

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 418/2022-T**

**Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). RFAI.  
Investimento inicial.**

## **SUMÁRIO:**

- I. Para que se considere que um investimento contribuiu para o “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, ainda que potencial, tem de ficar provado que tal investimento veio possibilitar um maior volume de produção de pelo menos um dos produtos já anteriormente produzidos pelo estabelecimento.
- II. A melhoria da qualidade do acabamento de um dos produtos produzidos pela empresa, e a maior diversidade de tons de cor desses produtos, resultantes do investimento realizado, não havendo alteração do tipo de produtos produzidos, traduz-se numa mera modernização da produção, não configurando uma “diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento”.
- III. Uma “alteração fundamental do processo de produção global” pressupõe uma *inovação fundamental*, pelo que uma mera substituição de ativos integrados no processo produtivo já existente, ainda que permita uma maior qualidade dos produtos, não se enquadra no conceito de “alteração fundamental do processo de produção global”.
- IV. Não existe falta de fundamentação se, apesar da tecnicidade e complexidade inerente à análise da elegibilidade dos investimentos realizados para efeito de RFAI, o RIT contiver a exposição das razões de facto e de direito que motivaram a decisão da AT em termos que permitam à Requerente conhecer as razões que levaram a AT a decidir como decidiu, e possibilitando, assim, a impugnação dos atos tributários praticados em consequência da aprovação do RIT e a contestação dos respetivos fundamentos.

---

## DECISÃO ARBITRAL

### I – RELATÓRIO

1. A..., SA, com o NIPC..., com sede em ..., ..., ...-... ... (doravante “Requerente”), ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, n.º 1, do artigo 6.º, e na alínea a) do n.º 1 e do n.º 2, do artigo 10.º, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), veio requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR, tendo em vista a declaração da ilegalidade, e consequente anulação, dos atos de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, relativos ao período de 2019, subjacentes à demonstração de acerto de contas n.º 2022 ..., com o valor a pagar de 20.356,83€.
2. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante designada somente por “Requerida” ou “AT”).
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 13-07-2022.
4. A Requerida foi notificada da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral em 20-07-2022.
5. Dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, foi designado como árbitro, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Prof. Doutor Leonardo Marques dos Santos, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
6. Em 02-09-2022 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
7. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 20-09-2022.
8. A Requerente entende que o ato de liquidação impugnado é inválido em resultado de *i)* errada apreensão e aplicação dos factos relevantes para a decisão, *ii)* vício de fundamentação

e *iii*) violação de lei, por ilegal interpretação do art. 22.º do CFI, art. 2.º, n.º 49, al. a) do RGIC e art. 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria 297/2015.

9. Os argumentos apresentados pela Requerente para sustentar a sua pretensão são, sem síntese, os seguintes:

- a) A Requerente dedica-se à produção e comercialização de variados produtos de alumínio, para a construção e para a indústria;
- b) A anodização é uma fase essencial do processo produtivo;
- c) Nos últimos anos, a anodização tornou-se uma chave fulcral para os produtos de alumínio, fruto de exigência dos clientes, no incremento da qualidade dos produtos e no aumento da paleta de cores;
- d) O sistema de anodização da Requerente deixou de conseguir satisfazer estas novas exigências;
- e) Por este motivo, a Requerente fez o investimento na anodização – que, apesar das suas várias componentes, deve ser visto como uma unidade, em sentido duplo: (i) todas as parcelas do investimento se destinaram à parte do processo produtivo designado por anodização (que tem autonomia face à restante parte do processo produtivo); (ii) esse processo tem várias etapas (várias tinas e imersões), mas funciona como uma unidade;
- f) A requerente utilizou o RFAI neste investimento – via declaração de rendimentos de IRC do ano de 2019, no valor do benefício fiscal de 21.871,67€;
- g) Foi um investimento imperativo, para conseguir prestar serviço de qualidade aos clientes atuais e futuros e com um aumento da capacidade instalada;
- h) A Requerente, no período em causa, aumentou o número de postos de trabalho;
- i) A argumentação da Requerida, constante do relatório de inspeção, é repetitiva e é expressa num discurso desnecessariamente complexo, incompreensível para um destinatário médio, o que configura “vício de fundamentação”;
- j) Contrariamente ao entendimento da Requerida, o investimento de anodização não se insere na rubrica “mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”, mas no (i) aumento da capacidade de um

- estabelecimento existente e (ii) diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento;
- k) Caso este investimento se inserisse na rubrica indicada pela Requerida, então teria de se concluir que o investimento na anodização provocou uma mudança fundamental do processo de produção global do estabelecimento existente;
- l) O investimento no sistema de anodização permitiu aumentar a capacidade instalada, uma vez que agora se consegue uma maior capacidade (metros cúbicos) de anodização, e permitiu a diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento, uma vez que agora se conseguem efetuar certos tipos de anodização (cores) que antes não era possível, ou de todo ou com a qualidade exigível para ser apresentada aos clientes;
- m) Consequentemente, o investimento é elegível para o RFAI;
- n) Nos termos do art. 22.º, n.º 2, do CFI são elegíveis, entre outros, os investimentos em: a) ativos fixos tangíveis adquiridos em estado de novo; b) construção, aquisição, reparação ou ampliação de quaisquer edifícios fabris;
- o) É isso o que sucede no caso dos autos: o investimento traduziu-se (i) em pequenas obras de construção civil na fábrica para preparar os novos investimentos de anodização; e (ii) nos investimentos propriamente ditos, que se compõem da aquisição de novas máquinas – adquiridas em estado novo;
- p) O art. 22.º, n.º 4, do CFI faz depender o RFAI da criação de postos de trabalho: mas a lei não especifica se se reportam ao investimento propriamente dito ou em geral ao número de colaboradores da empresa;
- q) *In casu*, o investimento propriamente dito (anodização) não criou postos de trabalho diretos, ligados à parte fabril e de engenharia da anodização, mas a empresa viu os seus postos totais de trabalho aumentarem, fruto desse investimento de anodização – os comerciais conseguem vender um portefólio mais alargado de produtos para cliente atuais e procurar novos clientes –, o que implicou o aumento do trabalho e trabalhadores do setor comercial, administrativo e de acompanhamento da produção e encomendas dos produtos;

- r) Contrariamente ao que defende a Requerida, a lei não exige uma relação direta entre o investimento e a criação de postos de trabalho fabris;
- s) A Requerente preenche os requisitos do artigo 22.º n.º 4, do RFAI, com a criação de postos de trabalho, para assim lhe poder ser concedido o RFAI;
- t) As liquidações impugnadas devem ser anuladas e deve ser devolvida à Requerente a quantia paga indevidamente, acrescida de juros indemnizatórios, por existência de erro imputável aos serviços, uma vez que a Requerida procedeu à liquidação em violação de lei e de fundamentação.

10. A Requerida apresentou a sua resposta em 24/10/2022, na qual apresentou defesa por impugnação, sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- a) A fundamentação apresentada no RIT (pontos III.1.2. a III.1.2.1.4.) segue o esquema constante no dossier do RFAI apresentado pelo sujeito passivo (Anexo n.º 8 ao RIT), respeitando a ordem e opções de repartição em “ações” e “medidas” constante no referido dossier;
- b) Uma mera análise ao conteúdo do PPA permite observar que a Requerente foi capaz de contraditar de forma exaustiva as conclusões vertidas no RIT, não se entredendo de que modo o alegado (mas, a todos os títulos inexistente) vício de fundamentação afetou o seu “direito de defesa” no caso em apreço;
- c) No RIT descreve-se de forma fundamentada que, no período de tributação de 2019, a Requerente não efetuou qualquer investimento elegível no âmbito do RFAI;
- d) A Requerente considerou indevidamente como investimento elegível o valor de 225.891,77 euros, apurou uma dotação ilegítima no âmbito do RFAI e deduziu impropriamente à coleta de IRC o valor de 56.472,94 euros;
- e) No direito de audição a Requerente manifesta, relativamente às correções vertidas no RIT, que apenas não aceita as correções relativas à não elegibilidade para efeitos de RFAI de investimento no valor 87.486,66 euros, relacionado com a anodização (ponto III.1.2.1.3.1.2. do RIT, medida 1.2. do dossier do RFAI do

- sujeito passivo), que se traduz na sua não aceitação da correção à dotação do RFAI no valor de 21.871,67 euros (= € 87.486,66 X 25%);
- f) Não existe lógica nas afirmações da Requerente relativamente à qualidade, durabilidade e uniformidade relativamente ao acabamento (tratamento) dos perfis de alumínio, atendendo a que se trata de uma empresa certificada desde 1997 por normas internacionais de qualidade conforme demonstrado no RIT (pág.24);
  - g) Conforme referido no RIT, os investimentos considerados pelo sujeito passivo como elegíveis para efeitos de RFAI, correspondem a aquisições decorrentes da sua atividade normal, que no caso pecam por tardias, segundo as próprias palavras da Requerente no PPA;
  - h) É perfeitamente natural que os ativos/equipamentos de substituição tenham um melhor desempenho e/ou sejam mais eficientes em razão da evolução tecnológica, o que é bem diferente de os investimentos terem provocado uma alteração fundamental no seu processo de produção global (o que não se verificou);
  - i) A Requerente refere que o investimento na anodização permitiu reforçar as vendas para vários clientes de renome;
  - j) Todavia, esse reforço não é um requisito para a elegibilidade do investimento em sede de RFAI;
  - k) No ponto 38 do PPA, a Requerente evidencia os verdadeiros motivos subjacentes ao investimento realizado na secção da anodização, assumindo que se trata, exclusivamente, de questões de “qualidade” do produto, não existindo qualquer aumento da capacidade de produção, mas apenas a “substituição da anterior” linha fabril;
  - l) Na alínea b) do ponto 64 do PPA, a Requerente sugere que foi a AT que qualificou as aquisições relacionadas com o centro de custo anodização (CC 530), como investimento em ativos relacionados com uma “alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”, o que não corresponde à verdade, conforme se constata da leitura do dossier do RFAI apresentado pelo sujeito passivo (pág. 5 do anexo n.º 8 do RIT);

- m) A AT cuidou de obter a confirmação da tipologia do investimento através de notificação efetuada à Requerente em 08/11/2021, tendo a Requerente reafirmado que o investimento inicial, nos termos previstos no n.º 49 do artigo 2.º do RGIC, foi efetuado em ativos relacionados com uma mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente;
- n) No PPA, a Requerente alega, todavia, que o investimento na anodização não se insere na rubrica “mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”, mas sim no “aumento da capacidade de um estabelecimento existente” e “diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento”;
- o) No RIT foi demonstrado que a Requerente não aumentou o número de tinas anteriormente existentes para o processo de acabamento por anodização (veja-se págs. 34 a 37 do RIT);
- p) A possibilidade de dispor de um maior número de cores de acabamento, que a Requerente refere no PPA e ainda assim não demonstra, não é uma diversificação da produção para produtos não produzidos anteriormente, trata-se apenas e só do produto anteriormente fabricado com uma cor de acabamento diferente;
- q) Caso existisse realmente uma diversificação da produção para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento, competiria à Requerente proceder ao devido enquadramento no decurso do procedimento inspetivo, bem como demonstrar o cumprimento do requisito cumulativo imposto a essa tipologia, previsto no n.º 2 do artigo 3.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, o que não fez;
- r) Conclui-se, assim, que não existe possibilidade de enquadramento do investimento na anodização em nenhuma das três tipologias invocadas pela Requerente (aumento da capacidade de produção; alteração fundamental do processo de produção global; diversificação da produção para produtos não produzidos);
- s) Relativamente à “mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”, conforme descrito e fundamentado nos pontos

- III.1.2.1.2. (págs. 13 a 24) e III. 1.2.3.1.2 (com especial enfoque nas págs. 32 a 39) do RIT, a substituição de ativos por outros, ainda que com melhor desempenho, não é elegível para efeitos de RFAI;
- t) Entende a Comissão Europeia que a “mudança fundamental do processo de produção global” tem de representar a implementação de um “processo inovador fundamental” (“*implementation of a fundamental (as opposed to routine) process innovation*”);
  - u) Esta exigência imposta pelo regulamento comunitário não é compatível com a mera substituição de tintas para permitir o acabamento num maior número de cores possíveis, uma vez que tal não significa uma alteração do processo produtivo, o qual se manteve inalterado mesmo numa mera fase final de acabamento do produto fabricado;
  - v) A simples substituição de ativos sem alterar o processo produtivo global constitui um investimento de substituição que não é elegível para auxílios com finalidade regional e não é passível de ser considerado como um investimento inicial;
  - w) Também as “pequenas obras” referidas pela Requerente estão associadas a investimentos de mera substituição, não elegíveis nos termos do RGIC, pelo que também os serviços de construção civil em causa não poderão ser aceites como aplicações relevantes em sede de RFAI;
  - x) A lei é bem explícita ao exigir aos sujeitos passivos que “efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho” (ver alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI);
  - y) Segundo a IES (Anexo n.º 35), no período de 2019, a Requerente procedeu à aquisição de ativos no valor total de 1.303.100,63 euros, dos quais apenas considerou 225.891,77 euros para efeitos de RFAI 2019;
  - z) Assim, impunha-se ao sujeito passivo a demonstração de que foi o investimento na anodização que proporcionou a criação dos postos de trabalho, ainda que indiretos, uma vez que assumiu não existir criação de postos de trabalho diretos;
  - aa) Apesar de se ter dado por cumprido o requisito de “criação de emprego” exigido pelas OARs e RGIC, não se dá por provado o nexo de causalidade entre o



investimento e a criação dos postos de trabalho, que decorre da imposição da alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI (“investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho”);

bb) Para além de a AT ter desconsiderado os investimentos na anodização como aplicações relevantes em sede de RFAI, por impossibilidade de enquadramento como investimento inicial em qualquer uma das tipologias previstas no RGIC, acresceu, como fundamentação para a sua não elegibilidade, a falta de demonstração do nexo de causalidade entre a realização de tais investimentos e a criação dos postos de trabalho;

cc) Tem, assim, de se concluir pela legalidade da atuação da AT, plasmada no RIT e consequentes atos de liquidação impugnados, razão pela qual deve ser julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral e ser absolvida a entidade Requerida.

11. Em 16-03-2023 foi proferido despacho arbitral determinando que, tendo em consideração os pedidos das Partes de adiamento da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e o facto de a mesma ter sido agendada para dia 20-03-2023, o prazo de decisão fosse prorrogado em 2 meses contados do termo do prazo inicial.

12. Em 20-03-2023 realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, na qual foram inquiridas as testemunhas, arroladas pela Requerente, B... e C..., tendo ainda sido decidido na reunião que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

13. A Requerida apresentou alegações em 31-03-2023, na qual reitera a argumentação contida na sua resposta e se pronuncia sobre os depoimentos das testemunhas, sublinhando que do depoimento da primeira testemunha resulta que houve uma necessidade atualizar a linha de anodização, que as tinas de coloração possibilitaram gerar mais qualidade e quantidade da parte produtiva, e que as novas tinas são de uma tecnologia completamente diferente da anterior, e, do depoimento da segunda testemunha, resulta que o grosso das vendas diz respeito ao alumínio em bruto e que as novas tinas em polipropileno são tecnologicamente mais avançadas.

14. A Requerente apresentou alegações em 03-04-2023, na qual mantém toda a argumentação expendida no PPA e se pronuncia sobre os depoimentos das testemunhas,

---

considerando que os mesmos se pautaram pela isenção e pelo conhecimento concreto dos factos em causa, sobretudo em relação ao investimento na anodização, sua relevância para a qualidade e cores dos produtos e aumento da capacidade instalada da empresa.

15. Em 27-04-2023 foi proferido Despacho pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, através do qual foi dado conhecimento às Partes de que o Senhor Prof. Doutor Leonardo Marques dos Santos, árbitro do tribunal arbitral singular constituído neste processo, havia renunciado às funções arbitrais invocando para tanto razões consideradas como justificativas, e, em conformidade, nos termos e ao abrigo do disposto do Regulamento de Seleção e Designação de Árbitros em Matéria Tributária (artigo 6.º, n.º 5), determinando a substituição, como árbitro no presente processo, do Senhor Prof. Doutor Leonardo Marques dos Santos pelo signatário, que aceitou o encargo no prazo e termos legalmente previstos.

16. Tendo as Partes sido devidamente notificadas dessa substituição em 27-04-2023, e não tendo manifestado vontade de recusar a designação do novo árbitro, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico, foi o mesmo nomeado em 17-05-2023.

17. Em 17-05-2023 foi proferido despacho arbitral determinando que, ao abrigo do disposto no artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, tendo em conta que o prazo para proferir a decisão arbitral terminava no dia 19-05-2023, e atenta a tramitação do processo – considerando, em particular, o facto de ter sido determinada a substituição do árbitro –, fosse prorrogado o prazo de decisão por dois meses, contados a partir daquela data.

## **II – SANEADOR**

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

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

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

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

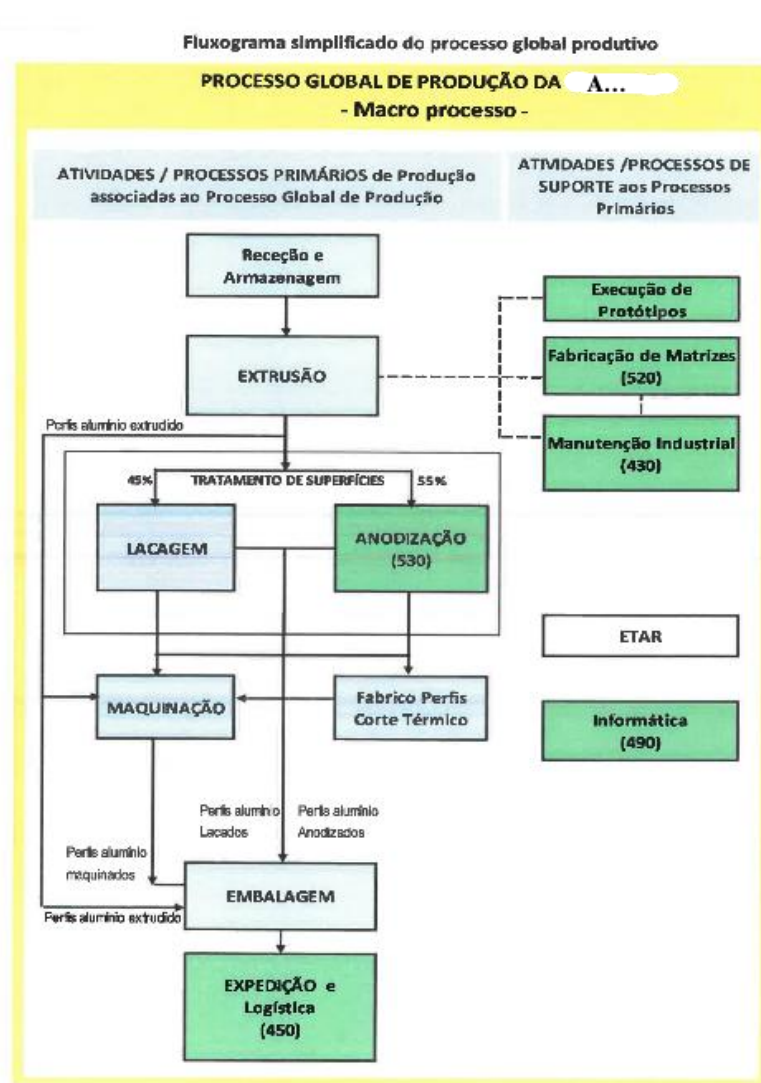
### **III. MÉRITO**

#### **III. 1. MATÉRIA DE FACTO**

##### **§1. Factos provados**

22. Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente exerce, a título principal, a atividade de obtenção e primeira transformação de alumínio (CAE 24420), e, a título secundário, exerce as atividades de tratamento de revestimento de metais (CAE 25610) e fabricação de ferramentas mecânicas (CAE 25732);
- b) A Requerente tem como objeto social a fabricação de perfis de ligas de alumínio por extrusão, o tratamento de proteção superficial, a maquinação de produtos de ligas de alumínio, a produção de ferramentas, a reconversão de sucatas, e a comercialização destes produtos e de equipamentos e acessórios para sistemas de alumínio;
- c) O processo global de produção da Requerente inclui as atividades e processos sequenciais apresentados no seguinte fluxograma (anexo n.º 12 do PA, p. 3):



- d) A anodização corresponde a uma fase de tratamento dos perfis de alumínio extrudido;
- e) A fase de anodização não é aplicada a todos os perfis fabricados;
- f) A Requerente sentiu a necessidade de fazer um investimento na linha de anodização, tendo em vista dar resposta às novas exigências do mercado;
- g) Em 2019, a Requerente fez um investimento na linha de anodização;

h) Esses investimentos estão identificados no seguinte quadro síntese, constante do dossier referente ao RFAI de 2019 da Requerente (anexo n.º 8 do PA, p. 28):

Ação / Medida	Código de Imobiliza	Descrição do Investimento	Conta SNC	Fornecedor	Data da factura	N.º da factura	N.º de lançamento	N.º do Centro Custo Mapa Imobilizado	Montante da Fatura	Montante elegível RFAI 2019	Data de contabilização	Exercício
<b>1.2 ALTERAÇÃO DO PROCESSO DE ANODIZAÇÃO PARA NOVOS PERFIS DE ALUMÍNIO E NOVOS COMPONENTES TÉCNICOS DE MAIOR COMPLEXIDADE</b>												
1.2	190016	FORNECIMENTO DE TINAS EM POLIPROPILENO PARA A LINHA DE ANODIZAÇÃO	4331	E... ,Lda.	01-04-2019	119/124	81603	530	20.000,00	20.000,00	2019-04-01	2019
1.2	190016	FORNECIMENTO DE TINAS EM POLIPROPILENO PARA A LINHA DE ANODIZAÇÃO	4331	E... ,Lda.	26-11-2019	119/387	86410	530	9.770,00	9.770,00	2019-11-02	2019
1.2	190016	FORNECIMENTO DE TINAS EM POLIPROPILENO PARA A LINHA DE ANODIZAÇÃO	4331	E... ,Lda.	04-09-2019	119/303	84792	530	20.000,00	20.000,00	2019-09-04	2019
1.2	190016	TUBAGEM DE ÁGUA EM PEAD 110 EM DOIS PONTOS NAS TINAS DE ANODIZAÇÃO	4331	F... ,Lda.	31-08-2019	11/98	84845	530	714,00	714,00	2019-08-31	2019
1.2	190016	IMPLANTAÇÃO DE 2 NOVAS TINAS DE ANODIZAÇÃO	4331	G... S.A.	06-09-2019	42/30	84844	530	17.504,25	17.504,25	2019-09-06	2019
1.2	190016	IMPLANTAÇÃO DE 2 NOVAS TINAS DE ANODIZAÇÃO	4331	G... S.A.	06-09-2019	42/31	84984	530	6.079,97	6.079,97	2019-09-06	2019
1.2	190016	VIGA FERRO; BARRA DE FERRO; CANTONEIRA DE FERRO; TUBO AÇO GALV. RECT. PARA INSTALAÇÃO DAS NOVAS TINAS DE ANODIZAÇÃO	4331	H... S.A.	15-02-2019	F/9098	80723	530	4.799,35	4.799,35	2019-02-15	2019
1.2	190016	CHAPA 6 ONDAS PARA INSTALAÇÃO DAS NOVAS TINAS DE ANODIZAÇÃO	4331	I... ,Lda.	13-02-2019	2019A/1281	80582	530	1.865,60	1.865,60	2019-02-13	2019
1.2	190016	GUIAS EM CELEROM PARA INSTALAÇÃO DAS NOVAS TINAS DE ANODIZAÇÃO	4331	J... ,Lda.	21-08-2019	19/2467	84829	530	2.300,00	2.300,00	2019-08-21	2019
1.2	190016	PVC/EPDM GF VALVULA ESF 546 D.90	4331	K... S,Lda.	05-08-2019	2019/2434	84357	530	3.160,44	3.160,44	2019-08-05	2019
1.2	190021	APARELHO DE MEDIÇÃO DE CONDUTIVIDADE RC 3000; CAUDALIMETRO PARA ÁCIDO E SODA DE 1500 LITROS HDRA; ACESSÓRIOS E LIGAÇÕES (MEMBRANA, MANGUEIRA, JUNÇÃO E PVC)	4331	L... S,Lda.	11-10-2019	163	85613	530	1.096,52	1.096,52	2019-10-11	2019
1.2	190026	DIURIMETRO WEBSTER WH100/WH120	4331	M... S.A.	08-07-2019	FS-190100745	83804	530	2.214,00	2.214,00	2019-07-08	2019
1.2	190020	PORTA FOLE F3 1F	4331	N... S,Lda.	17-09-2019	2019/0696	85028	530	722,50	722,50	2019-09-17	2019
1.2	190030	SECADOR REFRIGERAR SPEED80	4331	O... S,Lda.	22-11-2019	AV/198074	86527	530	3.340,00	3.340,00	2019-11-22	2019

- i) A fatura do fornecedor D..., S.A., n.º 42/31, de 06/09/2019, no valor de 6.079,97 euros, contida no quadro *supra*, diz respeito a “trabalhos complementares de adequação, melhorias/beneficiação e eliminação de pontos críticos, dos pavimentos das zonas de anodização, contíguas e de interligação à anodização e que integram o processo global de anodização (embalagem dos perfis anodizados e sua expedição)” (anexo n.º 21 do PA);
- j) O investimento realizado permitiu aumentar a qualidade das peças e a uniformidade da anodização, bem como melhorar a afinação dos tons de cor dos produtos finais, o que passou a possibilitar uma oferta de uma paleta de cores mais variada;
- k) O número de trabalhadores ao serviço da Requerente, em dezembro de 2019, era superior ao número médio de trabalhadores ao seu serviço no período compreendido entre dezembro de 2018 e novembro de 2019;
- l) O investimento na linha de anodização não criou postos de trabalho diretos, ligados à parte fabril e de engenharia da anodização;

- m) No período de 2019, a Requerente procedeu à aquisição de ativos no valor total de 1.303.100,63 €, dos quais considerou 225.891,77 € para efeitos de RFAI de 2019;
- n) No período de 2019, a Requerente procedeu a dotação no âmbito do RFAI no montante 56.472,94 euros (respeitante aos diversos investimentos contidos no dossier referente ao RFAI de 2019 da Requerente, no qual se incluem os investimentos na anodização, descritos *supra*), a qual foi integralmente utilizada por dedução à coleta, inscrita no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do ano de 2019;
- o) A Requerente foi objeto de uma ação inspetiva externa e de âmbito parcial, em sede de IRC, do ano de 2019, com enfoque nos benefícios fiscais, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2021...;
- p) Em 15-02-2022, a Requerente foi notificada do Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, cujo teor se dá como reproduzido, e, no que releva para os autos, era proposta uma correção ao IRC de 2019, “*no valor de 56.472,94 euros inerente à dedução indevida à coleta da utilização da totalidade da dotação do RFAI ...*”;
- q) Em 14-03-2022, a Requerente exerceu o direito de audição sobre o Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, tendo manifestado a aceitação das correções vertidas no RIT, exceto quanto ao tema da anodização (anexo n.º 37 do RIT), e, relativamente a este, manifestou a concordância quanto à correção de investimento no valor de 6.079,97 euros, referente à fatura do fornecedor D..., S.A., n.º 42/31, de 06/09/2019, subtraindo este valor ao quadro do investimento relacionado com anodização (anexo n.º 37 do RIT);
- r) O valor total dos investimentos na anodização, excluindo o montante relativo à fatura do fornecedor D..., S.A., n.º 42/31, de 06/09/2019, ascende a € 87.486,66;
- s) A Requerente entende serem elegíveis para efeitos de RFAI, no montante de 21.871,67 euros (que corresponde a 25% dos referidos investimentos), os referidos investimentos na anodização;

- t) Posteriormente, foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária, que manteve as correções propostas em sede de projeto de relatório, cujo teor se dá como integralmente reproduzido, do qual resultou, no que releva para os autos, uma correção ao valor total da dotação do benefício fiscal associado ao RFAI da Requerente e à respetiva dedução efetuada pela empresa em sede de IRC no exercício de 2019;
- u) A AT entendeu que os investimentos realizados pela Requerente na anodização não eram elegíveis para beneficiarem do RFAI, em virtude da impossibilidade de enquadramento como investimento inicial em qualquer uma das tipologias previstas no RGIC, bem como pela falta de demonstração do nexo de causalidade entre a realização de tais investimentos e a criação dos postos de trabalho;
- v) No Relatório da Inspeção Tributária refere-se, designadamente, o seguinte:

No que respeita aos restantes investimentos identificados no mapa acima (CC 530), da análise aos respetivos documentos de suporte ([Anexo n.º 22](#)), conjugada com a informação da contabilidade do sujeito passivo,

verificou-se que os investimentos efetuados resultam da normal atividade pela **A...**, no desenvolvimento da qual se torna necessária a reparação, substituição e até a aquisição de novos ativos quer estes sejam para substituir os existentes, como é o caso das tinas, ou até adicionais, como poderá ser o caso dos durómetros (medidores de dureza), mas que, neste último caso não são indutores da criação de postos de trabalho, por se tratarem de meras pequenas ferramentas.

A aquisição de novos ativos para substituir os existentes, com os novos a realizar as mesmas funções dos substituídos (caso da aquisição de tinas de substituição para a anodização), conduz a uma mera manutenção da capacidade de produção pré-existente. E ainda que haja um melhor desempenho dos novos ativos, tal não significa um aumento de capacidade, sendo taxativamente classificado com investimento de substituição não elegível, conforme determina a própria Comissão Europeia.

Recorde-se o conteúdo da FAQ 25, onde se esclarece que a substituição de partes de um ativo (*"replaced individual items of equipment"*) por outros com melhor desempenho (*"by others that are more performing"*) também é considerado um investimento de substituição não elegível (*"also be considered a non-eligible replacement investment"*).

Por outro lado, a substituição de tinas de anodização, inseridas dentro do mesmo e exato processo produtivo antes existente, não conduz a uma mudança fundamental do processo de produção global que, no caso, continua a ser o tratamento da superfície do alumínio através de anodização<sup>22</sup>.

A este respeito, dada a informação ambígua do dossier do RFAI, importa dar conhecimento das verificações e diligências que foram necessárias para apurar a realidade dos factos no que respeita à alegada alteração no processo de anodização.

Partindo do dossier do RFAI, onde, muito embora o sujeito passivo, de uma maneira geral, alegue a que os investimentos impulsionaram alterações fundamentais, na verdade não se identifica nenhuma mudança fundamental porquanto, relativamente à alteração do processo de anodização, refere na página 15, que no *"âmbito da alteração do processo de anodização foi necessário implementar uma nova linha constituída por novas tinas e equipamentos complementares que permitem a anodização de perfis com maior dureza e durabilidade."*<sup>23</sup>

Ora, não sendo identificada uma mudança fundamental, a citada descrição do investimento apenas induz a crença de ter existido um aumento no número de tinas (nova linha), o que, a verificar-se, poderia corresponder a um investimento inicial em ativos relacionados com a tipologia de "aumento da capacidade de um estabelecimento existente".

[...]



Na visita às instalações da empresa em 13/12/2021, foi efetuada a verificação física da linha de anodização da A...<sup>25</sup> e realizado o confronto das tinas existentes na linha de anodização com a referida representação esquemática da sequência das tinas existentes em 2015 (**Anexo n.º23**), sendo inequívoca a existência do mesmo número de tinas, a correspondência da sua sequência e o tipo de tina consoante a operação, conforme identificação e ordem que se reproduz (**Anexo n.º24**).

Identificação de tina por função	
Tina Desengordurante	
Tina Desengordurante	
Tina Desoxidação	
Tina Lavagem água alcalina	
Tina Acetinado	
Tina Acetinado	
Tina Lavagem água alcalina	
Tina Lavagem ácida	
Tina Neutralização	
Tina Lavagem ácida	
Tina Anodização	
Tina Anodização	
Tina Anodização	
Tina Anodização	
Tina Lavagem ácida	
Tina Coloração eletrolítica - tina vazia e que ainda não está em funcionamento	
Tina Lavagem ácida	
Tina Coloração eletrolítica	
Tina Lavagem ácida	
Tina Lavagem água desmineralizada	
Tina Colmatagem	
Tina Colmatagem	
Tina Colmatagem	
Área sem tinas	
Tina Colmatagem	
Tina Colmatagem	

Antes e após a substituição a linha denominada como de anodização, integra 25 tinas, das quais 4 são para a anodização propriamente dita e 2 são para a coloração, destas últimas na altura da verificação 1 estava inoperacional (ver anexo n.º23 e 24)

[...]

Do exposto, resulta que os investimentos efetuados não impulsionaram uma mudança fundamental do processo de produção global da A... pois, nesta tipologia, para ser elegível, o investimento tem que ser indutor de uma **alteração fundamental e efetiva** no processo de produção geral, não bastando para o efeito que os ativos/equipamentos apresentem **apenas um melhor desempenho** que os até então utilizados no processo de produção.

Por outro lado, conforme demonstrado, os investimentos da seção de anodização identificados como tinas novas, correspondem, na realidade, à **substituição de tinas antes existentes**.

Ora, de acordo com o já fundamentado anteriormente, segundo o n.º 2 do artigo 22.º do CFI o investimento tem de ser feito em ativos afetos à exploração da empresa, nomeadamente, em "ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo". Por sua vez, o n.º 5 do artigo 22.º do CFI, estabelece que "considera-se investimento realizado o correspondente às adições, verificadas em cada período de tributação, de ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e bem assim o que, tendo a natureza de ativo fixo tangível e não dizendo respeito a adiantamentos, se traduza em adições aos investimentos em curso".

Isto é, **independentemente da tipologia do investimento inicial, a substituição de ativos, não é admitida no âmbito do RFAI (benefício regional)**, pelo que, os investimentos relativos à aquisição de tinas de anodização de substituição, assim com os bens e serviços adquiridos relacionados com estas substituições, foram considerados indevidamente como investimento elegível.

Em resultado do descrito, foi **considerada indevidamente**, como benefício fiscal no âmbito do RFAI, a **dotação no valor de 20.302,54 euros (= € 81.210,16X25%)**, relativa a substituição dos seguintes ativos:

Ação / Medida	Código de Imobilizado	Descrição do investimento	Fornecedor	N.º de lançamento	N.º do CC Mp Imobiliz	Valor Fatura, considerado indevidamente como elegível RFAI
1.2	190016	FORNECIMENTO DE TINAS EM POLIPROPILENO PARA A LINHA DE ANODIZAÇÃO	E... , Lda.	81603	530	20.000,00
1.2	190016	FORNECIMENTO DE TINAS EM POLIPROPILENO PARA A LINHA DE ANODIZAÇÃO	E... Lda.	86410	530	9.770,00
1.2	190016	FORNECIMENTO DE TINAS EM POLIPROPILENO PARA A LINHA DE ANODIZAÇÃO	E... ia, Lda.	84792	530	20.000,00
1.2	190016	TUBAGEM DE ÁGUA EM PEAD 110 EM DOIS PONTOS NAS TINAS DE ANODIZAÇÃO	F... , Lda.	84845	530	714,00
1.2	190016	IMPLANTAÇÃO DE 2 NOVAS TINAS DE ANODIZAÇÃO	G... S.A.	84844	530	17.504,25

Ação / Medida	Código de Imobilizado	Descrição do investimento	Fornecedor	N.º de lançamento	N.º do CC Mp Imobiliz	Valor Fatura, considerado indevidamente como elegível RFAI
1.2	190016	VIGA FERRO; BARRA DE FERRO; CANTONEIRA DE FERRO; TUBO AÇO GALV. RECT. PARA INSTALAÇÃO DAS NOVAS TINAS DE ANODIZAÇÃO	H... o, SA	80723	530	4.799,35
1.2	190016	CHAPA E ONDAS PARA INSTALAÇÃO DAS NOVAS TINAS DE ANODIZAÇÃO	I... is, Lda	80582	530	1.865,50
1.2	190016	GUIAS EM CELEROM PARA INSTALAÇÃO DAS NOVAS TINAS DE ANODIZAÇÃO	J... , Lda.	84829	530	2.300,00
1.2	190016	PVC/EPDM GF VALVULA ESF. 546 D.90	K... Lda	84357	530	3.160,44
1.2	190021	APARELHO DE MEDIÇÃO DE CONDUTIVIDADE RC 3000; CAUDALIMETRO PARA ÁCIDO E SODA DE 1500 LITROS HCRA; ACESSÓRIOS E LIGAÇÕES (MEMBRANA, MANGUEIRA, JUNÇÃO E PVC)	L... Unil Lda.	85613	530	1.096,52
<b>TOTAL</b>						<b>81.210,16</b>

Importa agora analisar os restantes ativos considerados como elegíveis neste centro de custo:

Ação / Medida	Código de Imobilizado	Descrição do investimento	Fornecedor	N.º de lançamento	N.º do CC Mp Imobiliz	Valor Fatura, considerado como elegível RFAI
1.2	190026	DUROMETRO WEBSTER WH10C/WH12D	M... SA	83804	530	2.214,00
1.2	190020	PORTA FOLE F3 1F	N... , Lda.	85028	530	777,50
1.2	190030	SECADOR REFRIG. AR SFEDRO	O... Lda.	86527	530	3.340,00
<b>TOTAL</b>						<b>6.276,50</b>

Antes de mais, caso um centro de custo pudesse ser entendido como uma atividade para efeitos de RFAI (o que não se aceita como plausível), tendo em conta que foi demonstrado que os restantes investimentos deste centro de custo não são elegíveis, não estaria cumprido o requisito do investimento exceder o somatório das amortizações e depreciações contabilizadas nos três períodos precedentes<sup>26</sup>.

Os medidores de dureza (durómetro, 2un), ainda que considerados no CC 530 – anodização, são equipamentos necessários em várias seções da empresa, não sendo de todo razoável que até então a empresa não efetuasse medição da dureza dos perfis anodizados, ainda mais tratando-se de uma empresa certificada<sup>27</sup>.

São equipamentos acessórios, necessários à normal atividade da empresa, mas que não se qualificam como investimento inicial para efeitos de RFAI, na medida em que não são indutores de uma alteração do processo de fabrico nem conduzem a um aumento da capacidade de produção

No que respeita à porta fole (portão<sup>28</sup>), analisada a fatura de suporte (fl.27 do anexo n.º 22), verifica-se que apenas foi considerado 50% do seu valor como investimento para efeitos de RFAI, já que de acordo com a informação manuscrita na fatura, foi instalada no armazém de químicos utilizado simultaneamente pelas seções de lacagem e anodização. Os restantes 50% foram considerados no CC 550 – Lacagem, de acordo com a informação constante nos mapas de depreciações por centro de custo.

No que respeita ao secador/refrigerador, verifica-se, através ficheiro Excel relativo aos ativos por centro de custo (Anexo n.º 4), que em 1988, foi reconhecida a instalação de refrigeração na anodização (conforme print abaixo):

Conta contabilizac.	Centro de Custo	Códig	Descrição	Data Utilizaçã	(%)	valor Contabilistic
433 Equip. Básio	530	190030	SECADOR REFRIG. AR SPED80	19-12-2019	100,00	3.340,00
433 Equip. Básio	530	880205	INST. REFRIG. 2.L.AN	15-12-1988	100,00	140.513,84

Em razão do diminuto valor do equipamento agora adquirido, não se afigura que o mesmo seja indutor de uma mudança fundamental. Quanto muito um aperfeiçoamento das condições de refrigeração e secagem do ar na seção de anodização, mas, mesmo que assim fosse, estaria excluído por força de não cumprir os restantes requisitos cumulativos, nomeadamente exceder o montante das amortizações e depreciações e ser indutor da criação de postos de trabalho.

O secador/refrigerador também não aumenta a capacidade instalada porque não é um equipamento produtivo, nem está associado a um aumento de equipamentos produtivos.

Conforme descrito, por si só, estes ativos, independentemente da tipologia, não se qualificam como investimento inicial, nos termos do RGIC [alínea a) do § 49 do artigo 2.º] e da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro [alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º] e não serem indutores da criação de postos de trabalho, requisito cumulativo imposto para a elegibilidade dos ativos para efeitos do RFAI, conforme alínea f) do n.º 4 do artigo 22.º do CFI.

Do exposto, resulta que, foi considerada indevidamente, como benefício fiscal no âmbito do RFAI, a dotação no valor de 1.569,13 euros (= € 6.276,50X25%), relativa a ativos que não se qualificam como investimento inicial para efeitos de RFAI e que não são indutores da criação de postos de trabalho.

[...]

Verifica-se uma notória diminuição de mão de obra especializada, relativamente aos trabalhadores efetivos nos quadros da **A...**, ao longo do ano de 2019. O que, de certa forma, contraria a alegada inovação patente em todos os investimentos considerados como elegíveis para efeitos de RFAI, pois, salvo melhor opinião, é do senso comum que a adoção de equipamentos/ativos inovadores implica a contratação de trabalhadores especializados.

No que respeita a trabalhadores efetivos, considerando as saídas, entradas e conversões de contratos com termo em contratos sem termo, temos:

CC	CC - Descrição	Nº Saídas	Conversões efetivos	Admissões efetivos	Saldo Efetivos
530	Anodização	2	2		0
470	Centro de Orçam.	1		1	0
420	Comercial	1	1	1	1
493	ETARI	1			-1
510	Extrusão	6	5		-1
550	Lacagem		3		3
450	Logística	4	4		0
430	Manutenção	3	1	3	1
410	Administrativo	1	1	1	1

[...]

Em resultado do descrito e fundamentado no ponto III.1.2. e respetivos subpontos deste relatório, no Anexo D à declaração de rendimentos modelo 22 de IRC relativa ao período de 2019, a **A...**, declarou indevidamente o valor **56.472,94 euros** como dotação no âmbito do benefício fiscal do RFAI, em resultado da aplicação da taxa de 25% ao valor de 225.891,77 euros relativo às aquisições (e adiantamento) consideradas indevidamente como investimentos elegíveis para efeitos de RFAI (**Anexo n.º 36**).

Assim, relativamente ao período de 2019, importa proceder à diminuição da dedução à coleta inscrita no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, relativa ao benefício do RFAI, no montante de **56.472,94 euros**.

- w) Em consequência, foram emitidos e notificados à Requerente os atos tributários de liquidação de IRC e de juros compensatórios referentes ao período de tributação de 2019, subjacentes à demonstração de acerto de contas n.º 2022..., com o valor a pagar de 20.356,83€, contestados no presente processo;
- x) A Requerente procedeu ao pagamento das quantias liquidadas no dia 06/06/2022;

y) Em 11-07-2022, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

## **§2. Factos não provados**

23. Não ficou provado que o investimento realizado na linha de anodização tenha contribuído para possibilitar o aumento do volume de produção;
24. Não ficou provado que, com o investimento realizado, a Requerente tenha passado a produzir novos produtos, uma vez que a possibilidade de se fazerem acabamentos com novos tons de cores ou com maior qualidade não significa que se tenha passado a produzir produtos que não eram produzidos anteriormente – conforme admite a Requerente no PPA, “*antes e depois do investimento, a A... continua a vender peças de alumínio sob anodização prévia*” (n.º 79 do PPA), embora referindo que “*o tipo de serviço prestado é diametralmente diferente, fruto do investimento*” (n.º 80 do PPA), ou seja, a tipologia dos produtos não se alterou, mas sim a sua qualidade;
25. Não ficou provado que os postos de trabalho criados tenham decorrido do investimento na linha de anodização, e não de outros investimentos realizados pela Requerente no mesmo período.

## **§3. Motivação quanto à matéria de facto**

26. Cabe ao Tribunal selecionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada [artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT].
27. Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].
28. Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo por base a prova documental junta aos autos e a prova testemunhal produzida, e considerando as posições assumidas pelas partes e não contestadas, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT.

## III.2. MATÉRIA DE DIREITO

### §1. Questão decidenda

29. As questões controvertidas nos presentes autos são as seguintes: *i)* saber se se verificam os pressupostos legais para que os investimentos realizados pela Requerente, em 2019, na linha de anodização sejam abrangidos pelo Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI); *ii)* saber se há vício de fundamentação do Relatório de Inspeção Tributária.

30. São dois os fundamentos em que a Requerida se alicerça para desconsiderar o benefício fiscal do RFAI associado aos investimentos realizados na linha de anodização: *i)* o incumprimento da condição de o investimento realizado configurar um “investimento inicial” (v. artigo 2.º, n.º 2, alínea d) da Portaria n.º 297/2017, de 21 de setembro; *ii)* o incumprimento da condição relativa à criação de postos de trabalho (v. artigo 22.º, n.º 4, alínea f) do CFI).

### §2. O RFAI – enquadramento jurídico

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

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

*“Artigo 22.º*

*Âmbito de aplicação e definições*

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

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

- a) *Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado de novo, com exceção de:*
  - i) *Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;*
  - ii) *Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;*
  - iii) *Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;*
  - iv) *Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;*
  - v) *Equipamentos sociais;*
  - vi) *Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;*
- b) *Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.*

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

4 - Podem beneficiar dos incentivos fiscais previstos no presente capítulo os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:

- a) *Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;*
- b) *O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;*



- c) Mantenham na empresa e na região durante um período mínimo de três anos a contar da data dos investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, ou cinco anos nos restantes casos, os bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pelas Leis n.os 64-B/2011, de 30 de dezembro, e 2/2014, de 16 de janeiro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC;*
- d) Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações ou tenham o pagamento dos seus débitos devidamente assegurado;*
- e) Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da comunicação da Comissão - Orientações relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação concedidos a empresas não financeiras em dificuldade, publicada no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C 249, de 31 de julho de 2014;*
- f) Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento, nos termos da alínea c).*

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

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

*7 - Nas regiões elegíveis para auxílios nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia constantes da tabela do artigo 43.º, no caso de empresas que não se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da*

*Comissão, de 6 de maio de 2003, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis e intangíveis relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento”.*

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

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

34. O artigo 2.º, n.º 49, alínea a), do Regulamento Geral de Isenção por Categoria – Regulamento (UE) n.º 651/2014, determina, por seu lado, que configura “*investimento inicial*” um “*investimento em ativos corpóreos e incorpóreos relacionado com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento existente, diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento ou mudança fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente*”.

### **§3. Sobre a falta de enquadramento no conceito de “investimento inicial”**

35. Resulta do disposto no artigo 2.º, n.º 49, alínea a), do Regulamento Geral de Isenção por Categoria (Regulamento (UE) n.º 651/2014), e do artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que para que um investimento seja elegível para o benefício do RFAI deve enquadrar-se no conceito de “investimento inicial”.

36. Os mesmos preceitos referem que um “investimento inicial” pode consistir em: *i*) investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento; *ii*) o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente; *iii*) a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou *iv*) uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

37. Importa aferir se este pressuposto fundamental de elegibilidade para efeito de benefício do RFAI – a realização de um “investimento inicial” – foi demonstrado, ónus que impende sobre a Requerente, ao abrigo do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT e dos artigos 6.º e 7.º da Portaria n.º 297/2015 (v., neste sentido, o acórdão arbitral proferido no processo n.º 82/2020).

38. Nos presentes autos não se coloca a hipótese de o investimento realizado estar relacionado com a criação de um estabelecimento estável.

39. Por outro lado, existe discordância entre as Partes quanto à verificação de alguma das outras situações que, em abstrato, permitem qualificar o investimento realizado como “investimento inicial”, pelo que se impõe a análise, em concreto, da verificação ou não de alguma delas.

### **3.1 Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente**

40. Um dos fundamentos adotados pela Requerida para a desconsideração dos investimentos realizados pela Requerente na linha de anodização, para efeitos de RFAI, resulta do entendimento de que os mesmos configuram meros investimentos de substituição, e que não poderão, conseqüentemente, ser considerados enquadráveis na tipologia de “aumento de capacidade de um estabelecimento existente”.

41. Acrescenta a Requerida que a referida substituição não implicou qualquer aumento do número de tinas nem da respetiva área de implantação, não se tendo verificado também qualquer alteração na disposição sequencial na linha das 25 tinas.

42. A Requerente, por outro lado, alega, embora sem provar, que passou a ser possível aumentar a capacidade de anodização (medida em metros cúbicos).

43. Na análise desta questão há que referir, em primeiro lugar, que o facto de se substituir equipamento anteriormente existente por novo equipamento não impede, *a priori*, que o investimento realizado possa ser qualificado como “investimento inicial”.

44. Conforme é referido na decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 567/2021-T, “[r]elativamente a ‘equipamentos de substituição’, ‘beneficiações de equipamentos Preexistentes’ e a ‘equipamentos complementares’, temos que o respetivo enquadramento no conceito de ‘investimento inicial’ depende, não da sua natureza, mas da sua relação com uma das finalidades referidas no artigo 2.º, n.º 2, al. d), da Portaria n.º 297/2015”.

45. Com efeito, do disposto na alínea a) do n.º 49 do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 651/2014 da Comissão, de 16 de junho, não resulta a exigência de “*investimento pela primeira vez num determinado tipo de ativo fixo tangível*” (veja-se, neste sentido, o acórdão proferido no âmbito do processo n.º 574/2020-T).

46. Refira-se, também, que para que um investimento possa beneficiar do RFAI não é condição necessária que haja um aumento efetivo da capacidade produtiva, bastando que o investimento seja apto a atingir esse objetivo.

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

48. *In caso*, conforme resulta da factualidade dada como assente, o investimento feito na linha de anodização permitiu aumentar a qualidade das peças e a uniformidade da anodização, bem como melhorar a afinação dos tons de cor dos produtos finais.

49. Todavia, a Requerente não fez prova de que esse investimento tivesse permitido aumentar o volume de produção.

50. De acordo com a Comissão Europeia, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente significa “*que o estabelecimento existente é colocado em uma situação em que pode fabricar mais volume de pelo menos um dos produtos já produzidos no estabelecimento, enquanto o processo de produção geral subjacente não é fundamentalmente alterado*” (v. *General Block Exemption Regulation (GBER): Frequently Asked Questions*, de julho de 2015, p. 11, FAQ n.º 26).

51. Para que se pudesse entender que o investimento realizado contribuiu para um “aumento da capacidade de um estabelecimento já existente”, ainda que potencial, teria de ficar demonstrado que o mesmo contribuiu para possibilitar um maior volume de produção de pelo menos um dos produtos já produzidos pela empresa, demonstração essa que a Requerente não fez, pelo que se considera não verificada a hipótese de o investimento realizado ter contribuído para aumentar a capacidade instalada da empresa.

### **3.2 Diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento**

52. Outro dos fundamentos considerados pela Requerida para a desconsideração dos investimentos realizados pela Requerente na linha de anodização, para efeitos de RFAI, prende-se com o entendimento de que tais investimentos não implicaram a “diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento”.

53. Entende a Requerida que a possibilidade de dispor de um maior número de cores de acabamento não é uma diversificação da produção para produtos não produzidos anteriormente, tratando-se apenas de um produto anteriormente fabricado com uma cor de acabamento diferente.

54. A Requerente, por seu lado, sustenta que o facto de ter passado a conseguir efetuar a anodização com cores que anteriormente não eram possíveis ou que não tinham a qualidade

desejada configura uma “diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento”.

55. Neste ponto, tem razão a Requerida quando diz que a atividade produtiva efetivamente desenvolvida pela Requerente assenta na fabricação de perfis de alumínio por extrusão, os quais podem ser comercializados com ou sem acabamento, podendo este ser feito por anodização ou lacagem, pelo que o facto de o investimento realizado ter permitido uma melhor afinação dos tons das cores e, assim, uma maior diversidade de cores e o aumento da qualidade do acabamento das peças, não pode ser entendido como uma “diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento”.

56. Na verdade, tal como é reconhecido pela Requerente, “antes e depois do investimento, a A... continua a vender peças de alumínio sob anodização prévia” (v. n.º 79 do PPA).

57. Assim, conclui-se que não se verifica a hipótese de o investimento realizado ter permitido a “diversificação da produção de um estabelecimento para produtos não produzidos anteriormente no estabelecimento”.

### **3.3 Alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente**

58. Entende, ainda, a Requerida que o investimento realizado na linha de anodização não configura uma alteração fundamental do processo de produção global da empresa, uma vez que o mesmo se traduziu, na sua perspetiva, numa mera substituição de ativos (ainda que com melhor desempenho), inseridos no processo produtivo já existente.

59. A Requerente sustenta que o investimento realizado na linha de anodização permitiu uma mudança fundamental do processo de produção global do estabelecimento existente, em virtude do facto de a empresa poder oferecer, após o investimento, alumínio com uma maior diversidade de cores, com maior qualidade, o que vai ao encontro das exigências do mercado.

60. Importa sublinhar que, nos termos das normas aplicáveis (contidas no artigo 2.º, n.º 49, alínea a), do Regulamento Geral de Isenção por Categoria [Regulamento (UE) n.º 651/2014], e no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro], não é qualquer alteração do processo produtivo da empresa que permite considerá-la elegível para o benefícios fiscal do RFAI – tem de se verificar uma alteração fundamental do processo de produção global.

61. No documento *General Block Exemption Regulation (GBER): Frequently Asked Questions*, de julho de 2015 (p. 11, FAQ n.º 25), a Comissão Europeia expressa o seguinte entendimento sobre o que se deve entender por “alteração do processo fundamental do processo de produção global”:

**“25. What is meant by a "fundamental" change in the production process?  
How is it to be distinguished from a non-fundamental change?**

*Initial investment in the form of a fundamental change in the overall production process of an existing establishment means the implementation of a fundamental (as opposed to routine) process innovation. The simple replacement of individual assets without fundamentally changing the overall production process constitutes a replacement investment which is not eligible for regional investment aid as it does not qualify as a fundamental change of an overall production process, and thus is not considered to constitute an initial investment. The fact of having replaced individual items of equipment by others that are more performing (unless this leads to a fundamental change on the overall production process) would also be considered a non-eligible replacement investment”.*

62. Ou seja, numa tradução livre:

**“25. O que se entende por mudança "fundamental" no processo de produção?  
Como se distingue de uma mudança não fundamental?**

*O investimento inicial na forma de uma mudança fundamental no processo de produção global de um estabelecimento existente significa a implementação de uma inovação de processo fundamental (em oposição à rotina). A simples*

---

*substituição de ativos individuais sem alterar fundamentalmente o processo de produção global constitui um investimento de substituição que não é elegível para auxílio regional ao investimento, uma vez que não se qualifica como uma alteração fundamental de um processo de produção global e, portanto, não é considerado um investimento inicial. O facto de se ter substituído itens individuais de equipamentos por outros de melhor desempenho (a menos que isso leve a uma mudança fundamental no processo de produção global) também seria considerado um investimento de substituição não elegível”.*

63. Uma alteração fundamental do processo de produção global pressupõe uma *inovação fundamental*, pelo que uma mera substituição de ativos integrados no processo produtivo já existente, ainda que permita uma maior qualidade dos produtos, não configura uma “alteração fundamental do processo de produção global”.

64. Pela mesma razão, a mera modernização ou expansão da produção não integram o conceito de “alteração fundamental do processo de produção global”.

65. Decorre da factualidade provada que a Requerente continuou a vender os mesmos produtos, mas com uma melhoria dos acabamentos por anodização, que permitiram, designadamente, uma maior variedade nos tons de cor oferecidos.

66. Ora, esta alteração não representa uma *inovação fundamental* no processo produtivo, traduzindo-se numa mera modernização de uma das fases do processo produtivo que existia e continuou a existir, limitando-se a melhorar a qualidade e a aumentar a diversidade de tons de cor das peças submetidas a acabamento por anodização.

67. Por essa razão, não se pode concluir que o investimento realizado contribuiu para a “alteração fundamental do processo de produção global” da Requerente.

### **3.4. Conclusão quanto ao pressuposto de “investimento inicial”**

68. Do exposto conclui-se que o investimento na linha de anodização realizado pela Requerente não configura um “investimento inicial”, por não se verificar nenhuma das



situações previstas no contidas no artigo 2.º, n.º 49, alínea a), do Regulamento Geral de Isenção por Categoria [Regulamento (UE) n.º 651/2014), e no artigo 2.º, n.º 2, alínea d), da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro] que permitiriam tal qualificação – *investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.*

69. Consequentemente, o investimento realizado pela Requerente na linha de anodização, no período de 2019, não é elegível para efeito do RFAI.

#### **§4. Sobre a condição de criação e manutenção de postos de trabalho**

Em virtude de não se verificar um dos pressupostos necessários à elegibilidade do investimento para efeito do RFAI – a qualificação do investimento como “investimento inicial” –, fica prejudicada, por desnecessária, a apreciação da condição referente à criação e manutenção de postos de trabalho.

#### **§5. Quanto ao alegado vício de fundamentação**

70. A Requerente invoca, ainda, um “vício de fundamentação”, uma vez que a “repetição argumentativa e complexidade desnecessária do discurso” da AT tornam a sua argumentação “incompreensível para um destinatário médio”.

71. A Requerida contrapõe que a fundamentação contida no RIT segue o esquema constante no dossier do RFAI apresentado pela Requerente, respeitando a ordem e opções de repartição em “ações” e “medidas” constante no referido dossier e, para além disso, alega que a análise ao PPA permite observar que a Requerente foi capaz de contraditar de forma exaustiva as conclusões vertidas no RIT.

72. A exigência de fundamentação de atos administrativos lesivos consta do n.º 3 do artigo 268.º da CRP, o que determina que “*os actos administrativos estão sujeitos a notificação*

---

*aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos”.*

73. No que se refere especificamente aos atos tributários, os n.ºs 1 e 2 do artigo 77.º da LGT, estabelecem, respetivamente, que *“a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”* e que *“a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”.*

74. De acordo com o disposto no artigo 153.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo (CPA), subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, *“[e]quivalente à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato”.*

75. Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, *“[a] fundamentação do acto administrativo é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas a fundamentação só é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação”* (Acórdão do STA de 18-12-2002, processo n.º 048366).

76. No caso vertente, e tal como resulta da factualidade dada como provada, o RIT inclui a exposição das razões de facto e de direito que motivaram a decisão da AT, no sentido de desconsiderar, para efeito de RFAI, o investimento realizado pela Requerente na linha de anodização.

77. Apesar da tecnicidade e complexidade inerente à análise da elegibilidade dos investimentos realizados para efeito de RFAI, a fundamentação contida no RIT permitiu à Requerente conhecer as razões que levaram a AT a decidir como decidiu, o que é evidenciado pelo teor do PPA, e, assim, impugnar os atos tributários praticados e contestar os respetivos fundamentos, como fez, através da apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral e do PPA.

78. Pelo exposto, entende este Tribunal que não se verifica o vício de falta de fundamentação invocado pela Requerente.

#### **§6. Sobre o pedido de reembolso do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios**

79. De acordo com o disposto na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º do RJAT, “[a] *decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários [...] [r]estabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”.

80. Acresce que, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, “[s]ão *devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

81. Sucede que, no caso *sub judice*, os atos tributários impugnados não enfermam de qualquer vício, inexistindo qualquer erro (de facto ou de direito) que possa ser imputado aos serviços da AT, pelo que improcede o pedido de anulação da liquidação de IRC e de juros compensatórios objeto dos presentes autos e, conseqüentemente, improcedem também os pedidos de reembolso das quantias pagas pela Requerente e de pagamento de juros indemnizatórios.

#### **IV – DECISÃO**

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar total improcedente o pedido de pronúncia arbitral – quer quanto ao pedido de anulação das liquidações impugnadas, quer quanto aos pedidos de reembolso das quantias pagas e de pagamento de juros indemnizatórios –, e absolver a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências.

#### **V- VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 20.356,83**.

#### **VI – CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 1.224,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pela Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de julho de 2023

O Árbitro

(Paulo Nogueira da Costa)