

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 113/2022-T

Tema: IRC - Despesas elegíveis para efeitos de RFAI.

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.
- 3.** O facto de a empresa assumir certos gastos não faz com que esses gastos devam merecer a qualificação de ativos fixos tangíveis. Cabe à Requerente fazer a prova inequívoca de que esses gastos devem ser reconhecidos como ativos fixos tangíveis.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro José de Campos Amorim, designado pelo Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), como árbitro singular, para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 27 de maio de 2022, determina o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., NIPC ..., com sede na Rua ..., ..., requereu a constituição de Tribunal Arbitral para apreciação da legalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2021 ..., de 2021-11-24, referente ao período de tributação de 2017, com n.º de compensação 2021 ..., o qual determinou um valor a reembolsar de € 39.835,73, na sequência do procedimento inspetivo realizado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2021..., pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ... (DF ...), do qual resultou uma correção fiscal à dotação do RFAI do período, no montante de €24.913,30.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT ou Requerida).

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o presente signatário como árbitro singular do Tribunal Arbitral, o qual comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 27 de maio de 2022.

6. Em 22 de junho de 2022, a AT apresentou a sua resposta aos factos alegados pela Requerente, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 574.º do Código do Processo

Civil - CPC, *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do art.º 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – RJAT, considerando que deve ser declarada a incompetência do Tribunal e, “caso assim não se entenda, o pedido deve ser julgado improcedente, tudo com as devidas consequências legais”.

7. Por despacho arbitral de 1 de julho de 2022, foi notificado a Requerente para, no prazo de 10 dias, vir aos autos indicar os factos sobre os quais pretende produzir prova testemunhal.

8. Em face do despacho de 1 de julho de 2022, a Requerente informou em 7 de julho de 2022 que a prova testemunhal incidirá sobre os factos constantes dos artigos 49º a 70º, 73º a 89º, 92º a 99º, 106º a 120º, 122º a 130º da Petição Inicial (PI).

9. Por despacho arbitral de 11 de julho de 2022, o Tribunal Arbitral decide admitir a inquirição das testemunhas B..., C..., D... (em substituição de E...) e F..., por considerar que a respetiva inquirição poderá revelar-se apta a uma melhor descoberta da verdade material e ao esclarecimento da matéria de facto colocada em causa pela Requerida.

10. Por despacho arbitral de 2 de setembro de 2022, em face do requerimento apresentado pela Requerente, sem que tenha sido contestado pela AT, e para efeitos de realização da audiência de julgamento prevista no artigo 18.º do RJAT, foi admitido que a inquirição das testemunhas, a apresentar pela Requerente, seja feita presencialmente no CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa - Delegação Porto [Rua da Constituição, n.º 1293; 4250-167 Porto], na nova data de 26 de setembro de 2022, pelas 10h.

11. Depois de realizada a audição das testemunhas no dia 26 de setembro de 2022, foi elaborada a ata da qual consta que os representantes da Requerente e da Requerida concordam com a realização desta diligência pelos meios de comunicação à distância disponibilizados pelo CAAD, via CISCO WEBEX MEETINGS e com a gravação da audiência. O Tribunal comunicou à Requerente e Requerida para, de modo simultâneo,

apresentarem alegações escritas no prazo de 20 dias. Além disso, o Tribunal, em cumprimento do disposto no artigo 18.º n.º 2.º do RJAT, deliberou que a decisão final será proferida até ao fim do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, e solicitou às partes o envio das peças processuais em formato Word.

12. Por último, o Tribunal advertiu a Requerente que até à data da prolação da decisão arbitral deverá 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

13. Consequentemente, a Requerente apresentou as suas alegações em 17 de outubro de 2022, onde referiu que não se conforma com o ato de liquidação do IRC relativo ao período de tributação de 2017, considerando que deve ser anulado na sua totalidade, por entender que “os actos de liquidação objecto de impugnação está inquinado de ilegalidade por: a) erro quanto aos pressupostos; b) por violação do princípio da verdade material e do ónus *probandi* e c) vício de fundamentação”, de acordo com o artigo 99.º do CPPT.

14. Em 18 de outubro de 2022, a Requerida, por sua vez, apresentou as suas alegações, tendo concluído 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 se demonstrou” e que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, “por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos com as legais consequências”.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente em razão da matéria para conhecer do ato de liquidação de IRC, em face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 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, são legítimas e estão regularmente representadas, nos termos dos 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 cumpra conhecer.

III. QUESTÕES A DECIDIR

São questões a apreciar no presente processo arbitral:

- i) Determinar se a criação de um novo estabelecimento em ... (projeto A) e de uma nova linha de produção para novos produtos (projeto B) estão associadas ao conceito de investimento inicial.
- ii) A outra questão central a dirimir no presente processo consiste em saber se os investimentos destinados ao novo estabelecimento em ... e ao lançamento de uma nova linha de produção devem ser considerados elegíveis para efeitos de RFAI.

IV. MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados

Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A A... 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. A empresa 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.

- b) Em 2017, a Requerente, 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 nº 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 €82.675,28.
- c) No campo 714 do quadro 074 do quadro 07 do anexo D da declaração modelo 22 de IRC de 2017, consta a dotação do período no valor de 82.675,28 € respeitante ao valor utilizado pelo sujeito passivo para efeitos de RFAI.
- d) A Requerente foi alvo de uma inspeção tributária externa, de âmbito parcial, ao IRC, realizada em cumprimento da Ordem de Serviço OI2021... pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ... (DF ...), com referência ao período de tributação de 2017, da qual resultou uma correção fiscal à dotação do RFAI do período, no montante de €24.913,30, e uma nova liquidação de IRC n.º 2021... e respetiva compensação n.º 2021... .
- e) A liquidação do IRC n.º 2021... apurou o mesmo valor de reembolso (€39.835,73) que a anterior liquidação de IRC n.º 2019 ... emitida na sequência da autoliquidação de IRC referente à declaração de rendimentos Mod.22 de substituição (ID:...) submetida em 2019-02-14. Este reembolso foi totalmente pago à Requerente por transferência eletrónica de dados.
- f) A correção fiscal à dotação do RFAI de €24.913,30 do período de 2017 foi refletida no saldo que transita para o período de tributação seguinte, no Anexo D da Declaração Mod. 22 de 2018, o qual foi reduzido em €24.913,30.
- g) A dotação de RFAI gerada em 2017, corrigida no valor de € 24.913,30, tem assim impacto no saldo do RFAI que transita para o ano de 2018.

-
- h) Com a transição para o ano de 2018, a correção fiscal objeto de pronúncia arbitral não concorre para o apuramento do IRC do período de tributação de 2017.
- i) A Requerente apresentou 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).
- j) 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).
- k) No que se refere ao período de 2017, a Requerente declarou no campo 714 do quadro 074 do anexo D da declaração modelo 22 de IRC (Mod.22) o montante de € 82.675,28 a título de RFAI, que “corresponde a investimentos considerados relevantes pela Requerente no total de €330.701,12 conexcionados com o projeto A (criação de um novo estabelecimento, situado em ...) (€22.280,83) e com o projeto B (nova linha de produção para novos produtos em ...) (€308.420,29), 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 37 da Resposta da AT).
- l) No dia 26 de setembro de 2022, foram inquiridas as testemunhas B..., C..., D... e F..., no Centro de Arbitragem Administrativa na Delegação Porto.

IV.2. Fundamentação da fixação da matéria de facto e factos não provados

O Tribunal Arbitral não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria de facto alegada pelas partes, tendo antes o dever de selecionar os factos pertinentes para o julgamento da causa em função da sua relevância jurídica, e decidir se a considera provada ou não provada, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e 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 objecto 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.

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 B..., C..., D... e F..., 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.

Estando fixados os factos sobre os quais é requerida a decisão e dado parecer estar em causa apenas matéria de direito, os documentos juntos pelo Requerente e pela Requerida são suficientes à emissão da decisão arbitral.

Não há factos não provados que se considerem relevantes para a decisão da causa.

V. MATÉRIA DE DIREITO

V.1. Aplicação do RFAI

O RFAI 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 (cfr. 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.). 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. É 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)” (cfr. Ac. STA, proc. 0907/14.8BEVIS, de 23 de junho de 2021).

Determina a al. d) do art.º 2.º da Portaria n.º 297/2015 que os benefícios fiscais previstos no artigo 23.º do CFI só são aplicáveis a investimentos iniciais, considerando-se como tal, nos termos da alínea a) do parágrafo 49 do artigo 2.º do RGIC, “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.” 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”.

Relativamente aos ativos fixos tangíveis em concreto, de acordo com a alínea a) do n.º 2 do artigo 22.º do CFI, só são consideradas aplicações relevantes se (I) forem afetos à exploração da empresa, (II) tiverem sido adquiridos em estado novo e (III) não se encontrarem excecionados nas respetivas 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, como estabelece o art.º 12, n.º 1 do E.B.F. (cfr. Acórdão do STA, 2ª Secção, 16/09/2020, rec.954/13.7BEPRT; J. L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pág.463 e seg.; 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 n.º 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 ... (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.

V.2. Aplicação dos pressupostos do RFAI aos projetos A e B

O artigo 30.º do CFI, 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 2021...), que efetuou investimentos relevantes referentes à “introdução de melhorias no parque atual de máquinas, tentando incorporar maior valor acrescentado, quer pela incorporação de novas funcionalidades, quer pela implementação de processos produtivos diferenciados” e à criação de um “novo tipo de produto, salientando, como 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 2017, 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, (...) tratando-se apenas de obras de melhorias das instalações com vista à armazenagem de produtos oriundos das instalações fabris localizadas na sede (...).”* (página 7 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 6 e 7 do RIT que foram adquiridas várias máquinas 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 2017.

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 2017 deve ser corrigida.

Em resposta, a Requerente afirma que *“a decisão da AT assenta num conjunto de equívocos, prejuízos e falta de apreensão da efectiva realidade da Requerente, carecendo por isso de uma perfunctória análise”* (cfr. artigo n.º 11 da PI) 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 PI). Acresce a Requerente 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 PI) e que o ato de liquidação referente ao período de tributação de 2017 deve ser anulado por ilegalidade, nos termos do artigo 99º do CPPT (cfr. artigo n.º 25 da PI).

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 RFAI” (cfr. artigos n.ºs 55 e 56 da PI). 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 da PI).

É ainda explicado que o “referido sistema de lubrificação pela sua complexidade é composto por várias peças:

- i) Sistema e manel 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 PI).

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 da PI) 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 da PI).

Este sistema de lubrificação criado e implementado pela A... pretende dar resposta à “produção de novas linhas de costura com características diferenciadoras ao nível da sua composição e conseqüentemente da sua qualidade face aos produtos da concorrência”

(cfr. artigo n.º 70 da PI), tendo em vista “a criação de um novo produto com maior tenacidade, resistência e qualidade de acabamento” (cfr. artigo n.º 112 da PI). 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.ºs 27, 28 e 29) (cfr. artigo n.º 114 da PI).

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 119 da PI).

Para avaliar a certeza das operações em causa, a Requerente sugeriu “um exame efectivo 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 144 da PI).

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*.

V.3. A criação de um novo estabelecimento em ... e a sua elegibilidade para efeitos de RFAI (projeto A)

Importa aqui apurar se os investimentos realizados pela Requerente na criação de um novo estabelecimento em ..., em ... (Projeto A), são elegíveis para efeitos de RFAI e se implicam ou não a correção da dotação do RFAI para 2017.

Para a AT, não resulta evidente “a ligação directa entre as obras realizadas e a criação do investimento inicial, pese embora se tenha alegado que funcionou no espaço, hoje dedicado ao comércio e produtos acabados, uma unidade fabril, não se logra alcançar qualquer indício do seu funcionamento” (cfr. ponto 3 das Alegações da AT). Considera a AT que foram realizadas obras de melhoria das instalações com vista ao armazenamento de produtos oriundos das instalações fabris localizadas na sede da empresa sita na Rua ..., em ..., que não evidenciam indícios de existência de qualquer produção fabril, mas a utilização de um espaço utilizado para armazém (cfr. pontos n.ºs 49 e 50 da Resposta da AT).

A Requerente não prova que houve produção de novos produtos. Tal como afirma a AT, nos pontos 4 e 5 das suas Alegações, 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” (cfr. ponto n.º 53 da Resposta da AT), 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” (cfr. ponto 10 das Alegações da AT).

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 G... e H... para os departamentos administrativo e financeiro que iniciaram a sua relação laboral com a A... em 2017” (cfr. artigo n.º 109 da PI). Questionado sobre estas aquisições, o Eng. B..., (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 em ...s”. A Dra. C..., diretora financeira e contabilista certificada da A..., 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 em ... no âmbito do Projeto A. 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 em ..., a Dra. D..., funcionária administrativa da A... ..., afirmou, em sede de audição, que “trabalhava na parte administrativa em ...” e que a A... 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 (cfr. ponto 41 das Alegações da Requerente).

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 ...” (cfr. artigo n.º 83 da PI). 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” (cfr. artigo n.º 73 da PI). A diretora financeira e contabilista certificada da A..., Dra. C..., 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 para ... (cfr. ponto 36 das Alegações da Requerente).

Em suma, este investimento em ... consistiu, segundo a Requerente, em realizar “obras de reparação, preparação e adaptação do espaço, nomeadamente como a colocação de máquinas industriais (cfr. fotografia do layout existente em 2017 que se junta como Doc. n.º 3) que posteriormente – em face da reorganização da actividade industrial – foram novamente transportadas para a sede em ...; 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 (Docs. n.ºs 5, 6, 7 e 8)” (PI. 76 a 80). Para a sua operacionalização, “aquando da instalação do estabelecimento em 2017 houve colaboradores da A... que estiveram directamente envolvidos em todo este processo” (cfr. artigo n.º 80 da PI).

Sobre esta matéria, o Eng. B... 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)” (cfr. ponto 21 das Alegações da Requerente). O Eng. B... confirmou ainda que as máquinas estiveram a laborar em ... 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 produção para ..., 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” (29:15) (cfr. ponto 22 das Alegações da Requerente). Nunca foi “intenção da A... 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” (cfr. ponto 23 das Alegações da Requerente).

Apesar de tudo, constata-se que nas faturas apresentadas no Anexo I pelo empresário I..., 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:

Investimento não considerado elegível- projeto A

Ano de 2017					
Data aquisição	N.º Doc	Descrição do investimento	Projeto	Valor aquisição	Dotação RFAI
2017-01-17	4	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	1.650,12 €	412,53 €
2017-07-05	20	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	5.000,00 €	1.250,00 €
2017-07-05	21	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	500,00 €	125,00 €
2017-07-06	19	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	3.760,00 €	940,00 €
2017-07-12	659	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	192,78 €	48,20 €
2017-07-20	24	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	985,59 €	246,40 €
2017-07-31	799	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	528,20 €	132,05 €
2017-07-31	800	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	695,67 €	173,92 €
2017-08-10	31	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	141,83 €	35,46 €
2017-08-17	1821	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	1.071,02 €	267,76 €
2017-08-17	157	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	1.830,00 €	457,50 €
2017-08-17	43	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	5.350,00 €	1.337,50 €
2017-10-10	39	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	220,00 €	55,00 €
2017-10-26	45	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	145,00 €	36,25 €
2017-12-28	46	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	165,00 €	41,25 €
2017-12-28	46	Obras de ampliação e reparação do edifício	A	45,62 €	11,41 €
				22.280,83 €	5.570,21 €

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.

V.4. Qualificação de ativo fixo tangível e seu enquadramento como investimento inicial

De acordo com o artigo 17.º, n.º 1 do Código do IRC, 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 deperecimento” 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, 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.

Na medida em que não se trata de ativos fixos tangíveis, mas de gastos correntes, 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. Improcede assim o pedido de pronúncia arbitral quanto à ilegalidade das correções efetuadas nesta matéria.

Sem prejuízo da 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. Não estando satisfeito 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*.

V.5. 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 ..., a A... aprovou uma nova linha de produção para novos tipos de produtos.

Tal como já foi referido, 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”. 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”. Entenda-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 fazem “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” (PI, 122), 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, bombas, ar condicionado porta paletes...etc constituem investimentos referente à nova linha de produção para novos produtos” (cfr. ponto n.º 61 da Resposta da AT), tal como o equipamento informático dirigido ao departamento administrativo e financeiro da A... não evidencia “um investimento direccionado ao aumento da capacidade produtiva da Requerente relacionados com o Projeto B” (cfr. ponto n.º 62 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 64 da Resposta da AT).

Perante isto, a AT “desconsiderou aquisições no total de €31.547,27 (a que corresponde uma dotação de RFAI declarada de €7.886,82), 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”. (cfr. ponto n.º 43 da Resposta da AT).

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 2017 no valor de € 24.913,30.

Relativamente à natureza das despesas, para o Eng. B... “as peças indicadas no referido artigo do PA não são peças de substituição mas sim peças utilizadas no sistema

criado pela A... no seu novo processo produtivo, no sistema de lubrificação do fio desenvolvido internamente pela empresa” (cfr. ponto 19 das Alegações da Requerente). 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 (16:33)” (cfr. ponto 19 das Alegações da Requerente), pelo que, por estas razões, não podem ser consideradas investimentos consentâneos com reparações de máquinas pré-existentes (cfr. artigos n.ºs 106 e 108 da PI).

Esclarece ainda o Eng. B..., em sede de inquirição, que os novos equipamentos que foram adquiridos no âmbito do processo de lubrificação (em múltiplo de 12 bombas peristálticas) vieram substituir os anteriores (cfr. ponto 28 das Alegações da Requerente). Referiu também que, além das bombas peristálticas, foi necessário adquirir motores de “laboração contínua – Gerard DC” – Doc. 30 – devido ao facto de este tipo de motor ter um grande desgaste, o que obriga à sua substituição pelas máquinas Grundfos (cfr. ponto 28 das Alegações da Requerente). De uma forma geral, a Requerente considera que “todos os investimentos *sub judice* são partes integrantes das máquinas produtivas, adquiridas em estado NOVO e são consideradas no âmbito do projecto de investimento do projeto B ao RFAI, necessárias para que a A... pudesse desenvolver os seus novos produtos” (cfr. ponto 29 das Alegações da Requerente). Ou seja, todos os equipamentos são “complementos de máquinas que fazem a lubrificação” (cfr. ponto 30 das Alegações da Requerente).

No caso, por exemplo, do aplicador de etiquetas APLEX4 (cfr. ficha técnica e fatura anexas, Docs. n.ºs 25 e 26), para a Requerente trata-se de um investimento de suporte à área produtiva que “permitiu autonomizar os processos de etiquetagem e dar uma resposta mais robusta, eficaz e eficiente às necessidades de impressão e aplicação de etiquetas” (cfr. artigos n.ºs 110 e 111 da PI).

No total, temos um valor global de aquisições de €31.547,27 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 64 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 2017 no valor de € 7.886,82:

Investimento não considerado elegível- projeto B

Data aquisição	N.º Doc	Descrição do investimento	Projeto	Valor de aquisição	Dotação RFAI
2017-01-02	1	Investimento de suporte à área produtiva	B	7.287,10 €	1.821,78 €
2017-01-11	2	Maquina de ar condicionado 9000BTUs	B	500,00 €	125,00 €
2017-03-06	8	Equipamento de produção têxtil	B	940,19 €	235,05 €
2017-03-27	9	Equipamento de produção têxtil	B	3.329,50 €	832,38 €
2017-05-03	44	Equipamento de produção têxtil	B	2.823,15 €	705,79 €
2017-05-18	13	Bombas peristálticas	B	170,61 €	42,65 €
2017-06-14	17	Geared DC motor	B	873,96 €	218,49 €
2017-06-19	15	Stuzwalzen KBO	B	1.541,00 €	385,25 €
2017-07-13	22	Máquina de cintar	B	1.560,00 €	390,00 €
2017-07-13	23	Cintagem	B	100,00 €	25,00 €
2017-07-26	25	Grunfos	B	6.503,76 €	1.625,94 €
2017-08-08	26	Bomba peristáltica e tubagem	B	581,55 €	145,39 €
2017-08-16	29	Bombas peristálticas	B	1.152,09 €	288,02 €
2017-08-31	32	Acessórios de bombas peristálticas	B	307,98 €	77,00 €
2017-08-31	34	Lâmpadas, cabos, sensor fotoelétrico	B	850,52 €	212,63 €
2017-09-30	943	Rolamentos e spray lubrificante	B	205,40 €	51,35 €
2017-09-30	944	Ltelemecanique, Omron Espelho + sensor	B	1.131,03 €	282,76 €

2017-10-11	918	Heatseating machine	B	77,04 €	19,26 €
2017-10-25	1017	Heatseating machine	B	175,00 €	43,75 €
2017-10-31	1038	High Performance Automatic Sewing	B	125,00 €	31,25 €
2017-09-09	36	Equipamento informático	B	369,46 €	92,37 €
2017-09-15	35	Investimento informático	B	112,98 €	28,25 €
2017-09-21	37	Investimento informático	B	73,16 €	18,29 €
2017-10-01	40	Equipamento informático	B	487,79 €	121,95 €
2017-12-30	1242	Porta paletes	B	269,00 €	67,25 €
				31.547,27 €	7.886,82 €

O facto de a empresa ter assumido certos gastos não faz com que esses mesmos gastos devam merecer a qualificação de ativos fixos tangíveis. Analisando a materialidade dos gastos, os gastos realizados nada têm que ver com ativos fixos tangíveis. E mesmo que assim fosse, não temos a prova de que foram classificados como ativos fixos tangíveis. Não basta alegar que os gastos que se destinam à linha de produção fazem parte do imobilizado, cabe à Requerente demonstrá-lo.

De facto, 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".

Importa aqui 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...”.

Atendendo aos critérios de reconhecimento constantes dos parágrafos 80 a 96, com destaque para a verificação da expectativa de benefícios económicos futuros, para avaliar se se trata de um ativo, ou não, há que considerar o cumprimento de três requisitos: (1) tratar-se de um recurso controlado pela entidade (2) em resultado de acontecimentos passados (3) 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.

Dito isto, considerando os gastos referentes ao projeto B, nada consta relativamente ao período de utilização. 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. Sendo de desgaste rápida, admite-se até que se esgotem num único exercício. Não existindo prova de que tenha havido depreciações em vários períodos, não é provável que os gastos

tenham sido reconhecidos como ativos fixos tangíveis, mas como gastos do respetivo período.

As despesas realizadas não se coadunam assim com o estipulado no n.º 5 do art. 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, é natural que estes equipamentos sejam levados a gastos e não reconhecidos como ativos fixos tangíveis. Por não fazerem parte do 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, não tendo sido feito a prova de uma qualquer referência à contabilização dos ativos fixos tangíveis na classe 4, não podem os mesmos estar associados o 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. Para efeitos de RFAI, esses ativos fixos tangíveis têm que estar reconhecidos contabilisticamente na classe 4, o que tal não foi comprovado. 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 € 7.886,82.

V.6. Máquinas adquiridas ao fornecedor J... e alocadas ao projeto B

Atento ao quadro legal em vigor, como requisitos do regime do RFAI, com relevância decisiva para a situação *sub iudice*, 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.

Questiona-se se as máquinas adquiridas ao fornecedor J... foram entregues em 2017 em estado novo, pelo facto de as mesmas não disporem de chapas identificadoras, pois apenas a aquisição de bens novos e não usados podem ser considerados elegíveis.

Na inquirição, o Eng. B... declarou que “a máquina foi comprada à J...” e que “este fornecedor indiano foi indicado por um outro fornecedor indiano tendo sido escolhido por ser mais vantajoso em termos financeiros (pagaram cerca de 44.000€ pela máquina quando geralmente, nos fornecedores europeus, custam cerca de 300.000€.)” (cfr. ponto 24 das Alegações da Requerente).

Aquando da vista ao local em 2021, os Serviços Inspetivos constataram que a máquina, adquirida em 2017 ao fornecedor J... e destinada ao projeto B, não se encontrava em estado novo e que a chapa/placa, proveniente da Índia, já tinha sido perfurada e fixada, o que revela naturalmente algum desgaste e deterioração. Mas, para a Requerente (cfr. artigo 99 da PI), “apesar de o fornecedor ter feito as perfurações [...] na chapa antes de proceder ao seu envio, tal não significa que as mesmas já tenham sido utilizadas nem que a máquina não era NOVA (aliás em nenhum momento a AT refere evidências na própria máquina, nunca visualizou a mesma com o cuidado necessário nem o seu interior de forma a que possa justificar tal realidade)”.

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 7 do RIT e ponto n.º 60 da Resposta da AT).

Perante a falta de identificação, os Serviços Inspetivos solicitaram a ficha técnica das mesmas (conforme consta do Anexo II), dado que o documento que foi facultado aos Serviços Inspetivos não possuía 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 a máquina em causa foi adquirida em estado novo” (cfr. ponto n.º 57 da Resposta da AT), tendo em conta que “a Requerente não apresentou provas inequívocas” (cfr. ponto n.º 58 da Resposta da AT), que “o certificado de conformidade n.º CE -1882 que consta como Doc.12 apresenta uma descrição do produto: KTM/TCF/00 com data de 2014.12.10 enquanto que a chapa/placa de identificação indica o ano de 2017” e que “a declaração emitida pelo fornecedor J..., data de maio de 2021” (cfr. ponto n.º 56 da Resposta da AT), pelo que o valor atribuído àquela máquina e as despesas de transporte a ela associada “*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 7 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, “o Administrador da empresa, Dr. K..., afirmou que as chapas teriam sido retiradas, uma vez que se tratavam de máquinas especificamente criadas para a A..., protegendo-se assim da concorrência”.

Na audiência de inquirição, a testemunha Dra. C..., declarou que “todas as máquinas da A... têm um compartimento do quadro elétrico fechado onde são guardadas as placas” para não ficarem visíveis (cfr. ponto 38 das Alegações da Requerente).

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 consequente 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”.

Constatarem ainda os Serviços Inspetivos 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 .../.... Data 24/06/2021)” e que “não existe furação nas faces visíveis das máquinas da J...”.

Acrescem os Serviços Inspetivos 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.Acréscimo 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 J..., 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 59 da Resposta da AT).

Depois, nas suas Alegações, a AT volta a referir que “não resulta evidenciado que a máquina tenha sido adquirida como nova, só tendo sido emitida pelo fornecedor Indiano um documento particular, após solicitação da inspeção, não sendo razoável, que só neste momento, é que tenham verificado que as máquinas não tinham as respectivas chapas de identificação” (cfr. ponto 6 das Alegações da Requerida).

Relativamente à questão da proteção da identificação da máquina face à concorrência, resulta clara para a AT que “A protecção dos segredos industriais, tal como foi alegado, levaria a que houvesse um especial cuidado na verificação da chapa da identificação, porquanto se descreveria a própria máquina, o que não aconteceu” (Al AT, ponto 7). “A chapa de identificação da máquina acompanha-a tal como a chapa de identificação das viaturas automóveis, se a mesma não existia, e só “apareceu” após a inspeção, com o devido respeito não pode permitir a prova de que a mesma foi adquirida nova” (Al AT, ponto 8) Em conclusão, “Da conjugação dos elementos de prova

apresentados não resulta, com o devido respeito, a prova de que a máquina foi adquirida no estado novo” (cfr. ponto 9 das Alegações da AT).

Ao contrário da AT, a Requerente argumenta que a máquina foi adquirida ao fornecedor indiano J... com uma chapa/placa de identificação (cfr. Doc. n.º 9), uma ficha técnica da máquina onde constam as suas diretrizes técnicas e o respectivo lay-out (Doc. n.º 10), um certificado de origem emitido pelo fornecedor (Doc. n.º 11) e um certificado de conformidade emitido pelo fornecedor a atestar que a mesma foi vendida no estado de novo em 2017 (Doc. n.º 12 e 13). (cfr. artigos n.ºs 92 a 96 da PI). De facto, para além da confirmação por parte das testemunhas de que a máquina foi comprada nova, 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 a máquina não possuir chapa/placa de identificação não prova que a mesma não tenha sido adquirida nova ou como nova, conforme declaração do fornecedor relativamente ao tipo de máquina, modelo, informação do fabricante e ano de fabrico.

Trata-se de uma máquina 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 de uma máquina no valor total de €45.825,06, a que corresponde uma dotação de RFAI de €11.456,27. O valor atribuído à máquina em causa, bem como as inerentes despesas de transporte no total de €45.825,06 (a que corresponde uma dotação de RFAI declarada de €11.456,27) devem ser elegíveis para efeitos de RFAI.

Data aquisição	N.º Doc	Descrição	Projeto	Valor de aquisição	Dotação RFAI
2017-08-17	EX001 DTD	Heatseating machine	B	35.295,49 €	8.823,87 €
2017-09-30	8017505968	Despesas de transporte	B	2.144,57 €	536,14 €
2017-10-11	5717522729	Seguro	B	77,04 €	19,26 €
2017-10-30	135498-I	Direitos	B	8.307,96 €	2.076,99 €
				45.825,06 €	11.456,27 €

V.7. Quanto ao ónus da prova dos factos constitutivos do direito ao benefício fiscal

Determina 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”.

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 correcções à dotação do RFAI” (cfr. pontos 55 e 57 das Alegações da Requerente). Considera ainda que os atos de liquidação objeto de pronuncia arbitral “não são claros nem suficientes para legitimar as correcções à dotação do RFAI de 2017” (cfr. artigo n.º 190 da PI). 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 191 da PI).

A Requerente contesta a atuação da AT por ter promovido a correção da dotação do RFAI para 2017 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 correcções ao resultado fiscal” (cfr. artigo n.º 187 da PI). 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 inspeção, criando ela mesma as bases necessárias à sua decisão” (cfr. artigos n.ºs 187 e 188 da PI). Declara a Requerente que “a AT não procurou expender ulteriores esforços investigatórios no sentido de evidenciar que as despesas efectuadas no âmbito dos projetos A e B melhor identificados no RIT constituem despesas elegíveis para efeitos do RFAI” (cfr. ponto 5 das Alegações da Requerente). Afirma ainda que “a prova carreada para os autos esclareceu de forma inequívoca a referida indispensabilidade bem como o respectivo enquadramento face à actividade desenvolvida” (cfr. ponto 7 das Alegações da Requerente).

A Requerente vai mais longe e declara 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 nos documentos contabilísticos e respectivos documentos de suporte” (cfr. artigo n.º 141 da PI). 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 2017; b) nem diligenciou no sentido de aferir o *modus operandi* das aquisições dos fornecedores asiáticos; 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 conheciam a realidade do estabelecimento, em 2017, 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 74.º da LGT. Dos elementos observados, constata que “não se mostram verificados os requisitos legalmente previstos para beneficiar dos Benefícios Fiscais em sede do RFAI, pelo que se devem manter as correcções efectuadas em sede inspectiva, as quais não tiveram impactos na liquidação em 2017, mas no saldo que transita para o período seguinte” (cfr. ponto n.º 69 da Resposta da AT). Para a AT, não resulta que a prova efetuada seja suficiente. Pois, para a AT cabe “à Requerente nos termos do artigo 74.º da LGT e dos artigos 6.º e 7.º da Portaria n.º 297/2015 de 21 de setembro, o ónus da prova dos factos que lhe conferem o direito ao Benefício Fiscal” (cfr. ponto n.º 68 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, com o devido respeito, a enquadrar a narrativa construída para a impugnação das correcções efectuadas pela AT, não tendo entrado em contradição com aquilo que documentalmente está provado nos autos, limitando-se a descrever. Pelo que, em face do que vem alegado, única prova admissível no presente caso é a documental. Destarte, salvo o devido respeito, inexistem factos novos a acrescentar à tese que havia sido, pela Requerente, desenvolvida no requerimento inicial” (cfr. pontos 12 a 14 das Alegações da AT).

É verdade, 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 excepcional 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 déficit 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 n.º 150 da PI), que a AT não procurou descobrir a verdade material e que baseou “o seu raciocínio em meras conjecturas e argumentos conclusivos” (cfr. artigo n.º 151 da PI), limitando-se, sem qualquer fundamento, a “concluir pela correcção da dotação do RFAI para 2017” (cfr. artigo n.º 154 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 competete 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 2017.

No total, os Serviços Insetivos apresentam uma correção da dotação do período no montante global de €24.913,30 (€5.570,21 (projeto A) + €11.456,27 (projeto B) + €7.886,82 (projeto B)) (cfr. ponto n.º 45 da Resposta da AT), conforme se pode verificar nos quadros discriminados dos investimentos desconsiderados para efeitos do benefício fiscal RFAI. Não sendo elegíveis para efeitos de RFAI os investimentos relativos ao projeto A e 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 €13.457,03 (€5.570,21 (projeto A) mais €7.886,82 (projeto B)), devendo apenas manter a dotação do RFAI de €11.456,27 (projeto B).

VI. DECISÃO

Nestes termos, acorda este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente improcedente o pedido de anulação total do ato tributário de liquidação de IRC e manter a correção efetuada pela AT de não dotação do RFAI no montante total de €13.457,03 (€5.570,21 (projeto A) mais €7.886,82 (projeto B)), devendo apenas manter-se a dotação do RFAI de €11.456,27 (projeto B), procedendo-se à anulação parcial do ato de liquidação de IRC de 2017 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.

VII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 1, do CPC, 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 € 39.835,73.

VIII. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, do artigo 4.º, n.º 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas no valor de € 1.836,00, que fica a cargo da Requerente e da Requerida, na percentagem de 54,02 % e 45,98 %, respetivamente.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de dezembro de 2022.

O Árbitro,

José de Campos Amorim