

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 371/2022-T

Tema: IRC. RFAI. Despesas elegíveis. Ónus da prova.

SUMÁRIO:

- 1. As aquisições de bens de substituição ou destinados ao melhoramento de equipamentos já existentes não configuram um investimento inicial, de acordo com o artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, em execução do Regulamento Geral de Isenção por Categoria, Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014.*
- 2. Apenas se consideram elegíveis para efeitos de RFAI, nos termos do n.º 5 do artigo 22 do CFI, os investimentos em ativos fixos tangíveis afetos à exploração da empresa, adquiridos em estado de novo, que, nunca antes, tenham sido usados.*

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro designado para formar o Tribunal Arbitral Singular constituído em 30 de agosto de 2022, Rui Miguel Zeferino Ferreira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., adiante “Requerente”, titular do número de identificação de pessoa coletiva ..., com sede na Rua ..., em ... (S. Pedro), ... Vila Frescainha (S. Pedro), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral (ppa), ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

A Requerente no âmbito do identificado pedido de pronúncia arbitral impugna o ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, referente ao período de tributação de 2018, respeitante à liquidação n.º 2022...., de 16.03.2022, que determinou o valor a reembolsar no montante de € 51.967,52 (cinquenta e um mil novecentos e sessenta e sete euros e cinquenta e dois cêntimos), bem como a demonstração de acerto de contas n.º 2022...., de 18.03.2022, na sequência do procedimento de inspeção tributária, efetivado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2020....

A Requerente conclui o seu pedido no sentido que “(...) *deverá o pedido de pronúncia arbitral ser julgada provada e procedente e, conseqüentemente, ser anulado o acto de liquidação de IRC (...)*”.

A Requerente alega no respetivo pedido de pronúncia arbitral:

- a) Que, a decisão da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) de que a Requerente usufruiu de benefício fiscal (RFAI), considerando determinadas despesas elegíveis, que não se coadunam com um investimento inicial, assentou num conjunto de equívocos, por erro quanto aos pressupostos, violação do princípio da verdade material e vício de falta de fundamentação.
- b) Que, as correções efetuadas pela AT baseiam-se numa apreensão errónea da realidade da sociedade e do seu processo produtivo.
- c) Que, diferentemente do decidido no processo n.º 113/2022-T, quanto à projeto A, provou que o investimento efetuado culminou na criação de um novo estabelecimento e, conseqüente, aumento de volume de negócios; e que quanto ao Projeto B, demonstrou que os equipamentos correspondem a ativos fixos tangíveis, com um período de vida útil superior a 1 (um) ano.
- d) Que, quanto ao denominado projeto A, referente à criação de um novo

estabelecimento em ... (Guimarães), decidiu criar o referido estabelecimento, tendo em vista a comercialização de novos produtos, beneficiar no local da influência da indústria têxtil, para se afirmar no mercado local e conquistar clientes com o desenvolvimento e criação de novos produtos.

- e) Que, já era titular de um imóvel localizado em Guimarães, desde 2013, mais concretamente, na Rua ..., Guimarães, mas as referidas instalações não se encontravam preparadas para instalar a nova atividade industrial e, desse modo, foi necessário proceder à realização de obras de reparação, preparação e adaptação, o que incluía instalação de quadro elétrico trifásico, luzes industriais e calhas metálicas; e colocação de máquinas industriais para a produção dos novos produtos;
- f) Que, foram efetuadas obras e reparações que viabilizaram o investimento, nomeadamente, reparação da fachada, limpeza e pintura das zonas danificadas do edifício; aplicação de pavimento cerâmico de acesso à unidade fabril, as portas em madeira e as janelas em alumínio; aplicação de juntas e caixilharias em madeira; instalação de um quadro elétrico e impermeabilização da parede exterior; aplicação do Rouf, caleiras e tubos de queda de água.
- g) Que, apesar de constar em todos os documentos, que os serviços foram prestados na sede da Requerente, tal não corresponde à verdade, uma vez que as obras foram realizadas nas instalações de Guimarães.
- h) Que, no ano de 2018, o estabelecimento de Guimarães estava em funcionamento produtivo, o que não ocorria à data da visita ao local, por parte da AT, em 2021, porque o mesmo havia sido encerrado pelas contingências da pandemia do COVID-19.
- i) Que, em resultado do investimento, verificou-se um aumento do volume de negócios, para o qual também se mostraram imprescindíveis a promoção e publicidade do novo estabelecimento comercial, as despesas que constituem formas de publicidade e propaganda como aquisição de vinil, logotipo, telas impressas e

acrílicas;

- j) Que, no âmbito do mesmo projeto de investimento, adquiriu um sistema de deteção de incêndio e intrusão, enquanto equipamentos complementares destinados a garantir a segurança das instalações, que correspondendo a equipamentos básicos que no âmbito do processo normal de laboração, asseguram a manutenção do aumento da capacidade de produção.
- k) Que, em face da situação pandémica, foi necessária a implementação de políticas de segurança sanitária, pelo que procedeu a um reajuste das unidades de produção, com a deslocação das máquinas de produção do Pólo de Guimarães para o Pólo de Barcelos.
- l) Que, as máquinas transportadas de Guimarães para Barcelos só produziam os produtos com as designações ..., ..., ... e ..., que continuaram a ser produzidos no polo de Barcelos e vendidos no posto de venda, localizado em Guimarães.
- m) Que, quanto ao denominado projeto B, o mesmo teve por escopo a introdução de um sistema de lubrificação no fio, com vista ao melhoramento da sua resistência, performance e versatilidade, o qual correspondia a uma novidade tecnológica recente.
- n) Que, devido à forte concorrência do setor, houve necessidade de diversificação dos produtos comercializados e, assim, a empresa optou por produzir linhas para outros setores, de onde surgiu a ideia de conceber internamente um sistema de lubrificação, muito importante na produção de um fio resistente, de qualidade e alta performance.
- o) Que, para o desenvolvimento deste projeto B, o investimento implicava a aquisição de máquinas específicas, bem como de equipamentos complementares específicos, que tinham por objeto a incorporação nas máquinas de maior porte.
- p) Que, as máquinas vendidas pelos fornecedores “B...” e “C... SRL” foram

adquiridos em estado “novo”, ainda que máquina vendida pelo primeiro fornecedor, de construção indiana, não possuísse os acabamentos “de excelência” presentes nas máquinas europeias, o que justifica a diferença de preços face às máquinas europeias.

- q) Que, logo que verificado a inexistência da chapa da máquina, encetou contacto com o identificado fornecedor indiano, que enviou a dita chapa e uma declaração que atesta o estado “novo” da máquina.
- r) Que, a máquina fornecida pelo fornecedor italiano “C... SRL”, sem a necessária chapa, quando solicitada a mesma, este enviou-a prontamente, juntamente com a declaração que atesta o estado “novo” da máquina.
- s) Que, em alguns casos a chapa vem colocada na própria máquina, mas enquadrando-se as chapas no âmbito do segredo do negócio, para que não fiquem expostas e acessíveis a toda a comunidade fabril, são retiradas e armazenadas num local próprio e seguro.
- t) Que, no que concerne aos investimentos efetuados, o desenvolvimento do sistema de lubrificação, carecia igualmente da aquisição de equipamentos diversos que tinham de ser incorporados nas máquinas adquiridas, enquadrando-se no RFAI as tubagens, bombas circuladores, reservatório e outros bens e equipamentos.
- u) Que, os aplicadores são uma espécie de suporte físico, que tem como função espalhar o lubrificante à medida que o fio vai passando, sendo que o processo produtivo teve como ponto de partida a instalação de bombas peristálticas, mas que rapidamente percebeu que as mesmas não iriam desempenhar fielmente a função pretendida, pelo que foi necessário adquirir bombas de diafragma.
- v) Que, ao contrário do entendimento da AT, os equipamentos não se enquadram no tipo de equipamentos de desgaste rápido, nem são peças consentâneas com reparações de equipamentos, por estarem em causa equipamentos com duração

superior a um ano, e uso concretizado por longos períodos.

- w) Que, o investimento referente à aquisição de equipamento informático, que ainda estão em utilização nas instalações, diferentemente do posicionamento da AT, deve ser visto como direcionado ao aumento da capacidade produtiva, decorrente da contratação de novos colaboradores para o setor da produção, essenciais para o desenvolvimento dos projetos e, conseqüentemente, ao crescimento da empresa, uma vez que são estes que auxiliam todo o processo de produção da unidade fabril de Barcelos.
- x) Que, em suma, se encontram verificados os pressupostos constantes dos artigos 22.º e 23.º do CFI e, em consequência disso, conferem o direito ao benefício fiscal associado ao RFAI.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), doravante também designada por “Requerida”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 15 de junho de 2022, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 20 de junho de 2022 e, de seguida, notificado à AT.

Nos termos do disposto do artigo 5.º, n.º 2, do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, na redação vigente, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico designou o árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo.

Em 9 de agosto de 2022, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral singular foi constituído em 30 de agosto de 2022.

Em 3 de outubro de 2022, a Requerida apresentou resposta, bem como juntou o correspondente processo administrativo, na qual se defende por impugnação, pugnando pela improcedência, por não provada e, conseqüentemente, pela sua absolvição quanto a todos os pedidos.

A Requerida alega que:

- a) Que, a matéria em dissídio nos presentes autos prende-se com benefícios fiscais, RFAI, nomeadamente a elegibilidade das despesas e a sua não qualificação como Investimento Inicial, as quais foram objeto de correções em sede de procedimento inspetivos, que reputa de acertadas as correções efetuadas;
- b) Que, da análise efetuada às diferentes rubricas que compõem os investimentos considerados permitiram demonstrar que aquele não satisfaz qualquer uma das condições que integram o conceito de investimento inicial, nomeadamente no enquadramento efetuado pela Requerente na tipologia “*aumento da capacidade do estabelecimento*”, encontrando-se, por tal motivo, excluído do âmbito de aplicação dos benefícios fiscais a que se destina o RFAI;
- c) Que, no procedimento inspetivo, foi verificada que a dotação está associada a investimentos efetuados no âmbito de dois projetos de investimento levados a efeito no início de 2016, respeitante ao projeto A [criação de um novo estabelecimento, situado em Guimarães] e ao projeto B [diversificação da atividade do estabelecimento sede, em Barcelos, através da aposta numa nova linha de produção para novos produtos];
- d) Que, as despesas alocadas ao projeto A, constituem aquisições isoladas, não enquadráveis no conceito de investimento inicial e, portanto, não elegíveis para efeitos de RFAI, por não ter detetado uma ligação entre as obras realizadas e a criação de um novo estabelecimento; por as despesas de publicidade e propaganda não terem associação a novo estabelecimento; por os gastos relativos ao sistema de deteção de incêndios e intrusão não se enquadrar na tipologia de criação de um novo

estabelecimento;

- e) Que, as despesas alocadas ao projeto B, constituem aquisições isoladas, não enquadráveis no conceito de investimento inicial e, portanto, não elegíveis para efeitos de RFAI, pelo que foi objeto de correção, por a máquina adquirida ao fornecedor B... não possuir chapa/placa de identificação, não sendo possível reconhecer o tipo de máquina, modelo, informação do fabricante e ano de fabrico, a fim de se validar o estado da mesma no momento da aquisição; por os fornecimentos efetuados pelo fornecedor C..., as máquinas adquiridas não possuírem placa de identificação, e por consequência se as mesmas foram adquiridas em estado novo; por as aquisições referentes a peças, cabos, abraçadeiras, motores, rolamentos e afins, serem consentâneos com reparações de máquinas já existentes;
- f) Que, em momento algum a Requerente prova o que sustenta ao longo do seu pedido de pronúncia arbitral, uma vez que lhe competia a comprovação inequívoca dos factos por si alegados, para efeitos de atribuição do benefício fiscal RFAI, que passava pelo cumprimento das obrigações previstas no RFAI;
- g) Que, o RFAI enquanto medida ativa de apoio ao investimento produtivo e à criação de emprego, de base comunitária, com finalidade regional e âmbito sectorial, somente é aplicável a determinadas atividades e condicionado à realização de um investimento inicial gerador de novos postos de trabalho, pelo que estará associado ao início de um negócio ou de uma atividade, englobando os recursos necessários para começar as operações;
- h) Que, o benefício fiscal não é aplicável ao investimento de manutenção, em que o eventual aumento da capacidade da empresa provém do “normal” investimento contínuo em ativos, quer substituindo os obsoletos, quer complementando os que existem, mas apenas ao dito investimento de manutenção;
- i) Que, no caso de um “investimento inicial no aumento da capacidade do

estabelecimento”, teria que englobar, de igual modo, todos os ativos necessários para produzir mais quantidades de produto, não se confundindo, naturalmente, com intervenções na estrutura produtiva pré-existente, que devem coexistir pois continuam a ser exigidas para a manter operacional, sob pena de não se estar a incrementar nada;

- j) Que, a realização de um investimento inicial de aumento ou expansão da capacidade instalada, não dispensa o investimento corrente na manutenção da capacidade pré-existente, sendo que, apenas o primeiro é elegível para efeitos do RFAI, impondo-se, por tal motivo a devida separação;
- k) Que, as despesas (investimentos) em causa nos presentes autos, não têm enquadramento no conceito de investimento inicial, bem como os investimentos em ativos isolados, não inseridos no âmbito de um projeto agregador com objetivo único delineado, não são, desde logo, passíveis de eleição para efeitos do RFAI, a que acresce que, ao se tratar de aquisições de bens ou serviços avulsos, não se configuram como investimento relevante e proporcionador da criação de postos de trabalho;
- l) Que, uma mera substituição de equipamentos, ainda que conduza a um aumento da capacidade, pela normal evolução tecnológica, não será suficiente para ser elegível para o benefício em causa, uma vez que 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;
- m) Que, em suma, o investimento no aumento da capacidade instalada é distinto do investimento inicial no aumento da capacidade instalada, e que a substituição de uma máquina por outra mais eficiente aumenta a capacidade instalada, todavia não é investimento inicial no aumento ou expansão da capacidade instalada;

- n) Que, no local onde foram efetuadas as obras de ampliação e reparação imputadas ao Projeto A [criação de um novo estabelecimento], após visita efetuada pelos serviços de inspeção tributária, revelou que no mesmo estavam armazenados produtos oriundos das instalações fabris da sede da Requerente e não evidenciava indícios quanto à existência de qualquer produção fabril, pelo que se trata de um espaço utilizado como armazém;
- o) Que, as aquisições afetas ao Projeto A não integram a qualificação de investimento inicial, pelo que estão afastados dos auxílios de Estado com finalidade regional os investimentos que se destinam à realização da atividade de exploração corrente, uma vez que apenas concorrem para o benefício fiscal os investimentos em aplicações relevantes que permitam ganhos de produtividade e eficiência, integrados no conceito de investimento inicial, com o consequente aumento da atividade produtiva;
- p) Que, não ficou provado o efeito incremental do Projeto A no aumento da atividade produtiva da Requerente, nem que as obras e aquisições em causa tenham sido efetuadas em instalações fabris.
- q) Que, quanto às máquinas adquiridas aos fornecedores B... e C..., SRL, associadas ao Projeto B, não é possível confirmar as alegações da Requerente, mesmo com os documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral, uma vez que os mesmos não permitem precisar com segurança se as máquinas em causa foram adquiridas em estado novo;
- r) Que, a factualidade e a fundamentação expressa no RIT são contundentes no sentido de que à data do procedimento de inspeção a análise efetuada às máquinas em apreço, não foi possível reconhecer o tipo de máquina, modelo, informação do fabricante e ano de fabrico, a fim de se validar o estado das mesmas no momento da aquisição (usado/novo).

- s) Quanto aos outros encargos do Projeto B, não elegíveis no âmbito do RFAI por não se integrarem no conceito de investimento inicial, não há evidências inequívocas de que os equipamentos, motor de passo, módulos para central telefónica e outros materiais, constituam investimentos referente à nova linha de produção para novos produtos.
- t) Que, as aquisições isoladas referidas e o equipamento informático não evidenciam um investimento direcionado ao aumento da capacidade produtiva da Requerente, não estando patente que os mesmos façam parte integrante de um investimento inicial, uma vez que os investimentos efetuados em processos de produção já existentes, onde sejam introduzidos melhoramentos para economizar ou com o objetivo de melhoria da produtividade através do aumento da eficiência, não concorrem para o benefício fiscal RFAI, pois tratam-se de investimentos conducentes ao normal exercício de exploração corrente da empresa.
- u) Que, no procedimento inspetivo que deu origem ao RIT, se pautou pelo cumprimento do dever de fundamentação previsto no art.º 77.º da LGT e pelo princípio do inquisitório estabelecido no art.º 58.º da LGT.
- v) Que, se pronunciou devidamente, firmando a sua posição de uma forma clara, sucinta, expondo as razões de facto e de direito que motivaram o ato, até porque a Requerente deixa transparecer, com clareza ter compreendido perfeitamente *o iter cognoscitivo* percorrido pelos serviços da Requerida que conduziu à decisão em causa dos presentes autos.

Por despacho arbitral, de 10 de outubro de 2022, foi a Requerente notificada para, no prazo de 5 dias, vir aos autos indicar os concretos factos, constantes do pedido de pronuncia arbitral, sobre o qual pretendia fazer recair a inquirição da prova testemunhal, referindo que deveria fazer expressa referência aos correspondentes artigos (pontos) do seu pedido, bem como identificar as testemunhas por referência à profissão por estas desempenhada.

Em face do despacho de 10 de outubro de 2022, a Requerente informou os presentes autos, em 17 de outubro de 2022, que a prova testemunha iria incidir sobre os factos constantes dos artigos 49.º a 71.º; 73.º a 85.º; 87.º a 96.º; 105.º a 109.º; 118.º a 121.º; 131.º a 134.º; 136.º a 143.º; 150.º a 152.º do pedido de pronúncia arbitral, bem como esclareceu o Tribunal Arbitral sobre as profissões desempenhadas pelas testemunhas.

Por despacho arbitral, de 27 de fevereiro de 2023, o Tribunal Arbitral deferiu o pedido quanto à inquirição das testemunhas indicadas pela Requerente e a testemunha indicada pela Requerida, designando para a realização da diligência o dia 16 de março de 2023, pelas 09:30 horas, a qual se realizaria a partir das instalações do CAAD do Porto. No mesmo despacho foram as Partes notificadas para com uma antecedência de 5 dias úteis, sobre a data designada, informarem o CAAD sobre a sua vontade de comparecer na reunião de forma presencial, nas instalações do CAAD em Lisboa ou no Porto, ou, em alternativa, de utilizar meios de comunicação à distância (WEBEX) para participar na diligência. Por último, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, determinou-se a prorrogação do prazo de arbitragem por dois meses.

Por despacho arbitral, de 15 de março de 2023, procedeu-se ao adiamento da diligência agendada pelo despacho de 27 de fevereiro de 2023, atenta a Requerente não ter compreendido que a agendada reunião, a que alude o artigo 18.º, do RJAT, se destinava além do demais, a proceder à inquirição das testemunhas arroladas pelas Partes, e que por esse motivo não conseguia apresentar no dia seguinte as testemunhas nas instalações do CAAD de Porto e/ou Lisboa. Nesse sentido, foi dada sem efeito a diligência de 16 de março de 2023, que foi reagendada para o dia 27 de março de 2023, pelas 14:30 horas.

Por despacho arbitral, de 26 de março de 2023, foi dada sem efeito a diligência de 27 de março de 2023, com fundamento em razões de força maior, por o próprio CAAD não conseguir assegurar a realização da diligência prevista, nas instalações do Porto, ficando reagendada para o dia 20 de abril de 2023, pelas 09:30 horas.

Por despacho arbitral, de 11 de abril de 2023, decorrente do requerimento apresentado pela Requerente em 31 de março de 2023, onde procedeu à junção de vários documentos, que foram admitidos os documentos, e convidada a Requerida ao abrigo do princípio do contraditório para pronunciar-se sobre os mesmos no prazo de 5 dias. Em 18 de abril de 2023, a Requerida apresentou a sua pronúncia, onde resumidamente defende que tais documentos não deveriam se admitidos, a que a Requerente veio responder em 18 de abril de 2023.

Depois de realizada a inquirição/audição das testemunhas no dia 20 de abril de 2023, foi elaborada a correspondente ata, da qual consta que os representantes da Requerente e da Requerida, concordaram com a realização da diligência pelos meios de comunicação à distância disponibilizados pelo CAAD, via CISCO WEBEX MEETINGS e com a respetiva gravação. Da mesma fez-se, igualmente, constar que a representante da Requerida prescindiu da testemunha por si arrolada. Na diligência foram inquiridas as testemunhas da Requerente, D...; E...; F...; G.... O Tribunal comunicou à Requerente e Requerida para, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias, bem como, nos termos, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, determinou-se a prorrogação do prazo de arbitragem por dois meses. Além disso, o Tribunal Arbitral em cumprimento do disposto no artigo 18.º, n.º 2, do RJAT, decidiu que a decisão seria proferida até ao fim do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1, do RJAT, e solicitou o envio das peças processuais em formato word.

Por último, o Tribunal Arbitral advertiu a Requerente que até à data da prolação da decisão arbitral, a Requerente deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

Por despacho arbitral, de 28 de abril de 2023, atento o requerimento apresentado pela Requerida na mesma data, prorrogou-se o prazo para a apresentação de alegações, extensível, igualmente, à Requerente, fixando-se a data-limite no dia 5 de maio de 2023.

Consequentemente, a Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações em 5 de maio de 2023, onde a requerente referiu que não se conforma com o ato de liquidação do

IRC relativo ao período de tributação de 2018, considerando que deve ser anulado na sua totalidade, por entender que o ato de liquidação objeto de impugnação está inquinado de ilegalidade por erro quanto aos pressupostos; por violação do princípio da verdade material e do ónus *probandi* e vício de fundamentação”. A Requerida, por sua vez, sustenta que os argumentos do Requerente não podem, de todo, proceder, porquanto fazem uma interpretação e aplicação das normas legais subsumíveis ao caso *sub judice* notoriamente erradas, como entende ter ficado demonstrado, e que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos com as legais conseqüências.

Em 2 de maio de 2023, a Requerente procedeu ao pagamento da taxa de arbitragem subsequente.

II. DO SANEAMENTO DO PROCESSO

O Tribunal Arbitral Singular é materialmente competente em razão da matéria, e encontra-se regularmente constituído nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º e 10.º, n.º 1, do RJAT.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, estão regularmente representadas, de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades e não existem quaisquer obstáculos à apreciação do mérito da causa, que cumpre conhecer.

III. QUESTÕES A DECIDIR:

São questões a apreciar no presente processo arbitral:

- (i) Determinar se a criação de um novo estabelecimento em ... (Guimarães), referente ao identificado Projeto A, e a criação de uma nova linha de produção para novos períodos, referente ao Projeto B, estão relacionados com o conceito de investimento inicial.
- (ii) Determinar se os investimentos destinados ao novo estabelecimento em ... (Guimarães) e ao lançamento de uma nona linha de produção devem ser considerados elegíveis para efeitos do RFAI.

IV. DA FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão do processo arbitral, importa atender à seguinte factualidade, que se julga provada:

- A.** A Requerente é uma empresa de transformação e venda de fios têxteis, que se dedica à atividade de produção de linhas de costura para a indústria têxtil, de vestuário e de outros setores de atividade, nomeadamente colchoaria, automóvel, calçado e têxteis técnicos.
- B.** A Requerente adquire matérias-primas, fios de várias fibras naturais, sintéticas e artificiais, com vista à sua transformação interna através do processo de bobinagem de alta precisão com recurso a uma técnica específica de lubrificação tendente a uma maior performance, sendo essas matérias-primas sujeitas posteriormente a acabamentos como a torção, estabilização, branqueamento e tingimento, serviços esses que são subcontratados.

- C.** A Requerente, em 2018, com Código da Atividade Económica (CAE) principal 13104 - Fabricação de Linhas de Costura, de acordo com a al. b) do art.º 2º da portaria dos Ministérios das Finanças e da Economia n.º 282/2014, de 30 de dezembro, enquadrada no regime geral de tributação em sede de IRC, desenvolvia uma atividade produtiva, tendo declarado nesse período uma dotação do benefício fiscal RFAI de € 89.249,18.
- D.** A Requerente, no campo 714, do quadro 074, do quadro 07, do anexo D da Declaração Modelo de IRC de 2018, consta a dotação de € 89.249,18, respeitante ao valor utilizado pelo sujeito passivo para efeitos de RFAI, e um saldo não deduzido de € 52.056,38, no campo 714, do quadro 074, do quadro 07, do anexo D da Declaração Modelo de IRC de 2018.
- E.** A Requerente foi alvo de uma inspeção tributária externa, de âmbito parcial, ao IRC, realizada em cumprimento da Ordem de Serviço OI2020..., pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Braga, com referência ao período de tributação de 2018, da qual resultou uma correção fiscal à dotação do RFAI do período, no montante de € 47.124,19, e uma nova liquidação de IRC n.º 2022..., de 16.03.2022, que determinou o valor a reembolsar no montante de € 51.967,52 (cinquenta e um mil novecentos e sessenta e sete euros e cinquenta e dois cêntimos).
- F.** A liquidação do IRC n.º 2022... apurou o mesmo valor de reembolso € 51.967,52). Este reembolso foi totalmente pago à Requerente por transferência eletrónica de dados.
- G.** A correção fiscal à dotação do RFAI de € 47.124,19 (quarenta e sete mil cento e vinte e quatro euros e dezanove cêntimos), do período de 2018 foi refletida no saldo que transita para o período de tributação seguinte, no Anexo D da Declaração Mod. 22 de 2019, o qual foi reduzido em € 47.124,19.
- H.** A dotação de RFAI gerada em 2018, corrigida no valor de € 47.124,19, tem assim impacto no saldo do RFAI que transita para o ano de 2019.
- I.** Com a transição para o ano de 2019, a correção fiscal objeto de pronúncia arbitral não concorre para o apuramento do IRC do período de tributação de 2018.

- J.** A Requerente iniciou um projeto de investimento, que tinha por escopo a criação de um novo estabelecimento, localizado em ... (Guimarães), bem como uma nova linha de produção de novos produtos.
- K.** A Requerente realizou obras e reparações no edifício localizado em ... (Guimarães), com vista à sua adaptação a uma nova instalação fabril, para a produção e produtos com as designações "...", "...", "... e "...".
- L.** A Requerente beneficiou de um crescimento financeiro.
- M.** A Requerente apresentou um conjunto alargado de documentos de identificação da natureza e valor das aplicações que considera relevantes, bem como das condições de elegibilidade e do cálculo do benefício fiscal, de acordo com a subalínea II, da al. a), do n.º 1 e al. b), do n.º 2 do art.º 23.º do Código Fiscal do Investimento (CFI).
- N.** A Requerente identificou as despesas consideradas elegíveis para cada projeto, em que refere no anexo n.º 3, relativamente às aplicações relevantes para o projeto A um total de 78.008,21 € (12.944,00 € em 2016, 22.280,83 € em 2017 e **42.783,38 € em 2018**) e um total 656.679,59 € para o projeto B (34.045,96 € em 2016, 308.420,29 € em 2017 e **314.213,34 € em 2018**).
- O.** No que se refere ao período de 2018, a Requerente declarou no campo 714 do quadro 074 do anexo D da declaração modelo 22 de IRC (Mod.22) o montante de € 89.249,18 a título de RFAI, que corresponde a investimentos considerados relevantes pela Requerente no total de € 356.996,72 conexcionados com o projeto A (criação de um novo estabelecimento, situado em Guimarães) (€ 42.783,38) e com o projeto B (nova linha de produção para novos produtos em Barcelos) (€ 314.213,34), aos quais foi aplicada a taxa de 25%, nos termos da al. a) [i) do 1)] do n.º 1 do art.º 23.º do CFI” (cfr. ponto n.º 23 da Resposta da AT).
- P.** No dia 20 de abril de 2023, foram inquiridas as testemunhas D...; E...; F...; G..., no Centro de Arbitragem Administrativa no Porto.

A.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não há outros factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

A.3. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cfr.* art.º 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).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (*cfr.* anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Face às posições assumidas pelas partes nas respetivas peças processuais, ao princípio da livre apreciação da falta de contestação especificada dos factos expressos nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, à prova documental e testemunhal e à cópia do processo administrativo junto aos autos, que foram objeto de exame e avaliação cuidada por este Tribunal Arbitral, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se consideraram provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada, conforme referido, pelas posições assumidas pelas partes nas peças processuais, corroboradas pela prova documental, incluído o processo administrativo, e pela prova testemunhal. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos e no depoimento das testemunhas D...; E...; F...; e G..., que demonstraram conhecimento pessoal e direto dos factos e responderam de forma objetiva e detalhada às questões que lhes foram colocadas, na parte em que os mesmos se referem ao processo produtivo da Requerente, bem como quanto ao processo de investimento.

B. MATÉRIA DE DIREITO

B.1. DO RFAI

Como prévio enquadramento normativo, cumpre começar por salientar que o Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, aprovou, no âmbito do novo CFI, um novo RFAI, ao abrigo da autorização legislativa concedida pela alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 44/2014, de 11 de Julho, que tinha o seguinte sentido e extensão, definidos no n.º 3 do mesmo artigo 2.º nestes termos:

3 - A autorização prevista na alínea c) do n.º 1 tem como sentido e extensão:

a) Adaptar o regime às disposições europeias em matéria de auxílios de Estado para o período 2014-2020, nomeadamente:

- i) Às disposições constantes do Regulamento geral de isenção por categoria, que define as condições sob as quais certas categorias de auxílios podem ser consideradas compatíveis com o mercado interno;*
- ii) Às regras previstas no mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional;*
- b) Prorrogar a vigência do regime até 31 de dezembro de 2020;*
- c) Definir o âmbito regional e setorial de aplicação do benefício em conformidade com as regras europeias e o mapa nacional dos auxílios estatais com finalidade regional;*
- d) Definir os limites dos benefícios fiscais a conceder, nomeadamente em função das regiões elegíveis ao abrigo da legislação europeia aplicável, e, no caso de empresas recém constituídas, permitir uma dedução à coleta até à concorrência da mesma relativamente às aplicações relevantes efetuadas no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes;*
- e) Prever que a parte da dedução à coleta que não possa ser deduzida por insuficiência de coleta possa ser deduzida até 10 períodos de tributação posteriores;*
- f) Reforçar os mecanismos de fiscalização e controlo deste regime de benefícios.*

As atividades económicas relativamente às quais podem ser concedidos benefícios fiscais no âmbito do RFAI são as indicadas no artigo 2.º do CFI, por remissão do seu artigo 22.º que estabelecem, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 2.º

Âmbito objetivo

1 - Até 31 de dezembro de 2020, podem ser concedidos benefícios fiscais, em regime contratual, com um período de vigência até 10 anos a contar da conclusão do projeto de investimento, aos projetos de investimento, tal como são caracterizados no presente capítulo, cujas aplicações relevantes sejam de montante igual ou superior a (euro) 3 000 000,00.

2 - Os projetos de investimento referidos no número anterior devem ter o seu objeto compreendido, nomeadamente, nas seguintes atividades económicas, respeitando o âmbito sectorial de aplicação das orientações relativas aos auxílios com finalidade regional para o período 2014-2020, publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 209, de 23 de julho de 2013 (OAR) e do RGIC:

- a) Indústria extrativa e indústria transformadora;*
- b) Turismo, incluindo as atividades com interesse para o turismo;*
- c) Atividades e serviços informáticos e conexos;*
- d) Atividades agrícolas, aquícolas, piscícolas, agropecuárias e florestais;*
- e) Atividades de investigação e desenvolvimento e de alta intensidade tecnológica;*

f) Tecnologias da informação e produção de audiovisual e multimédia;

g) Defesa, ambiente, energia e telecomunicações;

h) Atividades de centros de serviços partilhados.

3 - Por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia são definidos os códigos de atividade económica (CAE) correspondentes às atividades referidas no número anterior

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.

Assim, o RFAI (Regime Fiscal de Apoio ao Investimento) constitui um regime de auxílio de âmbito regional resultante do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC), Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho de 2014 e dos artigos 107.º a 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). O RFAI, conforme regulado no CFI, e a Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, constituem instrumentos de execução e de densificação do quadro normativo previsto no RGIC e nos artigos 107.º a 109.º do TFUE.

Este benefício fiscal representa um instrumento de promoção do investimento produtivo privado destinado a incentivar à criação de projetos considerados relevantes, com vista a reforçar a competitividade e a capacidade produtiva da economia portuguesa (*cf. Rodrigo Rebeca Domingos, O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, in Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, n.º 56, Janeiro/Março de 2012, p. 45 e seg.*).

Por outro lado, este benefício fiscal enquadra-se nos artigos 22.º a 26.º do CFI e na Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, sendo visto como um incentivo fiscal destinado a “*dar um estímulo adicional à realização de uma despesa que é uma despesa efectuada com “animus” empresarial e não meramente fiscal (o benefício fiscal é apenas um “plus” relativamente ao impulso do investimento e não o “mobil” do mesmo)*” (*cf. Ac. STA, proc. 0907/14.8BEVIS, de 23 de junho de 2021*).

Com efeito, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015, de 21/9 [que procedeu à regulamentação do RFAI]:

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

Por seu lado, no referido artigo 2.º, § 49.º, al. a), do RGIC (Regulamento (UE) N.º 651/2014 da Comissão, de 16/6/2014), pode ler-se que investimento inicial consiste num “investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”. Isto é, como se reconheceu na decisão proferida no processo de arbitragem 113/2022-T:

Isto é, de acordo com o parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC e a alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, só são considerados investimentos iniciais os investimentos em ativos corpóreos e incorpóreos que tenham resultado na criação de um novo estabelecimento, no aumento da sua capacidade, na diversificação da sua produção, relativamente a produtos que não tenham sido antes fabricados nesse estabelecimento, ou que tenham resultado uma alteração “fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”.

De notar, ainda, o n.º 2 do artigo 22.º do CFI (Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31/10), relativo ao «âmbito de aplicação e definições» quanto ao RFAI:

(...) consideram-se aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:

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

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

- ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;*
- iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;*
- iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;*
- v) Equipamentos sociais;*
- vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa.*

Portanto, relativamente aos ativos fixos tangíveis em concreto, de acordo com o preceito legal referenciado, só são considerados aplicações relevantes se, por um lado, forem afetos à exploração da empresa e, por outro lado, se tiverem sido adquiridos em estado novo. E, por último, se não se encontrarem excecionados nas referenciadas subalíneas i) a vi). Além de que estes investimentos em ativos fixos tangíveis devem resultar no aumento da capacidade produtiva e em criação de postos de trabalhos (alínea f), n.º 4 do artigo 22.º).

Sendo o benefício fiscal um facto impeditivo da tributação-regra, a não verificação dos pressupostos da sua aplicação tem por efeito imediato a reposição automática dessa mesma tributação (cfr. Acórdão do STA, 2ª Secção, 16/09/2020, rec.954/13.7BEPRT; Nuno Sá Gomes, Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos C.T.F., n.º 165, 1991, pág.253 e seg.).

No caso em apreço, a Requerente exerce uma atividade económica que se enquadra num dos setores previstos na Portaria nº 282/2014, de 20 de dezembro, e numa região elegível para efeitos de RFAI, logo é suscetível de poder beneficiar do RFAI, desde que cumpra os pressupostos do investimento inicial. Para tal, importa verificar se os investimentos em ativos corpóreos destinados ao novo estabelecimento em Guimarães (projeto A) e ao lançamento de uma nova linha de produção (projeto B) se enquadram no conceito de investimento inicial para efeitos de aplicação deste benefício fiscal.

B.2. DOS PRESSUPOSTOS DO RFAI: APLICAÇÃO AOS PROJETOS A E B.

O artigo 30.º do CFI [vigente à data dos factos, e revogado pela Lei n.º 24-D/2022, de

30 de dezembro), referente ao conceito de aplicações relevantes, que remete, subsidiariamente, para a Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, estatui no seu artigo 11º que, “[p]ara efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 30.º do Código Fiscal do Investimento, apenas são elegíveis as aplicações relevantes em ativos aí previstos que respeitem a um investimento inicial, tal como definido nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º da presente portaria” e do parágrafo 49.º do artigo 2º do RGIC.

No caso em análise, para averiguação dos pressupostos da liquidação *sub judice*, importa verificar se se encontram preenchidos os pressupostos de aplicação do RFAI relativamente aos projetos A e B.

A Requerente apresentou uma descrição dos investimentos realizados que considera relevantes para efeitos da sua elegibilidade, nos termos previstos no art.º 22º do CFI, e de apuramento do benefício fiscal, de acordo com a subalínea II, da al. a), do n.º 1 e al. b), do n.º 2 do art.º 23.º do CFI.

Questionada sobre os investimentos efetuados, a Requerente respondeu em 25 de janeiro de 2021 (documento com o n.º 2021E...):

“que efetuou investimentos relevantes referentes a:

- Melhoria do produto existente, através da introdução de melhoria no parque de máquinas atual, tentando incorporar maior valor acrescentado, quer pela incorporação de novas funcionalidades, quer pela implementação de processos produtivos diferenciados.

- Novo tipo de produto, salientando co fator de inovação, o desenvolvimento de linhas de costura destinadas a mercados com elevados padrões de rigor e qualidade”

Pelo contrário, a AT é da opinião que alguns dos investimentos realizados não se integram no conceito de investimento inicial, nos termos definidos na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, e que a Requerente usufruiu injustamente do RFAI, daí que tenha corrigido a dotação do RFAI gerada em 2018, por via de correções meramente aritméticas, no sentido de repor a verdadeira situação contributiva do sujeito passivo:

“No que se refere às obras realizadas no edifício localizado em ... – Projeto A, pese embora se tratem de obras imputadas à criação de novo estabelecimento, a sua elegibilidade para efeitos de RFAI está subordinada ao seu enquadramento no âmbito do conceito de investimento inicial nos termos da referida portaria. Da visita efetuada às referidas instalações não foi possível estabelecer uma ligação direta entre as obras realizadas e a criação de um investimento inicial, (...). Da visita efetuada às referidas instalações, não foi possível estabelecer uma ligação direta entre as obras realizadas e a criação de um novo estabelecimento, não se constatando a existência de qualquer tipo de produção fabril, tratando-se apenas de obras de melhoria das instalações fabris localizadas na sede (...).” (página 9 do Relatório de Inspeção Tributária (RIT)).

Para a AT, as despesas alocadas ao projeto A não são elegíveis para efeitos de RFAI.

Relativamente ao projeto B, os Serviços de Inspeção Tributária declararam na páginas 10 e 11 do RIT que foram adquiridas várias máquinas necessárias para a produção de novos produtos e efetuadas *“despesas como peças, cabos, abraçadeiras, motores, rolamentos e afins, consentâneos com reparações de máquinas já existente”*, mas que da *“análise efetuada constatou-se que algumas dessas máquinas não dispunham de chapas identificadoras pelo que não foi possível reconhecer o tipo de máquina, modelo, informação do fabricante e ano de fabrico, a fim de validar o estado do mesmo no momento de aquisição (novo/usado)”*, considerando necessário corrigir a dotação de RFAI gerada em 2018.

Concluiu a AT que não foi feita a prova de que estas despesas se enquadram no conceito de investimento inicial (nos termos previsto no artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2017, de 21 de setembro), de que foram criados postos de trabalho (v. artigo 22.º, n.º 4, alínea f) do CFI) e de que houve um aumento da capacidade de produção (v. parágrafo 49.º do artigo 2º do RGIC), por isso determina que a dotação de RFAI gerada em 2018 devia ser corrigida.

Em resposta, a Requerente afirma que *“a decisão da AT assenta num conjunto de equívocos, pré-juízos e falta de apreensão da efetiva realidade da Requerente, carecendo por isso de uma perfunctória análise”* (cfr. artigo n.º 11 da ppa) e que *“as despesas efectuadas no âmbito dos projetos A e B melhor identificados no RIT constituem despesas elegíveis para efeitos do RFAI”* (cfr. artigo n.º 15 da ppa). A Requerente acrescenta

ainda que a AT atuou de forma “*precipitada*” e “*não fundamentou nos termos que lhe eram impostos, a decisão de liquidação adicional de IRC*” (cfr. artigo n.º 24 da ppa) e que o ato de liquidação referente ao período de tributação de 2018 deve ser anulado por ilegalidade, nos termos do artigo 99º do CPPT (cfr. artigo n.º 25 da ppa).

No que se refere mais especificamente à atividade produtiva, a Requerente descreve o processo de produção específico da A..., no sentido de que “*obriga a um conceito de bobinagem diferente que implica a integração de um sistema de lubrificação e/ou splicer dos fios, sistema esse que necessariamente deverá ser integrado nas máquinas – in casu nas máquinas de bobinagem – que pela sua relevância no âmbito do projecto de investimento B são enquadráveis e enquadradas para efeitos do RFAP*” (cfr. artigos n.ºs 55 e 56 do ppa). Este processo específico de lubrificação tem em vista alcançar “*uma maior eficiência da costura*” na medida em que lhe confere “*uma maior tenacidade, elasticidade e resistência e um melhor acabamento dos pontos*” e, neste sentido, consegue “*um elevado grau de diferenciação face aos seus concorrentes*” (cfr. artigo n.º 52 do ppa).

É ainda explicado que:

“*[o] referido sistema de lubrificação pela sua complexidade é composto por várias peças:*

- i) Sistema e de anel para circular o lubrificante (constituído por tubagens, bombas circuladoras, reservatório entre outros componentes);*
- ii) Bomba de precisão para retirar o lubrificante do sistema e manel e debitá-lo no fio;*
- iii) Aplicador de parafinação de fio para aplicar o lubrificante no fio; e*
- iv) Bomba de precisão e aplicador – bomba peristáltica ou Grundfos”* (cfr. artigo n.º 57 da ppa).

Refere que “*estes componentes são, contudo, independentes das máquinas de bobinagem, o que obriga à sua aquisição independente para posteriormente montagem e implementação do referido sistema de lubrificação*” (cfr. artigos n.ºs 58 e 59 do ppa) e que “*todo o sistema produtivo da A... – integrando máquina e as suas componentes – obriga a instalação de tubagens, abraçadeiras, rolamentos, e demais materiais e peças necessários à integração de todos num só processo produtivo*” (cfr. artigo n.º 64 do ppa).

Este sistema de lubrificação criado e implementado pela Requerente pretende dar resposta à “*produção de novas linhas de costura com características diferenciadoras ao nível da sua composição e consequentemente da sua qualidade face aos produtos da concorrência*” (cfr. artigo n.º 71 do ppa), tendo em

vista “a criação de um novo produto com maior tenacidade, resistência e qualidade de acabamento” (cfr. artigo n.º 135 do ppa).

Para a criação deste novo produto é essencial, segundo a Requerente, que a bomba peristáltica seja equipada de um “motor passo a passo com três roletes” (Docs. n.º 21) (cfr. artigo n.º 137 do ppa). No início do desenvolvimento do sistema de lubrificação, refere a Requerente que foi utilizado o motor Gerard DC e depois a bomba Grundfos que “constituiu um upgrade das bombas peristáltica em todo o processo de desenvolvimento do sistema de lubrificação”, o que “permitiu à A... uma maior flexibilidade na escolha dos produtos lubrificantes pois permite a utilização de diversos produtos e diferentes viscosidades sem prejudicar a precisão” (cfr. artigo n.º 139 do ppa).

Para avaliar a certeza das operações em causa, a Requerente sugeriu “um exame efetivo e criterioso aos elementos de escrita na posse do sujeito passivo de imposto, ou da audição de outros intervenientes que pudessem aferir da veracidade das operações em causa, designadamente, os colaboradores da própria empresa conhecedores quer da realidade do estabelecimento em ... quer da realidade do sistema de lubrificação desenvolvido pela A...” (cfr. artigo n.º 170 do ppa).

Considerando os argumentos apresentados por ambas as partes relativamente aos projetos A e B, importa averiguar se se encontram preenchidos os pressupostos da liquidação *sub judice*.

B.3. DA CRIAÇÃO DE UM NOVO ESTABELECIMENTO EM ... (GUIMARÃES) E A SUA ELEGIBILIDADE PARA EFEITO DE RFAI (PROJETO A)

No seguimento das considerações anteriores, importa apurar se os investimentos realizados pela Requerente na criação de um novo estabelecimento em ..., Guimarães (Projeto A), são elegíveis para efeitos de RFAI e se implicam ou não a correção da dotação do RFAI para 2018.

Para a AT, não resulta evidente a ligação direta entre as obras realizadas e a criação do investimento inicial, ainda que se tenha alegado que funcionou no espaço, mas que é hoje

dedicado ao comércio de produtos acabados, uma unidade fabril, entende que não se logrou alcançar qualquer indício do seu funcionamento.

Em face da resposta apresentada pela AT, que nas alegações para ela remete, esta entidade considera que foram realizadas “*obras de ampliação e reparação realizadas no edifício localizado em ... para melhoria das instalações, com vista ao armazenamento de produtos oriundos das instalações fabris localizadas na sede da empresa sita na Rua ... (São Pedro), em Barcelos*” (cfr. ponto n.º 24 da Resposta da AT), que lhe permitiu concluir pela inexistência de indícios de existência de qualquer produção fabril, mas antes verificou a utilização do espaço para armazém.

A AT nas suas alegações sustenta que “*Para sustentar essa versão, foram juntos aos autos documentos, em concreto os documentos n.º 1, 3, 9, 13 17 e 29, os quais vieram, em Março de 2023, colmatar diversos “lapsos” efectuados por diferentes fornecedores/prestadores de serviços ocorridos nas facturas apresentadas e desconsideradas pelos SIT.*”, mas que defende serem insuficientes para abalar a força probatória do RIT, uma vez que foram “*diversas as facturas e os fornecedores/prestadores de serviços, que “por lapso”, melhor dizendo “lapsos”, pelo menos 16 (correspondendo às facturas trazidas à colação na junção de documentos), indicaram como morada de destino dos bens/serviços, a morada da sede da Requerente, e não o alegado polo de Guimarães*”. Ademais, pugna que não podem simples declarações dos fornecedores, passados 5 ou 6 anos, sem qualquer elemento de suporte justificativo demonstrar aquilo que a Requerente pretende, pelo que as impugna, e anotando várias incongruências entre os elementos das declarações e as respetivas faturas, bem como à inexistência faturas, guias de transporte, datas, quantidades transportadas.

Por seu lado, diferentemente da AT, a Requerente pugna nas suas alegações que se deverá dar como provado que:

“a) No ano de 2016/1, a Requerente iniciou um projeto de investimento, que tinha por escopo a criação de um novo estabelecimento, localizado em Guimarães.

b) Pese embora, a Requerente já fosse titular das instalações demonstrou-se necessário proceder à realização de obras de reparação e adaptação, a fim de implementar uma unidade fabril.

c) As obras e reparações foram essenciais e imprescindíveis no desenvolvimento do projeto.

d) A nova unidade fabril serviu para produzir produtos, concretamente : ..., ..., ... e ... que tinham

um caracter inovador.

e) Os produtos produzidos e comercializados no Pólo de Guimarães não eram os mesmos do Pólo de Barcelos.

f) O Projeto A decorreu entre os anos de 2017 e 2020 e potenciou o crescimento financeiro da Requerente, sendo visível o aumento do volume de negócios.

g) No ano objeto de ação inspetiva, a Requerente tinha a unidade fabril localizada em Guimarães em funcionamento.

h) Em 2020, no contexto de pandemia, a Requerente foi forçada a deslocalizar a unidade fabril de Guimarães para Barcelos.

i) Contudo, os produtos alocados ao Pólo de Guimarães, após produção em Guimarães, são transportados para o posto de venda de Guimarães e aí comercializados.

Posto isto, cumpre começar por referir que anterior Tribunal Arbitral, que sobre esta mesma questão se pronunciou, quanto ao ano de 2017, no processo n.º 113/2022-T, decidiu que a “Requerente não prova que houve produção de novos produtos”, o que o fez no referenciado processo com a seguinte argumentação, que se transcreve:

Tal como afirma a AT, (...), o facto de as testemunhas considerar que em “... funcionou uma unidade fabril na qual foram instalados quadros trifásicos e colocadas máquinas novas que permitiram a criação de uma unidade de produção nesta localidade, no entanto e com o devido respeito, não foram juntos quaisquer outros elementos que permitam a articulação entre si, por forma a comprovar esse facto”.

Pois, “não se encontra qualquer elemento que permita, com certeza razoável, evidenciar que em ... funcionou uma unidade produtiva que produzisse produtos diferenciados, tal como alegaram as testemunhas”. Acresce a AT que “não ficou provado o efeito incremental do projeto A no aumento da atividade produtiva da Requerente, nem tão pouco que as obras em causa tenham sido efetuadas em instalações fabris” (...), bem como “não resulta evidenciado que tivesse sido contratada em ... mão de obra especializada capaz de trabalhar com as máquinas que aqui foram instaladas, tanto mais que segundo a prova testemunhal produzida, resultou evidenciado que esses trabalhadores são comerciais, ou seja não possuem as características necessárias para operar com as máquinas com especificidades que foram descritas” (...). De facto, o sujeito passivo não demonstrou que o investimento resultou na criação de um novo estabelecimento, no aumento da capacidade de produção, na diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento ou numa alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

Em suma, não foi feita a prova que as despesas alocadas ao projeto se enquadram no conceito de investimento inicial, o que levou a AT a corrigir a dotação do RFAI no montante de €5.570,21, relativamente ao investimento de €22.280,83.

Para a Requerente, as aquisições alocadas ao projeto A não constituem aquisições isoladas, como é o caso dos seguintes equipamentos: “o equipamento informático e ar condicionado adquirido e desconsiderado pela AT refere-se a material de suporte à contratação das colaboradoras (...) para os departamentos administrativo e financeiro que iniciaram a sua relação laboral (...) em 2017” (...). Questionado sobre estas aquisições, o (...) responsável industrial pela manutenção esclareceu na inquirição que “nessa altura contrataram novos quadros administrativos e esses equipamentos foram adquiridos para eles terem condições de trabalho (...)”. A (...) diretora financeira e contabilista certificada (...) também partilhou dessa informação que os aparelhos de ar condicionado foram adquiridos juntamente com o material informático para os novos quadros que iriam ser contratados (...). Além disso, declarou na inquirição ter participado na contratação dos novos quadros e confirmado que a produção em ... arrancou em 2016 e que a unidade tinha afeta cerca de 15 trabalhadores, metade deles na unidade produtiva. Ainda sobre o investimento (...), funcionária administrativa (...), afirmou, em sede de audição, que “trabalhava na parte administrativa que (...) fez obras para o desenvolvimento de unidade produtiva que iniciou a laboração em 2016, mas que em Abril/Maio de 2020, devido ao facto de ter teste positivo ao COVID 19, a DGS ordenou a redução do número de trabalhadores por turno para metade, que eram inicialmente de 15 trabalhadores (...).

Esta pandemia obrigou, segundo a Requerente, a uma reorganização dos espaços produtivos da empresa, isto é, à afetação do “espaço para armazenagem e a deslocalização das máquinas e funcionários adstritos ao mesmo para a sede em ...” (...). Isto é, “o investimento inicial para criação de um estabelecimento que tinha sido feito em 2017 teve que ser repensado em 2020 devido à pandemia e às suas implicações sob pena de ineficiência e colocação da empresa numa situação económico-financeira mais fragilizada” (...). A diretora financeira e contabilista certificada (...) explique que “em Abril Maio tivemos o primeiro caso positivo e com a ida dos trabalhadores para casa não tínhamos condições para manter todo o processo produtivo, embalagem e comercializar naquela unidade” pelo que foi necessário nessa altura reformular todo o processo produtivo e transferir as máquinas (...). Em suma, este investimento (...) consistiu, segundo a Requerente, em realizar “obras de reparação, preparação e adaptação do espaço, nomeadamente como a colocação de máquinas industriais (...) que posteriormente – em face da reorganização da actividade industrial – foram novamente transportadas para a sede (...); todas as luzes industriais e as calhas metálicas fixadas no tecto de acordo com o layout da maquinaria instalada com vista ao respectivo fornecimento de electricidade (Doc. n.º 4); a instalação de um quadro eléctrico trifásico que pudesse responder às necessidades de energia do processo produtivo instalado (...).

Para a sua operacionalização, “aquando da instalação do estabelecimento em 2017 houve colaboradores (...) que estiveram directamente envolvidos em todo este processo” (...).

Sobre esta matéria, o Eng. (...) especificou, em sede de audição, que “as calhas de iluminação foram instaladas de acordo com a localização das máquinas”, atendendo à posição das máquinas no local, o respectivo lay-out existindo inclusivamente uma diferenciação no chão do armazém do local onde as máquinas estiveram instaladas [entre 2016 e Abril/Maio 2020]” (...). O Eng. (...) confirmou ainda que as máquinas estiveram a laborar (...) entre 2016 e parte de 2020, onde trabalharam cerca de 14/15 trabalhadores e que, com a pandemia e um caso positivo de COVID, foi necessário reduzir o número de trabalhadores por turno por indicação da DGS, o que obrigou a empresa a deslocalizar a (...) tendo o armazém de ... passado a ser utilizado como “armazenagem e stockagem de produto final”, “por força da pandemia o projecto de ... teve de ser desactivado” (...). Nunca foi “intenção (...) ter apenas um local de armazenagem e stockagem em ...” porque “não fazia sentido manter as calhas nem o sistema trifásico porque o mesmo não é adequado para o referido fim” (...).

Apesar de tudo, constata-se que nas faturas apresentadas no Anexo I pelo empresário (...), na descrição dos serviços prestados, é referido que os serviços foram executados na unidade fabril na Rua ..., Vila Frescainha S. Pedro e não nas instalações de O custo das obras não está afeto ao estabelecimento em ... (Projeto A). Por isso, não existe uma conexão direta das obras com o estabelecimento de

Estas despesas limitaram-se à conservação e manutenção do imóvel e não contribuíram para o aumento do seu valor real e para a sua durabilidade. Trata-se de obras que não acrescentam elementos à construção que existia e que não contribuem para o aumento do seu respetivo valor.

Além disso, não há elementos que permitem evidenciar que em ... funcionou uma unidade produtiva destinado à criação de novos produtos, em termos, nomeadamente, de quantidade de bens produzidos, de volume de negócios, de aquisição de matéria-prima e de guias de transporte. Não há prova efetiva de que as máquinas estiveram a laborar em ... entre 2016 e parte de 2020. Ao contrário do afirmado pela Requerente, não é possível estabelecer uma ligação entre as obras realizadas e o investimento inicial em Por isso, de acordo com o disposto no artigo 22, n.º 2, al. a), subalínea ii) do CFI, não devem ser aceites as despesas seguintes:

(...)

Assim sendo, as obras efetuadas não reúnem as condições para serem integradas no conceito de investimento inicial, não procedendo, neste ponto, a alegação de invalidade, devendo manter-se as correções ao RFAI. Não sendo as despesas elegíveis para efeitos de RFAI, deve manter-se a correção efetuada pela AT de não dotação do RFAI no montante de €5.570,21, relativamente ao investimento de €22.280,83 no Projeto A.

Ora, nos presentes autos de arbitragem, diferentemente do que sucedeu no que

respeita ao processo 113/2022-T, a Requerente veio acrescentar novos elementos probatórios aos que havia apresentado no identificado processo arbitral. Assim, no pretérito processo o Tribunal Arbitral não ficou convencido da tese da Requerente, essencialmente por falta de meios probatórios, para além da prova testemunhal, que para estes efeitos se mostra insuficiente, quando não seja suportada com outros elementos de prova.

Esta circunstância conduziu a que esse Tribunal Arbitral tenha concluído que as *“despesas limitaram-se à conservação e manutenção do imóvel e não contribuíram para o aumento do seu valor real e para a sua durabilidade. Trata-se de obras que não acrescentam elementos à construção que existia e que não contribuem para o aumento do seu respetivo valor. Além disso, não há elementos que permitem evidenciar que em ... funcionou uma unidade produtiva destinado à criação de novos produtos, em termos, nomeadamente, de quantidade de bens produzidos, de volume de negócios, de aquisição de matéria-prima e de guias de transporte. Não há prova efetiva de que as máquinas estiveram a laborar em ... entre 2016 e parte de 2020”*. Efetivamente, o Tribunal Arbitral não conseguiu vislumbrar uma ligação entre as obras realizadas e o investimento inicial.

A mesma problemática se coloca nos presentes autos, o que poderia conduzir a idêntica decisão, porém, no caso *sub judice*, para a apreciação foram trazidos novos elementos de prova. Em resumo, para o que aqui interessa, a Requerente juntou um conjunto de fotografias, que as testemunhas, e em particular o testemunho do Engenheiro D..., identificaram como sendo as instalações do estabelecimento criado em ... (Guimarães). No que respeita aos documentos 3, 4 e 5, foi explicado que nos dois primeiros (cfr. Doc. 3 e 4) seria possível ver as máquinas instaladas, bem como as calhas de iluminação, que por confronto com a foto do Doc. 5, em que o estabelecimento já só estava a funcionar como armazém (situação que os serviços de inspeção tributária encontraram na visita), mantinha as referidas calhas, para sustentar que o espaço era exatamente o mesmo.

Por seu lado, quanto às fotos dos documentos 6, 7 e 8, as mesmas referem-se ao quadro elétrico que a Requerente terá instalado para suportar o exercício da atividade

fabril. De notar que das fotografias, referentes ao identificado quadro elétrico encontram-se referenciados por debaixo dos disjuntores, as expressões “Luz”, bem como “MAQ. HACO B 1”, “MAQ. HACO B. 2 e “GERAL MÁQUINAS”, o que indicia que o referido espaço foi preparado para a receção de várias máquinas, inclusivamente duas das máquinas que constam adquiridas ao fornecedor italiano C..., e que são objeto de discussão nos presentes autos.

Evidentemente, que com base nestes elementos de prova, os mesmos não permitem dizer de forma perentória e inequívoca que as fotografias correspondam às instalações de ..., e que mesmo que o sejam, que o referido espaço tenha efetivamente alguma vez estado em laboração.

Aqui chegados, poderíamos ser tentados a decidir do mesmo modo, porém, a Requerente juntou de modo complementar um conjunto de outros documentos com o escopo de sustentar a sua posição, os quais ao abrigo do princípio da descoberta material foram por este Tribunal Arbitral admitidos, atenta a sua relevância. No que respeita à questão em apreciação relevam os documentos número 1 a 29.

Neste âmbito, tal como foi referenciado na decisão 113/2022-T, devido há existência de lapsos nas faturas dos gastos, designadamente quanto ao local da obra, foram juntas declarações desses prestadores de serviços, que atestam que o local das obras ocorreu em ... (Guimarães), e não em Barcelos. Atente-se que do documento 1 e 6, que vem devidamente assinado e com a aposição de carimbo, consta a declaração que, quanto aos anos de 2017 e 2018, “H..., (...) realizou serviços (...) para A..., S.A., NIF N.º ...: Local da Obra: ... – Guimarães (...)”. A declaração referente ao ano de 2018, identifica como abrangidas as faturas números 51 e 53, de 03.04.2018 e 01.08.20218, nos montantes de € 1.100,00 e € 700,00.

Por outro lado, no documento 9, a empresa I..., Lda. vem emitir documento, devidamente assinado e carimbado, em que “declara que forneceu e realizou serviços de

instalação elétrica nas instalações da A... (...), durante o ano de 2018, sita na ... – Guimarães (...). E ainda entregou material durante o ano de 2018, nas instalações da A... (...).”. O prestador de serviços identifica como incluídas na referida declaração as faturas N.ELE2018/..., de 12.01.2018, de € 774,90; N.ELE2018/..., de 21.04.2018, de € 960,00; e N.ELE2018/... de 15.02.2018, de € 3.108,96.

Igualmente, a J..., de K..., no documento 13, vem emitir declaração, onde refere que *“realizou serviços de acrílico, tela impressa e reclamo para a A... (...), durante o ano de 2018, nas instalações de Guimarães, na seguinte morada: Rua ... – Guimarães (...). Mais declaro, por lapso nas FAC1/... e FAC 7/... não foi mencionado na descrição o local de realização dos serviços prestados”*. O prestador de serviços identifica como abrangido pela referida declaração as faturas FAC1/..., de 08.01.2018, no valor de € 830,00; FAC1/..., de 26.02.2018, no valor de € 800,00; FAC1/..., de 05.03.2018, no valor de € 800,00.

Por último, do documento 17, emitido pela empresa L..., Lda., resulta a declaração *“que realizou serviços de montagem e instalação de sistema de alarme sonoro anti-intrusão, anti-incêndio e de sistema profissional C.C.T.V. para A... (...), durante o ano de 2018, nas v/instalações sitas na Rua ... – Guimarães (...).”*. O prestador de serviços identifica como abrangido pela referida declaração as faturas FAC A18/..., de 04.06.2018, no valor de € 1.344,50; FAC A18/..., de 04.06.2018, no valor de € 2.086,62; e A18/..., de 04.06.2018, no valor de € 3.856,00.

Atento estes documentos probatórios, conjugados com os anteriormente referenciados que as referidas obras, reparações, sistemas elétricos, elementos publicitários e de propaganda, e sistemas de alarme e segurança foram efetivamente realizadas/instaladas no estabelecimento de Guimarães, não como meras obras de conservação e manutenção de uma instalação destinada a armazém, mas como uma instalação fabril, uma vez que embora possa parecer razoável e verisímil dotar um armazém de sistemas de segurança e de realizar obras de manutenção e conservação no edifício, pouco sentido faz a introdução de sistemas elétricos, como aquele que foi

introduzido, bem como o próprio sistema de iluminação e dos elementos publicitários.

Além disso, dos documentos 21 a 25, conjugados com os documentos 26 a 28, é possível concluir que existiu a criação de novos produtos, nomeadamente, os produtos designados por “...”, “...”, “...” e “...”, conclusão a que se chega através do extrato de vendas às empresas M..., S.A., N..., S.A., O... (...) – CONFECÇÕES UNIPessoAL, LDA, P... – ... LDA, e Q... – EMPRESA DE CONFECÇÕES, LDA. Efetivamente, dos referidos extratos de venda é possível concluir pela criação de novos produtos, os quais implicaram um aumento crescente das vendas da Requerente, de onde resulta ter existido uma produção crescente destes novos produtos entre 2016 e 2018.

Por outro lado, na tese da Requerente a referida trajetória de crescimento das vendas e da produção de novos produtos apenas foi interrompida pela pandemia do COVID-19, o que foi desde logo demonstrado na produção da prova testemunhal. Ademais, é do conhecimento público que a partir de 2020 a grande maioria das empresas (para não dizer a totalidade) tiveram quebras acentuadas nas suas vendas, pelo que não será exceção a esse fenómeno a Requerente, bem como, em alguns casos conduziu ao encerramento e a processos de insolvências de muitas empresas. Por estas razões, não parece a este Tribunal Arbitral despicienda a justificação da transferência da produção de Guimarães para Barcelos a partir de meados de 2020. Aliás, esta conclusão é sustentada com a declaração apresentada sob o doc. 29, em que a empresa Transportes R..., Lda., emitiu declaração onde refere que *“realizou serviços de transporte de máquinas têxteis, nos meses de abril e maio de 2020: Local de carga: A... (...), Rua ... – Guimarães (...) Local de descarga: A...(…) Rua ... – Barcelos”*.

Consequentemente, todos estes elementos permitem concluir que funcionou uma unidade produtiva destinado à criação de novos produtos “...”, “...”, “...” e “...”, bem como que a mesma laborou entre os anos de 2016 até meados 2020. Assim, é possível estabelecer uma ligação entre as obras realizadas e o investimento inicial, razão pela qual esta dotação deve ser aceite em sede de benefício fiscal do RFAI, por reunirem as

condições para serem integradas no conceito de investimento inicial, procedendo, neste ponto, a alegação de invalidade, suscitado pela Requerente.

Consequentemente, não deverá ser mantida a correção ao RFAI, quanto ao Projeto A, sendo as despesas elegíveis para efeitos de RFAI, pelo que deverá manter-se a dotação do RFAI no montante de € € 10.695,85 relativamente ao investimento de € 42783,38.

B.4. DA QUALIFICAÇÃO DE ATIVO FIXO TANGÍVEL E O SEU ENQUADRAMENTO COMO INVESTIMENTO INICIAL

O artigo 17.º, n.º 1 do Código do IRC (CIRC), dispõe que:

“O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”

Assim, o lucro tributável de sujeitos passivos como a ora Requerente deve ser apurado nos termos da contabilidade e “eventualmente corrigidos nos termos deste Código”. A lei fiscal prevê um regime próprio que se sobrepõe às regras contabilísticas, por força do disposto na parte final do n.º 1 do artigo 17.º do CIRC.

São primeiramente aplicáveis as regras contabilísticas que determinam se as despesas com a aquisição de um determinado bem devem ser levadas a gasto ou capitalizadas enquanto valor de um ativo. De acordo com o Normativo contabilístico NCRF 7, parágrafo 6, apenas são suscetíveis de ser qualificados como ativos fixos tangíveis os que se espera que sejam usadas durante “*mais do que um período*”.

Os ativos fixos tangíveis são itens “*detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos*” e “*usados durante mais do que um período*”, sendo as vidas úteis dos ativos e método de amortização dos bens revistos

anualmente. Tendo os ativos como finalidade o seu uso na produção ou exploração dos bens e serviços no decurso das operações correntes ou operacionais de uma entidade, devem ser registados ao custo de aquisição ou produção, deduzido de amortizações acumuladas e eventuais perdas por imparidade acumuladas. Tal resulta do disposto no artigo 29.º, n.º 1 do CIRC, que determina que “*são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento*” que, “com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo”, conforme decreta o n.º 2 do artigo 29.º do CIRC.

No caso em apreço, e conforme também foi entendimento do Tribunal Arbitral, constituído no âmbito do processo 113/2022-T, o qual se subscreve e adere, “*os equipamentos em causa não têm autonomia funcional, sendo peças ou componentes que estão associados a outros bens, o que indicia que tais bens não devem ser escriturados como ativos fixos tangíveis, por não cumprir totalmente os requisitos essenciais dos ativos fixos tangíveis, donde resulta que devem ser registados como gastos no período em que são incorridas e não como ativos fixos tangíveis*”.

Efetivamente, não se vislumbra em que medida se possa defender que correspondem a ativos fixos tangíveis, entendimento que não é afetado pelo facto da Requerente ter junto declaração, de 24 de março de 2023, do seu fornecedor “S..., Lda.”, onde declara que “*estes equipamentos têm durabilidade superior a um ano, isto é, não são de desgaste rápido, devendo os mesmos serem registados em ativos fixos tangíveis (...)*”, declaração cuja capacidade técnica do declarante para infirmar a forma de contabilização é bastante questionável, e que não se mostra demonstrada, pelo que não há que atender ao seu conteúdo. Na realidade, em causa não estão ativos fixos tangíveis, mas antes gastos correntes, pelo que o alegado pela Requerente não pode ser atendido, devendo ser revisto a dotação para efeitos de RFAI, concordando-se com as devidas correções. Sendo assim, tem de se concluir que a AT tem razão neste ponto quanto às correções efetuadas, pelo que terá de improceder o pedido de pronúncia arbitral quanto à ilegalidade das correções efetuadas nesta matéria.

Neste ponto, adere-se à douda argumentação da decisão proferida no âmbito do processo 113/2022-T, quando salienta que embora exista “*(...) conexão dos bens com a linha de produção ou de*

*os equipamentos contribuírem para a atividade corrente da empresa, estes equipamentos não devem corresponder a ativos fixos tangíveis”. Consequentemente, não se verificando tal requisito, falecem os pressupostos de aplicação dos benefícios fiscais, mantendo-se apenas válidas as correções ao RFAI relativas à aquisição de ativos fixos que consubstanciam um investimento inicial. Uma vez que estas despesas não estão associadas a um investimento inicial, *ex novo*, mas meramente a gastos decorrentes do normal funcionamento de uma atividade industrial, tal não constitui um incremento, mas apenas a manutenção de um *status quo*.*

B.5. DAS DESPESAS RELACIONADAS COM A CRIAÇÃO DE UMA NOVA LINHA DE PRODUÇÃO E COM O CONCEITO DE INVESTIMENTO INICIAL

No âmbito do Projeto B, destinado à diversificação da atividade do estabelecimento sede em Barcelos, a Requerente aprovou uma nova linha de produção para novos tipos de produtos.

Ora, para poder beneficiar do RFAI, estas despesas devem estar em conexão com o conceito de investimento inicial, tal como definido na alínea f) do n.º 4 do art.º 22.º do CFI, que determina que o investimento inicial deve decorrer de “*uma ação substancial da empresa para a implementação de um novo estabelecimento ou aumento da capacidade do estabelecimento existente*”, e proporcionar a “*criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento*”. Por outro lado, a alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC determina que o investimento inicial deve consistir num “*investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente*”.

Neste âmbito, deve entender-se por custos dos ativos fixos tangíveis, segundo a alínea b) do parágrafo 17 da NCRF 7 (Ativos Fixos Tangíveis), “*Quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida*”. Para a Requerente, estes custos correspondem a “*partes integrantes das máquinas produtivas (...) e são consideradas no âmbito do projecto de investimento do projeto B ao RFAI, necessárias para*

que a A... possa desenvolver os seus novos produtos” (artigo 142.º do ppa), devendo os mesmos ser considerados elegíveis para efeitos da cotação do RFAI.

Para a AT, pelo contrário, “*não há evidências inequívocas de que os equipamentos, motor de passo, módulos para central telefónica e outros materiais, constituam investimentos referente à nova linha de produção para novos produtos*” (cfr. ponto n.º 114 da Resposta da AT), tal como o equipamento informático “*não evidenciam um investimento direcionado ao aumento da capacidade produtiva da Requerente relacionados com o Projeto B*” (cfr. ponto n.º 115 da Resposta da AT). Por isso, para a AT, os investimentos efetuados não devem concorrer para efeitos de benefício fiscal do RFAI por se tratar de “*investimentos conducentes ao normal exercício de exploração corrente da empresa*” (cfr. ponto n.º 117 da Resposta da AT).

Perante isto, a AT “*desconsiderou aquisições no total de € 21.946,13 (a que corresponde uma dotação de RFAI declarada de € 5.486,61), referentes a peças, cabos, abraçadeiras, motores, rolamentos e afins, consentâneos com reparações de máquinas já existentes*”. Conclui a AT dizendo que se trata de aquisições isoladas, não enquadráveis no conceito de investimento inicial e, portanto, não elegíveis para efeitos de RFAI.

Refere ainda a AT que estas despesas não cumprem com os critérios de elegibilidade do RGIC e, por isso, não podem ser elegíveis para efeitos de RFAI, devendo ser corrigida a dotação de RFAI gerada em 2018.

Relativamente à natureza das despesas, em especial fundado no testemunho do Engenheiro D..., foi resumidamente referido pelo mesmo que as peças em questão não correspondem a peças de substituição, mas antes, a peças utilizadas no sistema criado pela Requerente (que descreveu o seu modo de funcionamento) no seu novo processo produtivo, no sistema de lubrificação do fio desenvolvido internamente pela empresa. Segundo a descrição feita pelo mesmo, estas despesas permitem a criação de um novo sistema completamente à parte da máquina, com vista à criação de um produto diferenciador que permitiu a entrada e a conquista de novos mercados, pelo que, por estas razões, defende que não podem ser consideradas investimentos consentâneos com reparações de máquinas pré-existentes.

A prova testemunhal, em particular o testemunho do Engenheiro D... esclareceu que os novos equipamentos que foram adquiridos no âmbito do processo de lubrificação, bem como que, além das bombas peristálticas, foi necessário adquirir motores de laboração contínua, devido ao facto de este tipo de motor ter um grande desgaste, o que obriga à sua substituição pelas máquinas Grundfos. Em resumo, a Requerente considera que todos os investimentos em questão são partes integrantes das máquinas produtivas, adquiridas em estado de novo e são consideradas no âmbito do projeto de investimento do projeto B ao RFAI, necessárias para que pudesse desenvolver os seus novos produtos. Ora, significa o seu entendimento de que todos os equipamentos são complementos (acessórios necessários) de máquinas que fazem a lubrificação.

No total, temos um valor global de aquisições de € 21.946,13 que, apesar de referentes à produção, não são enquadráveis no conceito de investimento inicial e, portanto, não são elegíveis para efeitos de RFAI. São investimentos destinados a uma melhoria da produtividade ou um aumento da sua eficiência, ou seja, “*investimentos conducentes ao normal exercício de exploração corrente da empresa*” (cfr. ponto n.º 117 da Resposta da AT). Por isso, não assiste razão à Requerente na argumentação apresentada quanto à ilegalidade das correções efetuadas no âmbito do RFAI relativamente a esta parte da dotação do período associada ao Projeto B.

Sendo despesas que não cumprem com os critérios de elegibilidade do RGIC e, por isso, não sendo elegíveis para efeitos de RFAI, deve ser corrigida a dotação de RFAI gerada em 2018 no valor de € 5.486,61.

Ano de 2018					
Data aquisição	N.º Doc	Descrição do investimento	Projeto	Valor aquisição	Dotação RFAI
2018-01-08	2	Aplicadores de parafinação de fio	B	1.512,00 €	378,00 €
2018-03-14	31	Rolos de suporte, motores para tensão	B	2.135,50 €	533,88 €
2018-04-30	44	Rodas de porta palete, peças para máquina	B	972,00 €	243,00 €
2018-05-15	42	Cabos, abraçadeiras para tubos buchas	B	179,38 €	44,85 €
2018-05-30	49	Rolamentos etiquetas laminas	B	563,76 €	140,94 €
2018-05-31	58	Casati Cocoon Machines Sigma	B	790,00 €	197,50 €
2018-06-27	59	Carros de transporte mesas e prateleiras	B	3.250,00 €	812,50 €
2018-07-17	65	Máquina de fecho de caixas e tapete	B	3.000,00 €	750,00 €
2018-07-31	810	Enrolador de bobina	B	81,00 €	20,25 €
2018-08-14	74	Carros de transporte	B	560,00 €	140,00 €
2018-08-30	845	Enrolador de bobina	B	81,00 €	20,25 €
2018-09-04	76	Motor de passo	B	500,00 €	125,00 €
2018-09-10	75	Bombas peristálticas	B	2.314,00 €	578,50 €
2018-10-31	82	Aplicadores de parafinação de fio	B	1.008,00 €	252,00 €
2018-11-15	83	Ringfeeder system	B	1.800,00 €	450,00 €
2018-11-27	108	Motor de passo	B	602,29 €	150,57 €
2018-12-20	84	Módulos para central telefónica	B	425,00 €	106,25 €
2018-02-08	23	Computador Apple	B	730,88 €	182,72 €
2018-02-08	24	Computador HP	B	972,36 €	243,09 €
2018-03-02	28	Computador Lenovo	B	234,63 €	58,66 €
2018-03-02	29	Computador Lenovo	B	234,63 €	58,66 €
				21.946,43 €	5.486,61 €

O facto de a empresa ter assumido certos gastos não faz com que esses mesmos gastos devam merecer a qualificação de ativos fixos tangíveis, nem mesmo o facto de terem sido classificados desse modo, deve levar à conclusão que se tratam efetivamente ativos fixos tangíveis. E, embora se reconheça que existiu um maior esforço probatório nos presentes autos, face áquilo que sucedeu o processo 113/2022-T, não logrou a Requerente convencer este tribunal da bondade dos seus argumentos, pelo que se entende que não conseguiu colocar em causa o resultado do Relatório de Inspeção Tributária.

Tal como referido na identificada decisão, e sem prejuízo do referido maior esforço probatório, este tribunal continua a entender que “*não foi feita a prova de que estes itens (acima referidos) tenham sido classificados como ativos fixos tangíveis, nos termos da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) n.º 7 - "Ativos fixos tangíveis"*”. Na realidade, também entendemos ser necessário

distinguir ativos de gastos. Os §§ 49 e 69 da Estrutura Conceptual (EC) da informação financeira pública apresentam uma definição dos conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento de normas de contabilidade pública (NCP) aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas:

“...Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros...”;

“...Gastos são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deprecimentos de ativos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio...”.

Com efeito, atendendo aos critérios de reconhecimento, em especial os referentes à verificação da expectativa de benefícios económicos futuros, para avaliar se se trata de um ativo, ou não, há que considerar a necessidade de saber se se trata de um recurso controlado pela entidade, em resultado de acontecimentos passados, do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.

O parágrafo 14 da NCRF 7 exemplifica situações em que gastos subsequentes com um *item* poderão originar uma obrigatoriedade de reconhecimento de um ativo:

“14 - Partes de alguns itens do ativo fixo tangível poderão necessitar de substituições a intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode exigir ser restaurado (com tijolos refratários) após uma quantidade de horas de uso ou os interiores dos aviões tal como assentos e cozinhas de bordo podem exigir substituição algumas vezes durante a vida da estrutura. Itens do ativo fixo tangível também podem ser adquiridos para efetuar uma substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de um edifício, ou para efetuar uma substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade reconhece na quantia escriturada de um item do ativo fixo tangível o custo da peça de substituição desse item quando o custo for incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das peças que são substituídas é desreconhecida de acordo com as disposições de desreconhecimento

desta Norma (ver parágrafos 66 a 71)”.

A partir da normalização contabilística, é possível determinar se um elemento tangível integra o conceito de gasto ou de ativo. Em regra, os gastos originam uma diminuição dos benefícios económicos do período em termos de deprecimento de ativos ou de passivos. Os ativos fixos tangíveis são elementos tangíveis detidos para uso, durante mais do que um período, na atividade produtiva relativamente aos quais se esperam benefícios económicos futuros.

Consequentemente, os gastos referentes ao projeto B, apesar do alegado pela Requerente, e dos testemunhos e documentos juntos aos autos, não vê este Tribunal Arbitral que a mesma tenha conseguido demonstrar que tenham um período de utilização superior a um período de tributação. Aliás, pelo contrário, é expectável que não tenham um período de utilização superior a um ano, dado ser material de desgaste rápido e, neste sentido, não tenham ou não venham a ser capitalizados. Perante a aquisição de um bem, que não tem características de ativo fixo tangível, é natural que o mesmo não seja ou não venha a ser objeto de depreciação em vários períodos atendendo à sua reduzida vida útil.

Logo, as despesas realizadas não se coadunam assim com o estipulado no n.º 5 do artigo 22 do CFI em que *“Considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tribulação, 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”.*

Tendo em conta que os gastos realizados não respeitam à aquisição de ativos fixos tangíveis, mas a equipamentos diversos para as linhas de produção e a substituição de material de desgaste rápido, estes equipamentos devem ser considerados como gastos e não como ativos fixos tangíveis. Por não poderem ser vistos como ativo fixo tangível e por não serem indissociáveis de ativos fixos tangíveis que tenham sido adquiridas para esta linha de produção, estas despesas, sendo gastos correntes, não relevam para efeitos de RFAI.

Da análise das despesas apresentadas, conclui-se que as mesmas não podem estar

associadas ao conceito de investimento inicial. De notar que só são elegíveis para efeitos de RFAI os ativos fixos tangíveis relacionados com investimento inicial que tenham sido capitalizados e não gastos resultantes da atividade normal da empresa, como é o caso das despesas relacionadas com as máquinas já existentes. Ora, não foi feita a prova inequívoca de que estas despesas devem ser reconhecidas como ativo fixo tangível.

Por isso, não assiste razão à Requerente na argumentação expendida quanto à ilegalidade das correções efetuadas no âmbito do RFAI no que toca a parte das despesas associadas ao Projeto B, na medida em que estamos perante material de desgaste rápido, destinado a substituir ou melhorar o equipamento já existente, com vista à sua modernização. Por conseguinte, deve manter-se válidas as correções efetuadas pela AT ao RFAI no valor de € 5.486,61.

B.6. DAS DESPESAS COM MÁQUINAS ADQUIRIDAS AOS FORNECEDORES B... E C...

Em conformidade com o quadro legal em vigor, como requisitos do regime do RFAI, com relevância decisiva para a presente situação, as aquisições respeitantes a ativos tangíveis devem ser adquiridas em estado de novo e se enquadrar num investimento inicial relacionado com o aumento de capacidade de um estabelecimento já existente. Neste sentido, questiona-se se as máquinas adquiridas aos fornecedores B... (indiano) e à C... (italiano) foram entregues em 2018 no estado de novo, pelo facto de as mesmas não disporem de chapas identificadoras, pois apenas a aquisição de bens no estado de novos e não usados podem ser considerados elegíveis.

No âmbito da produção de prova testemunhal, o Engenheiro D..., teve a oportunidade de referir que a máquina adquirida à B..., fornecedor indiano, ocorreu pelas condições económicas substancialmente vantajosas, face ao custo especialmente elevado de adquirir uma máquina do mesmo género a um fornecedor europeu.

Aquando da vista ao local, os Serviços Inspetivos constataram, por um lado, que a

máquina, adquirida em 2018 ao fornecedor B... e destinada ao projeto B, não tinha a chapa/placa identificadora, proveniente da Índia, pelo que não teria sido possível reconhecer o tipo de máquina, modelo, informação do fabricante e ano de fabrico, a fim de se validar o estado na mesma no momento da aquisição (novo/usado). A AT refere ainda que foi solicitada a ficha técnica, mas que do documento facultado não vislumbrou qualquer informação relevante para os factos em questão. Por outro lado, quanto à máquina do fornecedor C... e destinada ao projeto B, não tinha a chapa/placa identificadora, proveniente da Itália, pelo que não teria sido possível reconhecer o tipo de máquina, modelo, informação do fabricante e ano de fabrico, a fim de se validar o estado na mesma no momento da aquisição (novo/usado).

Mas, para a Requerente, *“a máquina adquirida (...) possui chapa/placa de identificação, (...) a correspondente ficha técnica (...) um certificado de origem emitido pelo fornecedor (...) e um certificado de conformidade emitido pelo fornecedor”*, e sustenta que foi emitida *“uma declaração emitida pela B... a atestar que a mesma foi vendida no estado de NOVO em 2018”*. Ademais, refere quanto à máquina do fornecedor italiano C... que a mesma possui *“chapas/placa de identificação (...), a correspondente ficha técnica (...) e um certificado de conformidade emitido pelo fornecedor (...)”*, e como tal a máquina aquando da aquisição, em 2018, se encontrava em estado novo.

Conforme referido, à data da inspeção efetuada à máquina em apreço, o Serviço de Inspeção Tributária relatou que *“não foi possível reconhecer o tipo de máquina, modelo, informação do fabricante e ano de fabrico, a fim de se validar o estado na mesma no momento da aquisição (novo/usado)”* (cfr. página 10 do RIT e ponto n.º 113 da Resposta da AT). Perante a falta de identificação, os Serviços Inspetivos solicitaram, respetivamente, a ficha técnica e a fatura do fornecimento das mesmas (conforme consta do Anexo II e Anexo III), referindo que os documentos que foram facultados aos Serviços Inspetivos não possuíam qualquer informação relevante relativamente a tal identificação, considerando que o valor atribuído àquelas máquinas, bem como às despesas de transporte a elas associadas, não podiam ser consideradas elegíveis para efeitos de RFAI.

Para a AT, não é possível confirmar *“com segurança se as máquinas em causa foram adquiridas em estado novo”* (cfr. ponto n.º 110 da Resposta da AT), tendo em conta que *“a Requerente não*

apresentou provas inequívocas” (cfr. ponto n.º 111 da Resposta da AT), uma vez que, quanto à máquina “Hacoba 1250, foi possível identificar máquinas de modelos equivalentes às relacionadas como aplicações relevantes para efeitos de RFAI (estas com placas identificativas), com níveis de conservação e aparente antiguidade semelhante às máquinas com relevância para os factos, sendo que as máquinas identificadas com as respetivas placas tinham como anos de fabrico 1995, 1998 e 2001”, bem como “não existiam furações nas máquinas, uma vez que só agora, recentemente, haviam sido remetidas pelo correio, pelo que nunca estiveram fixadas às máquinas que identificam”. Neste sentido, acrescenta que “as fotos das chapas supostamente recebidas por correio, apresentam as seguintes evidências: 1. As chapas já tinham furações, e, pelo estado dessas mesmas furações, percebe-se que já estiveram fixadas e foram mesmo descravadas; 2. Acresce que, da análise em detalhe daquelas chapas, rapidamente se concluiu pelo elevado desgaste e deterioração das mesmas, estado de todo incoerente com a argumentação de que não teriam sido fixadas, e de que tinham ficado à guarda dos fabricantes, pelo que teriam que apresentar um bom estado de conservação, o que não é o caso, como é perceptível pelas fotos frente e verso das mesmas no anexo VII (teoria também inconsistente com a primeira teoria de que as chapas teriam sido retiradas das máquinas para proteção da identificação das mesmas perante a concorrência (clientes))”. In fine, quanto às placas do fornecedor C... refere que “são apresentadas chapas emitidas pelo fornecedor, quando o que é essencial para apreciação, é a visualização das chapas do fabricante (HACOBA). O fornecedor C... SRL não é fabricante de máquinas HACOBA, dedicando-se, essencialmente, à actividade de acondicionamento de máquinas usadas, para posterior venda, o que terá acontecido relativamente às máquinas em apreciação (coerente com a própria descrição do serial number que consta das faturas emitidas)”.

Assim, a AT conclui que o valor atribuído àquelas máquinas e as despesas de transporte a elas associadas “*não podem ser consideradas elegíveis para efeitos de RFAI, pelo facto de não ter sido determinado o pressuposto da alínea a) do n.º 2.º do artigo 22.º do CFI.*” (cfr. página 10 do RIT).

Questionado sobre o facto de as máquinas não possuírem chapas/placas de identificação que permitisse determinar se as mesmas foram adquiridas em estado de novo, da prova produzida resulta a explicação que as chapas são retiradas, e guardadas em local adequado, como uma medida de proteção ao nível de questões relativas à proteção face à concorrência, uma vez conforme refere nas suas alegações “*enquadrando-se as ditas chapas no âmbito do segredo do negócio, não faz sentido que as mesmas fiquem expostas e acessíveis a toda a comunidade fabril. (...) O que justifica a retirada das chapas e o seu armazenamento num local próprio e seguro*”.

No auto de ocorrência lavrado em 2021-10-21, os Serviços Inspetivos declararam que:

“quando solicitado que nos disponibilizassem acesso às máquinas, no sentido de validarmos a correspondência das furações das chapas com as respetivas furações no corpo das máquinas em causa, informaram-nos que não existiam furações nas máquinas, uma vez que só agora, recentemente, haviam sido remetidas pelo correio, pelo que nunca estiveram fixadas às máquinas que identificam. Esta nova argumentação, é completamente incoerente face à argumentação seguida na petição de suporte ao exercício do direito de audição, uma vez que o motivo alegado não era a ausência de chapas, mas sim, a falta de pedido da AT e/ou a falta de autorização para as apresentar. Acresce que, esta nova argumentação é totalmente inconsistente face às práticas industriais, nomeadamente no que diz respeito aos próprios registos de propriedade industrial por parte dos fabricantes e a conseqüente identificação e proteção dos equipamentos, que começa logo no que respeita à correta identificação no simples procedimento de desalfandegamento a que as máquinas foram necessariamente sujeitas. Face à nova linha de argumentação, de que as máquinas nunca tiveram chapas de fabricante de identificação afixadas, comprometeram-se a remeter, por email, os comprovativos dos pedidos das chapas aos fornecedores/fabricantes, o feedback dos mesmos, assim como os comprovativos da recente remessa e receção postal das chapas como comprovativo do carácter original das máquinas”.

Constataram ainda os Serviços Insetivos que, do teor do email enviado pela A... ao fornecedor se percebe que *“os termos da declaração foram fixados pela A...”*; se confirma o *“comprovativo da TNT de receção das placas (Nº Fatura FT 005/ ... Data 24/06/2021)”* e que *“não existe furação nas faces visíveis das máquinas da B...”*.

Acrescem os Serviços Insetivos que *“relativamente a esta máquina, efetivamente não tinham sido detetadas furações de suporte à fixação das chapas. No entanto, as fotos das chapas supostamente recebidas por correio, apresentam as seguintes evidências: 1.As chapas já tinham furações, e, pelo estado dessas mesmas furações, percebe-se que já estiveram fixadas e foram mesmo descravadas; 2.Acresce que, da análise em detalhe daquelas chapas, rapidamente se concluiu pelo elevado desgaste e deterioração das mesmas, estado de todo incoerente com a argumentação de que não teriam sido fixadas, e de que tinham ficado à guarda dos fabricantes, pelo que teriam que apresentar um bom estado de conservação, o que não é o caso, como é perceptível pelas fotos frente e verso das mesmas no anexo VII (teoria também inconsistente com a primeira teoria de que as chapas teriam sido retiradas das máquinas para proteção da identificação das mesmas perante a concorrência (clientes)); Concluindo, relativamente à máquina adquirida ao fornecedor B..., a incoerência de toda a argumentação, o facto da chapa ter sido remetida pelo correio, assim como o facto de não existirem furações nas máquinas que correspondam às furações constantes da chapa, para além do estado de conservação da chapa totalmente incoerente com o suposto estado das máquinas que pretendia demonstrar, indicia que esta não pertence*

originalmente a esta máquina, pelo que fica por comprovar o estado de novo da mesma.” (cfr. ponto n.º 112 da Resposta da AT).

Depois, nas suas Alegações, a AT volta a referir que, quanto “às máquinas adquiridas aos fornecedores B... e C..., SRL associadas ao Projecto B, não é possível confirmar as alegações da Requerente mesmo com os documentos, uma vez que os mesmos e as explicações dadas não permitem precisar com segurança se as máquinas em causa foram adquiridas em estado novo. (...) Ou seja, a Requerente não apresentou provas inequívocas, sem margem para dúvidas, do que alega” (cfr. pontos 40 e 41 das Alegações da Requerida).

Em conclusão, a AT entende que as máquinas em questão não foram adquiridas no estado de novo.

Ao contrário da AT, conforme referido, a Requerente argumenta, por um lado, que a máquina adquirida ao fornecedor indiano B... possui uma chapa/placa de identificação, uma ficha técnica da máquina onde constam as suas diretrizes técnicas e o respectivo lay-out, um certificado de origem emitido pelo fornecedor e um certificado de conformidade emitido pelo fornecedor a atestar que a mesma foi vendida no estado de novo em 2018. Por outro, que as máquinas adquiridas ao fornecedor italiano C... possuem chapas/placas de identificação, a correspondente ficha técnica e um certificado de conformidade emitido pelo fornecedor a atestar que a mesma foi vendida no estado de novo em 2018. De facto, para além da confirmação por parte das testemunhas de que as máquinas foram compradas novas, o artigo 22, n.º 1, al. a) do CFI fala em “estado de novo”, o que significa que os ativos fixos tangíveis não têm que ser obrigatoriamente novos, podendo ser adquirido em estado de novo.

Perante todo o exposto, o facto de as máquinas não possuírem chapa/placa de identificação não prova que as mesmas não tenham sido adquiridas novas ou como novas, conforme declaração dos fornecedores relativamente ao tipo de máquina, modelo, informação do fabricante e ano de fabrico.

Trata-se de máquinas nova ou adquirida “em estado novo”, preenchendo os requisitos do artigo 22, n.º 2, al. a) do CFI, devendo ser aceite como investimento elegível para efeitos de

RFAI.

Em consequência, a AT não pode expurgar da dotação do RFAI os custos relativos à aquisição aos referidos fornecedores das máquinas no valor global de € 123.766,91, correspondente a € 40.966,91 da máquina do fornecedor indiano [B...], e a € 82.800,00 das máquinas do fornecedor italiano [C...], a que corresponde uma dotação global de RFAI de € 30.941,73 [€ 10.241,73 + € 20.700,00]. O valor atribuído às máquinas em causa, bem como as inerentes despesas de transporte e frete no total e global de € 123.766,91 (a que corresponde uma dotação de RFAI declarada de € 30.941,73) devem ser elegíveis para efeitos de RFAI.

Data aquisição	N.º Doc	Descrição	Projeto	Valor de aquisição	Dotação RFAI
2018-07-18	EX001 DTD	Heatseating machine	B	38.776,09 €	9.694,02 €
2018-07-16	5718517187	Despesas de transporte	B	1.143,57 €	285,89 €
2018-07-16	5718517186	Frete	B	1.047,25 €	261,81 €
				40.966,91 €	10.241,73 €

Data aquisição	N.º Doc	Descrição	Projeto	Valor de aquisição	Dotação RFAI
2018-06-30	152	Hacoba H1250/12	B	36.300,00 €	9.075,00 €
2018-04-30	91	Hacoba thread King	B	3.750,00 €	937,50 €
2018-05-16	101	Hacoba thread King	B	8.750,00 €	2.187,50 €
2018-07-31	179	Hacoba H1250/12	B	34.000,00 €	8.500,00 €
				82.800,00 €	20.700,00 €

B.7. DO ÓNUS DA PROVA DOS FACTOS CONSTITUTIVOS DO DIREITO AO BENEFÍCIO FISCAL

Segundo o artigo 74º da LGT que “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”, estando esta regra aliás em consonância com o artigo 342.º n.º 1 do Código Civil que estipula que “aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado”.

Neste âmbito, a Requerente contesta o facto de a AT não ter realizado todas as

diligências necessárias ao apuramento dos factos em nome do princípio da verdade material, considerando que *competia à AT demonstrar de modo fundamentado que o impugnante, nos períodos de tributação em escrutínio, considerou gastos indevidamente* e que AT não demonstrou ou provou os pressupostos em que assentaram as correções à dotação do RFAI. Considera ainda que os atos de liquidação objeto de pronuncia arbitral não são claros nem suficientes para legitimar as correções à dotação do RFAI de 2018. Para a Requerente, “*as afirmações da AT não deixam perceber com suficiente clareza e certeza as razões porque decidiu desconsiderar a elegibilidade das despesas suportadas nos dois projectos*” (cfr. artigo n.º 217 do ppa).

A Requerente contesta a atuação da AT por ter promovido a correção da dotação do RFAI para 2018 com base numa “*mera suspeição*” sem “*qualquer relevância fiscal*”, e que competia precisamente à AT “*demonstrar factos que concretamente legitimam o recurso a realização de correções ao resultado fiscal*” (cfr. artigo n.º 213 do ppa). Por isso, a Requerente considera que “*a AT, violou clara e ostensivamente o dever que lhe era imposto por via do princípio do inquisitório, de que é corolário o dever de descoberta da verdade material, com assento no artigo 58º da LGT, (...) bem como o princípio da investigação, por via do qual, está AT constituída no poder-dever de esclarecer e instruir autonomamente, mesmo para além das contribuições dos sujeitos passivos visados, o facto submetido a inspecção, criando ela mesma as bases necessárias à sua decisão*” (cfr. artigos n.ºs 214 e 215 do ppa).

Afirma a Requerente que se a AT não dispunha de todos os elementos necessários ao apuramento da verdade material, devia, em cumprimento do princípio da verdade material, nos termos previstos no artigo 58º da LGT, “*realizar todas as diligências necessárias à (...) descoberta da verdade material*”. Tal não terá sucedido, no entender da Requerente, que afirma que “*a AT não procurou recolher elementos necessários à obtenção da verdade material junto do contribuinte, (...), apenas baseando a sua fundamentação numa análise superficial, aos documentos contabilísticos e respectivos documentos de suporte*” (cfr. artigo n.º 167 do ppa). Segundo a Requerente, a AT “*não fez uma única diligência, como lhe impunha o dever da descoberta da verdade material, no sentido de apurar: a) do estado de conservação e manutenção da máquina que questiona o seu estado de uso aquando da aquisição em 2018; b) nem diligenciou no sentido de aferir o modus operandi das aquisições dos fornecedores; c) nem perceber o enquadramento dos itens que indicou, sem critérios, no âmbito do projeto B como consentâneos com reparações de bens pré-existentes; d) nem perceber a construções e implementação do sistema de lubrificação desenvolvido pela A...; e) nem saber se haveria colaboradores que conheçam a realidade do estabelecimento, em 2018, do*

estabelecimento do projeto A”.

Ora, ao contrário do afirmado, a AT entende que recai sobre a Requerente o ónus da prova de um facto negativo, conforme decorre do artigo 74º da LGT. Dos elementos observados, a AT sustenta, em resumo, que não se mostram verificados os requisitos legalmente previstos para beneficiar dos Benefícios Fiscais em sede do RFAI. Para a AT, não resulta que a prova efetuada seja suficiente. Pois, para a AT cabe “à Requerente (...) a comprovação inequívoca dos factos por si alegados, para efeitos de atribuição do benefício fiscal RFAI, nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT e da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro e passa pelo cumprimento das obrigações previstas no RFAI e na prestação dos esclarecimentos que a inspeção venha a considerar necessários face à análise” (cfr. ponto n.º 35.º da Resposta da AT).

Além disso, a AT é da convicção de que “as questões a dirimir são no essencial questões de direito, não se vislumbrando a necessidade da produção de prova testemunhal” e que a prova testemunhal nada trouxe de novo para os autos, limitando-se a enquadrar a narrativa construída para a impugnação das correções efetuadas pela AT, não tendo entrado em contradição com aquilo que documentalmente está provado nos autos, limitando-se a descrever.

Tal como refere o Tribunal Central Administrativo Sul no seu acórdão de 22-03-2019, no âmbito do Processo n.º 06524/13, quanto à prova testemunhal, “só em circunstâncias excepcionais o Tribunal se poderá convencer da realidade de determinadas operações exclusivamente com base na prova testemunhal (neste sentido, vide acórdão do TCA Norte de 11.03.2010, proferido no processo n.º 02794/04, disponível em texto integral em www.dgsi.pt)”.

É precisamente por se tratar de uma situação excecional que este Tribunal Arbitral entendeu não a dispensar e admitir a possibilidade de a Requerente indicar os factos sobre que deve incidir a inquirição, o que levou este Tribunal Arbitral a admitir a inquirição das testemunhas que foram arroladas no processo, para que se pudesse aferir da veracidade das operações em causa, porque também considera que não é um ato processualmente inútil ouvir testemunhas que colaboram com a empresa.

Tendo em conta os argumentos apresentados pelas partes, não se pode dizer que os deveres enunciados no artigo 58.º da LGT foram violados, nem que estes deveres devam ser interpretados no sentido de “*competir à Requerida colmatar o eventual défice probatório dos pressupostos dos benefícios fiscais que recai sobre o contribuinte que os invoca*” (cfr. Processo arbitral n.º 546/2020-T).

De acordo com o n.º 4 do art.º 6 da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que estipula o dever de demonstração da existência dos benefícios fiscais previstos no n.º 1 do art.º 23.º do CFI, “*os sujeitos passivos devem estar em condições de demonstrar a existência do efeito de incentivo através de informações relativas ao cenário contrafactual, designadamente no que se refere ao investimento, financiamento, demonstração de resultados e demais elementos:*

- “a) Que comprovem que o investimento não seria suficientemente rentável sem os benefícios fiscais, individualmente considerados ou em conjunto com outros auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, quando seja aplicável o cenário referido na alínea a) do n.º 1 do presente artigo; ou*
- b) Que comparem os custos e os benefícios inerentes à localização na região em causa com os inerentes a uma região alternativa, quando esteja em causa o cenário referido na alínea b) do n.º 1 do presente artigo.”*

A demonstração de que o investimento realizado se enquadra no RFAI recai sobre “*os sujeitos passivos*” que “*devem estar em condições de demonstrar a existência do efeito de incentivo através de informações relativas ao cenário contrafactual, designadamente no que se refere ao investimento, financiamento, demonstração de resultados*” (cfr. o n.º 4 do art.º 6 da Portaria n.º 297/2015).

Daqui resulta que o ónus da prova recai sobre a Requerente que, tendo requerido o benefício fiscal, deve demonstrar que o investimento que realizou se insere no conceito de “*investimento inicial*”, bem como também lhe cabe indicar a sua finalidade ou objetivo, exigência que resulta do artigo 6.º da Portaria n.º 297/2015.

Ao contrário do afirmado pela Requerente, nada faz presumir da atividade inspetiva que o “*desempenho da AT configura um comportamento ilegal*” (cfr. artigo 176 do ppa), que a AT não procurou descobrir a verdade material e que baseou “*o seu raciocínio em meras conjecturas e argumentos*

conclusivos” (cfr. artigo 177 do ppa), limitando-se, sem qualquer fundamento, a “*concluir pela correcção da dotação do RFAI para 2018*” (cfr. artigo n.º 180 da PI).

Em matéria de ónus da prova, a jurisprudência tem afirmado, quanto à repartição do ónus da prova, que cabe à AT “*o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação*” e “*ao sujeito passivo provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca*” (cfr. Processo Arbitral n.º 236/1014-T de 4 de maio de 2015; Ac. STA 0951/11 de 26 de fevereiro de 2014) “*respeitantes aos Benefícios Fiscais que deseja beneficiar, em concreto as condições de acesso, a natureza e finalidade dos investimentos, projetos e produção realizada e respetiva comprovação dos mesmos. Entendimento, que está previsto Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, em concreto no artigo 6.º e 7.º, nos quais compete aos sujeitos passivos demonstrar a existência do efeito de incentivo através de informações relativas ao cenário contra factual, designadamente no que se refere ao investimento, financiamento, demonstração de resultados e demais elementos (n.º 4 do artigo 6.º)*” (cfr. processo arbitral n.º 82/2020-T) (nosso sublinhado).

Verificados os requisitos legalmente previstos quanto aos benefícios fiscais em sede do RFAI, resulta que a Requerente não conseguiu demonstrar que todas as despesas estavam relacionadas com o projeto de investimento inicial, concluindo-se pela desconsideração, para efeitos de RFAI, de parte do investimento realizado no período de 2018.

No total, os Serviços Inspetivos apresentam uma correção da dotação do período no montante global de € 47.124,19 (€ 10.695,85 (projeto A) + € 10.241,73 (projeto B) + € 20.700,00 (projeto B) + € 5.486,61 (projeto B)), conforme se pode verificar nos quadros discriminados dos investimentos desconsiderados para efeitos do benefício fiscal RFAI (Cfr. RIT). Não sendo elegíveis para efeitos de RFAI parte dos investimentos referentes ao projeto B, acorda este Tribunal Arbitral em manter a correção efetuada em sede inspetiva de não dotação do RFAI no montante total de € 5.486,61 (projeto B), devendo, pelo contrário, manter a dotação do RFAI de € 41.637,58 (€ 10.695,85 (projeto A) + € 10.241,73 (projeto B) + € 20.700,00 (projeto B)).

V. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral Singular decide:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de anulação total do ato tributário de liquidação de IRC e manter a dotação global de € 41.637,58, referente a € 10.695,85 (projeto A), € 10.241,73 (projeto B) e € 20.700,00 (projeto B), devendo apenas manter-se a correção efetuada pela AT de não dotação do RFAI no montante de € 5.486,61 (projeto B), procedendo-se à anulação parcial do ato de liquidação de IRC de 2018 objeto do pedido de pronuncia arbitral nos concretos termos acima expostos, com todos as consequências legais;
- b) Condenar proporcionalmente a Requerente e a Requerida nas custas do processo arbitral.

VI. VALOR DO PROCESSO

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em € 51.967,52 (cinquenta e um mil novecentos e sessenta e sete euros e cinquenta e dois cêntimos).

VII. CUSTAS

Entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 51.967,52 (cinquenta e um mil novecentos e sessenta e sete euros e cinquenta e dois cêntimos).

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos 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, que fica a cargo da Requerente e da Requerida, na percentagem de 11,64% e 88,36 %, respetivamente.

Notifique-se.

Porto, 27 de junho de 2023

O árbitro,

Rui Miguel Zeferino Ferreira