada por aquela empresa, tendo permitido, reduzir consideravelmente o tempo de execução do processo de pintura, bem como melhorar assinalavelmente a qualidade da pintura dos produtos;
- d) A “Linha de Pintura Wagner” revelou-se crucial para a melhoria da performance refletida nos indicadores económico-financeiros, permitindo incrementar a modernização e a competitividade, com as inerentes consequências na sua afirmação no mercado, e fabricar, em maior quantidade, os seus produtos, respondendo à procura e às necessidades dos clientes;
- e) Não faz sentido, no entender da Requerente, a qualificação do investimento aqui em causa como sendo de substituição;
- f) A correção feita pela AT enferma de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto, ao considerar que o mesmo é de mera substituição;
- g) Ainda que assim não se entendesse, a Requerente sustenta que nunca o enquadramento feito pela AT se coadunaria com a definição de “investimento inicial”, ínsita no artigo 2.º, n.º 49), do Regulamento de Execução n.º 651/2014,

de 16 de junho de 2014, enfermando o mesmo de erro sobre os pressupostos de direito;

- h) O legislador europeu não efetua qualquer referência ou especificação, na definição que adota, da obrigação de o investimento consubstanciar-se em “*investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível*”, tal como defende a administração tributária no seu relatório de inspeção;
- i) Acresce que, segundo as Orientações relativas a auxílios estatais com finalidade regional para 2014-2020, da Comissão Europeia, nas quais o CFI se baseia, tal como resulta do preâmbulo, é referido, especificamente, que se devem considerar “*Ativos Corpóreos*”, os “*ativos como terrenos, edifícios e instalações, máquinas e equipamentos*”;
- j) Entende a Requerente que a AT procede a uma interpretação restritiva do conceito de “investimento inicial”, desconsiderando, por um lado, as orientações emanadas pela Comissão Europeia nesta matéria, e estabelecendo, por outro lado, um requisito adicional de obrigação de o investimento ser efetuado em novos tipos de ativos fixos tangíveis, quando tal exigência não consta de qualquer diploma, comunitário ou nacional, que regule esta matéria;
- k) A lei não impõe como requisito que os bens adquiridos tenham de produzir imediata e diretamente qualquer produto final, conquanto os mesmos possibilitem ou permitam aumentar a capacidade produtiva dos contribuintes;
- l) É bastante a natureza planeada e prospetiva do investimento que contribua estrategicamente para o “aumento da capacidade de um estabelecimento existente” – a qual configura a real condição legalmente exigida para que se possa considerar estarmos na presença de um investimento inicial, elegível para efeitos de aplicação do benefício do RFAI aqui em causa;
- m) No caso vertente, não só o aumento da capacidade produtiva se verifica no ano da aquisição do equipamento e realização do investimento – 2018 – em virtude do ganho de capacidade produtiva, como a passagem do tempo confirma e consolida tal incremento produtivo;

- n) Não há suporte legal para restringir a aplicação do benefício fiscal aqui em causa 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.

29. Relativamente ao investimento realizado pela Requerente na “Linha de Pintura Wagner”, entende a Requerida, em síntese, que:

- a) Não existiu qualquer alteração na tecnologia de pintura utilizada pela B... – a tecnologia da Cabine de Pintura Wagner “pintura electrostática a pó” é exatamente a mesma que era utilizada até à data;
- b) Não existiu qualquer aumento da qualidade e durabilidade da pintura;
- c) A Requerente admite que ocorreram investimentos direcionados para uma mera melhoria da eficiência da produção, que conduzissem a uma redução de desperdícios e por inerência, de custos;
- d) Esses investimentos não poderão ser considerados enquadráveis na tipologia de “aumento de capacidade de um estabelecimento existente”;
- e) Os investimentos direcionados para a melhoria do desempenho/eficiência operacional e organizacional e que reduzem a poluição não conduzem a um aumento da capacidade instalada, quedando-se por permitirem alcançar níveis de eficiência e de redução de custos com base na mesma capacidade já existente;
- f) Não é verosímil a afirmação da Requerente de que, por pintar com a mesma tecnologia, as peças metálicas que revestem o gerador (canópias) e os chassis, com uma máquina mais eficiente, aumentou a capacidade instalada de produzir geradores e a sua qualidade;
- g) O objeto social da Requerente não é a pintura de peças metálicas que protegem geradores, mas sim a produção de geradores;
- h) Os geradores da B... podem trabalhar sem as canópias, ou seja, o produto principal produzido pela empresa (GERADOR) apenas utiliza estas peças metálicas pintadas para estar protegido das condições atmosféricas e insonorizar os espaços onde é colocado, podendo funcionar normalmente sem esta proteção;

- i) Não é perceptível como a Requerente extrapolou, o alegado desempenho de uma cabine de pintura, de peças metálicas de proteção de geradores, para a capacidade de produção de geradores e capacidade produtivo diária;
- j) Não basta existirem supostos “*acréscimos de eficiência e produtividade*”, conforme defende a Requerente, uma vez que se tratam de meros investimentos de substituição, que não são elegíveis, ainda que tenham uma melhor performance, uma vez que apenas permitem manter a capacidade de produção previamente instalada e o RFAI exige uma expansão dessa capacidade instalada;
- k) O investimento na cabine de cor Wagner, dirigido para a “diminuição da poluição” e para a “eficiência produtiva”, não pode ser qualificado como investimento inicial, em sede de RFAI, uma vez que não se enquadra no âmbito de qualquer uma das tipologias definidas pelo n.º 49 do artigo 2.º do RGIC;
- l) Segundo a Requerida, improcedem, por falta de fundamento legal e factual, as alegações de que o investimento realizado na “Linha de Pintura Wagner” é elegível para efeitos de RFAI, pelo que são de manter as correções, em sede de IRC do exercício de 2018, efetuadas pelos Serviços de Inspeção da Autoridade Tributária.

30. A Requerida, embora entenda que não existem quaisquer dúvidas de que estamos perante uma substituição, e de que, conseqüentemente, o pedido deverá ser julgador totalmente improcedente, solicita que, na hipótese de substituir alguma dúvida no julgador, se proceda ao reenvio prejudicial ao TJUE, com a seguinte questão: “*A simples substituição de activos individuais sem alterar fundamentalmente o processo de produção global constituindo um investimento de substituição e não qualificando como uma alteração fundamental de um processo de produção global é elegível para auxílios regionais ao investimento, uma vez que não é considerado um investimento inicial?*”

ii) Apreciação da questão referente à elegibilidade para efeitos de RFAI do investimento realizado com a “Linha de Pintura Wagner”

31. A elegibilidade dos investimentos ora em causa, para efeitos do benefício do RFAI, terá de consistir num investimento inicial (por contraposição a *investimento de substituição*), atendendo ao disposto nos artigos 2.º, n.º 49, al. a), do RGIC, e 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

32. O fundamento adotado pela Requerida para a desconsideração dos investimentos realizados pela Requerente com a “Linha de Pintura Wagner” para efeitos de RFAI resulta do entendimento de que os mesmos configuram meros investimentos de substituição, que contribuíram apenas para a melhoria da eficiência da produção, e que não poderão, conseqüentemente, ser considerados enquadráveis na tipologia de “aumento de capacidade de um estabelecimento existente”.

33. Resulta da matéria de facto dada como provada que o investimento realizado pela Requerente na “Linha de Pintura Wagner”, no montante de € 153.357,81, se enquadrará na estratégia de aumento da sua capacidade produtiva da B... possibilitando a redução do tempo de execução, o aumento da qualidade da pintura e a redução do desperdício, face ao equipamento que existia anteriormente.

34. O aumento da eficiência do processo produtivo possibilita, assim, que se produza mais quantidade com o mesmo número de horas de produção, traduzindo-se na aptidão para prosseguir o objetivo de aumento da capacidade produtiva da empresa.

35. O facto de a “Linha de Pintura Wagner” vir substituir o equipamento anteriormente existente não impede que o investimento realizado possa ser qualificado como “investimento inicial”.

36. Conforme é referido na decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 567/2021-T, “[r]elativamente 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”.

37. Com efeito, do disposto na alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho, não resulta a exigência de “investimento pela

primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível” (veja-se, neste sentido, o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 574/2020-T).

38. Considerando a definição contida na alínea a) do n.º 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 conforme é afirmado no acórdão arbitral proferido no âmbito do processo 726/2020-T, *“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”.*

39. Refira-se que para que um investimento possa beneficiar do RFAI não é condição que haja um aumento efetivo da capacidade produtiva, bastando que o investimento seja apto a atingir esse objetivo, como sucede *in casu*.

40. Este sentido encontra-se expresso no acórdão arbitral proferido no âmbito do processo n.º 546/2020-T, ao qual se adere, nos seguintes termos: *“o pressuposto de extensão da capacidade de um estabelecimento existente tem naturalmente subjacente a finalidade de aumento da produção, ou seja, do número de unidades produzidas, em regra, conducente ao acréscimo do volume de negócios. Contudo, esta finalidade não constitui em si mesma uma condição de aplicação do regime, mas a sua teleologia. Dito por outras palavras, o aumento de capacidade do estabelecimento aponta para o aumento da produção, mas não é imposta uma obrigação de resultado. O aumento efetivo da produção depende de diversos fatores, não controláveis pelos sujeitos passivos, que não constam da previsão legal como pressupostos de aplicação do RFAI”.*

41. O entendimento deste tribunal encontra-se em linha com a jurisprudência arbitral citada, não se suscitando dúvidas de interpretação do direito da União Europeia que justifiquem o reenvio prejudicial solicitado, a título subsidiário, pela Requerida.

42. Nestes termos, julga-se que a Requerente demonstrou que os ativos fixos tangíveis referentes à “Linha de Pintura Wagner” foram adquiridos no âmbito de um investimento inicial apto a aumentar a capacidade produtiva instalada, estando assim cumprido este requisito para poderem beneficiar do RFAI.

B) Quanto à elegibilidade para efeitos de RFAI do investimento realizado na “Banca de Ensaios ISO”

i) Posição das Partes

43. Relativamente ao investimento realizado na “Banca de Ensaios ISO”, entende a Requerente, em síntese, o seguinte:

- a) A potência da referida Banca de Ensaios revelou-se fulcral para o projeto de investimento realizado pela sociedade, afigurando-se o insuficiente dimensionamento da potência da fonte de energia aspeto de suma importância para o desenvolvimento da atividade da empresa e suscetível de o prejudicar;
- b) A “Banca de Ensaios de Média Tensão ISO” teve um impacto decisivo no setor produtivo da sociedade, pois passou a ser possível testar integralmente e com uma rapidez assinalável (em apenas alguns minutos) todos os geradores produzidos, de um modo mais completo, o que incrementou a fiabilidade dos produtos produzidos pela sociedade, tendo sido determinante na redução da taxa de reclamações e devoluções dos equipamentos daquela empresa, com o inerente reforço de posicionamento da marca;
- c) Enquanto anteriormente os ensaios eram realizados por amostragem e demoravam, por cada gerador, em média entre 8 a 12 minutos, com a Banca de Ensaios de Média Tensão ISO todos os geradores passaram a ser ensaiados, com um tempo de teste inferior a 2 minutos por unidade;
- d) Com a testagem realizada pela “Banca de Ensaios de Média Tensão ISO”, passaram a ser emitidos relatórios individuais que são arquivados digitalmente, assim se permitindo a identificação do controlo de qualidade realizado,

- contribuindo tal aspeto igualmente para o reforço do posicionamento da marca no mercado;
- e) Para um efetivo aumento da capacidade produtiva há que se considerar a melhoria da qualidade dos processos e dos produtos, que a Banca de Ensaios claramente propiciou e que se revela determinante para o aumento da capacidade produtiva da sociedade, na medida em que a mesma se interliga com a irreversibilidade da busca da qualidade, como fator que determinará o futuro daquela empresa, no sentido da sua sobrevivência no mercado;
 - f) Este investimento representou uma melhoria no processo produtivo com impacto no aumento da satisfação do cliente final, não se afigurando de mera manutenção da fonte produtora;
 - g) Segundo a Requerente, é de afastar o entendimento segundo o qual este investimento concreto configuraria mero investimento na manutenção da fonte produtora;
 - h) A Requerente discorda do entendimento segundo o qual os equipamentos construídos por uma entidade – como a AT considerou ser o caso da Banca de Ensaios de Média Tensão ISO – devam ver-se afastados da aplicação do benefício fiscal do RFAI;
 - i) Não se compreende em que medida o interesse público extrafiscal regulado pelo RFAI saia reforçado com a necessidade de aquisição de um ativo a terceiro, assim se justificando que tal aquisição seja condicionante necessária e impreterível da sua aplicação;
 - j) Se tal exigência em nada reforça o interesse público, deve, do mesmo modo, concluir-se que em nada melhora a satisfação das necessidades ou finalidades coletivas e, portanto, nesta medida, tal requisito acha-se desprovido de qualquer fundamento, não podendo ser admitido;
 - k) Sendo embora verdade que a letra da lei delimite os investimentos elegíveis para efeitos de RFAI ao referir que os mesmos têm que ser “adquiridos”, não podem perder-se de vista as razões de interesse geral em que tal benefício radica, quais

sejam as relevantes motivações públicas em que a concessão daquele benefício tem fundamento;

- l) Afigura-se à Requerente que se limitou a dar cumprimento ao critério finalístico e claro que preside à atribuição do benefício aqui em causa à conduta incentivada – a realização do investimento para aumento da sua capacidade produtiva ou para a alteração fundamental dos seus processos – não procurando de nenhum modo obviar-se à prossecução das finalidades próprias daquele regime, nem se tendo em vista a obtenção de qualquer vantagem fiscal indevida, antes estando alinhada com a finalidade da despesa pública correspondente ao uso daquele benefício de modo ponderado e racionalizado;
- m) Segundo a Requerente, o que é relevante para efeitos de elegibilidade do RFAI é que esteja em causa a realização de um investimento que, neste caso, tenha a potencialidade de aumentar a sua capacidade produtiva ou de alterar fundamentalmente os seus processos sendo, por seu turno, absolutamente irrelevante que tenha sido a própria sociedade a montar/construir o referido equipamento ou o tivesse adquirido a uma entidade terceira;
- n) Não demonstrando a AT que o investimento em causa foi emolado, não será a mera circunstância de tal abstratamente ser possível que poderá servir, sem mais, de impedimento ou de racional à não elegibilidade desse investimento para efeitos de RFAI;
- o) No que se refere ao pressuposto de qualificação deste investimento como “investimento inicial” deve entender-se que o mesmo foi preenchido pela Requerente, sendo de anular a correção à dedutibilidade deste investimento em sede de RFAI.

44. Relativamente ao investimento realizado pela Requerente na “Banca de Ensaios ISO”, entende a Requerida, em síntese, que:

- a) Os investimentos direcionados para a melhoria do desempenho/eficiência operacional e organizacional não conduzem a um aumento da capacidade

instalada, quedando-se por permitirem alcançar níveis de eficiência e de redução de custos com base na mesma capacidade já existente;

- b) Todos os geradores já eram objeto de ensaio e não existiu qualquer aumento da capacidade produtiva da empresa com este investimento;
- c) A empresa não tem como objeto social a “testagem” de geradores, mas sim a construção de geradores, pelo que para aumentar a capacidade de produção de geradores, num contexto de “investimento inicial” enquadrado no RFAI, apenas serão elegíveis os investimentos produtivos que conduzam à aquisição de equipamento de produção;
- d) Não existe enquadramento legal para considerar os “trabalhos para a própria empresa” como elegíveis;
- e) A “ratio legis” do apoio estatal no âmbito do RFAI é semelhante ao apoio estatal no âmbito dos fundos comunitários do Portugal 2020, pelo que não tem qualquer fundamento a alegação da Requerente de que se trata de uma questão de semântica a desconsideração dos trabalhos para a própria empresa no âmbito do RFAI;
- f) Improcedem, por falta de fundamento legal e factual, as alegações da Requerente de que o investimento realizado na *Banca de Ensaios ISO* é elegível para efeitos de RFAI, pelo que são de manter as correções, em sede de IRC do exercício de 2018, efetuadas pelos Serviços de Inspeção da Autoridade Tributária.

ii) Apreciação da questão referente à elegibilidade para efeitos de RFAI do investimento realizado na “Banca de Ensaios ISO”

45. Tal como sucede com o investimento na “Linha de Pintura Wagner”, a elegibilidade do investimento na “Banca de Ensaios ISO” terá, para efeitos do benefício do RFAI, de consistir num investimento inicial, atendendo ao disposto nos artigos 2.º, n.º 49, al. a), do RGIC, e 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

46. Resulta da factualidade assente que o investimento na “Banca de Ensaios ISO” permitiu à *B...* passar a ter uma banca de ensaios com a amplitude de KVAs necessária ao aumento

- da capacidade produtiva desejado, possibilitando o aumento da eficiência produtiva da empresa, em harmonia com a estratégia de aumento da capacidade produtiva.
47. Todavia, contrariamente ao que sucedeu com o investimento na “Linha de Pintura Wagner”, a B... não adquiriu os ativos, tendo sido a própria a produzir a “Banca de Ensaaios ISO”.
48. A alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI determina que, para efeitos do RFAI, se consideram aplicações relevantes os investimentos nos “ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo”, desde que afetos à exploração da empresa.
49. Contrariamente ao que sustenta a Requerente, esta referência a “ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo” não se trata de mera semântica, que possa ser desconsiderada pelo intérprete.
50. Essa referência evidencia uma intencionalidade do legislador em limitar a elegibilidade para efeitos de RFAI às condições aí rigorosamente definidas.
51. Note-se que o legislador não se limita a uma mera referência a “ativos adquiridos”, acrescentando que essa aquisição deve ter objetivo ativos em “estado de novo”.
52. Não se compreenderia, pois, essa referência se a palavra “adquiridos” fosse utilizada num sentido muito abrangente, que pudesse incluir a sua “produção”, como sustenta a Requerente.
53. Subscreeve-se o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 488/2019-T, quando nele se afirma que *“[a]dquirir ‘em estado de novo’ só pode significar que se obteve algo, se alcançou a sua posse, como bem acabado, como um produto oferecido pela primeira vez através de uma transacção entre alienante/vendedor e adquirente/comprador; sair disto, sustentar que aquele que produz também “adquire” o seu próprio produto, não é só ignorar conceitos básicos de Economia (como a divisão do trabalho e o mecanismo das trocas): é forçar a semântica da língua portuguesa, transgredindo os limites impostos pelos artigos 11.º da LGT e 9.º do Código Civil.”*
54. Resulta do n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil que o texto não é o único elemento da interpretação, mas, conforme determina o n.º 2 do mesmo artigo, não pode o intérprete chegar a um resultado interpretativo que não tenha no texto um mínimo de correspondência verbal.

55. Recorde-se, além do mais, que, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, “[n]a fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.
56. A produção da “Banca de Ensaaios ISO” pela B... não equivale, portanto, a uma aquisição de ativos fixos tangíveis em estado de novo.
57. Neste ponto, assiste razão à Requerida quando sustenta que os investimentos feitos pela Requerente na “Banca de Ensaaios ISO” configuram “trabalhos para a própria empresa”, e não uma aquisição de ativos fixos tangíveis em estado de novo, pelo que não são elegíveis para efeitos de RFAI.

C) Quanto à elegibilidade para efeitos de RFAI do investimento realizado em diverso Equipamento Básico e Administrativo

i) Posição das Partes

58. Relativamente ao investimento realizado em diverso Equipamento Básico e Administrativo, entende a Requerente, em síntese, o seguinte:
- Todo o investimento realizado tem como justificação uma estratégia necessária à sobrevivência, crescimento e perpetuidade da marca nos mercados de África, Ásia, América Latina e Península Arábica, cuja concretização dependia da resposta que os equipamentos aqui em causa vieram dar à necessidade de se garantir a interligação de máquinas, sistemas de produção e equipamentos;
 - Tal resposta veio a ser dada mediante a aquisição de computadores de elevada capacidade, o estabelecimento de redes de comunicação abrangentes e de baixo custo e a utilização de elementos de armazenamento digital para a informação cujo processamento com assinalável rapidez se tornava (e se perspectivava que se tornasse ainda com mais premência) fundamental, os quais alteraram fundamentalmente os processos de produção da sociedade;
 - Mediante a aquisição de equipamentos básicos e administrativos, a Requerente criou redes inteligentes ao longo de toda a sua cadeia de valor, aumentando a

transformação e atualização tecnológica do seu modelo de produção, logrado tornar os seus processos mais eficientes, reduzido os seus consumos de energia e minimizado os desperdícios, o que representou uma alteração fundamental do seu processo de produção global tendo potenciado a produção de produtos de elevada customização e adaptados ao cliente;

- d) Tal investimento veio permitir uma adaptação mais rápida às solicitações dos seus clientes, contribuindo para um melhor posicionamento da marca no mercado e diferenciação dos demais concorrentes, em vista do desenvolvimento dos seus produtos com a mais elevada qualidade, fiabilidade, customização e a um preço competitivo;
- e) Longe de consubstanciarem aquisições pontuais, os equipamentos básicos e administrativos cujo investimento foi desconsiderado pela AT fazem parte de uma estratégia de investimento inicial global em equipamentos e tecnologias considerados relevantes e imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade da sociedade e que redundaram numa alteração fundamental do seu processo produtivo;
- f) Com estes investimentos foi possível à sociedade assegurar os mais elevados padrões de controlo, fiabilidade, automação e produtividade do seu processo produtivo, existindo uma verdadeira conexão entre as aquisições realizadas e um investimento para a alteração fundamental do processo produtivo;
- g) Segundo a Requerente, caso se entendesse que o investimento aqui em causa não se subsume à tipologia indicada pela sociedade na documentação de suporte das deduções à coleta de IRC efetuadas a título de RFAI (alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente), o mesmo enquadrar-se-ia na categoria de aumento da capacidade de um estabelecimento existente, analisado de um ponto de vista global;
- h) O investimento em equipamento básico, no montante de € 11.107,49 (incluindo investimento em máquina de rebitar; manga para saída de gazes; lixadeira; máquina de retração; terminal Happy or Not; purificadora de ar; aspirador pó/líquidos; aparafusadora impacto e pistola de retração, entre outros) deve ser

encarado como uno com os equipamentos relativos ao investimento feito na Linha de Pintura Wagner e na Banca de Ensaios ISSO;

- i) No que diz respeito ao investimento realizado em equipamento administrativo, no montante total de € 12.819,92 (incluindo: computadores, discos, processadores, monitores, telemóveis e acessórios e impressora), foram investimentos realizados tendo em vista a “(...) *prossecação do negócio numa lógica de interligação permanente*”;
- j) Entende a Requerente que o aumento da capacidade produtiva da sociedade tal como projetado encontrava-se dependente da criação de redes inteligentes ao longo de toda a cadeia de valor, do aumento da transformação e da atualização tecnológica do modelo de produção, da adoção de processos mais eficientes, da redução dos consumos de energia e da minimização dos desperdícios, acompanhada de elevada customização dos produtos comercializados, o que motivou a realização deste investimento, tendo em vista garantir que a sociedade tinha a capacidade instalada suficiente para não correr o risco de limitação futura da capacidade produtiva em face dos ativos até então existentes.
- k) Segundo a Requerente, impõe-se a conclusão de que o investimento no equipamento básico e administrativo reveste a natureza de investimento estratégico, não só pela duração temporal que cumpre, como também porque, não impondo a lei como requisito que os bens adquiridos tenham de produzir diretamente o produto final, a aquisição de bens que (como sucedeu no caso destes autos) possibilitem ou permitam aumentar a capacidade produtiva da sociedade tem uma natureza planeada e prospetiva, contribuindo, estrategicamente, para o “aumento da capacidade de um estabelecimento existente” – que é a condição exigida legalmente para que se possa considerar estarmos na presença de um investimento inicial, elegível para efeitos de aplicação do benefício fiscal aqui em causa.

59. Relativamente ao investimento realizado pela Requerente em diverso Equipamento Básico e Administrativo, entende a Requerida, em síntese, que:

- a) A simples substituição individual de ativos sem alterar fundamentalmente o processo de produção global constitui um investimento de substituição que não é elegível para auxílios ao investimento regional, como tal não se qualifica como uma alteração fundamental de um processo de produção global e, portanto, não é considerado um investimento inicial;
- b) O facto de ter substituído itens individuais de equipamentos por outros que têm melhor desempenho (a menos que isso leve a uma mudança fundamental no processo de produção global) também seria considerado um investimento de substituição não elegível;
- c) As alegações apresentadas pela Requerente procuram dar uma capa de credibilidade ao racional de considerar estes investimentos como investimento inicial na “alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”, no entanto, estes investimentos não estão relacionados com o seu processo de produção de geradores, tratam-se de despesas correntes, que são transversais a todo o tecido empresarial;
- d) Todos os equipamentos básicos em causa são essenciais para o bom funcionamento de todos os equipamentos da empresa, de tal forma básicos que são utilizados para o exercício corrente de todas as atividades da empresa não sendo possível associá-los a “alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”;
- e) Improcedem por falta de fundamento as alegações que o investimento em Equipamento Básico permitiu “alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”;
- f) O detalhe/racional do investimento em equipamento administrativo efetuado pela Requerente não pode ser qualificável como fundamento que permita o seu enquadramento na tipologia de “alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”;
- g) A Requerente alega que mesmo que não seja considerado investimento em “alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento

existente” deverá ser considerado “aumento da capacidade instalada”, embora sem apresentar qualquer demonstração de aumento de capacidade instalada;

- h) Improcedem, por falta de fundamento legal e factual, as alegações da Requerente de que os investimentos realizados em equipamento básico e administrativo são elegíveis para efeitos de RFAI, pelo que são de manter as correções, em sede de IRC do exercício de 2018, efetuadas pelos Serviços de Inspeção da Autoridade Tributária.

ii) Apreciação da questão referente à elegibilidade para efeitos de RFAI do investimento realizado em diverso Equipamento Básico e Administrativo

60. O montante das aquisições de equipamento básico e administrativo consideradas elegíveis para efeitos de RFAI pela Requerente ascendeu a €23.927,41, ultrapassando, assim, o montante das amortizações e depreciações dos ativos associados à modernização da sua atividade, contabilizadas nos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projeto de investimento.
61. Consta da matéria de facto dada como assente que o investimento realizado em equipamento básico e administrativo adquirido contribuiu para a transformação e atualização tecnológica do modelo de produção da B..., bem como para o incremento da eficiência dos processos e a redução dos consumos de energia e minimização dos desperdícios na sua produção, revelando-se apto, em conjunto com os outros investimentos realizados, ao aumento da capacidade produtiva da empresa.
62. Deste modo, estes investimentos são elegíveis para efeitos do RFAI, na medida em que se enquadram numa das situações previstas no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e na alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC.
63. Conforme é afirmado no acórdão proferido no âmbito do processo n.º 574/2020-T, que se subscreve, *“a aferição dos requisitos de que depende a aplicação deve fazer-se globalmente, tendo em conta a globalidade dos investimentos a que se referem as aquisições, não havendo, assim, em princípio, ativos fixos tangíveis que «pela sua*

natureza, não se enquadram no âmbito de qualquer projeto de expansão da capacidade produtiva da A..., nem são proporcionadores da criação de postos de trabalho.

De qualquer modo, mesmo que haja algum tipo de activos que, pela sua natureza, não se possa enquadrar num projecto de expansão da capacidade produtiva nem possa proporcionar a criação de postos de trabalho, não é esse o caso, seguramente, dos equipamentos informáticos, designadamente os computadores portáteis, que se destinam a ser utilizados por trabalhadores e são susceptíveis de utilização na generalidade dos projectos industriais”.

64. Verifica-se, *in casu*, que os equipamentos básicos e administrativos adquiridos são complementares dos outros investimentos realizados, inseridos numa estratégia global de longo prazo de aumento da capacidade produtiva da empresa.
65. Ou seja, eles não correspondem a meras despesas correntes associadas ao normal funcionamento da unidade fabril, que a Requerente teria de assumir independentemente do investimento inicial feito.
66. Para este Tribunal é verosímil que a aquisição dos mencionados equipamentos, considerados na sua globalidade, complemente os demais investimentos realizados (designadamente na “Linha de Pintura Wagner”), existindo uma interdependência e relação de causalidade entre ambos relativamente ao objetivo de expansão da capacidade produtiva.
67. Nestes termos, julga-se que a Requerente demonstrou que os equipamentos básicos e administrativos em causa se inserem no âmbito de um investimento inicial apto a aumentar a capacidade produtiva instalada, sendo, assim, elegíveis para efeitos de RFAI.

D) Quanto ao pressuposto da criação de postos de trabalho

i) Posição das Partes

68. Quanto ao pressuposto da criação de postos de trabalho entende a Requerente, em síntese, o seguinte:
 - a) A nova linha de pintura e a nova banca de ensaios, bastante mais exigente em termos de gestão da capacidade disponível, tornou importante e necessária a

- supervisão direta destas atividades, tendo sido contratado um colaborador especificamente para este efeito;
- b) Com a melhoria de produto que foi possível obter, após a implementação dos investimentos objeto deste processo, tornou-se oportuna a contratação de um comercial que tivesse como missão incrementar as vendas para os mercados Asiáticos e Europa de Leste;
 - c) A contratação de dois trabalhadores esteve em linha com a natureza planeada e prospetiva dos investimentos realizados tendo em vista o aumento da capacidade produtiva da sociedade e a alteração fundamental dos seus processos de produção;
 - d) A sociedade concluiu que os ativos nos quais investiu se afiguravam de maior exigência em termos de gestão demandando a contratação de um profissional que supervisionasse as atividades nas quais tais ativos se inseriam;
 - e) Considerou também que, face ao previsível e expectável aumento da sua qualidade e capacidade de produção que resultariam da implementação dos investimentos realizados naquele ano, e a conseqüente consolidação que tal permitiria na aposta que vem traçando a longo prazo nos mercados internacionais, se revelaria oportuna a contratação de um comercial que tivesse como missão incrementar as vendas para os mercados Asiáticos e Europa de Leste;
 - f) O facto de os resultados de determinado investimento estarem ainda curso não pode afastar a possibilidade de contratação de profissionais que pressupõem que os mesmos ocorrerão e com isso gerar o afastamento da aplicação do benefício fiscal aqui em causa, bastando a relação desses investimentos com o aumento da capacidade produtiva para assegurar o direito da Requerente a dele usufruir, independentemente do dia do ano em que tais resultados sejam produzidos por tais investimentos;
 - g) Afigura-se à Requerente desprovido de suporte legal o entendimento da administração tributária no sentido de selecionar determinados ativos fixos tangíveis e considerá-los, autonomamente e pela sua natureza, como insuscetíveis de poder vir a proporcionar a criação daqueles postos de trabalho.

69. Quanto ao pressuposto da criação de postos de trabalho entende a Requerida, em síntese, o seguinte:

- a) Um pressuposto essencial da acessibilidade ao benefício do RFAI refere-se ao nexo de causalidade entre a realização de investimentos com relevância e elegíveis para o benefício do RFAI e a criação de postos de trabalho;
- b) A alegação da Requerente segundo a qual “os ativos nos quais investiu se afiguravam de maior exigência em termos de gestão demandando a contratação de um profissional que supervisionasse as atividades nas quais tais ativos se inseriam” é contraditória com as alegações efetuadas no dossier dos benefícios fiscais do exercício de 2018, onde afirma que a cabine de pintura que substituiu a anterior permitiu reduzir o erro humano;
- c) Tem de ser a realidade factual a suportar o nexo causal entre o projeto de investimento e os postos de trabalho especificamente criados para esse efeito, o que, no caso *sub judice*, não se verifica.

iii) Apreciação da questão referente à verificação do pressuposto da criação de postos de trabalho

70. Conforme a matéria de facto dada como assente, os investimentos realizados motivaram a contratação de dois colaboradores pela B..., tendo um deles sido contratado para assegurar a supervisão direta das atividades desenvolvidas na nova linha de pintura e na nova banca de ensaios, assim que estas entrassem em funcionamento, e tendo o outro colaborador sido contratado para a área comercial, com o objetivo de aumento das vendas para os mercados Asiáticos e da Europa de Leste.

71. A gestão da capacidade disponível decorrente dos novos equipamentos justificou a contratação de um trabalhador para a supervisão direta das atividades respetivas.

72. Também a estratégia delineada pela empresa de conquista de novos mercados, aliada ao aumento da capacidade de produção, justificaram a contratação de um trabalhador para a área comercial, tendo em vista o aumento das vendas nos mercados Asiáticos e da Europa de Leste.

73. Sustenta a Requerida que é contraditória a alegação da Requerente quando afirma que os novos equipamentos possibilitaram uma maior eficiência no processo produtivo, com redução do erro humano, e, simultaneamente, afirma que esses equipamentos têm uma maior exigência em termos de gestão, o que justificaria a contratação de um trabalhador para o exercício de uma função de supervisão.
74. Todavia, não tem razão a Requerida, uma vez que é possível que um determinado investimento permita alcançar ganhos de eficiência, possibilitando, até, eventualmente, que sejam necessários menos trabalhadores para certa função e, simultaneamente, requerer a contratação de um ou mais trabalhadores especializado para exercer funções que passaram a ter de ser desempenhadas com o equipamento instalado, nomeadamente em virtude da formação técnica exigida.
75. Esta circunstância remete-nos para a questão que se prende com saber se o RFAI exige que os investimentos feitos gerem um acréscimo líquido do número de trabalhadores.
76. Sobre esta questão, subscreve-se o teor do acórdão arbitral proferido no âmbito do processo 544/2022-T, no qual se afirma, designadamente, o seguinte:

“Apreciando a questão à luz dos diplomas legislativos invocados no RIT, tem de se constatar que não há suporte textual para concluir que o investimento relevante tem de proporcionar um aumento líquido de postos de trabalho.

Na verdade, na alínea f) do n.º 4 do artigo 21.º do CFI não se faz referência a aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento, mas apenas a «criação de postos de trabalho» e sua manutenção, o que constitui um elemento interpretativo de acentuada relevância no âmbito de benefícios fiscais, pois, como é jurisprudência pacífica, 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.

Por outro lado, se é certo que o n.º 9 do artigo 14.º do RGIC, refere que «o projeto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou

seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período», também o é que ele apenas aplicável, como nele se refere expressamente, «quando os custos elegíveis são calculados por referência aos custos salariais estimados», o que não sucede no caso, pois está-se perante benefício fiscal baseado em investimento em activos fixos tangíveis e intangíveis (artigo 21.º, n.º 2, do CFI)».

77. Em sentido convergente, no acórdão arbitral proferido no âmbito processo n.º 307/2019-T afirma-se o seguinte:

“Tendo em conta que, pelos fundamentos expostos, não se deverá equiparar a expressão “criação de postos de trabalho” a “criação líquida de postos de trabalho”, dever-se-á, em obediência ao princípio hermenêutico do legislador razoável, obter um resultado interpretativo que seja coerente com a teleologia do benefício fiscal em questão e que tenha um efectivo conteúdo prático.

Nessa perspectiva, a única interpretação que não se reconduza à “criação líquida de postos de trabalho”, será, julga-se, a de que a “criação de postos de trabalho” pressuposta pelo benefício fiscal em questão se refere à criação de postos de trabalho, e a sua manutenção, causalmente associáveis ao investimento realizado, independentemente de, sob um ponto de vista global, a empresa ter verificado, ou não, um aumento do número de trabalhadores ao seu serviço.

Ou seja: o que está em causa é que o investimento realizado por determinada empresa será elegível para usufruir do benefício fiscal em questão se, e na medida em que, dele resulte, de forma causalmente adequada, a criação de, pelo menos, um posto de trabalho, e a sua manutenção”.

78. O que é relevante é que exista uma causalidade adequada entre o investimento inicial realizado, considerado elegível para efeitos de RFAI, e os postos de trabalho criados, o que se verifica no caso em apreço.

79. Refira-se, ainda, que não é relevante o facto de a contratação dos trabalhadores anteceder a entrada em funcionamento dos novos equipamentos, uma vez que tal se pode justificar pela necessidade de adaptação dos trabalhadores aos novos postos de trabalho e a eventual formação de que necessitem para o desempenho das respetivas funções.

80. Deste modo, conclui-se que na correção efetuada a AT incorreu em erro sobre os pressupostos de direito quanto à interpretação da alínea *f*) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

§4. Do direito da Requerente ao reembolso do imposto indevidamente pago e a juros indemnizatórios

81. A Requerente pagou a quantia ora em causa, relativa à liquidação de IRC n.º 2022..., de 10.01.2022, e respetivas liquidações de juros compensatórios n.º 2022..., n.º 2022... e n.º 2022 ..., de 24.03.2022, refletidas na demonstração de acerto de contas n.º 2022..., de 2022.03.24.

82. Entende a Requerente que a procedência do pedido de pronúncia arbitral implica o direito da Requerente ao reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, em virtude da constatação de erro imputável aos serviços do qual resultou o pagamento da dívida tributária em montante superior ao efetivamente devido.

83. Em sentido contrário, a Requerida entende que não há qualquer erro que lhe possa ser imputado quanto à correção efetuada, pelo que sustenta a improcedência do pedido de anulação do ato de liquidação de IRC formulado pela Requerente e, conseqüentemente, a improcedência do pedido de reembolso.

84. De acordo com o disposto na alínea b), do n.º 1, 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 [...] [r]estabelecer 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*”.

85. Esta norma do RJAT é coerente com a previsão contida no artigo 100.º da Lei Geral Tributária, cujo texto é o seguinte:

“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”.

86. Quanto à possibilidade de o tribunal arbitral reconhecer o direito a juros indemnizatórios, prevê o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.*

87. E, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, *“[s]ão 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”.*

88. Face à procedência parcial do pedido de pronúncia arbitral, e tendo ficado provado que a Requerente procedeu ao pagamento integral do montante em causa, reconhece-se à Requerente o direito ao reembolso do montante de imposto pago, na parte correspondente à liquidação de IRC, e respetivos juros compensatórios, que teve como pressuposto a correção efetuada pela Requerida com base na desconsideração do benefício fiscal referente a RFAI pelos investimentos feitos na “Linha de Pintura Wagner” e em “equipamento básico e administrativo”.

89. Tal reembolso é essencial para o restabelecimento da situação que existiria se o ato tributário objeto da presente decisão arbitral não tivesse sido praticado.

90. Este tribunal reconhece, igualmente, que a ilegalidade da liquidação em causa nos presentes autos resultou de erro imputável aos serviços da Administração Tributária, de acordo com os fundamentos expressos *supra*, pelo que são devidos juros indemnizatórios, conforme determinado pelo n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

91. Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento do imposto pela Requerente até ao integral reembolso, por aplicação da 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.

IV – DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto ao pedido de anulação da liquidação de IRC n.º 2022 ... na parte que tem como pressuposto a correção efetuada com base na desconsideração do benefício fiscal referente a RFAI pelos investimentos feitos pela Requerente na “Linha de Pintura Wagner” e em “equipamento básico e administrativo”;
- b) Anular parcialmente a liquidação de IRC n.º 2022 ... e as respetivas liquidações de juros compensatórios n.º 2022..., n.º 2022 ... e n.º 2022 ... e demonstração de acerto de contas n.º 2022..., na parte que tem como pressuposto a correção efetuada com base na desconsideração do benefício fiscal referente a RFAI pelos investimentos feitos pela Requerente na “Linha de Pintura Wagner” e em “equipamento básico e administrativo”;
- c) Julgar parcialmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto ao pedido de anulação da liquidação de IRC n.º 2022 ..., na parte que tem como pressuposto a correção efetuada com base na desconsideração do benefício fiscal referente a RFAI pelo investimento na “Banca de Ensaios ISO”;
- d) Absolver parcialmente da instância a Requerida quanto ao pedido de anulação da liquidação de IRC n.º 2022 ..., na parte que tem como pressuposto a correção efetuada com base na desconsideração do benefício fiscal referente a RFAI pelo investimento na “Banca de Ensaios ISO”;
- e) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao reembolso da quantia paga, na parte correspondente à liquidação anulada;
- f) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido de juros indemnizatórios, calculados com base na quantia a reembolsar, contados desde a

data em que a Requerente efetuou o pagamento, até ao integral reembolso do montante pago em excesso;

- g) Condenar ambas as partes no pagamento das custas do presente processo, na proporção dos respetivos decaimentos, que se fixa em 80,7% para a Requerida e em 19,3% para o Requerente.

V- VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 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 € **59.185,40**.

VI – CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.142,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo a parte a suportar pela Requerida de € 1.728,59 e a parte a suportar pelo Requerente de € 413,41, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de março de 2023

O Árbitro

(Paulo Nogueira da Costa)